



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der XY., CH-Gmd9, BStr., vertreten durch Dr. Elmar Giesinger, 6844 Altach, Bauern 17, vom 11. Juni 2010 und vom 10. März 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 25. Jänner 2010 und vom 9. Februar 2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008, Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2010 und Folgejahre, Abweisung eines Antrages auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 2011 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 und 2008 nach der am 26. April 2012 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 werden im Umfang der Berufungsvorentscheidungen vom 1. September 2010 abgändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben wird auf diese Berufungsvorentscheidungen verwiesen.
2. Die Bescheide betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2010 und Folgejahre sowie Abweisung eines Antrages auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung 2011 werden ersatzlos aufgehoben.
3. Die Berufung betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Lehrerin. Von August 2006 bis zum Ende Juli 2007 war sie an der Primarschule in Gmd1 im Fürstentum Liechtenstein tätig, danach wechselte sie in die Schweiz, wo sie bis 31. Juli 2008 an der Primarschule in Gmd2 und anschließend an der Schule W unterrichtete. Zwischen 2. Oktober 2006 und 27. September 2007 war sie am Wohnsitz des Z. in der KStr. in B., AT-Gmd3, mit Hauptwohnsitz und vom 27. September 2009 bis zum 1. Dezember 2008 mit Nebenwohnsitz gemeldet. Danach meldete sie sich von dieser Adresse ab. Laut einer vorgelegten Wohnsitzbescheinigung war sie vom 27. September 2009 bis zum 15. Jänner 2009 in CH-Gmd4, WStr., gemeldet.

Das Finanzamt bezweifelte, dass die Bw. tatsächlich den Wohnsitz in die Schweiz verlegt hatte. Um zu klären, wo sich der Wohnsitz der Bw. tatsächlich befand, liess es durch die KIAB amtliche Ermittlungen durchführen. Über diese Ermittlungen erging am 14. Oktober 2009 folgender Bericht:

„Auf Grund des Ersuchens, den tatsächlichen Wohnsitz und die damit verbundene unbeschränkte Steuerpflicht von Frau XY. festzustellen - sie soll mit Herrn Z. in B., KStr. einen gemeinsamen Wohnsitz haben - wurden nachstehende Ermittlungen durchgeführt.

Am 27.04.2009 erfolgte eine erste Observation, dabei wurde ein KFZ mit amtlichen Kennzeichen XXX. fotografiert - zugelassen auf Z.. Am 19.05.2009 wurde bei einer weiteren Observation ein silbermetallfarbener PKW, amtl. KZ YYY., fotografiert. Das Fahrzeug ist auf Frau XY., WStr.9 in CH-Gmd6. zugelassen. Weitere Observations zur Feststellung des Mittelpunktes der Lebensinteressen sind daher notwendig.

Es folgte eine weitere Ermittlung bei der Postzustellbasis R., ob an die Zustelladresse Gmd3, KStr. (un)regelmässig an Frau XY. Post zugestellt wird. Mittels Mail wurde von der Zustellbasis R. mitgeteilt, dass kein Nachsendeauftrag besteht und an Frau XY. an die Adresse KStr. in B. regelmässig Post zugestellt wird. Weiters wurde von der Gemeinde Zr. der Wasserverbrauch des Haushaltes in der KStr. angefordert. Aus den Zahlen geht hervor, dass ab dem 2. Halbjahr 2007 der Wasserverbrauch auch nach der Abmeldung von Frau XY. relativ konstant blieb.

Observation am 05.08.2009: Um ca. 09:10 Stellung bezogen, kurz darauf verliess Frau XY. mit einem Jugendlichen das Haus und fuhr mit dem PKWYYY. weg. Daraufhin wurde bei der Haustüre ermittelt, ob Frau XY. an der Klingel oder am Briefkasten angeschrieben ist, was beides nicht der Fall war, jedoch gibt es einen grauen runden Granitstein mit den eingemeisselten Namen „I.“ und „A.“.

Observation am 06.08.2009 durch N. und M. - PKW (SG)wieder gesichtet, es wurde ein Foto gemacht. Am 07.08.2009 war das KFZ nicht vorhanden. Observierung am 28.09.2009, Fahrzeug mit SG Kennzeichen fotografiert. Am 30.09.2009 um 08:45 Uhr war das Fahrzeug nicht vor Ort. Am 06.10, am 09.10, am 12.10 war jedes Mal der PKW vor dem Haus abgestellt. Am 14.10.09 wurde die Adresse B., KStr., neuerlich angefahren. Wieder stand der PKW mit St. Galler Kennzeichen vor dem Haus. Es wurde an der Hausglocke geläutet und Herr Z., welcher öffnete, gebeten, mit Frau XY. sprechen zu dürfen. Herr Z. gewährte den Beamten W. und Zo. Einlass und bat

in der Küche Platz zu nehmen. Mit Frau XY. wurde, als sie kurz darauf erschien, eine Niederschrift aufgenommen. Aus Sicht der ermittelnden Beamten bezieht sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen aus folgenden Punkten auf B., KStr.:

1. Die Häufigkeit, mit der das St. Galler Fahrzeug beim Haus geparkt war. Von 10 mal war das KFZ sieben mal vor dem Haus geparkt.
2. Laut Zustellbasis erfolgt nach wie vor eine Postzustellung an Frau XY. an die Adresse B..
3. Der Wasserverbrauch hat sich nach Abmeldung der Person nur unwesentlich verändert.
4. An der Haustüre vor dem Eingang steht ein kleines Kunsthandwerk mit einem Granitstein, in welchem die Namen I. und A. eingemeißelt sind.
5. Der gesamte Eindruck in der Wohnung - Ordnung, aufgestellte Ziergegenstände, Fensterdekoration, usw. zeigen die Handschrift einer Hausfrau, die hier regiert.
6. Die frühere Anmeldung als Hauptwohnsitz, spätere Ummeldung als Nebenwohnsitz und schlussendlich gänzliche Abmeldung von der Adresse B., KStr. und nach wie vor häufige Anwesenheit. Die ermittelnde Abteilung (KIAB) kommt zum Ergebnis, dass hier versucht wird, durch die Abmeldung eine Steuerpflicht in Österreich im Sinne des EStG zu verschleiern.

Über die erwähnte Einvernahme der Bw. wurde niederschriftlich festgehalten:

„Ich wohne tatsächlich in der Schweiz. Ich arbeite dort und da ich Schweizer Staatsbürgerin bin, zahle ich auch in der Schweiz Steuern. Herr Z. ist mein Freund, aber wir haben keine eheähnliche Beziehung. Ich habe gerade Ferien, deshalb bin ich zur Zeit öfter hier. Auf die Frage, weshalb die Post hier an die Adresse KStr. zugestellt wird, gebe ich an, dass ich nur noch fallweise Post von Versandhäusern oder Werbung bekomme. Ich habe einen Hauptwohnsitz in den Jahren 2006/2007 gehabt, damals war ich fix hier wohnhaft und die Steuer wurde in Liechtenstein abgezogen. Dann habe ich bis 2008 einen Nebenwohnsitz hier gehabt. Ich bin seit 2008 nur noch in der Schweiz gemeldet. Der Wasserverbrauch ist deshalb gleich geblieben, weil seit 2008 die Tochter (Anm.: von Z.) eingezogen ist. Abschließend möchte ich noch sagen, dass ich die Unterlagen vor zwei Wochen beim Finanzamt abgegeben habe. Herr Mag. X. hat mir eine rechtliche Auskunft erteilt.“

Aufgrund dieser Ermittlungsergebnisse ging das Finanzamt davon aus, dass die Bw. auch nach der Abmeldung vom Hauptwohnsitz in der KStr. ihren Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen weiter in Österreich hatte und daher hier unbeschränkt steuerpflichtig war. Da die Bw. keine Einkommensteuererklärungen für diese Jahre abgegeben hatte, ermittelte das Finanzamt die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege und setzte mit Bescheiden vom 25. Jänner 2010 die Einkommensteuern für die Jahre 2007 und 2008 mit 5.121,30 € (2007) und 7.458,69 € (2008) fest. Gleichzeitig setzte es die Vorauszahlung an Einkommensteuer für das Jahr 2010 und Folgejahre auf der Basis der Einkommensteuer 2008 mit 8.129,97 € fest. Ebenfalls am 25. Jänner 2010 ergingen Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 und 2008.

Gegen diese Bescheide wandte die (vormalige) rechtliche Vertretung der Bw. ein:

Die Bescheide vom 25. Jänner 2010 seien der Bw. nie wirksam zugestellt worden und seien daher ersatzlos aufzuheben. Ein Mitarbeiter des Finanzamtes Feldkirch habe versucht, diese

Bescheide an die Bw. unter der Adresse KStr., Gmd3, persönlich zuzustellen. Dieser sei vom anwesenden Z. darauf hingewiesen worden, dass die Bw. nicht mehr an dieser Adresse, sondern in der Schweiz wohnhaft sei. Hierauf habe sich der Mitarbeiter des Finanzamtes mit der Bw. telefonisch in Verbindung gesetzt und diese aufgefordert, das Schriftstück zu einem bestimmten Termin beim Zollamt Mäder abzuholen, da die Zustellung in Österreich erfolgen müsse. Die Bw. habe sich sodann am 12. Mai 2010 zum Zollamt Mäder begeben, um die Schriftstücke zum vereinbarten Termin abzuholen. Da der Finanzbeamte nicht anwesend gewesen sei, habe sich die Bw. wieder in die Schweiz begeben. Am 14. Mai 2010 habe sich die Bw. mit dem Beamten in Verbindung gesetzt und diesem mitgeteilt, dass sie ihn zum vereinbarten Termin nicht angetroffen habe. Der Beamte habe die Bw. darauf hingewiesen, dass sie das Schriftstück beim Zollamt Mäder selbst abholen müsse. Am 18. Mai 2010 habe sich die Bw. wiederum zum Zollamt Mäder begeben, wo ihr die Bescheide ausgehändigt worden seien. Dieser Zustellvorgang sei rechtsunwirksam. Zum einen sei die Zustellung per RSa-Sendung erfolgt, wobei das Zollamt weder eine Abgabestelle der Bw. noch eine geeignete Stelle zur Hinterlegung von eigenhändig zuzustellenden Schriftstücken gewesen sei. Zum anderen sei in den Bescheiden als Adresse KStr., Gmd3 angegeben. Diese Adresse sei auf den Bescheiden durchgestrichen und befände sich rechts außen unterhalb der angegebenen Steuernummer eine Originalunterschrift und darunter der handschriftlich angeführte Name eines Beamten.

Selbst wenn diese Zustellung als rechtswirksam beurteilt werden würde, sei damit für die Finanzbehörde nichts gewonnen, und zwar aus folgenden Gründen:

Die Bw. sei vom 12. Oktober 2006 bis zum 27. September 2007 in der KStr., Gemeinde Zr., gemeldet gewesen, wobei die genannte Adresse während dieser Zeit den Hauptwohnsitz der Bw. dargestellt habe. Vom 27. September 2007 bis zum 01. Dezember 2008 sei sie unter der genannten Adresse im Rahmen eines Nebenwohnsitzes gemeldet gewesen. Irgendwelche Beweise, wonach die Bw. während des Streitjahres 2008 ihren Hauptwohnsitz in Österreich gehabt haben sollte, lägen nicht vor, woran auch die später durchgeführten Observierungen, die einer Bespitzelung gleich kämen, nichts änderten. Es bedürfe keiner weiteren Erläuterungen, dass durch die Tatsache, dass jemand, der seinen Wohnsitz im Ausland habe und in Österreich Bekannte besuche und fallweise auch dort übernachte, dadurch noch keinen Hauptwohnsitz in steuerlicher Hinsicht in Österreich begründe. Im Jahre 2007 sei die Bw. gemäß beigeschlossener Bestätigung der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein an der Primarschule Gmd1 bis einschließlich 31. Juli 2007 als Lehrerin tätig gewesen. Gemäß Artikel 19 DBA Liechtenstein seien Vergütungen einschließlich der Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche

Person für die diesem Staat oder Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste gezahlt würden, nur in dem betreffenden Staat zu besteuern. Aus dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 19. September 1989, Z 04 3202/2- IV/4/89, AÜFV Nr. 281/1989, ergebe sich, dass öffentliche bzw. mit Öffentlichkeitsrecht ausgestattete Schulen der Hoheitsverwaltung im Sinne des Artikel 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zugeordnet werden könnten. Selbstredend handle es sich bei der Primarschule in Gmd1 um eine öffentliche Schule.

Ab 27. September 2007 habe die Bw. ihren Hauptwohnsitz in der Schweiz gehabt. Ihr Einkommen aus dem Jahr 2008 habe sie gemäß beigeschlossener Bestätigung des Steueramtes der Politischen Gemeinde M (Veranlagungsberechnung 19.01.2010) ordnungsgemäß versteuert. Infolge Umzuges in die Gemeinde Gmd5 sei die Bw. gemäß Bestätigung des Gemeindesteueramtes vom 31. März 2010 dort unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 sowie die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 seien daher rechtswidrig und demgemäß ersatzlos aufzuheben.

Folgende Unterlagen wurden der Berufungsschrift beigelegt:

Auszug aus dem Zentralen Melderegister vom 26. März 2010; Bestätigung der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein vom 31. März 2010, dass die Bw. ihr Einkommen vom 1. Jänner 2006 bis zum 31. Juli 2007 als Lehrerin an der Primarschule Gmd1 versteuert habe; Bestätigung des Gemeindesteueramtes Gmd5 vom 31. März 2010, dass die Bw. infolge Zuzugs per 1. Juli 2009 ab 1. Jänner 2009 in Gmd5 unbeschränkt steuerpflichtig sei; Veranlagungsberechnung des Steueramtes der Gemeinde M betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2008 vom 19. Jänner 2010; Bestätigung der Primarschule Gmd1 vom 09. Juni 2010, dass die Bw. von August 2005 bis Juli 2007 an dieser Schule tätig war.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. September 2010 gab das Finanzamt der Berufung betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2007 insoweit teilweise statt, als es die liechtensteinischen Einkünfte gemäß Art. 19 iVm Art. 23 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein BGBl. 1971/24 (DBA-Liechtenstein) von der österreichischen Einkommensteuer unter Vorbehalt der Progression befreite und die festgesetzte Einkommensteuer 2007 auf 563,93 € abänderte. Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2008 und Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2010 und Folgejahre änderte es insoweit zu Ungunsten der Bw. ab, als es die Einkünfte 2008 aus dem zwischenzeitig vorgelegten Steuerbescheid der Gemeinde M übernahm (sfr 63.680) und die Einkommensteuer auf dieser Grundlage mit 8.451,07 € festsetzte.

Das Berufungsbegehren betreffend das Nichtbestehen der Steuerpflicht in Österreich wies es als unbegründet ab, in dem es auf die Ermittlungen der KIAB verwies. Die seit 2007 in der Schweiz unterhaltenen, immer wieder wechselnden Wohnsitze seien in steuerlicher Hinsicht nachrangig gegenüber dem österreichischen Wohnsitz, an welchem die Bw. zusammen mit ihrem Freund lebe. Da die Beziehung unbestritten im Jahr 2008 und auch danach weiterhin aufrecht gewesen sei, sei es anlässlich der Ummeldung des Wohnsitzes in B. von einem Haupt- zu einem Nebenwohnsitz nicht zu einer Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen von Österreich in die Schweiz gekommen. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass die berufliche Tätigkeit ab Dezember 2007 nicht mehr in Liechtenstein, sondern in der Schweiz ausgeübt worden sei. Selbst wenn der Wohnsitz in Österreich mit 1. Dezember 2008 tatsächlich endgültig aufgegeben worden wäre, würde ein Wohnsitzwechsel gemäß Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz erst mit 31. Dezember 2008 zur Beendigung der Steuerpflicht führen, sodass jedenfalls auch für das gesamte Jahr 2008 eine steuerliche Erfassung in Österreich vorzunehmen sei. Die Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer 2010 und Folgejahre seien gemäß § 45 Abs. 1 EStG auf der Basis des letztveranlagten Kalenderjahres (2008) zu leisten. Im Übrigen komme eine Herabsetzung der Vorauszahlungen bzw. Aufhebung des Vorauszahlungsbescheides nicht in Betracht, da zum jetzigen Zeitpunkt nicht mit ausreichender Wahrscheinlichkeit eine relevant niedrigere Festsetzung zu erwarten sei.

Auch die Berufung gegen die Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen wies es als unbegründet ab, weil Zinsenbescheide nicht mit der Begründung anfechtbar seien, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig.

Mit Schreiben vom 1. Dezember 2010 stellte die Bw. durch ihre vormalige Rechtsvertretung den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Begründung führte diese aus:

§ 129 Z 1 StPO definiere den Rechtsbegriff „Observation“ als „das heimliche Überwachen des Verhaltens einer Person“. Aus dem Bericht der KIAB ergebe sich klar, dass es sich bei deren Tätigkeit um ein heimliches Überwachen der Bw. gehandelt habe. Observationen dürften nur im Rahmen und aufgrund der Bestimmungen der StPO durchgeführt werden. Gegenständlich habe weder das Gericht noch die Kriminalabteilung noch die Finanzstrafbehörde eine Observation angeordnet. Die eigenmächtig durchgeführten Observationen durch die KIAB seien daher rechtswidrig. Die hieraus gewonnenen Erkenntnisse verstießen gegen Beweisgewinnungsverbote, deren Verwendung gegen Beweisverwertungsverbote. Auch die Einholung von Daten betreffend den Wasserverbrauch und die Befragung des Mitarbeiters des Postauslieferungslagers R. seien rechtswidrig. Darüber hinaus wäre aufgrund der unwidersprochenen und unwiderlegbaren Angaben der Bw. gegenüber den ermittelnden Beamten der KIAB festzustellen gewesen, dass die Bw. den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen

nicht in Österreich habe, da sie Schweizer Staatsbürgerin sei, in der Schweiz arbeite, dort wohne und ihr Einkommen in der Schweiz versteuere. Z. sei zwar ihr Freund, lebe mit ihr aber nicht in einer eheähnlichen Gemeinschaft. Es wäre ferner festzustellen gewesen, dass die Bw. hauptsächlich während Schulferienzeiten in der Schweiz bei Z. zu Besuch anwesend gewesen sei. Auch sei nicht erhoben worden, während welcher Zeit bzw. während welchen Zeitraumes die Bw. anwesend gewesen sei. Aus keiner Observation lasse sich die Erkenntnis gewinnen, dass die Bw. an der Adresse des Z. zu den Observationszeitpunkten wohnhaft gewesen sei. Ebenfalls wäre festzustellen gewesen, dass nach Aufgabe des Wohnsitzes lediglich Werbematerialien von Versandhäusern an der Adresse des Z. zugestellt worden seien. Ebenfalls wäre festzustellen gewesen, dass sich der Wasserverbrauch nach Abmeldung der Bw. sehr wohl verändert habe. Es sei denn, es würde von der Behörde davon ausgegangen, dass eine Verminderung des Wasserverbrauches um 10 m³ (= 10.000 Liter) je Halbjahr und damit um mehr als 20 % keine wesentliche Verminderung darstelle. Darüber hinaus habe erhoben werden können, dass Z. als Landwirt bei der Landwirtschaftskammer registriert sei. Während des zweiten Halbjahres 2007 seien 3 Monate lang 15 Rinder in dessen Stall eingestellt gewesen. Z. verfüge zusammen mit einem zweiten Eigentümer über eine Schnapsbrennerei und seien bei Z. im ersten Halbjahr 2008 15 hl, im zweiten Halbjahr 2008 18 hl und im ersten Halbjahr 17 hl Maische gebrannt worden. Erfahrungsgemäß und wie durch einen Sachverständigen jederzeit zu belegen sei, benötige man zum Brennen eines Hektoliters Maische ca. 1 bis 1,5 m³ Wasser. Es ergebe sich daher, dass selbst die widerrechtlich gewonnenen Erkenntnisse zum Wasserverbrauch in keiner Weise belegten, dass die Bw. auch nach Aufgabe ihres Wohnsitzes weiterhin am behaupteten Ort wohnhaft gewesen sei. Vielmehr werde hierdurch das Gegenteil belegt. Wenn bescheidbegründend ausgeführt werde, dass sich rechts neben dem Hauseingang auffällig und für jedermann deutlich erkennbar ein Kunsthandwerk mit der Aufschrift "Haus-Nr. 17" und darunter ein grauer Granitstein befinde, in welchem die Namen "I." und "A." eingemeißelt seien, so wäre zumindest noch zusätzlich zu erheben gewesen, wie dieser Stein dorthin gelangt sei. Tatsächlich habe Z. diesen Stein samt vorbezeichneter Gravur zu einem runden Geburtstag von einem Jagdpächter jener Alpe, für die er die Funktion eines Alpmeisters ausübe, geschenkt erhalten und sei der Stein vom Geschenkgeber dorthin befördert worden, wo er noch immer stehe. Auch hieraus ergebe sich kein Beweis dafür, dass die Berufungswerberin deren Wohnsitz während der Observationszeitpunkte in B. gehabt habe. Richtig sei, dass sich die steuerliche Ansässigkeit gemäß Art. 4 DBA Schweiz bei Vorhandensein von Wohnsitzen in beiden Vertragsstaaten nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen richte. Wie bereits ausgeführt, vermöge der punktuelle Nachweis von Besuchen in Österreich in der Form, wie dies durch die KIAB erfolgt und festgehalten sei, in keiner Weise die Annahme zu

rechtfertigen, der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bw. sei zu den Observationszeitpunkten oder nach der Abmeldung am behaupteten Ort gelegen gewesen. Auch die Ausführungen, dass es sich bei Z. nicht um einen Bekannten, sondern unbestritten um den Freund der Berufungswerberin handle, sei unzutreffend, unrichtig und aktenwidrig, weil Z. zwar ihr Freund sei, sie jedoch nicht mit ihm in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebe. Nachdem die Bw. und Z. nie Lebensgefährten gewesen seien, sei auch die Bescheidbegründung, wonach ein sogenannter abgeleiteter Wohnsitz in der Wohnung des Lebensgefährten bestehe, völlig verfehlt. Auch die Tatsache, dass die Bw. in der Schweiz mehrfach deren Wohnsitze gewechselt habe, vermöge in keiner Weise die Annahme zu rechtfertigen, dass der Mittelpunkt des Lebensinteresses der Bw. zu den behaupteten Zeitpunkten in Österreich gelegen habe. Auch die ganze Verwandtschaft der Bw., zu der sie intensive Kontakte pflege, lebe in der Schweiz. Die Aussage im Bericht der KIAB, wonach aufgrund des Eindrucks in der Wohnung des Z. infolge der dort herrschenden Ordnung und aufgestellten Ziergegenständen und Fensterdekorationen eine Hausfrau regiere, lasse vermuten, dass die Behörde davon ausgehe, dass ein Mann dazu nicht in der Lage sei. Nur der Ordnung halber sei angemerkt, dass die Bw. nicht Hausfrau, sondern Lehrerin sei. Abschließend wurde beantragt, KO., Z. und den ermittelnden (observierenden) KIAB-Beamten als Zeugen einzuvernehmen und über die Berufung nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zu entscheiden. Ferner wurden folgende Beweisunterlagen vorgelegt: Meldebestätigung des Einwohneramtes St. Gallen vom 23. September 2010; Wohnsitzbescheinigung der Politischen Gemeinde Gmd5 vom 23. September 2010 sowie der Schriftenempfangsschein des Einwohneramtes Gmd10 vom 20. April 2010.

Am 9. Februar 2011 stellte die Bw. den Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2011 auf Null. Dieser Antrag wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 9. Februar 2011 mit Verweis auf die Berufungsvorentscheidung vom 1. September 2010 abgewiesen.

In der gegen diesen Bescheid am 9. März 2011 erhobenen Berufung führte die nunmehrige steuerliche Vertretung der Bw. aus:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 seien jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hätten. Das Einkommensteuergesetz enthalte keine Definition der Begriffe „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“. Es sei daher § 26 BAO zur Bestimmung dieser Begriffe heranzuziehen. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO habe jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehave unter Umständen, die darauf schließen ließen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften habe jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhalte, die erkennen

ließen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweile. Das Bestehen eines Wohnsitzes sei steuerrechtlich stets an die objektive Voraussetzung der Innehabung einer Wohnung geknüpft. Innehaben bedeute, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können (u.a. VwGH 16.9.1992, 90/13/0299). Als Rechtsgründe für die Innehabung kämen vor allem Eigentum, Wohnungseigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht (§ 521 ABGB), aber auch familienrechtliche Ansprüche (zB des Ehegatten) in Betracht. Nach *Loukota* (Internationale Steuerfälle, Tz 36) habe auch der Lebensgefährte einen "abgeleiteten" Wohnsitz. Mangels eines familienrechtlichen Anspruchs könne jedoch kein Wohnsitz vorliegen (*Ritz*, BAO⁴, § 26 Tz 12 ua), sondern es könne lediglich der gewöhnliche Aufenthalt in der Wohnung des Lebensgefährten begründet werden. Der gewöhnliche Aufenthalt (§ 26 Abs. 2 BAO) verlange grundsätzlich die körperliche Anwesenheit des Betreffenden. Man könne nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Auf Grund der seltenen Besuche der Bw. bei Z. könne in keiner Weise von einem gewöhnlichen Aufenthalt gesprochen werden. Es liege daher weder ein Wohnsitz noch ein gewöhnlicher Aufenthalt vor und es könne daher in Österreich zu keiner unbeschränkten Steuerpflicht kommen. Falls die Finanzverwaltung dennoch einen Wohnsitz in Österreich konstruiere, richte sich die steuerliche Ansässigkeit gern. Art. 4 DBA Schweiz bei Vorhandensein von Wohnsitzen in beiden Vertragsstaaten nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 19.3.2002, 98/14/0026) stelle sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen als Aggregat der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen dar. In Zweifelsfällen komme den persönlichen Beziehungen, vor allem der Gestaltung des Familienlebens, Vorrang zu. Die persönlichen Beziehungen schlugen sich auch in den gesellschaftlichen, religiösen und sozialen Beziehungen nieder. Die Bw. sei Schweizer Staatsbürgerin und wohne auch in der Schweiz (RGasse 1, CH-H.). Sie arbeite als Lehrerin an einer Schule in CH-Gmd11. Ihre drei Kinder und sämtliche Verwandte, zu denen sie intensive Kontakte pflege, wohnten in der Schweiz. Ihr Sohn wohne in D., ihre beiden Töchter wohnten in B. Sie reise zweimal monatlich nach B. um ihre Töchter zu sehen und ihre Enkel zu hüten. Ihre Mutter, die sie ebenfalls regelmäßig besuche, wohne in B. Sie kümmere sich auch regelmäßig um ihren kranken Bruder, der in Z. wohnhaft sei. Auch ihr Freundeskreis befinde sich, mit einer Ausnahme, ausnahmslos in der Schweiz. Als persönliche und wirtschaftliche Beziehungen einer Person seien nach Z 15 des OECD-Kommentars zu Art 4 ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstigen Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwalte und ähnliches zu berücksichtigen. Die Umstände seien als Ganzes zu prüfen. Bis auf vereinzelte Besuche bei Z. in B. spiele sich das Leben der

Bw. in der Schweiz ab. Unter Abwägung sämtlicher Umstände könne der Mittelpunkt der Lebensinteressen nur in der Schweiz liegen.

Am 26. April 2011 fand die von der Bw. beantragte mündliche Berufungsverhandlung vor dem Referenten statt. Zuvor noch wurde die Bw. eingeladen, Wohnnachweise über die angeblichen Schweizer Wohnsitze vorzulegen, und zwar:

Den Mietvertrag über die Wohnung in der WStr., CH-Gmd4, sowie die dazugehörigen Mietzahlungsbelege und Betriebskostenabrechnungen; Bekanntgabe der Schweizer Wohnadresse in CH-Gmd6. für die Zeit vom 15.1.2009 bis zum 4.8.2009 und Vorlage eines allfälligen Mietvertrages sowie die dazugehörigen Mietzahlungsbelege und Betriebskostenabrechnungen; den Mietvertrag über die Wohnung in der WStr.8, CH-Gmd7, sowie die dazugehörigen Mietzahlungsbelege und Betriebskostenabrechnungen.

Bei der mündliche Verhandlung brachten die Parteien Folgendes vor:

Die Berufungswerberin (Bw.) sei Lehrerin. Von August 2006 bis Juli 2007 sei sie in der Primarschule Gmd1 im Fürstentum Liechtenstein beschäftigt gewesen. Danach habe sie für ein Semester an die Primarschule Gmd2 in der Schweiz gewechselt. Anschließend habe sie in W als Lehrerin gearbeitet. Derzeit sei sie in E. im Kanton Zürich als Lehrerin beschäftigt.

In der Zeit vom 2. Oktober 2006 bis zum 27. September 2007 sei sie in der KStr. in Zr. mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen. In dieser Zeit habe sie auch tatsächlich an dieser Adresse mit Z. in einer Lebensgemeinschaft gelebt. Diese Beziehung sei im Sommer 2007 in eine Krise geraten, weswegen sie dann auch von dort weggezogen sei. Sie habe den Schlüssel abgegeben und eine Wohnung in der WStr. in M bezogen. Sie sei aber mit Z. weiter befreundet geblieben und habe ihn auch immer wieder besucht und fallweise auch bei ihm übernachtet. Bis 1. Dezember 2008 sei sie weiter in der KStr. in Zr. gemeldet gewesen, allerdings nur mehr mit Nebenwohnsitz. In M habe sie bis 15.1.2009 gewohnt, danach sei sie nach St. Gallen in die WStr.9 gezogen, wo sie bis 3.8.2009 gewohnt habe. Anschließend habe sie bis 1.4.2010 in der WStr.8 in Gmd5 gewohnt, danach sei sie nach H. gezogen, wo sie bis Ende Mai 2011 in der RGasse1 gewohnt habe. Ihre derzeitige Wohnanschrift sei die BStr. in E. im Kanton Zürich. Befragt, weshalb sie die an diese Anschrift adressierte Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung nicht behoben habe, gab sie zur Antwort, es sei mit ihrer Steuervertretung abgemacht gewesen, keine derartigen Postsendungen zu beheben, da die Steuervertretung mit einer Zustellvollmacht ausgestattet sei. Zum Abschlussbericht über die amtswegigen Ermittlungen des Finanzamtes befragt gaben die Berufungswerberin und ihre steuerliche Vertretung an: Die Observationen durch die Organe der KIAB im Jahr 2009 verstießen gegen die Bestimmungen der Strafprozessordnung und seien rechtswidrig. Die daraus gewonnen Ermittlungsergebnisse unterlägen daher einem Beweisverwertungsverbot. Inhaltlich sei dazu zu sagen, dass aus den wenigen Tagen, an denen ein Aufenthalt der Bw. in der KStr. festgestellt worden sei, noch kein Wohnsitz abgeleitet werden könne. Sie sei während den Herbstferien im Oktober 2009 öfter bei Z. gewesen, habe dort aber nicht gewohnt. Sie habe keinen Nachsendeauftrag an die Post erteilt,

weil ohnehin nur unwichtige Sendungen an die Adresse in Zr. gelangt seien. Der Wasserverbrauch sei nach ihrem Auszug gleichgeblieben, weil die Tochter von Z. eingezogen sei. Zudem sei der Wasserverbrauch ja auch gesunken und immer wieder Schwankungen unterlegen. Die Behauptung, die Einrichtung und Innengestaltung des Hauses in Zr. habe darauf schließen lassen, dass auch Frau XY. dort gewohnt habe, sei abwegig, denn die Einrichtung sei sehr spartanisch gewesen und sie und Z. seien während des Kontrollbesuches der KIAB an einem einfachen Holztisch gesessen. Ein Wohnsitz liege nach der BAO nur vor, wenn eine Wohnung innegehabt werde, dh. darüber rechtlich verfügt werden könne. Dafür müsse ein Rechtsanspruch bestehen, der auch ein familienrechtlicher sein könne. Bei einer Lebensgemeinschaft bestehe kein Rechtsanspruch auf Benützung einer Wohnung, sodass auch kein Wohnsitz vorliegen könne. Die Bw. habe auch nicht den gewöhnlichen Aufenthalt an der Adresse in Zr. gehabt. Dass sie von elf Observierungen acht Mal in Zr. angetroffen worden sei, sei Zufall oder aber auf die Ferien zurückzuführen.

Demgegenüber meinte das Finanzamt, dass für eine Innehabung nicht nur die rechtliche Verfügungsmacht, sondern auch die tatsächliche Benützung einer Wohnung maßgeblich sei. Sollte die Innehabung verneint werden, so sei jedenfalls der gewöhnliche Aufenthalt zu bejahen, weil der äußere Anschein auf einen dauerhaften Aufenthalt hindeute, zumal die Bw. ja zugebe, dort auch übernachtet zu haben. Der gleichbleibende Wasserverbrauch könne nicht auf den Einzug der Tochter zurückgeführt werden, weil diese ihren Hauptwohnsitz erst ab dem 1.12.2008 bei ihrem Vater angemeldet habe.

Zu den Wohnsitzen in der Schweiz bzw. den angeforderten Beweismitteln (Mietverträge, Zahlungsnachweise, Betriebskostenabrechnungen) betreffend diese Wohnsitze wurde angegeben:

1. WStr. in M:

Die Bw. habe an dieser Adresse ein unentgeltliches und jederzeit mündlich kündbares Wohnrecht über ein Zimmer gehabt. Sie habe im Gegenzug dafür den Gastgebern bei der Haus- und Gartenarbeit geholfen. Auch die Betriebskosten seien damit abgegolten gewesen. Vorgelegt wurden ein mit 1. September 2007 datierter und von RF, VF und der Bw. unterschriebener „Vertrag für freundschaftliches Gastrecht“ sowie eine schriftliche Bestätigung von RF, beide in Kopie. Die (nichtdatierte) Bestätigung hat folgenden Wortlaut:

„Frau XY. hatte bei uns, der Familie F., ein unentgeltliches freundschaftliches Wohnrecht von September 2007 bis Ende Juni 2009. Im Gegenzug hat mir Frau XY. bei der Haus- und Gartenarbeit sehr geholfen (im Sinne einer Wohngemeinschaft), zumal meine gesundheitliche Situation zu diesem Zeitpunkt und bis heute sehr schwierig ist (entzündliche rheumatische Arthritis). Unter anderem haben Frau XY. und ich die freie Zeit genutzt, bei uns zu Hause Präventionsprojekte im psychosozialen und theaterpädagogischen Bereich für NetzWerk, Verein für Gesundheitsförderung, zu entwickeln. Die gemeinsame Wohnsituation hat maßgeblich zu einer erfolgreichen und unkomplizierten Zusammenarbeit beigetragen. Für mich war das eine große Entlastung und bereichernde Zeit.“

Zu diesen Unterlagen bemerkte der Vertreter des Finanzamtes, diese seien wohl nachträglich erstellt worden und hätten keine Beweiskraft.

Befragt über den Hausrat der Bw., der in einem Zimmer wohl keinen Platz gefunden habe, gab die Bw. an, diesen in einer Scheune untergestellt zu haben. Zahlungsbelege über diese Unterbringung gebe es keine, auch Zollunterlagen betreffend die Überführung von Übersiedlungsgut lägen keine vor.

2. WStr.9 in St. Gallen:

Hier habe sie eine Zweizimmer-Wohnung in Untermiete bewohnt, Vermieter sei RG. gewesen. Die Miete habe 800 sfr im Monat betragen. Mietvertrag und Zahlungsbelege sowie Betriebskostenabrechnung habe sie nicht. Zahlungsbelege habe sie deshalb keine, weil sie die Bank gewechselt habe. Betriebskostenabrechnungen seien in der Schweiz nicht üblich. Sie habe ein Handy bei einem Schweizer Netzbetreiber (Swisscom).

3. WStr.8 in Gmd5:

Vorgelegt wurde die Kopie eines Mietvertrages vom 30.4.2009 über eine 4-Zimmer-Wohnung und einem Mietpreis in Höhe von 990 sfr/Monat zuzügl. 240 sfr/Monat für Heiz- und Nebenkosten. Als Vermieterin scheint die BIAG, LStr., CH-Gmd6. auf. Mietzahlungsnachweise und Betriebskostenabrechnungen könne sie aus den genannten Gründen keine vorlegen.

4. RGasse1, H.:

Vorgelegt wurde die Kopie eines Mietvertrages vom 1. April 2010 über eine Wohnung mit 4 Zimmer, Küche, Bad, Dusche, Garage und Kellerabteil und einem Mietpreis in Höhe von 1.320 sfr/Monat plus 100 sfr/Monat für eine Garage und 200 sfr Nebenkosten, insgesamt daher 1.620 sfr/Monat. Vermieter ist AG.. Ferner wurden Kopien eines Dauerauftrages an die BM. über die Überweisung von 1.620 sfr/Monat zugunsten An. und E. G. vorgelegt.

5. BStr., E.:

Vorgelegt wurde die Kopie eines Mietvertrages vom 19. April 2011 über eine 4 ½-Zimmer-Wohnung mit einem Bruttozins in Höhe von 2.014 sfr/Monat plus 78 sfr/Monat für eine Garage. Vermieterin ist die WG.. Zahlungsnachweise und Betriebskostenabrechnungen gebe es keine. Die Miete werde monatlich auf ein Konto bei der Post einbezahlt.

Zur Frage des Mittelpunktes der Lebensinteressen übergab die Bw. dem Referenten eine Liste mit den Familienmitgliedern: Mutter, Schwester, Bruder, 3 Kinder, 2 Enkelkinder. Alle seien in der Schweiz wohnhaft. Die Berufungswerberin habe zu allen genannten Familienmitgliedern regelmäßigen Kontakt. Die Mutter sei pflegebedürftig, wohne seit 5 Jahren in Genf. In Österreich habe sie keine Verwandte. Vermögen habe sie keines. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei in der Schweiz, hier habe sie ihre Verwandten, ihre Arbeit, ihre Wohnung.

Abschließend meinte das Finanzamt, dass auch nach diesen Ausführungen die Meinung vertreten werde, dass in Österreich ein Wohnsitz bestehe, der auch den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. bilde. Vom Referenten befragt, ob das auch für die Jahre 2010 und 2011 gelte, meinte der Vertreter des Finanzamtes, es habe sich in diesen Jahren nichts geändert, aus dem Prüfbericht 2009 sei abzuleiten, dass die Berufungswerberin auch 2010 und 2011 mit Herrn Z. in einer Lebensgemeinschaft

in Zr. gelebt habe. Es müssten die Telefon-Einzelgesprächsnachweise vorgelegt werden, denn daraus könnten wohl Rückschlüsse über die Intensität der Beziehungen zwischen Herrn Z. und der Bw. gezogen werden.

Die Berufungswerberin wiederholte, dass sie ab 2007 ihren Wohnsitz in der Schweiz habe, wo auch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liege. Die Forderung, Einzelgesprächsnachweise vorzulegen, gehe zu weit. Sie könne aber versuchen, Mietzahlungsnachweise oder sonstige Belege, die die tatsächliche Benützung der Wohnungen in der Schweiz belegten, nachzureichen. Auch Handyverträge könne sie vorlegen. Ferner behalte sie sich vor, die „Vermieter“ der Wohnung in M als Zeugen stellig zu machen. Die in der Berufung und im Vorlageantrag betr. Einkommensteuer 2007 und 2008 gestellten Anträge auf Zeugeneinvernahmen würden nicht mehr aufrechterhalten.

Der Referent lud die Bw. ein, innerhalb einer Frist von zwei Wochen die angesprochenen Unterlagen (Mietzahlungsnachweise, sonstige Belege betreffend die Betriebskosten wie Stromrechnungen, Heizkostenabrechnungen, TV-Gebühren, Telefonrechnungen bei Festnetzanschluss etc.; Handyverträge) vorzulegen oder Zeugen stellig zu machen zu beantragen.

Am 10. Mai 2012 legte die Bw. folgende Unterlagen (in Kopie) vor:

1. Wohnung WStr.9, St. Gallen:

Mietvertrag, abgeschlossen zwischen Herrn RG. und ML.. Auf der zweiten Seite dieses Vertrages ist vermerkt, dass eine Untervermietung zulässig sei. Zur Miete gibt die Bw. an, diese (sfr 1.600) sei geteilt worden, ein Zahlungsbeleg über 800 sfr liege bei.

2. Wohnung WStr.9, Gmd5:

Nebenkostenabrechnung; Bestätigung über Elektrizitätsversorgung; verschiedenen Zahlungsbelege betreffend Miete und Versicherungen.

3. Wohnung RGasse1, H.:

Heiz- und Nebenkostenabrechnungen , Überweisungsbelege

4. Wohnung BStr., E.:

Belege betreffend Miet- und Stromzahlungen

5. Telefon:

Handyvertrag mit der Swisscom aus dem Jahr 2006 mit mehreren Zahlungsbelegen; Belege über Festnetzanschlüsse; Einzelgesprächsnachweise würden mangels Relevanz keine vorgelegt. Belege das Jahr 2008 betreffend könnten bis dato nicht vorgelegt werden. Falls diese entscheidungsrelevant seien, werde um eine neuerliche Fristgewährung von 2 Wochen ersucht. Diese Frist wurde der Bw. gewährt, ohne dass derartige Unterlagen vorgelegt worden wären. Auch Anträge auf die Einvernahme von Zeugen wurden nicht gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zustellung

Zur behaupteten rechtsunwirksamen Zustellung der Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008, Einkommensteuervorauszahlungen 2010 und Folgejahre sowie Festsetzung von Anspruchszinsen vom 25. Jänner 2010 ist zu sagen:

Die Zustellung der von Gerichten und Verwaltungsbehörden in Vollziehung der Gesetze zu übermittelnden Dokumenten wird durch das Zustellgesetz BGBl. 1982/200 (ZustG) geregelt. Gemäß § 13 ZustG ist das Dokument grundsätzlich dem Empfänger an dessen Abgabestelle zuzustellen. Abgabestelle ist gemäß § 2 Z 4 ZustG die Wohnung oder sonstige Unterkunft, die Betriebsstätte, der Sitz, der Geschäftsraum, die Kanzlei oder auch der Arbeitsplatz des Empfängers, im Falle der Zustellung im Rahmen einer Amtshandlung auch deren Ort, oder ein vom Empfänger der Behörde für die Zustellung in einem laufenden Verfahren angegebene Ort. Daneben können gemäß § 24 ZustG dem Empfänger versandbereite Dokumente auch unmittelbar bei der Behörde und Dokumente, die die Behörde an eine anderer Dienststelle übermittelt hat, unmittelbar bei dieser ausgefolgt werden. Das Zollamt Mäder ist jedenfalls eine Dienststelle iSd § 24 ZustG, sodass die Ausfolgung der Bescheide an die Bw. am 18. Mai 2010 beim Zollamt Mäder als rechtswirksam anzusehen war. Abgesehen davon kann dem Empfänger gemäß § 24a ZustG an jedem Ort zugestellt werden, an dem er angetroffen wird, wenn er zur Annahme bereit ist und über keine inländische Abgabestelle verfügt. Auch wenn die Bw. im Jahr 2010 im Inland über keine Abgabestelle mehr verfügt hat, so ist, da sie zur Annahme der Schriftstücke bereit war, die Zustellung auch aufgrund dieser Vorschrift des ZustG rechtswirksam erfolgt. Auch der Umstand, dass auf den Einkommensteuerscheiden die Adresse (KStr., B., 6835 Zr.) durchgestrichen wurde, bewirkte keine Unwirksamkeit der Zustellung, stand die Identität der Bescheidempfängerin, die Bw., doch eindeutig fest.

2. Einkommensteuer 2007 und 2008, Einkommensteuervorauszahlungen 2010 und Folgejahre

Inhaltlich ist im Berufungsfall strittig, ob die Bw. mit den Schweizer Einkünften aus ihrer Lehrertätigkeit in den Jahren 2007 und 2008 sowie 2010 und 2011 in Österreich steuerpflichtig war oder nicht.

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

Besteht die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 in Österreich, ist auf einer zweiten Stufe zu klären, welchem Staat - Österreich oder der Schweiz- das Besteuerungsrecht über die Schweizer Einkünfte zusteht. Diese Frage ist nach dem

Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizer Eidgenossenschaft BGBl. 1975/64 (in der Folge: DBA-Schweiz) zu beurteilen. Nach Artikel 15 Abs. 1 iVm Artikel 23 Abs. 2 DBA-Schweiz steht Österreich das Besteuerungsrecht unter Anrechnung der in der Schweiz gezahlten Steuer dann zu, wenn Österreich als Ansässigkeitsstaat anzusehen ist. Eine „in einem Vertragsstaat ansässige Person“ iSd des DBA-Schweiz ist gemäß Artikel 4 Abs. 1 dieses Abkommens eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist“. Ist eine natürliche Person im Sinne des Abs. 1 DBA-Schweiz in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie gemäß Artikel 4 Abs. 2 lit. a DBA-Schweiz als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Die unbeschränkte Steuerpflicht besteht nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 wie gesagt dann, wenn eine Person im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hatte.

Die Begriffe „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ richten sich nach § 26 BAO. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Unter einer Wohnung iSd § 26 Abs. 1 BAO sind Räumlichkeiten zu verstehen, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind. „Innehaben“ bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Bedarf benützen zu können. Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen vor allem Eigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht (§ 521 ABGB), aber auch familienrechtliche Ansprüche in Frage (vgl. hierzu *Ritz*, BAO⁴, § 26 Tz 1-6, mit der dort zitierten Rechtsprechung des VwGH). Der Wohnsitz aufgrund familienrechtlicher Ansprüche wird in der Rechtsprechung auch „abgeleiteter“ Wohnsitz genannt. Einen solchen „abgeleiteten“ Wohnsitz haben zB volljährige Kinder, die keine eigene Wohnung haben und bei ihren Eltern leben, aber auch der Ehepartner und der Lebensgefährte (strittig; dafür: *Loukota*, Internationale Steuerfälle, Tz 36; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 1 Tz 7; verneinend: *Ellinger ua*, BAO³, § 26 Anm 4). Maßgeblich für die Innehabung ist aber letztlich nur die tatsächliche Verfügungsmacht über bestimmte Räumlichkeiten. Innehaben der Wohnung erfordert daher nicht unbedingt eine rechtliche, wohl aber eine faktische, allerdings jederzeitige Verfügungsmöglichkeit über die Wohnung (VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; UFS 4.1.2012, RV/0868-W/11). Nicht entscheidend ist daher die polizeiliche An- und Abmeldung, sie hat aber uU Indizwirkung (*Ritz*, BAO⁴, § 26 Tz 7).

Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend weilt (§ 26 Abs. 2 BAO). Der gewöhnliche Aufenthalt verlangt grundsätzlich die körperliche Anwesenheit des Betreffenden. Man kann nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. (Ritz, BAO⁴, § 26 Tz 13).

Im Berufungsfall ist unstrittig, dass die Bw. vom 2. Oktober 2006 bis zum 27. September 2007 an der KStr. in B./Gemeinde Zr. mit Hauptwohnsitz gemeldet war und dort mit Z. in einer Lebensgemeinschaft gelebt hat. Aufgrund dieser Lebensgemeinschaft hat sie daher einen abgeleiteten Wohnsitz an dieser Adresse gehabt. Da die Bw. in dieser Zeit tatsächlich an dieser Adresse gewohnt hat, liegt ein Wohnsitz an dieser Adresse auch dann vor, wenn die Lebensgemeinschaft als Rechtsgrund für den Wohnsitz abgelehnt würde. Zudem hat auch der gewöhnliche Aufenthalt an dieser Anschrift bestanden. Somit war sie in diesem Zeitraum in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Die Bw. behauptet nun, ab 27. September 2007 den Wohnsitz von Österreich in die Schweiz verlegt zu haben und somit ab diesem Zeitpunkt in Österreich nicht mehr steuerpflichtig gewesen zu sein.

Dieser Meinung folgt der Unabhängige Finanzsenat für die Zeit, in der Bw. ihren Wohnsitz angeblich in der WStr. in M hatte, nicht.

Die vorgelegte Wohnsitzbescheinigung gibt keinen Beweis darüber, dass tatsächlich ein Wohnsitz in M bestanden hat, weil polizeiliche Meldungen grundsätzlich nur Indizwirkung haben und die Schweizer Zuzugsgemeinden erfahrungsgemäß Wohnsitzbescheinigungen ausstellen, ohne zu überprüfen, ob die betreffende Person tatsächlich an der angegebenen Adresse ihren Wohnsitz hat. Auch die Bestätigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch die Gemeinde vom 29. März 2010 beweist nicht den Wohnsitz in M, weil die Schweizer Zuzugsgemeinden ihren Steueranspruch wahrnehmen, ohne den tatsächlichen Wohnsitz zu prüfen. Zudem ist diese Bestätigung erst mehr als ein Jahr nach dem offiziellen Wegzug der Bw. von der Gemeinde ausgestellt worden und kann sich die darin enthaltene Wohnsitzbestätigung daher auch nur auf die melderechtlichen Daten gestützt haben.

Auch der vorgelegte „Vertrag für freundschaftliches Gastrecht“ vermag den angeblichen Wohnsitz in M nicht zu beweisen.

Zunächst ist es unglaubwürdig, dass die Bw., die als Lehrerin über ein eigenes Einkommen verfügt hat, über ein Jahr ohne Rechtsanspruch und ohne eigenen Hausrat in einem Zimmer gewohnt haben soll. Es ist auch nicht glaubwürdig, dass die Bw. ihren Hausrat mehr als ein Jahr lang in einer Scheune untergebracht haben soll. Die Bw. hat diese Behauptung auch

durch keinerlei Belege wie Rechnungen, Empfangsbestätigungen udgl. nachweisen können. Ferner widerspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jemand dauerhaft in ein Haus aufgenommen wird, ohne hierfür Miete oder auch nur die Betriebskosten zu ersetzen, besonders, wenn er hiezu finanziell in der Lage wäre. Die Bw. hat zwar zum Beweis dieses „Gastrechtes“ einen Vertrag und eine schriftliche Bestätigung der angeblichen Gastgeber vorgelegt, allerdings konnte sie mit keinerlei weiteren Unterlagen wie z.B. Telefonrechnungen für Festnetzanschlüsse, TV-Gebühren etc. belegen, dass dieses „Gastrecht“ auch tatsächlich vollzogen worden ist. Der vorgelegten Handyvertrag mit der Swisscom sowie die Telefonrechnungen kommen als Nachweis für den Wohnsitz in M schon deshalb nicht in Frage, weil sie die Jahre 2006 und 2009 bis 2011 betreffen. Auch hat die Bw. keine Zeugen stellig gemacht, die ihre Behauptung bzw. die Bestätigung des behaupteten Gastrechtes untermauern hätten können. Es wäre aber an der Bw. gelegen, im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht derartige Beweismittel zu beschaffen und auch schon eine Vorsorge für die Beibringung entsprechender Beweismittel zu treffen. Diese erhöhte Mitwirkungspflicht traf die Bw. erstens, weil es in diesem Fall um Sachverhaltselemente ging, die ihre Wurzeln im Ausland hatten und gerade im Falle der Schweiz die amtlichen Ermittlungsmöglichkeiten der österreichischen Behörden eingeschränkt sind (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 115 Tz 10 und 11). Und zweitens bestand eine erhöhte Mitwirkungspflicht auch deshalb, weil es sich im Falle des angeblichen Gastrechtes um eine mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehende Behauptung handelt (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 115 Tz 13). Die vorgelegten schriftlichen Dokumente (Vertrag, Bestätigung) vermögen daher das behauptete Gastrecht nicht zu beweisen.

Aber auch wenn das Gastrecht in seiner schriftlich dokumentierten Form anerkannt würde, wäre damit für das Vorbringen der Bw. nichts gewonnen. Ein jederzeit kündbares Gastrecht verleiht keine rechtliche Verfügungsmacht über eine Wohnung. Auch eine tatsächliche Verfügungsgewalt über das Zimmer im Wohnhaus der Familie F. lässt sich aus der Bestätigung des Gastrechtes nicht ableiten, gibt diese über die tatsächliche Nutzung des Zimmers doch keinerlei Auskunft. Da die Bw. keinerlei Unterlagen vorlegen konnte, die die tatsächliche Benützung dieses Zimmers dokumentieren hätten können, kann somit auch nicht von einer Verfügungsgewalt über eine Wohnung und damit auch nicht von einer „Innehabung“ iSd § 26 BAO gesprochen werden.

Zudem ist zu bezweifeln, ob im Fall des Zimmers, das der Bw. im Haus der Familie F. zur Verfügung gestanden haben soll, überhaupt von einer Wohnung iSd § 26 BAO ausgegangen werden könnte. Unter einer Wohnung im Sinne des zitierten Gesetzes sind Räumlichkeiten zu verstehen, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach

Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 26 Tz 1). Ein Zimmer kann somit zwar grundsätzlich als Wohnung iSd § 26 BAO gelten. Der jederzeit kündbare Bezug eines Zimmers ohne eigenen Hausrat, nachdem man mit diesem Hausrat in einem Haus in einer Lebensgemeinschaft gewohnt hat, kann aber nicht als eine den Verhältnissen der Bw. angemessene Wohnung bezeichnet werden. Dies zumal die Bw., wie schon oben bemerkt, ja über ein Einkommen verfügt hat und sich jederzeit eine ihr entsprechende Wohnung mieten hätte können. Die Unangemessenheit des Zimmers hinsichtlich Größe und Ausstattung zeigt auch ein Vergleich mit den später von der Bw. gemieteten Wohnungen (siehe unten).

Wenn nun ein Wohnsitz an der in Rede stehenden Adresse in M zu verneinen ist, so ist davon auszugehen, dass ein solcher, zumindest bis Jänner 2009, weiter in der KStr. in B. bestanden hat. Dafür spricht, dass die Bw. bis zum 1. Dezember 2008 immer noch in der KStr. mit Nebenwohnsitz gemeldet war.

Dafür sprechen aber auch die Ermittlungsergebnisse der KIAB. Zu diesen, insb. zu den Observationen, ist zunächst zu sagen, dass im Anwendungsbereich der BAO als Beweismittel alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO). Eine Rechtswidrigkeit der Ermittlungen mittels Observationen, Einholung von Daten betreffend den Wasserverbrauch oder Befragung eines Mitarbeiters des Postauslieferungslagers Rankweil kann nicht erblickt werden. Bei den Observationen handelt es sich um die Vornahme eines Augenscheines im Sinne des § 182 Abs. 1 BAO. Danach kann die Abgabenbehörde zur Aufklärung der Sache auch einen Augenschein, nötigenfalls mit Zuziehung von Sachverständigen, vornehmen. Dabei sind weder die vorherige Ankündigung des Augenscheines noch die Zuziehung der Partei zu diesem zwingend vorgeschrieben (*Ritz*, BAO⁴, § 182 Tz 2 und 4). Bei den Ermittlungen des Wasserverbrauchs handelt es sich um Maßnahmen im Rahmen der Beistandspflicht gemäß § 158 BAO, bei der Befragung des Postbediensteten um eine Maßnahme im Rahmen der Auskunftspflicht gemäß § 143 BAO. Die Aussage einer Auskunftsperson stellt ein Beweismittel iSd § 166 BAO dar. Es liegen somit ausschließlich Ermittlungen und Beweise im Sinne der BAO vor. Abgesehen davon sieht die BAO, entgegen den Rechtsansichten der Vertretungen der Bw., kein Beweisverwertungsverbot vor, sodass diese Beweise auch im Falle ihrer Rechtswidrigkeit im Rahmen der Beweiswürdigung Berücksichtigung finden hätten können (*Ritz*, BAO⁴, § 166 Tz 10).

Ferner ist festzustellen, dass die im Abschlussbericht vom 14. Oktober 2009 festgehaltenen Ermittlungsergebnisse von der Bw. inhaltlich nicht beanstandet wurden. Es kann daher von der inhaltlichen Richtigkeit des Abschlussberichtes ausgegangen werden.

Die Frage ist nun, welche Rückschlüsse diese Ermittlungsergebnisse auf die im Berufungsfall zu beurteilende Frage erlauben.

Hiezu ist zu sagen: Die Bw. war bei insgesamt elf Observationen acht Mal am Wohnsitz des Z. anzutreffen, und zwar am 19.5.2009, 5.8.2009, 6.8.2009, 28.9.2009, 6.10.2009, 9.10.2009, 12.10.2009 und 14.10.2009. Nur am 25.4.2009, am 7.8.2009 und am 30.9.2009 war sie zum Zeitpunkt der Observationen nicht an dieser Adresse anwesend. Daraus kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates abgeleitet werden, dass die Bw. auch eineinhalb Jahre nach der Abmeldung vom Hauptwohnsitz in der KStr. immer noch in engem Kontakt zu Z. gestanden und sich regelmäßig hat an dieser Adresse aufgehalten hat. Die Bw. hat auch selbst sowohl bei der Einvernahme durch die KIAB und in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgesagt, dass Z. auch nach Auflösung der Lebensgemeinschaft immer noch ihr Freund sei und sie ihn immer wieder besuche und auch bei ihm übernachtete. Dem Einwand, sie sei nur während der Herbstferien häufiger bei Z. gewesen, ist entgegenzuhalten, dass sie sich ja laut den Ermittlungen der KIAB auch im Mai und im August, also außerhalb der Herbstferien, dort aufgehalten hat. Da sie, wie oben ausgeführt, in der WStr., keinen Wohnsitz hatte, ist davon auszugehen, dass sie in dieser Zeit weiterhin in der KStr. gewohnt hat. Auch dass die Bw. die Post nicht mit der Nachsendung ihrer an ihre neue Anschrift beauftragt hat, spricht dafür, dass sie ihren Wohnort in der KStr. nicht aufgegeben hat. Das Argument, es seien nach ihrem angeblichen Wegzug nur mehr Werbesendungen an die Adresse in der KStr. gelangt ist, lässt sich für die Bw. nichts gewinnen, kann diese Aussage doch nicht verifiziert werden. Zudem hat die Bw. auch keine Postsendungen vorgelegt, die an sie mit der Anschrift in M adressiert gewesen wären. Schließlich steht auch die Entfernung zwischen B. und den Arbeitsstellen der Bw. in dieser Zeit in M (48 km) und W (20 km) der Annahme eines aufrechterhaltenen Wohnsitzes in der KStr. nicht entgegen.

Es liegt daher die Vermutung nahe, dass die Ummeldung der Adresse in der KStr. vom Hauptwohnsitz in einen Nebenwohnsitz und die Anmeldung in der WStr. lediglich aus steuerlichen Gründen erfolgt ist. Denn es ist auffallend, dass die angebliche Auflösung der Lebensgemeinschaft und Anmeldung in M im September 2007 zeitlich mit dem Stellenwechsel der Bw. von Gmd1 nach M und damit in den Eintritt in die Steuerpflicht zusammenfällt. Denn während auf die Einkünfte aus der Lehrertätigkeit in Liechtenstein gemäß Art. 19 iVm Art. 23 DBA-Liechtenstein die Freistellungsmethode zur Anwendung gelangte und ein Wohnsitz in Österreich daher noch keine Steuerpflicht nach sich zog, wäre es im Falle der Schweizer Einkünfte bei Beibehaltung des Wohnsitzes in Österreich gemäß Art. 15 iVm Art. 23 DBA-Schweiz zur Steuerpflicht in Österreich unter Anrechnung der Schweizer Steuer gekommen.

Somit war davon auszugehen, dass die Bw. auch in der Zeit, in der sie in M gemeldet war, weiterhin einen Wohnsitz in der KStr. in B. hatte. Dieser Wohnsitz ist auch als ständige Wohnstätte iSd Artikel 4 Abs. 2 lit. a DBA-Schweiz zu werten, da sich die Begriffe „Wohnsitz“ iSd § 26 BAO und „ständige Wohnstätte“ iSd Artikel 4 DBA-Schweiz weitgehend decken (vgl. *Jakom/Marscher*, EStG, 2011, § 1 Tz 19). Auf der anderen Seite konnte das behauptete Zimmer in M aus den weiter oben dargelegten Gründen nicht als „ständige Wohnstätte“ angesehen werden. Damit war aber Österreich in der fraglichen Zeit zwischen September 2007 und 2009 als Ansässigkeitsstaat anzusehen und stand das Besteuerungsrecht über die in dieser Zeit erzielten Schweizer Einkünfte daher auch Österreich zu. Das Finanzamt hat daher die Schweizer Einkünfte der Jahre 2007 und 2008 zu Recht der Einkommensteuer unterzogen.

Anders war der Berufungsfall in Bezug auf die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für die Jahre 2010 und 2011 zu beurteilen. Auch in diesen Fällen ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass die Bw. weiter in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war und hier ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen hatte. Dazu war es aus folgenden Gründen nicht berechtigt:

Die Bw. hat für die weiteren von ihr angegebenen Wohnsitze in der Schweiz Beweisunterlagen vorgelegt, und zwar:

1. Wohnung WStr.9, CH-St. Gallen:

Zum Beweis für diese Angabe wurde ein schriftlicher Mietvertrag vom 9.12.2008 über eine 3-Zimmer-Dachgeschoßwohnung mit Küche, Bad und separatem WC, abgeschlossen zwischen RG. als Vermieter und ML. als Vermieterin vorgelegt; Mietbeginn ist der 15. Jänner 2009, der Mietpreis beträgt sfr 1.600 zuzüglich sfr 200 Betriebskosten. Auf der zweiten Seite des Vertrages findet sich ein Vermerk, wonach eine Untermiete an die Bw. erlaubt sei. Beigelegt wurde weiter eine Kopie eines Bankkontoblattes vom 1. April 2009, lautend auf die Bw., mit dem Ausweis einer Überweisung in Höhe von sfr 800 zugunsten RG..

2. Wohnung WStr.8, CH-Gmd7:

Vorgelegt wurden ein Mietvertrag vom 30. April 2009 über eine 4-Zimmer-Wohnung und einem Brutto-Mietzins von sfr 1.230 im Monat, abgeschlossen zwischen der BIAG und der Bw., eine Nebenkostenabrechnung der BIAG für den Zeitraum vom 1. Juli 2009 bis zum 30. Juni 2010, eine Bestätigung der Gemeinde Gmd7 darüber, dass die Bw. zwischen 1. Juli 2009 und 14. April 2010 Strombezieherin war, nebst einer Akontorechnung für die Periode 1. Oktober 2009 bis 30. November 2009 mit einem Rechnungsbetrag von sfr 75, sowie Kontoblätter mit Überweisungen in Höhe von sfr 1.270 zugunsten der BIAG und eine Rechnung für einen Festnetzanschluss an dieser Adresse.

3. Wohnung RGasse1, CH-Gmd8:

Vorgelegt wurden ein Mietvertrag vom 17. Februar 2010 über eine 4-Zimmer-Wohnung und einem monatlichen Brutto-Mietzins in Höhe von sfr 1.620, abgeschlossen zwischen AG. als Vermieter und der Bw., ferner die Bestätigung über einen Dauerauftrag an die BM. über die monatlich Überweisung eines Betrages in Höhe von sfr 1.620, eine Betriebskostenabrechnung des Vermieters für den Zeitraum zwischen 1. April 2010 und 30. Juni 2011 sowie Bankkontoblätter mit dem Ausweis der Überweisungen der Mieten zugunsten des Vermieters.

4. BStr., CH-Gmd9:

Vorgelegt wurden ein Mietvertrag über eine 4 ½ Zimmer-Wohnung und einem monatlichen Brutto-Mietzins in Höhe von sfr 2.014, abgeschlossen zwischen der WG. als Vermieterin und der Bw., ferner Belege der CS. betreffend die Einzahlung der Mieten und der Stromrechnungen und eine Rechnung für einen Festnetzanschluss an dieser Adresse.

Damit ist, jedenfalls für die im Berufungsfall relevanten Jahre 2010 und 2011, eindeutig erwiesen, dass die Bw. die angegebenen Wohnungen tatsächlich gemietet hat. Zudem ist davon auszugehen, dass die Bw. diese Wohnungen auch tatsächlich bewohnt hat. Denn es widerspräche der Lebenserfahrung anzunehmen, dass jemand, der monatlich zwischen sfr 1.600 und sfr 2.200 für Wohnungen bezahlt, diese nicht auch regelmäßig nutzt. Auch die Größe der Wohnungen spricht für eine ständige Nutzung derselben. Somit ist als erwiesen anzunehmen, dass die Bw. in den Jahren 2010 und 2011 in der Schweiz über ständige Wohnstätten iSd DBA-Schweiz verfügt hat.

Ob daneben auch in Österreich weiter ein Wohnsitz in der KStr. in B. bestanden hat, ist hingegen zweifelhaft. Zwar lassen die Ermittlungsergebnisse der KIAB, wie oben ausgeführt, den Schluss zu, dass die Bw. in dieser Zeit (2009) und auch davor weiter in enger Beziehung zu Z. gestanden ist und sich regelmäßig in dessen Haus aufgehalten hat. Daraus kann aber nicht ohne weiteres gefolgert werden, dass dies auch im Jahr 2010 und 2011 so gewesen ist, zumal die Bw. für diese Zeit, im Unterschied zu den Jahren 2007 und 2008, Wohnsitze in der Schweiz nachweisen konnte. Das Finanzamt hat außer den erwähnten Ermittlungsergebnissen keinerlei Argumente oder gar Beweise angeführt, die für einen Wohnsitz der Bw. in Österreich im Jahr 2010 oder 2011 sprechen würden. Die bloße Vermutung einer weiteren engen Freundschaft mit Z. und fallweisen Besuchen bei diesem allein reicht jedenfalls nicht aus, um einen Wohnsitz oder gar einen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich zu unterstellen.

Der Berufung gegen die Einkommensteuervorauszahlungsbescheide 2010 und Folgejahre sowie Abweisung eines Antrages auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 2011 war daher stattzugeben.

3. Anspruchszinsen 2007 und 2008

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen 2 % über dem Basiszinssatz.

Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen, wobei Bemessungsgrundlage die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift ist. Die Anspruchszinsen sind jeweils für die Zeit bis zur Bekanntgabe (idR Zustellung) des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides festzusetzen. Der Zinsbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Der Zinsenbescheid ist mit Berufung anfechtbar, etwa mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer- (Körperschaftsteuer-)bescheid sei nicht zugestellt worden oder der im Zinsenbescheid angenommene Zeitpunkt seiner Zustellung sei unzutreffend. Aufgrund der genannten Bindungswirkung ist eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, hingegen nicht möglich.

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides erfolgt nicht (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 205 Tz 35).

Im Berufungsfall wurden die Anspruchszinsen vom Zeitpunkt der Entstehung des jeweiligen Abgabenanspruches bis zur Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 mit Einkommensteuerbescheiden vom 25. Jänner 2010 berechnet. Wie sich aus dem oben dargestellten Sachverhalt aber ergibt, sind diese Bescheide erst am 18. Mai 2010 an die Bw. zugestellt worden. Somit müssten die Anspruchszinsen abweichend von den angefochtenen Bescheiden bis zum 18. Mai 2010 (und nicht bis zum 25. Jänner 2010) festgesetzt werden, was zu einer verbösernden Abänderung der angefochtenen Anspruchszinsenbescheide durch diese Berufungsentscheidung führen müsste. Eine solche Änderung der angefochtenen Bescheide kann im Berufungsfall aber unterbleiben. Der Anspruchszinsenbescheid 2007 vom 25. Jänner 2010 geht von einer Einkommensteuer in Höhe von 5.121,30 € aus. Diese Einkommensteuer wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 1. September 2007 auf 563,93 € abgeändert und die Anspruchszinsen mit gleichzeitig erlassenen Bescheid bis zum 7.

September 2010 neu berechnet, was zu einer Gutschrift in Höhe von 184,32 € führte. Der Anspruchszinsenbescheid 2008 vom 25. Jänner 2010 wurde auf der Basis einer Einkommensteuer in Höhe von 7.458,69 € berechnet. Diese Einkommensteuer wurde mit Berufungsvorentscheidung mit 1. September 2010 auf 8.451,07 € abgeändert, eine Anpassung der Anspruchszinsen an diese neue Einkommensteuer ist bisher aber nicht erfolgt. Da dieser Einkommensteuerbetrag mit gegenständlicher Berufungsentscheidung aber bestätigt wird, hat eine entsprechende Anpassung der Anspruchszinsen mit neuem Zinsenbescheid durch das Finanzamt noch zu erfolgen. Somit sind in beiden Fällen Änderungen bei der Bemessung der Anspruchszinsen aufgrund geänderter Einkommensteuerfestsetzungen eingetreten, sodass sich eine Änderung der ursprünglichen Anspruchszinsenfestsetzungen aufgrund der späteren als vom Finanzamt angenommenen Zustellung im Ergebnis ohne Auswirkung bliebe. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 19. Juni 2012