



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des bw, vom 25. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes fa vom 24. Juni 2008 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2002 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24. Juni 2008 wurde der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 6. Mai 2008 gemäß § 299 BAO aufgehoben und begründend ausgeführt:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen. Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid über den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Infolge Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2002 vom 6. Mai 2002 war die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich.“

Im neu zu erlassenden Einkommensteuerbescheid vom 24. Juni 2008 wurde auf die gesonderte zusätzliche Begründung verwiesen, welche wie folgt lautet:

„Im Kalenderjahr 2002 haben Sie vom März bis September nichtselbständige Einkünfte aus der I1 und ab September nichtselbständige Einkünfte in Österreich bezogen. Mit Schreiben vom 31.12.2007 und 13.3.2008 erklären Sie, dass die ausländischen Einkünfte in Österreich nicht der Steuerpflicht unterliegen würden, weil Sie in s1 eine Zweitunterkunft hatten und laut Doppelbesteuerungsabkommen bei zwei Wohnsitzen der gewöhnliche Aufenthalt und nicht die polizeiliche Meldung entscheidend sei.

Wie die Behördenabfrage aus dem Zentralen Melderegister ergab, waren Sie vom 26.7.1991 bis 2.2.2004 durchgehend in o1, adr im Haushalt Ihrer Mutter Fr. n1 amtlich gemeldet. Gemäß Doppelbesteuerungsabkommen hat eine Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in dem Staat, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Nach Ihren eigenen Angaben haben Sie sich nur zur Erstellung der Diplomarbeit in I2 aufgehalten. Die Diplomprüfung legten Sie dann wieder an der Fachhochschule in s2 ab, um in weiterer Folge in Österreich nichtselbständig tätig zu werden. Die ausländischen Einkünfte sind daher für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes heranzuziehen.

Werbungskosten: Wenn ein eigener Haushalt an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort beruflich veranlasst begründet werden muss, können durch diese Begründung eines weiteren Haushaltes Aufwendungen entstehen, die unter bestimmten Voraussetzungen zu Werbungskosten führen.

Wie bereits vorher erläutert, lebten Sie bis 2.2.2004 im Haushalt Ihrer Mutter und verfügten daher über keinen eigenen Haushalt. Die beantragten Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten können daher nicht anerkannt werden. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist für die private Nutzung eines beruflich verwendeten, im Haushalt des Steuerpflichtigen stationierten PCs, ein Anteil von mindestens 40 % auszuscheiden. Eine niedrigere private Nutzung ist konkret nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Die Absetzung für Abnutzung für Ihren Laptop beträgt daher € 450,00.“

Mit Schriftsätzen vom 9. Jänner 2009 beantragte der Bw die Entscheidung über seine Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus:

„Die Steuerbeilage zu meiner Arbeitnehmerveranlagung 2002 sowie die Schreiben meiner Steuerberaterin vom 20.01.2008 und 13.03.2008 nehme ich hiermit inhaltlich als Berufungsbegründung auf.

Zusätzlich nehme ich noch zu Ihrer Bescheidbegründung wie folgt Stellung: Der sogenannte Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt in jenem Staat, in dem man die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Meine Beweggründe, Anfang 2002 nach I2 zu gehen, waren zum einen persönlicher Natur. Meine damalige Freundin bzw. jetzige Frau n2 bzw. n3 lebte zum damaligen Zeitpunkt mit ihrer gesamten Familie in I2. Zu diesem Zeitpunkt konnten wir uns eine gemeinsame Zukunft somit am besten in I2 vorstellen.

Zum anderen stand ich Anfang 2002 kurz vor dem Abschluss meines Studiums. Aufgrund meiner internationalen Ausbildung schätzte ich meine Chancen, internationale Karriere im g1 zu machen, als recht gering ein. Ich wollte mein damaliges Pflichtpraktikum zur Diplomarbeitstellung bei der internationalen Firma n4 in s1 als Sprungbrett zu einer eventuellen Fixanstellung bei n4 nützen. Anfang 2002 sah ich somit meine wirtschaftlichen Möglichkeiten nach Abschluss meines Studiums im September 2002 in I2 und nicht in Tirol. Erst am Ende meines Praktikums stellte sich heraus, dass eine Fixanstellung aufgrund des damaligen konjunkturbedingten Aufnahmestopps bei n4 recht schwierig werden wird. Erst kurz vor Ablauf meines Praktikums ergab sich dann die Möglichkeit bei der Firma fi2 anzufangen, weshalb ich dann wieder – entgegen meinem ursprünglichen Vorhaben – nach Österreich übersiedelte.

Bezugnehmend auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 10.12.2008 ergänze ich meine Begründung vom 25. 07. 2008 wie folgt:

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 10. 12. 2008 wird genannt, dass ich im gesamten Jahr 2002 amtlich in o1 mit Hauptwohnsitz gemeldet war. Allerdings war ich vom 01. 03. 2002 bis 16. 09. 2002 mit Hauptwohnsitz in s1 gemeldet. Eine entsprechende Meldebestätigung wurde am 05. 11. 2008 nachgereicht. Außerdem absolvierte ich im Jänner und Februar 2002, wie im Schreiben meiner Steuerberaterin vom 20. 01. 2008 erwähnt, noch mein Auslandspraktikum in I3 und war dort amtlich gemeldet. Abgesehen davon ist jedoch, wie von meiner Steuerberaterin am 13. 03. 2008 erläutert, die polizeiliche Meldung laut Doppelbesteuerungsabkommen irrelevant, da der gewöhnliche Aufenthaltsort herangezogen wird. Im besagten Jahr 2002 verweilte ich vom 01. 01. 2002 bis 18. 02. 2002 in I3 gefolgt von einem Aufenthalt in der I1 bis zum 16. 09. 2002 (mehr als 6 Monate!). Erst Mitte September habe ich meinen gewöhnlichen Aufenthaltsort wieder nach Österreich verlegt. Daher war mein gewöhnlicher Aufenthalt für das Jahr 2002 keinesfalls in Österreich.

Weiters wird in der Begründung der Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen, dass alle Studierenden der FH s2 ein 10-wöchiges Berufspraktikum sowie einen Auslandsaufenthalt vorweisen müssen. Weiters wird argumentiert, dass es sich bei meinem Aufenthalt in der I1 um das besagte Berufspraktikum handelte, ohne das ich nicht zur Diplomprüfung antreten

konnte. Diese Information wurde wohl der aktuellen Website der FH s2 im Jahr 2008 entnommen, war aber für mein Studium (Start 1998) nicht korrekt: damals waren zwei mindestens 10-wöchige Praktika (mindestens eines im Ausland), ein Auslandsstudium von 2 Semestern sowie das Erstellen einer Diplomarbeit in Zusammenarbeit mit einer Firma vorgeschrieben. Während meinem Aufenthalt in I2 erstellte ich meine Diplomarbeit bei der Firma n4. Die geforderten Auslandsaufenthalte hatte ich bereits vorher absolviert. Ich hätte also meine Diplomarbeit durchaus auch zusammen mit einer österreichischen Firma erstellen können. Allerdings war mein Ziel, wie in meiner Berufung vom 25. 07. 2008 beschrieben, eine internationale Karriere im Ausland weswegen ich mich für einen weiteren Auslandsaufenthalt entschieden habe. Das Ausbildungsziel meines Studienganges „stu“ war offensichtlich, die Studierenden auf eine internationale Karriere vorzubereiten. Daher kann ich die Argumentation, dass mein Aufenthalt im Ausland im Jahr 2002 nur vorübergehend war, nicht nachvollziehen, da ich bereits während meiner gesamten Studienzeit von 1998 bis 2002 auf eine internationale Karriere hingearbeitet habe (Auslandspraktikum in I4, Auslandsstudium in I5, Auslandspraktikum in I3).

Weiters steht in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 10.12.2008, dass die Firma n4 im Internet Praktika für Ausländer nur für 3 bzw. 6 Monate anbietet. Mir ist unerklärlich, was diese Aussage auf der n4 Website im Jahr 2008 mit meiner Situation im Jahr 2002 zu tun hat. n4 ist ein weltweit tätiger Konzern und beschäftigte im Jahr 2002 mehr als 500.000 Mitarbeiter. Praktika wurden nicht nur in I2, sondern von n4 Niederlassungen weltweit angeboten. Im Übrigen existiert die Sparte, für die ich tätig war, seit 2007 nicht mehr, da diese nun unter der Führung von fi3 als fi3 n4 Networks mit dem Hauptsitz in I6 firmiert. Ich bewarb mich 2001 für ein Auslandspraktikum direkt bei n4 in I3, welches ich im Jahr 2001/2002 absolvierte. Aufgrund von guten Leistungen während dieses Praktikums wurde ich n4 in s1 für die Erstellung meiner Diplomarbeit weiterempfohlen, welche ich dann bis Juni 2002 erstellte. Nachdem man auch in s1 meine Leistungen zu schätzen wusste, wurde mein Diplomanden-Vertrag am 11.06.2002 in einen Werksstudenten-Vertrag bis zum 30.09.2002 umgewandelt. Meine Vorgesetzten bemühten sich weiters, mir eine Fixanstellung zu beschaffen, was allerdings im Endeffekt leider an einem konjunkturbedingtem Aufnahmestopp bei n4 scheiterte. Dies war vorher nicht absehbar, da der Weg über Praktikum, Diplomarbeit, Werkstudent bei n4 im Regelfall zu Fixanstellungen führt. Insgesamt war ich fast 1 Jahr bei n4 beschäftigt.

Erst als sich gegen Ende meines Praktikums im August 2002 abzeichnete, dass ich keine Fixanstellung erreichen konnte, begann ich, mich um eine Anstellung bei einer anderen Firma zu bemühen und schickte zahlreiche Bewerbungen an Firmen weltweit. Da mein Hauptziel eine internationale Karriere war, bewarb ich mich allerdings bei keiner einzigen Firma in

Österreich. Nur durch puren Zufall traf ich im August 2008 einen Mitarbeiter der fi5 GmbH in s1, der mir über die spannende internationale Tätigkeit dieser Firma berichtete. Nachdem bei fi5 im Gegensatz zu n4 zu dieser Zeit dringend neue Mitarbeiter gesucht wurden, bekam ich kurz nach dem Treffen in s1 ein Angebot zu einer Festanstellung ab Mitte September 2002 und habe daher n4 noch vor Ablauf meines ursprünglichen Werksstudentenvertrages verlassen. In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 10.12.2008 wird argumentiert, dass ich schon während meinem gesamten Aufenthaltes in I2 wusste, dass ich eine Anstellung in Österreich antrete. Wie soeben beschrieben, ergab sich diese Situation erst kurz vor Ende meines Praktikums bei n4. Zuvor war ich fest entschlossen, länger im Ausland zu bleiben.

Neben den wirtschaftlichen Aussichten einer internationalen Karriere bei n4 gab es wie in meiner Berufung vom 25.07.2008 erwähnt auch persönliche Beweggründe, um nach I2 zu ziehen, nachdem meine damalige Freundin und jetzige Frau mit ihrer Familie in I2 wohnte. In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 10.12.2008 werden meine Absichten, mit meiner Freundin in I2 zusammenzuleben mit dem Argument, dass sie in d1 lebte, während ich zur Untermiete in s1 wohnte, bestritten. Nachdem sich sowohl d1 als auch s1 in der I1 befinden und nur ca. 1 Stunde voneinander entfernt liegen und wir uns so praktisch täglich sehen konnten, verstehe ich die Relevanz dieser Begründung nicht. Es ist wohl üblich, vor Begründung einer gemeinsamen Wohnung (speziell bei den enormen Wohnungspreisen in s1) die wirtschaftliche Sicherheit einer Fixanstellung abzuwarten.

Aufgrund meiner persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen sah ich somit meinen Mittelpunkt der Lebensinteressen 2002 eindeutig im Staat I2. Laut Doppelbesteuerungsabkommen wird bei Zweifel, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet, der gewöhnliche Aufenthalt zur Ansässigkeitsbestimmung herangezogen. Auch mein gewöhnlicher Aufenthalt 2002 war – wie schon früher erläutert – in I2 (7 Monate).

Aus diesen Gründen bleibe ich bei meiner bisher kundgemachten Rechtsmeinung und beantrage, die e Einkünfte nicht für die Berechnung eines Progressionsvorbehaltes heranzuziehen.

Dieser Meinung war offensichtlich auch die Finanzbehörde in o1, als am 06.06.2008 der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2002 zugestellt wurde.

Gem. § 299 BAO kann ein Steuerbescheid aufgehoben werden, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Laut meinen Ausführungen zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 24.06.2008 ist der Spruch des ursprünglichen Bescheides nicht falsch. Eine Aufhebung gem. § 299 BAO ist somit nicht möglich."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Beschränkt steuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 3 leg. cit. jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Den Wohnsitzbegriff umschreibt § 26 Abs. 1 BAO:

Einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Steuerrechtlich ist das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung der Innehabung einer Wohnung geknüpft. Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können. Maßgeblich ist die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes etwa die Erkenntnisse vom 16.11.1991, 91/14/0041, vom 16.09.1992, 90/13/0299, vom 24.01.1996, 95/13/0150, und vom 03.07.2003, 99/15/0104).

Die ständige Benützung der Wohnung ist nicht Voraussetzung für einen Wohnsitz (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 1, Tz 11.1).

Laut der vom Finanzamt erhobenen Ermittlungsergebnisse war der Bw vom 26.7.1991 bis 2.2.2004 durchgehend in o1, adr im Haushalt seiner Mutter amtlich gemeldet. Laut Aufenthaltsbescheinigung über bisherige Meldezeiten vom 27.10.2008 war der Bw vom 1.3. bis 16.9.2002 mit Hauptwohnung in s1, adr2, gemeldet. Laut Auszug aus dem Zentralen Melderegister vom 29. Juni 2012 war der Bw vom 2.2.2004 bis 26.9.2005 in o1, vom 26.9.2005 bis 17.9.2008 in o4, adr3 und ab 17.9.2008 bis dato in o1, adr, mit Hauptwohnsitz gemeldet. Unter der Voraussetzung, dass der Bw noch dem gemeinsamen Haushalt seiner Mutter trotz Ausbildungszeit in I2 zuzurechnen war, wurde von der Mutter des Bw bis Dezember 2002 Familienbeihilfe bezogen.

Laut Angaben des Finanzamtes in seiner Berufungsvorentscheidung und den eigenen Ausführungen des Bw absolvierte der Bw im Kalenderjahr 2002 ein Studium an der Fachhochschule s2. In der Beilage zu seiner Steuererklärung 2002 beantragte er die Berücksichtigung von Kosten für die Zeit von März bis September 2002 betreffend **Familienheimfahrten** zu seiner Heimatadresse in Österreich sowie Mietaufwendungen von März bis Mitte September als Werbungskosten.

Laut Angaben des Bw (siehe die hierzu vorgelegte Vertragsänderung vom 11.6.2002) war er seit 1.3.2003 (richtigerweise wohl 2002) ununterbrochen bei der Firma n4 tätig. Als bisherige Arbeitszeiten wurde „Frei (Diplomand)“ angegeben. Das derzeitige Vertragsende wurde mit 31.8.2002 angegeben. Mit der nun vorliegenden „Vertragsänderung/-verlängerung für Werkstudenten“ wurde folgende Änderung angegeben: Einsatz vom 1.7. bis 30.9.2002 als Werkstudent, Vollzeit (35 h), fachbereichsnah von Mo-Fr, variabel (Arbeitsstunden für die jeweiligen Tage), unter Einbindung in laufende Projekte.

Die polizeilichen Meldungen sowie auch der vorgelegte Untermietvertrag lassen darauf schließen, dass beide Wohnungen bzw. Wohnmöglichkeiten genutzt worden sind bzw. vor allem die Wohnmöglichkeit in Österreich beibehalten werden sollte. Ebenso sind die Angabe und Verrechnung von Familienheimfahrten bzw. auch die Ausbildung an der Fachhochschule in s2 ein weiteres Indiz für den tatsächlichen Aufenthalt im Inland und die Absicht, die Wohnmöglichkeit in Österreich auch weiterhin zu nutzen.

Daher ist davon auszugehen, dass der Bw im Streitjahr im Inland einen Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO gehabt hat.

Daher war der Bw im Streitjahr in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, und zwar grundsätzlich mit allen in- und ausländischen Einkünften.

Zufolge des Vorbringens des Bw im Verwaltungsverfahren war er auch in I2 an der besagten Wohnadresse in s1 gemeldet und hatte dort im Streitjahr einen Wohnsitz. Ein solcher blieb vom österreichischen Finanzamt auch unbestritten.

Verfügt eine natürliche Personen in zwei oder mehreren Staaten über einen Wohnsitz, so sind die Besteuerungsrechte auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen auf die beteiligten Staaten aufzuteilen.

Für das Jahr 2002 war das Abkommen zwischen der I1 und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 4. Oktober 1954,

BGBI. Nr. 221/1955 idF BGBI. Nr. 361/1994 (im Folgenden kurz: DBA) zur Aufteilung der Besteuerungsrechte der beteiligten Staaten anzuwenden.

Nach Art. 1 Abs. 2 DBA hat eine natürliche Person einen Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens in dem Vertragsstaat, in dem sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Wenn sie in keinem der Vertragsstaaten einen Wohnsitz hat, gilt als Wohnsitz der Ort ihres gewöhnlichen Aufenthaltes.

Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt wird oder ausgeübt worden ist, so hat gemäß Art. 8 Abs. 1 DBA der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören insbesondere die Einkünfte aus freien Berufen.

Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt wird, so hat nach Art. 9 Abs. 1 DBA grundsätzlich der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.

Nach Abs. 2 dieses Artikels gilt Absatz 1 nicht, wenn die natürliche Person

1. sich nur vorübergehend, zusammen nicht mehr als 183 Tage im Lauf eines Kalenderjahres, in dem anderen Staat aufhält und
2. für ihre Tätigkeit von einem Arbeitgeber entlohnt wird, der seinen Wohnsitz in dem gleichen Staate wie die natürliche Person hat, und
3. ihre Tätigkeit nicht im Rahmen einer in dem anderen Staate befindlichen Betriebsstätte des Arbeitgebers ausübt.

Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte, für die in den vorhergehenden Artikeln keine Regelung getroffen ist, so hat gemäß Art. 13 Abs. 1 DBA dieser Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.

Art. 15 Abs. 1 DBA bestimmt, dass der Wohnsitzstaat kein Besteuerungsrecht hat, wenn es in den vorhergehenden Artikeln dem anderen Vertragsstaate zugewiesen worden ist.

Nach Abs. 3 dieses Artikels schließt Absatz 1 nicht aus, dass der Wohnsitzstaat die Steuern von den ihm zur Besteuerung überlassenen Einkünften und Vermögensteilen nach dem Satz erheben kann, der dem Gesamteinkommen oder dem Gesamtvermögen der steuerpflichtigen Person entspricht.

Wenn eine Person in jedem der Vertragsstaaten einen Wohnsitz hat, so ist gemäß Art. 16 DBA, soweit sich das Besteuerungsrecht nach dem Wohnsitz richtet, der Wohnsitz maßgebend, zu

dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Da der Bw im Streitjahr in beiden Vertragsstaaten über einen Wohnsitz verfügt hat, ist zu ermitteln, zu welchem Vertragsstaat er in diesem Zeitraum die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen gehabt hat, um den Wohnsitzstaat im Sinne des DBA (Ansässigkeit) zu bestimmen.

Als "persönliche und wirtschaftliche Beziehungen" einer Person sind nach Z 15 des OECD-Kommentars zu Art. 4 "ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet, und Ähnliches zu berücksichtigen. Die Umstände sind als Ganzes zu prüfen; Erwägungen, die sich aus dem persönlichen Verhalten der natürlichen Person ergeben, haben selbstverständlich erhöhte Bedeutung. Begründet eine Person, die in einem Staat über eine Wohnung verfügt, ohne diese aufzugeben, im anderen Staat eine zweite Wohnstätte, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte dort beibehält, wo sie bisher stets gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten als Zeichen dafür sprechen, dass diese Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat." Persönliche und wirtschaftliche Beziehungen müssen nicht kumulativ vorliegen (Beiser, ÖStZ 1989, Seite 241 ff).

Sowohl der BFH als auch der Verwaltungsgerichtshof räumen allerdings den persönlichen Beziehungen gegenüber den wirtschaftlichen Beziehungen den Vorrang ein (vgl. zB VwGH 22.3.1991, 90/13/0073; Lang/Schuch, DBA Deutschland/Österreich, Rz. 13 zu Art. 16).

Wenngleich der Bw im Streitjahr weder verheiratet noch in einer Lebensgemeinschaft lebend war, können im gegenständlichen Fall aus folgenden Umständen und Verhaltensweisen des Bw persönliche Beziehungen des Bw zu Österreich erschlossen werden und sind wirtschaftliche Beziehungen des Bw zu den betreffenden Staaten entsprechend gegenseitig abzuwägen.

1) Laut vorliegender polizeilicher Meldungen war der Bw durchgehend bis dato mit Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet und blieb somit die Beziehung zu Österreich aufrecht. Die Aufenthaltsbescheinigung betreffend Meldezeiten in I2 bezog sich lediglich auf einen Zeitraum vom 1. März bis 16. September 2002. Der Bw lebte in s1 in Untermiete (laut Untermietvertrag stand ihm ein von der Küche aus links gelegener Wohnraum mit einer Größe von ca. 20 m² mit Dachschräge zur Verfügung).

2) Die vom Bw angegebene namentlich genannte Freundin wohnte zu dieser Zeit noch bei ihren Eltern in einer anderen Gemeinde. Ein gemeinsamer Hausstand lag somit nicht vor und

wurde auch vom Bw nie behauptet. Inwieweit es sich hierbei um die vom Bw ins Treffen geführte ernstgemeinte Beziehung gehalten hat, kann zum jetzigen Zeitpunkt jedenfalls nicht mehr nachvollzogen werden. Der Bw hätte auch zu seiner Freundin ziehen können (laut Angaben des Bw lag die Heimatgemeinde der Freundin lediglich 1 Stunde entfernt). Außerdem war die Arbeitszeit im Rahmen des Diplomandenvertrages variabel und sozusagen für den Bw frei bestimmbar.

3) Die Argumentation des Bw hinsichtlich des gewöhnlichen Aufenthalts ist für die Beurteilung des Wohnsitzstaates im Sinne des DBA nach den obigen Rechtsausführungen nicht relevant. Denn der Vorrang des Wohnsitzes gegenüber dem gewöhnlichen Aufenthalt ergibt sich unmittelbar aus Art. 1 Abs. 2 DBA. Der gewöhnliche Aufenthalt ist nur dann maßgebend, wenn in keinem der beiden Staaten ein Wohnsitz existiert. Im gegenständlichen Fall ist aber unbestritten davon auszugehen, dass der Bw im Streitzeitraum in beiden Staaten Wohnungen innehatte. Dies wurde im gesamten Verwaltungsverfahren nie konkret bestritten. Diesfalls kommt es darauf an, welcher der Wohnungen für den Bw die größere Bedeutung zukam. Dabei ist nicht ausschlaggebend, am Ort welcher Wohnung sich der Bw tatsächlich länger befunden hat. Die Art der vom Bw angegebenen Ausbildung bzw. des zu absolvierenden Praktikums brachte es nämlich mit sich, dass sich der Bw während des Jahres 2002 an verschiedenen Orten in Österreich, I2 und I3 aufgehalten hat, wie dies den Ausführungen des Bw in seinen Eingaben zu entnehmen ist.

5) Zur Ableitung des Mittelpunktes der Lebensinteressen aus der Höhe der Einkünfte die betreffend der Tätigkeiten in den beiden Staaten ermittelt wurden, ist folgendes festzustellen:

Den ausländischen Einkünften (Zeitraum 1.3. bis 15. 9. 2002 – somit 6 ½ Monate) in Höhe von € 8.722,34 stehen inländische Einkünfte (Zeitraum vom 16. 9. Bis 31. 12. 2002 – somit lediglich 3 ½ Monate) in Höhe von € 7.904,55 gegenüber.

Hiedurch entsteht ein deutliches Übergewicht betreffend der in Österreich bezogenen Einkünfte.

6) Wie bereits angesprochen, hat der Bw sicherlich versucht, durch den „Diplomandenvertrag“ – welcher ebenfalls mit der Ausbildung in Österreich in Zusammenhang stand – eine Fixanstellung bei n4 zu erreichen. Ihm ist jedoch baldigst klar geworden (siehe seine eigenen Angaben), dass sich diese Hoffnung nicht erfüllen wird. Auch wenn der Bw angibt, eine internationale Karriere angestrebt zu haben, kann zusätzlich aufgrund des Vorliegens einer Fixanstellung bei der Firma fi2 ab 16. September 2002 – welche im übrigen bis dato aufrecht geblieben ist (vom 16. September 2002 bis 31. Dezember 2007 fi4, vom 1. Jänner 2008 bis

dato fi6 – nicht davon ausgegangen werden, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen vom Bw im Jahre 2002 tatsächlich ins Ausland (nach I2) verlagert wurde.

7) Der Bw machte außerdem Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung (Miet für März bis Mitte September 2002 sowie dazugehörige Familienheimfahrten) als Werbungskosten in Österreich geltend. Daran ist ersichtlich, dass der Bw seiner persönlichen Einschätzung nach und somit entgegen seiner Argumentation in seinen Schriftsätzen von einem privaten aufrechten Wohnsitz in Österreich ausging, der d Wohnsitz hingegen nur zu beruflichen bzw. Ausbildungszwecken begründet wurde.

Nach Auffassung der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates zeichnen die genannten Umstände ein Sachverhaltsbild, das in seiner Gesamtheit nicht dafür spricht, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw im Streitjahr tatsächlich nach I2 verlagert hat. Das DBA überlässt es nicht der Beurteilung des Steuerpflichtigen, welchen Wohnsitz er als den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bezeichnet, sondern stellt auf die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ab, deren Vorliegen nur anhand objektiv feststellbarer Umstände beurteilt werden kann. Nach dem oben Gesagten ist somit von einem Mittelpunkt der Lebensinteressen und Wohnsitz im Sinne des DBA in Österreich auszugehen.

Entsprechend den zitierten Bestimmungen des DBA kommt das Besteuerungsrecht für die Einkünfte des Bw aus seinen ausgeübten Tätigkeiten dem jeweiligen Tätigkeitsstaat zu. Das Besteuerungsrecht Österreichs als Wohnsitzstaat ergibt sich aus Art. 13 DBA.

Auf Grund des nach Art. 15 Abs. 3 DBA Österreich als Wohnsitzstaat im Sinne des DBA zustehenden Progressionsvorbehaltes war die Veranlagung wie im Einkommensteuerbescheid 2002 vom 24. Juni 2008 dargestellt durchzuführen.

Der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2002 (Aufhebung gem. § 299 BAO) verlor somit nicht seine Rechtsgrundlage. Auf die diesbezüglichen Begründungen in den Bescheiden vom 24. Juni und 10. Dezember 2008 darf verwiesen werden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. Juni 2012