

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri und die weiteren Beisitzer ***, ***, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Niederösterreich, ***, Wirtschaftskammer Niederösterreich, im Beisein der Schriftführerin ***, in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 9. November 2009, betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 in der am 7. März 2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Nachdem das Finanzamt auf Grund der Aktenlage festgestellt hat, dass der Beschwerdeführer (Bf.) in den Streitjahren 2007 und 2008 einerseits in Österreich ansässig gewesen sei und andererseits ausländische Einkünfte bei den X in der Schweiz bezogen habe, teilte es dem Bf. mit Ergänzungersuchen vom 27. Mai 2009 mit, dass im Hinblick auf den festgestellten Sachverhalt die in der Schweiz bezogenen Einkünfte des Bf. in Österreich steuerpflichtig seien. Der Bf. wurde daher ersucht, die Höhe der ausländischen Einkünfte bekanntzugeben und mitzuteilen, um welche Einkünfte es sich handle. Des Weiteren wurde der Bf. ersucht, den beiliegenden Fragebogen und die Einkommensteuererklärungen 2004 bis 2008 auszufüllen.

Mit Email vom 5. Juli 2009 übermittelte der Bf., bezugnehmend auf ein Telefongespräch mit dem Finanzamt, im Anhang Unterlagen, aus denen die definitive Steuerveranlagung 2007 (Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuer) sowie die definitive Bundessteuer 2007 ersichtlich sei.

Mit einem weiteren Ergänzungersuchen vom 10. August 2009 teilte das Finanzamt dem Bf. mit, dass durch das Protokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz vom 22. Februar 2007, BGBl III 2007/22, (in weiterer Folge DBA Schweiz) in Österreich ansässige Personen, die als Arbeitnehmer außerhalb Österreichs für

einen Schweizer Arbeitgeber arbeiteten, der österreichischen Besteuerung unterliegen würden. Diese Bezüge würden zwar auch in der Schweiz besteuert, zur Vermeidung der Doppelbesteuerung würde jedoch gemäß Artikel 23 Abs. 2 des DBA Schweiz die Schweizer Einkommensteuer auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet. Diese Regelung komme im Falle des Bf. ab 1. Jänner 2007 zur Anwendung.

Der Bf. wurde aufgefordert, seine Einkünfte und die darauf entfallende Schweizer Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 bekannt zu geben sowie eine Bestätigung des Arbeitgebers über die Höhe der Einkünfte bzw. eine Bestätigung der zuständigen Schweizer Behörde über die Höhe der Steuer vorzulegen. Des Weiteren wurde der Bf. ersucht, die Einkommensteuererklärung E1 für die Jahre 2007 und 2008 genau auszufüllen.

Der Bf. wurde abschließend darauf hingewiesen, dass für den Fall, dass er diesem neuerlichen Ersuchen nicht nachkommen würde, seine Einkünfte gemäß § 184 BAO geschätzt würden.

Mit Eingabe vom 14. September 2009 teilte der Bf. mit, dass das DBA Schweiz das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbstständiger Arbeit grundsätzlich dem Tätigkeitsstaat zuweise. Dem Ansässigkeitsstaat verbleibe das Besteuerungsrecht, wenn der Arbeitnehmer sich insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres im Tätigkeitsstaat aufhalte. Da der Aufenthalt des Bf. in der Schweiz 200 Tage übersteige, er in der Schweiz ansässig sei und die Schweizer Staatsbürgerschaft besitze, gehe er davon aus, ausschließlich der Schweizerischen Besteuerung zu unterliegen. Aus diesem Grunde ersuche er, ihn von der österreichischen Besteuerung zu entlasten.

Mit Bescheiden vom 9. November 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2007 und die Einkommensteuer 2008 jeweils in der Höhe 29.101,85 Euro fest, wobei in beiden Jahren mangels Vorlage von Unterlagen die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden und sowohl 2007 als auch 2008 die in der Schweiz entrichtete Steuer gemäß Artikel 23 Abs. 2 DBA Schweiz angerechnet wurde.

Nach bewilligter Fristverlängerung brachte der Bf. mit Eingabe vom 25. Februar 2010 Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 ein und beantragte die Entscheidung durch den Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Begründend führte er aus, dass die Behörde ohne nähere Überprüfung davon ausgehe, dass er in Österreich ansässig sei. Es sei zwar richtig, dass er auf Grund einer unrichtigen Meldung bei der Marktgemeinde A in dem für die angeführten Bescheide relevanten Zeitraum 2007 und 2008 in Österreich gemeldet gewesen sei. Auf Grund seiner Tätigkeit in diesem Zeitraum bei den X sei er in diesem Zeitraum aber ohne Unterbrechung in der Schweiz in der Gemeinde B Hauptwohnsitz gemeldet gewesen. In der Beilage übermittelte der Bf. eine Hauptwohnsitzbescheinigung der Gemeinde B.

Des Weiteren hielt der Bf. fest, dass er Schweizer und italienischer Staatsbürger sei und bereits seit längerer Zeit in der Nähe von seinem Arbeitsplatz in Basel über eine Wohnung verfüge, in der er auch ständig wohne. Ebenfalls würden dort seine Eltern leben. Seine Frau und seine Kinder würden in regelmäßigen Abständen ebenfalls in die Schweiz kommen.

Es sei daher festzuhalten, dass der Hauptwohnsitz und die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) in der Schweiz liegen würden und er daher auch in den Jahren 2007 und 2008 im Sinne des DBA Schweiz in der Schweiz ansässig gewesen sei.

Nachdem der Bf. wegen seines Arbeitgebers X im Zuge von Reorganisationen in den Jahren 1994 bis 2002 drei Mal seinen Arbeitsort über Landesgrenzen habe wechseln müssen und jeweils die drei Kinder bzw. die Familie immer mitgekommen sei, habe er wenigstens in den Jahren des schwierigen Alters der Kinder (8-15 Jahre) die schulische Kontinuität in dem Land beibehalten wollen, in dem die Kinder am längsten die Schule besucht hätten. Im Jahr 2002 sei auf Grund einer Reorganisation die Vertretung der X in Wien geschlossen worden, sodass der Bf. in die Schweiz zurückkehren habe müssen.

Nachdem sich der Bf. in den Jahren 2007 und 2008 beruflich mehr als 200 Tage in der Schweiz aufgehalten, Bezüge von seinem Arbeitgeber, der in der Schweiz ansässig sei, bezogen (und nicht von einer in Österreich ansässigen Betriebsstätte gemäß Artikel 15 Z 2 DBA Schweiz stammten) habe, wären seine Bezüge in der Schweiz, wo der Bf. seine unselbständige Tätigkeit ausübe, zu besteuern, was bereits durch ordnungsgemäße Entrichtung der Einkommensteuer in der Schweiz für die Jahre 2007 und 2008 geschehen sei.

Das Protokoll zum DBA Schweiz vom 22. Februar 2007 (BGBl III 2007/22) sei auf den Sachverhalt des Bf. nicht anzuwenden, da er, wie bereits dargelegt, in Österreich nicht ansässig sei.

Zur fälschlich vorgenommenen Schätzung sei anzumerken, dass der Bf. selbstverständlich versucht habe, der Behörde die gewünschten Unterlagen beizubringen, was jedoch auf Grund seiner seltenen Aufenthalte in Österreich innerhalb der kurzen vorgeschriebenen Fristen nur schwer möglich gewesen sei. Die in der Schätzung angesetzten Werte würden in keiner Weise die persönlichen Umstände des Bf. berücksichtigen und wären daher sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gänzlich unzutreffend.

Auf Grund der angeführten Tatsachen ersuche der Bf. um Aufhebung der angefochtenen Bescheide, da er auf Grund der genannten Ausführungen nicht in Österreich ansässig sei.

Mit Eingabe vom 17. November 2014 übermittelte der Bf. dem Bundesfinanzgericht eine Bestätigung der Schweizer Steuerbehörde, wonach der Bf. seit 1. Jänner 2006 ununterbrochen in B wohnhaft gewesen sei und auf Grund des DBA Schweiz in der Schweiz ansässig und somit unbeschränkt steuerpflichtig sei. Das gesamte in der Schweiz erzielte Einkommen (Erwerbs-, Wertschriften-, Liegenschaftseinkommen, etc.) unterliege vollumfänglich der Schweizerischen Besteuerung. Das ausländische

Einkommen (Liegenschaftseinkommen Österreich etc.) sei für die Satzbestimmung miteinberechnet worden. Es würden keine offenen Steuerforderungen bestehen.

In der mündlichen Verhandlung brachte der Bf. vor, dass er in der Schweiz aufgewachsen und Schweizer Staatsbürger sei. Er habe seit jeher seinen Wohnsitz in der Schweiz gehabt. Seit 32 Jahren sei der Bf. nun bei seinem Schweizer Dienstgeber, der X, tätig, welche ihn in regelmäßigen Abständen ins Ausland entsende. So sei er in den Jahren 1994 bis 1998 von der Schweiz nach Mailand entsandt worden. Damals sei seine Familie gemeinsam mit dem Bf. nach Italien gegangen. In der Folge sei der Bf. von 1998 bis 2002 nach Österreich entsandt worden; auch hier sei seine Familie mit ihm nach Österreich übersiedelt. Im Jahr 2002 habe der Bf. wegen der Schließung der österreichischen Filiale der X in die Schweiz zurückkehren müssen; auch die Familie sei mit ihm in die Schweiz rückübersiedelt. Da die Kinder des Bf., welche zum damaligen Zeitpunkt noch schulpflichtig gewesen seien, infolge der häufigen Übersiedlungen jedoch schulische Probleme in der Schweiz bekommen hätten, habe sich der Bf. im Jahr 2004 entschlossen, in Österreich ein Eigenheim zu kaufen. In der Folge sei seine Ehefrau mit den Kindern im Jahr 2004 nach Österreich übersiedelt, der Bf. habe seine Familie einmal im Monat besucht. Zu Familienfesten, wie z.B. Weihnachten, habe der Bf. seine Familie in die Schweiz geholt, wo gemeinsam mit den Eltern gefeiert worden sei.

Festzuhalten sei, dass es viele Anknüpfungspunkte für das Vorliegen des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Bf. in der Schweiz gäbe. Neben dem ständigen Wohnsitz in der Schweiz habe der Bf. das Schweizer Wahlrecht, seine Kranken- und Pensionsversicherung sei in der Schweiz, und auch seine Pensionsvorsorge habe der Bf. in der Schweiz getroffen.

Darüber hinaus hätten auch die Eltern des Bf. in der Schweiz gelebt. Nach dem Tod seiner Mutter im Jahr 2003 sei der Vater des Bf. zunehmend pflegebedürftig geworden. Der Bf. habe daher seinen Vater, mit welchem er eine gemeinsame Wohnung bewohnt habe, bis zu dessen Übersiedlung ins Altersheim im Jahr 2011 gepflegt.

Der Bf. habe für seine Kinder auch niemals österreichische Familienbeihilfe in Anspruch genommen. Ein weiteres starkes Indiz für den Mittelpunkt der Lebensinteressen sei die Schweizer Ansässigkeitsbestätigung.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei eine Abwägung der Kriterien vorzunehmen. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei im Fall des Bf. daher von einem Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz auszugehen. Selbst wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht zu bestimmen sei, wäre in einem nächsten Schritt der gewöhnliche Aufenthalt des Bf. heranzuziehen, welcher sich zweifelsfrei ebenfalls in der Schweiz befindet.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies in der Folge auf das bisherige Verfahren und betonte erneut, dass bei der Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen zwei Punkte in Erwägung zu ziehen seien, nämlich einerseits die persönlichen und andererseits die wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. Im Hinblick darauf, dass die

ganze Familie des Bf. über Jahre hinweg (von 1998 bis 2002) in Österreich gelebt habe und auch nach Rückkehr des Bf. in die Schweiz sowohl der familiäre als auch der wesentliche Vermögensbezug (Hälfteeigentum an der Familienliegenschaft) in Österreich verblieben sei, trete die Berufstätigkeit des Bf. im Ausland in den Hintergrund. Der Hinweis auf die Kranken- und Pensionsversicherung in der Schweiz sei lediglich ein Ausfluss der Berufstätigkeit des Bf. in der Schweiz. Der weitere Hinweis auf die Schweizer Ansässigkeitsbescheinigung sei insofern nicht zielführend, als die Ansässigkeit in der Schweiz für die Besteuerung in Österreich irrelevant sei, diese basiere lediglich auf österreichischen Rechtsvorschriften.

Da sich aus den beiden Anknüpfungspunkten (wirtschaftliche und soziale Beziehungen des Bf.) klar ein Besteuerungsrecht in Österreich ergebe, bestehe aus der Sicht des Finanzamtes auch keine Möglichkeit, die weiteren Tie-Breaker-Rules, wie den gewöhnlichen Aufenthalt des Bf., anzuwenden.

Der steuerliche Vertreter brachte daraufhin vor, dass in Österreich zwar das Hälfteeigentum des Bf. am Eigenheim der Familie vorliege, der Bf. aber auch in der Schweiz Eigentümer von zwei Eigenheimen sei (seit 1991 ein Haus, das vermietet sei, und seit dem Jahr 2013 die elterliche Wohnung). Da zudem das Familieneinkommen ausschließlich vom Bf. in der Schweiz erzielt werde, würden die wirtschaftlichen Aspekte für einen Lebensmittelpunkt in der Schweiz sprechen. Im Hinblick auf die Familienverhältnisse sei zu bemerken, dass die seitens des Finanzamtes zugrunde gelegte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aus dem Jahr 1991 stamme und die neue Rechtsprechung sehr wohl auch den Vorrang der Pflege kranker Eltern gegenüber der Familie gäbe.

In der Folge stellte der Finanzamtsvertreter fest, dass es sich beim Vorbringen betreffend das Liegenschaftseigentum des Bf. in der Schweiz um ein neues Argument handle, das aus dem bisherigen Aktenmaterial nicht hervorgehe. Das Vorbringen sei allerdings aus Sicht des Finanzamtes insofern irrelevant, als bei gleichrangigen wirtschaftlichen Beziehungen die persönlichen Beziehungen des Bf. den Ausschlag geben würden. Für den Fall aber, dass der Senat zu dem Ergebnis gelangen sollte, dass dem Argument Relevant zukomme, sei der Wert der Liegenschaftsverhältnisse darzulegen. Auch die Frage der Finanzierung durch Kredite spiele aus Sicht des Finanzamtes keine Rolle.

B) Über die (nunmehr als Beschwerde zu wertende) Berufung wurde erwogen:

1) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Der Bf. ist Schweizer Staatsbürger, in der Schweiz aufgewachsen und hatte seinen Wohnsitz seit jeher in der Schweiz. Auch die Ehefrau des Bf. ist Schweizer Staatsbürgerin. Nach seiner Eheschließung erwarb der Bf. im Jahr 1991 in der Schweiz ein Eigenheim.

Der Bf. ist seit 32 Jahren bei seinem Dienstgeber, den X, beschäftigt, welcher ihn regelmäßig für einige Jahre ins Ausland entsendet. So wurde der Bf. in den Jahren 1998 bis 2002 nach Österreich entsandt, wo er für sich und seine Familie ein Haus in A

anmietete. Im Jahr 2002 kehrte der Bf. gemeinsam mit seiner Ehefrau und den drei Kindern zurück in die Schweiz.

Mit Kaufvertrag vom 16. Juli 2004 erwarben der Bf. und seine Ehefrau ein Eigenheim in Adresse, Österreich. Aufgrund schulischer Probleme der gemeinsamen Kinder in der Schweiz übersiedelte die Ehefrau des Bf. in der Folge mit den Kindern nach Österreich.

Der Bf., der weiterhin für die X in der Schweiz arbeitete, verblieb an seinem Schweizer Wohnsitz, wo er gemeinsam mit seinem pflegebedürftigen Vater eine Wohnung bewohnte. Seine Familie in Österreich besuchte er einmal im Monat. Für Familienfeiern reiste die Familie aus Österreich in die Schweiz.

In den Streitjahren 2007 und 2008 bezog der Bf. in der Schweiz Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von den X, welche das Finanzamt der österreichischen Einkommensteuer unterzog.

Der Bf. behauptet eine ausschließliche Ansässigkeit in der Schweiz und bestreitet seine Ansässigkeit bzw. den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich.

2) Streitpunkt

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob der Bf. im Beschwerdezeitraum in Österreich steuerpflichtig war.

3) Rechtliche Beurteilung

3.1. Unbeschränkte Steuerpflicht

Die Frage, ob eine Person in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, richtet sich ausschließlich nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften (vgl. VwGH vom 12. Juni 1964, 96/64, VwSlg 3103/F).

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

Für die Auslegung des Wohnsitzbegriffes i.S.d. § 1 Abs. 1 EStG ist § 26 Abs. 1 BAO maßgeblich. Danach hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Steuerrechtlich ist das Bestehen eines *Wohnsitzes* stets an die objektive Voraussetzung der Innehabung einer Wohnung geknüpft. Innehaben bedeutet nach den von Judikatur und Lehre entwickelten Grundsätzen, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich zu verfügen, diese also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können (VwGH 16.9.1992, 90/13/0299; VwGH 26.11.1991, 91/14/0041). Maßgeblich ist die tatsächliche Gestaltung der Lebensumstände. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung in den

persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. ständige Rechtsprechung des VwGH, etwa vom 16.11.1991, 91/14/0041, vom 16.9.1992, 90/13/0299, vom 24.1.1996, 95/13/0150 und vom 3.7.2003, 99/15/0104).

Dabei fordert der Wohnsitzbegriff nicht die ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung. Ob die Wohnung vom Abgabepflichtigen auch tatsächlich benutzt wird, ist nicht entscheidend, sondern nur, ob Umstände dafür sprechen, dass sie ständig durch den Abgabepflichtigen benutzt werden kann (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 335).

Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen Eigentum, Wohnungseigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht, aber auch familienrechtliche Ansprüche in Betracht.

Auch ein abgeleiteter Wohnsitz stellt einen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO dar. Bei aufrechter Ehe kann davon ausgegangen werden, dass Ehegatten einen gemeinsamen Wohnsitz dort haben, wo die Familie wohnt (vgl. VwGH 11.12.1978, 2019/78). Hält sich der Ehegatte aus beruflichen oder sonstigen Gründen langfristig im Ausland auf und lassen auch die Umstände auf keine dauernde Trennung schließen, dann behält der Ehegatte den Wohnsitz bei der Familie bei (vgl. Doralt⁴, EStG-Kommentar, Band I, Rz 14 zu § 1 EStG 1988).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Annahme eines Wohnsitzes, wenn die Wohnung jährlich mehrere Woche benutzt wird (*Ritz*, BAO, § 26 Rz 9).

Auf die polizeiliche An- bzw. Abmeldung (§ 1 Abs. 1 Meldegesetz) kommt es bei Klärung der Wohnsitzfrage nicht an, wenngleich diese Faktoren Indizwirkung haben können (VwGH 24.1.1996, 95/13/0150). Ist die Innehabung einer inländischen Wohnung in der gesetzlich beschriebenen Weise im Einzelfall festzustellen, dann ist es also egal, ob der Benutzer dort gemeldet bzw. abgemeldet ist. Unter den vorgenannten Voraussetzungen steht der Annahme eines inländischen Wohnsitzes und damit der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auch nicht entgegen, wenn sich der Steuerpflichtige häufig im Ausland aufhält, er beruflich im Ausland tätig oder sogar dort polizeilich gemeldet ist, weil diese Kriterien für die Wohnsitzfrage im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO bedeutungslos sind (VwGH 3.7.2003, 99/15/0104; VwGH 11.12.1990, 90/14/0183).

Wie aus der Aktenlage und dem Vorbringen des Bf. zu entnehmen ist, hat der Bf. bis zum Jahr 2002 für die X in Wien gearbeitet und verfügte bis dahin über einen Hauptwohnsitz in Österreich, den er gemeinsam mit seiner Ehefrau und seinen drei Kindern bewohnte. Im Jahr 2002 wurde die Vertretung der X in Wien geschlossen und der Bf. kehrte mit seiner Familie in die Schweiz zurück.

Mit Kaufvertrag vom 16. Juli 2004 erwarben der Bf. und seine Ehefrau ein Eigenheim in Adresse. In der Folge übersiedelte die Ehefrau des Bf. mit den gemeinsamen Kindern nach Österreich. Der Bf. verblieb an seinem Wohnsitz in der Schweiz und besuchte seine Familie in Österreich einmal im Monat.

Da dem Bf. somit in Österreich am Wohnsitz seiner Familie Räumlichkeiten zu Verfügung standen, die er jederzeit für den eigenen Wohnbedarf nutzen konnte und diese bei seinen Familienbesuchen in Österreich auch benutzt hat, besteht für das Bundesfinanzgericht kein Zweifel daran, dass der Bf. in den Streitjahren - neben seinem Wohnsitz in der Schweiz –am Wohnsitz der Familie über einen inländischen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO verfügte.

Mit der Annahme eines inländischen Wohnsitzes des Bf. allein ist allerdings der Beschwerdefall insofern noch nicht entschieden, weil nach den Sachverhaltsfeststellungen davon auszugehen ist, dass der Bf. in den Streitjahren auch in der Schweiz einen Wohnsitz hatte.

Insofern kommt das zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft geschlossene Abkommen BGBl 1975/64 in der Fassung der Abänderungsprotokolle BGBl 1995/161, III 2001/204, III 2007 /22, III 2011/27, III 2012/169 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in weiterer Folge DBA Schweiz) zur Anwendung.

3.2. DBA Schweiz

Gegenständlich regeln die Artikel 15 Abs. 1, Artikel 23 Abs. 1 und Abs. 2 sowie Artikel 4 Abs. 1 und Abs. 2 DBA Schweiz die Besteuerung der Schweizer unselbständigen Einkünfte des Bf. im Hinblick auf die Doppelbesteuerung.

Artikel 15 Abs. 1 DBA Schweiz lautet:

(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 dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden..... "

Demzufolge stand der Schweiz als Tätigkeitsstaat die Besteuerung der in den Jahren 2007 und 2008 seitens des Bf. in der Schweiz bezogenen Einkünfte von den X zu. Dieser Umstand schließt allerdings eine Besteuerung in Österreich dann nicht aus, sofern der Bf. in diesen Jahren in Österreich ansässig war. In diesem Fall wird die Doppelbesteuerung dieser Einkünfte nach Artikel 23 DBA Schweiz vermieden, indem die im Ausland gezahlte Steuer auf die nach österreichischem Recht für diese Einkünfte ermittelte Steuer angerechnet wird.

In welchem Vertragsstaat eine Person ansässig ist, richtet sich nach Artikel 4 DBA Schweiz.

Artikel 4 DBA Schweiz lautet:

"(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 als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).
 - 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)
 - d)
- (3) ...
- (4) ...
- (5) ..."“

Soweit der Bf. davon ausgeht, in der Schweiz ansässig zu sein und daher ausschließlich der Schweizer Besteuerung zu unterliegen, ist dazu festzustellen, dass gemäß Artikel 4 Abs. 1 DBA Schweiz eine in einem Vertragsstaat ansässige Person eine solche ist, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Im Hinblick auf die seitens des Bf. vorgelegte Schweizer Ansässigkeitsbestätigung einerseits und die Würdigung unter „2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht“, wonach der Bf. auch im Inland ansässig ist, andererseits, ist unstrittig davon auszugehen, dass der Bf. gemäß Artikel 4 Abs. 1 DBA Schweiz als in beiden Vertragsstaaten ansässig zu betrachten ist.

Da darüber hinaus außer Streit steht, dass der Bf. in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügte, richtet sich dessen Ansässigkeit gemäß Artikel 4 Abs. 2 a DBA Schweiz nach dem Staat, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) oder – für den Fall, dass dieser nicht bestimmt werden kann – nach dem gewöhnlichen Aufenthalt des Bf.

Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt und wirtschaftlichen Beziehungen in der Regel eine geringere Bedeutung zukommt als persönlichen Beziehungen (vgl. Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 1 Tz 9; Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 4 Rz 10, Stand 1.11.2013, rdb.at, mwN; VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193 ; VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135 ; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026 ; VwGH 26.7.2000, 95/14/0145).

Für das Bundesfinanzgericht waren folgende Umstände streitentscheidend:

Im Hinblick darauf, dass bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen ist (vgl. *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Z 4 Tz 11), ist im vorliegenden Fall zunächst zu berücksichtigen, dass der Bf. auf Grund seiner Kindheit und seiner Staatsbürgerschaft seinen ständigen Wohnsitz in der Schweiz hatte. Nach der Eheschließung mit seiner Schweizer Ehefrau erwarb er in der Schweiz im Jahr 1991 ein Eigenheim. Die gemeinsamen Kinder wurden in den Jahren 1991, 1993 und 1998 geboren. Da der Bf. vor seiner begrenzten Auslandstätigkeit in Österreich (1998 bis 2002) mit seiner Familie in der Schweiz gelebt hat, ist unstrittig davon auszugehen, dass zu diesem Zeitpunkt der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in der Schweiz lag.

Begründet eine Person in einem Staat eine Wohnstätte, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte beibehält, wo sie bisher gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür sprechen, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193 , mwN). Eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit lässt den Mittelpunkt der Lebensinteressen auch dann im Inland bestehen, wenn die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitzieht, die Wohnung im Inland aber beibehalten wird (vgl. *Beiser*, aaO, 244).

Ausgehend von dem – vor seiner begrenzten Auslandstätigkeit in Österreich – in der Schweiz gelegenen Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. ist daher selbst auf Grund des Umstandes, dass der Bf. für die Zeit seiner Entsendung nach Österreich in A für sich und seine Familie ein Haus anmietete und somit in Österreich eine weitere Wohnstätte begründete, im Hinblick darauf, dass die erste Wohnstätte in der Schweiz beibehalten wurde, davon auszugehen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in der Schweiz bestehen blieb. Dies umso mehr deshalb, als die gesamte Familie im Jahr 2002, nach Beendigung der Auslandstätigkeit des Bf. in Österreich, wieder gemeinsam in die Schweiz zurück übersiedelte.

Im Jahr 2004 erwarben der Bf. und seine Ehefrau in Österreich ein Eigenheim, an welchem der Bf. das Hälfteeigentum besitzt. In der Folge übersiedelte die Ehefrau mit den gemeinsamen Kindern nach Österreich, während der Bf. an seinem Wohnsitz in der Schweiz verblieb und seine Familie in Österreich einmal im Monat besuchte. Laut Auskunft des Zentralen Melderegisters des Bundesministeriums für Inneres hatte der Bf., ebenso wie seine Ehefrau, seinen Hauptwohnsitz von 16. Juli 2004 bis 20. November 2009 durchgehend in Adresse .

Ob sich aus dieser im Jahr 2004 neu eingetretenen Konstellation der Lebensumstände des Bf. tatsächlich dessen Mittelpunkt der Lebensinteressen aus der Schweiz nach Österreich verlagert hat, ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für den Bf. der

bedeutungsvollere ist, wobei die Beurteilung anhand objektiv feststellbarer Umstände vorzunehmen ist (vgl. VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091).

Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193 , mwN).

Dem Finanzamt ist insoweit zuzustimmen, als das Hälfteeigentum des Bf. an der Familienwohnsitzliegenschaft in Adresse, einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt an Österreich darstellt.

Demgegenüber bestehen seitens des Bf. aber auch zur Schweiz wirtschaftliche Beziehungen. So stellen zum einen die aus dem seit 32 Jahren bestehenden Schweizer Dienstverhältnis resultierenden Einkünfte des Bf., welche im Hinblick darauf, dass die Ehefrau des Bf. im Streitzeitraum nicht berufstätig war, die wirtschaftliche Existenzgrundlage der gesamten Familie bilden und zum anderen das Liegenschaftseigentum an dem im Jahr 1991 in der Schweiz erworbene Eigenheim des Bf. einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt an die Schweiz dar.

Soweit der Finanzamtsvertreter in der mündlichen Verhandlung vorbringt, dass der Wert der beiden Liegenschaftsverhältnisse (in Österreich und in der Schweiz) offenzulegen sei, ist darauf hinzuweisen, dass das bloße Vorhandensein von Vermögen für die Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht entscheidend ist. Vielmehr ist bei der Beurteilung der Frage, an welchem Ort der Bf. in den Streitjahren den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte, auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. abzustellen, wobei den wirtschaftlichen Beziehungen eine geringere Bedeutung als den persönlichen Beziehungen zukommt.

Unter persönlichen Beziehungen 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 familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, aber auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten, wie Privatsammlungen, und die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193 , mwN).

Die stärkste persönliche Beziehung besteht im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt (vgl. VwGH 24.11.2011, 2008/15/0235). Diese Annahme setzt bei verheirateten Personen allerdings die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen voraus (vgl. VwGH 27.9.2012, 2010/16/0127). Bei von der Familie getrennter Haushaltsführung kommt es auf die Umstände der Lebensführung, wie etwa eine eigene Wohnung, einen selbständigen Haushalt, gesellschaftliche Bindungen, aber auch auf den Pflichtenkreis einer Person und hier insbesondere auf ihre objektive und subjektive Beziehung zu diesem an (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0325) .

Wendet man diese Grundsätze auf den vorliegenden Fall an, so ist zunächst von dem auch vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogenen Umstand auszugehen, dass der Bf. in den Streitjahren 2007 und 2008 gemeinsam mit seinem Vater in der elterlichen Wohnung in der Schweiz gewohnt hat. Schon dies schließt es nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes aus, für diesen Zeitraum einen gemeinsamen Haushalt des Bf. mit seiner Familie in Österreich anzunehmen, und zwar unabhängig davon, ob vorher oder nachher ein gemeinsamer Haushalt bestanden hat oder ob der Bf. in diesem Zeitraum in Österreich Hauptwohnsitz gemeldet war (vgl. VwGH 30.1.1990, 89/14/0054).

Im Übrigen besteht aber auch kein Erfahrungssatz, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person stets an dem Ort ist, an dem sie sich mit ihrer (Kern-)Familie aufhält. Genauso gut können stärkere persönliche oder andere Bindungen (sogar aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen - vgl. nochmals VwGH 27.9.2012, 2010/16/0127 oder VwGH 28.10.2009, 2008/15/0325) den Ausschlag geben. Es kommt auf die Verhältnisse des Einzelfalles an.

Das vom Bf. für seinen Aufenthalt in der Schweiz – neben seiner Erwerbstätigkeit - genannte persönliche Motiv, nämlich die seit dem Tod seiner Mutter erforderliche Pflege seines Vaters, mit welchem er bis zu dessen Übersiedlung ins Altersheim im gemeinsamen Haushalt gelebt hat, spricht für eine beträchtliche, in der Schweiz gelegene, persönliche Beziehung des Bf. Berücksichtigt man weiters, dass der Bf. in der Schweiz aufgewachsen ist, er Schweizer Staatsbürger ist, das Schweizer Wahlrecht besitzt und er sowohl seine Kranken- und Pensionsversicherung als auch seine Pensionsvorsorge in der Schweiz hat, kann am Überwiegen der in die Schweiz weisenden persönlichen Beziehungen des Bf. kaum mehr gezweifelt werden, zeigen doch lediglich die aufrechte Ehe und der Wohnsitz seiner Ehefrau und Kinder, für welcher er kein österreichische Familienbeihilfe in Anspruch genommen hat, in eine andere Richtung.

Da bei mehreren Wohnsitzen auch die auf die einzelnen Wohnsitze entfallenden Aufenthaltszeiten ein bedeutendes quantitatives Kriterium dafür darstellen, wo der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer Person besteht (vgl. VwGH 27.10.1988, 88/16/0068), deutet das Vorbringen des Bf., wonach dieser seine Familie nur einmal im Monat in Österreich besucht hat, während seine Frau mit den gemeinsamen Kindern regelmäßig für Familienfeste in die Schweiz gereist ist, auf einen Mittelpunkt der Lebensbeziehungen in der Schweiz hin.

Die persönlichen Beziehungen des Bf. waren daher nahezu ausschließlich in die Schweiz orientiert. Betreffend die wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. kann davon ausgegangen werden, dass sich diese zwar auf beide Wohnsitze erstreckten, in diesem Zusammenhang aber im Hinblick auf die Höhe der in der Schweiz erzielten Einkünfte zu berücksichtigen ist, dass der Bf. im Streitzeitraum Alleinverdiener war.

Bei der Abwägung der Gesamtheit der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. zu den beiden Vertragsstaaten ergibt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eine fortbestehende tiefe Verwurzelung des Bf. in der Schweiz. Entgegen der Ansicht

des Finanzamtes ist daher davon auszugehen, dass für den Bf. im Streitzeitraum der bedeutungsvollere Wohnsitz in der Schweiz gelegen ist.

Da der Bf. in den Jahren 2007 und 2008 seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz hatte und somit gemäß Artikel 4 DBA Schweiz nicht in Österreich ansässig war, unterlag er auch nicht der österreichischen Einkommensbesteuerung.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

C) Zulässigkeit einer Revision:

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

Da für den im konkreten Fall vorliegenden Sachverhalt keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu finden ist, liegt eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung nach der Definition des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, sodass die Revision für zulässig erklärt wird.

Wien, am 17. März 2017