

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 30. August 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang, Beschwerdevorbringen

Im Zuge eines Arbeitswechsels der Beschwerdeführerin (Bf.) von Österreich in die Schweiz wurde zwischen ihr und dem Finanzamt strittig, ob sie mit ihren Schweizer Einkünften weiter in Österreich steuerpflichtig war oder nur mehr in der Schweiz.

Die Bf. begründete die alleinige Steuerpflicht in der Schweiz damit, dass sie mit dem Antritt der Arbeitsstelle in der Schweiz auch ihren bisherigen Wohnsitz in Österreich in die Schweiz verlegt habe, und zwar zunächst nach B., HS., und ab November 2008 nach R., WS.. Sie habe ihren Hauptwohnsitz in Österreich abgemeldet und zahle in der Schweiz ihre Steuern.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache der Bf. vor dem Finanzamt Feldkirch am 20. Oktober 2009 wurde diese zum Wohnsitz in der Schweiz befragt. Über diese Befragung wurde seitens des Finanzamtes vermerkt: Die Bf. bezahle in der Schweiz eine monatliche Miete von 350 €, der Vermieter sei ein Bekannter der Bf., daher gebe es keinen Mietvertrag und habe sie auch keine Belege über Betriebskostenabrechnungen oder die Mietzahlungen. Die Möbel befänden sich weiter in ihrer Eigentumswohnung in

D., die im Übrigen leer stehe. Ihren Pkw habe sie in die Schweiz überführt. Sie habe keine Kinder, über Ehegatten oder Lebensgefährten mache sie keine Angaben. Sie sei in R. wohnhaft und sei somit keine Grenzgängerin. Eine Daueraufenthaltsbewilligung für die Schweiz lege sie bei.

Das Finanzamt Feldkirch ging nach diesen Ermittlungen für das Jahr 2009 weiterhin von der Steuerpflicht der Bw. in Österreich aus und unterzog ihre Schweizer Einkünfte mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 9. April 2010 der österreichischen Einkommensteuer.

Die gegen diesen Bescheid eingebauchte Berufung wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Mai 2010 mit folgender Begründung ab:

Die Berufungswerberin sei seit dem Jahr 2000 Alleineigentümerin der Wohnung Top 7 in der WG. in D.. An dieser Adresse sei sie zwischen dem 1.10.1996 und dem 13.2.2008 sowie zwischen dem 1.8.2008 und dem 10.9.2008 mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen. Anlässlich einer Vorsprache beim Finanzamt am 20.10.2009 habe sie angegeben, ihr Kfz in die Schweiz überführt, die Möbel aber in der Wohnung in D. belassen zu haben. Betreffend die Miete für das in der Schweiz angemietete Haus gebe es keine Belege und auch keinen Mietvertrag. Im Steuerakt befindet sich jedoch eine als "Mietvertrag" bezeichnete handschriftliche Aufzeichnung vom 10.9.2008, in welcher der "Mietzins" pro Monat mit CHF 500 angegeben sei.

Der Begriff "ständige Wohnstätte" sei im DBA Schweiz nicht als solcher definiert. Er sei daher gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA Schweiz bei Anwendung des Abkommens durch Österreich nach österreichischem Recht auszulegen, wobei die Auslegung in Anlehnung an den Begriff des Wohnsitzes in § 26 BAO vorzunehmen sei. Es müsse sich also einerseits um eine Wohnung handeln, d.h. um Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet seien und dem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim böten, andererseits müssten Umstände vorliegen, die darauf schließen ließen, dass diese Räumlichkeiten auch beibehalten und benutzt würden.

Dass die Wohnung in D. in der Zeit des beruflich bedingten Aufenthaltes in der Schweiz leer stehe, reiche für die Annahme der Aufgabe des österreichischen Wohnsitzes nicht aus. Vielmehr sei aufgrund der Beibehaltung der Wohnungseinrichtung die jederzeitige Nutzungsmöglichkeit der Wohnung für eigene Wohnzwecke gegeben und sei auch davon auszugehen, dass die Wohnung von ihr auch benutzt werde. Dabei komme es für das Vorliegen eines Wohnsitzes nicht auf die Häufigkeit der Nutzung an. Auch der polizeilichen Abmeldung des österreichischen Wohnsitzes komme im diesem Zusammenhang keine entscheidende Bedeutung zu.

Lediglich dann, wenn die Wohnung nachweislich überhaupt nicht mehr benutzt würde, (ein Indiz dafür wäre beispielsweise die Abmeldung der Anschlüsse für Strom, Wasser, Heizung etc. bzw. das Fehlen jeglicher laufender Betriebskosten im fraglichen Zeitraum)

und nach Umzug in die Schweiz ernsthaft zur Vermietung bzw. zum Verkauf angeboten würde, wäre der Wohnsitz im Inland zu verneinen.

Im Übrigen sei bislang auch nicht nachgewiesen worden, dass in der Schweiz tatsächlich ein Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften bestanden habe. Die dem Finanzamt vorliegende schriftliche Vereinbarung sei jedenfalls nicht fremdüblich, zumal nicht einmal bestimmt sei, wer in welcher Höhe die Betriebskosten zu tragen habe, wie die Bezahlung zu leisten sei etc. Auch sei kein Nachweis über die Bezahlung von Miete und Betriebskosten erbracht worden, sodass nicht nachvollziehbar sei, ob bzw. in welchen Zeiträumen die Berufungswerberin an dieser Adresse gewohnt habe. Aber selbst wenn das Vorliegen eines Schweizer Wohnsitzes nachgewiesen werden könne, würde dies an der steuerlichen Ansässigkeit der Berufungswerberin in Österreich nichts ändern. Denn bei Vorliegen eines Doppelwohnsitzes (in Österreich und der Schweiz) richte sich die Ansässigkeit gem. Art. 4 Abs. 2 a DBA-Schweiz danach, zu welchem Staat der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bzw. wo er seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen habe. Die Begründung eines weiteren Wohnsitzes in der Schweiz reiche nicht aus, um auch von einer Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen auszugehen. Vielmehr sei, wenn die Bf. in der Schweiz beruflich bedingt einen zweiten Wohnsitz in der Nähe des Arbeitsortes begründe, ohne ihren weiteren Wohnsitz in Österreich aufzugeben zu haben, weiter davon auszugehen, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen beibehalten habe, zumal dann, wenn keinerlei Beziehungen zur Schweiz vorlägen, welche enger seien als jene zu Österreich.

Seitens der Berufungswerberin sei nichts vorgebracht worden, was für einen Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf. in der Schweiz sprechen würde. Abgesehen davon müsse aus österreichischer Sicht für die Beurteilung des (geänderten) Mittelpunktes der Lebensinteressen auf einen längeren Zeitraum zurückgegriffen werden. Um einen brauchbaren Rückschluss auf eine Verlagerung des Lebensmittelpunktes ableiten zu können, wäre jedenfalls ein Beobachtungszeitraum von mehr als zwei Jahren erforderlich (vgl. *Loukota, Internationale Steuerfälle*, Rz. 534). Daraus ergebe sich, dass die Beendigung der Steuerpflicht in Österreich anlässlich der Begründung des (weiteren) Wohnsitzes in der Schweiz ausgeschlossen sei. Gemäß Art 15 Abs. 1 iVm Art 23 Abs. 2 DBA Schweiz seien daher die in der Schweiz bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Ansässigkeitsstaat Österreich steuerlich zu erfassen.

Die Bw. stellte gegen diesen Bescheid keinen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 30. August 2011 unterzog das Finanzamt daher auch die Schweizer Einkünfte des Jahres 2010 der Einkommensteuer.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 26. September 2011 wandte die steuerlich vertretene Bf. erneut ein, ihren Hauptwohnsitz in R. in der Schweiz zu haben, wo auch ihre Lohneinkünfte versteuert würden, und deshalb in Österreich

nicht steuerpflichtig zu sein. Mit Schenkungsvertrag vom 15. Dezember 2000 sei die Eigentumswohnung in der WG. in D. von ihrem Vater auf sie übertragen worden, wobei ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten ihres Vaters in das Grundbuch eingetragen worden sei. Zudem habe ihr Vater sich ein Wohnrecht an dieser Wohnung vorbehalten und sei diese Wohnung deshalb nicht vermietet worden. Die Bf. habe auf die Veranlagungen der Jahre 2008 und 2009 deshalb nicht reagiert, weil sie durch die Verlegung des Hauptwohnsitzes in die Schweiz keine Post vom Finanzamt Feldkirch übernommen habe.

Mit Ergänzungersuchen vom 30. September 2011 übermittelte das Finanzamt der Bf. neuerlich die Berufungsvorentscheidung vom 26. Mai 2010 und forderte sie auf, die in dieser Entscheidung genannten Nachweise für die Begründung eines Wohnsitzes in der Schweiz sowie die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in die Schweiz zu erbringen. Aufgrund der offensichtlich engeren persönlichen Beziehungen zu Österreich (u.a. wegen des hier wohnhaften betagten Vaters) könne, solange auch nur eine geringfügige Eigennutzung der inländischen Wohnung erfolge, nicht von einer Ansässigkeitsverlagerung ausgegangen werden. Die bloße Absicht, die Wohnung in der WG. zu einem unbestimmten späteren Zeitpunkt dem Vater zu Wohnzwecken zu überlassen, stelle jedenfalls keine Wohnsitzaufgabe zum jetzigen Zeitpunkt dar und könne auch nur dann zur Aufgabe des inländischen Wohnsitzes führen, wenn eine Nutzungsmöglichkeit und tatsächliche Nutzung dieser oder einer anderen inländischen Wohnung durch die Bf. auszuschließen wäre.

Da dieses Ergänzungersuchen innerhalb der gesetzten Frist von vier Wochen nicht beantwortet wurde, wies das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 7. November 2011 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2011 stellte die Bf. den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin führte sie aus, Eigentümer der Wohnung in der WG. in D. sei ihr Vater, JF., gewesen. Dieser habe zunächst am 11. November 1996 die Wohnung an seine Tochter um monatlich ATS 4.200 auf zehn Jahre vermietet und sich dabei ein Wohnrecht vorbehalten. Am 15. Dezember 2000 habe er diese Wohnung mit Schenkungsvertrag in Voreigung auf die künftige Erbfolge und mit der Belastung eines grundbürgerlich eingetragenen Veräußerungs- und Belastungsverbots zu seinen Gunsten an seine Tochter übertragen. Aufgrund des bestehenden Wohnrechtes sowie des Veräußerungs- und Belastungsverbotes sei die Wohnung weder veräußert noch vermietet worden. Die Bf. suche die Wohnung ca. 2 bis 3 Mal im Monat auf, um nach dem Rechten zu sehen.

Sie lebe mit dem Vermieter, WZ., an der Adresse WS., R. in einer Partnerschaft. Eine Abschrift des Mietvertrages werde beigelegt. Aufgrund dieser Partnerschaft befindet sich ihr Lebensmittelpunkt in der Schweiz. Ferner lege sie eine Liste mit den Namen und den Telefonnummern der Freunde und Bekannten, die sie in der Schweiz habe, bei. Zu ihren Freunden in Österreich unterhalte sie keine regelmäßigen Kontakte, da ihr Lebensmittelpunkt jetzt in R. in der Schweiz liege. Ferner besuche sie regelmäßig

eine Tanzschule in SL, die Anschrift dieses Tanzclubs gebe sie in einer Beilage bekannt. Schließlich lege sie noch eine Bestätigung der Stadt R. vor, derzufolge sich ihr Wohnsitz ebendort befindet. Damit sei der Lebensmittelpunkt in der Schweiz nachgewiesen und belegt.

In einer gleichzeitig mit der Vorlage der Berufung am 15. Dezember 2011 eingebrachten Stellungnahme wandte das Finanzamt gegen die Ausführungen der Bf. im Vorlageantrag ein, die erstmals im Vorlageantrag vorgebrachte Behauptung, beim Vermieter der Wohnung in R. handle es sich um ihren Lebensgefährten, sei als bloße Schutzbehauptung einzustufen, zumal anlässlich der persönlichen Vorsprache am 20. Oktober 2009 angegeben worden sei, dass in der Schweiz kein Lebensgefährte vorhanden sei. Auch die beigefügte Liste mit Freunden in der Schweiz sage nichts über einen möglichen Lebensmittelpunkt in der Schweiz aus. Auch hindere ein grundbücherliches Veräußerungs- und Belastungsverbot die Bf. nicht, die Eigentumswohnung in D. zu vermieten. Laut Aktenlage sei eine solche Vermietung für das Jahr 2010 geplant gewesen, schließlich aber nicht zustande gekommen. Die Bf. verfüge über eine möblierte Wohnung und nutze diese nach Überzeugung des Finanzamtes auch regelmäßig für eigene Wohnzwecke. Alleine aufgrund eines beruflich bedingten Aufenthaltes und dadurch zwangsläufig sich ergebenden Bekanntschaften in der Schweiz lasse sich keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteresse ableiten.

Am 28. Mai 2013 brachte der Steuervertreter der Bf. dem Referenten einen beim Finanzamt Feldkirch eingebrachten Antrag auf Anwendung der Zweitwohnsitzverordnung ab dem Jahr 2008 zur Kenntnis. Laut diesem Antrag hat die Bf. die Wohnung in D. im Jahr 2008 an insgesamt 10 Tagen, im Jahr 2009 an 30 Tagen, im Jahr 2010 an 31 Tagen, im Jahr 2011 an 30 Tagen und im Jahr 2012 an 28 Tagen benutzt. Die betreffenden Tage wurden in einem dem Antrag beigefügten Kalender eingekreist.

Zur Klärung des Sachverhaltes richtete der Referent am 1. August 2013 folgenden Vorhalt an die Bf.:

Wohnung in der WG , XXXX D.

- *Über wieviele Zimmer verfügt diese Wohnung?*
- *Wie ist diese Wohnung eingerichtet?*
- *Sie behaupten, diese Wohnung ab dem Jahr 2009 an nur mehr ca. 30 Tagen im Jahr genutzt zu haben. Diese im Vergleich zu den Vorjahren geringere Nutzung müsste sich in entsprechend geringeren Betriebskosten (Strom, Wasser, Heizung) widerspiegeln. Legen Sie dazu die Betriebskostenabrechnungen über diese Wohnung ab dem Jahr 2007 vor!*
- *Gab oder gibt es für die Postsendungen, die an die Adresse in D. gerichtet sind, einen Nachsendeauftrag?*
- *Haben Sie ihren Haustrat anlässlich der Wohnsitzbegründung in der Schweiz mitgenommen? Wenn ja, legen sie diesbezügliche Nachweise (Frachtschein, Speditionsrechnung, Einfuhrbelege) vor.*

- Zur Frage des Finanzamtes, weshalb sie diese Wohnung nicht vermieten, wenn sie doch den Lebensmittelpunkt in der Schweiz haben, gaben Sie an, dies sei nicht möglich, weil ihr Vater ein Wohnrecht an dieser Wohnung habe. Ein solches Wohnrecht ist im Grundbuch aber nicht eingetragen und auch im Schenkungsvertrag scheint kein Wohnrecht auf. Zudem wohnt ihr Vater laut Melderegisterauszug seit dem Jahr 1960 in der WGXX in D. und hat er in dieser Wohnung laut Grundbuchsauszug ein Wohnrecht zu Lasten des Eigentümers, HF. . Es stellt sich daher erneut die Frage, weshalb sie die Wohnung in der WG.. nicht vermietet haben.

Wohnung WS. in R.

- Laut Mietvertrag vom 23.11.2008 handelt es sich dabei um ein Zimmer mit Dusche und WC. Wie groß ist es und wie ist es eingerichtet?
- Welche persönlichen Gegenstände befinden sich in diesem Zimmer?
- Laut im Akt befindlichem "Mietvertrag" vom 10.9.2008 beträgt die Miete 500 CHF im Monat, laut einem weiteren Mietvertrag vom 23.11.2008 300 CHF. Wie hoch ist die Miete nun tatsächlich und wie hoch sind die Betriebskosten?
- Weisen Sie die Zahlung der Miete sowie der Betriebskosten durch Vorlage entsprechender Belege nach!
- Laut Mietvertrag, Punkt: "Besondere Dienstleistungen", erbringen Sie offensichtlich Dienstleistungen im Haushalt des Vermieters. Um welche Dienstleistungen handelt es sich hiebei?

Mittelpunkt der Lebensinteressen

- Haben sie Verwandte in Österreich/in der Schweiz? Wenn ja, geben Sie deren Namen und Anschrift bekannt.
- Haben Sie neben der Eigentumswohnung weiteres Vermögen in Österreich/in der Schweiz? Wenn ja, geben Sie an, welches.
- Sie behaupten, mit dem Vermieter WZ. in der Str. 13 in einer Partnerschaft zu leben. Hierzu folgende Fragen:
- Geben Sie das Geburtsdatum sowie den Beruf von WZ. bekannt und belegen Sie Ihre Angaben (z.B. Geburtsurkunde, Passkopie etc.).
- Um welche Art Partnerschaft handelt es sich hiebei (eheähnliche Gemeinschaft, Freundschaft etc.?).

Für den Fall, dass eine eheähnliche Partnerschaft vorliegt:

- Anlässlich einer Vorsprache beim Finanzamt am 20. Oktober 2009 gaben sie an, der Vermieter (WZ.) sei ein "Bekannter", zur Frage, ob sie in der Schweiz Ehegatte oder Lebensgefährte haben, machten sie keine Angaben. Wie erklären Sie diesen Widerspruch?

Es wird auf die Sie treffende Mitwirkungspflicht an der Sachverhaltsermittlung verwiesen. Insoweit der zu ermittelnde Sachverhalt die Schweiz betrifft, sind die Ermittlungsmöglichkeiten des Unabhängigen Finanzsenates eingeschränkt. In diesem Fall trifft sie eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Diese umfasst auch eine

Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Beweisvorsorgepflicht (vgl. § 115 BAO; Ritz, BAO⁴, Rz 8 und 10).

Dieser Vorhalt wurde am 20. August 2013 wie folgt beantwortet:

Der Lebensmittelpunkt der Bf. sei aufgrund folgender Tatsachen und Umstände in der Schweiz:

- Die Bf. arbeite und verbringe ihre Freizeit in der Schweiz
- In der Schweiz lebe die Bf. mit Herrn WZ. im gemeinsamen Haushalt an der Adresse in RCK, Str... Mit Herrn WZ. verbinde sie eine langjährige Freundschaft
- Ihre privaten und persönlichen Kontakte habe sie in der Schweiz. In Österreich lebe ihr Vater, JF.
- Für sie sei eine Niederlassungsbewilligung (C-Bewilligung) in der Schweiz bis 31.08.2018 ausgestellt worden
- Sie besitze eine Mitgliedschaft zu Schweizer Tanzklubs und Heilbädern, weiters verfüge sie über eine Jahreskarte bei der SBB (Schweizerischen Bundesbahnen), über ein Privatkonto bei der Raiffeisenbank R. und über eine Krankenversicherungskarte bei der S Schweiz
- Der Lebensmittelpunkt in der Schweiz könne durch Personen, die in der Schweiz leben, bestätigt werden, z.B. durch den Stadtpräsident von R. (Kopie der Bestätigung liegt bei)

Die Wohnung in der WG in XXXX D. sei am 1. November 1996 von JF. an seine Tochter, übergeben worden. Dabei habe sich JF. das Wohnrecht vorbehalten. Aufgrund dieser schriftlichen Vereinbarung könne die Wohnung nicht vermietet werden. Zudem diene diese Wohnung zur Absicherung für den Fall, dass ihr Arbeitsverhältnis in der Schweiz oder ihre Freundschaft zu WZ. (WZ. sei 88 Jahre alt) beendet würden. Die Wohnung umfasse ca. 79m² und sei mit einer Standardeinrichtung (Möbel gebraucht) ausgestattet. Die Stromlieferungskosten in den Jahren 2007-2012 betrügen jährlich zwischen € 285 und € 586, wobei anzumerken sei, dass aufgrund eines Wasserschadens die Wohnung zur Trocknung mit Heizradiatoren beheizt werden haben müsse.

Ein Nachsendeauftrag der Post sei nicht erteilt und der Haustrat sei nicht in die Schweiz mitgenommen worden.

An der Wohnadresse in der Schweiz könne die Bf. den Haustrat ihres Freundes, WZ., mitbenutzen.

Über die Wohnung in R. sei ein Mietvertrag erstellt worden. Der Vermieter sei ein langjähriger Freund der Bf., weshalb sie nicht nur ihr angemietetes Zimmer, sondern auch die Räumlichkeiten des gesamten Hauses benutzen könne. Sie führe auch den Haushalt für den Vermieter, WZ.. Die langjährige Freundschaft mit dem Vermieter könne nicht als eheähnliche Partnerschaft bezeichnet werden, jedoch lägen dieser Freundschaft persönliche Zuneigung, gegenseitige Achtung und gemeinsame Interessen zugrunde. Die Bf. und WZ. lebten im gemeinsamen Haushalt und ihre gemeinsamen Interessen führten zu gemeinsamen Theater- und Konzertbesuchen. Des Weiteren verbrachten die Bf. und WZ. ihren Urlaub gemeinsam in der Schweiz oder im Ausland.

Damit sei dargelegt, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf. in der Schweiz liege.

Sollte von Seiten der Finanzbehörde in Österreich dazu eine anderslautende Entscheidung getroffen werden, werde der Antrag gestellt, im Wege eines Verständigungsverfahrens zwischen Österreich und der Schweiz den Mittelpunkt des Lebensinteresses der Bf. feststellen zu lassen.

Folgende Unterlagen wurden der Vorhaltbeantwortung beigelegt:

- Mietervertrag betreffend die Wohnung in D., WG mit schriftlicher Vereinbarung eines Wohnrechts
- Planskizze der Wohnung in D., WG
- Diverse Kopien (Niederlassungsbewilligung, Mitgliedschaften, Jahreskarten und Abos in der Schweiz)
- Stromabrechnung VKW für die Jahre 2008-2012 die Wohnung in D., WG betreffend
- Bestätigung über Wohnsitz und Steuerpflicht in der Schweiz durch den Stadtpräsidenten der Stadt R.

Am 23. September 2013 sprachen die Bf. und ihr Steuerberater beim Referenten persönlich vor. Ergänzend zum bisherigen Vorbringen gaben sie an, die Möbel in der Wohnung in D. seien auch nach der Wohnungnahme in R. in D. verblieben. Überhaupt habe sie den Haustrat in D. gelassen, weil sie im Haus in R. ohnedies alle Einrichtungen mitbenutzen könne. In R. habe sie ein Zimmer im oberen Bereich eines Wohnhauses exklusiv für sich, sie habe aber die Möglichkeit, andere Räumlichkeiten mit zu benutzen. Das Zimmer sei einfach eingerichtet, sie habe nur jene Kleider in diesem Zimmer, die sie gerade brauche. Benötige sie etwa Winterkleidung, hole sie diese aus ihrer Wohnung in D. und gebe dafür die Sommerkleidung dort ab. Das Entgelt für die Miete werde in Form von Dienstleistungen erbracht. Diese Dienstleistungen bestünden in der Führung des Haushaltes für Herrn Z. Der Mietvertrag sei nur gegenüber den Behörden erstellt worden, tatsächlich sei nie eine Miete bezahlt worden. Deshalb gebe es auch keine Überweisungsbelege.

Sie habe im Jahr 2008 kurz in T. in Liechtenstein gearbeitet. Dort habe sie eine Wohnung bezogen. Dann habe sie in B. in der Schweiz in einem Hotel gearbeitet und dort ein Personalzimmer bewohnt. Auch in R. habe sie zunächst im Hotel H ein Personalzimmer bewohnt, bis sie von WZ. das Angebot erhalten habe, in sein Haus zu ziehen. Im Hotel H sei sie derzeit zu 70% beschäftigt, sie nehme viel Urlaub in Anspruch, den sie regelmäßig mit Reisen und sonstigen Unternehmungen verbringe. Ihren alten Pkw habe sie in die Schweiz mitgenommen und dort angemeldet, zwischenzeitig habe sie in der Schweiz aber einen neuen Pkw erworben. Zu ihren Familienverhältnissen gab sie an, in Vorarlberg ihren Vater und zwei Brüder zu haben, zu denen aber kaum Kontakt bestehe. In der Schweiz habe sie keine Verwandte. An Vermögen habe sie nur ihre Eigentumswohnung in D.. Der ebenfalls erschienene WZ. bestätigte, dass die Bf. seit 2008 ein Zimmer in seinem Haus bewohne, dass dafür aber nie eine Miete bezahlt worden sei, weil die Gegenleistung

für die Benützung des Zimmers und die Mitbenützung der übrigen Räumlichkeiten des Hauses in der Haushaltsführung bestünde. Wie oft die Bf. das Zimmer benütze, könne er nicht sagen, denn die Bf. sei oft „unterwegs“, der Haushalt werde aber regelmäßig geführt.

Am 25. September 2013 richtete der Referent ein weiteres Schreiben an die Bf. worin er ihr vorhielt, dass die vorgelegten Stromrechnungen einen überdurchschnittlich hohen Stromverbrauch aufwiesen, und zwar: 2008: 10.373 kWh; 2009: 9.952 kWh; 2010: 7.183 kWh; 2011: 5.821 kWh; 2012: 4.483 kWh. Laut Auskunft der VKW betrage der durchschnittliche Stromverbrauch für einen Familienhaushalt ca. 5.000 kWh. Für einen Einzelhaushalt müsse der Stromverbrauch entsprechend niedriger sein. Auffallend sei auch der durchgehend hohe Verbrauch von Nachtstrom. Wenn die Wohnung in der WG tatsächlich im Jahr 2009 an nur 30 Tagen, im Jahr 2010 an 31, im Jahr 2011 an 30 Tagen und im Jahr 2012 an 28 Tagen benützt worden sei, sei dieser Stromverbrauch unerklärlich. Die kurze Benützungszeit im Jahr 2010 mit nur 31 Tagen müsse sich zudem in einem entsprechend geringeren Stromverbrauch gegenüber dem Jahr 2008, in dem sie sich nach Ihren eigenen Angaben an immerhin 250 Tagen in dieser Wohnung aufgehalten habe, niedergeschlagen haben. Laut den Stromrechnungen sei der Stromverbrauch gegenüber 2008 lediglich um 30% geringer gewesen, obwohl die Benützungsdauer dieser Wohnung gegenüber dem Jahr 2008 nur mehr bei ca. 12% gelegen habe. Zudem liege der Stromverbrauch für ihre Wohnung (einem Einzelhaushalt), auch in diesem Jahr weit über dem durchschnittlichen Stromverbrauch eines Familienhaushaltes. Dazu wurde die Bf. ersucht, auch die Stromrechnung für das Jahr 2007 vorzulegen. Ferner wurde sie um Aufklärung über den behaupteten Wasserschaden (welcher Art dieser sei, wann und wodurch ist er aufgetreten etc.) sowie die Beheizung und den Wasserverbrauch der D.er Wohnung ersucht. Zum behaupteten Wohnrecht an der D.er Wohnung wurde ihr mitgeteilt, dass dieses nur im Mietervertrag aus dem Jahr 1996 enthalten sei, die Wohnung sich im Streitjahr 2010 aber im Eigentum der Bf. befunden und der Mietervertrag daher in diesem Jahr keine Gültigkeit mehr habe.

Dazu teilte die Steuerberatung der Bf. mit, diese sei nur sporadisch in ihrer Wohnung in D. anwesend, um nach dem Rechten zu sehen. Nachdem Sie ihre Wohnung nicht für ihren Wohnbedarf nutzte, habe sie die Wohnung nicht wie sonst üblich mit Holz oder Kohle, sondern mittels eines elektrischen Radiators heizen müssen, woraus sich auch die hohen Stromkosten ergäben. Zudem sei am 1. März 2005 ein Wasserschaden durch den Bruch eines Abwasserrohrs im Keller des Hauses aufgetreten. Der Schaden sei laut beigelegter Schadensmeldung an die Versicherung mit ca. 2.000 € angegeben worden. Der Keller sei zunächst von einem Unternehmen entfeuchtet worden, danach habe die Entfeuchtung aber auf eigene Kosten durchgeführt werden müssen, wobei ihr von ihrem Bruder ein Entfeuchtungsgerät zur Verfügung gestellt worden sei. Die Entfeuchtung und höhere Heizleistung für die Trocknung des Kellers habe höhere Stromkosten mit sich gebracht. Nachdem die Heizung der Wohnung ausschließlich mit Strom erfolgt sei, könne auch ein von der VKW angegebener Durchschnittsverbrauch nicht herangezogen werden. Da die

Wohnung aufgrund der Abwesenheit der Bf. mit einem Radiator beheizt worden sei, gebe es über die Stromkosten hinaus keine weiteren Heizkosten.

Die Wasserkosten seien als Gesamtkosten erfasst und würden wie die übrigen allgemeinen Betriebskosten nach einem Aufteilungsschlüssel auf die Eigentümer aufgeteilt. Die konkreten Kosten seien den beigelegten Betriebskostenabrechnungen zu entnehmen. Danach habe die Bf. im Jahr 2012 Kosten für den Wasserverbrauch in Höhe von lediglich 47,30 € gehabt, die umgelegten laufenden Betriebskosten seien mit monatlich 67,30 € ausgewiesen.

Auch wenn das Wohnrecht von JF. rechtlich nach 10 Jahren abgelaufen sei, habe sich die Bf. immer noch an das Wohnrecht gebunden gefühlt, nachdem es dem Vater das Herz gebrochen hätte, wäre die Wohnung anderweitig vermietet worden.

Gemäß § 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde der Unabhängige Finanzsenat mit 1. Jänner 2014 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Die Bf. ist als Servicekraft in der Gastronomie tätig. Bis Anfang 2008 war sie in Gastronomiebetrieben in Österreich beschäftigt, dann arbeitete sie für einige Monate in T. in Liechtenstein sowie in B. in der Schweiz und wechselte ab 1. November 2008 in das Hotel H in R. in der Schweiz, wo sie auch im Streitjahr 2010 beschäftigt war. Das Beschäftigungsausmaß betrug 70%.

Die Bf. verfügt seit dem 15. Dezember 2000 über eine Eigentumswohnung in der WG. in D.. Diese Wohnung stand vorher im Eigentum ihres Vaters, der sie der Bf. unter Vorbehalt eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes unentgeltlich überlassen hat. Die Bf. wohnte bereits vor dem Eigentumserwerb in dieser Wohnung in Miete und war an dieser vom 1. Oktober 1996 bis zum 10. September 2008 mit Hauptwohnsitz gemeldet. (vgl. Notariaktsakt vom 15. Dezember 2000, Grundbuchsatzung, Melderegisterabfrage). Diese Wohnung verfügt über eine Wohnnutzfläche von 79m² und ist voll möbliert.

Seit 4. November 2008 ist die Bf. an der Schweizer Adresse WS., R., gemeldet (vgl. Wohnsitzbescheinigung der Gemeinde R. 20.10.2009). Laut schriftlichem Mietvertrag vom 23. November 2008 bewohnt die Bf. an dieser Adresse ein in einem Wohnhaus befindliches Zimmer. Die übrigen Räumlichkeiten in diesem Haus sind ihr zur Mitbenützung überlassen. Eigentümer des Hauses und Vermieter des Zimmers ist WZ., geboren 1925, mit dem die Bf. befreundet ist. Der Mietzins beträgt laut dem Mietvertrag vom 23. November 2008 200 CHF zuzüglich Nebenkosten in Höhe von 100 CHF im Monat, laut einem weiteren handschriftlich verfassten Mietvertrag vom 10. September

2008 beträgt er 500 CHF im Monat. Laut übereinstimmender Aussage der Bf. und des Vermieters vom 23. September 2013 wurde von der Bf. tatsächlich aber keine Miete bezahlt, ihre Gegenleistung für die Nutzung des Zimmers bestand vielmehr darin, dass sie den Haushalt für den Hauseigentümer führte. Den Hausrat beließ die Bf. in ihrer Eigentumswohnung, die nicht vermietet wurde. Auch eine Postnachsendeauftrag gab es nicht. Ihren alten Pkw hat sie in die Schweiz mitgenommen und dort angemeldet, zwischenzeitig hat sie in der Schweiz einen neuen Pkw erworben.

C. Rechtslage und Rechtliche Erwägungen

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

Der Begriff Wohnsitz im Sinne der vorzitierten Vorschrift richtet sich nach § 26 Abs.1 BAO. Danach hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung innehaltet unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Unter „Wohnung“ sind eingerichtete, zum Wohnen bestimmte Räume zu verstehen, die den Verhältnissen des Steuerpflichtigen angemessen sind, sodass sie ihm ein entsprechendes Heim bieten können, sie braucht allerdings nicht standesgemäß sein und muss auch nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilden (vgl. *Doralt*, EStG⁹, § 1 Tz 10 unter Zitierung der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 26.11.19912, 91/14/0041, VwGH 28.2.1972, 1356/72 und VwGH 21.5.1990, 89/15/0115). Der Steuerpflichtige muss die Wohnung innehaben, dh er muss die Wohnung jederzeit für den eigenen Wohnbedarf nutzen können. Entscheidend ist dabei nicht die rechtliche, sondern die tatsächliche Verfügungsgewalt (vgl. *Doralt*, EStG⁹, §1 Tz 11 sowie VwGH 30.1.1990, 89/14/0054 und VwGH 26.11.1991, 91/14/0041).

Die Bf. verfügt in Österreich über eine eingerichtete Eigentumswohnung, die sie während ihrer Beschäftigung im Jahr 2010 jederzeit benutzen konnte. Sie hatte daher einen Wohnsitz in Österreich und war hier unbeschränkt steuerpflichtig.

Da die Bf. ihre Einkünfte im Jahr 2010 in der Schweiz bezogen hat, ist zur Vermeidung einer allfälligen Doppelbesteuerung zu klären, wie das Besteuerungsrecht über diese Einkünfte nach dem zwischen Österreich und der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen BGBl. 1975/64 (DBA-Schweiz) unter diesen Staaten aufgeteilt wird.

Maßgebliche Verteilungsnorm für unselbständigen Einkünfte ist Artikel 15 Z 1 DBA-Schweiz. Danach dürfen, vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19, Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem andren Staat besteuert werden.

Nach dieser Bestimmung steht das Besteuerungsrecht über die von der Bf. in der Schweiz bezogenen Einkünfte der Schweiz zu.

Allerdings darf Österreich gemäß Artikel 23 Z 2 DBA-Schweiz ungeachtet dieser Vorschrift die Einkünfte gemäß Artikel 15 Abs. 1 DBA-Schweiz, die eine in Österreich ansässige Person aus einer Tätigkeit in der Schweiz bezieht, dennoch diese Einkünfte besteuern, muss aber auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag anrechnen, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht.

Was unter einer „ansässigen Person“ zu verstehen ist, ist in Artikel 4 DBA-Schweiz geregelt.

Danach bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Die unbeschränkte Steuerpflicht des Bf. in Österreich wurde bereits oben dargelegt.

Nach dem Schweizer Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990 (BDG) sind natürliche Personen aufgrund ihrer persönlichen Zugehörigkeit (einkommensteuer)steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Einen steuerlichen Wohnsitz in der Schweiz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verweilens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist. Einen dauernden Aufenthalt in der Schweiz hat eine Person, wenn sie in der Schweiz ungeachtet vorübergehender Unterbrechung während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt oder während mindestens 90 Tagen verweilt und keine Erwerbstätigkeit ausübt (Art. 3 Abs. 1 bis 3 BGD). Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt, sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätte und Grundstücke (Art. 6 BGD).

Bei dieser Regelung war die Bf. im Jahr 2010 sowohl aufgrund ihres Wohnsitzes und als auch aufgrund ihres Aufenthaltes in der Schweiz dort unbeschränkt steuerpflichtig. Dementsprechend wurden ihre Einkünfte auch in der Schweiz der Besteuerung unterworfen.

Ist eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtig, so gilt sie als in jenem 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; Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Schweiz).

Der Begriff „ständige Wohnstätte“ ist ein abkommensrechtlicher Ausdruck, der nach der Funktion des Art. 4 Abs. 2 lit. a und c von den Vertragsstaaten einheitlich ausgelegt werden muss. Dabei ist vor allem auf die gewöhnliche Bedeutung des Ausdrucks und ergänzend auf den Sinn und Zweck und den systematischen Zusammenhang abzustellen, in den Art. 4 Abs. 2 gestellt ist. Eine „ständige Wohnstätte“ setzt zum Wohnen geeignete

Räume voraus, die der potenziell ansässigen natürlichen Person zur Verfügung stehen. Dabei kann es sich um eigene, gemietete, unentgeltlich zur Verfügung gestellte oder bloß mitbenutzte Räume handeln. Sie müssen allerdings jederzeit zu Wohnzwecken zur Verfügung stehen (*Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, Art. 4 MA Rn 33; BFH 23.10.1985, I R 274/82, BStBl. II 1986, 33).

Die Bf. hat im Streitjahr sowohl in Österreich als auch in der Schweiz über eine Wohnstätte im Sinne dieser Vorschrift verfügt. Die Ansässigkeit ist daher nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf. zu bestimmen. Dieser ist gemäß Art. 4 Z 2 lit. a DBA-Schweiz in dem Vertragsstaat, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen. Dabei ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich, wobei das Überwiegen entscheidet (*Hofstätter/Reichel*, § 1 EStG 1988, Tz 9). Den wirtschaftlichen Beziehungen kommt in der Regel eine geringere Bedeutung zu als den persönlichen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehält. Von Bedeutung sind dabei die familiären Bindungen sowie die Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135), aber auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten wie Privatsammlungen und die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements (vgl. Lehner, DBAS (2008), Art. 4 Rn 192). Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlichen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere ist (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193).

Eine Beurteilung des Mittelpunktes der Lebensinteressen im Sinne der oben genannten Kriterien führt im Beschwerdefall zu folgendem Ergebnis:

Für den Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz spricht das Beschäftigungsverhältnis der Bf. ab November 2008. Sie bezieht aus dieser Beschäftigung ihr Einkommen, mit dem sie den Unterhalt für ihre Lebensführung bestreiten kann. Damit unterhält sie eine starke wirtschaftliche Beziehung zur Schweiz. Für die Schweiz sprechen ferner das Zimmer, das die Bf. zu Wohnzwecken nutzt, sowie der Umstand, dass ihre Pkw in Schweiz zugelassen wurden.

Für Österreich fällt ins Gewicht, dass sie hier über eine Eigentumswohnung verfügt, die ihr zur jederzeitigen Nutzung bereit steht. Damit unterhält sie auch zu in Österreich eine wirtschaftliche Beziehung in Form einer Vermögensbildung. Die Unterhaltung dieser Eigentumswohnung fällt aber über den wirtschaftlichen Aspekt hinaus dadurch noch stärker ins Gewicht, dass diese Wohnung im Eigentum der Bf. steht, 79 m² groß, möbliert und mit dem Hausrat der Bf. ausgestattet ist, während die Bf. in der Schweiz lediglich ein einfach möbliertes Zimmer ohne eigenen Hausrat nutzt. Erfahrungsgemäß besteht zu einer geräumigen Eigentumswohnung, die nach den eigenen Vorlieben eingerichtet worden ist und in der sich der eigene Hausrat befindet, aufgrund der

höheren Wohnqualität eine wesentlich engere Bindung als zu einem im Wesentlichen zu Schlafzwecken benutzbaren Zimmer. Daran ändert auch der Umstand, dass die Bf. die übrigen Räumlichkeiten und auch Hausrat im Haus des Vermieters mitbenutzen konnte, nichts.

Zu berücksichtigen ist ferner die geringe Entfernung zwischen der Eigentumswohnung in D. und dem Arbeitsort in R. von 21 km. Diese Strecke kann mit dem Pkw in ca. 27 Minuten zurückgelegt werden (vgl. die Berechnung laut Routenplaner www.viamichelin.de) und lässt eine regelmäßige Nutzung der Wohnung in D. ohne großen Aufwand zu. Eine Benützung der Wohnung in D. während ihrer Beschäftigung in der Schweiz hat die Bf. selbst eingeräumt. Dass diese Benützung lediglich an den von ihr angegebenen Tagen und nur darin bestanden hat, um in der Wohnung nach dem Rechten zu sehen“, ist freilich unglaublich. Dagegen sprechen nicht nur die geringe Distanz zwischen Arbeitsort und Eigentumswohnung sowie die qualitativ unterschiedlichen Wohnverhältnisse in diesen Wohnungen, auch die vorgelegten Stromrechnungen der Jahre 2007 bis 2013 für die Wohnung in D. lassen die Angaben der Bf. bezweifeln. Laut diesen Stromrechnungen wurden in den Jahren 2008 bis 2013 folgende Mengen an Strom geliefert: 2007: 8.211 kWh; 2008: 10.373 kWh; 2009: 9.591 kWh; 2010: 7.183 kWh; 2011: 5.821 kWh; 2012: 4.483 kWh.

Dies zeigt, dass der Stromverbrauch im Jahr 2007, in welchem die Bf. in Österreich beschäftigt war und ausschließlich hier wohnte, niedriger war als im Jahr 2009, in dem sie bereits das Zimmer in R. hatte. Auch im Streitjahr 2010 lag der Stromverbrauch nur geringfügig unter jenem des Jahres 2007 und nur um ca. 30% unter jenem des Jahres 2008, obwohl die von der Bf. behauptete Aufenthaltsdauer in der Wohnung in diesem Jahr nur mehr einen Bruchteil jener der Jahre 2007 und 2008 betrug. Danach sank der Stromverbrauch zwar, lag aber immer noch über dem durchschnittlichen jährlichen Stromverbrauch je Haushalt des Jahres 2012 mit 4.187 kWh (vgl. die Angaben der Statistik Austria, www.statistik.at; Homepage ORF vom 17.06.2013, oesterreich.orf.at). Aus dem Stromverbrauch kann somit in Bezug auf die Aufenthaltsdauer nur abgeleitet werden, dass die Bf. sich in den Jahren weniger oft in der Wohnung in D. aufgehalten hat, nicht aber, dass es sich dabei um einen geringfügigen Aufenthalt wie von der Bf. angegeben gehandelt hat.

Die Erklärung des Steuerberaters der Bf., der relativ hohe Stromverbrauch sei auf einen Wasserschaden zurückzuführen, der den Betrieb eines Entfeuchters und eine höhere Heizleistung erforderlich gemacht und einen hohen Stromverbrauch verursacht habe, überzeugt schon deshalb nicht, weil damit nicht erklärt wird, weshalb der Stromverbrauch im Jahr 2009 höher war als im Jahr 2007, in welchem ebenfalls ein höherer Stromverbrauch für den Entfeuchter und die höhere Heizleistung angefallen sein müssten. Ebenso wenig überzeugt die Erklärung in der Vorhaltbeantwortung vom 28.11.2013, die Wohnung habe aufgrund der seltenen Anwesenheit der Bf. mit einem Radiator geheizt werden müssen, da diese Erklärung allenfalls für die Wintermonate zutreffen kann und nicht die selbst im Jahr 2012 über dem Durchschnitt liegenden

Stromverbrauch zu erklären vermag. Zudem weist der Stromverbrauch in den vorgelegten Jahren beträchtliche Unterschiede auf und kann daher nicht mit dem wenn schon, dann auf alle Jahre gleichermaßen zutreffenden Argument des Einsatzes eines Entfeuchters und zusätzlicher Heizradiatoren erklärt werden. Wenn z.B. der Stromverbrauch im Jahr 2010 7.183 kWh beträgt, im Jahr 2012 aber nur 4.483 kWh, so muss dies mit einer gegenüber 2012 wesentlich stärkeren Benützung dieser Wohnung in diesem Jahr zusammen hängen. Was den angeblich niedrigen Wasserverbrauch im Jahr 2012 angeht, so entspricht dieser dem auf die Nutzfläche der Wohnung entfallenden Anteil am gesamten Wasserverbrauch und kann daher auch nicht als Indiz für eine geringfügige Benützung der Wohnung herangezogen werden.

Letztlich ist die Frage, wie oft sich die Bf. nun tatsächlich in der Wohnung in D. aufgehalten hat, aber nicht von entscheidender Bedeutung, denn das Vorliegen der Eigentumswohnung würde im Beschwerdefall auch dann schwerer wiegen als die Beschäftigung und Wohnungnahme in der Schweiz, wenn die Bf. sich tatsächlich nur an ca. 30 Tagen im Jahr in der Eigentumswohnung aufgehalten hat.

Nach der Rechtsprechung des VwGH spricht nämlich die Tatsache, dass eine Person, die in einem Staat eine Wohnstätte begründet, ohne die Wohnstätte, in der sie bisher gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193, in dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall nahm ein zuvor arbeitsloser Tischler für zwei Jahre eine Arbeit in Irland auf, wo er auch einen Wohnung nahm. Den Wohnsitz in Österreich behielt er bei).

Zu den „anderen Gesichtspunkten“ im Sinne dieses Erkenntnisses zählen im Beschwerdefall jedenfalls die oben dargestellte Differenz betreffend die Wohnqualität der beiden Wohnungen, die geringe Entfernung zwischen Arbeitsort und Eigentumswohnung sowie die Tatsache, dass die Bf. diese Wohnung jederzeit benützen konnte. Auch dass die Bf. die Wohnung angesichts der hohen Betriebskosten nicht vermietet hat, spricht für einen stärkeren Bezug zu Österreich. Das von der Bf. als Begründung für die Nichtvermietung vorgebrachte Wohnrecht ihres Vaters ist nicht zielführend, ist es doch grundbücherlich nicht eingetragen und ist auch aus dem Schenkungsvertrag kein derartiges Wohnrecht ableitbar. Die Bf. verpflichtet sich darin „nur“, ihrem Vater ein grundbücherlich gesichertes Veräußerungs- und Belastungsverbot einzuräumen. Das im „Mieterbvertrag“ vom 21. Oktober 1996 eingeräumte Wohnrecht bezieht sich auf die Vermietung der Wohnung bis zur Eigentumsübertragung, nicht aber darüber hinaus. Ein rechtlich durchsetzbarer Anspruch auf ein Wohnrecht bestand daher nicht. Wenn sich die Bf. dennoch an ein solches Wohnrecht gebunden gefühlt hat, weil, wie im Schreiben vom 28. November 2013 ausgeführt, es ihrem Vater das Herz gebrochen hätte, wäre die Wohnung vermietet worden, wird doch eben damit ihre immer noch eine starke persönliche Bindung zu Österreich aufgezeigt.

Zu beachten ist im Beschwerdefall weiter, dass für die Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen ist.

Zeiträume bis zu zwei Jahren sind aus österreichischer Sicht zu wenig, um daraus alleine für den Lebensmittelpunkt einer Person einen brauchbaren Rückschluss abzuleiten. Bei Zeiträumen über 5 Jahren spricht die Vermutung für die Verlagerung des Lebensmittelpunktes, wenn die Ehefrau und die haushaltszugehörigen Kinder mitziehen. Für Zeiträume zwischen zwei und fünf Jahren ist die Frage an Hand der besonderen Umstände des Einzelfalls zu klären. (vgl. *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Z 4 Tz 1).

Im Streitjahr 2010 hat die Bf. erst das zweite Jahr in R. gearbeitet und gewohnt und es ist daher für dieses Jahr schon aufgrund des noch kurzen Aufenthaltes nicht von einem Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz auszugehen, zumal gerade im Gastgewerbe Arbeitsstellen und Aufenthaltsorte häufig gewechselt werden.

Hinzu kommt der Umstand, dass auch die nächsten Familienangehörigen der Bf., ihr Vater und ihre zwei Brüder, in Österreich wohnhaft sind.

Die von der Bf. für den Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz angeführten Umstände fallen demgegenüber nicht oder nur in geringem Ausmaß ins Gewicht. Beziehungen zu Freunden, Arbeitskollegen oder Bekannten reichen nicht an familiäre Bindungen heran und stellen daher keine für die Frage des Mittelpunktes der Lebensinteressen relevanten Beziehungen dar. Auch der Besuch von Tanzschulen, die Mitgliedschaft zu Tanzclubs, eine Jahreskarte für ein Heilbad mit Sauna in der Schweiz oder die Jahreskarte bei der SBB, ein Konto bei einer Schweizer Bank oder eine Schweizer Krankenversicherungskarte sind im Vergleich zu den Umständen, die für den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich sprechen, von geringem Gewicht. Auch die angebliche Bestätigung des Stadtpräsidenten von R., der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf. befindet sich in der Schweiz, ist im Beschwerdefall unbeachtlich, weil mit dieser Bestätigung lediglich bekräftigt wird, dass die Bf. in der Schweiz einen Wohnsitz hat und hier Steuern bezahlt, was beides einerseits außer Streit steht und andererseits kein entscheidendes Kriterium für den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellt.

Ein Gesamtbild der Umstände führt daher zum Ergebnis, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf. im Streitjahr 2010 in Österreich war. Damit ist Österreich als Ansässigkeitsstaat anzusehen und hat dieses das Recht, die Schweizer Einkünfte der Bf. des Jahres 2010 unter Anrechnung der Schweizer Steuer zu besteuern.

Der von der Steuerberatung beantragten Durchführung eines Verständigungsverfahrens musste das Bundesfinanzgericht nicht nachkommen.

Der Absatz 1 des das Verständigungsverfahren regelnden Artikels 25 DBA-Schweiz lautet:

"Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist“.

Aus der zitierten Bestimmung geht hervor, dass Berufungs- und Verständigungsverfahren zwei voneinander unabhängige Verfahren sind. Das Bundesfinanzgericht als Rechtsmittelinstanz ist daher nicht als „zuständiges“ Gericht im Sinne des Artikel 25 DBA-Schweiz anzusehen und zur Durchführung eines Verständigungsverfahrens nicht berechtigt.

E. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Gegenständliches Erkenntnis hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Zur Frage, nach welchen Kriterien der Mittelpunkt der Lebensinteressen zu bestimmen ist, sind zahlreiche Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes ergangen (vgl. nur die in dieser Beschwerdeentscheidung zitierten Erkenntnisse VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135 oder VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193). Gerade das Erkenntnis des VwGH vom 25.7.2013, 2011/15/0193, in welchem dieser entschied, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen eines Arbeiters, der zwei Jahre in Irland arbeitete und dort eine Wohnstätte hatte, der aber seine Wohnung im Inland beibehielt, weiter in Österreich lag, trug zur Klärung der im Beschwerdefall maßgeblichen Rechtfrage wesentlich bei, zumal in diesem Fall im Unterschied zu jenem des vorzitierten VwGH-Erkenntnisses der ausländische Arbeitsort und Wohnsitz nur wenige Kilometer von der inländischen Wohnstätte entfernt lag.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.