

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag<sup>a</sup>. Ulrike Nussbaumer, LL.M., M.B.L., in der Beschwerdesache A, vertreten durch Mag<sup>a</sup>. Maria Schöffmann-Schlossstein, Tiroler Straße 75, Tür 1, 9500 Villach, über die Beschwerden vom Datum gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Spittal Villach vom Datum<sup>2</sup>, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und 2015 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als **unbegründet abgewiesen**.
2. Der **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014** vom Datum wird abgeändert. Die Einkommensteuer für das Jahr 2014 wird wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuer: Betrag<sup>1</sup> Euro

Anrechenbare ausl. Steuer: Betrag<sup>2</sup> Euro

Rundung: Betrag<sup>3</sup> Euro

Festgesetzte Einkommensteuer: Betrag<sup>4</sup> Euro

Die Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Einkommensteuer sind dem als Beilage ./1 angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

3. Der **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015** vom Datum wird abgeändert. Die Einkommensteuer für das Jahr 2015 wird wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuer: Betrag<sup>5</sup> Euro

Anrechenbare ausl. Steuer: Betrag<sup>6</sup> Euro

Rundung: Betrag<sup>7</sup> Euro

Festgesetzte Einkommensteuer: Betrag 8 Euro

Die Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Einkommensteuer sind dem als Beilage ./2 angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

4. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Strittig ist, ob der Republik Österreich oder aber der Schweizerischen Eidgenossenschaft (in der Folge kurz: Schweiz) das Besteuerungsrecht für einerseits in der Schweiz bezogene Löhne und andererseits für dort bezogene Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung zusteht.

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) wurde mit Bescheiden vom **Datum2** - nach Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung - zur Einkommensteuer 2014 und 2015 veranlagt. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass der Bf. nach der Aktenlage im Inland ansässig gewesen sei und somit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich zustünde.

In den dagegen erhobenen Beschwerden, jeweils datierend mit **Datum**, brachte der Bf. das Jahr 2014 betreffend vor, *"bei einem Schweizer Unternehmer als Bauarbeiter in der Schweiz beschäftigt, bzw. einige Tage arbeitslos"* gewesen zu sein. Gemäß Artikel 15 des DBA mit der Schweiz seien Löhne und ähnliche Vergütungen nur im Tätigkeitsstaat zu versteuern, es sei denn, der Lohnempfänger halte sich nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres im Tätigkeitsstaat auf. Der Bf. sei geschieden, wäre einmal pro Monat zu *"seinem Hauptwohnsitz nach Ort1"* gefahren, um seine Kinder zu besuchen; er habe sich maximal 60 Tage in Österreich aufgehalten. Auch während der *"Zeiten der Arbeitslosigkeit"* sei man verpflichtet, *"sich von Montag-Freitag in der Schweiz aufzuhalten, da sonst der Arbeitslosenbezug gestrichen"* werde. Da er in Österreich keine Einkünfte bezogen habe, stehe das Besteuerungsrecht zur Gänze der Schweiz zu. Für das Beschwerdejahr 2015 gab der Bf. an, *"ab August 2015 bei der Firma1 beschäftigt"* und vorher *"in der Schweiz als arbeitslos gemeldet"* gewesen zu sein. Unter (neuerlichem) Hinweis auf die Aufenthaltspflicht in der Schweiz im Falle des Bezuges von Arbeitslosengeld führt der Bf. weiter aus, dass *"davon ausgegangen werden kann, dass sich der Beschwerdeführer im Jahr 2015 überwiegend in der Schweiz aufhielt und daher die Einkünfte dort der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen"*. In beiden Beschwerden wird darüber hinaus festgehalten, dass der Bf. sowohl

im Jahr 2014 als auch im Jahr 2015 seinen Wohnsitz bzw. seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hatte. Mit den Beschwerden wurden diverse Unterlagen vorgelegt.

Mit Vorhalt vom **Datum3** wurden dem Bf. die Ermittlungsergebnisse bezüglich der Meldungen im Zentralen Melderegister, der Vormerkungen im KFZ-Zentralregister, sowie der Eigentumsverhältnisse am Wohnort des Bf. vorgehalten. Weiters teilte die belangte Behörde ihren Rechtsstandpunkt mit, wonach auf Grund des Gesamtbildes von der Ansässigkeit des Bf. in Österreich ausgegangen werde. Schließlich wurde der Bf. aufgefordert, seine in der Schweiz bezogenen Einkünfte offen zu legen.

Der Bf. kam der Aufforderung der belangten Behörde fristgerecht nach und legte am **Datum4** Lohnausweise, sowie eine Bescheinigung über Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung für den Streitzeitraum vor. Weiters führte er im Zuge der Vorhaltsbeantwortung aus, dass es richtig sei, dass er in Österreich seinen Wohnsitz habe und wörtlich weiter: *"Auch wenn Österreich der Ansässigkeitsstaat ist, gilt für Erwerbseinkommen Artikel 15 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz. Österreich darf nach Artikel 23 des DBA lediglich auf die Besteuerung des übrigen Einkommens und Vermögens den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn das betreffende Einkommen oder Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wäre. Da der Beschwerdeführer in Österreich kein Einkommen erzielt, beträgt der Steuersatz zwar max. 50% jedoch von der Bemessungsgrundlage der inländischen Einkünfte, welche Null betragen. Daher ist die Diskussion über den Mittelpunkt der Lebensinteressen völlig irrelevant. Der Beschwerdeführer hat seinen Wohnsitz in der Zeit von Zeitraum2016-2017 zur Gänze in die Schweiz verlegt um der ungerechtfertigten Doppelbesteuerung zu entgehen. Auch aufgrund der Beschäftigungszeiten ist nachweisbar, dass sich der Pflichtige überwiegend in der Schweiz aufhielt."*

Mit Beschwerdeverentscheidungen, jeweils datierend mit **Datum5**, wurden die angefochtenen Bescheide insofern abgeändert, als die dem Bf. in der Schweiz zugeflossenen Löhne, sowie die Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung der österreichischen Einkommensteuer unter gleichzeitiger Anrechnung der in der Schweiz entrichteten Quellensteuer unterworfen wurden. Die belangte Behörde vertrat die Auffassung, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland liege und somit der Republik Österreich als Ansässigkeitsstaat unter Beachtung des Doppelbesteuerungsabkommens das Besteuerungsrecht auf das gesamte Einkommen zukäme. Dies rücksichtlich der Feststellungen, wonach der Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum in Ort1 hauptwohnsitzgemeldet gewesen sei; dort seien auch seine Kinder wohnhaft gewesen bzw. handle es sich dabei um dessen Eigenheim. Schließlich habe der Bf. seit dem Kalenderjahr 2006 ein bzw. mehrere Kraftfahrzeuge fortlaufend in Österreich angemeldet.

In den Vorlageanträgen vom **Datum6** beehrte der Bf. seine Beschwerden der "Abgabenbehörde 2. Instanz" zur Entscheidung vorzulegen. Inhaltlich wird einerseits auf die Begründung in den Beschwerden bzw. der Vorhaltsbeantwortung (zur Beschwerde 2015) verwiesen, bzw. hinsichtlich der Beschwerde das Jahr 2014 betreffend wörtlich ausgeführt, wie folgt: *"[...] Die Abgabenbehörde erster Instanz begründet die Entscheidung mit der Ansässigkeit, die niemals bestritten wurde, lässt den Artikel 15 des DBA mit der Schweiz, der die Zuteilung der Einkunftsquelle in die Besteuerungshoheit des Staates in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, jedoch völlig außer Acht.[...]"*.

Am **Datum7** legte die belangte Behörde die Beschwerden vor und verwies zum Besteuerungsrecht der Republik Österreich auf Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie Art 23 Abs. 1 und 2 leg. cit. Aus diesen Bestimmungen gehe hervor, dass im gegenständlichen Fall sämtliche Arbeitseinkünfte (samt Arbeitslosenentschädigung) des Bf. der österreichischen Besteuerung unterlägen, zumal die Ansässigkeit des Bf. in Österreich außer Streit stehe.

Mit verfahrensleitender Verfügung vom **Datum8** teilte das Gericht der belangten Behörde seine Zweifel an der Subsumtion der in der Schweiz bezogenen Arbeitslosenentschädigung unter Art 15 Abs. 1 DBA Schweiz mit; weiters führte das Gericht darin aus, dass - in Ermangelung einer Sonderregelung für Zahlungen aus der gesetzliche Sozialversicherung im DBA Schweiz - wohl Art. 21 DBA Schweiz mit der rechtlichen Konsequenz zur Anwendung gelange, als Österreich zwar das Besteuerungsrecht in Bezug auf das in der Schweiz bezogene Arbeitslosengeld zustünde, eine Anrechnung der dafür geleisteten Schweizer Steuer auf eine allenfalls zu erhebende österreichische Steuer jedoch zu unterbleiben hätte.

In Beantwortung des vorgenannten Beschlusses führte die belangte Behörde am **Datum9** aus, dass für das Arbeitslosengeld zwar Art. 15 DBA Schweiz zur Anwendung gelange, es dürfe aber keine Anrechnung der Schweizer Steuer auf eine allenfalls zu erhebende österreichische Steuer erfolgen. Es werde weiters beantragt, lediglich die bei den Schweizer Löhnen in Abzug gebrachte Quellensteuer des Jahres 2014 iHv € Betrag und des Jahres 2015 iHv € Betrag zu berücksichtigen.

Dem steuerlich vertretenen Bf. wurde der mit der belangten Behörde geführte Schriftwechsel zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs mit Beschluss vom **Datum10** (zugestellt am 16.12.2019) übermittelt; darin wurde der Bf. weiters aufgefordert im Sinne der höchstgerichtlichen Judikatur den besonderen Veranlassungszusammenhang zwischen dem Arbeitslosengeld und der unselbständigen Tätigkeit darzulegen. Weiters wurde der Bf. in Bezug auf die von ihm ins Treffen geführte sog. "183-Tage-Regel" darauf hingewiesen, dass die in Art. 15 Abs. 2 lit a bis c DBA Schweiz genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssten und dass - da sich aus der Aktenlage die Beschäftigung bei Arbeitgebern, die in der

Schweiz ansässig waren ergäbe - nach Ansicht des Gerichtes diese Bestimmung nicht zur Anwendung gelange. Der Bf. wurde schließlich nochmals ausdrücklich aufgefordert konkret darzulegen, weshalb von einem ausschließlichen Besteuerungsrecht der Schweiz ausgegangen werde.

Mit **E-Mail vom Datum11** gab die steuerliche Vertretung bekannt, dass sie den Bf. seit 2 Jahren nicht mehr erreichen könne; er sei seit 2017 nicht mehr in Österreich, er habe anscheinend auch keinen Nachsendeauftrag, da er die Bescheide und Buchungsmittelungen der belangten Behörde offensichtlich nicht erhalten habe. Hätte er sie erhalten, hätte er zumindest Kontakt mit der Steuerberatung aufgenommen. Mittlerweile sei der Rückstand auf über € Betrag angewachsen; die Vorschreibungen bestünden nicht zu Recht, da ja ganz offensichtlich kein Wohnsitz in Österreich mehr bestehe. Weiters wurde das Gericht darin ersucht mitzuteilen, wie geplant sei, den Rückstand von € Betrag, der auf bloßen Schätzungen beruhe, einzubringen bzw. wie die weitere Vorgehensweise, was die Einkommensteuervorschreibung für die vermeintlichen Schweizer Einkünfte betreffe, aussehe.

## II. Sachverhalt

Der Bf. ist aufgrund des Kaufvertrages vom Datum12 grundbücherlicher Alleineigentümer der Liegenschaft vorgetragen in der EZ 000, KG 000, mit der Adresse Ort1, samt dem darauf errichteten Einfamilienhaus. Er war unter dieser Adresse vom 11.03.2002 bis 00.00.2016 nicht nur hauptwohnsitzgemeldet, sondern - in den Veranlagungsjahren 2014 und 2015 - auch wohnhaft.

Weiters ist der Bf. der leibliche Vater des am 00.00.0000 geborenen Name, sowie der am 00.00.0001 geborenen Name; sowohl die beiden Kinder, als auch die vom Bf. geschiedene Kindesmutter, Name, waren in den Streitjahren in Adresse, wohnhaft.

Auf den Bf. waren vom 00.00.2012 bis 00.00..2014 ein Kombinationskraftwagen der Marke BMW 187 mit dem behördlichen Kennzeichen "österr.Kennzeichen", ab dem 00.00..2014 ein Personenkraftwagen der Marke Skoda 5 E (behördliches Kennzeichen "österr.Kennzeichen") und schließlich ab dem 00.00.2014 ein weiterer Personenkraftwagen der Marke SEAT 5P Altea (behördliches Kennzeichen "österr.Kennzeichen") zugelassen. Im KFZ-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres scheint bei den auf den Bf. zugelassenen Fahrzeugen jeweils dessen österreichische Wohnadresse auf.

Der Bf. war vom 00.00.2014 bis 00.00..2014 bei der Fa. "Firma2" mit dem Sitz in CH-AdresseCH, als Bauarbeiter in der Schweiz tätig; hierfür brachte er insgesamt CHF Betrag brutto (bzw. CHF Betrag netto) ins Verdienen; an Quellensteuer wurden davon CHF Betrag (d.s. € Betrag) in Abzug gebracht. Für Dezember 2014 bezog er an insgesamt 23 Tagen eine

von der Kantonalen Arbeitslosenkasse Kanton ausbezahlte Arbeitslosenentschädigung iHv CHF Betrag; davon wurde eine Quellensteuer von CHF Betrag (d.s. € Betrag) einbehalten.

Auch im Veranlagungsjahr 2015 bezog der Bf. von Jänner bis Anfang August eine Arbeitslosenentschädigung der vorgenannten Schweizer Arbeitslosenkasse im Ausmaß von CHF Betrag; an Quellensteuer wurden davon CHF Betrag (d.s. € Betrag) in Abzug gebracht. Im Zeitraum vom 00.00 bis 00.00.2015 war er bei der Fa. Firma1, mit dem Sitz in CH-AdresseCh, tätig; der Arbeitsort lag im Schweizer Kanton B. An Lohn wurde ihm für diese Tätigkeit ein Betrag iHv CHF Betrag brutto (bzw. CHF Betrag netto), abzüglich einer Quellensteuer von CHF Betrag (d.s. € Betrag), bezahlt.

Der Bf. reiste einmal monatlich von der Schweiz zu seinem Wohnhaus in Ort1 um seine Kinder zu besuchen.

### **III. Beweiswürdigung**

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den Eigentumsverhältnissen an der Liegenschaft in Ort1, ergeben sich aus dem offenen Grundbuch. Dass sich auf diesem Grundstück ein Einfamilienhaus befindet, geht aus den im Veranlagungsakt erliegenden Unterlagen des Einheitswertaktes Zl. AZ hervor. Die Zeiträume der Hauptwohnsitzmeldung fußen auf der Meldebestätigung der Gemeinde Ort1 vom 00.00.2016.

Dass der Bf. in den Streitjahren in Ort1 wohnte, war unstrittig: So führt der Bf. in seiner Vorhaltsbeantwortung vom Datum4 aus, dass er in Österreich einen Wohnsitz habe; weiters wird darin expressis verbis Österreich als Ansässigkeitsstaat titulierte. Auch in den Beschwerden, jeweils datierend mit Datum, wird ausgeführt, dass der Bf. sowohl im Veranlagungsjahr 2014 als auch im Jahr 2015 einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hatte. Schließlich wird im Vorlageantrag vom Datum6 ausdrücklich vorgebracht, dass die von der belangten Behörde bejahte Ansässigkeit des Bf. in Österreich "niemals bestritten wurde". Dem Bf. wurde im Verfahren mehrfach vorgehalten, dass die belangte Behörde von seiner Ansässigkeit in Österreich ausgeht (vgl. dazu das Ergänzungsersuchen vom Datum, die Beschwerdeentscheidungen vom Datum5 sowie den Vorlagebericht vom Datum7, denen nach der Judikatur ebenfalls Vorhaltscharakter zukommt); diesen Ausführungen setzte der Bf. jedoch nichts substantielles entgegen: Er brachte weder vor, etwa in den Streitjahren über einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz verfügt zu haben, noch, dass seine persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zur Schweiz enger gewesen wären. Dies obwohl aufgrund des bestehenden Auslandsbezuges dem Bf. eine erhöhte Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Beweisvorsorgepflicht traf (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 115 Tz 10 mwN). Das (weitere) Vorbringen des Bf., wonach er sich im Jahr 2014 maximal 60 Tage in Österreich aufgehalten habe, bzw. sich

im Jahr 2015 "überwiegend in der Schweiz aufhielt" ist nicht als Bestreitung seines Wohnsitzes bzw. seiner Ansässigkeit in Österreich zu werten: Damit versucht der Bf. ausschließlich anhand der sog. "183-Tage-Regel" (siehe dazu näher im Rahmen der rechtlichen Beurteilung) auf ein fehlendes Besteuerungsrecht Österreichs hinzuweisen. Das Fehlen eines Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthaltes in Österreich resultiert daraus für das erkennende Gericht - wie soeben anhand des eigenen Vorbringens des Bf. dargelegt - nicht. Ebenso wenig ist dies aus den Ausführungen des Bf. im Zusammenhang mit der "Aufenthaltspflicht" während des Bezuges des Arbeitslosengeldes ableitbar: Wie der Bf. nämlich selbst angibt, bestehe diese nur von Montag bis Freitag, sodass es ihm folglich an den Wochenenden jedenfalls möglich war, nach Österreich an seinen Wohnort zurückzukehren. Schließlich hat der Bf. zu dieser Behauptung keinerlei Beweismittel vorgelegt, bzw. basieren die Angaben überhaupt nur auf einer Annahme (arg: "*...kann davon ausgegangen werden, dass sich der Beschwerdeführer im Jahr 2015 überwiegend in der Schweiz aufhielt...*").

Basierend auf den Inhalten der Familienbeihilfeakten waren die Feststellungen zu den leiblichen Kindern, sowie der (vormaligen) Ehefrau des Bf. zu treffen; deren Wohnsitz ergab sich aus einer Einschau in das Zentrale Melderegister. Dass der Bf. von der Kindesmutter geschieden ist, brachte er selbst vor (vgl. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom Datum).

Die Feststellungen zu den einzelnen auch im Streitzeitraum auf den Bf. in Österreich zugelassenen Fahrzeugen ergeben sich aus den Auskünften aus dem Kfz-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres vom Datum. Auch diese Ermittlungsergebnisse wurden vom Bf. - trotz Vorhalts der belangten Behörde - nicht bestritten.

Was die Feststellungen der Beschäftigungsverhältnisse, der dabei bezogenen Einkünfte (samt Abzug der jeweiligen Quellensteuer), der Zeiten der Arbeitslosigkeit sowie den Bezug von Leistungen aus der Schweizer Arbeitslosenversicherung anlangt, ist auf die vom Bf. vorgelegten Lohnausweise der Fa. Firma2 und der Fa. Firma1, jeweils datierend mit Datum sowie der Bescheinigung der Kantonalen Arbeitslosenkasse Kanton vom Datum zu verweisen.

Dass der Bf. einmal monatlich nach Ort1 reiste, um seine Kinder zu besuchen brachte er selbst vor und blieb von der belangten Behörde unwidersprochen.

Mit dem Inhalt des E-Mails des steuerlich vertretenen Bf. vom Datum<sup>11</sup> hatte sich das Gericht nicht auseinander zu setzen: Nach der Rechtsprechung des VwGH erfüllen E-Mails nicht die Voraussetzungen eines Anbringens nach § 85 BAO. Sie sind nicht von den Einbringungsformen des § 86a BAO gedeckt, da E-Mails nicht in den zu dieser Bestimmung ergangenen Verordnungen als zulässige Einbringungsform vorgesehen sind. Der VwGH erachtet es nicht einmal für erforderlich, dass auf einen Formmangel durch Erteilung eines Mängelbehebungsauftrags hingewiesen wird. Dies führt im Ergebnis dazu, dass ein E-Mail schlichtweg ein „*rechtliches Nichts*“ darstellt (SWK 13/2016, 654; VwGH 27.09.2012,

2012/16/0082). Schließlich beziehen sich die Ausführungen im vorgenannten Mail ohnedies nicht auf den verfahrensgegenständlichen Zeitraum.

#### IV. Rechtliche Beurteilung

1. Gemäß [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#) unterliegen Personen die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, der unbeschränkten Steuerpflicht. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. 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. Voraussetzung für das Vorhandensein eines Wohnsitzes ist das „Innehaben“ einer Wohnung (VwGH 26. 11. 1991, [91/14/0041](#); VwGH 17.09.1992, [91/16/0138](#)).

„Innehaben“ einer Wohnung ist die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über die Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können (VwGH 03.07.2003, 99/15/0104). Wie aus dem festgestellten Sachverhalt ersichtlich, verfügte der Bf. in Ort1 über eine "Wohnung" im Sinne der vorgenannten Judikatur: Der Bf. war im Streitzeitraum Alleineigentümer dieser Liegenschaft, samt dem darauf errichteten Einfamilienhaus; er kehrte dorthin zumindest einmal monatlich - und sohin regelmäßig - zurück, um seine Kinder zu besuchen; weiters waren mehrere Kraftfahrzeuge unter Bezugnahme auf die österreichische Wohnadresse auf den Bf. angemeldet; schließlich war er unter dieser Adresse auch polizeilich gemeldet. Das Ermittlungsverfahren ergab schließlich keinerlei Hinweise darauf, dass das Recht des Bf., das Einfamilienhaus jederzeit zu benützen in irgendeiner Art und Weise - etwa durch eine Vermietung oder sonstige Gebrauchsüberlassung an einen Dritten - eingeschränkt gewesen wäre. Als Zwischenergebnis ist sohin festzuhalten, dass der Bf. im Streitzeitraum der unbeschränkten österreichischen Steuerpflicht mit seinem gesamten Welteinkommen unterliegt.

2. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, so ist nach der einhelligen Judikatur in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (VwGH 26.02.2015, [2012/15/0035](#); 23.02.2017, Ro 2014/15/0050). Dafür kommt im gegenständlichen Fall - mangels Anknüpfungspunkte an andere Staaten - ausschließlich das Abkommen vom 30.01.1974 zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in Betracht (BGBl. Nr. 64/1975, idF BGBl. III Nr. 169/2012; im Folgenden kurz: DBA Schweiz).

Die maßgeblichen Bestimmungen des DBA Schweiz lauten:

**"Artikel 4 Abs. 1.: Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.[...]**



*Abs. 2.: Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt folgendes:*

*a.) Die Person gilt als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).*

#### **Artikel 15:**

*Abs. 1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.*

*Abs. 2. Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn*

*a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält,*

*b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und*

*c) die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.*

**Artikel 21:** *Die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragstaat ansässigen Person dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.*

#### **Artikel 23**

*[...]*

*Abs. 2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der*

*anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt."*

3. Nachdem der Bf. nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, ist Österreich der Ansässigkeitsstaat iSd [Art. 4 Abs. 1 DBA Schweiz](#) (was der Bf. ausdrücklich außer Streit stellte). Ein Vorbringen dahingehend, dass der Bf. auch in der Schweiz über eine ständige Wohnstätte verfügte, und die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen dorthin enger waren, wurde nicht erstattet, sodass eine Prüfung des Mittelpunktes der Lebensinteressen iSd Abs. 2 lit. a leg. cit. zu unterbleiben hatte.

4. [Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz](#) ordnet dem Ansässigkeitsstaat - gegenständlich sohin der Republik Österreich - das ausschließliche Besteuerungsrecht für Vergütungen für unselbständige Arbeit zu. Diese Zuordnung des Besteuerungsrechts wird nur dann durchbrochen, wenn die unselbständige Tätigkeit im anderen Staat "ausgeübt" wird, wobei [Art. 15 Abs. 2 DBA Schweiz](#) für diese Durchbrechung Ausnahmen enthält (sog. "183 Tage Regel", vgl. dazu die Ausführungen unter Pkt 5.). Entscheidend für ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates ist sohin die dortige Ausübung der unselbständigen Tätigkeit.

Da der Bf. im Streitzeitraum neben Löhne iSd [Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz](#) (vgl. dazu die Ausführungen unter Punkt 5.) auch Zahlungen aus der Kantonalen Arbeitslosenkasse Kanton erhalten hat, ist vorab zu klären, ob diese Leistungen der Arbeitslosenversicherung vom Tatbestand der leg. cit. erfasst sind und dasselbe rechtliche Schicksal teilen, wie die an ihn ausbezahlten Gehälter. In diesem Zusammenhang ist auf die Rechtsprechung des VwGH in den Erkenntnissen vom 26.02.2015 (Zl. 2012/15/0128) und 23.02.2017 (Zl. Ro 2014/15/0050) zu verweisen, wonach die Zuordnung des Besteuerungsrechts hinsichtlich einzelner konkreter Zahlungen nach dem DBA Schweiz nach **kausalen Gesichtspunkten** erfolgt. Die Zahlungen müssen ihren Grund in der im Quellenstaat ausgeübten Tätigkeit haben. Es ist jedoch nicht maßgebend, zu welchem Zeitpunkt oder in welcher Form oder unter welcher Bezeichnung einzelne Zahlungen für eine im Quellenstaat ausgeübte Tätigkeit erfolgen. Wird ein Arbeitnehmer nach ausgesprochener Kündigung vom Dienst unter "Gehaltsfortzahlung" bis zum Kündigungstermin freigestellt, so sind die in dieser Zeit bezogenen Vergütungszahlungen nach Auffassung des VwGH im Sinne des Kausalitätsprinzips **keine für die Untätigkeit (ungenutzte Arbeitsbereitschaft)** während der Dienstfreistellung bezogenen Vergütungen. Derartige Zahlungen haben ihren Grund - ebenso wie Abgangsentschädigungen - vielmehr in der vor der Dienstfreistellung ausgeübten Tätigkeit und ihrer vertraglichen Abbildung. Damit besteht aber ein **besonderer Veranlassungszusammenhang zur bisher ausgeübten Tätigkeit, weil die Zahlungen - vergleichbar mit Abfindungszahlungen - "quasi den letzten Akt des Dienstverhältnisses" darstellen**. Dabei liegt es bei vertraglichen Ansprüchen im Gestaltungsspielraum der Vertragsparteien eines Dienstvertrages, ob sie für den Kündigungsfall eine höhere Abfindung oder eine längere Gehaltsfortzahlung vereinbaren. Eine

unterschiedliche Besteuerungsfolge soll sich daraus gerade im Hinblick auf das Kausalitätsprinzip - so der VwGH - nicht ergeben. Ausgehend von diesen judikativen Prämissen stellt sich sohin für den gegenständlichen Fall die Frage, ob für die an den Bf. bezahlten Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung ein besonderer Veranlassungszusammenhang zur bisher ausgeübten Tätigkeit besteht. Dies ist nach Ansicht des Gerichtes aus nachfolgenden Gründen zu verneinen: Die strittigen Zahlungen werden einerseits gerade für die Untätigkeit des Bf. geleistet; andererseits sind derartige Leistungen nicht mit den vom VwGH entschiedenen Gehaltsfortzahlungen bzw. Abgangsentschädigungen vergleichbar: Letztere stellen nach der Rechtsansicht des Höchstgerichtes deshalb eine "ähnliche Vergütung" iSd [Art 15 Abs. 1 DBA Schweiz](#) dar, da sie einerseits aus der Dispositionsfreiheit der Parteien des Dienstvertrages resultieren und andererseits auf einem ganz konkreten Dienstverhältnis basieren. Die Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung unterliegen aber weder der Dispositionsfreiheit der Vertragsparteien, noch ist ihr Rechtsgrund in einem konkreten Dienstverhältnis zu finden: Nach Art. 8 lit a des Schweizer Bundesgesetzes über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und Insolvenzenschädigung vom 25.06.1982 (in der Folge kurz: AVIG) hat der Versicherte Anspruch auf Arbeitslosenentschädigung, wenn er "ganz oder teilweise arbeitslos ist (Art. 10)". "Arbeitslos" iSd Art 10 AVIG ist - sofern für den gegenständlichen Fall von Relevanz (eine Teilzeitbeschäftigung wurde weder behauptet, noch lag eine solche im Streitzeitraum vor) -, wer *in keinem Arbeitsverhältnis steht* und eine Vollzeitbeschäftigung oder Teilzeitbeschäftigung sucht. Weiters sieht Art. 8 lit e leg. cit. als weitere Anspruchsvoraussetzung vor, dass die Beitragszeiten erfüllt werden; demnach muss der Anspruchswerber grundsätzlich in einer Rahmenzeit von zwei Jahren für mindestens zwölf Monate eine beitragspflichtige Beschäftigung ausgeübt haben (Art. 9 iVm Art. 13 AVIG). Der Bezug des Arbeitslosengeldes setzt sohin ein vollständig beendetes Dienstverhältnis voraus (arg. "in keinem Dienstverhältnis steht") sowie die Leistung von Beiträgen im Zuge einer - nicht konkret individualisierten - Beschäftigung. Demnach liegt zwar im Sinne der *conditio sine qua non* Formel (d.h. bei "Hinwegdenken" der unselbständigen Tätigkeit) ein Veranlassungszusammenhang zwischen einer beitragspflichtigen Beschäftigung und der Bezahlung der Arbeitslosenentschädigung vor, jedoch kein "besonderer" iSd vorzitierten Judikatur, da kein Zusammenhang zwischen der Zahlung und einer ganz konkreten Beschäftigung besteht.

Wenn schließlich Gehaltsfortzahlungen bzw. Abgangsentschädigungen nach der Judikatur des VwGH "quasi den letzten Akt des Dienstverhältnisses" darstellen, ist für Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung, die erst für Zeiten nach der (vollständigen) Beendigung desselben zur Auszahlung gelangen, der besondere Veranlassungszusammenhang ebenfalls nicht gegeben.

Aufgrund des aufgezeigten Mangels des besonderen Veranlassungszusammenhangs zur bisher ausgeübten Tätigkeit, sind sohin Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung nicht

unter die Tatbestandsmerkmale der "Löhne, Gehälter oder ähnlichen Vergütungen" iSd [Art 15 Abs. 1 DBA Schweiz](#) zu subsumieren.

Schlussendlich wird zur Untermauerung dieses Rechtstandpunktes auf Art 15 Abs. 1 des Abkommens vom 24.08.2000 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. III Nr. 182/2002 idF BGBl. III Nr. 32/20120; in der Folge kurz: DBA Deutschland) hingewiesen, der dieselbe - undefinierte - Aufzählung von Zahlungen für unselbständige Arbeit enthält (arg. "Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen"), wie das DBA Schweiz. Hingegen enthält [Art. 18 Abs. 2 DBA Deutschland](#) - anders als das DBA Schweiz - eine Sonderbestimmung für Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält. Als Bezüge der gesetzlichen Sozialversicherung sind v.a. Bezüge aus der gesetzlichen Pflichtversicherung zu verstehen; darunter fallen auch Bezüge aus der Arbeitslosenversicherung (vgl. *Holzapfel* in SWI 2/2006, 56; UFS 18.06.2010, RV/0370-I/09). Nach dem DBA Deutschland fallen sohin Bezüge aus der Arbeitslosenversicherung nicht unter Art. 15 Abs. 1 leg. cit., sondern unterliegen der "Sondernorm" des [Art. 18 Abs. 2 DBA Deutschland](#). Daraus ist für den gegenständlichen Fall abzuleiten, dass die Republik Österreich als Vertragspartnerin des DBA Deutschland sohin Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung nicht unter "Löhne, Gehälter und sonstigen Vergütungen" subsumiert; dies ist für das erkennende Gericht ein gewichtiges Indiz dafür, dass die Republik Österreich insgesamt als Vertragspartnerin gleichlautender DBAs - und sohin auch des DBA Schweiz - Arbeitslosengelder nicht als "Löhne, Gehälter oder sonstige Vergütungen" qualifiziert wissen will.

Fraglich ist sohin, unter welchen sonstigen Tatbestand des DBA Schweiz die Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung fallen: Nachdem derartige Zahlungen keine Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen darstellen, scheidet eine Anwendung des [Art. 18 DBA Schweiz](#) aus. Gleiches gilt für [Art. 19 DBA Schweiz](#), der eine Tätigkeit im öffentlichen Dienst voraussetzt. Die Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung werden in den [Art. 6 bis 20 DBA Schweiz](#) nicht ausdrücklich erwähnt, sodass "andere Einkünfte" im Sinne des Art. 21 DBA vorliegen. Für derartige Einkünfte normiert die leg. cit. das ausschließliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates, sohin der Republik Österreich. Nun normiert zwar § 3 Abs 1 Z 5 lit a.) EStG 1988 die Steuerbefreiung von versicherungsmäßigem Arbeitslosengeld, nach der herrschenden Lehre und Judikatur setzt diese aber die sog. "Inlandsbindung" der Zahlungen voraus (*Holzapfel*, aaO; UFS 18.06.2010, [RV/0370-I/09](#)). Nachdem sich der Gesetzgeber offenbar nur bei bestimmten Leistungen ausländischer Körperschaften des öffentlichen Rechts bzw. Sozialversicherungsträger zu einer Steuerfreiheit durchringen konnte (etwa in § 3 Abs. 1 Z 4 lit d und g EStG bzw. § 3 Abs 1 Z. 7 EStG), ist nach dem Wortlaut des EStG 1988 die Steuerfreiheit des ausländischen Arbeitslosengeldes ausgeschlossen (vgl. dazu *Holzapfel*, aaO; UFS 18.06.2010, [RV/0370-I/09](#)). Die von der Kantonalen Arbeitslosenkasse Kanton bezogenen Leistungen der Arbeitslosenversicherung stellen sohin steuerbares und

steuerpflichtiges Einkommen dar. Nachdem für unter Art. 21 DBA fallende Einkünfte - wie der gegenständlichen Arbeitslosenbezüge - eine Anrechnung der im Quellenstaat geleisteten Steuer nicht angeordnet wird, war folglich der von der belangten Behörde in Bezug auf diese Leistungen vorgenommene Abzug rückgängig zu machen. Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht (außer in den Fällen des § 278 BAO) nämlich immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Aus dieser Bestimmung ergibt sich die Befugnis und die Verpflichtung des Bundesfinanzgerichtes, den Bescheid in allen Punkten, auch in den über die geltend gemachten Beschwerdepunkte und über das Beschwerdebegehren hinausgehenden, sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten des Beschwerdeführers abzuändern (VwGH 13.5.2004, [2002/16/0192](#)). Es gibt keine Teilrechtskraft und es besteht im Beschwerdeverfahren kein *Verböserungsverbot*.

Nur der Ordnung halber sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass der Bf. die in der Schweiz bezahlte Quellensteuer im Zuge des Erstattungsverfahrens zurückfordern kann.

5. Bei den im Veranlagungszeitraum bezogenen Löhnen des Bf. (Fa. Firma2 und Fa. Firma1) handelt es sich unstrittig um "Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen" iSd Art. 15 Abs 1. DBA Schweiz. Diese Bestimmung ordnet vorerst dem Ansässigkeitsstaat - gegenständlich sohin der Republik Österreich - das ausschließliche Besteuerungsrecht zu. Diese Zuordnung des Besteuerungsrechts wird nur dann durchbrochen, wenn die unselbständige Tätigkeit im anderen Staat "ausgeübt" wird, wobei [Art. 15 Abs. 2 DBA Schweiz](#) für diese Durchbrechung Ausnahmen enthält (sog. "183 Tage Regel"). Entscheidend für ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates ist sohin die dortige Ausübung der unselbständigen Tätigkeit. In diesem Zusammenhang ist dem Bf. insoferne beizupflichten - da die Tätigkeiten in der Schweiz ausgeübt wurden -, dass grundsätzlich der Schweiz als Tätigkeitsstaat iSd Art 15 Abs. 1 lt. Satz DBA Schweiz das Besteuerungsrecht zukommt. Der Bf. übersieht jedoch die Bestimmung des [Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz](#), wonach "Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen" sowohl in der Schweiz als auch in Österreich unter Anwendung der Anrechnungsmethode besteuert werden dürfen: Einkünfte iSd [Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz](#) von in Österreich ansässigen und in der Schweiz nichtselbständig tätigen Abgabepflichtigen dürfen unter Anrechnung der in der Schweiz gezahlten Steuer in Österreich besteuert werden.

Soweit die Beschwerde schließlich auf [Art. 15 Abs 2 DBA Schweiz](#) verweist und aus dem jeweils 183-Tage unterschreitenden Aufenthalt des Bf. in Österreich in den Jahren 2014 und 2015 auf ein fehlendes Besteuerungsrecht Österreichs schließt, übersieht sie, dass nach der einhelligen Judikatur die in den lit. a bis c. der genannten Norm enthaltenen Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen (VwGH 26.02.2015, [2012/15/0128](#)). Festgestelltermaßen waren

die Arbeitgeber des Bf. im (ausländischen) Tätigkeitsstaat ansässig, sodass die "183-Tage-Regel" nicht zur Anwendung gelangt.

Insgesamt ist sohin in Bezug auf die von in der Schweiz ansässigen Arbeitgebern bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auszuführen, dass die belangte Behörde hier zu Recht von einem Besteuerungsrecht der Republik Österreich ausgegangen ist und im Sinne des sog. "Methodenartikels" des [Art. 23 DBA Schweiz](#) zum Zwecke der Vermeidung der Doppelbesteuerung die in der Schweiz bezahlte Quellensteuer auf die in Österreich entstehende angerechnet hat.

## **V. Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird. Die Rechtsfrage, ob das von einer Schweizer Arbeitslosenkasse an einen in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen ausbezahlte Arbeitslosengeld unter den Tatbestand des [Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz](#) oder aber unter [Art. 21 DBA Schweiz](#) zu subsumieren ist - mit jeweils unterschiedlichen Folgen in Bezug auf die Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Quellensteuer-, wurde vom Verwaltungsgerichtshof - soweit für das BFG überblickbar - noch nicht beantwortet. Es liegt sohin nach Ansicht des Gerichtes eine Rechtsfrage von erheblicher Bedeutung vor, weshalb die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zuzulassen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 11. Februar 2020