

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., Gde X, M-Straße-xx, vertreten durch die XY Steuerberater GmbH, Gd Y, S-Straße-yy, über die Beschwerden vom 17. Juli 2017 bzw. vom 31. Juli 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z, Ge Z, T-Straße-zz, vertreten durch Mag. T, vom 16. Juni 2017, vom 2. Juni 2017 bzw. vom 24. Juli 2017 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2013 bis 2015 sowie Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für 2017 und Folgejahre zu Recht erkannt:

1) Den Beschwerden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2013 bis 2015 wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen teilweise Folge gegeben.

Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben wird auf die Beschwerdevorentscheidungen vom 17. bzw. vom 18. August 2017 verwiesen.

Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

2) Die Beschwerde betreffend Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für 2017 und Folgejahre wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) - ein österreichischer Staatsbürger - war in den Streitjahren bei der liechtensteinischen Firma L AG beschäftigt und bezog daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Am 25. November 2014 langte beim Finanzamt Z ein an die Finanzpolizei gerichtetes, den Bf. betreffendes Schreiben (anonyme Anzeige) mit folgendem Inhalt (wörtlich) ein:

- *“Wohnt seit vielen Jahren mit seiner langjährigen Lebensgefährtin RD SA in X, B-Straße-yx.*
- *Arbeitet seit Jahren in Liechtenstein.*
- *Hat sich vor 2 Jahren in X amtlich abgemeldet und in der Schweiz in H angemeldet.*
- *Und wohnt seitdem trotzdem weiterhin wie vorher bei seiner Lebensgefährtin RD in X in der B-Straße-yx, d.h.*
- *Bf fährt jeden Morgen mit seinem Auto von X zur Arbeit nach FL und kommt jeden Abend mit seinem Auto nach X, B-Straße-yx zurück und wohnt dort werktags, wochenends, sonntags wie feiertags.*
- *Bf benützte seit gut zwei Jahren für seine Fahrten ein Auto mit schweizer Kennzeichen (G Kennzeichen) der Marke xyz, silbermetallic.*
- *Seit etwa zwei Wochen fährt Bf mit einem anderen Auto mit dem schweizer Kennzeichen abc der Marke xzy, silbermetallic, täglich nach Liechtenstein, in die Schweiz und wieder zurück nach X und dann ständig in Österreich herum.*
- *Demnächst werden Bf und seine Lebensgefährtin RD in eine Wohnanlage mit Tiefgarage in M-Straße-Xx in X umziehen.“*

Die Finanzpolizei hat daraufhin im Zusammenhang mit der Abklärung des Sachverhaltes bezüglich der Verwendung eines Fahrzeuges mit ausländischem behördlichem Kennzeichen entsprechende Ermittlungen durchgeführt; dabei wurde ua. der Bf., Frau RD und diverse Auskunftspersonen (Nachbarn) befragt und auch Erhebungen betreffend Trinkwasserverbrauch, Post-Nachsendeauftrag vorgenommen (vgl. die diesbezügliche finanzpolizeiliche Zusammenstellung ihrer Ermittlungen vom 20.1.2016 sowie die Niederschrift betreffend die Befragung des Bf. vom 8.1.2016).

In weiterer Folge veranlagte das Finanzamt - ausgehend vom österreichischen Besteuerungsrecht seiner (gemäß § 184 BAO geschätzten) liechtensteinischen nichtselbständigen Einkünfte - den Bf. mit Bescheiden vom 2. bzw. 16. Juni 2017 zur Einkommensteuer für die Jahre 2013 bis 2015; dabei führte es begründend aus, dass auf Grund der am 8. Jänner 2016 vor der Finanzpolizei gemachten Angaben, wonach der Bf. zwar ab September 2012 eine Wohnung in Hs angemietet, in der Folge den österreichischen Wohnsitz als Nebenwohnsitz umgemeldet und, nachdem das Finanzamt Ermittlungen bezüglich der Steuerpflicht vorgenommen habe, diesen abgemeldet habe, weiterhin die Wochenenden am Wohnsitz seiner Lebensgefährtin, mit welcher er bereits 14 Jahre in einer Beziehung sei, verbringen würde, könne als erwiesen angenommen werden, dass die gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin benutzte Wohnung einen Wohnsitz im Sinne der Bundesabgabenordnung darstelle. Aufgrund seiner eigenen Einschätzung bestünden keinerlei persönliche Beziehungen in die Schweiz, sondern im Wesentlichen lediglich zu seiner Lebensgefährtin. Da auch keinerlei wirtschaftliche Beziehungen zur Schweiz vorlägen, befinde sich sein Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit seine Ansässigkeit gemäß Art. 4 DBA-Schweiz in Österreich, sodass die in Liechtenstein erzielten Einkünfte nach Art. 15 DBA-Liechtenstein in Österreich zu erfassen

seien; eine allenfalls in Liechtenstein bezahlte Steuer könne auf die inländische Steuer angerechnet werden.

Mit Schriftsatz vom 17. Juli 2017 wurde gegen diese Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013 bis 2015 Beschwerde erhoben und beantragt, diese Bescheide ersatzlos aufzuheben bzw. in eventuelle, diese im Sinne der Beilagen ./.2 bis ./.4 abzuändern. Begründend wurde unter Angabe entsprechender Beweismittel im Wesentlichen Folgendes (wörtlich) ausgeführt:

### ***"Zur Steuerpflicht in Österreich***

*Der Bf. ist mit 01.09.2012 in die benachbarte Schweiz verzogen und verfügt über eine aufrechte Aufenthaltsbewilligung (siehe Wohnsitzbestätigung vom 08.08.2017 - Beilage ./.1).*

*Der Bf. hat seit 01.09.2012 eine 1-Zimmer-Wohnung an der Adresse B-Weg-ax in GDe Hs angemietet, wofür er einen monatlichen Mietzins (inkl. Betriebskosten) in Höhe von CHF 850,00 bezahlt (siehe Mietvertrag vom 08.08.2012 - Anhang zur Beilage ./.1).*

*Mit 01.07.2017 ist der Bf. in eine andere Wohnung an der Adresse N-Straße-bb in GDe Hs umgezogen, wofür er seit 01.07.2017 einen monatlichen Mietzins (inkl. Betriebskosten) in Höhe von CHF 760,00 bezahlt (siehe Mietvertrag 09.05.2017 - Anhang zur Beilage ./.1). Der Bf. hat seine Einkünfte als Arbeitnehmer seit seinem Zuzug in die Schweiz ordnungsgemäß in der Schweiz versteuert (siehe Steuerbescheide der Stadt Hs für die Jahre 2013 - 2015; Anhänge zu den Beilagen ./.2 - ./.4).*

*Entgegen der Begründung des Finanzamtes hatte der Bf. seit seinem Wegzug aus Österreich keinen (faktischen) inländischen Wohnsitz, und ist der Bf. mit seinen Einkünften daher in Österreich nicht steuerpflichtig.*

### ***Zur Höhe der Einkünfte***

*Jedoch selbst wenn der Bf. mit seinen Einkünften in Österreich steuerpflichtig sein sollte, was bestritten wird, wurden die Einkünfte durch das Finanzamt nicht richtig ermittelt wie folgt:*

- Keine steuerbegünstigte Behandlung des 13. Bezuges.*
- Keine Berücksichtigung der Krankenversicherungsbeiträge als Werbungskosten.*
- Keine Berücksichtigung eines Pendlerpauschales (Wegstrecke X - D: 33 km).*
- Keine Berücksichtigung der in der Schweiz entrichteten Kantons- und Gemeindesteuer sowie direkten Bundessteuer.*

*Es wird diesbezüglich auf die Beilagen ./.2 bis ./.4 verwiesen, mit den Berechnungen der Einkünfte 2013 - 2015 samt Anhänge."*

Ausgehend vom Besteuerungsrecht Österreichs auch im Jahr 2017 setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 24. Juli 2017 - nach am 21. Juli 2017 elektronisch eingelangtem Antrag [Berücksichtigung der Sonderzahlung (13. Bezug), der Krankenversicherungsbeiträge und der ausländischen Steuer] - die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2017 und Folgejahre mit 8.000,00 € fest.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 31. Juli 2017 erhob der Bf. angesichts der bestrittenen österreichischen Steuerpflicht auch gegen diesen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid Beschwerde.

Mit teilweise stattgebenden Beschwerdeverentscheidungen vom 17. bzw. 18. August 2017 behandelte das Finanzamt die liechtensteinischen nichtselbständigen Einkünfte des Bf. weiterhin voll steuerpflichtig und versagte die Anrechnung der geltend gemachten in der Schweiz entrichteten Kantons- und Gemeindesteuer sowie direkten Bundessteuer, änderte die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015 jedoch insofern zu Gunsten des Bf. antragsgemäß ab, als es den 13. Bezug steuerbegünstigt behandelte, die Krankenversicherungsbeiträge wie auch das Pendlerpauschale als Werbungskosten berücksichtigte; eine Anrechnung liechtensteinischer Steuer unterblieb mangels Ausweises in den vorgelegten Lohnausweisen. Auf die umfangreichen Ausführungen der Abgabenbehörde in der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 17. August 2017 wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 13. September 2017 wurde beantragt, die Beschwerden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2013 bis 2015 sowie Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für 2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag wurde von Seiten des Bf. beantragt, die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015 sowie den Vorauszahlungsbescheid 2017 ersatzlos aufzuheben bzw. in eventu, die in der Schweiz entrichteten Steuern auf die Steuerschuld anzurechnen. Begründend wurde in Erwiderung auf die Ausführungen der Abgabenbehörde in den Beschwerdeverentscheidungen (zusätzliche Bescheidbegründung) im Wesentlichen Nachstehendes vorgebracht:

*""Zu prüfen ist zunächst, ob der Bf. mit SA RD in einer Lebensgemeinschaft lebte, nachdem der Bf. mit SA RD nicht verheiratet ist und diese auch keine gemeinsamen Kinder haben.*

*Bei der Lebensgemeinschaft handelt es sich nach der Judikatur des VwGH (vgl. VwSlg 7228 F/1997) um einen eheähnlichen Zustand, der dem typischen Erscheinungsbild des ehelichen Zusammenlebens entspricht. Dazu gehört im Allgemeinen eine **Geschlechtsgemeinschaft, Wohnungsgemeinschaft und Wirtschaftsgemeinschaft**, wobei unter Rücksichtnahme aufeinander auch das eine oder andere Merkmal fehlen kann. Eine bloße Geschlechtsgemeinschaft, die nicht über das hinausgeht, was üblicherweise als intimes Verhältnis bezeichnet wird, führt noch nicht zum Vorliegen einer Lebensgemeinschaft.*

*Nach den Feststellungen des Finanzamts kann jedoch nicht darauf geschlossen werden, dass der Bf. mit SA RD in einer Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft lebte.*

*Nach den Feststellungen des Finanzamts verbrachte der Bf. nach Anmietung seiner Wohnung in der Schweiz (nur) mehr die Wochenenden bei SA RD. Das Finanzamt geht dabei implizit davon aus, dass der Bf. einen "abgeleiteten" Wohnsitz dort hatte, ohne dies jedoch weiter zu begründen. Zur Annahme eines Wohnsitzes muss der Bf. jedenfalls eine*

tatsächliche jederzeitige Verfügungsmacht über die Wohnung der Frau RD gehabt haben, wie dies das Finanzamt unter Verweis auf die einschlägige Judikatur zutreffend festhält.

Eine solche faktische Verfügungsmacht ergibt sich jedoch in keiner Weise aus dem vorliegenden Sachverhalt. SA RD ist berufstätig und verfügt als Schuldirektorin über ein entsprechendes Einkommen, welches es ihr ermöglicht ihr Leben eigenständig zu gestalten. Sie ist Alleineigentümerin einer großzügigen Eigentumswohnung, welche sie ohne finanzielle Mithilfe des Bf. angeschafft hat und auch die laufenden Kosten für die Wohnung aus eigenen Einkünften bestreitet. Insofern erschließt sich nicht, aus welchen Gründen Frau RD dem Bf., nachdem sich dieser im Jahr 2012 für einen Wegzug aus ihrer Wohnung entschieden hat, eine jederzeitige Verfügungsmacht über ihre Wohnung gewähren hätte sollen. Dies ergibt sich weder aus dem vom Finanzamt festgestellten Sachverhalt noch kann dies aus den sonstigen Umständen abgeleitet werden.

Im Übrigen hat Frau RD drei erwachsene Kinder, welche mehrmals pro Woche bei ihr zu Besuch sind, sowie ein Enkelkind, welches sie teilweise auch an Wochenenden betreut. Schon aus diesem Grund kann es dem Bf. nicht freistehen und steht es ihm auch nicht frei, über die Wohnung jederzeit wie über seine eigene frei zu verfügen. Vielmehr hat der Bf. seine Besuche mit Frau RD abzustimmen, welche als dreifache Mutter und Großmutter ein eigenständiges selbstbestimmtes Leben führt. Die Annahme des Finanzamtes, dass der Bf. über die Wohnung der Frau RD, sei dies nun rechtlich oder faktisch, jederzeit wie über seine eigene Wohnung verfügen kann, ist sohin unbegründet und wird dies nicht nur vom Bf., sondern auch von Frau RD entschieden zurückgewiesen.

Auch was das Merkmal der Wirtschaftsgemeinschaft betrifft, so fehlt es auch diesbezüglich an jeglichem Anhaltspunkt. Bereits aus der Feststellung des Finanzamts, dass der Bf. seine Wohnung in der Schweiz aufgrund des kürzeren Arbeitsweges wochentags benützt, ergibt sich, dass er dort einen eigenständigen Haushalt zu führen haben wird, ebenso wie Frau RD ihren eigenen Haushalt führt.

Insofern bezeichnet der Bf. im Rahmen seiner Aussage vor der Finanzpolizei am 08.01.2016 Frau RD auch zutreffend als seine "Freundin", was eben für eine (wenn auch langjährige) Geschlechtsgemeinschaft spricht, die ein regelmäßiges räumliches Zusammensein bedingt. Ebenso bezeichnet der Bf. seine Aufenthalte bei Frau RD zutreffend als "Besuche", was gerade nicht für das Innehaben eines Wohnsitzes spricht.

Jedoch selbst, wenn der Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum in einer Lebensgemeinschaft zu SA RD gestanden haben sollte, was bestritten wird, so reicht dies nach der Judikatur jedenfalls nicht für die Annahme eines "abgeleiteten" Wohnsitzes aus.

Nachdem der Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum über keinen Wohnsitz in Österreich verfügte, ist auch nicht entscheidungswesentlich zu welchem Land er engere Beziehungen hatte, wenngleich die Feststellungen des Finanzamtes, wonach "in der Schweiz keinerlei wirtschaftliche oder persönliche Beziehungen" bestehen, unzutreffend ist. Allein aus dem Umstand, dass der Bf. eine Wohnung in der Schweiz angemietet hat und diese (nach den Feststellungen des Finanzamts) zumindest unter der Woche auch benützt,

ergeben sich zwangsläufig wirtschaftliche Beziehungen zur Schweiz. So hat der Bf. für die Wohnungen Miete zu bezahlen (zunächst CHF 850,00 für die Wohnung im B-Weg-ax und ab 01.07.2017 CHF 760,00 für die Wohnung in der N-Straße-bb) und entsprechende Einkäufe für die Bewirtschaftung seiner Wohnung sowie für seine private Lebensführung zu tätigen. Weiters ist der Kläger in der Schweiz versichert, hat ein Schweizer Telefon und bezahlt auch seine Steuern in der Schweiz. Auch wenn der Bf. vor der Finanzpolizei angegeben hat, keine Freunde in der Schweiz zu haben, so bestehen rein aufgrund des Umstandes, dass er sich unter der Woche in der Schweiz aufhält, (zwangsläufig) soziale Beziehungen, seien dies Kontakte zu Nachbarn, im Rahmen seiner Einkäufe in der Schweiz oder zu Schweizer Behörden. Im Übrigen hat der Bf. auch bei der Befragung vor der Finanzpolizei angegeben, dass er "ein paar Bekannte" in der Schweiz habe (siehe Niederschrift vom 08.01.2016, Seite 5).

Das Finanzamt gibt aber auch den Sachverhalt, aufgrund der von ihm angeführten Beweismittel teilweise unrichtig wieder wie folgt:

**Feststellung** : "Aus der vorgelegten Wohnsitzbestätigung vom 08.06.2017 ist nicht ersichtlich, ob tatsächlich ein Wohnsitz in Hs seit 2012 bestand, da diese keinerlei Aussage über den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2013 bis 2015 trifft" (siehe Bescheidbegründung Seite 4, 5. Absatz).

In der Wohnsitzbestätigung vom 08.06.2017 ist als Zuzugsdatum der 01.09.2012 angeführt, woraus sich wohl unzweifelhaft ergibt, dass der Bf. seither polizeilich in der Schweiz gemeldet ist. Der steuerliche Vertreter hat aufgrund der genannten Feststellung den Bf. ersucht, nochmals eine Wohnsitzbestätigung einzuholen, auf der auch frühere Wohnsitze angeführt sind, was aber offenkundig behördlich nicht vorgesehen ist, nachdem dem Bf. von der Stadt Hs erneut eine gleichlautende Bestätigung ausgehändigt wurde (siehe beiliegende Wohnsitzbestätigung vom 28.08.2017).

**Feststellung** : "Ob der Bf. über eine aufrechte Aufenthaltsbewilligung verfügt - wie in der Beschwerde vorgebracht ... " (siehe Bescheidbegründung Seite 4, 6. Absatz).

Mit dieser Feststellung erweckt das Finanzamt den Eindruck, dass das Bestehen einer Aufenthaltsbewilligung lediglich vorgebracht, aber nicht bewiesen sei, dies obwohl die Aufenthaltsbewilligung in der vorgelegten Wohnsitzbestätigung angeführt ist. Dass der Bf. über eine Aufenthaltsbewilligung in der Schweiz verfügt, ergibt sich im Übrigen auch aus den (ebenfalls vorgelegten) Steuerbescheiden 2013 - 2015.

**Feststellung** : "Am 08.01.2016 gab der Bf. vor der Finanzpolizei an ..., er habe den Wohnsitz in X abgemeldet, jedoch weiterhin die Wochenenden dort bei seiner Lebensgefährtin verbracht" (siehe Bescheidbegründung Seite 2, 1. Absatz).

Die betreffenden Aussagen vor der Finanzpolizei lauteten hingegen wie folgt:

**F** : Wo befindet sich Ihr zeitlich überwiegender Aufenthalt?

**Antwort** : Ich würde sagen, in der Schweiz. Ich bin manchmal von Freitag bis Samstag oder Sonntag hier, manchmal nur von Samstag bis Sonntag, gehe wieder Sonntagabend,

verschieden. Das ist nicht so regelmäßig und immer gleich. Ungefähr einen oder eineinhalb Tage in der Woche bin ich in X. Bei Frau RD.

**F** : Wie war das vorher, gemeint ist: vor dem Umzug nach M-Straße, als Frau RD noch in B-Straße-Yx wohnte?

**A** : Diese Wohnung war auch eine Eigentumswohnung und gehörte der Frau SA RD. Sie war ca. 78 m<sup>2</sup> groß. Auch dort war ich für ca. ein bis eineinhalb Tage pro Woche zwecks Pflege der Beziehung auf Besuch.

**F**: Laut zentralem Melderegister waren Sie von 2002 bis September 2012 in Gde X, B-Straße-Yx, mit Hauptwohnsitz erfasst. Danach bis Jänner 2013 nur noch mit Nebenwohnsitz, wieder danach ganz ohne Wohnsitz. Hat sich dort etwas geändert, gemeint sind die Besuchs- und Aufenthaltszeiten in Österreich?

**A** : Also von 2002 bis 2012 war ich immer dort. Das war ja mein Hauptwohnsitz. Damals hatte ich auch ein Auto mit FK-Kennzeichen. Erst ab September 2012 war ich dann nur noch einmal bis eineinhalb Tage pro Woche bei Frau RD.

Das Finanzamt gibt dabei die Aussagen des Bf. sinnverkehrt und auch unrichtig wieder. Mit der Wendung "weiterhin" impliziert das Finanzamt, dass sich an der Häufigkeit der Aufenthalte des Bf. in Österreich seit seinem Wegzug nichts verändert habe, was sich aus den Aussagen des Bf. vor der Finanzpolizei gerade nicht ergibt.

Weiter erklärte der Bf. vor der Finanzpolizei, dass er sich manchmal von Freitag bis Sonntag, manchmal von Samstag bis Sonntag bei seiner Freundin aufhalte, und das nicht so regelmäßig und nicht immer gleich sei, wogegen der Bf. nach den Feststellungen des Finanzamts "weiterhin die Wochenenden dort verbracht habe", womit das Finanzamt eine Regelmäßigkeit und eine faktische Aufenthaltsmöglichkeit unterstellt. Gerade aus der Aussage des Bf. ergibt sich aber, dass es eben nicht so regelmäßig und nicht immer gleich sei, was darauf hindeutet, dass er gerade keine faktische Verfügungsmacht über die Wohnung hatte, sondern vielmehr seine Besuche in X mit Frau RD abzustimmen hatte.

**Feststellung** : "Ebenso geht aus den Angaben des Bf. am 08.01.2016 hervor, dass sich auch durch den Umzug Ende des Jahres 2014 von B-Straße-YX nach M-Straße-xx in X keine Änderungen an der inländischen Wohnsituation ergaben. Jedenfalls die Wochenenden und auch Tage unter der Woche (zB den Mittwoch) verbringt er nach eigenen Angaben während des gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraums in der jeweiligen Wohnung in X" (siehe Bescheidbegründung Seite 5, 1. Absatz).

Diese Feststellung wurde losgelöst von den Aussagen des Bf. vor der Finanzpolizei getroffen. Der Bf. hat vor der Finanzpolizei lediglich ausgesagt, dass er auch zu der Zeit, als Frau RD noch ihre vorige Wohnung in B-Straße-YX hatte bei seiner Freundin "für ca. ein bis eineinhalb Tage pro Woche zwecks Pflege der Beziehung auf Besuch" war. Dass er dort wohnte, ergibt sich aus den Aussagen des Bf. hingegen nicht. Auch die Feststellung, wonach er sich jedenfalls an Wochenenden und auch einen Tag unter der Woche in der Wohnung aufhielt, findet sich in den Aussagen des Bf. nicht wieder, wobei

*der Bf. weder angegeben hat, dass er sich an Wochenenden in der Wohnung aufhielt noch während der Woche. Der Bf. hat lediglich wahrheitsgemäß angegeben, dass er einmal pro Woche, immer donnerstags, zur Chorprobe nach X fahre, nicht aber dass er dann auch seine Freundin besuche.*

*Das Finanzamt zieht aber auch aus seinen nach dem Sachverhalt zutreffenden Feststellungen teilweise unrichtige Schlüsse wie folgt:*

*Für die Beibehaltung des Wohnsitzes in X spricht nach der Ansicht des Finanzamts der Umstand, dass der Bf. erst am 14.01.2015 einen Nachsendeauftrag in die Schweiz eingerichtet hat, nämlich mit dem Umzug von Frau RD von B-Straße-YX nach M-Straße-XX.*

*Dabei ist aus den Umständen durchaus nachvollziehbar, warum die Einrichtung eines Nachsendeauftrages nicht erforderlich war, solange Frau RD noch an derselben Adresse wohnte. Nachdem der Bf. Frau RD in der Regel einmal pro Woche besuchte, konnte er allenfalls noch an die Adresse gehende Poststücke bei dieser Gelegenheit mitnehmen.*

*Weiter schließt das Finanzamt aus dem Trinkwasserverbrauch in der Wohnung der Frau RD auf einen dortigen Wohnsitz des Bf. Zunächst ist festzuhalten, dass die Firma C nicht in der Lage ist den täglichen Wasserbrauch festzustellen, sondern dürfte vielmehr das Finanzamt aus einem periodisch, in der Regel jährlich abzulesenden Wasserverbrauch einen Tagesschnitt ermittelt haben, woraus sich aber keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Aufenthaltszeiten des Bf. bei seiner Freundin in X ziehen lassen, wobei der Wasserverbrauch seit dem Wegzug, wie das Finanzamt selbst feststellte, rückläufig war.*

*Was die anonyme Anzeige vom 25.11.2014 betrifft, so werden die Umstände darin beschrieben, wie sie bis zum Wegzug des Bf. in die Schweiz zutreffend waren. Was die vom Bf. verwendeten Fahrzeuge betrifft, so konnte der Anzeiger die Fahrzeugdaten problemlos in Erfahrung bringen, nachdem sich der Bf. auch nach seinem Wegzug wiederkehrend zu Besuchszwecken bei Frau RD aufhielt. Nachdem der Anzeiger offenbar auch Informationen über den (damals) bevorstehenden Wohnungswechsel von Frau RD hatte, vermutet der Bf. den Anzeiger im persönlichen Umfeld von Frau RD. Auffallend ist jedenfalls, dass der Name des Bf. in der Anzeige durchgehend falsch geschrieben ist, was ebenfalls dafür spricht, dass der Anzeiger keine nähere Beziehung zum Bf. hatte. Jedenfalls sind die Angaben des Anzeigers unsubstantiiert und daher für die vorliegende Entscheidung unwesentlich.*

*Aus den genannten Umständen ergibt sich daher, dass der Bf. seit der Anmietung seiner Wohnung in der Schweiz über keinen Wohnsitz mehr in Österreich verfügte und der Bf. sohin mit seinem Einkünften aus seinem Arbeitsverhältnis in Lichtenstein auch nicht in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist."*

*Mit Vorlagebericht vom 29. September 2017 legte das Finanzamt - wie dem Bf. bzw. seiner steuerlichen Vertretung mitgeteilt wurde - die in Rede stehenden Beschwerden unter Verweis auf die Beschwerdevereinscheidungen dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.*



### ***Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:***

Streit besteht im konkreten Beschwerdefall darüber, ob der Bf. in den Streitjahren mit seinen liechtensteinischen nichtselbstständigen Einkünften in Österreich steuerpflichtig ist oder nicht. Dabei ist im Konkreten strittig, ob der Bf. in den fraglichen Jahren über einen Wohnsitz bzw. einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich verfügte und damit in den Beschwerdejahren in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und gegebenenfalls, zumal er auch in der Schweiz (unstrittig) über einen Wohnsitz bzw. eine ständige Wohnstätte verfügte, ob sich sein Mittelpunkt der Lebensinteressen in den Streitjahren in Österreich befand. Sofern davon auszugehen ist, dass Österreich das Besteuerungsrecht hinsichtlich der liechtensteinischen nichtselbstständigen Einkünfte des Bf. zukommt, ist außerdem strittig, ob die vom Bf. in der Schweiz entrichtete Kantons- und Gemeindesteuer sowie direkte Bundessteuer anzurechnen ist oder nicht.

Die Frage des inländischen Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthaltes ist allein nach innerstaatlichem Recht zu lösen. Die abkommensrechtliche Frage nach dem Lebensmittelpunkt stellt sich erst in einem zweiten Schritt, nämlich nach der Bejahung eines Doppelwohnsitzes bzw. einer doppelten ständigen Wohnstätte.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig jene natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. 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). Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht endet bei Aufgabe des Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthaltes und beginnt mit dessen Begründung.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung, BGBl. Nr. 24/1971 (kurz: DBA-Liechtenstein), dürfen vorbehaltlich der Art. 16, 18, 19 und 20 Abs. 2 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger 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.

Gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein werden Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit von Personen, die in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (Grenzgänger), in dem

Vertragsstaat besteuert, in dem sie ansässig sind. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens vier von Hundert im Abzugsweg an der Quelle zu erheben.

Bei den Einkünften aus unselbständiger Arbeit kommt gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung die sog. Anrechnungsmethode zur Anwendung:

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Art. 7, 10, 11, 12, 13 Abs. 2, 15 und 16 in Liechtenstein besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Liechtenstein gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Liechtenstein bezogen werden.

Der Ausdruck "*eine in einem Vertragsstaat ansässige Person*" bedeutet nach den inhaltlich übereinstimmenden Art. 4 Abs. 1 der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, BGBl. Nr. 64/1975 (kurz: DBA-Schweiz), sowie zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein eine Person, die nach dem geltenden Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Ist danach eine Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt die Person gemäß den gleichlautenden Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Schweiz und DBA-Liechtenstein 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).

Das Einkommensteuergesetz enthält keine Definition der Begriffe "*Wohnsitz*" bzw. "*gewöhnlicher Aufenthalt*", weshalb für die Auslegung dieser Begriffe § 26 BAO maßgebend ist.

Demnach hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (Abs. 1 leg. cit.).

Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand grundsätzlich dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt (Abs. 2 leg. cit.). Der gewöhnliche Aufenthalt verlangt grundsätzlich die körperliche Anwesenheit des Betroffenen. Man kann nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Nur vorübergehende Abwesenheiten unterbrechen das Verweilen und damit den gewöhnlichen Aufenthalt nicht. Maßgebend ist hiebei, ob aus den Umständen des Einzelfalles (Umstände der Abwesenheit, ihrer Dauer, ihrer Wiederholung

und der Entfernung) auf den Rückkehrwillen geschlossen werden kann (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 26 Tz 13).

Eine Wohnung im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO sind Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benützt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. zB VwGH 26.11.1991, 91/14/0412; VwGH 24.1.1996, 95/13/0150).

Der Steuerpflichtige muss die Wohnung "*innehaben*". Innehaben einer Wohnung im Sinne der genannten (BAO-)Bestimmung 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 (vgl. VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; VwGH 16.9.1992, 90/13/0299; VwGH 14.11.1996, 94/16/0033). Als Rechtsgründe für das Innehaben kommen außer (Wohnungs-)Eigentum, (Unter)Miete und dem Wohnrecht nach ABGB auch familienrechtliche Ansprüche in Betracht. Eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form ist nicht nötig (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 26 Tzen 1 ff).

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass im Abgabenrecht nicht (nur) auf die rechtliche, sondern auch auf die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit abzustellen ist, da ertragsteuerrechtliche Tatbestände in der Regel der sog. wirtschaftlichen Anknüpfung folgen und sich somit nicht auf formalrechtliche Anknüpfungen beschränken (vgl. zB VwGH 17.9.1992, 91/16/0138). Maßgeblich ist sohin die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es der Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten (vgl. zB VwGH 3.11.2005, 2002/15/0102; VwGH 19.12.2006, 2005/15/0127; VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133). Die polizeiliche Ab- und Anmeldung ist nicht entscheidend, kann aber in Zweifelsfällen einen Begründungsanhalt bieten (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 26 Tz 7).

Der Tatbestand "*Innehaben*" ist nicht nur dann erfüllt, wenn man über eine "*eigene Wohnung*" verfügt. Auch eine abgeleitete Verfügungsmacht über eine Wohnung wird als ausreichend angesehen. Von einem abgeleiteten Wohnsitz spricht man dann, wenn zB ein Ehegatte auf Grund eherechtlicher Bestimmungen in der Wohnung des anderen Ehegatten zum Wohnen berechtigt ist, was auf eine eheliche Wohnung zutrifft. Bei aufrechter Ehe kann davon ausgegangen werden, dass Ehegatten einen gemeinsamen Wohnsitz dort haben, wo die Familie wohnt. Hält sich ein 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. Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 1 Tz 14; Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 26 Tz 12).

Zum abgeleiteten Wohnsitz eines Lebensgefährten ist die Literatur geteilter Meinung. Während zB nach Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 1, Tz 7, und Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 36, neben (volljährigen) Kindern und Ehepartnern auch ein

Lebensgefährte einen abgeleiteten Wohnsitz haben könne, vertritt Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 26 Tz 12, die Ansicht, dass bei einem Lebensgefährten mangels familienrechtlichem Anspruch eher der gewöhnliche Aufenthalt vorliege, jedoch kein (abgeleiteter) Wohnsitz. Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 1 Tz 11, führt dazu aus, dass das Mitbenützen einer fremden Wohnung generell nur bei ständiger Nutzung einen Wohnsitz begründen könne. Werde ein Steuerpflichtiger auch bei wiederholten Aufenthalten in einer Wohnung nur als Gast aufgenommen, habe er keine Wohnung inne, die einen Wohnsitz begründe; auch regelmäßige und längere Verwandtenbesuche führten daher nicht zu einem Wohnsitz (vgl. VwGH 23.5.1990, 89/13/0015). Entscheidend sei, ob dem Steuerpflichtigen eine Wohnung zur Verfügung stehe, für deren Nutzung nicht jedes Mal die Zustimmung des Berechtigten eingeholt werden müsse (vgl. VwGH 24.1.1996, 95/13/0150; VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133), dh. entsprechende Räumlichkeiten müssen auf Dauer zur Verfügung stehen.

Das Innehaben einer Wohnung alleine genügt im Übrigen nicht. Das Innehaben muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen werde; diese Umstände müssen objektiver Natur, dh. durch das äußere wahrnehmbare Verhalten des Steuerpflichtigen erkennbar sein. Als Anhaltspunkt für eine Mindestfrist für die Innehabung der Wohnung unter Umständen, die auf die Beibehaltung und Nutzung schließen lassen, wird auf die Sechstmonatsfrist des § 26 Abs. 2 BAO abgestellt. Ein von vorneherein auf sechs Monate begrenztes Innehaben einer Wohnung wird nicht als Wohnsitz qualifiziert.

Ob die Wohnung auch tatsächlich benutzt wird, ist nicht entscheidend, sondern nur, ob Umstände dafür sprechen, dass sie ständig benutzt werden kann (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 335). Das tatsächliche Benützen der Wohnung spricht bloß für die Erfüllung des Tatbestandes "*beibehalten und benutzen*". Benutzt der Steuerpflichtige die Wohnung tatsächlich, dann ist der Wohnsitz jedenfalls erwiesen.

Es steht der Annahme eines inländischen Wohnsitzes und damit auch der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auch nicht entgegen, wenn sich der Steuerpflichtige häufig im Ausland aufhält, im Besitz eines ausländischen Führerscheins ist, er über eine Aufenthaltsbewilligung in der Schweiz verfügt, 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 (vgl. VwGH 11.12.1990, 90/14/0183; VwGH 16.9.1992, 90/13/0299; VwGH 3.7.2003, 99/15/0104; VwGH 26.2.2004, 99/15/0127).

Im Unterschied zum gewöhnlichen Aufenthalt einer Person, der an die körperliche Anwesenheit anknüpft und daher jeweils nur für einen Ort oder ein Gebiet bejaht werden kann (vgl. VwGH 14.4.1972, 457/71, VwGH 5.7.1983, 82/14/0178; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 1 Tz 13), kann jemand durchaus auch mehrere Wohnsitze haben (vgl. VwGH 21.1.1998, 95/16/0228, 0229, 0230). Weitere Wohnsitze im Ausland schließen einen Wohnsitz im Inland daher gleichfalls nicht aus (vgl. VwGH 11.12.1990, 90/14/0183).

Eine Aufgabe des Wohnsitzes ist anzunehmen, wenn nach außen in Erscheinung tretend die tatsächlichen Umstände so verändert werden, dass die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 BAO nicht mehr zur Gänze vorliegen. Anders als beispielsweise für den Wohnsitzbegriff im Zivilprozessrecht ist im Abgabenrecht die subjektive Absicht allein keinesfalls für die wirksame Aufgabe des inländischen Wohnsitzes ausreichend. Die subjektive Absicht muss sich für Zwecke des Steuerrechts jedenfalls in *objektiv erkennbaren, nach außen in Erscheinung tretenden Umständen* manifestieren (vgl. SWI 2005, 24 und die dort zitierte Literatur).

Vorab sei erwähnt, dass sich das Bundesfinanzgericht in Entsprechung der Norm des § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Hierbei genügt gemäß ständiger höchstgerichtlicher Judikatur wenn von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen ist, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle andere Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 167 Tz 8, und die dort zitierte VwGH-Judikate).

In diesem Sinne geht das Bundesfinanzgericht von folgendem entscheidungsrelevanten **Sachverhalt** aus und sind dadurch folgende **rechtlichen Schlüsse** zu ziehen:

Der Bf. ist österreichischer Staatsbürger. Er lebt seit 1990 in Österreich, ist geschieden und hat keine Kinder. Er war vom 15. Mai 2002 bis 20. September 2012 in Österreich an der Adresse "Gde X, B-Straße-YX" - gemeinsam mit Frau SA RD - mit Hauptwohnsitz und vom 20. September 2012 bis 24. Jänner 2013 mit Nebenwohnsitz (ohne Neuanmeldung eines anderen österreichischen Hauptwohnsitzes) polizeilich gemeldet.

SA RD ist ebenfalls österreichische Staatsbürgerin, geschieden und Mutter von drei erwachsenen Kindern; sie ist in Österreich erwerbstätig (Volksschuldirektorin in N). Sie hat(te) ihren Hauptwohnsitz vom 29. April 2002 bis 15. Dezember 2014 in ihrer (in ihrem Alleineigentum stehenden) ca. 78 m<sup>2</sup> großen Wohnung in Gde X, B-Straße-YX, und ab 15. Dezember 2014 in ihrer (ebenfalls im Alleineigentum stehenden; Kaufvertrag vom 1.8.2013) neuen (ca. 100 m<sup>2</sup> großen) Eigentumswohnung (mit zwei Tiefgaragenplätzen) in Gde X, M-Straße-xx (vgl. entsprechende Behördenanfragen aus dem Zentralen Melderegister).

Zum Einwand, wonach der Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum in keiner Lebensgemeinschaft zu SA RD gestanden haben soll, ist Folgendes zu sagen:

Unter einer Lebensgemeinschaft wird eine auf längere Dauer ausgerichtete, ihrem Wesen nach der Beziehung miteinander verheirateten Personen gleichkommende Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft verstanden, wobei eine solche Lebensgemeinschaft nicht in allen drei Merkmalen gegeben sein muss. So kann -

abhängig von den Umständen des Einzelfalles - durchaus das eine oder andere Element weniger ausgeprägt sein oder sogar zur Gänze fehlen (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 25 Tz 7).

Den Bf. und Frau RD verbindet unbestrittenermaßen eine Geschlechtsgemeinschaft; außer Streit steht auch, dass sie über mehr als zehn Jahre hindurch gemeinsam die im Alleineigentum von Frau RD stehende Wohnung in Gde X, B-Straße-YX, bewohnt und einen gemeinsamen Haushalt geführt haben; es bot sich daher in diesen Jahren zweifelsfrei das Bild einer eheähnlichen Bindung. Dem Vorbringen, dass durch die polizeiliche Abmeldung des Bf. in Österreich die wesentlichen die Lebensgemeinschaft begründenden Kriterien weggefallen seien, ist zu entgegnen, dass einerseits - wie oben ausgeführt - für das Vorliegen einer Lebensgemeinschaft nicht alle drei Merkmale gegeben bzw. derart stark ausgeprägt sein müssen. Andererseits sprach im konkreten Fall gerade die langjährige nach wie vor intakte partnerschaftliche Beziehung des Bf. zu Frau RD (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen des Bf. zur Frage nach seiner Partnerin in der Niederschrift der Finanzpolizei vom 8.1.2016, wonach er seit 14 Jahren mit Frau RD *"zusammen"* sei; Frau RD bestätigte in ihrer Befragung durch die Finanzpolizei am 9.12.2015 ebenfalls die *"Beziehung"* zum Bf.; etwaige Beziehungskrisen bzw. eine Zerrüttung der Beziehung wurden im Übrigen nicht behauptet), weiters der Umstand, dass der Bf. auch nach seiner polizeilichen Abmeldung in Österreich die beiden gegenständlichen Wohnungen in X (B-Straße-YX sowie M-Straße-xx) regelmäßig bewohnt hat (siehe dazu weiter unten) und er - laut eigenen Angaben im Rahmen der Befragung durch die Finanzpolizei - die (endgültige) polizeiliche Abmeldung aus steuerlichen Gründen vorgenommen habe, dafür, dass im Streitzeitraum nach wie vor von einer aufrechten Lebensgemeinschaft zwischen dem Bf. und SA RD auszugehen war.

Der Bf. verfügte über eine aufrechte (Dauer-)Aufenthaltsbewilligung (fünf Jahre gültig) in der Schweiz (siehe dazu die Wohnsitzbestätigung der Stadt H vom 8.6.2017); er hatte unstrittig in den Streitjahren einen Wohnsitz in der Schweiz (längerfristiges Innehaben einer Schweizer Mietwohnung). Er mietete seit 1. September 2012 eine ca. 50 m<sup>2</sup> große 1-Zimmer-Wohnung in GDe Hs, B-Weg-ax (mtl. 850,00 CHF inkl. Betriebskosten; siehe entsprechenden Mietvertrag vom 8.8.2012) und ab 1. Juli 2017 eine (neue) Wohnung in GDe Hs, N-Straße-bb (1,5-Zimmer-Wohnung, mtl. 760,00 CHF inkl. Betriebskosten; siehe entsprechenden Mietvertrag vom 9.5.2017).

Im Hinblick auf die Frage, ob und wie oft der Bf. diese Schweizer Wohnung auch tatsächlich genutzt hat, war zu berücksichtigen, dass der Bf. entsprechend der im Verfahrensgang dargestellten anonymen Anzeige, dessen Inhalt gerade in Anbetracht ihrer Detailliertheit dem Finanzgericht glaubwürdig und plausibel erscheint, auch nach seiner polizeilichen Abmeldung in Österreich die Wohnung seiner Lebensgefährtin in X (B-Straße-YX) täglich bewohnt hat und diese Angaben auch durch einen (zunächst) fehlenden Nachsendeauftrag bei der österreichischen Post AG (vgl. auch die diesbezügliche Angaben des Bf. im Rahmen der Befragung durch die Finanzpolizei; ein diesbezüglicher Antrag wurde erst am 14.1.2015 anlässlich des Umzuges in die neue Wohnung in X, M-Straße-xx, gestellt) wie auch durch eine entsprechende Erhebung des

Wasserverbrauches an der inländische Adresse (X, B-Straße-YX) in den Streitjahren (danach hat sich der Wasserverbrauch in den Streitjahren nicht wesentlich verringert) ihre Bestätigung fanden. Außerdem waren in diesem Zusammenhang gerade auch die glaubwürdigen Angaben von (dem Bf. fremd gegenüber stehenden) Auskunftspersonen, einerseits eines Nachbarn betreffend die Wohnung in X, B-Straße-YX, wonach der Bf. viele Jahre zusammen mit seiner Partnerin SA RD eben dort gewohnt habe und die beiden kurz vor Weihnachten 2014 zusammen in eine neue Wohnung in X in der Nähe des Gemeindeamtes gezogen seien, und andererseits einer Nachbarin in der Wohnanlage X, M-Straße-xx wonach Frau RD in Top-x nicht allein lebe, sondern dieses mit einem Herrn teile; dieser würde dort definitiv wohnen und fahre einen silbernen Pkw mit Schweizer Kennzeichen; Frau RD und der Bf. würden die beiden Tiefgaragenplätze-ab-und-ac benutzen) in die Einschätzung des gegenständlichen Sachverhaltes einzubeziehen (vgl. dazu auch die diesbezügliche finanzpolizeiliche Zusammenstellung ihrer Ermittlungen vom 20.1.2016).

Dem stand die unbewiesene Behauptung des Bf. gegenüber, wonach er ab September 2012 nur noch einmal bis eineinhalb Tage pro Woche bei Frau RD gewesen sei. Diese Behauptung, die allein durch die Angaben seiner (nahestehenden, wohl befangenen) Lebensgefährtin im Rahmen ihrer finanzpolizeilichen Befragung am 9. Dezember 2015 (der Bf. sei unter der Woche niemals hier, sondern käme immer nur am Wochenende) Bestätigung fand, wie auch die allenfalls als Indiz zu beurteilende polizeiliche Abmeldung von seiner langjährigen inländischen Adresse und die Schweizer Wohnsitzbescheinigung vermögen nicht den Beweis dafür zu erbringen, dass der Bf. sich auch tatsächlich in der Schweiz niedergelassen bzw. im welchem Umfang er sich dort tatsächlich aufgehalten hat.

Der Bf. hat seinen (unstrittig vorliegenden) Schweizer Wohnsitz, damit die längerfristige rechtliche und tatsächliche Verfügbarkeit einer Schweizer Wohnung, belegt, allerdings hat er es trotz entsprechender Vorhaltung der Ausführungen in der gegenständlichen anonymen Anzeige unterlassen, einen konkreten Nachweis dafür zu erbringen, dass er tatsächlich nur maximal eineinhalb Tage in Österreich und die übrige Zeit an seinem Schweizer Wohnsitz verbrachte. Dies obwohl es vornehmlich am Bf. gelegen gewesen wäre, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente bzw. solcher Umstände, denen der Bf. hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde, beizuschaffen bzw. einwandfreie Nachweise zur Stützung seines Vorbringens zu erbringen. Er hätte - gerade auch was die behauptete Aufgabe seines Wohnsitzes in Österreich generell betrifft - durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen gehabt, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr durch die anonyme Anzeige zur Kenntnis gelangten Umstände bot; es traf den Bf. eine erhöhte Mitwirkungs-, eine Beweismittelbeschaffungs- und eine Vorsorgepflicht.

Der Bf. war in den Streitjahren ganzjährig für die liechtensteinische Firma L AG, gde D, A-Straße-dd, tätig und bezog daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er verfügte

im Streitzeitraum (unstrittig) über keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Liechtenstein.

Das Finanzgericht geht angesichts dieser Überlegungen davon aus, dass der Bf. und Frau SA RD in den Streitjahren im Wesentlichen unverändert eine intensive, von regelmäßiger und immer wiederkehrender Präsenz geprägte und gelebte partnerschaftliche Beziehung unterhalten haben, aufgrund derer der Schluss zulässig ist, dass der Bf. die Möglichkeit der jederzeitigen und uneingeschränkten Benutzung der (jeweiligen) Eigentumswohnung von Frau RD hatte und die in Rede stehenden Wohnungen in X auch tatsächlich regelmäßig benutzt hat (das tatsächliche Benutzen von zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten spricht jedenfalls für das Vorliegen eines Wohnsitzes). Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist es wenig wahrscheinlich, dass der Bf. - wie im Vorlageantrag behauptet wird - seine Besuche mit Frau RD abzustimmen gehabt habe und er damit ohne "*Schlüsselgewalt*" nicht über die Wohnung von Frau RD frei verfügen habe können. Das diesbezügliche Vorbringen wird lediglich als Schutz- bzw. Zweckbehauptung gewertet. Bestätigung findet diese Einschätzung auch darin, dass der Bf. im Rahmen seiner Befragung durch die Finanzpolizei selbst angibt, dass er den Wohnsitz in X aus *steuerlichen Gründen* (gänzlich) abgemeldet habe. Wie die Abgabenbehörde in diesem Zusammenhang richtig ausführt, indiziert im Übrigen auch die Ummeldung in einen Nebenwohnsitz die tatsächliche Beibehaltung des inländischen Wohnsitzes in X.

Wenn das Finanzamt davon ausgegangen ist, dass der Bf. im Streitzeitraum im Inland einen (abgeleiteten) Wohnsitz bzw. subsidiär - ungeachtet des laufenden Pendelns zwischen Österreich und Liechtenstein [zur Aufrechterhaltung des gewöhnlichen Aufenthaltes ist nicht ununterbrochene Anwesenheit erforderlich; Abwesenheiten, die nach den Umständen des Falles nur als vorübergehend gewollt anzusehen sind, unterbrechen nicht den Zustand des Verweilens und daher nicht den gewöhnlichen Aufenthalt; vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 26 E 52 (Stand 1.9.2008, rdb.at) und die dort zitierte VwGH-Judikatur] - ob seiner regelmäßigen körperlichen Anwesenheit in Österreich zumindest seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte (angesichts der engen partnerschaftlichen Beziehung zu Frau RD verweilte der Bf. zweifelsfrei nicht nur bloß vorübergehend in Österreich), so kann der Abgabenbehörde nicht entgegen getreten werden. Der Annahme eines inländischen Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthaltes und damit der unbeschränkten Steuerpflicht steht weder entgegen, dass der Bf. in den Streitjahren im Inland polizeilich nicht gemeldet war, noch, dass er im strittigen Zeitraum in der Schweiz über einen Wohnsitz verfügte und dort polizeilich gemeldet war. Bloße Behauptungen sind im Übrigen nicht ausreichend, um davon ausgehen zu können, dass der Bf. im Streitzeitraum tatsächlich keinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Inland im Sinne von § 26 BAO gehabt hat.

Da sachverhaltsmäßig davon auszugehen war, dass der Bf. in den Streitjahren im Inland über einen Wohnsitz bzw. alternativ seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte, war er folglich in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und verfügte damit über eine



ständige Wohnstätte im Inland. In einem nächsten Schritt war (aufgrund des unstrittigen weiteren Wohnsitzes bzw. der weiteren ständigen Wohnstätte in der Schweiz) zu klären, wo sich im fraglichen Zeitraum der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. befunden hat (vgl. Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz)].

Bei Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen kommt es auf persönliche und wirtschaftliche Beziehungen an. Als "*persönliche und wirtschaftliche Beziehungen*" einer Person sind nach Z 15 des OECD-Kommentars zu Art. 4 "*ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet*" zu berücksichtigen. Es ist somit die gesamte private Lebensführung des Abgabepflichtigen, Familie, Besitz (Vermögenswerte), wirtschaftliche (örtlich gebundene Tätigkeiten, Einnahmequellen), gesellschaftliche, politische und kulturelle Beziehungen nach ihrer überwiegenden Bedeutung im Gesamtbild der Lebensverhältnisse von Bedeutung. Persönliche und wirtschaftliche Beziehungen müssen nicht kumulativ vorliegen. Bei gegenläufigen Beziehungen (zB engere persönliche Beziehungen zum einen Staat, engere wirtschaftliche Beziehungen zum anderen Staat) entscheidet das Überwiegen. Dies erfordert eine zusammenfassende Wertung; es zählt das Gesamtbild der Lebensverhältnisse (vgl. zB VwGH 23.3.1991, 90/13/0073; Beiser, ÖStZ 1989, Seiten 241 ff).

Die Umstände sind somit als Ganzes zu prüfen; Erwägungen, die sich aus dem persönlichen Verhalten der natürlichen Person ergeben, haben erhöhte Bedeutung. Auch nach der Verwaltungspraxis kommt es in erster Linie auf die persönlichen Verhältnisse an. Den wirtschaftlichen Beziehungen kommt in der Regel nur geringere Bedeutung zu als den persönlichen (vgl. SWI 1997, Seite 381). Ihnen kommt nur eine Funktion zu, die Zwecken dient, welche über den eigentlichen Sinn des Lebens hinausgehen (vgl. VwGH 30.1.1990, 89/14/0054).

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen kann allerdings nicht nur für kurze Zeit von einem Staat in den anderen verlagert werden. Denn es ist auch international weithin anerkannt, dass für die Beurteilung des Lebensmittelpunktes ein längerer Zeitraum als Beobachtungszeitraum herangezogen werden muss. Man muss sonach auch die Verhältnisse in den dem Besteuerungsjahr vorangehenden und nachfolgenden Jahren mitberücksichtigen (vgl. Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 534).

Das Innehaben von persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ist nur an objektiven Kriterien zu messen. Das zitierte Abkommen überlässt es nicht der Beurteilung des Steuerpflichtigen, welchen Wohnsitz er als den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bezeichnet, sondern stellt auf die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ab, deren Vorliegen nur anhand objektiv feststellbarer Umstände beurteilt werden kann. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich ausschließlich nach der Gesamtheit der objektiven, äußeren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen und nicht nach bloß erklärten Wünschen der Betroffenen.

Als wirtschaftliche Beziehung zum Ausland ist im konkreten Fall einerseits die Berufstätigkeit in Liechtenstein andererseits die Anmeldung von Fahrzeugen in der Schweiz, die Versicherung in der Schweiz (DA) sowie die Entrichtung von Steuern in der Schweiz zu berücksichtigen; das Finanzgericht erkennt auch nicht, dass der Bf. insofern weitere wirtschaftliche Beziehungen in der Schweiz unterhalten hat, als er dort ab September 2012 eine Wohnung anmietete. Dass er noch andere wirtschaftliche Beziehungen in der Schweiz unterhalten hätte, bringt er jedoch nicht vor. Über ein allfälliges Vermögen in Österreich oder in der Schweiz ist dem Finanzgericht nichts bekannt. Der Bf. hat diesbezüglich keine Angaben gemacht. Der Bf. unterhielt damit zu den beiden fraglichen Staaten Österreich und Schweiz keine derart engen wirtschaftlichen Beziehungen, welchen in einer Gesamtbetrachtung ausschlaggebendes Gewicht beizumessen ist.

Unzweifelhaft bestanden aber die gewichtigeren engeren persönlichen Beziehungen zu Österreich. Da im Inland - wie oben dargestellt - seine (österreichische) Lebensgefährtin als wesentliche Bezugsperson (mit persönlichem Umfeld, Eigentumswohnung, Arbeitsplatz in Österreich) gelebt hat bzw. nach wie vor lebt und diese langjährige Lebensgemeinschaft nach wie vor aufrecht ist, hat im Verhältnis zu seiner Lebensgefährtin jedenfalls eine enge (starke) persönliche Bindung in Österreich bestanden, während er nach der Aktenlage in der Schweiz keine derart engen persönlichen Beziehungen gehabt hat. Eine entsprechende Verlagerung seiner Lebensinteressen in die Schweiz war nicht erkennbar. Dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bf. im Vorlageantrag zufolge erschöpften sich die persönlichen Beziehungen des Bf. in der Schweiz in Kontakten zu Wohnungsnachbarn [dazu sei im Übrigen erwähnt, dass der Bf. im Rahmen der Befragung durch die Finanzpolizei noch angegeben hat, dass er im Block (Hs, B-Weg-ax) niemanden kenne] sowie bei Einkäufen, während die oben dargestellte aufrechte Lebensgemeinschaft, der erfahrungsgemäß langjährig (gemeinsam) aufgebaute inländische Freundes- bzw. Bekanntenkreis, die vorwiegend wohl in Österreich entfaltete private Freizeitgestaltung (in diesem Zusammenhang sei auch erwähnt, dass sich die Annehmlichkeiten einer ca. 50 m<sup>2</sup> kleinen Mietwohnung im Verhältnis zur ca. 78 bzw. 100 m<sup>2</sup> großen Eigentumswohnung seiner Lebensgefährtin wohl bescheidener darstellen), die Betätigung im Männerchor X und die österreichische Staatsbürgerschaft den Bf. in intensivem Maße an Österreich binden. Dass der Bf. in den Streitjahren engere persönliche Beziehungen zu Österreich als zu der Schweiz hatte, wird angesichts dieser Umstände sehr deutlich. Bestätigung finden diese Ausführungen auch durch die Angaben des Bf. im Rahmen seiner Befragung durch die Finanzpolizei; auf die Frage nach seinen sozialen Anknüpfungspunkten im In- und Ausland gab er Folgendes an: "*Ich bin lange Zeit in Österreich gewesen, wie Sie bereits wissen. Da habe ich immer noch den einen oder anderen sozialen Anknüpfungspunkt. Ich bin im Chor, beim Männerchor X, gewesen vor meinem Wegzug und bin immer noch dabei. Einmal pro Woche, immer Donnerstag, ist Probe dort. In der Schweiz habe ich so gesehen nichts. Abgesehen von ein paar Bekannten. Aber nicht so viel.*"

Auch scheint seine Wohnungsanmietung in der Schweiz - wie seine Angaben bestätigen - weniger auf eine persönliche oder wirtschaftliche Verwurzeltheit als auf den Umstand zurückzuführen zu sein, der österreichischen Besteuerung zu entgehen.

Nach Auffassung des Finanzgerichtes spricht ein derartiges Sachverhaltsbild nicht dafür, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. von Österreich in die Schweiz verlagert hat, sondern in den Streitjahren weiterhin in Österreich befunden hat und blieb der Bf. damit auch weiterhin in Österreich ansässig (iSd Art. 4 DBA-Schweiz). Seine aus der nichtselbständigen Tätigkeit in Liechtenstein bezogenen Einkünfte durften daher gemäß Art. 15 DBA-Liechtenstein im Inland besteuert werden.

Selbst wenn die Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein nicht zur Anwendung gelangen würde, weil der Bf. nicht täglich von X aus, sondern zum Teil auch von Hs aus seinen Arbeitsort in Liechtenstein aufgesucht hätte, änderte sich dadurch nichts an der Steuerpflicht in Österreich. Diesfalls hätte zwar gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Liechtenstein Liechtenstein das Besteuerungsrecht über die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit; da gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Anwendung käme, führte das dazu, dass Österreich die in Liechtenstein bezahlte Steuer anrechnen würde (wie das Finanzamt richtig ausführt, weisen die vom Bf. vorgelegten, die Streitjahre betreffenden Lohnausweise keine in Liechtenstein bezahlte Steuer aus, welche angerechnet werden könnte).

Zur strittigen Anrechnung der geltend gemachten in der Schweiz entrichteten Kantons- und Gemeindesteuer sowie direkten Bundessteuer ist zu sagen, dass eine solche Anrechnung nicht in Betracht kommt. Eine Anrechnung der in einem anderen Staat bezahlten Steuern auf die im Inland zu entrichtende Einkommensteuer ist nur möglich, soweit die zur Anwendung gelangenden Doppelbesteuerungsabkommen eine solche Anrechnung vorsehen. Eine solche Anrechnung ist im Beschwerdefall nur nach dem DBA-Liechtenstein und nur für in Liechtenstein bezahlte Steuern möglich.

Wie oben dargelegt, gab die Abgabenbehörde den Beschwerden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2013 bis 2015 mit Beschwerdeverentscheidungen vom 17. bzw. 18. August 2017 insofern teilweise statt, als sie den 13. Bezug steuerbegünstigt behandelte, die Krankenversicherungsbeiträge wie auch das Pendlerpauschale als Werbungskosten anerkannte. Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser Beurteilung an.

### ***Zulässigkeit der Revision:***

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. Juni 2018