

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des VNNN, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 6. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 11. Mai 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Im Zuge seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 machte der Beschwerdeführer neben Sonderausgaben in der Höhe von 6.600 Euro Kosten für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in der Höhe von 3.372 Euro als Werbungskosten geltend. Nach den darin enthaltenen Angaben wurden der Erklärung keine Beilagen angefügt. Die sich im vorgelegten Verwaltungsakt befindliche, vom Beschwerdeführer nicht unterschriebene Beilage "L 1i" weist bei der Anzahl der Lohnausweise die Eintragung "1" aus, enthält jedoch keine weiteren Angaben. Neben diversen anderen Unterlagen enthalten die Verwaltungsakten auch einen von der AAA GmbH, Adresse1, ausgestellten Lohnausweis.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 6. Mai 2010 wurden die Sonderausgaben in der Höhe von 311,07 Euro und Werbungskosten in der Höhe von insgesamt 9.921,68 Euro berücksichtigt. Die Einkommensteuer wurde nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer und der ausländischen Steuer mit 10.544,63 Euro festgesetzt und dieser Betrag nachgefordert. In der Begründung wurde ausgeführt, die Topf-Sonderausgaben würden nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400 Euro eingeschliffen. Der Beschwerdeführer habe steuerfreie Einkommensersätze erhalten, die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen würden. Dabei würden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersätze weiterbezogen worden wären. Daraus werde ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittsteuersatzes

dem Einkommen hinzugerechnet werde. Mit diesem Durchschnittssatz werde das steuerpflichtige Einkommen versteuert.

Dagegen richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 11. Mai 2010. Der Beschwerdeführer ersuchte um nochmalige Überprüfung der Steuerberechnung. Er sei seit Februar 2009 bei einer Firma in der Schweiz beschäftigt.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, im Veranlagungszeitraum seien zumindest zeitweise gleichzeitig Bezüge von zwei oder mehreren Arbeitgebern ausbezahlt worden. Es würden daher die Voraussetzungen gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vorliegen. Eine Zurückziehung des Antrages sei daher nicht möglich. Die Berufung sei aufgrund der Art. 4, 15 und 23 DBA-Schweiz als unbegründet abzuweisen. Der Ansässigkeitsstaat sei Österreich. Der Beschwerdeführer habe zwar in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, der Mittelpunkt der Lebensinteressen liege jedoch in Österreich. Österreich dürfe Einkünfte im Sinne des Art. 15 DBA-Schweiz, die der Beschwerdeführer aus einer in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit bezogen habe, besteuern. Österreich rechne auf die vom Einkommen zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspreche.

Mit der als Vorlageantrag zu wertenden Berufung vom 23. Juli 2010 ersuchte der Beschwerdeführer um Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Beschwerdeführer ersuchte um nochmalige Überprüfung der Berechnung der Einkommensteuer. Er sei der Meinung, dass die Nachforderung in der Höhe von 10.544,63 Euro zu Unrecht bestehe.

Nach Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages schilderte der Beschwerdeführer am 28. November 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat gegenüber seine das Veranlagungsjahr betreffende berufliche und private Lebenssituation. Da er über keinen gewöhnlichen Wohnsitz in Österreich verfügt habe, beantrage er, seine in der Schweiz bezogenen Einkünfte nicht der Berechnung der Einkommensteuer zugrunde zu legen. Die darüber aufgenommene Niederschrift wurde dem Finanzamt mit dem Ersuchen um Stellungnahme übermittelt.

Mit Schreiben vom 17. Dezember 2012 teilte das Finanzamt mit, die Frage, ob eine Person in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei, richte sich nicht nach dem Doppelbesteuerungsabkommen, sondern ausschließlich nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften. Unbeschränkt steuerpflichtig seien jene Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hätten. Nach Ansicht des Finanzamtes liege ein abgeleiteter Wohnsitz vor. Die unbeschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers sei daher gegeben und die Bezüge des Jahres 2009 seien somit in Österreich zu versteuern.

Mit der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 14. Jänner 2013, RV/0566-G/10, wurde der Berufung Folge gegeben. Diese hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 16. Dezember 2015 (2013/15/0117) aufgehoben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht über. § 323 Abs. 38 BAO normiert, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

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

Nach § 26 Abs. 1 BAO hat einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften jemand dort, wo er eine Wohnung inne hat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Im verfahrensgegenständlichen Fall stand unbestritten fest, dass der verheiratete Beschwerdeführer als Miteigentümer eines Wohnhauses in Österreich (Kaindorf an der Sulm) eine Wohnung inne hatte und er diese anlässlich seiner Inlandsaufenthalte auch benutzte. Der Beschwerdeführer selbst hat angegeben, im Veranlagungszeitraum alle zwei Monate, zum Beispiel während des Sommerurlaubes, nach Österreich zurück gekehrt zu sein. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Annahme eines Wohnsitzes, wenn die Wohnung jährlich mehrere Wochen benutzt wird (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 26 Rz 9). Der Beschwerdeführer hatte daher in Österreich einen Wohnsitz. Der Beschwerdeführer war somit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Unstrittig ist aber auch, dass der Beschwerdeführer ab Aufnahme seiner Beschäftigung in der Schweiz auch dort über einen Wohnsitz verfügte. 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).

Nach Art. 3 Abs. 3 lit. a DBG hat eine Person einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz, wenn sie in der Schweiz ungeachtet vorübergehender Unterbrechung während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt.

Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt (Art. 6 Abs. 1 DBG).

Der Beschwerdeführer, der seine Beschäftigung in der Schweiz am 19. Februar 2009 aufgenommen und während des gesamten Kalenderjahres ausgeübt hat und dort über eine Wohnung verfügte, in der er sich aufhielt, unterlag somit auch in der Schweiz der unbeschränkten Steuerpflicht.

Für den Beschwerdeführer galt daher das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz).

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 (auszugsweise) 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 verständigen sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten gemäß Artikel 25.*

*3. (...) "*

Da der Beschwerdeführer sowohl in Österreich als auch in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig war, war dieser gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz in Österreich und in der Schweiz ansässig. In einem solchen Fall gilt der Beschwerdeführer gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchstabe a DBA-Schweiz als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem er über eine ständige Wohnstätte verfügt. Über eine solche verfügte der Beschwerdeführer in Österreich und in der Schweiz. Er gilt somit als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Im konkreten Fall hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16. Dezember 2015 hierzu Folgendes festgestellt:

*"Für die Beurteilung der Frage, zu welchem Ort (in welchem Staat) ein doppelt ansässiger 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. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz 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 vom 25. Juli 2013, 2011/15/0193).*

*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. 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. nochmals VwGH vom 25. Juli 2013, 2011/15/0193, mwN).*

*Als Anknüpfungspunkte an die Schweiz bestehen die weniger als einjährige bisherige Berufstätigkeit als Dienstnehmer eines Schweizer Arbeitgebers sowie eine ständige Wohnstätte in Form einer angemieteten Wohnung. Darüber hinaus hat der Mitbeteiligte im Verwaltungsverfahren kein substantiertes Vorbringen über konkrete persönliche Beziehungen in der Schweiz, die über persönliche Beziehungen in Österreich hinausgingen, erstattet. Übliche Kontakte zu Arbeitskollegen und Mitbewohnern fallen nicht als persönliche Beziehungen ins Gewicht.*

*Demgegenüber fällt für Österreich ins Gewicht, dass hier die Ehefrau des Mitbeteiligten mit ihrem Sohn lebt, die laufend das gemeinsame Wohnhaus - seine in Österreich gelegene ständige Wohnstätte, zu der er auch im Streitzeitraum mehrfach zurückgekehrt ist - betreut und die ihn in der Schweiz regelmäßig besucht. Damit liegt der Mittelpunkt von Familie und Besitz aber weiterhin klar in Österreich.*

*Bei Abwägung der Gesamtheit der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Mitbeteiligten zu den beiden Vertragsstaaten ergibt sich aus den von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen eine fortbestehende tiefe Verwurzelung des Mitbeteiligten in Österreich, wo im Streitzeitraum für ihn der bedeutungsvollere Wohnsitz gelegen ist. Damit ist Österreich der Ansässigkeitsstaat gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Schweiz gewesen. "*

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz dürfen vorbehaltlich der hier nicht einschlägigen Artikel 16, 18 und 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt

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

Die vom Beschwerdeführer, der in Österreich ansässig war, in der Schweiz bezogenen Einkünfte durften somit in Österreich und in der Schweiz besteuert werden. Bei der Besteuerung in Österreich war (wie von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid vorgenommen) die für die in der Schweiz bezogenen Einkünfte bezahlte Steuer anzurechnen (Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz).

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (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 des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht stützt die Entscheidung auf die einschlägigen Vorschriften und ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf die im gegenständlichen Fall ergangene Rechtsprechung.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 17. Mai 2016