



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Dr. Eckhard Dür, 6850 Dornbirn, Marktstraße 18 d, vom 6. Mai 2009 und vom 10. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 7. April 2009 und vom 4. Juni 2009 betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2007, Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 sowie Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlung nach der am 22. März 2011 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2007 wird ersatzlos aufgehoben.
2. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.
3. Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2008 und Einkommensteuervorauszahlung 2009 werden als unbegründet abgewiesen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen –

durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber bezog in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Darunter befanden sich Einkünfte aus einer Beschäftigung in einem Hotel in Saalbach sowie, ab dem 22. Oktober 2007, Einkünfte aus einer Beschäftigung in einem Seminarhotel in der Schweiz.

Das Finanzamt unterzog zunächst nur die in Österreich bezogenen Einkünfte einer Besteuerung und setzte mit Bescheid vom 30. Jänner 2009 die Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit - 950,27 € fest.

Am 7. April 2009 nahm es das Einkommensterverfahren 2007 wieder auf und setzte mit neuem Einkommensteuerbescheid 2007 die Einkommensteuer unter Einbeziehung auch der Schweizer Einkünfte mit 586,26 € neu fest. Zur Begründung gab es an, aufgrund behördlicher Erhebungen sei festgestellt worden, dass der Hauptwohnsitz des Berufungswerbers weiterhin in DB gewesen sei, weshalb auch die Schweizer Einkünfte der österreichischen Einkommensteuer unterlägen. Gleichzeitig setzte es mit einem weiteren Bescheid die Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2009 auf Grundlage der Veranlagung für das Jahr 2007 mit 639,02 € fest.

In der gegen diese Bescheide am 6. Mai 2009 erhobenen Berufung wandte der Berufungswerber ein, er sei Inhaber des Ausländerausweises L Glarus und somit kein Grenzgänger, denn der Kanton Glarus sei kein Grenzgängerkanton. Eine Hin- und Rückfahrt sei ohnehin nicht möglich, da dies die Dienstzeiten in der Gastronomie nicht zuließen. Seine Hauptaktivität liege somit in der Schweiz. Die Wohnung in der BSt. in Dornbirn nutze er, wenn überhaupt, nur an freien Tagen. Eine Abmeldung sei nicht möglich, da noch Kredite ausständig seien und für diese der Wohnsitz relevant sei. Er könne die Wohnung auch nicht verkaufen, da er nach Österreich zurückkehren werde, sobald er einen adäquaten Job in Österreich bekomme.

Das Finanzamt wies die Berufung betreffend Einkommensteuer 2007 und Einkommensteuervorauszahlung 2009 mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 2009 als unbegründet ab. Die im Inland gelegene Eigentumswohnung stelle einen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO und eine ständige Wohnstätte im Sinne des Art. 4 DBA-Schweiz dar. Im Hinblick darauf, dass das wesentliche Vermögen des Berufungswerbers im Inland gelegen sei und auch die in der Schweiz erwirtschafteten Einkünfte für die Vermögensbildung (Darlehensrückzahlungen) im Inland verwendet würden, bestünden die stärkeren wirtschaftlichen Beziehungen zu Österreich. Da der Berufungswerber seine freien Tage in Österreich verbringe und die Absicht habe, in Zukunft nach Möglichkeit eine Tätigkeit im Inland auszuüben, inländischer Herkunft sei und auch seine Verwandten, Bekannten und weiteren Freunde sich im Inland befänden, lägen auch die engeren persönlichen Beziehungen im Inland. Da somit der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers in Österreich liege, bleibe auch die Steuerpflicht in Österreich aufrecht.

Am 4. Juni 2009 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008, mit dem es die gesamten Schweizer Einkünfte dieses Jahres der Einkommensteuer unterzog und diese mit 4.257,10 € festsetzte.

Mit Schreiben vom 10. Juni 2009 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2007, Einkommensteuer 2007 und Einkommensteuervorauszahlung 2009 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Begründung der Berufung ergänzend brachte er vor, das Finanzamt gehe von einem falschen Sachverhalt aus. In der Bescheidbegründung werde angenommen, dass der Berufungswerber einen Wohnsitz in Österreich habe. Es sei richtig, dass der Berufungswerber eine Eigentumswohnung in D. habe. Gemäß § 1 EStG sei für die unbeschränkte Steuerpflicht ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt des Steuerpflichtigen Voraussetzung. Einen Wohnsitz habe gemäß § 26 BAO jemand dort, wo er eine Wohnung innehave unter Umständen, die darauf schließen ließen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Maßgebend sei die tatsächliche und nicht die rechtliche Verfügungsmacht über die Wohnung. Der Steuerpflichtige müsse die Wohnung unter objektiv erkennbaren Umständen innehaben, also für den Wohnbedarf tatsächlich nützen können (VwGH 19.9.1992, 90/13/0299 und EStR Rz 21). Die polizeiliche Ab- und Anmeldung gemäß dem Meldegesetz sei nicht entscheidend. Es sei eine Tatsache und nachprüfbar, dass die Eigentumswohnung des Berufungswerbers ausschließlich von seinen Eltern seit vielen Jahren als Hauptwohnsitz bewohnt werde. Bei dieser Wohnung handle es sich lediglich um eine relativ kleine Wohnung mit zweieinhalb Zimmer. Der Berufungswerber könne diese Wohnung somit nicht für seinen Wohnbedarf benutzen. Er habe seinen Wohnsitz ausschließlich in der Schweiz und kehre nur gelegentlich nach Österreich zum Besuch seiner Eltern zurück. Wenn

der Wohnungseigentümer nicht die Möglichkeit der jederzeitigen Nutzung der Wohnung in Österreich habe, sei für ihn kein Wohnsitz gegeben (VwGH 23.5.1990, 89/13/0015; Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 26 Rz 11).

Mit dem Vorlageantrag galt die Berufung wiederum als unerledigt.

Mit einem weiteren Schreiben vom 10. Juni 2009 erhob der Berufungswerber Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008. Diese Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Am 22. März 2011 wurde in der Berufungssache eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Dabei wurden der Berufungswerber und dessen Vater als Auskunftsperson zum Sachverhalt befragt und von diesen im Wesentlichen folgende Angaben gemacht (zur genauen Wiedergabe der Aussagen wird auf die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung verwiesen): Der Berufungswerber sei von Oktober 2007 bis Ende 2009 im Restaurant Seminarhotel in Filzbach im Kanton Glarus als Restaurant- und Bankettleiter in einem Vollzeitbeschäftigungsverhältnis angestellt gewesen. In dieser Zeit habe er im Hotel ein Appartement um 400 sfr angemietet. Bei diesem Appartement habe es sich um eine Einzimmerwohnung mit Bad, aber ohne Küche gehandelt. Die Eigentumswohnung in DB sei im Jahr 1983 von den Eltern des Berufungswerbers erworben und laut Aussage des Vaters des Berufungswerbers ab den späten Achtzigerjahren von der Familie auch ständig bewohnt worden. Diese Wohnung weise eine Wohnfläche von 69,9 m<sup>2</sup> auf und verfüge über zweieinhalb Zimmer. Ein Zimmer mit 7,8 m<sup>2</sup> sei früher als Kinderzimmer genutzt worden und diene jetzt als Büro- und Abstellraum. Seit dem Jahr 2003 befinde sich diese Wohnung im Eigentum des Berufungswerbers. Der Berufungswerber habe diese Wohnung aus der Konkursmasse seiner Eltern gekauft. Laut einer Vereinbarung zwischen dem Berufungswerber und seinen Eltern stehe diesen allerdings das Recht zu, die Wohnung auf Lebenszeit zu nutzen und verpflichten sich diese gleichzeitig dazu, alle mit der Wohnung in Zusammenhang stehenden Kosten wie Betriebskosten, aber auch die laufenden Kreditrückzahlungen, zu übernehmen. Die Wohnung werde auch tatsächlich nur von seinen Eltern bewohnt. Vor seiner Beschäftigung in der Schweiz habe er in Zürich und in Saalbach gearbeitet. Derzeit arbeite er bei der Firma Unilever als Bezirksleiter für Vorarlberg und wohne in DS. Diese Wohnung sei im Jahr 2005 von der Firma seines Vaters, der IP, gemietet worden. Diese Wohnung befinde sich in einer Wohnanlage und werde auch als Büro genutzt. Einen Mietvertrag zwischen ihm und seinem Vater gebe es nicht. Die Wohnung sei gemietet worden, damit er, wenn er für einige Tage aus Saalbach zurückkehrte, eine Unterkunft hatte. Er habe sich aber die meiste Zeit im Ausland aufgehalten oder habe, wenn er in Vorarlberg gewesen sei, bei Kollegen übernachtet.

Er verfüge über kein Vermögen in der Schweiz, seine Familie sei zwar in Österreich, er habe aber in der fraglichen Zeit in Zürich eine Freundin gehabt, mit der er seine freien Tage verbracht habe.

Auch nach der Verhandlung blieben einige Fragen den Sachverhalt betreffend offen. So hat der Berufungswerber in der mündlichen Berufungsverhandlung angegeben, auch während seiner Beschäftigung in der Schweiz zwischen Oktober 2007 und Dezember 2009 ein Handy in Österreich angemeldet zu haben. Weiters kam nach Recherchen des Referenten hervor, dass der Berufungswerber in der fraglichen Zeit zwei Kraftfahrzeuge, und zwar einen Alfa Romeo 147, Anmeldedatum 3.6.2002, Abmeldedatum 17.7.2008 mit dem amtlichen Kennzeichen A sowie einen BMW 187, Anmeldedatum 17.7.2008, Abmeldedatum 28.1.2010 mit dem amtlichen Kennzeichen B, hatte und als Wohnadresse in der Zulassung DB aufschien. Nach Ansicht des Referenten widersprach dies der Aussage des Berufungswerbers, er habe in der Zeit zwischen Oktober 2007 und Ende 2009 in der Österreich keinen Wohnsitz gehabt. Zudem hätte er in diesem Falle das Auto in der Schweiz zulassen müssen. Schließlich sei laut der Aussage des Vaters des Berufungswerbers die Wohnung in DS als Büro für seine Firma (der IP) verwendet worden. Laut Firmenbuchauszug sei die Geschäftsanschrift aber DB. Weiters sei laut Firmenbuchauszug der Berufungswerber seit 22. September 2005 Geschäftsführer dieser Firma, während sein Vater im Steuerakt der IP nicht aufscheint. Zudem habe die IP bis dato keine operative Tätigkeit entfaltet, so dass unklar sei, wer die Miete für die Wohnung bezahlt habe. Auch seien nur zweimal Vorsteuern (2005 und Mai 2006) geltend gemacht worden und sei nicht verständlich, weshalb der Berufungswerber diese Wohnung als Nebenwohnsitz gemeldet habe, wenn sie als Firmenbüro verwendet wurde. Der Berufungswerber wurde daher mit Vorhalt vom 6. April 2011 aufgefordert, zu diesen Fragen Stellung zu nehmen sowie die Rechnungen und Einzelgesprächsnachweise für das Handy für den Zeitraum Oktober 2007 bis Dezember 2009, den Mietvertrag sowie die Betriebskostenabrechnungen und die Belege über die Überweisung der Mieten für die Wohnung in der SG vorzulegen.

Dieser Vorhalt wurde am 10. Mai 2011 beantwortet, wobei der Vater des Berufungswerbers zu den Fragen Stellung nahm: Das Handy (Nr.) werde für geschäftliche Zwecke von Karl und Marianne T, aber auch vom Berufungswerber verwendet. Im Konkurs habe er (Anm. der Vater des Berufungswerbers) kein Handy besitzen dürfen. Einzelgesprächsnachweise würden laut dem Anbieter A1 nach 6 Monaten gelöscht. Ein zweites Handy (Nr2) sei nach wie vor auf den Berufungswerber angemeldet und werde entsprechend umgemeldet. Auch die erwähnten Pkws seien aus demselben Grund vorwiegend für Karl und Marianne T bestimmt gewesen, auch wenn die Leasingverträge auf den Namen des Berufungswerbers liefen. Eine Zulassung der Pkws in der Schweiz sei unzulässig gewesen, da sie in Österreich verwendet worden

seien. Da der Berufungswerber in der Schweiz gewohnt habe, habe er die Kraftfahrzeuge nur teilweise gebraucht. Die Wohnung in DS, sei von der IP gemietet worden, die Miete sei aus familiären Budgets von 3. Seite bezahlt worden. Da er nicht Geschäftsführer sein konnte, habe sein Sohn die Geschäftsführung übernommen. Die Adresse sei als Nebenwohnsitz gemeldet worden, weil der Kredit für die Wohnung in der BSt. auf den Berufungswerber laufe bzw. die IP ihren Sitz dort habe. Mit der Gründung der IP wollten er und seine Gattin nach dem Konkurs wieder eine Existenz aufbauen. Durch den Konkurs der KT GmbH und des Einzelunternehmens KT seien er und seine Gattin persönlich handlungsunfähig geworden, 2008 sei der Privatkonkurs beantragt worden. Durch die laufenden Pfändungen sei er gezwungen worden, die Wohnung in DS, zu mieten, um ungestört am Computer arbeiten zu können. An Unterlagen wurden zwei Mietverträge über die SG, Betriebskostenabrechnungen und Bankbelege über die Überweisungen der Betriebskosten und Mieten für die Jahre 2005 bis 2007 vorgelegt.

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

#### *Unbeschränkte Steuerpflicht*

Im Berufungsfalle ist zunächst strittig, ob der Berufungswerber während seiner Beschäftigung in der Schweiz zwischen Oktober 2007 und Dezember 2009 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war oder nicht.

Hiezu ist zu sagen:

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

Die Definition des Wohnsitzes im Sinne des § 1 Abs. 2 EStG 1988 richtet sich nach § 26 Abs. 1 BAO. Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er diese beibehalten und benutzen wird.

Unter einer „Wohnung“ sind Räumlichkeiten zu verstehen, die zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benützt werden können (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 26 Tz 1, *Doralt*, EStG<sup>9</sup>, § 1 Tz 10). Die Wohnung braucht nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen zu bilden und muss auch nicht standesgemäß sein. Auch Untermietzimmer und Hotelzimmer können einen Wohnsitz begründen (vgl. *Doralt*, EStG<sup>9</sup>, § 1 Tz 10).

„Innehaben“ bedeutet, dass der Steuerpflichtige die Wohnung jederzeit für den eigenen Wohnbedarf nutzen können muss. Entscheidend ist dabei nicht die rechtliche, sondern die

tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über bestimmte Räumlichkeiten. Ob die Wohnung auch tatsächlich genutzt wird, ist nicht maßgeblich, die Möglichkeit zur jederzeitigen Nutzung genügt (vgl. *Doralt*, EStG<sup>9</sup>, § 1 Tz 12). Die polizeiliche Meldung ist nicht entscheidend, sie hat aber Indizwirkung (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 26 Tz 7). Da ein Mensch mehrere Wohnungen innehaben kann, sind gleichzeitig auch mehrere Wohnsitze möglich. Auch eine berufliche Tätigkeit im Ausland und häufige Auslandsreisen schließen einen Wohnsitz im Inland nicht aus (vgl. VwGH 3.7.2003, 99/15/0104).

### *Wohnung DB*

Laut Zentralem Melderegister ist der Berufungswerber seit 5. April 1984 an der Wohnadresse DB, mit Hauptwohnsitz gemeldet. Zu diesem Wohnsitz stellt der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung folgenden Sachverhalt fest: Bei dieser Wohnung handelt es sich um eine Zweieinhalbzimmerwohnung mit 69 m<sup>2</sup>. Sie wurde im Jahr 1983 von den Eltern des Berufungswerbers ins Eigentum erworben und laut Aussage des Vaters des Berufungswerbers ab den späten Achtzigerjahren von der Familie auch ständig bewohnt. Im Jahr 2003 hat der Berufungswerber diese Wohnung aus der Konkursmasse des elterlichen Vermögens um 117.000 € ersteigert. Den Kauf der Wohnung hat er mit einem Kredit in Höhe von 115.000 € fremdfinanziert, den er nach wie vor zur bedienen hat.

Wie der Berufungswerber und sein Vater während der mündlichen Verhandlung glaubhaft dargelegt haben, wohnen in dieser Wohnung nach wie vor seine Eltern. Laut einem im Zuge der Verhandlung vorgelegten und mit 15. Februar 2003 datierten Schreiben haben sich die Eltern ein, bücherlich nicht gesichertes, Wohnrecht auf Lebenszeit ausbedungen und sich verpflichtet, im Gegenzug die laufenden Betriebskosten (ca. 320 € p.m.), Kosten für Haushaltsversicherung, die Raten für den Tilgungsträger (330 € p.m.) und die Zinsen für den Kredit zu bezahlen.

Aufgrund dieses Sachverhaltes ist somit davon auszugehen, dass sich diese Wohnung seit dem Jahr 2003 im Eigentum des Berufungswerbers befindet, tatsächlich aber seine Eltern in dieser Wohnung wohnten und wohnen.

Wenn auch die Eltern des Berufungswerbers in der in Rede stehenden Wohnung gewohnt haben, so folgt daraus aber noch nicht, dass der Berufungswerber im Streitzeitraum nicht seinen Wohnsitz an dieser Adresse hatte. Wie oben ausgeführt, genügt für den Wohnsitz auch ein Zimmer in einer Wohnung, über das jederzeit verfügt werden kann. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann jemand auch in Räumen, die ein anderer gemietet hat, eine Wohnung innehaben und damit einen Wohnsitz begründen. Dies ist zB bei großjährigen Kindern ohne eigenen Hausstand in der elterlichen Wohnung der Fall (vgl. VwGH 11.12.1094, 1023/63).

Im Berufungsfall gibt es nun zahlreiche Indizien, die dafür sprechen, dass der Berufungswerber im Streitzeitraum zumindest über ein Zimmer in dieser Wohnung verfügen konnte und damit seinen Wohnsitz dort hatte.

Der Berufungswerber hat in den Jahren 2002, 2003, 2005, 2006 und 2007 laut den Eintragungen im Abgabensinformationssystem AIS DB2 immer wieder Arbeitslosengeld und Notstandshilfe bezogen. So hat er etwa vom 1. Juli 2005 bis 27. März 2006 Arbeitslosengeld und vom 28. März bis 31. Juli 2006 Notstandshilfe erhalten. Vom 23. Juni 2006 bis 20. August 2006 war der Berufungswerber bei den Bregenzer Festspielen beschäftigt, um vom 21. August bis zum 24. August wieder Arbeitslosengeld zu beziehen. Im Jahr 2007 war der Berufungswerber vom 1. Jänner bis 9. April sowie vom 23. Juni bis 18. September bei der TKG (AS) beschäftigt, vom 21. April bis 22. Juni hat er Notstandshilfe und vom 24. September bis 21. Oktober Arbeitslosengeld erhalten. Nun ist für den Bezug von Arbeitslosengeld und Notstandshilfe grundsätzlich ein inländischer Wohnsitz erforderlich. Denn Anspruch auf Arbeitslosengeld hat nur, wer sich zur Arbeitsvermittlung zur Verfügung stellt (§ 7 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977). Während eines Auslandsaufenthaltes ruht der Anspruch auf Arbeitslosengeld (§ 16 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977).

Dementsprechend ist jede Wohnungsänderung der regionalen Geschäftsstelle ohne Verzug zu melden (§ 50 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977).

Der Berufungswerber hat gegenüber dem Arbeitsmarktservice (Stelle Dornbirn) die Wohnadresse DB angegeben und sich auch unter dieser Adresse beim AMS gemeldet. Laut telefonischer Auskunft des AMS Dornbirn hat er keine Wohnsitzänderung gemeldet. Es ist daher davon auszugehen, dass der Berufungswerber bis zum Beginn der Beschäftigung in der Schweiz im Oktober 2007 auch an dieser Adresse gewohnt hat.

Dass er diesen Wohnsitz während dieser Beschäftigung aufgegeben hat, ist nach dem vorliegenden Sachverhalt nicht anzunehmen. Der Berufungswerber war in dieser Zeit im Filzbach im Kanton Glarus in einem Seminarhotel beschäftigt und hat dort ein Appartement gemietet. Filzbach ist ca. 83 km von Dornbirn entfernt. Ein Aufenthalt in Dornbirn an freien Tagen ist daher, was die Entfernung angeht, ohne großen Aufwand möglich. Dass der Berufungswerber auch tatsächlich sich an freien Tagen in der Wohnung in der BSt. aufgehalten hat, hat er in der Berufung vom 6. Mai 2011 selbst bestätigt (*"die Wohnung in Dornbirn BSt. nutze ich nur an freien Tagen, wenn überhaupt"*). Die vom Berufungswerber während der mündlichen Verhandlung dazu vorgebrachte Erklärung, diese Ausführung sei nur dadurch erklärbar, dass er damals nicht anwaltlich vertreten gewesen sei, er habe in Wirklichkeit nicht in dieser Wohnung übernachtet, überzeugt nicht, hat der Berufungswerber diese Angabe doch aus freien Stücken gemacht und hängt der Wahrheitsgehalt einer Aussage nicht davon ab, ob der Aussagende anwaltlich vertreten ist oder nicht.



Für den Wohnsitz in der BSt. spricht auch, dass vom 3. Juni 1997 bis zum 18. Jänner 2010 stets Fahrzeuge (Pkws der Marken VW 6NS; Alfa Romeo 147; BMW 187) auf den Berufungswerber unter der Wohnadresse BSt. zugelassen wurden. Weiters spricht dafür, dass der Berufungswerber auch in der Zeit der Schweizer Beschäftigung zwei Handys (Nr. und Nr2) in Österreich angemeldet hat und auch im Telefonbuch unter der Adresse BSt. eingetragen war. Die diesbezügliche Erklärung des Vaters des Berufungswerbers, Pkws und Handys seien in Wahrheit von ihm und seiner Gattin verwendet worden, überzeugt nicht. Es mag sein, dass ein Handy von den Eltern verwendet wurde. Aber dass gleich zwei Handys auf den Berufungswerber angemeldet und von ihm bezahlt, aber nicht verwendet worden sein sollen, ist nicht nachvollziehbar. Auch hat der Berufungswerber in der Berufungsverhandlung selbst erklärt, es sei ihm wichtig gewesen, dass er über ein österreichisches Handy erreichbar gewesen sei. Zudem hat der Vater des Berufungswerbers laut der vorgelegten Belegsammlung im Jahr 2007 Gebühren für zwei Festnetzanschlüsse (Nr.3 und Nr.4) bezahlt. Ebenso wenig glaubwürdig ist, dass Pkws auf den Berufungswerber zugelassen, aber nicht verwendet worden sein sollen. Das Argument, der Berufungswerber habe in der Schweiz gearbeitet deshalb kein Auto gebraucht, überzeugt ebenfalls nicht, ist doch einzusehen, weshalb am Arbeitsort kein Pkw gebraucht werden soll. Vielmehr ist anzunehmen, dass er mit seinem Pkw zur Arbeit in die Schweiz gefahren ist und diesen dort auch verwendet hat. Hätte er tatsächlich nur einen Wohnsitz in der Schweiz gehabt, hätte er den Pkw daher dort anmelden müssen. Dass er dies nicht getan und weiter die laufenden Leasingraten und KFZ-Steuern und auch Gebühren für ein Handy in Österreich bezahlt hat, ist nur dadurch erklärbar, dass er weiter den Wohnsitz in der BSt. innehatte.

Auch dass die im Jahre 2005 gegründete IP, deren Gesellschafter und Geschäftsführer der Berufungswerber ist, ihren Sitz in der BSt. hat und diese Adresse auch auf den an das Finanzamt gerichteten Schriftstücken aufschien, spricht für einen Wohnsitz in der BSt..

Zu berücksichtigen ist ferner, dass der Berufungswerber seit dem Jahr 2003 Eigentümer dieser Wohnung ist. Durch die Eigentümerstellung konnte der Berufungswerber im fraglichen Zeitraum über diese Wohnung auch rechtlich verfügen. An dieser rechtlichen Verfügungsmöglichkeit ändert auch der Umstand nichts, dass die Eltern des Berufungswerbers ein vertragliches, aber bürgerlich nicht gesichertes, Wohnrecht auf Lebenszeit eingeräumt bekommen haben, da dieses Recht nur obligatorisch zwischen dem Berufungswerber und seinen Eltern gilt. Wenn nun schon großjährige Kinder ohne eigenen Hausstand in der elterlichen Wohnung einen Wohnsitz haben können, so muss dies umso mehr gelten, wenn, wie im Berufungsfall, der Sohn Eigentümer der Wohnung ist, in der seine Eltern wohnen dürfen und an seinem Arbeitsort lediglich über eine Einzimmerwohnung mit Bad ohne Küche verfügt.

Dass der Berufungswerber diese Wohnung auch für die Zukunft beibehalten und benutzen werde, hat er durch seine Aussage in der Berufung, er könne die Wohnung auch deshalb nicht verkaufen, weil er, wenn er in Österreich wieder einen adäquaten Job bekomme, wieder hier wohnen würde, indirekt selbst bestätigt.

Aus diesen Gründen war daher davon auszugehen, dass der Berufungswerber im streitgegenständlichen Zeitraum in DB über eine Wohnung bzw. zumindest über ein Zimmer verfügen konnte.

### *Wohnung DS*

Zudem ist der Berufungswerber seit dem 22. November 2005 in der SG in Dornbirn mit Nebenwohnsitz gemeldet. Laut den Ausführungen des Berufungswerbers während der mündlichen Berufungsverhandlung wurde diese Wohnung im Jahr 2005 von der Firma seines Vaters, der IP, angemietet. Zweck dieser Firma sei die Errichtung eines Budget-Design Hotels in Dornbirn gewesen. Im Jahr 2005 sei er in einem Hotel in Saalbach tätig gewesen, wo er nur ein Personalzimmer gehabt habe. Die Wohnung sei gemietet worden, damit er, wenn er aus Saalbach für einige Zeit zurückgekommen sei, eine Unterkunft habe. Die Wohnung befinde sich in einer Wohnanlage und sei für Büro Zwecke verwendet worden. Laut Aussage des Vaters des Berufungswerbers sollte diese Wohnung für Besprechungen mit möglichen Geschäftspartnern sowie für Arbeiten für die IP zur Verfügung stehen. Seit dem Jahr 2009 wohne der Berufungswerber fix in dieser Wohnung. Seit dieser Zeit zahle er auch Miete, ein Mietvertrag bestehe nur zwischen dem Vermieter und der IP, einen Untermietvertrag zwischen ihm und seinem Vater gebe es nicht.

Mit Vorhalt vom 6. April 2011 wurde dem Berufungswerber aufgetragen, den Mietvertrag sowie die Betriebskostenabrechnungen und die Belege über die Überweisung der Mieten vorzulegen. In Folge dieses Schreibens wurden zwei Mietverträge vorgelegt, und zwar vom 8. November 2005 und vom 20. Oktober 2008. Diese Verträge wurden abgeschlossen zwischen CH als Vermieter und der IP, vertreten durch Bw., Mietgegenstand ist eine 2-Zimmer-Wohnung in der SG im 1. Obergeschoß, bestehend aus Vorraum, Bad/WC, Wohn-/Esszimmer inkl. Küche und Schlafzimmer im Ausmaß von 49 m<sup>2</sup>. Zur Wohnung gehören ein Balkon, ein Tiefgaragenplatz und ein Kellerabteil. Der Mietgegenstand wird ausschließlich für Wohnzwecke verwendet. Der Mietvertrag wird für drei Jahre geschlossen, der Mietzins beträgt monatlich brutto 481 € indexgesichert zuzüglich eines Pauschalbetrages von ca. 100 € als a-conto-Zahlung für Betriebs- und Heizkosten. Dieser Mietvertrag wurde am 8. November 2011 auf weitere drei Monate verlängert, der Mietzins wurde mit brutto 514,66 € indexgesichert vereinbart.

Daraus ist zu schließen, dass der Berufungswerber in der fraglichen Zeit zwischen dem Oktober 2007 und Dezember 2009 eine weitere Wohnung im Inland zur Verfügung gehabt hat. Die während der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebrachte Erklärung, bei dieser Wohnung handle es sich um eine „Firmenwohnung“ und sei diese vom Berufungswerber nicht für Wohnzwecke verwendet worden, ist nicht glaubwürdig. Die IP mit Sitz in Birmingham, England, ist im Jahr 2005 gegründet und am 22. September 2005 in das Firmenbuch eingetragen worden. Eigentümer, Geschäftsführer und Vertreter der inländischen Zweigstelle ist der Berufungswerber, Geschäftsanschrift der inländischen Zweigniederlassung ist DB. Die IP hat allerdings bis jetzt keine operative Tätigkeit entfaltet. So scheinen im lediglich für das Jahr 2005 vorliegenden Jahresabschluss sowie in der nur für den Kalendermonat Mai 2006 abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldung keine Einnahmen oder Umsätze auf. Laut eMail des Berufungswerbers an das Finanzamt vom 29. September 2010 hat sich das Investment für das geplante Budget-Design Hotel schon im Jahr 2006 zerschlagen und wird seitdem nach einer neuen Finanzierung gesucht. Wenn nun dennoch seit dem Jahr 2005 durchgehend bis dato eine Miete zuzüglich Betriebskosten von monatlich ca. 600 € bezahlt wurde, so kann das nur damit erklärt werden, dass dem Berufungswerber eine Wohnung zu Wohnzwecken zur Verfügung stehen sollte. Das hat der Berufungswerber mit der Aussage, die Wohnung sei 2005 gemietet worden, damit er, wenn er aus Saalbach zurückkomme, eine Wohnung habe, bestätigt. Zudem handelt es sich bei den Räumlichkeiten in der SG nicht um Büroräume, sondern um eine Wohnung in einem Wohngebäude. Dementsprechend hält auch der Mietvertrag ausdrücklich fest, dass der Mietgegenstand ausschließlich für Wohnzwecke verwendet werden darf. Schließlich wäre auch nicht erklärlich, weshalb die Wohnung in der SG als Neben*wohnsitz* gemeldet wurde, wenn es sich dabei um eine reine Geschäftsraummiete gehandelt hat. Auch die Erklärung des Vaters des Berufungswerbers in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Mai 2011, der Nebenwohnsitz sei gewählt worden, weil er in Folge des Konkurses laufend gepfändet worden sei und er in der gemieteten Wohnung in der SG ungestört am Computer arbeiten konnte, überzeugt daher nicht, ist es doch völlig unverständlich, wenn bei laufenden Pfändungen eine Wohnung um 600 € gemietet wird, nur um an einem Computer arbeiten zu können. Zudem ist die IP nach den äußeren Umständen zu schließen, die Firma des Berufungswerbers und nicht seines Vaters. Nach dem Mietvertrag war daher ausschließlich der Berufungswerber als Geschäftsführer der IP über diese Wohnung Verfügungsberechtigt.

Die Frage, wer die Miete für diese Wohnung im Streitzeitraum bezahlt hat, ist unter diesen Umständen nicht entscheidend, da, wie ausgeführt, der Berufungswerber im Rahmen des Mietvertrages Verfügungsberechtigt war. Auch wenn Eltern die Miete für die Wohnung ihrer Kinder bezahlen, bleiben diese über die Wohnung Verfügungsberechtigt. Es sei aber

angemerkt, dass laut den vorgelegten Belegen für die Jahre 2005 bis Anfang 2008 die Betriebskosten und die Mieten von zwei Konten (bei der BAWAG und der Sparkasse Dornbirn) im Namen der IP überwiesen wurden, und zwar vom Berufungswerber und von seiner Mutter. Da der Berufungswerber hinter der IP steht, sind die Mietzahlungen auch diesem zuzurechnen. Ob und inwieweit die Mittel, wie der Vater des Berufungswerbers im Antwortschreiben vom 5. Mai 2011 ausgeführt hat, aus „familiären Mitteln von dritter Seite“, also nicht vom Berufungswerber oder seinen Eltern, stammen, ist aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes nicht weiter nachvollziehbar, aber auch nicht entscheidend.

Der Berufungswerber hatte daher in der Zeit seiner Beschäftigung in der Schweiz vom Oktober 2007 bis Ende 2009 eine (weitere) Wohnung in der SG in Dornbirn zur Verfügung. Dass er diese auch tatsächlich benützt hat, liegt nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates auf der Hand, wäre doch anders nicht zu erklären, dass auch in der Zeit der streitgegenständlichen Beschäftigung in der Schweiz eine monatliche Miete von 600 € bezahlt wurde, der Mietvertrag am 20. November 2008, also während dieses Beschäftigungsverhältnisses, um drei Jahre verlängert wurde und die Rückkehr vom Beschäftigungsort in der Schweiz an arbeitsfreien Tagen ohne weiteres möglich war.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes war daher davon auszugehen, dass der Berufungswerber im Streitzeitraum über zwei Wohnungen im Inland verfügte und diese zeitweise auch benützt hat. Selbst wenn dem Berufungswerber darin gefolgt würde, dass er die Wohnung in DB, im Streitzeitraum nicht benützt hat, weil darin seine Eltern wohnten und das ihm allenfalls zur Verfügung stehende Zimmer mit 7 m<sup>2</sup> auch nicht seinen Wohnbedürfnissen entsprochen hat, hat er jedenfalls in DS, eine Wohnung zur Verfügung gehabt und diese auch benützt. Er hat daher jedenfalls einen inländischen Wohnsitz gehabt und war im Inland unbeschränkt steuerpflichtig.

### *Mittelpunkt der Lebensinteressen*

Gemäß Artikel 15 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, BGBl. 1975/64 idF III 2007/22 (DBA-Schweiz), dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte im Sinne des Artikel 15, die nach dem DBA-Schweiz in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich

den Betrag an, der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte übersteigt (Anrechnungsmethode, Art 23 Z 2 DBA-Schweiz).

Gemäß Artikel 4 Abs. 1 DBA-Schweiz bedeutet „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“, eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Eine Person gilt in jenem 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, Art 4 Abs. 2 lit. a DBA-Schweiz).

Wie oben ausgeführt, hatte der Berufungswerber während der gegenständlichen Beschäftigung in der Schweiz weiterhin einen Wohnsitz in Österreich.

Unstrittig ist aber auch, dass der Berufungswerber in den Zeit zwischen dem Oktober 2007 und Dezember 2009 auch eine Wohnung in Filzbach in der Schweiz hatte.

Er hat somit in dieser Zeit über ständige Wohnstätten iSd DBA-Schweiz sowohl in der Schweiz als auch in Österreich verfügt. Das Besteuerungsrecht über die Schweizer Einkünfte des Berufungswerbers steht somit dem Staat zu, zu dem der Berufungswerber die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Bei der Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen kommt es auf persönliche und wirtschaftliche Beziehungen an, die die gesamte Lebensführung des Abgabepflichtigen hinsichtlich Familie, Besitz, Vermögenswerten, örtlich gebundenen Tätigkeiten, Einnahmequellen, gesellschaftlichen, politischen und kulturellen Beziehungen nach ihrer überwiegenden Bedeutung umfassen. 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. UFS 8. 9. 2009, RV/0066-F/06 mit Hinweisen auf VwGH 23.3.1991, 90/13/0073 und *Beiser* in ÖStZ 1989, 241 ff).

In diesem Sinne wurde erwogen:

Der Berufungswerber hat im Streitzeitraum über eine Eigentumswohnung in BSt. verfügt. Dass in dieser Wohnung weiterhin seinen Eltern wohnten und angeblich auch die Kosten für die Wohnung trugen, ändert nichts an der Tatsache, dass diese Wohnung in seinem Eigentum

stand. Damit verfügte der Berufungswerber über Grundvermögen in Österreich. In der Schweiz verfügte er hingegen über kein Vermögen.

Der Berufungswerber hat zwar sein Einkommen in der fraglichen Zeit aus einer Beschäftigung in der Schweiz bezogen. Jedoch hat er in dieser Zeit in Österreich eine Eigentumswohnung zu finanzieren gehabt. Ob diese Kosten tatsächlich zur Gänze von seinen Eltern getragen wurden, ist nicht eindeutig erwiesen. Laut den vorgelegten Bankbelegen wurden die Betriebskosten für diese Wohnung von einem auf den Namen des Berufungswerbers lautendem Konto bei der BAWAG P.S.K. Bank (KNr.) überwiesen. Die Überweisungsbelege wurden von den Eltern des Berufungswerbers (meistens seiner Mutter), die offensichtlich ebenfalls über dieses Konto Verfügungsberechtigt waren, unterzeichnet. Auf dieses Konto flossen Leistungen des AMS Vorarlberg an die Eltern des Berufungswerbers sowie Eigenerlöge, deren Herkunft ungewiss ist. Wenn nun der Vater des Berufungswerbers behauptet, er sei laufend gepfändet worden, ist nicht ganz verständlich, wie dann dennoch die Kosten für die Wohnung (Betriebskosten ca. 320 € p.m., Tilgungsraten 330 € p.m., Zinsen, Haushaltsversicherung) sowie noch monatliche 600 € für ein zweite Wohnung (siehe unten) getätigt werden konnten. Mit welchen Mitteln und von wem der Kredit für die Eigentumswohnung bedient wurde, ist der vorgelegten Belegsammlung nicht zu entnehmen. Gegen die ausschließliche Kostentragung durch die Eltern spricht jedenfalls die Tatsache, dass der Berufungswerber die Zinsen für den Bankkredit im Jahr 2007 als Sonderausgaben geltend gemacht hat. Davon abgesehen, dass Sonderausgaben für die Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b) EStG 1988 nur für die Schaffung von neuem Wohnraum zustehen und schon deshalb nicht zu gewähren gewesen wären, setzt die Geltendmachung von Sonderausgaben weiters voraus, dass die Errichtungskosten vom Errichter getragen werden. Da der Berufungswerber die Zinsen als Sonderausgaben geltend gemacht hat, ist daher davon auszugehen, dass er und nicht seine Eltern diese getragen hat. Daneben war noch die Miete für eine weitere Wohnung in der SG zu bezahlen und sind die Mietzahlungen, wie oben ausgeführt, ihm zuzurechnen. Wieviel der Kosten auch immer der Berufungswerber tatsächlich aus eigenem getragen hat, ist hier nicht endgültig auszumachen, es ist aber davon auszugehen, dass er zumindest an diesen Kosten beteiligt war und dass er dafür einen Teil seiner Schweizer Einkünfte verwendet hat.

Auch waren auf den Berufungswerber in dieser Zeit zwei Kraftfahrzeuge (und zwar einen Alfa Romeo 147, Anmeldedatum 3.6.2002, Abmeldedatum 17.7.2008 mit dem amtlichen Kennzeichen A sowie einen BMW 187, Anmeldedatum 17.7.2008, Abmeldedatum 28.1.2010 mit dem amtlichen Kennzeichen B), mit der Wohnadresse DB zugelassen sowie ein Handy (Nr.) bei einem österreichischen Netzbetreiber angemeldet und wurden im Inland dafür Steuern und Gebühren bezahlt. Damit steht aber fest, dass ein Teil des in der Schweiz

bezogenen Einkommens des Berufungswerbers wieder nach Österreich zurückgeflossen ist. Zudem war der Berufungswerber in der fraglichen Zeit auch Gesellschafter und Geschäftsführer der IP und hat er auch dadurch eine wirtschaftliche Beziehung zu Österreich gehabt.

Hinzu kommen die engen familiären Beziehungen des Berufungswerbers in Österreich, wovon die engen wirtschaftlichen Verflechtungen des Berufungswerbers mit seiner Familie zeugen. . Der Berufungswerber hat eine Eigentumswohnung, die jedenfalls zum Teil seine Eltern bezahlen und in der seine Eltern wohnen. Auch der Finanzierung der Wohnung in der SG erfolgte zum Teil „aus familiären Budgets von dritter Seite“. Weiters sollen die in Österreich zugelassenen Pkws und ein bei einem inländischen Netzbetreiber angemeldetes Handy des Berufungswerbers zum Teil auch von den Eltern des Berufungswerbers genutzt worden sein. Über das Konto bei der BAWAG waren sowohl der Berufungswerber als auch seine Eltern verfügungsberechtigt. Auch an der IP soll der Vater des Berufungswerbers im Hintergrund beteiligt sein (zB ermächtigte der Berufungswerber als Geschäftsführer mit Vollmacht vom 28. November 2006 seinen Vater, für die IP Unterschriften zu leisten). Diese wirtschaftlichen Verflechtungen waren auch während seiner Beschäftigung in der Schweiz aufrecht. Demgegenüber behauptet der Berufungswerber, in dieser Zeit eine Freundin in Zürich gehabt haben. Eine Freundin in einem ca. 50 km entfernten Ort bewirkt noch keine enge familiäre Bindung. Eine solche wäre nur bei einem ehelichen oder eheähnlichen Verhältnis anzunehmen, wenn also zB ein gemeinsamer Haushalt bestünde oder gemeinsame Kinder vorhanden wären.

Im Übrigen erscheint ein Aufenthalt von etwas mehr als zwei Jahre auch generell als zu kurz, um eine solche Verwurzelung zu bewirken, dass von einem Mittelpunkt der Lebensinteressen gesprochen werden könnte. Auch hat der Berufungswerber in der Berufung zum Ausdruck gebracht, dass die Beschäftigung in der Schweiz nur von vorübergehender Dauer sein wird, nämlich solange, bis er eine Arbeit in Österreich finde (*„...ich kann wegen der Anstellung in Filzbach deswegen nicht verkaufen, denn irgendwann, wenn ich wieder in Österreich einen adäquaten Job bekomme, werde ich wieder hier wohnen“*). Auch dass der Berufungswerber in Filzbach lediglich eine Einzimmerwohnung ohne Küche bewohnt hat (während er in Österreich eine Eigentumswohnung hatte und ihm eine Zweieinhalbzimmerwohnung zur Verfügung stand) lässt nicht darauf schließen, dass er diese bzw. die Schweiz zu seinem Lebensmittelpunkt machen wollte.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt somit zum Schluss, dass der Berufungswerber in der Zeit seiner Beschäftigung in Filzbach die engeren wirtschaftlichen und persönlichen Beziehungen zu Österreich unterhalten hat. Ausschlaggebend dafür waren zusammengefasst

die beiden Wohnungen in Österreich, die in dieser Zeit finanziert und auch benutzt wurden, die Geschäftsführung bei der IP, die in Österreich zugelassenen Pkws sowie die in Österreich angemeldeten Handys, die engen familiären Beziehungen. Dazu kamen die relative Nähe des Beschäftigungsort zum Wohnort in Österreich, die Tatsache, dass in der Schweiz nur ein Personalzimmer zur Verfügung sowie die relativ kurze Dauer der Beschäftigung in der Schweiz. Der Berufungswerber war im Streitzeitraum Filzbach beschäftigt. Dass der Berufungswerber im Streitzeitraum aufgrund seiner ganzjährigen Beschäftigung in einem Gastronomiebetrieb die überwiegende Zeit in der Schweiz verbracht hat, dass er am Beschäftigungsort eine Einzimmerwohnung bewohnt hat und auch dass er in dieser Zeit eine Freundin in Zürich gehabt hat, trat demgegenüber in den Hintergrund.

Dass der Berufungswerber sich während der Zeit seiner Beschäftigung in Filzbach die meiste Zeit dort aufgehalten hat und er daher kein Grenzgänger war, ist unstrittig. Maßgeblich für die im Streitfall zu entscheidende Frage, ob Österreich das Besteuerungsrecht über diese Schweizer Einkünfte hatte oder ob es der Schweiz zukam, war aber nicht, ob der Berufungswerber Grenzgänger war, sondern zu welchem Staat er in dieser Zeit seine intensiveren Beziehungen unterhielt. Diese Frage war aber nicht allein nach der Aufenthaltsdauer oder danach zu beantworten, ob der Berufungswerber tagtäglich zwischen Wohnort und Arbeitsort pendelte oder nicht, sondern es war dafür auf die stärkeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen abzustellen. Die stärkeren Beziehungen bestanden nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates aber aus den obangeführten Gründen zu Österreich. Daran ändert auch nichts, dass der Berufungswerber eine L- und später eine B-Bewilligung durch die Schweizer Behörden bekam, denn mit diesen Bewilligungen wird lediglich der Aufenthalt in der Schweiz für eine bestimmte, d.h. ein- (L-Bewilligung) bzw. fünfjährige (B-Bewilligung) erteilt, aber nicht über die Frage des Mittelpunktes entschieden. Überdies wurde die Kopie einer L-Bewilligung vom Berufungswerber deshalb vorgelegt, um die fehlende Grenzgängereigenschaft zu begründen. Dass diese nicht vorlag, war im Berufungsfall nicht strittig, aber auch nicht entscheidend.

Für den Berufungsfall bedeutet diese im Ergebnis:

#### 1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007:

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme auf § 303 Abs. 4 BAO gestützt und damit begründet, dass laut Erhebungen der Hauptwohnsitz weiterhin in DB war und somit die Schweizer Einkünfte in Österreich voll steuerpflichtig waren.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder



Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung des die Wiederaufnahmen verfügenden Bescheides anzuführen. Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde. Die Ermessensentscheidung ist nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Auch die Ermessensübung ist zu begründen.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen oder Eigenschaften (zB VwGH 26.7.2000, 95/14/0094; *Ritz*<sup>3</sup>, § 303 Tz 7).

Neu hervorgekommen ist eine Tatsache, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent, der Behörde aber nicht bekannt war. Ob die Behörde an der Unkenntnis der bereits existenten Tatsache ein Verschulden trifft oder nicht, ist nicht relevant.

Das Finanzamt hat als neue Tatsache den Hauptwohnsitz des Berufungswerbers in der BSt. angegeben. Nun hat aber im Jahr 2007 bereits ein Arbeitnehmerveranlagungsverfahren stattgefunden, in dem der Berufungswerber Sonderausgaben geltend gemacht hat. Im Rahmen dieses Verfahrens sind ein Ergänzungsersuchen vom 10. Jänner 2008, ein Einkommensteuerbescheid 2007 vom 24. Jänner 2008, eine Wiederaufnahme des Verfahrens und ein neuer Einkommensteuerbescheid vom 30. Jänner 2008 ergangen. Diese Schreiben bzw. Bescheide waren allesamt an den Berufungswerber mit der Anschrift DS gerichtet. Es war dem Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 30. Jänner 2008 (dieser Bescheid wurde im wiederaufgenommenen Verfahren durch den angefochtenen Bescheid ersetzt) somit bereits bekannt, dass der Berufungswerber einen Wohnsitz an dieser Adresse hatte. Zudem hätte der Umstand, dass der Berufungswerber seinen Hauptwohnsitz weiterhin in DB hatte, noch keine Wiederaufnahme gerechtfertigt. Ein anders lautender Bescheid hätte nur deshalb ergehen dürfen, weil der Berufungswerber im Streitzeitraum bzw. auch zwischen Oktober und Dezember 2007 auch seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland hatte. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist aber nicht ident mit dem Hauptwohnsitz, welches lediglich ein melderechtlicher Begriff ist. Umstände, die auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers im Inland schließen ließen, hat das Finanzamt in seiner Begründung aber nicht angegeben. Auch das Ermessen hat das Finanzamt nicht begründet.

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2007 leidet daher an einem wesentlichen Begründungsmangel, der im zweitinstanzlichen Verfahren nicht saniert werden kann (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 307 Tz 3).

Dieser Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

## 2. Einkommensteuer 2007

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 scheidet daher der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 7. April 2007 ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der alte Sachbescheid, also der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 30. Jänner, lebt wieder auf.

Durch das ex-lege-Ausscheiden des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2007 richtet sich die Berufung 6. Mai 2009 gegen einen Nichtbescheid. Berufungen gegen Nichtbescheide sind aber gemäß § 273 Abs. 1 lit. A BAO als unzulässig zurückzuweisen.

## 3. Einkommensteuer 2008 und Einkommensteuervorauszahlung 2009

Da der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers auch in den Jahren 2008 und 2009 in Österreich lag, war er mit seinen Schweizer Einkünften in Österreich steuerpflichtig. Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2008 vom 4. Juni 2009 sowie Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2009 vom 7. April 2009 sind daher zu Recht ergangen und waren die dagegen gerichteten Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. Juli 2011