

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzenden R. und die weiteren Mitglieder G., Sb und Mag. Ee über die Beschwerde des Bf., X., vertreten durch Hirtzberger Sacha Katzensteiner Rechtsanwälte GmbH, St., Gartenaugasse 3, vom 27.06.2014 und 30.06.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 26.5.2014, betreffend

1. Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO der Einkommensteuer 2007, 2010 und 2011,
2. Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2012 und
3. die Anspruchszinsen für die Jahre 2007 bis 2012

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

### I) zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2007 wird stattgegeben. Der Bescheid wird aufgehoben.

2) Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 wird stattgegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

3) Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 wird abgewiesen.

4) Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2010, 2011 und 2012 wird teilweise stattgegeben.

Die Einkommensteuerbescheide 2010, 2011 und 2012 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden Bestandteile dieses Bescheidspruches.

### II) hat beschlossen:

1) Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

2) Die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen 2007 bis 2012 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) Dr. W. Bf war bis August 2006 in Österreich als Primararzt und in der Funktion als Leiter der Pathologie des Landesklinikums St an der Donau beschäftigt, dessen Rechtsträger die NÖ war und ist.

Im Jahr 2006 drohte ihm der Verlust seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von 50%. Der Bf. gab sein pragmatisiertes Dienstverhältnis in leitender Position auf und kündigte.

Mit Schreiben vom 26.06.2006 gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass der Bf. ab 1. September 2006 eine Stelle in der Schweiz annehmen und seine Tätigkeit in Österreich einstellen werde. Es werden dem Bf. lediglich kleine Einkünfte aus dem Inst in Österreich verbleiben. Der Bf. werde seinen Haupwohnsitz auch in die Schweiz verlegen.

In einem Schreiben vom 17.01.2008 gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass der Bf. seinen Hauptwohnsitz im September 2007 in die Schweiz verlegt habe, weil er dort eine leitende Stelle in einem histologischen Institut erhalten habe. Ab diesem Zeitpunkt sei der Ansässigkeitsstaat für den Bf. in der Schweiz, sodass sämtliche Einkünfte in der Schweiz zu versteuern seien. Es fielen somit in Österreich keine Steuern mehr an.

In einem weiteren Schreiben vom 11.08.2008 führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Bf. in Österreich noch einen Wohnsitz habe. Für das Inst in Wien betreibe der Bf. in der Schweiz Untersuchungen an histologischen Präparaten mit Dokumentation und Befund. Darin eingeschlossen seien auch Tierversuche. Laut Aussage des Bf. sei diese Tätigkeit keine Gutachtertätigkeit zur Entscheidungsfindung sondern als rein wissenschaftliche Tätigkeit anzusehen. Der Ort der Leistung sei daher in der Schweiz.

Der steuerliche Vertreter gab in dem Schreiben vom 01.04.2010 (ebenso in dem Schreiben vom 19.08. 2010) bekannt, dass der Bf. seit März 2010 wieder in Österreich als Arzt tätig und unbeschränkt steuerpflichtig sei. Der Bf. übernahm mit März 2010 die Leitung der Pathologie des Landesklinikums LK, Rechtsträger ist die NÖ.

Der Bf. war somit von September 2006 bis Februar 2010 in der Schweiz am Institut für histologische und zytologische Diagnostik A. tätig. Anlässlich dieser nichtselbständigen Tätigkeit wurden auch Beiträge in das Schweizerische Altersvorsorgesystem

("Drei-Säulen-System) einbezahlt. Das Institut hat eine dem schweizerischen BVG entsprechende Vorsorgeeinrichtung (Swiss Life AG) in Anspruch genommen. Diese einbezahlten Beträge wurden ihm nach der Beendigung der Tätigkeit und des Wegzuges aus der Schweiz im Jahr 2012 ausbezahlt.

**Jahr 2007:**

Für das Jahr 2007 erklärte der Bf. keine Einkünfte aus seiner Tätigkeit in der Schweiz. Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß (22.04.2008).

Auf Grund der nachstehend angeführten Schreibens vom 06.11.2013 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2007 wieder auf und veranlagte die Einkünfte aus der Schweiz als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von 74.687,40 € und der Steuer für Einkünfte aus Kapitalerträgen aufgrund des Schweizer Kontos in Höhe von 150,00 € (26.05.2014).

Die (ua.) Begründung zu diesem Bescheid erging gesondert zu.

**Jahr 2008:**

Im Jahr 2008 erfolgte die erstmalige Veranlagung der Einkommensteuer unter Einbezug der Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von 80.851,19 € und der Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgrund des Schweizer Kontos in Höhe von 1.750,00 € (26.05.2014), auf Grund der ua. Ermittlungen zu der Veranlagung der Einkommensteuer 2010.

Die (oa.) Begründung zu diesem Bescheid erging gesondert zu.

**Jahr 2009:**

Im Jahr 2009 erfolgte die erstmalige Veranlagung der Einkommensteuer unter Einbezug der Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von 85.523,97 € und der Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgrund des Schweizer Kontos in Höhe von 1.625,00 € (26.05.2014), auf Grund der ua. Ermittlungen zur der Veranlagung der Einkommensteuer 2010.

Die (ua.) Begründung zu diesem Bescheid erging gesondert zu.

**Jahr 2010:**

Für das Jahr 2010 erklärte der Bf. keine Einkünfte aus der Schweiz. Auch wurde keine Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt. Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß (05.07.2011).

Der steuerliche Vertreter hatte dem Finanzamt am 01.04.2010 bekannt gegeben, dass Herr Dr. Bf. 2010 wieder nach Österreich zurückgekehrt und somit wieder in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei.

**Auf Grund eines (telefonischen) Ergänzungsersuchen lieferte der steuerliche Vertreter folgende Sachverhaltsdarstellung (datiert mit 06.11.2013):**

"Unser Klient Herr Dr. Bf W. war von 2006 bis März 2010 in der Schweiz ansässig und dort unselbstständig beschäftigt (Institut für Zytologie und Histologie in A.). Als natürlich

Folge seiner Ansässigkeit in der Schweiz führte Dr. Bf dort auch Bankkonten bei der Neuen Aargauer Bank. Auf diesen Konten (die Depotstände wurden im Zuge des Steuerabkommens Österreich/Schweiz an das Finanzamt Waldviertel gemeldet), die auf Grund der hohen Vergütungsbeträge durch den dortigen Arbeitgeber stetig anwuchsen, wurden Minimalbeträge an Zinsen gutgeschrieben. Auf Grund dieser nur sehr geringen Kapitalerträge, denen jedoch enorm hohe Kosten für eine eventuelle Erträgnisaufstellung durch die Neue Aargauer Bank (pro Jahr € 300,00!) gegenüberstehen, bitten wir Sie aufgrund der Zinsgutschriften einzelner Jahre, die wir zur Verfügung hatten und Ihnen als Beilage zuschicken sowie der Ihnen von der Schweiz gemeldeten Depotstände die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln/zu schätzen."

**Das Finanzamt ersuchte den Bf. mit dem untenstehenden Schriftsatz vom 17.12.2013 um weitere Auskünfte betreffend den Wohnsitz in Österreich ab dem Jahr 2010:**

"Auskunftspunkte:

Erläuterung zur Steuerpflicht:

Unbeschränkt steuerpflichtig sind Personen, die in Österreich einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Einen Wohnsitz in Österreich haben Personen, die im Bundesgebiet über eine Wohnung verfügen, die sie selbst und offensichtlich längerfristig als solche nutzen (werden).

Unter Wohnung sind Räumlichkeiten zu verstehen, die zum Wohnen geeignet sind und ein den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten. Zur Begründung eines Wohnsitzes muss die Wohnung zwar nicht ununterbrochen, aber zumindest wiederkehrend längere Zeit (mehr als zehn Wochen) selbst benutzt werden. Wird die Wohnung nur gelegentlich und in unregelmäßigen Abständen selbst benutzt, liegt kein Wohnsitz in Österreich vor.

Ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben Personen, die sich im Bundesgebiet nicht nur vorübergehend (Urlaub, Geschäftsreise, Besuch, etc.), sondern offensichtlich für längere Zeit (mehr als sechs Monate) aufhalten (werden). Ein durchgehender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten ist jedenfalls als gewöhnlicher Aufenthalt anzusehen und begründet rückwirkend die unbeschränkte Steuerpflicht.

Personen, die in Österreich weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind in Österreich beschränkt steuerpflichtig.

Für den konkreten Fall bedeutet das folgendes:

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens betreffend die Kapitaleinkünfte in der Schweiz ist der Sachverhalt über die Ansässigkeit für das Jahr 2010 zu beurteilen. Sie hatten im Zeitraum 2006 -2012 ein Konto bei einer Schweizer Bank, wobei Sie im genannten Zeitraum laut Aktenlage 2006 und 2007 in Österreich ansässig waren und danach wieder seit 2010 in Österreich ansässig sind.

Im Antrag auf Aufhebung der Begrenzung der Gültigkeit Ihrer UID ATU2 vom 01.04.2010, eingelangt am 08.04.2010 wurde angegeben, dass Sie seit 15.03.2010 wieder in

Österreich unbeschränkt steuerpflichtig seien. Auch die Abfrage im Melderegister ergibt, dass Sie ab 05.03.2010 wieder einen Hauptwohnsitz in der H-Straße 4/12, 1111 St haben. Für 2010 hat aufgrund des angeführten Sachverhaltes und der genannten Bestimmungen ein Wohnsitz in Österreich (H-Straße 4/12, 1111 St) vorgelegen, sodass unbeschränkte Steuerpflicht besteht.

Das Finanzamt Walviertel hat aufgrund des Sachverhaltes die unbeschränkte Steuerpflicht für 2010 in Österreich anzunehmen und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus der Schweiz in Österreich dem allgemeinen Steuertarif zu versteuern."

**Vom Bf. wurden folgende Unterlagen vorgelegt:**

- Arbeitsvertrag (unbefristet) mit dem Institut für histologische und zytologische Diagnostik A. vom 14.06.2006 (Arbeitsbeginn 01.09.2006) - Leitung der Zytologieabteilung 01.09.2006 bis 01.03.2010 (vgl. Geschichte des Instituts) - Steuerunterlagen betreffend das Einkommen in der Schweiz (Dauer der Steuerpflicht bis 15.03.2010) und Kaufvertrag der Wohnung in St vom 14.12.2007

Ergänzend wurden vom steuerlichen Vertreter des Bf. am 21.05.2014 Aufstellungen der lt. Schweizer Steuerbescheide festgestellten Einkünfte vorgelegt und vorgebracht, dass im Bereich der nichtselbständigen Einkünfte in der Schweiz nur Beiträge zur Altersvorsorge in Abzug gebracht worden seien, die auch gemäß § 4 (4) 1 EStG abzugsfähig sind. Aus dem vorgelegten Lohnzettel sei dies ersichtlich.

Die selbständige Tätigkeit sei in der Schweiz ausgeübt worden. Die Präparate seien per Post in die Schweiz geschickt und dort befundet worden. Die Rückübertragung der Befunde sei per Internet erfolgt.

Zu den weiteren Werbungskosten wurde erläutert, dass der Abzug der Kosten für doppelte Haushaltsführung der Wohnung in der Schweiz in Höhe von CH 1.460 pro Monat betrage. Die Familienheimfahrten seien mit der Pendlerpauschale beschränkten Höchstbetrag berücksichtigt.

Die steuerlich berücksichtigten Familienheimfahrten würden sich ausschließlich darauf stützen, dass seitens des Finanzamtes behauptet werde, dass die Ansässigkeit des Bf. während seiner 3,5 jährigen Aufenthaltes in der Schweiz weiterhin in Österreich verblieben sei.

**Zur Ansässigkeit wurde weiters Folgendes ausgeführt:**

"Herr Dr. Bf hat während seiner Tätigkeit in A. ständig dort gewohnt und gelebt. Der Aufenthalt hat von September 2006 bis März 2010 gedauert und wurde unplanmäßig vorzeitig beendet, weil Dr. Bf ein attraktives berufliches Angebot in Österreich angenommen hat. Beiliegend finden Sie diesbezüglich eine ausführliche Stellungnahme von Herrn Dr. Bf (Beilage 5). Die Rückkehr nach Österreich war keinesfalls geplant. Aus dieser Stellungnahme ist auch ersichtlich, dass Herr Dr. Bf durch seinen Abgang aus Österreich ein pragmatisiertes Dienstverhältnis in leitender Position aufkündigen musste, unseren Erachtens ein weiteres Indiz dafür, dass Herr Dr. Bf seine weitere Zukunft nicht in

Österreich geplant hat und dass der Auslandsaufenthalt nicht nur "vorübergehend" geplant war.

Dieser Stellungnahme hat Herr Dr. Bf auch einen eMail-Verkehr mit einem befreundeten Ehepaar aus der Schweiz beigelegt. Frau Silvia EP war Sekretärin im Institut in A., die dann allerdings ihre Anstellung im Institut gekündigt hat. Herr Dr. Bf wurde als einziger Kollege aus dem Institut zur Hochzeit des Ehepaars EP eingeladen. Wie Sie aus beiliegender Korrespondenz ersehen können, besteht nach wie vor ein guter, vertrauter Kontakt und der gegenseitige Wunsch sich wieder zu treffen (Beilage 6).

Sie erhalten beiliegend die Hauptwohnsitzbescheinigung, die gemäß des ebenfalls beiliegenden eMail-Verkehrs mit der zuständigen Schweizer Steuerbehörde auch als Ansässigkeitsbescheinigung zu werten ist (siehe nachstehend RZ 7596 ESTRL, Beilage 7).

#### RZ 7596 ESTRL

Bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten (im Ausmaß von weniger als zwei Jahren) wird idR davon auszugehen sein, dass keine Verlagerung des Mittelpunkt der Lebensinteressen in das Ausland erfolgt. Bei länger als fünf Jahre dauernden Mittelpunkt der Lebensinteressen in das Ausland sprechen, wenn auch der Ehegatte und die haushaltszugehörigen Kinder in das Ausland übersiedeln. Für Zeiträume dazwischen wird die Frage im Einzelfall an Hand der besonderen Umstände des Einzelfalls zu klären sein. Das Vorliegen einer von der Steuerverwaltung des DBA-Partnerstaates ausgestellten Ansässigkeitsbescheinigung (in der ausdrücklich eine Ansässigkeit im Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens bestätigt wird) stellt ein wichtiges Indiz für die Anerkennung der Ansässigkeitsverlagerung in das Ausland dar (ständige Verwaltungspraxis im Verständigungsverfahren).

Besonders möchten wir auf das UFS Erkenntnis vom 14.1.2013, RV/0566-G/10 verweisen, in welchem der UFS die Ansässigkeit im ähnlichen Sachverhalt in der Schweiz sieht. Im Gegensatz zum im Erkenntnis beschriebenen Sachverhalt war Herr Dr. Bf während seines Auslandaufenthalt schon lange nicht mehr in aufrechter Ehe bzw. seine Kinder waren bereits erwachsen.

Darüber hinaus begründen wir den Wechsel der Ansässigkeit in die Schweiz mit nachfolgenden (belegbaren) Sachverhaltselementen, die aus unserer Sicht in Summe nicht nur für einen rein beruflich veranlassten Aufenthalt sprechen, sondern wiedergeben, dass Dr. Bf tatsächlich auch seinen persönlichen Mittelpunkt des Lebensinteressens in der Schweiz hatte.

Dr. Bf hatte während seines Aufenthaltes in der Schweiz ein eigenes KFZ für die Schweiz angemeldet.

Dr. Bf hatte eine Haushaltsversicherung für seine Mietwohnung, Radio- und Fernsehgebühren und ein Bankkonto bei der "Neuen Aargauer Bank" eingerichtet (Beilage 8).

Während der ersten Monate hatte Dr. Bf viel Kontakt zu Familie F. und pflegte mit der Familie regelmäßig persönliche Kontakte. Herr Dr. Bf konnte in der Schweiz auch wieder alte Freundschaften auffrischen, weil er Dr. Hu. wieder treffen konnte, welcher in Winterthur lebt. Auch ein Schulkollege aus München hat ihn auf dem Weg nach Lugano besucht. Dr. Bf war während seines Aufenthaltes in der Schweiz Mitglied im Berufsverband der Fachärzte der Zytologie und Pathologie. Seine diesbezüglichen österreichischen Diplome mussten dazu nostrifiziert werden. Auch im Institut knüpfte Herr Dr. Bf persönliche Kontakte, was neben der Rechnung über die Abschiedsfeier vom 04.03.2010 auch durch beiliegende Geburtstagskarten belegt wird (Beilage 9).

Warum im Schweizer Steuerbescheid ein "Nettoertrag" aus der Liegenschaft berücksichtigt wurde - erschließt sich Herrn Dr. Bf nicht. Während seines Aufenthaltes in der Schweiz hat sein Sohn S. die Wohnung vorübergehend benutzt. Herr Dr. Bf hat dafür keine Miete verlangt.

Somit ist Herr Dr. Bf der Wohnsitz in St nicht immer voll zur Verfügung gestanden. Dr. Bf konnte auf Grund seiner beruflichen Verpflichtungen und der langen Anreise ohnehin nicht so oft nach St reisen. Die Reisen erfolgten mit dem Zug und dauerten zwischen 10 bis 11 Stunden. Die wenigen Reisen nach Österreich konnten frühestens nach Dienstende am Freitag Abend angetreten werden. Dr. Bf musste dann am Sonntag wieder die Rückreise antreten, um am Montag zu Dienstbeginn wieder rechtzeitig an seiner Dienststelle erscheinen zu können.

Der Ankauf der Liegenschaft in St erfolgte aus Mitteln der Verlassenschaft nach dem Tod seiner Mutter von Dr. Bf, die im März 2007 verstorben ist. Die Planung zum Ankauf der Wohnung bestand schon davor um Geldvermögen durch Immobilienwerte abzusichern. Dr. Bf hatte vor Ankauf der Wohnung wesentliche Geldmittel durch Veranlagungen bei der Immofinanz verloren.

Da Herr Dr. Bf den Immobilienmarkt in St - ganz besonders seine damalige Mietwohnung - wertmäßig gut einschätzen konnte, hatte er sich entschlossen diese zu Anlagezwecke zu erwerben. Der Immobilienmarkt an der neuen Arbeitsstelle in der Schweiz war Herrn Dr. Bf zu diesem Zeitpunkt noch völlig unbekannt.

Resümee:

Wie aus dem obigen Ausführungen hervorgeht, lag der Mittelpunkt der Lebensinteressen von Herrn Dr. Bf, wie dieser in der Judikatur und Literatur definiert wird, im Zeitraum **September 2006 bis März 2010** eindeutig in der Schweiz, da klar belegt werden kann, dass die wesentlichen Beziehungen (sowohl persönlich als auch beruflich) in diesem Zeitraum ausschließlich in der Schweiz bestanden habe."

Das Finanzamt nahm das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2010 wieder auf und veranlagte neben den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit des Amtes der NÖ Landesregierung die Einkünfte aus der Schweiz als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von 23.672,00 € und erfasste die Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen auf Grund des schweizer Kontos in Höhe von 1.275,00 €.

Die (ua.) Begründung zu diesem Bescheid erging gesondert zu.

## **Jahr 2011**

Für das Jahr 2011 erklärte der Bf. nur seine inländischen Einkünften. Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß (08.10.2012).

## **Wiederaufnahme 2011**

Das Finanzamt nahm das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2011 wieder auf und erfasste die Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen auf Grund des Schweizer Kontos in Höhe von 1.200,00 € (26.05.2014).

Die (ua.) Begründung zu diesem Bescheid erging gesondert zu.

## **Jahr 2012**

Für das Jahr 2012 erfolgte die Veranlagung der Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 1.225,00 €. Weiters wurden Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe 61.030,10 € (Auszahlung der Beiträge in das Schweizerische BVG entsprechende Vorsorgeeinrichtung, bei Wegzug aus der Schweiz) am 26.05.2014 veranlagt.

Die (ua.) Begründung zu diesem Bescheid erging gesondert zu.

**Die Begründung zu den abgeänderten Einkommensteuerbescheiden betreffend die Jahre 2007 - 2012 vom 27.05.2014 lautet - beginnend mit dem Jahr 2012 (Auszahlung im Jahr 2012- unstrittig) wie folgt:**

"Betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 2012:

Dr. W. Bf war laut Aktenlage von September 2006 bis Februar 2010 in der Schweiz am Institut für histologische und zytologische Diagnostik A. tätig. Anlässlich seiner nichtselbständigen Tätigkeit wurden Beiträge in das Schweizerische Altersvorsorgesystem ("Drei-Säulen-System) einbezahlt. Das Institut hat eine dem Schweizerischen BVG entsprechende Vorsorgeeinrichtung (Swiss Life AG) in Anspruch genommen (unten erläutert). Diese einbezahlten Beträge wurden nach der Beendigung der Tätigkeit und des Wegzuges aus der Schweiz ausbezahlt. Es geht nun um die Frage der steuerlichen Würdigung dieser Auszahlung im Jahr 2012."

Nach Ausführungen zum Schweizer Pensionssystem kam das Finanzamt zu folgendem Schluss:

"Die Freizügigkeitsleistung (Pensionsabfindung) war gemäß § 124b Z 53 EStG zu versteuern:

*Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, sind gemäß § 67 Abs. 10 EStG wie ein laufender Bezug im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen (dabei ist ein Drittel steuerfrei zu belassen). Folglich dessen, war ein Drittel (€ 25.696,88) von der gesamten Pensionsabfindung (€ 77.090,65) steuerfrei zu belassen und der verbleibende Rest (€ 51.393,77) zum allgemeinen Steuertarif gem. § 33 EStG zu veranlagen."*

100,00 % € 77.090,65 brutto

- 33,33 % € - 25.696,88 steuerfreies Drittelf gem. § 124b Z 53 EStG

66,67 % € 51.393,77 steuerpflichtig gem. § 124b Z 53 EStG

Somit ist der Betrag von € 51.393,77 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug KZ 359) zum allgemeinen Steuertarif zu veranlagen. Da der Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, konnte nach amtswegiger Überprüfung auch keine Versteuerung mit dem Hälftesteuersatz gemäß § 67 Abs. 8 lit. e EStG in Anspruch genommen werden."

## **I. Betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 2007 bis 2010 wurde**

### **Folgendes ausgeführt:**

"Das Zentrale Melderegister weist die H-Straße 4/12 in 1111 St in der Zeit von 25.07.2000-07.08.2007 als ihren Hauptwohnsitz aus. Ab 07.08.2007- 05.03.2010 wurde dort ein Nebenwohnsitz gemeldet. Ab 05.03.2010 - laufend ist die genannte Adresse wieder ihr Hauptwohnsitz (Stand 13.03.2014). Im Zusammenhang mit dem Beginn der Tätigkeit in der Schweiz erfolgte also im Zentralen Melderegister die Abmeldung des Wohnsitzes in der H-Straße 4/12 am 07.08.2007 einerseits und die Meldung als Nebenwohnsitz andererseits.

Die unbeschränkte Steuerpflicht für natürliche Personen in Österreich hat gemäß § 1 Abs. 2 EStG einen Wohnsitz (§ 26 Abs. 1 BAO) oder den gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26 Abs. 2 BAO) als Voraussetzung. Per Definition bedeuten Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt:

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

*"Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lasse, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. Das Bundesministerium für Finanzen ist ermächtigt, von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben."*

Außer Streit steht, dass Sie in den Jahren 2006 bis jetzt die Wohnung in der H-Straße innegehabt haben, zuerst auf Basis eines Mietvertrages, ab 14.12.2007 als Eigentümer. Sie haben somit auch während ihres beruflichen Aufenthalts in der Schweiz unbestrittenmaßen über einen Wohnsitz iSd § 26 BAO in Österreich, nämlich in 1111 St, H-Straße 4/12, verfügt und waren daher durchgehend in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Österreich hat damit grundsätzlich auch das Besteuerungsrecht (auch) für die von Ihnen in der Schweiz erzielten Einkünfte. Allerdings ist zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung

das DBA mit der Schweiz zu beachten. Die relevanten Bestimmungen dieses Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BGBl. Nr. 64/1975 i.d.F. der Abkommensrevision BGBl. III Nr. 22/2007 (in Kraft getreten am 2. Februar 2007) lauten:

*Artikel 4:*

1. *Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.*
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).*
  - b) *Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat oder verfügt sie in keinem der Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.*
  - c) *Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragstaaten oder in keinem der Vertragstaaten, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.*
  - d) *Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragstaaten oder keines Vertragstaates, so verständigen sich die zuständigen Behörden der Vertragstaaten gemäß Artikel 25.*
3. *gilt eine natürliche Person nur für einen Teil des Jahres als im Sinne dieses Artikels in einem Vertragstaat ansässig, für den Rest des gleichen Jahres aber als in dem anderen Vertragstaat ansässig (Wohnsitzwechsel), endet die Steuerpflicht soweit sie an die Ansässigkeit anknüpft, in dem ersten Staat mit dem Ende des Kalendermonats, in dem der Wohnsitzwechsel vollzogen ist Die Steuerpflicht beginnt soweit sie an die Ansässigkeit anknüpft, im anderen Staat mit dem Beginn des auf den Wohnsitzwechsel folgenden Kalendermonats.*
4. *Nicht als "in einem Vertragstaat ansässig" gilt eine natürliche Person, die in dem Vertragstaat in dem sie nach den vorstehenden Bestimmungen ansässig wäre, nicht mit allen nach dem Steuerrecht dieses Staates allgemein steuerpflichtigen Einkünften aus dem anderen Vertragstaat den allgemein erhobenen Steuern unterliegt.*

...

*Artikel 14:*

1. *Einkünfte, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem*

*anderen Vertragstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können. 2. Der Ausdruck "freier Beruf" umfaßt insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit, sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte, Wirtschaftstreuhänder, Bücherrevisoren und Steuerberater.*

**Artikel 15 Abs. 1:**

*Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen 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 einem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.*

**Artikel 23 Abs. 1:**

*"Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.*

**Artikel 23 Abs. 2:**

*Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikel 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikel 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 Art. 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 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.*

**Zuerst ist die Frage Ihrer Ansässigkeit zu klären:**

*Auf Grund der Aktenlage waren Sie im Zeitraum Herbst 2006 bis März 2010 sowohl in der Schweiz als auch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Sie verfügten in diesem Zeitraum sowohl in der Schweiz als auch in Österreich über eine ständige Wohnstätte iSd Art 4 des DBA Schweiz.*

*Entscheidend ist somit gem . Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA für die Frage ihrer Ansässigkeit, zu welchem der beiden Staaten Sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatten (Mittelpunkt der Lebensinteressen).*

*Ausschlaggebend ist laut Rechtsprechung des VwGH das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Darunter sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135).*

*Die Frage, ob sich 2006 tatsächlich der Mittelpunkt Ihrer Lebensinteressen in die Schweiz verlagert hat, ist eine Sachverhaltsfrage, deren Beurteilung vom Gesamtbild der maßgebenden Sachgegebenheiten abhängt. Wenn die Umstände darauf hindeuten, dass von vornherein nur eine interimistische Wohnsitznahme in der Schweiz geplant war, dann erscheint es ernstlich zweifelhaft, ob tatsächlich von einer Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen vorgelegen ist. Ihre Kinder, für die von Ihnen in diesem Zeitraum auch noch Unterhaltszahlungen geleistet wurden, lebten während der fraglichen Zeit in Österreich, ihr Sohn S. wohnte sogar laut Ihren Angaben während ihres Aufenthaltes in der Schweiz vorübergehend in ihrer Ster Wohnung.*

*Mit Kaufvertrag vom 14.12.2007 haben Sie das Wohnungseigentum an dieser, bisher angemieteten Wohnung H-Straße 4, 1111 St erworben. Aus dem Umstand, dass keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden sind, kann geschlossen werden, dass die Wohnung nicht zu Vermietungszwecken angeschafft wurde. Vielmehr lässt dieser Kauf darauf schließen, die Tätigkeit in der Schweiz nur für eine befristete Zeit beabsichtigt war und die Rückkehr ins Heimatland Österreich von vornherein geplant war; diese erfolgte schließlich 2010 auch tatsächlich. Dies ergibt sich auch aus den Angaben in der E-Mail vom 27.03.2014, in der ausgeführt wird, dass die Entscheidung zum Wohnungskauf bereits vor der Abreise in die Schweiz getroffen worden sei ebenso wie aus der Eingabe vom 21.05.2014. Aus den vorgelegten Unterlagen geht z.B. auch hervor, dass Sie im Jahr 2007 und 2008 in St beim Zahnarzt waren, bzw. in einer Ster Apotheke Medikamente eingekauft haben. Auch wirtschaftliche Beziehung hatten Sie weiterhin zu Österreich, so waren Sie für das Institut für zyt., hist., bakteriologische Untersuchungen in L. und das Inst in Wien tätig. Die Umsätze aus dieser Tätigkeit haben Sie in Österreich der Umsatzbesteuerung unterzogen, es ist daher davon auszugehen, dass Sie gem. § 3a Abs. 8 lit. a UStG idF BGBI. I Nr. 24/2007 zum wesentlichen Teil in Österreich tätig geworden sind. Trotz eines entsprechenden telefonischen Vorhaltes haben Sie nicht bekanntgegeben, wie oft Sie sich im Zeitraum, in dem Sie auch einen Wohnsitz in der Schweiz hatten, in Österreich aufgehalten haben. Der Umstand, dass eine Reise von A. nach St über 10 Stunden dauert, hat für die Frage des Mittelpunktes ihrer*

*Lebensinteressen keinerlei Relevanz. Die Hauptwohnsitzbescheinigung der Stadt A. ist nach Ansicht des Finanzamtes Waldviertel keine Ansässigkeitsbescheinigung im Sinne der Rz 7596 EStRL und hat keine (steuerliche) Aussagekraft.*

*Zusammenfassend ist daher auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes davon ausgehen, dass Sie im strittigen Zeitraum zwar wirtschaftliche (berufliche) Beziehungen v.a. zur Schweiz (aber auch zu Österreich) unterhalten haben, jedoch waren die (persönlichen) Beziehungen zu Österreich als die engeren (exklusiveren) als die (wirtschaftlichen) Beziehungen zur Schweiz anzusehen (vgl. dazu die vorherigen Ausführungen).*

*Im Übrigen haben Sie im Ermittlungsverfahren auch nichts Konkretes eingewendet, warum ihr Lebensmittelpunkt im gesamten Streitzeitraum in der Schweiz gewesen sein sollte (vgl. UFSF vom 07.10.2013, RV/0146-F/10). Aus den Tatsachen, dass Sie in der Schweiz den gesetzlichen Verpflichtungen zur Anmeldung ihres Kfz und ihres Radio- bzw. Fernsehgerätes (allerdings erst am 04.02.2009) nachgekommen sind, kann nicht darauf geschlossen werden, dass ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz gelegen ist.*

*Ihr Ansässigkeitsstaat war daher durchgehend Österreich.*

*Die schweizerischen nichtselbständigen Einkünfte werden daher unter Anwendung des Art. 23 Abs. 2 DBA Schweiz Österreich besteuert und die diesbezügliche (anteilige) schweizerische Steuer entsprechend angerechnet.*

*Bei der Ermittlung der nichtselbständigen Einkünfte wurde die mtl. Mietkosten (SFr) der Schweizer Wohnung als Kosten der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt. Weiters wurden im Schätzungswege (mangels Bekanntgabe der tatsächlichen Kosten) jährlich € 2.000,- für Bahnfahrten zwischen A. und St (= 200,- x 10) als Werbungskosten berücksichtigt (bzw. für 2010 = € 200,-). Diese Ausgaben wurden im Verhältnis der erzielten Einkünfte (selbständige (und nicht selbständige Arbeit) aufgeteilt. Da für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit bereits das Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 EStG geltend gemacht wurde, waren die angeführten Kosten nicht nochmals als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.*

*Nach wiederholten Aufforderungen wurden die folgenden Bemessungsgrundlagen der in der Schweiz erzielten Einkünfte und bezahlten Steuern für die Jahre 2007 bis 2010 bekanntgegeben.*

	<b>Zugfahrten</b>	<b>Wohnungsmiete</b>		<b>WK gesamt</b>		
	EURO	CHF	EURO	Summe EURO	WK Anteil für nicht selbständig	
2007	2.000,00	17.520,00	10.665,37	12.665,37	81,68%	<b>10.344,57</b>
2008	2.000,00	17.520,00	10.871,37	12.871,37	83,14%	<b>10.701,02</b>
2009	2.000,00	17.520,00	11.428,61	13.428,61	83,54%	<b>11.218,05</b>
2010	200,00	4.380,00	3.125,62	3.325,62	88,64%	<b>2.947,91</b>

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (sA) und Einkünfte nicht selbständiger Arbeit (nsA):

	<b>Einkünfte ns. Arbeit</b>	<b>Einkünfte s. Arbeit</b>		<b>anrechenbare Steuer</b>	
	EURO	CHF	EURO	CHF	EURO
2007	<b>74.687,40</b>		31.337,55	<b>19.076,86</b>	29.707,66
2008	<b>80.851,19</b>		29.924,32	<b>18.568,40</b>	29.448,88
2009	<b>85.523,97</b>		29.224,05	<b>19.063,37</b>	27.592,68
2010	<b>23.672,00</b>		4.779,62	<b>3.410,80</b>	7.411,22

#### **Umrechnungsfaktor**

Euro je 1 CHF

2007	0,608754
2008	0,620512
2009	0,652318
2010	0,713613

Umrechnungskurs anhand der Referenzkurse der EZB siehe <http://www.oenb.at>

## **II. betreffend Einkünfte aus Kapitalvermögen 2007- 2012:**

### **Sachverhalt**

*Sie hatten im Zeitraum 2007 - 2012 ein Konto bei einer Schweizerischen Zahlstelle. Dabei waren Sie im betreffenden Zeitraum laut obiger Ausführungen durchgehend in Österreich ansässig.*

### **Grundlagen**

*Einkünfte aus Kapitalvermögen sind u. a. Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (insbesondere Zinsen). Diese Zinsen sind mit dem besonderen Steuersatz von 25 % (vgl. „KESt“) zu besteuern.*

*Am 13. April 2012 wurde das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (CH) über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und (Finanzmarkt abgeschlossen. Dieses Abkommen ist am 1. Jänner 2013 in Kraft getreten. Die Erläuterungen dazu sind auf der Homepage des BMF (Steuern I Internationales Steuerrecht f Abkommen zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt I Vorblatt und Erläuterungen) verfügbar.*

*Das Abkommen soll die nachträgliche Besteuerung (Nachversteuerung für die Vergangenheit Zeiträume von 31.12.2002 bis 31.12.2012) des auf schweizerischen*

*Konten oder Depots liegenden Kapitalvermögens sicherstellen und ab 2013 auch eine effektive laufende Besteuerung der aus dem vorhandenen Kapitalvermögen erzielten Erträge/Früchte und Substanz ermöglichen.*

#### *Betroffene des CH/A-Abkommens*

*Alle natürliche Personen, die bei Inkrafttreten des Abkommens in Österreich ansässig sind, und am 31. Dezember 2010 und am 1. Jänner 2013 bei einer schweizerischen Zahlstelle (CH-Z) ein Konto oder Depot unterhalten haben bzw. ab 1. Jänner 2013 unterhalten.*

#### *Gegenstand des CH/A-Abkommens*

*Nachversteuerung für die Vergangenheit: Alle Vermögenswerte, die im Zeitraum von 31.12.2002 bis 31.12.2012 auf schweizerischen Konten und Depots lagen;*

#### *Nachversteuerung für die Vergangenheit*

*Die nachträgliche Besteuerung erfolgt grundsätzlich durch eine einmalige Nachzahlung, wobei die Anonymität der betroffenen Person erhalten bleibt. Alternativ besteht für die betroffene Person auch die Möglichkeit, die Zahlstelle (schweizerische Bank) zu ermächtigen, der Österreichischen Finanzverwaltung seine Daten zu melden (freiwillige Meldung). Betroffene Personen müssen sich daher für eine der beiden Varianten entscheiden (Einmalzahlung oder freiwillige Meldung), unabhängig davon, ob die Kapitalerträge bereits versteuert oder der Österreichischen Finanzverwaltung offengelegt wurden. Wurden die erzielten Kapitalerträge hinterzogen, ist in beiden Varianten grundsätzlich eine strafbefreiende Wirkung vorgesehen, wobei teilweise noch weitere Voraussetzungen erfüllt werden müssen.*

#### *Ablauf der Nachversteuerung*

*Die zuständige schweizerische Zahlstelle hat die betroffenen Personen bis spätestens zwei Monate nach Inkrafttreten des Abkommens, demnach bis zum 1. März 2013, darüber befragt, ob eine Einmalzahlung oder eine freiwillige Meldung vorgenommen werden sollte. Die betroffenen Personen mussten bis spätestens 31. Mai 2013 unwiderruflich für eine der beiden Varianten optieren. Dabei ist eine gesonderte Wahl für jedes Konto oder Depot möglich. Personen, die sich für die Variante der Einmalzahlung entscheiden, haben den für die Begleichung dieser Zahlung erforderlichen Betrag sicherzustellen. Unterblieb die Optionsmitteilung, nimmt die Zahlstelle ohne weitere Information der betroffenen Person automatisch die Einmalzahlung vor. Ist am Konto kein ausreichender Guthabenbetrag für die Nachversteuerung vorhanden, erfolgt automatisch eine Mitteilung an die Österreichische Finanzverwaltung (Inhalt wie freiwillige Meldung).*

#### *Nachversteuerung durch Einmalzahlung*

*Hat sich die betroffene Person für die Variante der Einmalzahlung entschieden, wurde von der schweizerischen Zahlstelle ein entsprechender Betrag nach der im Abkommen enthaltenen Formel berechnet. Der solcherart errechnete Betrag wurde vom Konto des Betroffenen abgezogen und im Wege der Eidgenössischen Steuerverwaltung an*

*die Österreichische Finanzverwaltung überwiesen. Mit der vollständigen Gutschrift der Einmalzahlung auf dem bei der schweizerischen Zahlstelle dafür eingerichteten Abwicklungskonto gelten die Österreichischen Einkommen-, Umsatz-, Erbschafts- und Schenkungssteueransprüche, die vor dem 1. Jänner 2012 entstanden sind, im Umfang der dadurch eingetretenen Kapitalerhöhung als entrichtet.*

#### *Nachversteuerung bei freiwilliger Meldung*

*Alternativ zur Einmalzahlung konnte die betroffene Person der schweizerischen Zahlstelle bis spätestens 31. Mai 2013 die schriftliche Ermächtigung erteilen, der Österreichischen Finanzverwaltung die relevanten persönlichen Daten sowie den jährlichen Kontostand ab dem 31. Dezember 2002 bekanntzugeben. Die freiwillige Meldung gilt im Fall der Feststellung einer Abgabenverkürzung als Selbstanzeige gemäß § 29 Abs. 1 Satz 1 Finanzstrafgesetz (FinStrG), bezogen auf die gemeldeten Konten oder Depots. Die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände sind von der betroffenen Person offenzulegen.*

#### *Würdigung*

*Da dem Finanzamt Waldviertel Kontostände übermittelt wurden, ist eine freiwillige Meldung wie oben erläutert ausgeführt worden. Sie wurden dann per Ersuchen um Ergänzung vom 30.10.2013 aufgefordert, nähere Angaben über die Art, Herkunft und Erträge des Kapitals zu machen. Mit der Beantwortung vom 13.11.2013 führt Ihr steuerlicher Vertreter an, dass einer eventuellen Ertragsaufstellung enorm hohe Kosten gegenüberstehen und bittet aufgrund der zur Verfügung stehenden Zinsgutschriften sowie der von der Schweiz gemeldeten Depotstände die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln. Da nach Urgenz keine dem Ersuchen um Ergänzung entsprechenden Unterlagen vorgelegt wurden, waren die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege gem. § 184 BAO (Bundesabgabenordnung) zu ermitteln. Bei dieser Schätzung wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen in Anlehnung an § 42 Abs. 2 InvFG 1993 (Investmentfondsgesetz 1993) mit ca. 10% des am Ende des Jahres übermittelten Kontostandes festgesetzt.*

*Das Finanzamt Waldviertel setzt die Einkünfte aus Kapitalvermögen für die Jahre 2007 bis 2012 fest. Es stützt seine Annahme für die Ansässigkeit in Österreich wie oben bereits ausgeführt.*

*Nachfolgende Übersicht zeigt die jeweilige Schätzungsbasis und die festgesetzte Steuer pro Jahr.*

Zeitraum	Kontostand	Einkünfteschätzung	Steuer (25 %)
2007	6.389,00	600	150
2008	70.183,00	7000	1.750
2009	65.286,00	6500	1.625
2010	51.332,00	5100	1.275
2011	48.199,00	4800	1.200
2012	48.854,00	4900	1.225

### **III. Wiederaufnahme 2007, 2010 und 2011**

*Die Wiederaufnahmen in den Jahren 2007, 2010 und 2011 erfolgten, da die Tatsachen neu hervorgekommen sind, dass Sie in diesen Jahren über Einkünfte aus Kapitalvermögen verfügten bzw. von 2007 bis 2010 in Österreich ansässig waren. Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen."*

Am 26.05.2014 erließ das Finanzamt Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007, 2010 und 2011.

Die Wiederaufnahme wurde wie folgt begründet:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO, weil die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."*

**Die steuerliche Vertretung des Bf. erhab mit Schriftsätze eingebraucht am 30. Juni 2014 Beschwerde gegen die Bescheide betreffend**

**I. die Einkommensteuer 2007 bis 2012 vom 26. Mai 2014, gesondert ergangene Begründung vom 27. Mai 2014**

**II. die Bescheide über die Wiederaufnahme betreffend die Einkommensteuer 2007, 2010 und 2011 vom 26. Mai 2014 sowie**

**III. gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung der Anspruchszinsen für 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 Beschwerde vom 26. Mai 2014.**

"Einkommensteuerbescheide 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 Bescheid über die Festsetzung der Anspruchszinsen für 2007, 2008, 2009, 2010 und 2012:

**1. ANFECHTUNGSERKLÄRUNG:**

1.1. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010 werden zur Gänze angefochten.

1.2. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 wird nur in jenem Umfang angefochten, als eine Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen im Betrag von EUR 1.200,00 festgesetzt wurde, aus welcher sich die Abgabennachforderung ergibt.

1.3. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 wird insoferne angefochten, als die Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen mit einem Betrag von EUR 1.225,00 festgesetzt wurde und sich daraus auch die anteilige Abgabennachforderung in gleicher Höhe ergibt.

Zur Klarstellung wird festgehalten, dass der Einkommensteuerbescheid 2012 hinsichtlich der Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug aus der Leistung einer Pensionsabfindung nicht angefochten wird.

1.4. Die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 werden zur Gänze angefochten.

**2. BEGRÜNDUNG:**

2. 1. Bekämpfung der Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2012:

2. 1.1. Bescheiderlassung nach Wiederaufnahme der Verfahren (2007, 2010 und 2011) hinsichtlich Einkommensteuer:

Der Beschwerdeführer weist durch seine ausgewiesenen Vertreter darauf hin, dass er mit der Beschwerdeschrift vom 27.06.2014 Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007, 2010 und 2011 erhoben hat.

Mit dem Bescheid über Wiederaufnahme des Verfahrens ist der Sachbescheid und sind somit auch die mit dieser Beschwerde bekämpften Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007, 2010 und 2011 zu erlassen.

Im Hinblick darauf, dass im Sinne des Beschwerdevorbringens laut gesondertem Rechtsmittel bereits die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für die bezeichneten Jahre nicht gerechtfertigt war und daher der Beschwerde Folge zu geben sein wird, werden auch die mit diesem Rechtsmittel bekämpften Einkommensteuerbescheide für die bezeichneten Jahre 2007, 2010 und 2011 aufzuheben sein.

Dem Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens mangelt es an jeglicher Begründung, wie dies auch in der dieser Beschwerde angeschlossenen Beschwerdeschrift betreffend die Wiederaufnahmsbescheide ausführlich dargestellt wird.

*Die bekämpften Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007, 2010 und 2011 sind daher nach Ansicht des Beschwerdeführers nach Stattgabe der Beschwerden hinsichtlich der Wiederaufnahmsbescheide ohne weitere inhaltliche Auseinandersetzung mit deren Rechtmäßigkeit aufzuheben.*

#### *2.1.2. Zur Beweiswürdigung betreffend die Frage der Ansässigkeit des Beschwerdeführers:*

*Zur Beantwortung der für das gegenständliche Rechtsmittelverfahren zentralen Frage einer richtigen Würdigung der Beweise, zum Thema der Ansässigkeit des Beschwerdeführers und somit dessen engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zur Schweizerischen Eidgenossenschaft oder Österreich bedarf es zunächst einer grundsätzlichen Auseinandersetzung mit der Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörde I. Instanz.*

*Die Bescheidbegründung der Abgabenbehörde I. Instanz lässt erkennen, dass sie den Grundsatz der freien Beweiswürdigung missinterpretiert, was sich alleine dadurch bestätigt, dass sie sich mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers und welches dieser durch seine steuerliche Vertretung erstattet hat, ebenso wenig wie mit den von ihm angebotenen Beweismitteln umfassend auseinandergesetzt hat.*

*So hat der Beschwerdeführer im Schriftsatz seiner steuerlichen Vertretung vom 21.05.2014 (siehe oben) zur Frage der Ansässigkeit ausführlich dargestellt, dass nicht nur seine wirtschaftlichen, sondern auch seine persönlichen Beziehungen für den in Rede stehenden Zeitraum von September 2006 bis März 2010 in der Schweizerischen Eidgenossenschaft gelegen waren, wobei er zum Nachweis dieser Tatsache auch eine Reihe von Urkunden vorgelegt hat, welche dokumentieren, dass der Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers auch in persönlicher Hinsicht für den fraglichen Zeitraum in der Schweizerischen Eidgenossenschaft gelegen war.*

*Der Beschwerdeführer hat auch seine persönliche Situation dargelegt, wonach er geschieden war und seine Kinder bereits bei seinem Wegzug in die Schweizerische Eidgenossenschaft längst erwachsen waren und ihrer eigenen Wege gingen.*

*Der Beschwerdeführer legte demnach dar, dass er überhaupt keine engeren persönlichen Bindungen mehr im Sinne familiärer Bindungen zu Personen in der Republik Österreich bei seinem Wegzug hatte, welcher Umstand bei der Beweiswürdigung der Abgabenbehörde 1. Instanz schlichtweg nicht einmal erwähnt wird.*

*Es wird auch nicht die Unrichtigkeit der diesbezüglichen Sachverhaltsdarstellung des Beschwerdeführers behauptet, sodass davon auszugehen ist, dass die Abgabenbehörde I. Instanz deren Richtigkeit unterstellt.*

*Betrachtet man die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde I. Instanz in ihrer Gesamtheit, so erscheint diese bemüht nur jene Fakten aufzugreifen, welche zum Nachteil des Beschwerdeführers dessen Ansässigkeit im Gebiet der Republik Österreich begründen,*

wenngleich auch die diesbezüglichen Ausführungen der Abgabenbehörde I. Instanz im Sinne unten stehender Ausführungen nicht überzeugen.

Mit der Tatsache, dass der Beschwerdeführer laut seinen Sachverhaltsdarstellungen während seines Aufenthaltes in der Schweizerischen Eidgenossenschaft gesellschaftlich integriert war und dort auch freundschaftliche Beziehungen unterhielt, dem Umstand, dass der Beschwerdeführer in Österreich keine familiären Beziehungen mehr hatte, wenn man davon absieht, dass er Vater erwachsener Kinder war, hat sich die Abgabenbehörde I. Instanz ebenso wenig auseinandergesetzt, wie mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers, dass er auch beruflich und somit auch in wirtschaftlichen Belangen nahezu ausschließlich in der Schweizerischen Eidgenossenschaft integriert war.

All diese Umstände, welche für eine umfassende Beurteilung der Frage der Ansässigkeit von zentraler Bedeutung sind, übergeht die Abgabenbehörde I. Instanz mit bloßem Stillschweigen.

§ 167 Abs. 2 BAO ordnet ausdrücklich an, dass die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die vom Gesetzgeber explizit angeordnete Sorgfalt, wird dann nicht gewahrt, wenn ein Sachverhalt und die zu dessen Nachweis angebotenen Beweismittel schlichtweg mit Stillschweigen übergangen werden, dies zu Gunsten einer nach Ansicht des Beschwerdeführers einseitigen Beurteilung der in der Bescheidbegründung erwähnten Beweisergebnisse zu seinen Lasten.

Die Begründung der bekämpften Bescheide zur Frage der Ansässigkeit des Beschwerdeführers für den Zeitraum 2006 bis 2010 enthält eine auch in formaler Hinsicht vollkommen unzureichende Beweiswürdigung und sind die bekämpften Bescheide schon aus diesem Grund mit grober Rechtswidrigkeit behaftet.

#### 2.1.3. Zur Frage der Ansässigkeitsbescheinigung und deren rechtlichen Beurteilung:

Die Abgabenbehörde I. Instanz führt in der Begründung zu den bekämpften Bescheiden aus, dass die Hauptwohnsitzbescheinigung der Stadt A. nach Ansicht des Finanzamtes Waldviertel keine Ansässigkeitsbescheinigung im Sinne der RZ 7596 EStRL darstellen würde.

Zu diesen Ausführungen der Abgabenbehörde I. Instanz ist zunächst festzuhalten, dass diese ebenfalls davon ausgeht, an eine Ansässigkeitsbescheinigung der schweizerischen Finanzbehörden gebunden zu sein.

Der Beschwerdeführer hat durch seine steuerliche Vertretung entgegen den Ausführungen der Abgabenbehörde I. Instanz in der Bescheidbegründung nicht bloß eine Hauptwohnsitzbescheinigung (Beilage 7), sondern eine schriftliche Bestätigung betreffend die Ansässigkeit des Beschwerdeführers in der Schweizerischen Eidgenossenschaft durch das Gemeindesteueraamt der Stadt A. vorgelegt, worin ausdrücklich bescheinigt

wird, dass sich das Hauptsteuerdomizil und somit die Ansässigkeit gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen in der Schweizerischen Eidgenossenschaft befindet.

Es ist vollkommen unerfindlich, weshalb die Abgabenbehörde I. Instanz diese Ansässigkeitsbescheinigung vollkommen ignoriert und die Behauptung aufstellt, es liege bloß eine Hauptwohnsitzbescheinigung vor.

Auch dieser Umstand dokumentiert, dass sich die Abgabenbehörde I. Instanz offensichtlich mit Beweisergebnissen zugunsten des Beschwerdeführers nicht einmal auseinandergesetzt hat und vielmehr ausschließlich bemüht war, eine Abgabennachzahlungsverpflichtung des Beschwerdeführers und dessen Ansässigkeit in der Republik Österreich für den fraglichen Zeitraum ohne umfassende Beurteilung der Gesamtheit der Beweisergebnisse zu konstruieren.

Die Abgabenbehörde I. Instanz verweist selbst auf RZ 7596 der EStRL, wonach das Vorliegen einer von der Steuerverwaltung des Partnerstaates eines DBA ausgestellten Ansässigkeitsbescheinigung ein gewichtiges Indiz für die Anerkennung der Ansässigkeitsverlagerung in das Ausland darstellt.

Im Hinblick darauf, dass nunmehr die vorliegende Ansässigkeitsbescheinigung vollkommen ignoriert wird, handelt die Abgabenbehörde I. Instanz, wider die Grundsätze der Einkommensteuerrichtlinien, obwohl sie an die darin zum Ausdruck kommende Rechtsansicht gebunden wäre, welches Vorsehen vollkommen unverständlich erscheint.

Im Hinblick darauf, dass die Steuerbehörden der Schweizerischen Eidgenossenschaft als Partnerstaat des Doppelbesteuerungsabkommens die Ansässigkeit des Beschwerdeführers in der Schweizerischen Eidgenossenschaft bescheinigen, bleibt für die im Übrigen vollkommen konstruierte Ansässigkeit des Beschwerdeführers für den fraglichen Zeitraum im Gebiet der Republik Österreich kein Raum und ist vielmehr ausgehend vom Inhalt der Bescheinigung für den in Betracht stehenden Zeitraum von dessen Ansässigkeit in der Schweizerischen Eidgenossenschaft auszugehen.

Die bekämpften Bescheide sind daher mit einer weiteren inhaltlichen Rechtswidrigkeit behaftet und aus diesem Grund aufzuheben.

#### 2.1.4. Zur Frage der Ansässigkeit des Beschwerdeführers in einem der beiden Staaten des Doppelbesteuerungsabkommens:

Im Rahmen der Rechtsausführungen führt die Abgabenbehörde I. Instanz aus, dass nach ständiger Judikatur für die Beurteilung der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen eines Steuerpflichtigen zu einem der Staaten des Doppelbesteuerungsabkommens die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie die Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen im Sinne der in der Bescheidbegründung zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes von Bedeutung seien.

Zur Begründung des eigenen Standpunktes zitiert die Abgabenbehörde I. Instanz auch die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 07.10.2013, RV/0146-F/10, welche Entscheidung sich zunächst mit der Frage der Innehabung eines Wohnsitzes in steuerrechtlicher Hinsicht auseinandersetzt, deren inhaltliche Aussagen zur Frage der Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen eines Steuerpflichtigen jedoch von der Abgabenbehörde I. Instanz vollkommen fehlinterpretiert wird.

Zunächst ist die Behauptung der Abgabenbehörde 1. Instanz, der Beschwerdeführer habe nichts Konkretes eingewendet, warum sein Lebensmittelpunkt im gesamten Streitzeitraum in der Schweiz gelegen sein sollte, schlichtweg tatsachenwidrig.

Wie dem Akteninhalt leicht entnommen werden kann, hat der Beschwerdeführer umfassend dargestellt, weshalb er seinen Lebensmittelpunkt in die Schweizerische Eidgenossenschaft verlegt hat und warum dieser auch für den Streitzeitraum dort gelegen war.

Die Abgabenbehörde I. Instanz versucht offensichtlich eine im Übrigen unstatthafte Beweislastumkehr darzustellen, in dem Sinn, dass der Beschwerdeführer "Gegenbeweise" für die im Übrigen erst mit der Bescheidbegründung konstruierte Annahme seines Lebensmittelpunktes für den Streitzeitraum in Österreich hätte anbieten müssen.

Mit ihrer Argumentation übersieht die Abgabenbehörde 1. Instanz auch, dass die von ihr im Übrigen nicht zitierten weiteren Inhalte der bezeichneten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vollständig den Standpunkt des Beschwerdeführers stützen, wonach der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in der Schweizerischen Eidgenossenschaft für den gesamten Streitzeitraum gelegen war.

Der Unabhängige Finanzsenat führt in dieser Entscheidung nämlich aus, dass auf die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Bedeutungen abzustellen ist, deren Vorliegen nur anhand objektiv feststellbarer Umstände beurteilt werden kann.

Die persönlichen Beziehungen schlagen sich insbesondere in der Gestaltung des Familienlebens sowie in gesellschaftlichen, religiösen und sozialen Interessen und Aktivitäten nieder.

Unter diesen Merkmalen kommt in der Regel der familiären Bindung die herausragende Bedeutung zu. Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Beziehung ist insbesondere die Höhe der Einkünfte in den Vertragsstaaten ausschlaggebend. Persönliche und wirtschaftliche Beziehungen müssen nicht kumulativ vorliegen.

Bei Beziehungen zu beiden Partnerstaaten (zB engere persönliche Beziehung zum einen Staat, engere wirtschaftliche Beziehungen zum anderen Staat) entscheidet das Überwiegen.

Die der Lebensgestaltung dienenden wirtschaftlichen Beziehungen treten hinter persönlichen Bindungen eindeutig zurück.

Den wirtschaftlichen Beziehungen kommt nämlich in der Regel eine geringere Bedeutung als den persönlichen Beziehungen zu.

*Entscheidend ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt.*

*Wendet man diese von der Abgabenbehörde I. Instanz nicht erwähnten Grundsätze auf die Lebenssituation des Beschwerdeführers für den gesamten Streitzeitraum von 2006 bis 2010 an, so ist zur Schaffung eines Gesamtbildes über dessen persönlichen und wirtschaftlichen Nahebeziehungen in objektiver Hinsicht nachstehendes festzuhalten:*

- *Der Beschwerdeführer war vor seinem Wegzug in die Schweizerische Eidgenossenschaft als Primararzt und in der Funktion als Leiter der Pathologie des Landesklinikums St an der Donau beschäftigt, dessen Rechtsträger die NÖ ist.*

*Der Beschwerdeführer stand in einem pragmatisierten Dienstverhältnis, sodass er mit Aufgabe der Arbeitsstelle auch den Kündigungsschutz aufgab.*

- *Durch die Übernahme des Landesklinikums durch die NÖ war für den Beschwerdeführer eine Gehaltsverschlechterung um nahezu 50% der zuletzt gezahlten Gehälter angekündigt.*
- *Der Beschwerdeführer war geschieden und seine insgesamt 3 Kinder längst erwachsen, wobei sie auch längst nicht mehr gemeinsam mit dem Beschwerdeführer wohnten.*
- *Der Beschwerdeführer hatte daher zusammengefasst überhaupt keine familiäre Bindung in Österreich, weshalb er auch vor dem Wegzug als Alleinstehend zu bezeichnen war.*
- *Auch die Mutter des Beschwerdeführers, neben den erwachsenen Kindern die einzige lebende Verwandte, verstarb bereits im Frühjahr 2007.*
- *Für den Beschwerdeführer ergab sich das Angebot einer sowohl dem Aufgabengebiet als auch der Entlohnung nach äußerst interessanten Arbeitstätigkeit im pathologischen Institut in der H. Klinik A., somit eine vollständig neue Herausforderung, welche Chance zur beruflichen und persönlichen Veränderung er aufgriff.*
- *Wie der Beschwerdeführer bereits in seiner Stellungnahme zum Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 21.05.2014 (siehe oben) ausführlich darlegte, war die berufliche Herausforderung, welche den Entschluss zur vollständigen Verlagerung seines Lebensmittelpunktes förderte auch der Umstand, dass im Zuge eines Führungswechsels in der H. Klinik A. das von ihm dann geleitete Institut auf Expansionskurs zu bringen war und wurde diese Abteilung auch während seiner Tätigkeit ISO-zertifiziert.*
- *Die Herausforderung für den Beschwerdeführer bestand auch in medizinischer Hinsicht darin, an der H. Klinik A. ein Kompetenzzentrum für Tumore an der Brustdrüse zu etablieren.*
- *Im Zeitpunkt der Entscheidung des Beschwerdeführers in die Schweizerische Eidgenossenschaft zu ziehen und dort seine Arbeitstätigkeit aufzunehmen, bestand daher kein wie immer gearteter Wille oder auch nur die Vorstellung wieder nach Österreich zurückzukehren, was auch vor allem dadurch verständlich wird, dass der*

*Beschwerdeführer eigentlich keine familiäre Bindung mehr in Österreich hatte und mit der Aufgabe einer pragmatisierten Primararztstelle in einem Landesklinikum auch nicht erwarten konnte, dass sich die berufliche Biografie derart entwickelt, dass er wiederum in einem Klinikum in Österreich berufstätig wird.*

*Es darf dabei nicht übersehen werden, dass der Beschwerdeführer damals 59 Jahre alt war und die angestrebte berufliche Veränderung nach dem damaligen Horizont des Beschwerdeführers als einer der letzten wesentlichen beruflichen Veränderungsschritte anzusehen war.*

*• Wenngleich der Beschwerdeführer durch seine berufliche Tätigkeit in der Schweizerischen Eidgenossenschaft in zeitlicher Hinsicht nahezu gänzlich ausgelastet war, gelang es ihm doch außerhalb seiner beruflichen Tätigkeit private Kontakte zu knüpfen und Freundschaften aufzubauen.*

*Der Beschwerdeführer verweist in diesem Zusammenhang auf die ausführliche Darstellung im Schreiben seiner steuerlichen Vertretung vom 21.05.2014 zu Punkt 3. und die damit angebotenen Beweismittel.*

*• Der Beschwerdeführer ist aus der Kirche ausgetreten und sind daher Betätigungen religiöser Art als Anknüpfungspunkt betreffend seinen Lebensmittelpunkt von keiner Bedeutung.*

*• Die Lebensführung des Beschwerdeführers in der Schweizerischen Eidgenossenschaft war vor allem vom Berufsleben geprägt und führt der Beschwerdeführer auch im Hinblick darauf, dass er alleinstehend lebte, kein Familienleben.*

*• Die privaten Interessen des Beschwerdeführers überschnitten sich mit dessen beruflichen Interessen Großteils, sodass der Beschwerdeführer beispielsweise Mitglied im Berufsverband der Fachärzte für Zytologie und Pathologie in der Schweizerischen Eidgenossenschaft wurde.*

*• Der Beschwerdeführer unterhielt während des gesamten Streitzeitraumes ein eigenes KFZ in der Schweizerischen Eidgenossenschaft und bewohnte eine Mietwohnung.*

*Fahrten nach St waren mit dem Beschwerdeführer mit einem Zeitaufwand von mehr als 10 Stunden verbunden, wobei er sich praktisch nur zu familiären Anlässen bereitfand, diesen Fahrtaufwand auf sich zu nehmen, dies vor allem nach dem Ableben der Mutter im Jahr 2007.*

*Zusammengefasst lebt der Beschwerdeführer daher alleinstehend in der Schweizerischen Eidgenossenschaft und war sein gesamtes Leben von der Berufstätigkeit bestimmt, wobei seine privaten Kontakte ebenfalls mit seiner beruflichen Tätigkeit verknüpft waren. Ungeachtet des zurückgezogenen Lebens des Beschwerdeführers, welches alleine durch seine berufliche Auslastung bedingt war, gelang es jedoch dem Beschwerdeführer sich in der Schweizerischen Eidgenossenschaft, nicht zuletzt deshalb, weil er aufgrund seiner erfolgreichen Tätigkeit als Arzt äußerst geschätzt war, vollständig sozial zu integrieren.*

*Der Entschluss zur Rückkehr nach Österreich beruhte wiederum auf einem vollkommen überraschenden Angebot des Primarius P., welcher entgegen jeglichem zu erwartenden Verlauf der beruflichen Biographie des Beschwerdeführers nach Aufgabe der pragmatisierten Primararztstelle im Landesklinikum St dem Beschwerdeführe anbot, die Leitung der Pathologie des Landesklinikums LK zu übernehmen.*

*Ein derartiges Anbot des ehemaligen Dienstgebers war weder zu erwarten, noch aufgrund des Alters des Beschwerdeführers und aufgrund dessen beruflicher Biografie realistisch.*

*Der Rückzug des Beschwerdeführers nach Österreich beruhte daher auf einem im Zeitpunkt der Entscheidung zur Verlegung seines Lebensmittelpunktes in die Schweizerische Eidgenossenschaft in keiner Weise vorhersehbaren und auch der Eintrittswahrscheinlichkeit nach nicht zu erwartenden Angebot sich einer neuen beruflichen Herausforderung in einem Klinikum in Niederösterreich zu stellen.*

*Der von der Abgabenbehörde I. Instanz als Anknüpfungspunkt für einen Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers herangezogene Ankauf einer Eigentumswohnung in St beruhte ausschließlich auf Erwägungen des Beschwerdeführers betreffend die Veranlagung in Immobilien, wobei ein Immobilienankauf aufgrund der Preisentwicklungen in der Stadt St an der Donau als lukratives Investment erschien.*

*Nachdem im fraglichen Streitzeitraum der Sohn des Beschwerdeführers S. (xxx), welcher damals bereits ca. 30 Jahre alt war, arbeitslos wurde, stellte der Beschwerdeführer seinem Sohn die angekauft Eigentumswohnung zu Wohnzwecken zur Verfügung, weshalb auch keine Vermietung im Streitzeitraum und somit auch keine zu erklärenden Einkünften möglich waren.*

*Sämtliche für die Beurteilungen des Lebensmittelpunktes maßgeblichen Fakten, wie sie im Vorstehenden aufgezeigt wurden, finden - wie bereits im Obenstehenden im Zusammenhang mit der Bemängelung der Beweiswürdigung ausgeführt - in der Begründung der bekämpften Bescheide nicht einmal Erwähnung, obwohl sie für eine nach der selbst von der Abgabenbehörde I. Instanz zitierten Judikatur erforderliche Beurteilung nach "objektiven Kriterien" von ausschlaggebender Bedeutung sind.*

*Wie sich aus den vorstehend dargestellten Fakten ergibt, bestanden nach dem Wegzug des Beschwerdeführers in die Schweizerische Eidgenossenschaft nahezu sämtliche persönlichen Bindungen an seiner neuen Arbeitsstelle, wobei nach den tatsächlichen Verhältnissen beim Beschwerdeführer eine enge Verflechtung zwischen wirtschaftlichen und persönlichen Bindungen deshalb bestand, weil für den Beschwerdeführer als alleinstehenden Arzt mit hohem Arbeitspensum die Auslastung aus der beruflichen Tätigkeit bei weitem im Vordergrund stand.*

*Es darf dabei auch nicht übersehen werden, dass gerade im Alter des Beschwerdeführers und auf Grund dessen Biografie, wonach er geschiedener Vater dreier erwachsener Kinder war, eine Aufnahme familiärer Bindungen in der Schweizerischen Eidgenossenschaft nicht zu erwarten war, was wiederum die nahezu ausschließlich berufliche Orientierung des Beschwerdeführers bei seiner Lebensführung bedingte.*

*Die Abgabenbehörde I. Instanz hat jedoch nicht nur die für eine Beurteilung maßgeblichen Umstände keiner Würdigung unterzogen, sondern erscheinen die Anknüpfungspunkte mit denen die Abgabenbehörde 1. Instanz eine enge und persönliche wirtschaftliche Bindung des Beschwerdeführers nach Österreich zu argumentieren versucht, geradezu als konstruiert.*

*Es beschränkt sich nämlich die Begründung der Abgabenbehörde I. Instanz auf die Würdigung des Ankaufes einer Eigentumswohnung des Beschwerdeführers als Indiz für dessen Lebensmittelpunkt in Österreich, wobei dies eigentlich nur damit begründet wird, dass der Beschwerdeführer keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt hat.*

*Wie bereits im Vorstehenden dargestellt, resultiert der Umstand, dass für den Streitzeitraum keine Vermietung und Verpachtung erfolgte daraus, dass der Beschwerdeführer die Wohnung seinem arbeitslosen Sohn zur Verfügung stellte, welcher Umstand jedoch nicht ausschließt, dass die Wohnung für Veranlagungszwecke angekauft wurde.*

*Darüber hinaus werden Eigentumswohnungen als Veranlagungszwecken vor allem auch mit dem Argument der Wertsteigerung angekauft, ohne dass zwingend der Rückschluss zulässig wäre, dass bei Nichtvermietung kein Veranlagungszweck vorliegen kann.*

*Der Rückschluss der Abgabenbehörde I. Instanz die Tatsache der Nichterzielung von Einkünften aus Vermietung ließe den Rückschluss auf einen Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers in Österreich zu erscheint konstruiert und ist ausgehend vom gegenständlichen Sachverhalt auch nicht angebracht.*

*Die Abgabenbehörde I. Instanz versucht entgegen dem tatsächlichen Sachverhalt gleichsam einen Grundsatz dahingehend zu entwickeln, dass derjenige, der eine Eigentumswohnung im Staatsgebiet eines Partnerstaates eines Doppelbesteuerungsabkommens ankauf und diese nicht sofort vermietet, als in jenem Partnerstaat als ansässig zu betrachten ist, in dem sich die Eigentumswohnung lagemäßig befindet.*

*Ein derartiger Rückschluss nimmt weder auf den konkreten Sachverhalt Bezug, noch ist dieser im Sinne der Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens statthaft.*

*Die Umsetzung der Rechtsansicht der Abgabenbehörde I. Instanz würde geradezu dazu führen, dass es zu Beschränkungen betreffend den freien Erwerb von Eigentum an Eigentumswohnungen im Verhältnis zwischen Partnerstaaten eines Doppelbesteuerungsabkommens kommen würde, weil der Erwerb in einem Partnerstaat den zwingenden Rückschluss auf die Ansässigkeit im Erwerbsstaat zuließe.*

*Soweit die Abgabenbehörde 1. Instanz auf die Tatsache referiert, dass die volljährige Kinder des Beschwerdeführers im Streitzeitraum in Österreich lebten, wird vollkommen der Umstand negiert, dass die Kinder des Beschwerdeführers erwachsen sind und im fraglichen Zeitraum in keiner Weise mit dem Beschwerdeführer zusammen oder auch nur in dessen Nähe lebten.*

*Der in der Bescheidbegründung erwähnte Sohn S. bewohnt die Eigentumswohnung des Beschwerdeführers in St auch nur infolge der finanziellen Beengtheit nach Verlust der Arbeitsstelle.*

*Soweit die Abgabenbehörde I. Instanz die Tatsache, dass der Beschwerdeführer einen Zahnarzt in St aufgesucht hat und Medikamente einkaufte, dies jedoch im Sinne der Aufzeigung singulärer Ereignisse dafür argumentativ heranzuziehen versucht, dass dessen Lebensmittelpunkt in Österreich gelegen gewesen sein sollte, zeigt dies nur, dass die Abgabenbehörde I. Instanz offensichtlich jedes, wenn auch vollkommen ungeeignete Argument benutzt, um die Abgabennachforderung zu begründen.*

*Selbst nach der von der Abgabenbehörde 1. Instanz zitierten Judikatur sind objektive Kriterien zur Beurteilung des Lebensmittelpunktes heranzuziehen, wozu kaum der Umstand zählen kann, dass der Beschwerdeführer einen Zahnarzt in St aufgesucht hat, dies wegen einer Schmerzbehandlung oder er einmal in St Medikamente bezogen hat.*

*Die Abgabenbehörde I. Instanz versucht auch wirtschaftliche Beziehungen des Beschwerdeführers zu Österreich damit zu begründen, dass Umsätze in Österreich der Umsatzbesteuerung unterzogen wurden, weshalb davon auszugehen sei, dass der Beschwerdeführer zur wesentlichen Zeit in Österreich tätig geworden sei.*

*Ungeachtet des Umstandes, dass weder das Ausmaß der Umsätze, noch deren Bedeutung in zeitlicher Hinsicht im bekämpften Bescheid wiedergegeben wird, bleibt auch außer Betracht, dass die Leistungen in der Schweizerischen Eidgenossenschaft erbracht wurden und für deren Erbringung keine Anwesenheit des Beschwerdeführers in Österreich erforderlich war. In diesem Zusammenhang ist erneut auf die von der Abgabenbehörde 1. Instanz selbst zitierte Judikatur hinzuweisen, wonach zum Einen die persönlichen Beziehungen bei der Beurteilung des Lebensmittelpunktes in Vordergrund treten, andererseits in Bezug auf die wirtschaftlichen Beziehungen zu beurteilen ist, ob diese in einem größeren Ausmaß zu einem der beiden Partnerstaaten des Doppelbesteuerungsabkommens bestehen.*

*Betrachtet man hiezu die bekämpften Bescheide, so hatte der Beschwerdeführer in den Streitjahren zu einem weit überwiegenden Teil, teilweise sogar ausschließlich Bezüge ohne inländischen Steuerabzug, sodass auch nicht erkannt werden kann, weshalb aus der Erklärung (auch) von (vollkommen untergeordneten) inländischen Umsätzen der Rückschluss zu ziehen sei, dass in wirtschaftlicher Hinsicht der Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers in Österreich gelegen gewesen sein soll.*

*Auch diese Argumentation der Abgabenbehörde I. Instanz lässt den Schluss zu, dass der Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers der Streitzeitraum in Österreich geradezu konstruiert werden soll.*

*Dazu kommt, dass in der selbst von der Abgabenbehörde 1. Instanz zitierten Judikatur das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse heranzuziehen ist, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt.*

*Mit einer derartigen Abwägung hat sich jedoch die Abgabenbehörde I. Instanz in keiner Weise auseinander gesetzt, dies zugunsten der Aufzählung punktueller Einzelsachverhalte, mit denen die Abgabenpflicht begründet werden soll.*

*Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde I. Instanz ist daher bei umfassender und vor allem vollständiger Würdigung des Gesamterscheinungsbildes der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers, welche im Obenstehenden noch einmal zusammenfassend dargestellt wurden, ohne jeden Zweifel davon auszugehen, dass eine überwiegende Beziehung des Beschwerdeführers im Streitzeitraum zur Schweizerischen Eidgenossenschaft bestand. Dies ungeachtet des Umstandes, dass aufgrund der Ansässigkeitsbescheinigung der schweizerischen Steuerbehörden ohnehin von dessen Ansässigkeit in der Schweizerischen Eidgenossenschaft auszugehen gewesen wäre.*

## *2.2. Zur Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen:*

*Der Beschwerdeführer hat im Wege seiner steuerlichen Vertretung, wie in der Bescheidbegründung ausgeführt, Zinsgutschriften und Depotbestände bekanntgegeben und ersucht die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln.*

*Das Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen und darf auch die Schätzung nicht den Charakter einer Strafversteuerung haben.*

*Die Wahl Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, es ist jedoch jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe kommt und am geeignetsten erscheint.*

*Den Parteien sind grundsätzlich vor der Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen und liegt es danach an der Partei begründete Überlegungen vorzubringen, die für die eine oder ein andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen.*

*Auch die Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung.*

*Unter Anwendung der aufgezeigten Grundsätze hätte die Abgabenbehörde erster Instanz eine Schätzung ausgehend von den Zinsgutschriften vornehmen müssen.*

*Eine Einschätzung der Kapitalerträge mit einem vollkommen unrealistischen Ertragsansatz von 10 % entbehrt jeglicher Grundlage und vermag die Behörde erster Instanz auch nicht anzugeben, weshalb entgegen den vorliegenden Zinsgutschriften derart hohe Erträge vorliegend gewesen sein sollten.*

*Die Bestimmung des § 20 Abs. 2 InvFG 1993 bezieht sich darüber hinaus auch nur auf ausländische Kapitalanlagefonds, welche gegenständlich nicht zur Beurteilung anstehen.*

*Die Begründung des bekämpften Bescheides lässt auch darüber hinaus nicht erkennen, weshalb der Schätzung nicht die Zinsgutschriften zugrunde gelegt wurden, welche*

wesentlich geringere Erträge ausweisen als dies den Schätzungsergebnissen laut der Bescheidbegründung entspricht.

Die bekämpfte Bescheide werden daher - soweit die Einkünfte als Kapitalanlagen versteuert wurden, dahingehend zu berichtigen sein, dass ein von den Zinsgutschriften ausgehendes realistisches Schätzungsergebnis unterstellt wird.

### 2.3. Berufung gegen Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen

Zusammengefasst wird zur Begründung der Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen ausgeführt, dass mangels Berechtigung der Steuerforderung selbst auch keine Berechtigung besteht, Anspruchszinsen festzusetzen. Die Bescheide über die Berechnung und Festsetzung von Anspruchszinsen werden daher ebenfalls aufzuheben sein.

## 3. ANTRÄGE:

Der Beschwerdeführer stellt die nachstehenden ANTRÄGE:

3.1. der Beschwerde Folge zu geben und die bekämpften Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 sowie Bescheide, mit denen Anspruchszinsen für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 festgesetzt wurden, jeweils vom 26.05.2014, Steuer Nr. 123 im Sinne der Anfechtungserklärung zu Punkt 1. dieser Beschwerdeschrift aufzuheben bzw. abzuändern und

3.2. das Verfahren in Senatsbesetzung zu führen und Entscheidung im Senat zu fällen;

3.3. eine mündliche Verhandlung über die Beschwerde anzuberaumen;

....."

## Ausführungen des Bf. zur Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2007, 2010 und 2011 (Schriftsatz vom 27.06.2014):

### "1. Anfechtungserklärung:

Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007, 2010 und 2011 werden in ihrem gesamten Umfang nach angefochten.

### 2. Begründung:

Zur Begründung der Beschwerde führt der Beschwerdeführer aus, wie folgt:

2.1. Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis dieses Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im § 303 Abs. 1 lit. a und c BAO ist folgendes angeordnet:

*Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig und*

*a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder b) der Bescheid von einer Vorfrage abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid die wiederaufgenommenen Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.*

*Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Ein die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügender Bescheid bedarf - wie jeder schriftliche Bescheid- einer Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO).*

*Dazu wurden in der Judikatur nachstehende Grundsätze betreffend die Begründung eines Wiederaufnahmbescheides entwickelt:*

- *Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung des Bescheides anzuführen.*

*Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (sh. hiezu zB. VwGH vom 14.05.1991, 90/14/0262 ua.) sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung des gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde I. Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen.*

- *Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit dem Rechtsmittel angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Rechtsmittelentscheidung, sondern auch in der Rechtsmittelvorentscheidung nicht nachholbar.*
- *Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel darzustellen (sh. hiezu VwGH vom 17.10.1984, 84/13/0054).*
- *Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (zB. VwGH 1996, 94/15/0085; VwGH vom 09.07.1997, 96/13/0185).*
- *Eine bloß schematische, floskelhafte Begründung, die auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Falles nicht Bedacht nimmt und sich in ihrer Allgemeinheit auf jeden anderen Fall anwenden ließe, ist daher nicht ausreichend.*

- Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (sh. hiezu VwGH vom 18.10.2007, 2002/14/0104; VwGH vom 30.09.1987, 87/13/0006).

*Die Prüfungsbefugnis der Rechtsmittelbehörde ist darüber hinaus auch dahingehend beschränkt, dass diese nur prüfen kann, ob die von der Abgabenbehörde I. Instanz herangezogenen Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen und hat außer Betracht zu bleiben, ob auch andere Gründe vorliegen, aus welchen eine Wiederaufnahme zulässig gewesen wäre.*

- Der Verwaltungsgerichtshof hat zwar im Erkenntnis vom 26.05.1998, 93/14/0233, den Verweis auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung als zulässig erachtet, dies auch im Zusammenhang mit der Begründung eines Wiederaufnahmbescheides.

*Dort getroffene Feststellungen können aber die Wiederaufnahme eines Verfahrens nur dann begründen, wenn sie einerseits dem betroffenen Abgabepflichtigen bekannt gegeben wurden, andererseits auch entsprechende Feststellungen getroffen wurden, die die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen.*

*Die Begründung der bekämpften Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007, 2010 und 2011 ist gleichlautend und beschränkt sich auf nachstehende Textierung:*

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO, weil die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."*

*Zunächst ist zur Begründung der bekämpften Bescheide festzuhalten, dass es sich um jene im Sinne der vorstehend zitierten Judikatur schematische (floskelhafte) Begründung handelt, welche nicht auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Falles Bedacht nimmt und in ihrer Allgemeinheit auf jeden Fall sich anwenden ließe. Der einzige Teil der Begründung, welcher als Konkretisierung und somit als Bezugnahme auf den Einzelfall angesehen werden könnte, ist wiederum der äußerst allgemein gehaltene Verweis auf die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen, welche angeblich neu hervorgekommen sind.*

Dazu ist festzuhalten, dass mit den Wiederaufnahmsbescheiden zwar die Einkommensteuerbescheide für jene Jahre übermittelt wurden, hinsichtlich der die Wiederaufnahme erfolgte, diese Bescheide haben jedoch keine Begründung enthalten.

Eine Bescheidbegründung ist dem Beschwerdeführer erstmals mit dem an die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers gerichteten Schreiben vom 27.05.2014 zugegangen.

Auf diese Bescheidbegründung verweist jedoch die Begründung der bekämpften Bescheide nicht, zumal sie beim Ergehen der Bescheide nicht einmal im Rechtsbestand vorhanden war, sodass es inhaltlich an jeglicher konkreten, individualisierten Begründung der Wiederaufnahmsbescheide mangelt.

Selbst wenn man jedoch davon ausgehen wollte, dass es zulässig sei, auch die Bescheidbegründung betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 vom 27.05.2014 für die Begründung der bekämpften Wiederaufnahmsbescheide heranzuziehen, ist jedenfalls dieser Bescheidbegründung zur Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens überhaupt kein Begründungsinhalt zu entnehmen.

Selbst wenn man nämlich den bekämpften Bescheiden einen zulässigen Verweis auf die Bescheidbegründung vom 27.05.2014 entnehmen wollte, hätten jedenfalls in dieser Bescheidbegründung die Wiederaufnahmsgründe angeführt werden müssen und kann dies im nunmehr angestrengten Rechtsmittelverfahren nicht mehr nachgeholt werden.

Es wäre auch im Sinne der dargestellten Judikatur erforderlich gewesen, die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der für die Wiederaufnahme maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen, welcher Inhalt jedoch ebenfalls der Bescheidbegründung nicht entnommen werden kann.

Es reicht auch keinesfalls aus, die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen unter floskelhafter Wiedergabe des Gesetzestextes darzustellen. Auch der Bescheidbegründung vom 27.05.2014 ist kein Inhalt zu entnehmen, welcher die maßgebenden Überlegungen für die Ermessensübung enthält.

Es darf dabei auch nicht übersehen werden, dass die Bescheidbegründung unmissverständliche Hinweise darauf zu enthalten hat, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind, wobei ebenfalls auf vorstehend zitierte Judikatur hingewiesen wird.

2.2. Diesen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Begründung der bekämpften Bescheide werden weder die in ihnen selbst enthaltenen Begründungen, noch die Bescheidbegründung der Einkommensteuerbescheide gerecht.

Vielmehr enthalten sowohl die bekämpften Bescheide, als auch die Einkommensteuerbescheide überhaupt keine inhaltlichen Begründungen.

Die Bescheidbegründung betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2012 vom 27.05.2014 enthält wiederum überhaupt keinen Inhalt, welcher sich mit der Frage der Wiederaufnahme, dem Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen bzw. der für

*die Wiederaufnahme maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel, welche angeblich neu hervorgekommen sind, inhaltlich auseinandersetzt.*

*Vielmehr beschränkt sich die Begründung der bekämpften Bescheide auf eine von der Rechtsprechung verpönte, bloß schematische, floskelhafte Begründung, die auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Falles überhaupt keinen Bedacht nimmt, sodass vielmehr von einer Nichtbegründung auszugehen ist.*

*Im Hinblick darauf, dass nach ständiger Judikatur die Begründung eines Wiederaufnahmsbescheides auch im Rechtsmittelverfahren nicht nachgeholt werden kann, wird schlichtweg mit der ersatzlosen Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide vorzugehen sein.*

*Selbst wenn man der Bescheidbegründung vom 27.05.2014 zu den Einkommensteuerbescheiden einen Inhalt entnehmen wollte, welcher als Feststellung von Tatsachen zu werten wäre, welche eine Wiederaufnahme rechtfertigen könnten, ist auch dem dort festgestellten Sachverhalt nur zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer laut Aktenlage im Zeitraum vom September 2007 bis Februar 2010 in der Schweiz am Institut für Histologische und Zytologische Diagnostik A. tätig war.*

*Weiters werden Meldedaten des Beschwerdeführers aus dem Zentralen Melderegister festgestellt und beschränken sich die übrigen Ausführungen auf die Erörterung von Rechtsfragen.*

*Es kann nicht erkannt werden, weshalb die Sachverhaltsfeststellungen einerseits eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden, andererseits als neu hervorgekommen anzusehen sind, dies deshalb, weil sowohl die Meldedaten des Beschwerdeführers, als auch dessen Tätigkeit in der Schweizerischen Eidgenossenschaft längst bekannt waren.*

*Darüber hinaus wird eine inhaltliche Bescheidbegründung ohnehin nur zu den Steuerbescheiden selbst erstattet, was sich auch dadurch bestätigt, dass in der Bescheidbegründung nur auf die Einkommensteuerbescheide, nicht jedoch die Wiederaufnahmsbescheide Bezug genommen wird.*

*Dies bedeutet, dass nach Auffassung der Behörde I. Instanz selbst die Bescheidbegründung vom 27.05.2014 nicht dazu diente, die bekämpften Wiederaufnahmsbescheide zu begründen, in deren Begründung auch ohnehin nur auf die Einkommensbescheide und dort angeführte Tatsachen verwiesen wird.*

*Im Hinblick darauf, dass in den Einkommensteuerbescheiden selbst keine Tatsachen enthalten sind, welche eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden, liegt - wie im Vorstehenden bereits ausführlich dargestellt in Wahrheit überhaupt keine Bescheidbegründung vor.*

### **3. Anträge:**

*Der Beschwerdeführer stellt nachstehende*

## **ANTRÄGE:**

1. eine mündliche Verhandlung anzuberaumen
2. in Besetzung eines Senates die Verhandlung zu führen und die Entscheidung zu fällen
3. der Beschwerde Folge zu geben und die bekämpften Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend der Einkommensteuer 2007, 2010 und 2011, jeweils vom 26.05.2014, Steuer Nr. 123, ersatzlos aufzuheben."

**Das Finanzamt wies die Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidung vom 12. August 2014 mit folgender Begründung ab:**

Es erging die abweisende Beschwerdevorentscheidung betreffend

- a) die Beschwerden vom 27.06.2014 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme betreffend die Einkommensteuer 2007, 2010 und 2011 sowie
- b) die Beschwerde vom 30.06.2014 gegen die Bescheide betreffend die Einkommensteuer 2007 bis 2012

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2012 wurde dahingehend abgeändert, dass die Einkommensteuer mit € 54.145,00 festgesetzt wurde.

Die Begründung lautete wie folgt:

"Ad a)

*In der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmbescheide wird vorgebracht, dass es sich bei der Begründung der bekämpften Bescheide um eine schematische (floskelhafte) Begründung handle, welche nicht auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Falles Bedacht nehmen würde und die sich in ihrer Allgemeinheit auf jeden Fall anwenden ließe. Sie sei daher im Lichte der zitierten Rechtsprechung nicht ausreichend.*

*Als einzige Konkretisierung und Bezugnahme auf den Einzelfall könne der Verweis auf die Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid und die dort angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen gesehen werden.*

*Die entsprechenden Einkommensteuerbescheide seien zwar übermittelt worden, jedoch hätten diese keine Begründung enthalten.*

*Eine Bescheidbegründung sei dem Beschwerdeführer (Bf.) erstmals am 27.5.2014 zugegangen. Auf diese Bescheidbegründung hätten aber die Begründungen der bekämpften Bescheide nicht verwiesen. Überdies sei diese Begründung im Zeitpunkt des Ergehens der bekämpften Bescheide noch nicht vorhanden gewesen.*

*Selbst wenn man davon ausgehen sollte, dass diese Begründungen als Begründung der bekämpften Wiederaufnahmsbescheide herangezogen werden könnten, sei dieser Begründung kein Begründungsinhalt zur Frage der Wiederaufnahme zu entnehmen.*

*Es seien dort nämlich keine Wiederaufnahmsgründe angeführt, diese könnten nunmehr im Rechtsmittelverfahren nicht mehr nachgeholt werden. Ebenso fehle es an den erforderlichen Überlegungen für die Ermessensübung.*

Auch aus dem Umstand, dass in der (händischen) Begründung nur auf die Einkommensteuerbescheide Bezug genommen werde, sei ersichtlich, dass sich diese nicht auf die Wiederaufnahmsbescheide beziehen würden.

Dazu ist folgendes auszuführen:

Gem. § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im vorliegenden Fall erfolgte die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2007, 2010 und 2011 von Amts wegen.

In der Begründung dieser Wiederaufnahmsbescheide wird auf die im beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen verwiesen.

In den Einkommensteuerbescheiden 2007, 2010 und 2011 wird auf die (zusätzlich) ergehende Begründung verwiesen. Diese zusätzliche Begründung betreffend die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2012 vom 27.5.2014 ist unstrittig ermaßen auch an den Bf. ergangen .

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist es nicht rechtswidrig, in der Begründung auf die Begründung eines anderen Bescheides zu verweisen (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0116), ebenso wie es zulässig ist, auf die Ausführungen des der Partei bekannten Betriebsprüfungsberichtes zu verweisen.

Im vorliegenden Fall wurde also zulässigerweise, was die Wiederaufnahmsgründe betrifft, auf die Einkommensteuerbescheide verwiesen. Die zusätzliche, händische Begründung der Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2012 vom 27.5.2014 stellt keinen eigenen Bescheid dar, sondern ist Bestandteil dieser Einkommensteuerbescheide. Darauf wird auch in dieser Begründung hingewiesen. Insofern ist aus formaler Sicht dem Begründungserfordernis entsprochen.

Wenn der Bf. also vermeint, dass schon auf Grund des Begründungsverweises die Wiederaufnahmbescheide rechtswidrig wären, so irrt er.

Die Begründung vom 27.05.2014 enthält folgende Formulierung am Ende der 12-seitigen Bescheidbegründung:

*"Die Wiederaufnahmen in den Jahren 2007, 2010 und 2011 erfolgten, da die Tatsache neu hervorgekommen, dass Sie in diesen Jahren über Einkünfte aus Kapitalvermögen verfügten bzw. in den Jahren 2007 bis 2010 in Österreich ansässig waren."*

Wieso der Bf. also in der Beschwerde behauptet, der Begründung sei nicht zu entnehmen, welche Tatsachen neu hervorgekommen seien, ist somit nachvollziehbar und entbehrt jeglicher Grundlage.

*Auch ist in der Begründung vom 27.5.2014 weiters unter "betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 2007 bis 2010" entgegen den Ausführungen des BF. sehr wohl der Ablauf des Neuherkommens der Tatsachen angeführt. Nämlich dass etwa im Zuge eines Vorhalteverfahrens im Jahr 2014 neu hervorgekommen ist, dass der Bf. die Wohnung in der H-Straße 4 im Jahr 2007 käuflich erworben hat.*

*Ebenso ist in der Begründung vom 27.5.2014 unter "betreffend Einkünfte aus Kapitalvermögen 2007 bis 2012" angeführt, dass dem Finanzamt Waldviertel Mitte 2013 die schweizerischen Kontostände des Bf. übermittelt wurden, worauf im Oktober 2013 ein Vorhalteverfahren an den Bf. eingeleitet wurde.*

Auch inhaltlich sind somit die bekämpften Wiederaufnahmsbescheide mit keinem Begründungsmangel behaftet.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, dann hat die Behörde in Ausübung des Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Ausgehend von diesen Ausführungen bedeutet dies für den vorliegenden Fall, dass das Neuherkommen erheblicher Sachverhaltselemente durch Gegenüberstellung des Wissenstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung auf Grund der Abgabenerklärung des Bf. und dem Wissensstand der Behörde nach den durchgeföhrten Ermittlungen durch die Abgabenbehörde beurteilt werden muss.

Im vorliegenden Fall wurde der Behörde erst durch entsprechende Vorhalteverfahren bekannt, dass der Bf. einerseits durchgehend in Österreich (2007 - 2012) ansässig war, andererseits dass er in diesen Jahren über bisher nicht erklärte Kapitaleinkünfte aus der Schweiz verfügte (bzw. 2007 bis 2010 auch nichtselbständige Einkünfte aus einer Tätigkeit in der Schweiz).

Diese Feststellungen stellen neue Tatsachen dar, die der Behörde erst durch die Ermittlungen im Jahre 2013 bzw. 2014 bekannt wurden und deren Kenntnis im Spruch - wie nachfolgend noch dargestellt werden wird - anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte. Ein Wiederaufnahmegrund ist daher gegeben.

Zur Ermessensentscheidung ist folgendes festzuhalten:

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Im Hinblick auf die gebotene Ermessensübung spricht für die Wiederaufnahme das Prinzip der Rechtsrichtigkeit, dem grundsätzlich der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Weiters spricht für die Wiederaufnahme des Verfahrens der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden sollen. Blieben die Erstbescheide im Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, deren Sachverhalte von Beginn an vollständig bekannt waren, gegenüber dem Bf. benachteiligt werden.

Für die Wiederaufnahme spricht auch das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die Verkürzung der Bemessungsgrundlagen bewirkt einen Ausfall von Steuereinnahmen, der von der Allgemeinheit zu Gunsten des Bf. zu tragen wäre. Die steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe sind auch nicht bloß geringfügig, da der ursprünglich festgesetzte Steuerbetrag betreffend die Einkommensteuer für 2007 um € 13.258,40, für das Jahr 2010 um € 8.157,00 und für das Jahr 2011 um € 1.200,00 erhöht wurde.

*Bei der Frage, ob die Verfügung der Wiederaufnahme nicht gegen die Billigkeit verstöße, ist zu untersuchen, ob berechtigte Interessen des Bf. an der Rechtsbeständigkeit derart verletzt werden, dass die angeführten Zweckmäßigkeitsgründe gegenüber den Billigkeitsgründen in den Hintergrund treten.*

Derartige berechtigte Interessen wurden vom Bf. nicht aufgezeigt, von einem schutzwürdigen Interesse an der Aufrechterhaltung von Bescheiden ist also nicht auszugehen.

Die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2007, 2010 und 2011 erfolgte daher zu Recht.

Die Beschwerde war diesbezüglich als unbegründet abzuweisen."

Nach Zitierung der Ausführungen des Bf. zur "Ansässigkeit" und zu den "Einkünften aus Kapitalvermögen" führte das Finanzamt weiter aus:

*"1) Wie der Bf. selbst ausführt, ist eine Ansässigkeitsbescheinigung von der Steuerverwaltung eines DBA-Partnerstaates (nur) ein gewichtiges Indiz für die Ansässigkeitsverlagerung ins Ausland.*

*Eine derartige Ansässigkeitsbescheinigung (Formular ZS-QU1) wurde bis dato vom Bf. jedoch nicht vorgelegt. Die vorgelegte Hauptwohnsitzbescheinigung des Stadtbüros A. hat jedenfalls keine derartige Indizienwirkung.*

*Hingewiesen wird darauf, dass die Bereitschaft zur Erteilung von bloßen Ansässigkeitsbescheinigungen (mittels des dafür vorgesehenen Formulars ZS-QU1) eine geradezu selbstverständliche Verpflichtung aller DBA-Partnerstaaten ist.*

*Wie bereits in der Begründung des bekämpften Bescheides ausgeführt wurde, leb(t)en die Kinder des Bf. weiter in Österreich, vom Bf. wurden Unterhaltszahlungen geleistet und ein Sohn wohnte sogar in der Wohnung des Bf.. Dass der Bf. nach dem Tod seiner Mutter keine Verwandte mehr in Österreich hatte, ist entgegen den Behauptungen in der Beschwerde somit nicht zutreffend.*

*Inwieweit der drohende Gehaltsverlust in Österreich eine Relevanz für die Frage des Lebensmittelpunktes des Bf. haben könnte, entzieht sich dem Verständnis der Abgabenbehörde.*

*Aus dem Umstand, dass die Institutskolleginnen dem Bf. per Geburtstagskarte zum Geburtstag gratulierten, und der Bf. seine Kolleginnen anlässlich seiner Rückkehr nach Österreich zu einer Abschiedsfeier (Kosten lt. vorgelegten Rechnungen SFr 534,90 = € 387,50) eingeladen hatte, lässt sich nicht ableiten, dass die persönlichen Interessen des Bf. in der Schweiz gelegen wären. Übliche Kontakte zu Arbeitskollegen fallen als persönliche Beziehungen nicht ins Gewicht (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193).*

*Aus dem vorgelegten Mailverkehr mit dem schweizerischen Ehepaar EP ist zwar einerseits zu ersehen, dass der Bf. mit diesem Ehepaar gelegentlich noch in Kontakt steht, andererseits zeigt der Inhalt aber auch, dass der Bf. eine emotional starke Bindung zu seiner Geburtsstadt Wien hat.*

*Weitere Angaben (zur Eingabe vom 21.5.2014) über persönliche Bindungen oder Beziehungen in der Schweiz wurden auch in der Beschwerde nicht gemacht.*

*In der Stellungnahme des Bf. vom 19.5.2014 bezeichnet der Bf. seinen Aufenthalt in A. als 'eine meine berufliche und private Biographie sehr stimulierende und prägende Episode'. Daraus kann man erkennen, dass der Bf. selbst seinen Aufenthalt als Episode und nicht als dauerhaften Zustand betrachtete. Wenn der Bf. tatsächlich alle beruflichen und persönlichen Brücken nach Österreich abgebrochen hätte, wäre es kaum verständlich bzw. vorstellbar, dass ihn ein österreichischer Primar wegen der Übernahme der Leitung der Pathologie an einem Klinik kontaktiert hätte.*

*Wenn der Bf. behauptet, dass für die Leistungen, die er in Österreich in den Jahren 2006 bis 2010 der Umsatzbesteuerung unterworfen hat, seine Anwesenheit in Österreich nicht erforderlich gewesen sei, so ist dazu folgendes anzuführen:*

*Mit Schreiben vom 26.8.2008 wurde der steuerlichen Vertretung des Bf. auf dessen Anfrage hin vom Finanzamt Waldviertel mitgeteilt, dass bezüglich der (wissenschaftlichen) Leistungen des Bf. die Leistungsortbestimmung des § 3a Abs. 8 lit. a UStG greife. Nach*

*dieser Bestimmung werden wissenschaftliche Leistungen dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird.*

*Aus dem Umstand, dass der Bf. seine Umsätze (weiterhin) in Österreich der Umsatzsteuer unterzogen hat, muss die Abgabenbehörde den Schluss ziehen, dass der Bf. zum wesentlichen Teil in Österreich tätig geworden ist.*

*Im Übrigen ist in diesem Zusammenhang darauf zu verweisen, dass der Bf. seine steuerliche Vertretung in Österreich, die ihn seit 1997 bis dato durchgehend vertritt, anlässlich seines "Wegzuges" in die Schweiz nicht kündigte.*

*Entscheidend ist aber vor allem, dass der Bf. mit Kaufvertrag vom 14.12.2007 das Wohnungseigentum an seiner, bisher angemieteten Wohnung H-Straße 4, 1111 St erworben hat. Aus dem Umstand, dass keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden sind, kann geschlossen werden, dass die Wohnung nicht zu Vermietungszwecken angeschafft wurde. Vielmehr lässt dieser Kauf eindeutig darauf schließen, die Tätigkeit in der Schweiz nur für eine befristete Zeit beabsichtigt war und die Rückkehr ins Heimatland Österreich von vornherein geplant war; diese erfolgte schließlich 2010 auch tatsächlich. Dies ergibt sich auch aus den Angaben in der E-Mail vom 27.03.2014, in der ausgeführt wird, dass die Entscheidung zum Wohnungskauf bereits vor der Abreise in die Schweiz getroffen worden sei ebenso wie aus der Eingabe vom 21.05.2014.*

*Die Rechtsprechung der Berufungsbehörde (UFS 22.8.2013, RV/0341-F/11, UFS 27.1.2011, RV/0520-I/08), die Österreichische Verwaltungspraxis (EAS 1086 17.6.1997, SWI 9/1997, 381; EStR 2000, Rz 7596) und das Schrifttum (Lang/Schuch/Staringer, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerung, 170; Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z4 Rz 11; Loukota, Internationale Steuerfälle, Rz 534; Jakom/Marschner EStG, 2013 § 1 Rz 20) vertreten übereinstimmend die Auffassung, dass bei der Lösung von Fragen nach dem Mittelpunktes des Lebensinteresse dem zeitlichen Element eine besondere Bedeutung zukommt, dass solche Fragen vor dem Hintergrund eines längeren Beobachtungszeitraumes zu beurteilen sind und dass lediglich kurzfristige Auslandsaufenthalte in der Regel nicht zur Verlagerung des Lebensmittelpunktes führen. Ganz in diesem Sinne bestätigte in einem aktuell ergangenen Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193, RdW 10/2013, 619), den Standpunkt der Abgabenbehörde, dass die inländische Ansässigkeit auch bei einem zweijährigen Auslandsdienstverhältnis aufrecht bleibt, wenn die bestehende Wohnstätte beibehalten wird.*

*Wenn man nun im Lichte dieser Rechtsprechung den vorliegenden Beschwerdefall beurteilt, so sprechen die aufgezeigten Gesichtspunkte dafür, dass die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. durchgehend in Österreich gelegen sind, also auch im Zeitraum während seiner kurzfristigen beruflichen nichtselbständigen Tätigkeit in der Schweiz von 01.09.2006 bis 15.03.2010.*

*Auf die diesbezüglichen Ausführungen des bekämpften Bescheides wird verwiesen.*

*Da somit der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in dieser Zeit in Österreich gelegen ist, war der Bf. als in Österreich ansässig iSd Art. 4 DBA Schweiz zu qualifizieren.*

*Diesbezüglich erfolgte Besteuerung der schweizerischen nichtselbständigen Einkünfte in Österreich zu Recht, weshalb die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen war.*

*2) Was die Schätzung der Einkünfte der ausländischen Kapitaleinkünfte betrifft, so ist vorweg darauf zu verweisen - wie auch in der Beschwerde angeführt wird - , dass der Bf. selbst beantragt hat, die Höhe der Kapitalerträge zu schätzen. Diesbezüglich wurde auf die vorgelegten Zinsgutschriftenbelege und die von der Schweiz gemeldeten Depotstände verwiesen.*

*Da diese vorgelegten Wertschriften- und Guthabensverzeichnisse bzw. Zinsausweise nur unvollständig vorgelegt wurden und die darin angeführten Zinserträge außerdem nicht mit den von der Schweizer Abgabenverwaltung angenommenen Einkünften aus Wertschriften und Kapitalvermögen übereinstimmen (in den Jahren, für die es Schweizer Abgabenscheide gibt, nämlich 2007 - 2010), konnten diese Unterlagen nicht als Grundlage für die vorgenommene Schätzung herangezogen werden. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen auch bei Kapitalerträgen grundsätzlich nach österreichischem Recht zu erfolgen hat und damit die in der Schweiz ermittelten Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht übernommen werden konnten.*

*Als Schätzungsbasis wurden daher für die Jahre 2007 bis 2010, wie auch vom Bf. beantragt, die bekanntgegebenen Depotstände herangezogen. Wie im bekämpften Bescheid sehr wohl ausgeführt wurde, wurden die schweizerischen Kapitaleinkünfte mit 10 % der übermittelten Jahresendbestände geschätzt.*

*Diese Schätzungsmethode erfolgte in Anlehnung an die gesetzlich vorgesehene Schätzungsmethode im § 42 Abs. 2 InvFG 1993.*

*Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166; 23.2.2012, 2009/17/0127). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111; 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122).*

*In der Beschwerde wird vorgebracht, dass das Schätzungsergebnis völlig unrealistisch sei. Eine konkrete Begründung für diese Behauptung (außer dem Verweis auf die - allerdings unvollständigen und somit nicht aussagekräftigen - Zinsausweise) bleibt der Bf. aber schuldig.*

*Da somit sowohl die Schätzungsberichtigung gegeben ist, als auch die Schätzungsmethode nachvollziehbar ist und der Bf. kein substantiiertes Vorbringen bezüglich der Höhe der schweizerischen Einkünfte aus Kapitalvermögen in den Jahren*

2007 bis 2010 geäußert hat, war die Beschwerde auch diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Im bekämpften Einkommensteuerbescheid 2012 wurden auf Grund eines Eingabefehlers im Zuge der Datenerfassung Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug iHv € 61.030,10 berücksichtigt. Richtigerweise betragen diese Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug - wie auch in der Bescheidbegründung korrekt angeführt wurde, € 51.393,77.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer 2012 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden."

**Der Bf. stellte folgenden Vorlageantrag:**

"1. Zur Begründung der Beschwerdevorentscheidung über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide:

Fasst man die Rechtsansicht der Behörde erster Instanz, mit der Sie die Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide zu begründen versucht zusammen, so vertritt diese die Ansicht, dass es ausreichend sei, zur Begründung der Wiederaufnahme auf Bescheide zu verweisen, welche selbst keine Begründung enthalten.

Mit seinen Ausführungen geht das Finanzamt Waldviertel vollkommen über die Tatsache hinweg, dass in jenen Bescheiden, auf die zur Begründung der Wiederaufnahme verwiesen wird, schlichtweg keine Begründung bei deren Erlassung abgegeben wurde.

Der Beschwerdeführer hat ausführlich in der Rechtsmittelschrift dargestellt, weshalb keine gesetzmäßige Begründung der Wiederaufnahmebescheide vorliegt, worauf jedoch die Abgabenbehörde erster Instanz nur insoferne eingeht, als sie die Ansicht vertritt, dass die bloße Behauptung es seien Tatsachen des Inhaltes neu hervor gekommen, dass der Beschwerdeführer Einkünfte aus Kapitalvermögens in den von der Wiederaufnahme erfassten Jahren bezogen hätte und er im Zeitraum von 2007 bis 2010 in Österreich ansässig gewesen sei, den Anforderungen an die Begründung eines Wiederaufnahmebescheides genügen würde.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat sich beispielsweise nicht damit auseinandergesetzt, dass die (zeitliche) Abfolge des Bekanntwerdens der für die Wiederaufnahme maßgebenden Tatsachen und Beweismittel in zeitlicher Abfolge darzustellen ist und die Bescheidbegründung in unmissverständlicher Weise Hinweise darauf zu enthalten hat, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervor gekommen sind.

Ebenso wenig hat sich die Abgabenbehörde erster Instanz damit auseinander gesetzt, dass nach dem Beschwerdevorbringen auch Feststellungen zu treffen gewesen wären, welche die Wiederaufnahme rechtfertigen.

Zusammenfassend hat sich daher die Abgabenbehörde erster Instanz ebenso wie in den erstinstanzlichen Bescheiden schlechthin nicht mit den Voraussetzungen für eine

*ordnungsgemäße und rechtskonforme Begründung eines Wiederaufnahmebescheides auseinandersetzt, weil sonst nicht verständlich wäre, weshalb auch in der Beschwerdevorentscheidung nicht auf das Beschwerdevorbringen vollumfänglich eingegangen wird, dies zu Gunsten der allgemein gehaltenen Behauptung, es sei ohnehin auf das Bestehen neu hervorgekommener Tatsachen hingewiesen worden.*

*Die Behörde erster Instanz versucht auch, mit der Beschwerdevorentscheidung die fehlende Begründung für die Grundlagen der Ermessensentscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens nachzuholen, was bei diesem Verfahrensstand unzulässig ist.*

*Dieser Umstand zeigt auf, dass mit der Beschwerdevorentscheidung in unzulässiger Weise der Versuch unternommen wird, eine fehlende Begründung in einem Verfahrensstadium nachzuholen, in dem dies nicht mehr zulässig ist.*

*Es wird daher der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmeverfügung stattzugeben sein.*

**2. Zur Begründung der Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde gegen die Bescheide Einkommenssteuer 2007 bis 2012:**

- *Zur Frage der Ansässigkeitsbescheinigung:*

*Entgegen der nunmehr auch in der Beschwerdevorentscheidung vertretenen Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz liegt eine Ansässigkeitsbescheinigung der schweizerischen Steuerverwaltung vor.*

*Es bleibt unerfindlich weshalb deren Bestand von der Abgabenbehörde erster Instanz auch in der Beschwerdevorentscheidung negiert wird.*

*Von einer bloßen Bestätigung des Bestehens des Hauptwohnsitzes kann auf Grund der eindeutigen Textierung der vorliegenden Bescheinigung keine Rede sein. Vielmehr bestätigt das Steueramt der Stadt A. ausdrücklich, dass das Hauptsteuerdomizil und somit die Ansässigkeit gemäß dem DBA für den fraglichen Zeitraum beim Beschwerdeführer in der Schweizerischen Eidgenossenschaft zu liegen kommt.*

*Das von der Behörde I. Instanz erwähnte Formular ZS-QU1 dient der Dokumentation der Voraussetzungen einer DBA-rechtlichen Quellentlastung, kann jedoch nicht der Rückschluss gezogen werden, die schweizerische Finanzverwaltung hätte sich dieses Formulars bei Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung bedienen müssen, andernfalls von der vorliegenden Ansässigkeitsbescheinigung keine Rechtswirkungen ausgehen würden.*

- *Zur Frage der Ansässigkeit des Beschwerdeführers:*

*Der Beschwerdeführer hat in der Rechtsmittelschrift ausführlich dargelegt, weshalb die Abgabenbehörde bei der Beurteilung des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Beschwerdeführers vom Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse auszugehen hat, wobei die Nähebeziehungen in objektiver Hinsicht festzustellen sind.*

*Auch mit der Beschwerdevorentscheidung setzt sich die Abgabenbehörde erster Instanz erneut in Widerspruch zu den in der Judikatur entwickelten Grundsätzen wie sie in der Beschwerdeschrift aufgezeigt werden, in dem ausschließlich zu Lasten des Beschwerdeführers Einzelumstände für die Begründung einer Ansässigkeit des Beschwerdeführers in Österreich für den fraglichen Zeitraum herangezogen werden, ohne auf das Gesamtbild der eine Ansässigkeit begründenden Umstände auch im Sinne der für den Standpunkt des Beschwerdeführers sprechenden Anknüpfungspunkte für eine Ansässigkeit in der Schweiz einzugehen.*

*Vollkommen unerfindlich bleibt weshalb Unterhaltszahlungen des Beschwerdeführers oder die Tatsache, dass erwachsene Kinder des Beschwerdeführers in Österreich leben, die Annahme des Mittelpunktes seiner Lebensinteressen in Österreich rechtfertigen würden.*

*Ebenso wenig lässt sich aus der Tatsache des Erwerbes einer Eigentumswohnung in Österreich der Rückschluss konstruieren, der Beschwerdeführer habe seinen Lebensmittelpunkt während seines Auslandsaufenthaltes nach wie vor in Österreich gehabt.*

*Folgt man der Argumentation der Abgabenbehörde erster Instanz, welche nunmehr auch in der Beschwerdevorentscheidung vertreten wird, so würde jede Veranlagungsentscheidung betreffend Immobilien dazu führen, dass der Lebensmittelpunkt dorthin verlagert wird, wo sich die Immobile befindet.*

*Weiters kann nicht nachvollzogen werden, weshalb der Umstand, dass der Beschwerdeführer keine Einkünfte aus Vermietung bezogen hat, den Rückschluss zuließe, dass der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich verblieben sei.*

*Die Behauptung der Abgabenbehörde erster Instanz, der Kauf der Eigentumswohnung in der H-Straße 4, St., durch den Beschwerdeführer ließe eindeutig den Schluss darauf zu, dass er eine Tätigkeit in der Schweiz nur für eine befristete Zeit beabsichtigt war, erweist sich vielmehr als unstatthafte Vermutung zu Lasten des Beschwerdeführers.*

*Die Abgabenbehörde I. Instanz setzt sich in Widerspruch zu Grundfreiheiten der europäischen Rechtsordnung, wozu vor allem auch die Kapitalverkehrsfreiheit zählt, welche dadurch gefährdet würde, wenn ein Mitgliedsstaat aus dem Umstand, dass von einem Bürger des Gemeinschaftsgebietes ein Immobilieninvestment in einem Land des Gemeinschaftsgebiet tätig ist, der Rückschluss zulässig sei, aus dem Erwerb sei eine Verlagerung des Mittelpunkt der Lebensinteressen zu erschließen.*

*Würde nämlich der Erwerb einer Eigentumswohnung im Inland alleine dafür ausreichen dem Erwerber eine Ansässigkeit im Inland zu unterstellen, wie dies die Behörde I. Instanz zu argumentieren versucht, wäre damit ohne jeden Zweifel ein Eingriff der Behörde I. Instanz in Grundfreiheiten des Europäischen Rechtes verbunden, welcher nicht hinzunehmen ist.*

*Die Abgabenbehörde erster Instanz bleibt auch jede sachlich nachvollziehbare Erklärung dafür schuldig, weshalb aus einem Wohnungsankauf durch den Beschwerdeführer*

*der Schluss zulässig sei, er habe vorgehabt die Tätigkeit in der Schweizerischen Eidgenossenschaft nur für befristete Zeit auszuüben und die Rückkehr nach Österreich von vornherein geplant.*

*Auch diese Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz in der Beschwerdevorentscheidung lassen erkennen, dass nach Ansicht des Beschwerdeführers der Boden der Sachlichkeit und Nachvollziehbarkeit einer Bescheidbegründung verlassen wird, zu Gunsten von Rückschlüssen, für die es bei sachlicher Betrachtung keinen Anhaltspunkt gibt.*

*Soweit die Abgabenbehörde erster Instanz in der Beschwerdevorentscheidung ihre verfehlte Rechtsansicht damit zu begründen versucht, dass aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 25.10.2013, 2011/15/0193 gleichsam der Grundsätze erschließen lassen würde, dass die inländische Ansässigkeit auch während einem 2-jährigen Auslandsdienstverhältnis aufrecht bleibt, ist dem zu entgegnen, dass die zitierte höchstgerichtliche Entscheidung mangels Sachverhaltsidentität nicht auf den zur Beurteilung heranstehenden Sachverhalt anzuwenden ist.*

*Die Abgabenbehörde erster Instanz hat willkürlich die Tatsache eines zweijährigen Auslandsdienstverhältnisses aus dem Sachverhalt des Beispieldafalles herausgegriffen, wobei sie jedoch unerwähnt lässt, dass dieser Entscheidung ein Sachverhalt zu Grunde liegt, bei dem als wichtiges Indiz für die Annahme einer Ansässigkeit im Inland der inländische Arbeitslosengeldbezug unmittelbar nach der Rückkehr des Arbeitnehmers aus dem Ausland gewertet wurde.*

*In dem von der Behörde erster Instanz zur Begründung ihrer Rechtsansicht zitierten (angeblichen) Beispieldafall wird als Anknüpfungspunkt für die Ansässigkeit im Inland der Umstand gewertet, dass eine Hauptwohnsitzmeldung des Arbeitnehmers an der Adresse seines Einfamilienhauses im Inland während seines gesamten Auslandsaufenthaltes aufrecht blieb, dies ebenso wie die Zulassung sämtlicher Fahrzeuge an dieser Adresse.*

*All diese Anknüpfungspunkte für eine durchgehende Ansässigkeit im Inland liegen beim Beschwerdeführer nicht vor, sodass auch nicht von einer beispielhaft anzuwendenden Judikatur die Rede sein kann.*

*Darüber hinaus war der Auslandsaufenthalt des Beschwerdeführers nahezu doppelt so lange, wie dies beim Sachverhalt des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes der Fall war.*

*Auch die Heranziehung eines höchstgerichtlichen Erkenntnisses mit nicht vergleichbarem Sachverhalt zur Untermauerung des eigenen Standpunktes lässt erkennen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz geradezu bemüht erscheint, den eigenen verfehlten Standpunkt argumentativ mit jedoch bei sachlicher Betrachtung rechtswidriger Begründung zu unterstützen.*

*Wenngleich die Abgabenbehörde erster Instanz in der Beschwerdevorentscheidung zusammenfassend die Ansicht vertritt, die in der Entscheidung aufgezeigten Gesichtspunkte würden dafür sprechen, dass die engeren persönlichen und*

wirtschaftlichen Beziehungen des Beschwerdeführers in Österreich gelegen seien, vermag sie dies bei sachlicher Betrachtung der Argumentation letztendlich nur damit zu begründen, dass der Beschwerdeführer eine Eigentumswohnung in Österreich angeschafft hat, wenn man davon absieht, dass die Behörde erster Instanz weiters die Ansicht vertritt, dass die Tatsache, dass erwachsene Kinder des Beschwerdeführers in Österreich leben auch als ein Anknüpfungspunkt für den Mittelpunkt des Lebensinteresses zu werten sei.

Diese Argumentation der Abgabenbehörde erster Instanz vermag nicht zu überzeugen, vor allem deshalb weil diese erneut den Versuch unternommen hat, isolierte Tatsachen herauszugreifen, ohne das nach ständiger Judikatur geforderte Gesamtbild aller Umstände zusammenfassend in die Erwägungen der Beurteilung der Ansässigkeit einzubeziehen.

Im Rahmen der vom Bundesfinanzgericht vorzunehmenden umfassenden Beurteilung der Anknüpfungspunkte für die Ansässigkeit des Beschwerdeführers während dessen Auslandaufenthaltes wird sich zweifelsfrei ergeben, dass dessen Lebensmittelpunkt während der Dauer der Tätigkeit des Beschwerdeführers in der Schweizerischen Eidgenossenschaft gelegen war.

- Zur Frage der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen

Auch mit den Ausführungen betreffend die Grundlagen der Schätzung der ausländischen Kapitaleinkünfte geht die Abgabenbehörde erster Instanz schlichtweg über die Tatsache hinweg, dass eine 10%ige Rendite bei realistischer Sicht nicht zu erzielen ist.

Dem von der Behörde I. Instanz zitierten § 42 Abs 2 InvFG 1993 ist keine Schätzungsmethode zu entnehmen, welche den Schluss zuließe, dass es zulässig sei, vollkommen unrealistische Zinserträge einer Schätzung von Einkünften zu Grunde zu legen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz vermeint, dass eine konkrete Begründung der Beschwerde in diesem Punkt nicht erfolgt sei. Schon bei der Anwendung der auch der Behörde I. Instanz zuzusinnenden allgemeinen Lebenserfahrung ist es als offenkundige Tatsache anzusehen, dass beispielsweise bei Sparguthaben Renditen im fraglichen Zeitraum von jedenfalls unter 1% pro Jahr erzielt werden.

Auch der Abgabenbehörde ist bekannt, dass im relevanten Zeitraum von 2007 bis 2010 ständige sinkende Kapitalerträge vorgelegen haben, welche zu keinem Zeitpunkt den der Schätzung unterstellten Wert von 10% Rendite erreichen konnten.

Tatsächlich konnten realistischer Weise bei Veranlagungen im fraglichen Zeitraum Renditen bestenfalls im Bereich von 0,25% bis 3,00% erzielt werden, wobei es für die Abgabenbehörde erster Instanz keiner besonderen Fachkenntnisse vom Veranlagungsmarkt bedurfte hätte, um eine 10%ige Rendite als vollkommen unrealistisch erkennen zu können.

*Die Abgabenbehörde erster Instanz kann daher auch das diesbezügliche Beschwerdevorbringen nicht mit der Behauptung abtun, der Beschwerdeführer habe das Rechtsmittel in diesem Punkt nicht ausreichend begründet.*

### **3. Anträge:**

*Aus sämtlichen genannten Gründen stellt der Beschwerdeführer den ANTRAG auf Vorlage der Beschwerde vom 27.06.2014 (Punkt lit. a der Beschwerdevorentscheidung) und Beschwerde vom 30.06.2014 (Punkt lit. b der Beschwerdevorentscheidung) zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht."*

### **Mündliche Verhandlung:**

Nach Vortrag des Sachverhaltes durch die Vorsitzende verweist der Rechtsvertreter betreffend "Wiederaufnahme" auf die schriftlichen Ausführungen in der Beschwerde und dem Vorlageantrag und führte ergänzend aus, dass er sich in der Beschwerdebegründung, was die Wiederaufnahme betrifft, sehr intensiv mit der zeitlichen Abfolge auseinandergesetzt habe. Die Bescheidbegründung, auf die sich die Finanzverwaltung bezogen habe, sei zum Zeitpunkt der Bescheide noch nicht im Rechtsbestand gewesen. Das Nachholen der Begründung funktioniere im Rechtsmittelverfahren nicht mehr. Er habe versucht, ganz exakt darzulegen, welche Bestandteile ein Wiederaufnahmsbescheid zu enthalten habe. Seiner Ansicht habe das das Finanzamt Waldviertel nicht annähernd erfüllt.

Zur Ansässigkeit führte der Rechtsvertreter aus, dass der Bf. vorgebracht habe, dass die Ansässigkeitsbescheinigung des zuständigen Gemeindesteueramtes in der Schweiz zu beachten sei. Die Schweizerische Steuerverwaltung habe die Ansicht vertreten, dass die Ansässigkeit des Bf. damals in der Schweiz gelegen sei. Bei Beweiswürdigungsfragen müsse es die Verpflichtung des Finanzamtes sein, die Gründe für und gegen Ansässigkeit abzuwägen. Das Finanzamt habe die Betrachtungen auf die Ansässigkeit in Österreich fokussiert.

Abschließend verwies der Rechtsvertreter betreffend Ansässigkeit und Einkünfte aus Kapitalvermögen nochmals auf seine schriftlichen Vorbringen.

Hinsichtlich der Ausführungen, dass die Wiederaufnahmebescheide nicht ordnungsgemäß begründet wären, wies der Amtsvertreter auf die ständige Rechtsprechung des VwGH, wo ausgesprochen werde, dass es sehr wohl zulässig sei, auf eine Begründung, die in anderen Bescheiden enthalten ist, zu verweisen.

Den Einwendungen des Bf., dass die Abgabenbehörde nicht auf seine Argumente, die für eine Ansässigkeit in der Schweiz sprechen, eingegangen sei, und auch die Schweizer Steuerbehörde von einer Ansässigkeit in der Schweiz ausgegangen sei und eine Ansässigkeitsbescheinigung ausgestellt habe, hielt der Amtsvertreter entgegen, dass eine derartige Ansässigkeitsbescheinigung nur Indiziencharakter habe.

Betreffend die Höhe der Kapitaleinkünfte führte der Amtsvertreter aus, dass der Bf. auch in dem weiteren Verfahren keine Unterlagen hinsichtlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen

vorgelegt und ausschließlich angeführt habe, dass die Schätzung der Kapitaleinkünfte zu hoch erfolgt sei.

Dem hielt der Rechtsvertreter entgegen, dass, wenn sich die Schätzungsmethode in einem unrealistischen Bereich bewege, die Schätzung nicht zulässig sei. Das sei eine Rechtsfrage.

Der Bf., Dr. Bf, führte dazu aus, dass er sämtliche Unterlagen, die ihm zur Verfügung gestanden seien, dem Steuerberater gegeben habe und diese Unterlagen seines Wissens offengelegt worden seien. Sein Hauptinteresse habe darin bestanden, alles offenzulegen.

In Beantwortung der Frage der beisitzenden Richterin gab der Bf. bekannt, dass die ausstellende Behörde der Ansässigkeitsbescheinigung das Stadtbüro in A. gewesen sei und führte weiters aus, dass nichts anderes vorgesehen gewesen sei, als seinen Wohnsitz in die Schweiz zu verlegen. Er habe in der Schweiz eine neue Betätigung gefunden; auch sei der Dienstvertrag in der Schweiz unbefristet abgeschlossen worden. Er habe die wesentlichen Sachen von Österreich mitgenommen und habe in der Schweiz eine größere Wohnung gemietet, die er bis zur meiner Berufung nach LK beibehalten habe. Die Übersiedlung sei ohne Spedition erfolgt. Die Wohnung im Zentrum von St sei eine gute Wertanlage gewesen. Dass er nach LK berufen worden sei, sei nicht vorherzusehen gewesen.

Über Befragen des Amtsvertreters, weshalb er eine steuerlichen Vertreter weiterhin in Österreich behalten habe, führte der Bf. aus, dass er am Institut in Wien gearbeitet und damit in Verbindung stehende Arbeiten in der Schweiz durchgeführt habe. Das Dienstverhältnis (Werkvertrag) am Institut sei weitergeführt worden, weshalb er den Steuerberater weiterbeschäftigt habe. Zusätzlich seien alte Steuerbescheide noch abzuarbeiten gewesen. In der Schweiz habe er ebenfalls einen Steuerberater gehabt.

Er sei im Wesentlichen nur zu familiären Ereignissen nach Österreich gereist. Weiters habe er verschiedene Erledigungen ua. im Zusammenhang mit dem Erwerb der Wohnung in Österreich gemacht. Die meiste Zeit habe er in der Schweiz verbracht. Es sei nicht von langer Hand geplant gewesen, dass er nach Österreich zurückgehen werde.

Auf die Frage des Amtsvertreters, ob er sagen könne, wie oft er in Österreich gewesen sei, führte der Bf. aus, dass er darüber kein Buch geführt habe. Er sei zu den verschiedenen Familienfesten nach Österreich gefahren. Die von ihm in Österreich gekaufte Wohnung sei damals von seinem seit 2007 arbeitslosen Sohn genutzt worden. Er habe seine Tätigkeit in LK im März 2010 aufgenommen. Zirka drei Monate vorher habe der dortige Primarius mit ihm Kontakt aufgenommen. Es sei durchaus nicht sicher gewesen, dass er diese Stelle bekommen würde. Es habe auch noch andere Bewerbungen gegeben.

Der Finanzamtsvertreter brachte vor, dass das Finanzamt über Antrag des Steuerberaters die doppelte Haushaltungsführung und Familienheimfahrten berücksichtigt habe. So wie sich hier der Sachverhalt darstelle, hätte das Finanzamt allerdings auf Grund der Gesetzeslage die Aufwendungen nur für ein halbes Jahr berücksichtigen dürfen.

Der Rechtsvertreter wies in seinem Schlusswort, was die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme betrifft, noch einmal auf die schriftlichen Beschwerdeausführungen hin und vor allem auch darauf, dass die Finanzverwaltung die Wiederaufnahmegründe nicht dargelegt habe. Das Finanzamt habe auf Bescheide verwiesen, denen es auch am Begründungsinhalt gefehlt habe.

Richtig sei, dass ein Verweis auf einen Bescheid zulässig sei. Es sei aber nicht zulässig, auf einen Bescheid zu verweisen, der keine Begründung betreffend die Wiederaufnahme enthalte.

Was die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide betreffe, sei in dem heute durchgeführten Beweisverfahren klargestellt worden, dass der Bf. eine neue berufliche Herausforderung angenommen und deshalb auch seinen Wohnsitz gänzlich in die Schweizerische Eidgenossenschaft verlegt habe.

Der Umstand, dass er Vater dreier Kinder ist, vermag zwar eine persönliche Beziehung zu den Kindern nahelegen, sei jedoch kein Nachweis für den Lebensmittelpunkt des Bf. in Österreich. Es sei auf seine familiäre Situation einzugehen, zumal seine Mutter verstorben und der Bf. geschieden sei.

Was die Ansässigkeitsbescheinigung betreffe, so werde eine derartige Bestätigung von dem zuständigen kantonalen Amt derart ausgestellt wie sie im Akt einliege, welcher Umstand vom Steueramt schriftlich bestätigt worden sei. Inhaltlich handle es sich daher um eine Ansässigkeitsbescheinigung im Sinne des DBA. Sollte dies in Zweifel gezogen werden, sei der bestätigende Mitarbeiter des Gemeindesteueramtes einzuvernehmen, welcher diesen Umstand bestätigen werde.

Was die Frage der Ansässigkeit des Bf. nach den Ergebnissen des Beweisverfahrens betreffe, so ergebe sich aus dem Beweisverfahren kein Umstand, welcher nahelegen würde, er habe nicht seinen Wohnsitz auf Dauer in die Schweiz verlegt.

Er wolle noch einmal auf die persönliche Situation des Bf. eingehen.

Wie dem Senat aufgezeigt wurde, sei der Bf. damals 59 Jahre alt gewesen und habe sich entscheiden müssen, durch Eigenkündigung seine gesamte berufliche Verankerung in Österreich aufzugeben. Er habe dann eine vollkommen neue Tätigkeit auch in organisatorischer Hinsicht in der Schweiz aufgenommen. Er habe durch seine Eigenkündigung beim öffentlichen Anstaltenträger in NÖ nicht erwarten können, dass er dort jemals wieder ein berufliches Angebot erhalten werde. Es sei daher für den Bf. beim Wegzug davon auszugehen gewesen, dass er nicht nur bis zu seiner Pensionierung, sondern auf Grund seiner fachlichen Qualifikation als Pathologe und weit darüber hinaus an seinem neuen Berufsort in der Schweiz tätig sein werde.

Die Tatsache, dass er eine Eigentumswohnung im Inland erworben habe, lasse keine Rückschlüsse darauf zu, dass der Lebensmittelpunkt des Bf. nicht in der Schweiz gewesen sei. Der Bf. habe diesen Ankauf als Investment betrachtet, welches sich alleine schon auf Grund der Wertsteigerung des Objektes als zielführend erwiesen habe.

Was die Frage der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen betreffe, werde ebenfalls auf die Beschwerdeausführungen verwiesen und ergänzend ausgeführt, dass der Finanzbehörde erster Instanz Unterlagen betreffend die Kapitaleinkünfte vorgelegen seien, welche sie bei dem Schätzungsorgang berücksichtigen hätte müssen.

Im Übrigen werde unter Hinweis auf die schriftlich gestellten Anträge, die Stattgabe der Beschwerde beantragt."

**Ergänzend führte der Rechtsvertreter aus, dass er die Beschwerde betreffend die Anspruchszinsen 2007 bis 2012 zurückziehe.**

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Strittig ist,

I. betreffend die Jahre 2007, 2008, 2009 und bis Februar 2010, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in Österreich oder in der Schweiz gewesen ist und folgend wo die Besteuerung der schweizer nichtselbständigen Einkünfte und Kapitaleinkünfte zu erfolgen habe,

II. ob die Bescheide über die Wiederaufnahme betreffend die Jahre 2007, 2010 und 2011 aus formaler Sicht und dem Inhalt nach dem Begründungserfordernis entsprechen,

III. betreffend die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012, ob die Schätzung der ausländischen Kapitaleinkünfte sowohl hinsichtlich der Schätzungsberechtigung als auch hinsichtlich der Schätzungsmethode zu Recht erfolgt sei.

### **Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung folgenden - sich aus der Aktenlage ergebenden - Sachverhalt zu Grunde:**

Der Bf. war bis September 2006 als Primararzt und Leiter der Pathologie des Landesklinikums St, deren Rechtsträger die Niederösterreichische Landeskliniken Holding ist, tätig.

Ab September 2006 war er am Institut für Zytologie und Histologie in A. unselbständig beschäftigt und übersiedelte daher in die Schweiz.

Der Hauptwohnsitz des Bf., geschieden und Vaters von drei erwachsenen Kindern, war bis zu dessen Wegzug in die Schweiz eine von ihm gemietete Wohnung in St, die dieser im Jahr 2007 kaufte.

Die Mutter des Bf. verstarb 2007.

Für das Jahr 2007 erfolgte nur die Veranlagung der vom Magistrat der Stadt St bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 2.600,00 erklärungsgemäß.

Für die Jahre 2008 und 2009 erfolgte auf Grund der Übersiedelung des Bf. in die Schweiz keine Veranlagungen in Österreich.

Im März 2010 übernahm der Bf. die Leitung der Pathologie am Landesklinikum LK und übersiedelte wieder nach St in die von ihm im Jahr 2007 gekaufte Wohnung.

Mit Schreiben vom 19.08.2010 zeigte der Bf. dem Finanzamt seine Rückübersiedlung nach Österreich, und damit die wieder unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Österreich, an.

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 mit Bescheiden erklärungsgemäß fest.

Mit Selbstanzeige vom 6.11.2013 teilte der Bf. dem Finanzamt mit, dass er Bankkonten bei der Neuen Aargauer Bank gemäß dem Steuerabkommen Österreich-Schweiz habe. Er ersuchte um Ermittlung bzw. Schätzung der Bemessungsgrundlagen für die Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgrund der von der Schweiz gemeldeten Depotstände.

Das Finanzamt nahm nach weiteren Ermittlungen den Mittelpunkt der Lebensinteressen in den strittigen Jahren 2007 bis 2010 in Österreich an, nahm in der Folge die Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2007, 2010 und 2011 wieder auf und erließ unter Zugrundelegung der Schweizer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen aus der Schweiz neue Sachbescheide.

In den Wiederaufnahmebescheiden wurde in der Begründung auf die den Einkommensteuerbescheiden beiliegenden Begründung verwiesen, in der als Grund der Wiederaufnahme für die Jahren 2007, 2010 und 2011 die vom Bf. erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen (in der Schweiz) bzw. die Ansässigkeit in Österreich in den Jahren 2007 bis 2010 als neu hervorgekommene Tatsachen im Sinn des § 303 BAO angeführt wurden.

Für die Jahre 2008, 2009 und 2012 erließ das Finanzamt erstmalig Einkommensteuerbescheide, in denen betreffend die Jahre 2008 und 2009 die Schweizer nichtselbständigen Einkünfte und Einkünfte aus Kapitalvermögen und betreffend das Jahr 2012, die in Österreich bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und Einkünfte aus Kapitalvermögen veranlagt wurden.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen wurden gemäß § 184 BAO geschätzt.

Angefochten sind die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 BAO betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2007, 2010 und 2011 sowie die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2012.

Auf die abweisenden Beschwerdevorentscheidungen folgten der Vorlageantrag und der Vorlagebericht mit der darin enthaltenen Stellungnahme der belangten Behörde zum Vorlageantrag.

Die belangte Behörde begründete die Annahme des Mittelpunkts der Lebensinteressen in Österreich ua. mit dem Kauf der Stere Wohnung im Jahr 2007, somit einem österreichischen Wohnsitz, der familiären Beziehungen auf Grund der in Österreich lebenden Kinder und der Anfrage eines befreundeten Arztes mit dem Anbot einer Leitungsposition in LK. (oa. Beschwerdevorentscheidung SS 34 ff)

Der Bf. brachte zur Rechtsmeinung der belangten Behörde ua. folgende Gegenargumente vor:

Rückübersiedlung als Folge der Annahme des Angebots einer Leitungsposition in LK, Kfz-Anmeldung in der Schweiz, Bestand einer Schweizer Haushaltsversicherung, Schweizer Bankkonto, Mitgliedschaft im Berufsverband der Fachärzte in der Schweiz sowie das Fehlen von persönlichen Kontakten in Österreich. (oa. Beschwerde SS17ff und Vorlageantrag SS 41ff)

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Anspruchszinsen für die Jahre 2007 bis 2012 wurde in der mündlichen Verhandlung vom Rechtsvertreter zurückgenommen.

### **Gesetzeslage und rechtliche Erwägung:**

#### **I. Mittelpunkt der Lebensinteressen**

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

Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte iSd § 2 EStG 1988 (Welteinkommen; Totalitätsprinzip) und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden (vgl. Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 1 Tz 6).

Einen Wohnsitz hat gemäß § 26 Abs. 1 BAO eine Person dort, wo sie eine Wohnung unter Umständen innehält, die darauf schließen lassen, dass sie diese Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Für die Annahme eines *Wohnsitzes* im Sinne der § 1 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 26 Abs. 1 BAO ist nicht erforderlich, dass die Wohnung tatsächlich ununterbrochen benutzt wird (VwGH 16.9.92, 90/13/0299). Es reicht vielmehr aus, wenn eine Wohnung jährlich mehrere Wochen in Benutzung genommen wird (VwGH 4.12.69, 310/69; VwGH 20.6.90, 89/16/0020).

Ein Wohnsitz kann immer nur dann angenommen werden, wenn Anhaltspunkte vorliegen, die auf das Beibehalten und Benützen einer Wohnung schließen lassen.

Da das Vorliegen eines *Wohnsitzes* im Sinne der Abgabenvorschriften an die jederzeitige tatsächliche Nutzungsmöglichkeit einer Wohnung geknüpft ist, reicht die Überlassung eines Zimmers zur bloß vorübergehenden Nutzung dafür nicht aus (VwGH 14.11.1996, 94/16/0033). Ebenso stellt auch eine zwar im Besitz des Abgabepflichtigen befindliche Wohnung (Haus), über die (das) dieser jedoch nicht jederzeit frei verfügen kann (etwa wegen Vermietung), keinen *Wohnsitz* im Sinne vorgenannter Abgabenvorschriften dar.

Auch ein ständiger Inlandsaufenthalt ist für die *Wohnsitz* Begründung nicht notwendig, solange die Verfügungsmacht über Räumlichkeiten besteht, die zum Wohnen geeignet sind. Bleibt eine Wohnung während des Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, wird sie unbewohnt zurückgelassen und auch nicht vermietet, ist davon auszugehen, dass der inländische *Wohnsitz* beibehalten worden ist (UFS 13.1.2010, RV/3650-W/09).

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. die Ster Wohnung, die er bis November 2007 in Bestand gehabt hat, im Dezember 2007 gekauft. Die Wohnung war und blieb - Gegenteiliges wurde nicht vorgebracht - eingerichtet. Sie war ursprünglich unbewohnt vom Bf. zurückgelassen worden, allerdings hat er sie auf Grund von Vermögenslosigkeit seines (damals arbeitslosen) Sohnes, überlassen. Der Sohn hatte laut Behördenabfrage seinen Hauptwohnsitz bis 09.09.2009 in der Wohnung.

Der Bf. die Wohnung - das ist nicht strittig - bei seinen Besuchen in St benutzt. Die beschränkte Nutzung - wie vom Bf. ausgeführt - wurde nicht dokumentiert.

Der Bf. hatte somit in Österreich einen Wohnsitz und war somit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Der Bf. hat angegeben, in den Jahren 2006- 2010, in denen er in der Schweiz berufstätig war, in A. eine Wohnung gemietet zu haben, und nur zu Familienfesten nach St gereist zu sein. Wie oft dies in den Jahren 2006 bis 2010 vorgekommen sei, habe er nicht sagen können, da er betreffend die Familienheimfahrten nicht Buch geführt habe.

Der Bf. hatte somit ab Beginn seiner Beschäftigung auch in der Schweiz einen Wohnsitz.

Gemäß Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben.

Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art. 3 Abs. 2 DBG).

Der Bf., der seine Beschäftigung in der Schweiz im September 2006 aufgenommen und bis März 2010 ausgeübt hat dort eine Wohnung gemietet hat, in der er sich aufgehalten habe, unterlag somit auch in der Schweiz der unbeschränkten Steuerpflicht.

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

Gegenständlich regeln Art 4 Abs. 1 und 2 und Art. 15 Abs. 1 iVm Art. 23 Abs. 1 und 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizer Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der im strittigen Zeitraum geltenden Fassung), im folgenden kurz: DBA-CH, die Besteuerung der schweizerischen unselbständigen Einkünfte des Bf. im Hinblick auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Gemäß Art. 1 DBA-Schweiz gilt dieses Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Artikel 4 des genannten Abkommens bestimmt Folgendes:

"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.

2. Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

- a) Die Person gilt 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).
- b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.
- c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Vertragsstaaten, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.
- d) Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragsstaaten oder keines Vertragsstaates, so verstündigen sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten gemäß Artikel 25.

3. (...)"

Der Bf. war in den Jahren 2007 bis 2010 (bis Februar) sowohl in Österreich als auch in der Schweiz iS der vorstehenden gesetzlichen Regelung ansässig und somit unbeschränkt steuerpflichtig, er verfügte in der Schweiz und in Österreich über einen Wohnsitz.

Er galt somit als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist unter dem Mittelpunkt der Lebensinteressen der Ort (in jenem Staat) zu verstehen, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Entscheidend ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Darunter sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz inne hat. Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135).

Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen 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. Wassermeyer, aaO, Rn 70) (VwGH 2011/15/0193 v. 25.7.2013).

Den oa. Erkenntnissen ist letztlich entscheidend, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere ist.

Der Bf. war geschieden, seine Mutter im Jahr 2007 verstorben und seine drei Kinder erwachsen. Der Bf. war ab September 2006 auf Grund eines unbefristeten Arbeitsvertrages vom 14.06.2006 als Facharzt für Pathologie mit dem Zusatzfachtitel "Zytodiagnostik" am Institut für histologische und zytologische Diagnostik A., Beginn 01.09.2006, angestellt.

Der Bf. gab an, in der Zeit seines Schweizaufenthaltes in Österreich keine persönlichen Beziehungen gehabt zu haben.

Er gab weiters an, aufgrund der Arbeitszeiten und der Entfernung zwischen den Wohnorten in Österreich und in der Schweiz, sei er höchstens zu den Familienfeiern nach Österreich gereist. Die Fahrten Entfernung zwischen seinem Wohnort in der Schweiz und St hätten auf Grund der Entfernung mit dem Zuge 10-11 Stunden gedauert, hätten somit einen hohen zeitlichen Aufwand verursacht.

Es sei ihm daher nicht möglich gewesen, in Österreich am gesellschaftlichen Leben teil zu nehmen. Die Freizeitgestaltung betreffende Tätigkeiten hätten ausschließlich in der Schweiz stattgefunden.

Er verbrachte laut seinen Angaben daher bis auf wenige Ausnahmen die Freizeit in der Schweiz und habe dort soziale Kontakte gepflegt ua. als Mitglied im Berufsverband der Fachärzte für Zytologie und Pathologie.

Auch habe er in der Schweiz ein Auto angemeldet gehabt und eine Haushaltsversicherung abgeschlossen.

Den vorstehenden Ausführungen folgend, bestand in der Zeit der nichtselbständigen Tätigkeit in A. nach Ansicht des BFG die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. in der Schweiz.

Den Ausführungen des Finanzamtes, dass auf Grund des Kaufes der Wohnung in St darauf geschlossen werden könne, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in den Jahren 2007 bis Februar 2010 in Österreich gewesen sei, hält das Bundesfinanzgericht entgegen, dass sich bei Abwägung der Gesamtheit der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. in den beiden Vertragsstaaten der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz anzunehmen war.

Das gesellschaftliche Leben des Bf., sowohl im privaten als auch beruflich Bereich hat sich überwiegend in der Schweiz abgespielt habe.

Den Ausführungen des Bf., dass es sich bei dem Angebot aus Österreich im Jahr 2010 um ein vollkommen überraschendes Angebot gehandelt habe, wurde von der belangten Behörde nicht widersprochen.

Der Entschluss zur Rückkehr nach Österreich kann daher nicht insofern bewertet werden, dass der Bf. durchgehend in den Streitjahren in Österreich den Mittelpunkt der Lebensinteressen gehabt habe.

Die Entscheidung zur Verlegung seines Lebensmittelpunktes beruhte auf einer "neuen" (unbefristeten) Tätigkeit in der Schweiz ab September 2006.

In der vom Bf. vorgelegte Hauptwohnsitzbescheinigung bestätigt das Stadtbüro A., dass der Bf. in A. seinen Hauptwohnsitz begründet habe und gemeldet gewesen sei, und die gegenständlich ausgestellte Bestätigung des Gemeindesteueramtes bescheinigt, dass sich das Hauptsteuerdomizil (gemäß DBA die Ansässigkeit) an diesem Ort befindet.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168) (vgl. auch VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091).

Bei Abwägung der Gesamtheit der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. zu den beiden Vertragsstaaten Österreich und Schweiz kam das BFG daher zu dem Schluss, dass im Streitzeitraum der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in der Schweiz gewesen ist.

Ergänzend wird ausgeführt, dass selbst wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. nicht bestimmt hätte werden können, so hätte er gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchstabe b) DBA-Schweiz als in der Schweiz ansässig gegolten. Demnach gilt - wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden kann - eine Person in dem Vertragsstaat als ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Für den gewöhnlichen Aufenthalt, der nicht auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abstellt (VwGH 20.6.2000, 98/15/0016), genügt es, dass ein Steuerpflichtiger für eine gewisse Dauer in einem Land verweilt. Als nicht nur vorübergehend gilt ein Aufenthalt dann, wenn er sich über einen längeren Zeitraum erstreckt. Die Praxis nimmt für die Beurteilung dieser Frage häufig den Sechs-Monate-Tatbestand des § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO zu Hilfe und verneint das Vorübergehende eines Aufenthaltes, wenn der Zeitraum der Anwesenheit zumindest sechs Monate beträgt (*Stoll*, BAO Kommentar, 336).

Abwesenheiten, die nach den Umständen des Falles nur als vorübergehend anzusehen sind, unterbrechen nicht den Zustand des Verweilens und daher nicht den gewöhnlichen Aufenthalt (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 26 E 52) (UFS RV/0566-G/10 vom 14.01.2013).

Der Bf. hat sich von September 2006 bis März 2010 - mit kurzen Unterbrechungen (Fahrten zu Familienfeiern) - auf Grund seiner beruflichen Tätigkeit in der Schweiz aufgehalten. Es war daher von einem gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz auszugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## II) Wiederaufnahme

### § 303 BAO

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmeantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamem Umstände zu bestimmen.

[BGBl I 2013/14]

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064) (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 21).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157). (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 BAO Tz 24)

Gemäß § 307 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262;

12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188) sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. „Neue“ Wiederaufnahmsgründe könnten (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides mit Beschwerdevorentscheidung oder mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde führen.

...

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).

Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (vgl zB BMF, AÖF 1986/155; VwGH 21.3.1996, 94/15/0085; 9.7.1997, 96/13/0185). Nur „formelhaft“ auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit zu verweisen, verstößt gegen die Begründungspflicht (zB Wiedermann, Wiederaufnahme, 66); allerdings wird, wenn keine gegen die Wiederaufnahme sprechende Umstände vorliegen, ein solcher Begründungsmangel idR kein „wesentlicher“ Verfahrensmangel sein. (Ritz, BAO<sup>5</sup> § 307 Tz3)

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt sowohl die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Jahre 2007, 2010 und 2011 erlassen als auch die neuen Sachentscheidungen.

In den Wiederaufnahmebescheiden wurde begründend ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erfolgt sei, weil die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

In den neuen Einkommensteuerbescheiden 2007, 2010 und 2011 wurde auf die (zusätzliche) Begründung, die gesondert zugegangen ist, verwiesen, in der ausgeführt wurde, dass die Wiederaufnahme in diesen Jahren erfolgt sei, da Tatsachen neu hervorgekommen sind, nämlich dass der Bf. über Einkünfte aus Kapitaleinkünften verfügt habe bzw. in den Jahren 2007 bis 2010 in Österreich ansässig war.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht als Begründung für eine Wiederaufnahme von Amts wegen auch aus, wenn im Wiederaufnahmebescheid auf andere Dokumente (etwa auf die Begründung eines anderen Bescheides oder auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht) verwiesen wird, sofern dem Bescheidadressaten des

Wiederaufnahmebescheides der Inhalt des/der verwiesenen Dokumente(s) bekannt ist, und daraus die Wiederaufnahmegründe auch tatsächlich hervorgehen (VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108; VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075; VwGH 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 25.9.2002, 97/13/0123; VwGH 26.5.1998, 93/14/0233; Ritz, BAO<sup>5</sup> § 93 Rz. 15).

Wenn der Bf. nun mit den Ausführungen in seiner Beschwerde vermeint, die Wiederaufnahmebescheide seien mangels Vorliegens einer entsprechenden Begründung rechtswidrig, so kann diesem Vorbringen nicht gefolgt werden.

Wie sich aus den dem Bf. zugegangenen Wiederaufnahmebescheiden ergibt, verweisen diese in ihrer Begründung sehr wohl auf die gesetzlichen Bestimmungen des § 303 BAO sowie § 20 BAO und nennt gleichzeitig unter Hinweis auf die Begründung der Einkommensteuerbescheide (vom 26.05.2014) jene Gründe, welche für die Wiederaufnahme des Verfahrens ausschlaggebend waren.

Die betreffenden Einkommensteuerbescheide sind dem Bf. (unstrittig) zugegangen.

Die Argumentation des Bf., es sei in Folge der fehlenden Bescheidbegründung aus den Wiederaufnahmebescheiden nicht erkennbar gewesen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt worden sei und aus welchen Erwägungen die Behörde zu der Ansicht gelangte, dass gerade dieser Sachverhalt vorliege bzw. aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachte, geht daher ins Leere und ist nicht geeignet eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide aufzuzeigen.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird der in der Begründung eines Wiederaufnahmebescheides enthaltene Verweis auf andere Bescheidbegründungen - so wie im vorliegenden Fall auf die Begründung der Einkommensteuerbescheide - als ausreichend angesehen, eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtmäßig zu verfügen, zumal seitens der belangten Behörde in den Sachbescheiden die Wiederaufnahmegründe klar und eindeutig benannt wurden.

Im gegenständlichen Fall wurde in den Einkommensteuerbescheiden 2010 und 2011, die Tatsache dass der Bf. Einkünfte aus Kapitalvermögen in der Schweiz bezogen hat erst am 06.11.2013 bekanntgegeben.

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuer 2010 und 2011 sind auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen - Konten in der Schweiz - daher zu Recht ergangen.

Die Beschwerde gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 verfügenden Bescheide war daher als unbegründet abzuweisen.

Gleichzeitig ist im vorliegenden Fall aber auch in Bezug auf die Rechtmäßigkeit der erfolgten Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die

Jahr 2007 zu überprüfen, ob die im Einkommensteuerbescheid genannten Gründe geeignet waren, das diesbezügliche Verfahren wiederaufzunehmen.

Für das Jahr 2007 wurde - wie vorstehend zur Ansässigkeit ausgeführt - vom BFG entschieden, dass, da der Bf. 2007 bis Februar 2010 in der Schweiz ansässig war, in Österreich die Schweizer Einkünften nicht zu veranlagen waren.

Da sich somit für das Jahr 2007 die Kenntnisse der Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch keinen anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, war der Wiederaufnahmebescheid aufzuheben.

Die gegen den (neuen) Einkommensteuer 2007 gerichtete Beschwerde war als gegenstandslos zu erklären.

### **III.) Schätzung der Einkünfte aus KV aus der Schweiz**

Der Bf. hat der belangten Behörde mittels Schreiben vom 06.11.2013 bekanntgegeben, dass er Konten auf einer Schweizer Bank habe. Die Depotstände wurden der belangten Behörde im Zuge des Steuerabkommens Österreich/Schweiz bekanntgegeben. Der Bf. ersuchte, die belangte Behörde, da die Zinsgutschriften sehr niedrig seien und eine Erträgnisaufstellung der Schweizer Bank mit hohen Kosten verbunden wäre, die Besteuerungsgrundlagen auf Grund der gemeldeten Depotbestände zu ermitteln/zuschätzen.

Die belangte Behörde schätzte die Zinserträge in Höhe von 10% der jeweiligen Depotstände in den Jahren 2007 bis 2012.

#### **§ 184 BAO**

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. [BGBl 1961/194]

Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt (berechnet) werden, so sind sie zu schätzen.

Gegenstand der Schätzung sind Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil davon, nicht jedoch die Abgabenhöhe (Ellinger/ Wetzel, BAO, 119; VwGH 21.1.1998, 95/16/0322). Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl zB VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; 22.3.2010, 2007/15/0265; 29.4.2010, 2008/15/0122).

Die Schätzung darf nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben ( Ellinger/ Wetzel, BAO, 120).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent ( VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166; 23.2.2012, 2009/17/0127). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111; 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122).

Im Schätzungsverfahren besteht die Mitwirkungspflicht der Partei ( VwGH 17.10.1991, 91/13/0090; 19.3.2008, 2008/15/0017). (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 184 Tz 3)

Im gegenständlichen Verfahrens waren auf Grund des Steuerabkommens Österreich/Schweiz der belangten Behörde die (unstrittige) Höhe der Depotstände (siehe oa. Bescheidbegründung S 17) bekanntgegeben worden.

Anhand eines Vorhaltes des Finanzamtes, in welchem der Bf. darauf hingewiesen wurde, dass bei Auslandssachbestand eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gegeben sei, legte der Bf. die Wertschriften- und Guthabensverzeichnisse bzw. Zinsausweise nur unvollständig vor.

Vorgelegt wurden Kontoauszüge nur für einzelne Monate in den Jahren 2008 und 2009, die einen Zinssatz zwischen 3,46% und 1,9% ausweisen.

Weder in der Beschwerde, noch dem Vorlageantrag oder der mündlichen Verhandlung wurde vom Bf. weitere Unterlagen auch für die Jahre 2007, 2010 bis 2012 betreffend die schweizer Konten vorgelegt.

Es wurde nur angeführt, dass die Höhe der Zinsen unrealistisch sei.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen wurden von der belangten Behörde daher geschätzt.

Das Ziel der Schätzung - wie der vorstehenden Rechtsprechung zu entnehmen - ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen nahe zukommen; jeder Schätzung ist jedoch eine gewisse Ungenauigkeit immanent, die der Bf. bei nicht entsprechender Mitwirkungspflicht hinnehmen muss.

Auf Grund nur der einzelnen vorgelegten Kontoauszügen betreffend die Jahre 2008 und 2009 und den Ausführungen des Rechtsvertreters in der mündlichen Verhandlung betreffend die wirtschaftliche Situation in den Jahren 2008 und folgende und um den wahren Besteuerungsgrundlagen nahe zu kommen, geht das BFG von Zinsen in Höhe von 4% aus, die in den geänderten Einkommensteuerbescheiden 2010 bis 2012 berücksichtigt wurden.

### **Anspruchszinsen für die Jahre 2007 bis 2012**

Der Beschwerdeführer hat in der mündlichen Verhandlung vom 12. Oktober 2016 erklärt, seine Beschwerde vom 30.06.2014 gegen die Bescheide betreffend die Anspruchszinsen für die Jahre 2007 bis 2012 zurückzuziehen.

Die Beschwerde war daher gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären.. Hieraus ergibt sich, das das Beschwerdeverfahren einzustellen ist.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Es liegt im gegenständlichen Verfahren keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung vor, die durch den Verwaltungsgerichtshof zu klären ist. Diese Entscheidung steht auch nicht mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im Widerspruch.

Die Voraussetzungen des Art 133 Abs. 4 B-VG ist daher nicht erfüllt, weshalb eine Revision unzulässig ist.

Wien, am 16. November 2016