



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Plz Gde., Adr., vertreten durch die Schneider Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 6844 Altach, Badstraße 23, vom 20. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 26. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber erzielte im Streitjahr neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit bei der Schweizer Firma G (GG). Mit Schreiben vom 23. Oktober 2005 gab die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers bekannt, dass sich der Hauptwohnsitz und der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers mit 1. September 2005 in die Schweiz verlagert habe, dass sich der Berufungswerber von seiner Gattin scheiden habe lassen, dass er seit 1. September 2005 dauerhaft an der Schweizer Adresse rstr., ZZ, mit seiner Schweizer Lebensgefährtin in einer eheähnlichen Gemeinschaft wohne und dass der Berufungswerber über eine für ein Jahr gültige Aufenthaltsbewilligung verfüge. Weiters führte sie aus, dass davon auszugehen sei, dass der Berufungswerber bis auf weiteres in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig bleibe, da er im Inland über Wohnungen verfüge und dass ein Progressionsvorbehalt in derartigen Fällen aber nicht angewendet werde.

In der elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 erklärte der Berufungswerber neben den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die (schweizerischen) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur für die Zeit vom 1. Jänner 2005 bis 30. September 2005.

Mit Schreiben vom 19. September 2006 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber, den Lohnausweis 2005 betreffend die Grenzgängertätigkeit vorzulegen. Am 6. November 2006 übermittelte das Finanzamt dem Berufungswerber ein weiteres Schreiben mit folgendem Inhalt:

*"Laut dem vom Finanzamt Feldkirch ermittelten Sachverhalt steht bisher fest (Hauptwohnsitz, KFZ-Zulassung, Grundbesitz, Familie), daß der Mittelpunkt der Lebensinteressen weiterhin in Österreich vorliegt. Sie werden daher ersucht, die u.a. Unterlagen vorzulegen:*

- Steuerbescheid (Steueramt CH),*
- Meldebestätigung (CH),*
- Mietvertrag (CH).*

*Mietobjekt Plz Gde., Adr.:*

*Aus der vorgelegten Überschubrechnung 2005 geht hervor, daß die Wohnung bis 30.6.2005 vermietet wurde. Aus der Anfrage im Zentralen Melderegister ist ersichtlich, daß mit 22.8.2005 ihr Hauptwohnsitz in Plz Gde., Adr., begründet wurde. Um Stellungnahme wird gebeten."*

Mit Schreiben vom 19. Oktober 2006 legte der Berufungswerber die Lohnausweise für die Monate Oktober bis Dezember 2005 und eine Aufenthaltsbewilligung für die Schweiz vor und führte aus, dass er von seiner Gattin M X noch nicht geschieden sei, dass er seit einigen Jahren von seiner Gattin getrennt lebe und dass er im September 2005 seinen Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in die Schweiz verlagert habe, wo er zusammen mit seiner Lebensgefährtin wohne.

Mit weiterem Schreiben vom 24. November 2006 legte der Berufungswerber Wohnsitzbescheinigungen vom 14. November 2006 und 15. November 2006 der Schweizer Gemeinden ZZ und Z, eine Kopie eines Mietvertrages vom 1. Oktober 2006 über die Anmietung eines Einfamilienhauses in Z und eine Bestätigung des Kantonalen Steueramtes Stg über den Quellensteuerabzug im Jahre 2005 vor und führte aus, dass er seit August 2005 von seiner Ehegattin getrennt lebe, dass er sich am 22. August 2005 in Gde. angemeldet und gleichzeitig von Ko abgemeldet habe, dass er am 1. September 2005 zu seiner jetzigen Lebensgefährtin in die Schweiz nach ZZ gezogen sei, dass er auch beim Vermieter (XX) gemeldet gewesen sei, dass der bestehende Mietvertrag auf seine Lebensgefährtin gelautet habe, dass sie seit 1. Oktober 2006 in Z wohnen würden, dass er seit 1. September 2005 das Mietobjekt in Gde., Adr.,

nur mehr gelegentlich betrete und dass seit 1. Oktober 2005 von seinem Lohn die volle Quellensteuer abgezogen werde.

Mit Bescheid vom 26. Jänner 2007 veranlagte das Finanzamt den Berufungswerber zur Einkommensteuer für das Jahr 2005. Hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit behandelte das Finanzamt die Schweizer Einkünfte für die Zeit vom 1. Jänner 2005 bis 30. September 2005 als steuerpflichtige Bezüge (Grenzgängereinkünfte) und zog die Schweizer Einkünfte für die Zeit vom 1. Oktober 2005 bis 31. Dezember 2005 zum Progressionsvorbehalt heran. Begründend führte es dazu Folgendes aus:

Gemäß Art. 4 DBA Schweiz gelte eine Person, die in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfüge, in dem Vertragsstaat als ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen habe. Nach hieramtlicher Kenntnis könne ua. aufgrund des angemeldeten Wohnsitzes im Inland (Eigentumswohnung, welche zu Wohnzwecken genutzt werde) und der im Inland angemeldeten Fahrzeuge nicht davon ausgegangen werden, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in die Schweiz verlegt worden sei. Hinsichtlich der in der Schweiz erzielten Einkünfte sei ab 1. Oktober 2005 das Besteuerungsrecht in der Schweiz gegeben und die Einkünfte seien lediglich zur Ermittlung des Steuersatzes (Progression) im Inland heranzuziehen.

Mit Schreiben vom 20. Februar 2007 brachte der Berufungswerber Berufung gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 26. Jänner 2007 ein. Im Berufungsschriftsatz beantragte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat und führte Folgendes aus:

Die Berufung richte sich gegen die Berücksichtigung der in der Schweiz im Zeitraum vom 22. August 2005 bis 31. Dezember 2005 erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Rahmen des Progressionsvorbehaltes.

Gemäß Art. 4 Abs. 2 DBA Österreich-Schweiz gelte eine natürliche Person in jenem Staat als ansässig, in welchem sie über eine ständige Wohnstätte verfüge. Eine ständige Wohnstätte sei nur dann gegeben, wenn sie von der betreffenden Person zur dauernden Nutzung bestimmt und bereitgehalten werde. Gelegentliche Aufenthalte würden keine ständige Wohnstätte begründen. Das zeitliche Element "ständig" beziehe sich nicht auf die tatsächliche Verfügungsmacht über die Wohnstätte, sondern auf deren Verwendung als Wohnung. "Ständig" sei in einem objektiven Sinn als Gegensatz zu "befristet" zu verstehen. Eine Befristung werde regelmäßig bei einem Aufenthalt zu bestimmten Zwecken gegeben sein. Im vorliegenden Fall habe der Berufungswerber bereits in seiner Stellungnahme vom 24. November 2006 gegenüber der Abgabenbehörde zum Ausdruck gebracht, dass die Wohnung an der Adresse Gde., Adr., nur gelegentlich betreten werde und dass die Absicht bestehe, dies bis auf weiteres so zu belassen. Tatsächlich sei es so gewesen, dass der Berufungswerber die angeführte Woh-

nung bis zum 30. Juni 2005 vermietet habe. Die Vermietung sei vom Berufungswerber deshalb eingestellt worden, weil er von seiner "Noch-Ehefrau" dauernd getrennt lebe und aufgrund dessen 1/3 der von ihm erzielten Mieteinkünfte ohne Gegenleistung an seine Ehefrau abgeben hätte müssen. Da er zum einen dies nicht gewollt habe und zum anderen in Kürze wohl ein Wohnbedarf seitens seiner beiden nunmehr erwachsenen Kinder gegeben sei, lasse er die Wohnung bis auf weiteres leer stehen. Um keinen falschen Eindruck zu erwecken, solle nicht verschwiegen werden, dass der Berufungswerber in den ersten Monaten nach dem Wegzug in die Schweiz jede zweite Woche viermal in der besagten Wohnung genächtigt habe. Dies deshalb, weil seine Schweizer Lebensgefährtin an diesen Tagen Frühschicht gehabt habe und deshalb ihr "Noch-Ehemann" jeden Morgen in deren Wohnung gekommen sei, um das gemeinsame Kind zu beaufsichtigen. Der Berufungswerber sei an diesen Tagen froh gewesen, sich in die Wohnung in der Adr. zurückziehen zu können, um sich eine Begegnung mit dem Ehemann der Lebensgefährtin zu ersparen, was mehr als verständlich sei. Für den Fall, dass die Berufsbehörde diesem Verbringen keinen Glauben schenke, werde die Einvernahme des Hausmeisters Herr J C, Gde., Adr., beantragt. Beweisthema sei Häufigkeit und Dauer der Anwesenheit des Berufungswerbers in der Wohnung in Gde., Adr.. Aus dieser Sachverhaltsdarstellung lasse sich klar erkennen, dass die Benutzung der Wohnung nur gelegentlich erfolgt sei und die Aufenthalte jeweils aus faktischen Gründen nur befristet und nicht ständig gewesen seien. Aus diesem Grund liege keine österreichische ständige Wohnstätte iSd Art. 4 Abs. 2 lit. a erster Satz DBA Österreich-Schweiz vor.

Selbst unter der Annahme einer österreichischen Wohnstätte bleibe das Endergebnis dasselbe. Denn dann würde sich die DBA-Ansässigkeit nach den engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) richten. Dieser richte sich nämlich grundsätzlich nach dem Aufenthaltsort der Familie. Da der Berufungswerber von seiner Ehefrau dauernd getrennt lebe und die Kinder bereits erwachsen seien und im Übrigen im Haushalt der Ehegattin lebten, sei klar, dass im vorliegenden Fall auf den Aufenthaltsort seiner Lebensgefährtin abzustellen sei, der unbestrittenermaßen in der Schweiz gelegen sei. Auch unterhalte der Berufungswerber eindeutig die engeren wirtschaftlichen Beziehungen zur Schweiz, da er dort seiner unselbständigen Tätigkeit nachgehe, die ihm den weitaus überwiegenden Teil seines Einkommens bringe. Bezüglich den vom Berufungswerber nach wie vor in Österreich angemeldeten PKW's müsse darauf hingewiesen werden, dass er sich anlässlich seines Wegzugs in die Schweiz bei der BH Bregenz erkundigt habe, ob eine Ummeldung der Autos erfolgen müsse. Dies sei vom zuständigen Beamten mit der Begründung verneint worden, dass dies aufgrund des weiterhin bestehenden Wohnsitzes in Österreich nicht erforderlich sei. Die zuständigen Schweizer Behörden seien ebenfalls zum Ergebnis gekommen, dass aufgrund des zweiten Hauptwohnsitzes in Österreich keine Anmeldung in der Schweiz erfolgen

müsse. Nicht erforderlich für die Beibehaltung der österreichischen Zulassung sei nach einheitlicher Ansicht der zuständigen Verwaltungsbehörden, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gelegen sei. Unter Beachtung dieser Umstände könne aus der nicht erfolgten Ummeldung der PKW's nicht geschlossen werden, dass der Berufungswerber in Österreich weiterhin über eine ständige Wohnstätte verfüge, geschweige denn, dass der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich gelegen sei.

Es werde beantragt, dass für die Zeit vom 22. August 2005 bis 31. Dezember 2005 nur noch die Vermietungseinkünfte ohne Progressionsvorbehalt besteuert würden.

Am 16. Juni 2007 suchten Erhebungsorgane des Finanzamtes den Hausmeister der Wohnanlage in Gde., Adr., Herrn J C, auf und befragten ihn zum Beweisthema "Häufigkeit und Dauer der Anwesenheit des Berufungswerbers in der Wohnung Gde., Adr." (vgl. das Protokoll vom 15. Juni 2007). Die Erhebungsorgane haben Folgendes schriftlich festgehalten: *"Eine Befragung des Hausmeisters der Wohnanlage Adr. (Hr. J C) ergab, dass Hr. X an dieser Adresse wohnt. Auf Befragung, ob er von einem anderen Wohnsitz des Bw. wisse, gab Hr. C an, dass er davon keine Kenntnis habe. Er gehe davon aus, dass Hr. X in der MStr. wohne. Über die Häufigkeit der Aufenthalte des Bw. konnte Hr. C keine genauen Angaben machen. Am Wochenende und gelegentlich unter der Woche sehe er ihn regelmäßig bzw. die von Hr. X auf dessen Autoabstellplatz abgestellten Kraftfahrzeuge. Hr. X benutze unterschiedliche Fahrzeuge und zwar einen Jaguar, einen Geländewagen und einen PKW der Marke Toyota. Seines Wissens erhält Hr. X auch seine Post in seinem Briefkasten an der gegenständlichen Adresse."*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2007 wies das Finanzamt die Berufung vom 20. Februar 2007 als unbegründet ab (auf die diesbezügliche ausführliche Begründung wird an dieser Stelle verwiesen).

Mit Schreiben vom 26. Juli 2007 begehrte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers, die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen und Frau L und Herrn J C einzuvernehmen.

Frau L könne als Lebensgefährtin des Berufungswerbers Auskunft über die Dauer und Häufigkeit von dessen Aufhalten in der Schweiz bzw. in Österreich geben. Herr J C sei bereits von Beamten des Finanzamtes Feldkirch einvernommen worden, dabei habe er allerdings, den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung nach zu beurteilen, unrichtige bzw. zumindest widersprüchliche Aussagen getätigt. Beweiszweck sei die Erlangung von Kenntnissen bezüglich der Dauer und Intensität der Wohnungsbenutzung durch den Berufungswerber.

Gleichzeitig übermittelte die steuerliche Vertretung zehn Fotos, welche den Zustand der Wohnung in Gde., Adr., ab dem 22. August 2005 zeigen würden.

Mit Schreiben vom 7. August 2007 nahm das Finanzamt zum Vorlageantrag und den darin ins Treffen geführten Sachverhaltselementen (Dauer und Häufigkeit der Aufenthalte in Österreich und in der Schweiz bzw. Dauer und Intensität der Benutzung der inländischen Wohnung; Zustand der Wohnung) sowie zu den dazu angebotenen Beweismitteln (Einvernahme der Zeugen L und J C; Fotos) wie folgt Stellung:

Wie in der Berufungsvorentscheidung ausführlich dargelegt worden sei, sei für die Annahme des steuerlichen Wohnsitzes im Sinne des Art. 4 DBA Schweiz das Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes im Sinne des § 26 BAO bzw. einer ständigen Wohnstätte im Sinne des Art. 4 DBA Schweiz sowie (bei Vorliegen einer ständigen Wohnstätte auch in der Schweiz) des Mittelpunktes der Lebensinteressen im Sinne des Art. 4 DBA Schweiz erforderlich. Da die steuerliche Vertretung selbst in der Berufung vorgebracht habe, dass der Berufungswerber in den ersten Monaten nach dem Wegzug jede zweite Woche viermal in der inländischen Wohnung genächtigt habe, sei als erwiesen anzunehmen, dass der Berufungswerber jedenfalls im strittigen Zeitraum (22. August 2005 bis 31. Dezember 2005) im Durchschnitt zumindest 8 - 9 mal im Monat die inländische Wohnung benutzt habe. Auch ergebe sich aufgrund der vorliegenden Fotos (welche im Übrigen mangels zeitlicher Zuordenbarkeit der Aufnahmen keine Aussagekraft für einen vergangenen Zeitraum hätten; diesbezüglich wären weitere Beweismittel, zB über die Verwendung der aus der Wohnung geschafften Möbel, vorzulegen), dass die gegenständliche Wohnung zumindest teilweise eingerichtet sei (Schlaf-, Koch-, Wasch-/Bademöglichkeit), sodass diese die Voraussetzungen einer Wohnung erfülle, welche unter objektiv erkennbaren Umständen innegehabt werde, also für den eigenen Wohnbedarf tatsächlich genutzt werden könne, während es auf die ununterbrochene Benützung der Wohnung nicht ankomme (VwGH 16.9.1992, [90/13/0299](#)). Somit stelle die gegenständliche Wohnung einen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO bzw. eine ständige Wohnstätte im Sinne des Art. 4 DBA Schweiz dar. Stehe dies aber fest, so sei das Vorliegen des inländischen Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht davon abhängig, ob die Wohnung mehr oder weniger intensiv bzw. häufig genutzt werde, sondern es komme dafür ausschließlich auf die objektiv nachvollziehbaren überwiegenden persönlichen und wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte im Inland an. Das Finanzamt vertrete diesbezüglich unverändert die Ansicht, dass es im gegenständlichen Fall nicht zu einer Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in die Schweiz gekommen sei. Für den Fall, dass der Unabhängige Finanzsenat den gegenständlichen Anträgen auf Einvernahme von Zeugen folge, so werde - im Sinne einer unmittelbaren Beweiserhebung unter Anwesenheit des Vertreters der Amtspartei - angeregt, die entsprechenden Befragungen im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat vorzunehmen.

Am 27. Juni 2011 nahm der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers die Anträge auf mündliche Verhandlung und auf Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

Der Berufungswerber ist am 29. Juni 2011 persönlich vor dem Unabhängigen Finanzsenat erschienen und legte ergänzend folgende Unterlagen vor:

- Schreiben vom 21. Juli 2007 (eidesstattliche Erklärung von Frau L) mit folgendem Inhalt:

*"Ich, L, geb. x bestätige, dass sich mein Lebensgefährte Bw. vorwiegend in der Schweiz aufhält. Ich lebe seit 1.5.2005 von meinem Ehemann getrennt und bin zu diesem Zeitpunkt mit meiner Tochter K nach ZZ in die R-Str. gezogen. Am 1.9.2005 ist auch mein jetziger Lebensgefährte Bw. bei mir eingezogen. Ich bin berufstätig und arbeitete im 2-Schichtbetrieb (05.00 - 14.00 oder 14.00 - 21.00 Uhr). Während ich arbeitete hat mein Noch-Ehemann die Aufsichtspflicht unserer Tochter. Dies bedeutet, wenn ich Frühschicht hatte ist er um 04.30 Uhr in meine Wohnung gekommen und hat diese um ca. 08.00 Uhr wieder verlassen und die Tochter zu sich nach Hause genommen. Ich habe sie dann nach der Arbeit bei ihm wieder abgeholt. Hatte ich Nachmittagschicht, war die Tochter von 13.30 bis 18.30 Uhr in der Kinderkrippe "Vs" und wurde dann vom Vater abgeholt und in meine Wohnung gebracht. Um 21.15 Uhr hat der Vater die Wohnung verlassen. Am Wochenende war die Tochter bei mir. Um einen Konflikt zwischen meinem Lebensgefährten und meinem Noch-Ehemann zu vermeiden, hat Bw. während ich Frühschicht hatte, Montag bis Donnerstag in seiner Wohnung in Gde. geschlafen. Diese 4 Tage hat sich Hr. X am Mittag und nach der Arbeit bis ca. 21.30 Uhr in meiner Wohnung aufgehalten. Von Freitag abend bis Montag früh war er sowieso bei mir. Während der Nachmittagschicht war er lediglich von ca. 18.30 bis 21.30 Uhr nicht in unserer Wohnung. Dies bedeutet, dass sich der Lebensmittelpunkt von Bw. seit 1.9.2005 in der Schweiz befindet."*

- Stromabrechnung für den Zeitraum 1. Juli 2005 bis 5. September 2006 betreffend die Wohnung in Gde., Adr..

- Schreiben vom 3. Oktober 2005 [Vergleich, mit welchem sich der Berufungswerber zur Zahlung eines monatlichen Ehegattenunterhalts in Höhe von 950,00 € ab 1. Oktober 2005, von Naturalunterhaltsleistungen (ds. Strom VKW, Wasser – Abwasser, Müll, Grundsteuer, GIS, Telefon, Bündelversicherung, Rechtsschutz-Generali, Unfallversicherung E und T, Landgeld, Autoversicherung, Kinderbeihilfe, Zeitung, Kranken- und Zusatzversicherung) und der Sozialversicherungskosten seiner Gattin M X verpflichtete].

Weiters führte er aus, dass anhand des Lohnausweises für den Zeitraum 1. Oktober 2005 bis 31. Dezember 2005 ersichtlich sei, dass sein Arbeitgeber von seinem Lohn die volle Quellensteuer abgezogen habe, woraus klar werde, dass er seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz gehabt habe, dass er seine Kleider in der Mietwohnung von Frau L gehabt habe, dass die im Berufungsverfahren vorgelegten (zehn) Fotos einer Wohnung die Wohnung in Gde., Adr., zeigen würden, dass diese Fotos im Jahr 2007 entstanden seien und dass der Zu-

stand der Wohnung im August 2005 der gleiche gewesen wäre wie im Zeitpunkt des Entstehens der Fotos, dass er seit Oktober 2006 nicht mehr in der Wohnung in Gde., Adr., genächtigt habe und dass er diese Wohnung von Februar 2008 bis Mai 2010 vermietet habe.

Hinsichtlich des im weiteren Verlaufs des Gesprächs (Fragen und Antworten) wird auf die diesbezügliche Niederschrift vom 29. Juni 2011 verwiesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Streit besteht darüber, wo der Berufungswerber vom 22. August 2005 bis 31. Dezember 2005 ansässig im Sinne des Art. 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge: DBA-CH) war.

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Berufungswerber ist österreichischer Staatsbürger und erzielte neben den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von im Inland (im Alleineigentum des Berufungswerbers) befindlichen Liegenschaften [ganzjährig: Gde., H (Landwirtschaft und Wohnung; Einkünfte: 1.581,40 €); bis 30. Juni 2005 Gde., Adr. (Wohnung; Einkünfte: 668,22 €); im Streitjahr mangels Vermietung nur negative Einkünfte in Höhe von 162,37 €: Q, Bl (Wohnung)] auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (31.503,49 €) aus seiner Tätigkeit bei einer Schweizer Firma.

Er war im Streitjahr im Inland bis 22. August 2005 an der Adresse "Ko, Sh" und ab 22. August 2005 an der Adresse "Gde., Adr." polizeilich gemeldet. An der Adresse "Ko, Sh" befindet sich das im Alleineigentum stehende Haus des Berufungswerbers, welches er im Jahre 1982 erworben hat. An der Adresse "Ko, Sh" waren im Streitjahr seine Gattin M und die Kinder T und E polizeilich gemeldet. An der Adresse "Gde., Adr." befindet sich eine 74 m<sup>2</sup> große Wohnung, welche sich seit Oktober 2004 bis zum heutigen Tag ebenfalls im Alleineigentums des Berufungswerbers befindet.

Am 1. September 2005 zog der Berufungswerber in die in der Schweiz (ZZ) gelegene Mietwohnung seiner Lebensgefährtin Frau L. Der Berufungswerber hielt sich jede zweite Woche vier mal in der Wohnung in Gde., Adr., auf und nächtigte dort.

Im gegenständlichen Fall sind die Art. 4, 15 Abs. 1 und 23 Abs. 1 DBA-CH maßgeblich. Die maßgeblichen Bestimmungen des DBA-CH lauten folgendermaßen:

#### ***"Artikel 4***

***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 Vertragstaaten ansässig, so gilt folgendes:*

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

*....."*

#### *"Artikel 15*

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

*....."*

#### *"Artikel 23*

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

*....."*

Gegenständlich ist strittig, wo der Berufungswerber im fraglichen Zeitraum (22. August 2005 bis 31. Dezember 2005) ansässig im Sinne des Art. 4 DBA-CH war.

Das DBA-CH bezeichnet eine Person dann als in einem Vertragstaat ansässig, wenn diese Person nach dem Recht dieses Staates dort unbeschränkt steuerpflichtig ist (vgl. Art. 4 Abs. 1). Ergibt sich nach der Grundregel eine Doppelansässigkeit, so enthält Art. 4 Abs. 2 DBA-CH Vorschriften zur Lösung solcher Ansässigkeitskonflikte.

Das DBA-CH definiert den Begriff der Ansässigkeit nicht, sondern verweist dafür auf das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Das Einkommensteuergesetz enthält keine Definition der Begriffe "Wohnsitz" und "gewöhnlicher Aufenthalt". Es ist daher § 26 BAO heranzuziehen. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat die natürliche Person dort einen Wohnsitz, wo sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Gemäß Abs. 2 leg. cit. hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der

Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist der Berufungswerber im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, denn er verfügte ab 22. August 2005 im Inland über einen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO (Eigentumswohnung in Gde., Adr.).

Unter einem Wohnsitz sind Räume zu verstehen, die jederzeit für den Wohnbedarf genutzt werden können. Der Steuerpflichtige muss die Wohnung innehaben. Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können (vgl. VwGH 14.11.1996, [94/16/0033](#)). Der Steuerpflichtige muss die "Schlüsselgewalt" über die Wohnung haben (Schlüsselgewalt hat derjenige, der das Recht hat, zu kommen, zu wohnen und zu gehen, wann er will und zu bestimmen, wer auf Besuch kommen darf und wer nicht). Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen vor allem Eigentum, Wohnungseigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht (§ 521 ABGB), aber auch familienrechtliche Ansprüche (zB des Ehegatten, vgl. auch § 97 ABGB) in Betracht (vgl. zB Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 26 Tzen 5 f, und die dort zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes). Eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form ist nicht nötig (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 26 Tz 5 und 6). Darüber hinaus muss das "Innehaben" unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung "beibehalten und benutzen" werde (VwGH 25.09.1973, 111/73). Im Tatbestand "Innehaben" ist ohne Zweifel (auch) ein Zeitmoment enthalten, das sich auf die Wohnsitzbegründung bezieht und von dort in die Zukunft gerichtet ist. Eine nur für wenige Wochen angemietete Wohnung begründet keinen Wohnsitz, üblicherweise wird dazu auf die Sechsmonatsfrist beim gewöhnlichen Aufenthalt abgestellt. *Absichten* hinsichtlich des Beibehaltens oder Benutzens sind ohne Bedeutung. Die polizeiliche Meldung ist für das Vorliegen eines Wohnsitzes iSd Österreichischen Steuerrechtes nicht relevant (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seiten 334 f).

Im Übrigen hat der Berufungswerber auch nie konkret behauptet, dass er im Streitzeitraum keinen Wohnsitz im Inland gehabt habe. Was die übermittelten (zehn) Fotos anlangt, welche nach dem Vorbringen des Berufungswerbers, den Zustand der Wohnung in Gde., Adr., ab dem 22. August 2005 zeigen würden, ist zu sagen, dass anhand der Fotos nicht nachvollziehbar ist, dass es sich bei der fotografierten Wohnung tatsächlich um die Wohnung in Gde., Adr., handelt. Aber selbst dann, wenn es sich bei diesen Räumlichkeiten tatsächlich um die Wohnung in Gde., Adr., zum behaupteten Zeitpunkt handeln würde, ist festzuhalten, dass diese Wohnung zwar nicht zur Gänze aber doch zumindest teilweise eingerichtet ist (Schlaf-, Koch- und Wasch-/Bademöglichkeit ist vorhanden; das Bett ist bezogen) und folglich vom Berufungswerber im Streitzeitraum jederzeit für den eigenen Wohnbedarf genutzt werden

konnte. Unstrittig ist jedenfalls, dass der Berufungswerber die Wohnung in Gde., Adr., auch tatsächlich benutzt hat.

Weiters gehen das Finanzamt und der Berufungswerber übereinstimmend davon aus, dass es sich bei der Mietwohnung von Frau L in der Schweiz (Mietwohnung in ZZ, rstr.) um einen weiteren Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO des Berufungswerbers handelt.

Folglich ergibt sich aufgrund der Grundregel des Art. 4 Abs. 1 DBA-CH eine Doppelansässigkeit des Berufungswerbers (Wohnsitze in Österreich und in der Schweiz). Ist wie gegenständig nach Abs. 1 eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so sind zur Lösung des Ansässigkeitskonfliktes die Vorschriften des Abs. 2 DBA-CH zu beachten. Dort heißt es:

*„Ist nach Abs. 1 eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt Folgendes:*

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

*b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragstaat die Person den **Mittelpunkt der Lebensinteressen** hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.*

*c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragstaaten oder in keinem der Vertragstaaten, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.*

*d) Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragstaaten oder keines Vertragstaates, so verständigen sich die zuständigen Behörden der Vertragstaaten gemäß Artikel 25.“*

Als weiterer Schritt ist daher nunmehr zu klären, ob der Berufungswerber in Österreich nicht nur über einen Wohnsitz, sondern auch über eine *ständige Wohnstätte* im Sinne des Art. 4 Abs. 2 DBA-CH verfügt.

### **Verfügen über eine ständige Wohnstätte:**

„Ständige Wohnstätte“ ist ein rein abkommensrechtlicher Ausdruck, der dazu dient, bei mehrfacher Ansässigkeit vorrangig dem einen oder anderen Vertragsstaat die Wahrnehmung seines Besteuerungsrechtes zu belassen. Bei der Auslegung des Begriffes ist vor allem auf die gewöhnliche Bedeutung des Ausdrucks, ergänzend auf den Sinn und Zweck und den systematischen Zusammenhang abzustellen, in den Art. 4 Abs. 2 des Abkommens gestellt ist (vgl. Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung<sup>2</sup>, Art. 4 MA Rz 33). Bei der Ermittlung der gewöhnlichen Bedeutung der Ausdrücke ist die fachliche Definition der umgangssprach-

lichen vorzuziehen, somit ist nach Möglichkeit die internationale Steuersprache, wie sie insbesondere im OECD-Musterabkommen und OECD-Kommentar zum Ausdruck kommt, zu berücksichtigen (siehe <http://www.wu.ac.at/fowi/publika/arbeitspapiere/rus/ap087>).

Der OECD-Kommentar zu Art. 4 Abs. 2 des Musterabkommens (vgl. die Z 12 und 13; abgedruckt bei Philipp – Loukota – Jirousek, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> I., Teil, Anhang I) führt zum Begriff "ständige Wohnstätte" Folgendes aus:

*"Für die Anwendung des Abkommens gilt nach Buchstabe a (bei einem Konflikt zwischen dem Recht beider Staaten), dass sich der Wohnsitz (residence) einer natürlichen Person an dem Ort befindet, an dem sie eine Wohnstätte hat; es muß sich um eine ständige Wohnstätte handeln, d.h. die natürliche Person muß sie zur dauernden Nutzung bestimmt und beibehalten haben, im Gegensatz zu einem Aufenthalt an einem bestimmten Ort unter Umständen, die eindeutig erkennen lassen, daß der Aufenthalt von kurzer Dauer sein soll. Zum Begriff der ständigen Wohnstätte sei bemerkt, daß jede Form einer Wohnstätte in Betracht kommt (Häuser oder Wohnungen, die der natürlichen Person gehören oder von ihr gemietet sind, oder gemietete möblierte Zimmer). Entscheidend ist, daß es sich um eine ständige Wohnstätte handelt; dies erfordert Vorkehrungen der natürlichen Person, daß ihr die Wohnstätte jederzeit ständig zur Verfügung steht und nicht nur gelegentlich für Aufenthalte, die ihrem Anlaß nach notwendigerweise nur von kurzer Dauer sein können (Vergnügungs-, Geschäfts- oder Studienreise, Lehrgänge u.ä.)."*

Dem Vorrangkriterium wohnen die Tatbestandsmerkmale "ständig", "Wohnstätte" und "Verfügbarkeit" inne. Es handelt sich hier um objektive Tatbestandsmerkmale. Zum Begriff "ständige Wohnstätte" führt der OECD-Steuer Ausschuss aus, dass dafür jede Form einer Wohnung in Betracht kommt. Als Beispiele werden Häuser oder Wohnungen, die einer natürlichen Person gehören oder von ihr gemietet sind oder gemietete möblierte Zimmer angeführt. Es muss sich um eine ständige Wohnstätte handeln, dh. dass die Wohnstätte auf Dauer zur Verfügung stehen muss. Die Wohnstätte muss dem Steuerpflichtigen jederzeit zur Verfügung stehen. Der OECD-Steuer Ausschuss geht somit von einer abstrakten Verfügbarkeit über die Wohnstätte aus. Das Kriterium der Verfügbarkeit umfasst demnach nicht nur die rechtliche Verfügungsgewalt; die Wohnstätte muss auch tatsächlich geeignet sein, dem Steuerpflichtigen jederzeit als Wohnstätte zu dienen (vgl. Firlinger in Gassner/Lang/Lechner, Hrsg., Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien 1995, 322 f).

Von Lehre und Schrifttum wird zum "Verfügen über eine ständige Wohnstätte" weiters folgende Ansicht vertreten:

- Art. 4 Abs. 2 lit. a OECD-Musterabkommen und - dem Musterabkommen folgend - viele Doppelbesteuerungsabkommen knüpfen im Falle eines Doppelwohnsitzes beziehungsweise

einer mehrfachen Ansässigkeit zunächst an die "ständige Wohnstätte" an. Hierbei deckt sich aber der Begriff der ständigen Wohnstätte weitgehend mit dem Begriff "Wohnsitz" im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 344 f).

- Die Doppelbesteuerungsabkommen definieren einen Vertragspartnerstaat als Ansässigkeitsstaat, der idR auch für die Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen verantwortlich ist. Der Ansässigkeitsstaat erhält grundsätzlich das umfassende Besteuerungsrecht, während der Quellenstaat nur ein auf inländische Quellen beschränktes Besteuerungsrecht hat. Ein Steuerpflichtiger ist gemäß Art. 4 Abs. 2 OECD-MA dort ansässig, wo er seine "ständige Wohnstätte" hat. "Wohnsitz" iSd § 26 BAO und "ständige Wohnstätte" decken sich weitgehend (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2010, § 1 Rz 19, und die dort zitierten Literaturverweise).

Ausgehend von vorzitierte Lehre und dem Schrifttum entspricht der Begriff einer ständigen Wohnstätte nach dem DBA-CH dem Begriff des Wohnsitzes nach der BAO jedenfalls insoweit, als Wohnstätte alle Räumlichkeiten sind, die zum Wohnen geeignet sind. Der Begriff "Verfügen", ist im Sinne von innehaben zu verstehen. Das Innehaben einer Wohnstätte bedeutet, die Möglichkeit zu haben, jederzeit die tatsächliche Verfügungsmacht über die Wohnstätte auszuüben (vgl. Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung<sup>2</sup>, Art. 4 MA Rz 55 und 60).

Diese Anforderungen sind im Hinblick auf die Eigentumswohnung des Berufungswerbers in Gde., Adr., zweifellos erfüllt.

Zum Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers, dass keine österreichische ständige Wohnstätte iSd Art. 4 Abs. 2 lit. a erster Satz DBA Österreich-Schweiz vorgelegen habe, weil die Benutzung der Wohnung in Gde., Adr., nur gelegentlich erfolgt sei und die Aufenthalte jeweils aus faktischen Gründen nur befristet und nicht ständig gewesen seien, ist Folgendes zu sagen:

Die Ständigkeit bezieht sich auf das "zur Verfügung-Stehen" (vgl. Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung<sup>2</sup>, Art. 4 MA Rz 55). Festzuhalten ist, dass die Wohnung in Gde., Adr., hinsichtlich des strittigen Zeitraums (und darüber hinaus) jedenfalls zeitlich unbefristet zur Verfügung gestanden ist. Das Vorbringen des Berufungswerbers in diesem Zusammenhang, nämlich dass in Kürze wohl ein Wohnbedarf seitens seiner beiden nunmehr erwachsenen Kinder gegeben sei, stellt lediglich eine unbewiesene Behauptung dar. Nach den Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates war keines seiner Kinder an der Adresse "Gde., Adr." polizeilich gemeldet gewesen (vgl. die Behördenanfragen aus dem Zentralen Melderegister). Außerdem hat der Berufungswerber die Wohnung in Gde., Adr., tatsächlich erst ab Februar 2008 vermietet (vgl. die diesbezüglichen Veranlagungsakten für das Jahr 2008 und das diesbezügliche persönliche Vorbringen des Berufungswerbers am 29. Juni 2011). Es kann also

nicht gesagt werden, dass die Wohnung in Gde., Adr., von vorneherein nur zur befristeten Benützung bestimmt war. Weiters kann davon ausgegangen werden, dass die Wohnung von vorneherein nicht nur zur gelegentlichen Benützung bestimmt war. Als Beispiel für nur gelegentliche Benützung nennt der OECD Kommentar Aufenthalte, die ihrem Anlass nach idR nur von kurzer Dauer sind, wie etwa Vergnügungs-, Geschäfts- oder Studienreisen, Lehrgänge uä. (so.). Für solche Zwecke hat der Berufungswerber die Wohnung unstrittig nicht bestimmt bzw. bereitgehalten.

Die Frage, ob eine Wohnung auch in einem bestimmten Mindestumfang genutzt werden muss, um von seiner *ständigen* Wohnstätte ausgehen zu können, wird von Lehre und Schrifttum unterschiedlich beantwortet:

Während Lechner (in: Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, Wien 1998, S 251 ff) die Ansicht vertritt, dass eine ständige Wohnstätte neben der bloßen Verfügungsmöglichkeit auch einen Aufenthalt von längerer (als bloß kurzer) Dauer erfordert, vertreten Vogel (vgl. Doppelbesteuerungsabkommen, München 1983, Rz 69), Firlinger (in: Gassner/Lang/Lechner, Hrsg., Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien 1995, 322 f) und Wassermeyer (in: Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung<sup>2</sup>, Art. 4 MA Rzen 55 und 58) die Ansicht, dass dem Aufenthalt in einer Wohnung keine oder nur geringe Bedeutung zukommt, dass eine ständige Wohnstätte nur eine abstrakte Verfügbarkeit über die Wohnstätte voraussetzt, dass sich die "Ständigkeit" nicht auf die Dauer der tatsächlichen Nutzung bezieht, dass die Nutzung nur eine kurzfristige sein kann, dass es auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung nicht ankommt und dass die Frage, ob eine Wohnung, die einer Person zeitlich unbefristet zur Verfügung steht, in einem bestimmten Mindestumfang genutzt werden muss, um von einer ständigen Wohnstätte ausgehen zu können, zu verneinen ist.

Im gegenständlichen Fall hat der Berufungswerber die Wohnung in Gde., Adr., im strittigen Zeitraum jedenfalls benutzt. Er hat diese nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch in einer gewissen Regelmäßigkeit benutzt (daran ändert auch die vorliegende Stromrechnung für den Zeitraum 1. Juli 2005 bis 5. September 2005, wonach der Stromverbrauch im Haushalt "Gde., Adr." 381 kWh betragen hat, nichts; unbestritten ist, dass der Berufungswerber in den ersten Monaten nach dem Wegzug in die Schweiz sich jede zweite Woche viermal in der besagten Wohnung aufgehalten hat und dort genächtigt hat; vgl. die diesbezüglichen Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers im Berufungsschriftsatz vom 20. Februar 2007 und die eidesstattliche Erklärung von Frau L). Diese regelmäßige Benutzung der in Rede stehenden Wohnung durch den Berufungswerber hat auch Herr J C, Hausmeister in der Wohnanlage "Gde., Adr." bestätigt (vgl. das Protokoll über die Befragung vom 15. Juni 2007).

An dieser Stelle ist zu den Anträgen vom 20. Februar 2007 bzw. vom 26. Juli 2007 der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers, Frau L und Herrn J C (neuerlich) zur Dauer und Häufigkeit der Benutzung der Wohnung in Gde., Adr., zu befragen, zu sagen, dass nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates auch Räumlichkeiten, die nur selten, aber doch regelmäßig, wie im gegenständlichen Fall, benutzt werden, eine ständige Wohnstätte darstellen (vgl. dazu auch Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung<sup>2</sup>, Art. 4 MA Rz 58). "Regelmäßiges" Benützen einer Wohnung bedeutet, dass die Benützung der Wohnung (im gleichen Abstand) immer wieder vorkommt, wie zB das regelmäßige Erscheinen einer Zeitschrift. Folglich erübrigen sich auch eine Befragung von Frau L und eine neuerliche Befragung von Herrn J C zu diesem Thema (im Übrigen sieht sich der Unabhängige Finanzsenat nicht veranlasst, die oben dargestellten Ausführungen von Herrn J C in Zweifel zu ziehen).

Aus dem Gesagten folgt, dass der Berufungswerber im strittigen Zeitraum in Österreich (Gde., Adr.) nicht nur einen *Wohnsitz* im Sinne des § 26 BAO, sondern auch eine *ständige* Wohnstätte im Sinne des Art. 4 Abs. 2 DBA-CH hatte.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates erübrigt sich die Auseinandersetzung mit der Frage, ob der Berufungswerber auch in der Schweiz (Mietwohnung seiner Lebensgefährtin in ZZ, rstr.) eine ständige Wohnstätte im Sinne des Art. 4 Abs. 2 DBA-CH verfügte, denn für den Fall, dass der Berufungswerber auch in der Schweiz eine ständige Wohnstätte verfügte, ist weiter zu ermitteln, zu welchem Vertragsstaat er im Streitjahr die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) gehabt hat. Diesen Mittelpunkt der Lebensinteressen hatte der Berufungswerber im strittigen Zeitraum nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls in Österreich und zwar aufgrund nachstehender Überlegungen:

Eingangs ist zunächst festzuhalten, dass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aufgrund der Systematik des Art. 4 DBA-CH erst beim Merkmal "Mittelpunkt der Lebensinteressen" neben den wirtschaftlichen Beziehungen auch auf die persönliche Bindung Bedacht zu nehmen ist und nicht bereits bei der Überprüfung, ob der Wohnsitz eine *ständige* Wohnstätte ist.

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, wirtschaftliche, 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. 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 (vgl. zB VwGH 23.3.1991, [90/13/0073](#); Beiser, ÖStZ 1989, Seiten 241 ff).

Der Unabhängige Finanzsenat hat bei der Prüfung der Frage, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers befunden hat, nicht übersehen, dass der Berufungswerber im fraglichen Zeitraum wirtschaftliche und persönliche Beziehungen in der Schweiz unterhalten hat [der Berufungswerber erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit bei der Schweizer Firma G; er wohnte in der Mietwohnung seiner Lebensgefährtin, er hatte einen Bekanntenkreis in der Schweiz, der vor allem aus seinen Arbeitskollegen bestand (vgl. die Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011) und er verfügte über ein Konto bei der GB (vgl. die monatlichen Lohnabrechnungen für das Jahr 2005)]. Nachfolgende wirtschaftliche und persönliche Sachverhaltsmomente sprechen jedoch nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates dafür, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers **zumindest** im strittigen Zeitraum in Österreich befunden und nicht in die Schweiz verlagert hat:

- Der Berufungswerber erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von im Inland befindlichen Liegenschaften [ganzjährig: Gde., H(Landwirtschaft und Wohnung; Einkünfte: 1.581,40 €); bis 30. Juni 2005 Gde., Adr. (Wohnung; Einkünfte: 668,22 €); im Streitjahr mangels Vermietung nur negative Einkünfte in Höhe von 162,37 €: Q, Bl (Wohnung)];
- Der Berufungswerber verfügte über (zwei) Bankkonten und Sparbücher bei der Hypobank Q. In der Schweiz verfügte der Berufungswerber lediglich über ein Gehaltskonto bei der GB (vgl. die Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011);
- Der Berufungswerber ist laut Grundbuch Allein- bzw. Miteigentümer an folgenden Liegenschaften im Inland:

KG	GSt-Nr.	Nutzungsart	Fläche	Anteil
Q	xxxx	Baufl. (Gebäude) Adresse: ztr Q, Bl	1558	164/2030 u. 10/2030
Ko	xz	Baufl. (Gebäude) Baufl. (begrünt) Adresse: deg Ko,	153 747	1/1



		Sh		
Gde.	xc	Baufl. (Gebäude) Adresse: Plz Gde., Adr.	1258	309/2110
Gde.	xs, xu, xl, xg w xa xd  xo xü xxd xcb	Landw. genutzt Landw. genutzt Landw. genutzt Landw. genutzt Landw. genutzt Landw. genutzt Baufl. (Gebäude) Landw. genutzt Sonstige Adresse: Plz Gde., H Landw. genutzt Landw. genutzt Landw. genutzt Baufl. (Gebäude) Adresse: Plz Gde., H	73405	1/1
Gde.	zu	Landw. genutzt	3855	1/1
Gde.	zrt	Landw. genutzt	2519	1/1
Gde.	ghu	Landw. genutzt	1968	1/4
Gde.	zut hji jio uzt hju edu edf izr dft kop	Landw. genutzt	51970	1/1
Gde.	kjh	Landw. genutzt	28429	1/1

	dez zds fjkmoi			
Gde.	bfg	Landw. genutzt	7424	8/01
A	dsa asd sad  dae vca	Landw. genutzt Landw. genutzt Landw. genutzt Wald Landw. genutzt Baufl. (Gebäude)	10465	1/10
A	csa	Landw. genutzt	1626	1/5

- Der Kaufpreis der Wohnung samt Tiefgaragenplatz (226.356,00 €) in Q, Bl, wurde über einen Kredit der Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank AG und einem Wohnbauförderungsdarlehen des Landes Vorarlberg finanziert (vgl. den Kaufvertrag vom 25. Jänner 2005 und den diesbezüglichen Grundbuchsauszug). Die Rückzahlungen dieser Kredite erfolgten über das Konto des Berufungswerbers bei der Hypobank Q (vgl. die Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011);
- Der Berufungswerber zahlte ein weiteres Wohnbauförderungsdarlehen im Zusammenhang mit seinem Einfamilienhaus in Ko zurück. Die Rückzahlung dieses Kredites erfolgte auch über das Konto des Berufungswerbers bei der Hypobank Q (vgl. die Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011);
- Der Berufungswerber hat die Wohnbauförderungsstelle im Inland nicht von seinem Wegzug in die Schweiz informiert (vgl. Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011);
- Der Berufungswerber leistete im Zusammenhang mit seinem Einfamilienhaus in Ko folgende Zahlungen: Strom, Wasser, Abwasser, Müll, Grundsteuer, GIS, Telefon (siehe den Vergleich vom 3. Oktober 2005 zwischen dem Berufungswerber und seiner Gattin M X);
- Der Berufungswerber zahlte für die Liegenschaft Gde., H, Versicherung und Grundsteuer. Diese Zahlungen erfolgten auch über das Konto des Berufungswerbers bei der Hypobank Q (vgl. Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011).
- Der Berufungswerber verfügte bzw. verfügt im Inland an der Adresse "Ko, Sh" über einen auf seinen Namen lautenden Telefonanschluss (vgl. [www.herold.at](http://www.herold.at));

- Der Berufungswerber war bis 22. August 2005 in Ko, Sh, polizeilich gemeldet. An dieser inländischen Adresse waren bzw. sind seine Gattin M und der (im Streitzeitraum noch minderjährige) Sohn T polizeilich gemeldet (vgl. Behördenanfrage aus dem Zentralen Melderegister);
- Im Streitzeitraum war auch die (zwar volljährige) Tochter E an der inländischen Adresse "Ko, Sh" polizeilich gemeldet (vgl. Behördenanfrage aus dem Zentralen Melderegister);
- Der Berufungswerber besuchte seine Kinder T und E im Einfamilienhaus in Ko (vgl. die Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011);
- Der Berufungswerber hatte noch Schlüssel für das Einfamilienhaus in Ko (vgl. die Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011);
- Der Berufungswerber war für die Instandhaltung des Einfamilienhauses in Ko zuständig (vgl. die Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011);
- Der Berufungswerber hat weitere Kinder (Si, Ch), die nicht aus der Ehe mit Frau M X stammen, die im Streitzeitraum auch im Inland gewohnt haben (vgl. den Finanzamtsakt; vgl. die Behördenanfrage aus dem Zentralen Melderegister);
- Der Berufungswerber war vom 22. August 2005 bis 31. Jänner 2009 an der Adresse "Gde., Adr." polizeilich gemeldet. Der Berufungswerber hat diese Adresse als Hauptwohnsitz eintragen lassen (vgl. Behördenanfrage aus dem Zentralen Melderegister);
- Der Berufungswerber bewohnte in der Schweiz nur die Mietwohnung seiner Lebensgefährtin (L);
- Der Berufungswerber war bzw. ist nicht mit Frau L verheiratet und sie hatten bzw. haben keine gemeinsamen Kinder (vgl. Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011);
- Der Berufungswerber ist in Feldkirch geboren und ist österreichischer Staatsbürger;
- Der Berufungswerber ist bis zum heutigen Tag nicht von seiner Gattin M geschieden und war bzw. ist verpflichtet, ihr Unterhalt zu zahlen (vgl. die Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011 und den Vergleich vom 3. Oktober 2005);
- Der Berufungswerber hat mit Vereinbarung vom 31. August 2008 seiner Gattin M ein Belastungs- und Veräußerungsverbot hinsichtlich des Einfamilienhauses in Ko, Sh, eingeräumt und grundbücherlich sicherstellen lassen (vgl. den diesbezüglichen Grundbuchsauszug);
- Seine Verwandten und Freunde befanden bzw. befinden sich im Inland (vgl. die Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011);

- Der Berufungswerber hatte bzw. hat keine familiären Beziehungen in der Schweiz. Er verfügte bzw. verfügt zwar über einen Freundes- oder Bekanntenkreis (Arbeitskollegen; vgl. die Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011), erfahrungsgemäß ist aber die Beziehungsintensität zu einem "neuen" Bekanntenkreis keinesfalls so stark, wie jene zu nahen Verwandten oder bereits langjährigen Bekannten oder Freunden im Inland;
- Der Berufungswerber hat für T und E bis zum Jahr 2004 (österreichische) Ausgleichszahlungen gemäß § 4 FLAG1967 bezogen (diese wurden am 3. März 2005 auf sein inländisches Konto bei der Hypobank Q, Kto.Nr.: xxxxxx, überwiesen, vgl. die Abfrage aus der Familienbeihilfendatenbank des Finanzamtes);
- Der Berufungswerber war bzw. ist bei Vorarlberger Gebietskrankenkasse selbst versichert;
- Der Berufungswerber zahlte im Inland den Kirchenbeitrag (vgl. die Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011);
- Er übte sein Wahlrecht im Inland aus (vgl. Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011);
- Der Berufungswerber hatte seinen Hausarzt im Inland (vgl. die Niederschrift über das persönliche Gespräch am 29. Juni 2011);
- Der Berufungswerber behob bzw. behebt nach wie vor seine Post an der Adresse "Gde., Adr."

Zum Vorbringen der steuerlichen Vertretung, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen grundsätzlich nach dem Aufenthaltsort der Familie richte, dass im vorliegenden Fall auf den Aufenthaltsort der Lebensgefährtin abzustellen sei, dass der Berufungswerber von seiner Gattin dauernd getrennt lebe und die Kinder bereits erwachsen seien und im Übrigen im Haushalt der Gattin lebten, ist entgegenzuhalten, dass es bei der Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen auf persönliche **und** wirtschaftliche Beziehungen ankommt. Es zählt das Gesamtbild der Lebensverhältnisse.

Zu berücksichtigen ist jedenfalls, dass der Sohn T, der im Streitzeitraum noch minderjährig war, und die Tochter E (mit ihrer Mutter, der Gattin des Berufungswerbers) im Einfamilienhaus in Ko, welches sich im alleinigen Eigentum des Berufungswerbers befand bzw. befindet, wohnten, dass der Berufungswerber seine Kinder in Ko besuchte, dass seine Tochter I seit 7. Dezember 2005 in der Eigentumswohnung des Berufungswerbers in Q, BI, wohnt (vgl. das Ergebnis der Grundbuchsabfrage; vgl. die Behördenabfrage aus dem Zentralen Melderegister) und dass alle seine Verwandten und Freunde sich im Inland befanden bzw. befinden. Angesichts der eben genannten Umstände kann nicht gesagt werden, dass der Berufungswerber

im fraglichen Zeitraum im Inland keine oder nur geringe persönliche und familiäre Bindungen hatte bzw. hat.

Zum weiteren Vorbringen, dass der Berufungswerber eindeutig die engeren wirtschaftlichen Beziehungen zur Schweiz unterhalte, da er dort seiner unselbständigen Tätigkeit nachgehe, die ihm den weitaus überwiegenden Teil seines Einkommens bringe, ist zu sagen, dass dann, wenn man allein die Höhe der erzielten Einkünfte berücksichtigen würde, vordergründig die wirtschaftlichen Beziehungen zur Schweiz als stärker angesehen werden könnten, als jene zu Österreich. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang aber, dass ua. mit der seinerzeitigen Anschaffung des Einfamilienhauses in Ko und mit der Anschaffung der Räumlichkeiten in Q, Bl, und durch die erfolgte Kapitalbindung eine massive wirtschaftliche Beziehung des Berufungswerbers an diese Orte geschaffen wurde. In diesem Zusammenhang sind auch die im Eigentum des Berufungswerbers stehenden (oben genannten) weiteren Liegenschaften im Inland zu berücksichtigen.

Zum abschließenden Vorbringen, dass aufgrund der nach wie vor in Österreich angemeldeten PKW's nicht geschlossen werden könne, dass der Berufungswerber den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen weiterhin in Österreich habe, ist zu sagen, dass - für sich alleine gesehen - aus dem Umstand der nicht erfolgten Ummeldung der PKW's zwar nicht geschlossen werden kann, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich liegt, dass aber im Rahmen der Gesamtschau diesem Umstand jedenfalls Indizwirkung zukommt.

Zum persönlichen Vorbringen des Berufungswerbers am 29. Juni 2011, dass im Lohnausweis für den Zeitraum 1. Oktober 2005 bis 31. Dezember 2005 ersichtlich sei, dass sein Arbeitgeber von seinem Lohn die volle Quellensteuer abgezogen habe, woraus klar werde, dass er seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz gehabt habe, ist abschließend zu sagen, dass die von seiner Schweizer Arbeitgeberin bzw. von der Schweizer Finanzverwaltung vertretene Auffassung zur Beurteilung der Frage, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen gelegen war, unerheblich ist. Der Unabhängige Finanzsenat durfte unabhängig von deren Auffassung diese Frage beurteilen. Die Feststellung, ob der Berufungswerber in Österreich ansässig ist oder nicht, war vom Unabhängigen Finanzsenat ebenfalls unabhängig davon zu treffen, ob vom die Schweizer Arbeitgeberin bzw. die Schweizer Finanzverwaltung die Ansässigkeit des Berufungswerbers in der Schweiz für gegeben erachtet hat oder nicht (vgl. zB Lang, Grundsatzurkenntnis des VwGH zur DBA-Auslegung, SWI 1996, Seiten 427 ff; Toifl, SWI 1996, Seiten 431 ff).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates spricht das gegenständliche Sachverhaltsbild nicht dafür, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers sofort ab der Wohnsitznahme in der Schweiz (Mietwohnung in ZZ) von Österreich in die Schweiz

verlagert hat. In der Gesamtschau ergibt sich, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers (jedenfalls im strittigen Zeitraum) weiterhin in Österreich befunden hat. Daraus folgt, dass der Berufungswerber im strittigen Zeitraum jedenfalls als in Österreich ansässig anzusehen ist und die strittigen schweizerischen Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes bei der Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigen sind (vgl. Art. 23 Abs. 1 DBA-CH; Österreich als Wohnsitzstaat nimmt diese Einkünfte von der Besteuerung aus; die von der Besteuerung ausgenommenen Einkünfte dürfen aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Berufungswerbers einbezogen werden).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. Juli 2011