



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0520-I/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, xxxx R, S-Gasse, 111, vertreten durch die B-OEG, vom 25. Mai 2007 und 18. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 16. April 2007 und 18. November 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat im Juni 2004 an der Medizinischen Universität R-(Österr.) das Medizinstudium abgeschlossen und danach einen Teil seiner Turnusarztausbildung in der Zeit von Anfang August 2005 bis Ende Juli 2007 in Großbritannien absolviert.

Nach der am 23. März 2007 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2006 erließ das Finanzamt am 16. April 2007 eine erklärungskonforme Veranlagung in der die als Arzt in England erzielten ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Abzug der beantragten Werbungskosten mit 40.708,57 € festgesetzt wurden. Nach Anrechnung der in

England entrichtete Steuer von 8.380,47 € auf die festgesetzte Einkommensteuer von 12.218,27 € kam es zu einer Abgabennachforderung von 3.837,80 €.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw mit Schreiben vom 25. Mai 2007 fristgerecht Berufung und beantragte die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides. In der Begründung bringt er vor, nach abgeschlossenem Medizinstudium an der Universität R absolviere er seit August 2005 bis dato und auch fortgesetzt eine Ausbildung als Arzt an diversen englischen Hospitals. Mit Beginn seiner Ausbildung und dem Beginn seiner nichtselbstständigen Tätigkeit in England habe sich sein Mittelpunkt der Lebensinteressen von Österreich nach England verlagert. Er besitze wohl einen Wohnsitz in R in der A-Straße xx (ein Zimmer in der Wohnung seiner Mutter) als auch einen Wohnsitz, je nach Arbeitseinsatz, in diversen englischen Städten. Die Rückkehr nach Österreich könne daher nur urlaubsbedingt an wenigen Tagen des Jahres erfolgen.

Nach Art. 4 Abs. 2 DBA Österreich - Großbritannien gelte eine natürliche Person, die in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfüge als in dem Vertragsstaat ansässig, zudem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen habe (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Art. 4 Abs. 2 lit. a sei somit auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden, d.h. sein Mittelpunkt der Lebensinteressen sei in England. Somit stehe das Besteuerungsrecht Großbritannien zu. Weiters werde in Rz 7596 der Einkommensteuerrichtlinien die Vermutung ausgesprochen, dass bei Auslandsaufenthalten im Ausmaß von weniger als 2 Jahren keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in das Ausland erfolge.

Nach der Lage des Einzelfalles und unter Berücksichtigung des vorliegenden Sachverhaltes der Intensivausbildung zum Fachmediziner in Großbritannien und den damit notwendigen sozialen Kontakten in England, werde die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach England unterstellt. Weiters sei anzumerken, dass die Ausbildung in England noch längere Zeit andauern werde, sodass schon aus der Vermutung der Rz 7596 EStR die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen von Anbeginn zu unterstellen sei.

Nachdem Großbritannien keine Meldevorschriften - vergleichbar mit unseren - kenne, sei die Vorlage eines offiziellen Meldezettels - mangels gesetzlicher Verpflichtung einer Meldung - nicht möglich. Dafür seien die entsprechenden Bestätigungen der Hospitals heranzuziehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte dazu aus, der Bw gebe vor, in der Zeit vom 3. August 2005 bis

31. Juli 2007 den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in verschiedenen Orten in Großbritannien gehabt zu haben. Er habe sich dort in diversen Krankenhäusern aufgehalten, um einen Teil seiner Ausbildung zum Arzt zu absolvieren. In dieser Zeit habe er nach den vorgelegten Bestätigungen einzelne Zimmer, u.a. auch Personalzimmer der verschiedenen Hospitals bewohnt. Es sei heutzutage nichts Außergewöhnliches, dass junge Menschen sich nach dem Abschluss ihres Studiums, zum Zwecke der Ausbildung oder weil sich im Ausland bessere oder lukrativere Möglichkeiten auftun, dazu entschließen, einige Zeit außerhalb Österreichs zu verbringen. So auch der Bw. Dass er deswegen seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Großbritannien verlegt habe, könne daraus in keinsten Weise abgeleitet werden. Vielmehr habe er sich dort, was die Wohnung betrifft, nur nach Interimslösungen umgesehen (vorübergehende Bleiben - jeweils lediglich einzelne Zimmer als Unterkunft). Dagegen habe er in Österreich nicht nur seinen Wohnsitz im Einfamilienhaus der Mutter beibehalten, sondern habe während der Zeit seines Englandaufenthaltes mit Kaufvertrag vom 28. Dezember 2006 sogar eine eigene Wohnung in R erworben. Er habe damit zweifelsfrei dokumentiert, wo sein Lebensmittelpunkt liege, nämlich in Österreich. Wer seinen Mittelpunkt in ein anderes Land verlege, werde sich dort eine dauerhafte Bleibe suchen und nicht in dem Land, von dem er angeblich wegzieht. Es befremde, dass der Bw im Zusammenhang mit dem Erwerb der R er Wohnung der Grundverkehrsbehörde gegenüber ausdrücklich versichert habe, keinen Freizeitwohnsitz zu begründen (sonst hätte er nach dem Tiroler Grundverkehrsgesetz die Wohnung nicht erwerben können), aber gleichzeitig vor einer anderen Behörde (dem Finanzamt) das genaue Gegenteil behauptete, nämlich dass er in R "nur einen Freizeitwohnsitz" habe und diesen höchstens im Urlaub benütze. In seiner Berufung werde der Erwerb der Tiroler Wohnung überhaupt verschwiegen. Es würden auch keine Angaben gemacht, warum und inwiefern sich der "persönliche" Mittelpunkt nach England verlagert habe, obwohl gerade dieses Kriterium für die Beurteilung der Ansässigkeit von entscheidender Bedeutung sei. Schließlich solle nicht unerwähnt bleiben, dass der Bw in der Zeit seines Englandaufenthaltes einige Male beim Finanzamt Innsbruck vorgesprochen habe, wodurch der Eindruck entstanden sei, dass seine Österreichaufenthalte durchaus nicht nur im Urlaub stattgefunden haben, sondern er eher jede sich bietende Gelegenheit zum Aufenthalt in R genutzt habe. Der Bw sei seit 1. August 2007 bis dato wieder in R beschäftigt. Nach Auskunft im Zentralen Melderegister habe er im gegenständlichen Zeitraum sowohl seinen Hauptwohnsitz als auch seinen Nebenwohnsitz in R gehabt. Aus dem Zusammenhalt der einzelnen Fakten ergebe sich für das Finanzamt eindeutig die Berechtigung der

Steuerfestsetzung als Ansässigkeitsstaat und somit könne der eingebrachten Berufung kein Erfolg zukommen.

Mit Eingabe vom 21. März 2008 stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, nach den Feststellungen des Finanzamtes, bestehe zwischen Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen eindeutig ein Zusammenhang, vor allem dann, wenn wie im konkreten Fall, der Bw drei Tage vor Beendigung des Beurteilungszeitraumes (Kalenderjahr) eine eigene Wohnung in R erwerbe. Aus der Sicht der Behörde sei somit zwischen Wohnungserwerb als "dauerhafte Bleibe" und dem Mittelpunkt der Lebensinteressen ein Zusammenhang zu sehen. Dieser Zusammenhang zwischen Wohnsitz und Wohnungserwerb und damit Mittelpunkt der Lebensinteressen am Ort des Wohnsitzes widerspreche jeglichem Rechtsempfinden. Auf die gesetzlichen Normen des § 1 EStG bzw. dem maßgeblichen Bestimmungen des Art. 4, Abs. 2 DBA Österreich-Großbritannien werde hingewiesen.

Nachdem er ledigen Standes sei, sei für ihn der Aufenthaltsorts- /Ausbildungsort mit dem Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit mit der Steuerpflicht in dem Land des Mittelpunktes der Lebensinteressen gleich zu setzen. Trotz Wohnsitz in R mit polizeilicher Meldung als Hauptwohnsitz in R, trotz wie in der Begründung dargelegt, Vorsprachen beim Finanzamt Innsbruck während seiner tageweise urlaubsbedingten Aufenthalte in Österreich, könne nicht unterstellt werden, dass für ihn der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Zeitraum 2005/2006 in Österreich gelegen sei. Auf die am 4. Juli 2007 ergänzend nachgereichte Ansässigkeitsbestätigung der englischen Behörde werde verwiesen. Es sei für ihn nicht vorstellbar wie er eine Facharztausbildung erfolgreich in dem jeweiligen Land absolvieren könne, ohne dass der Mittelpunkt seiner Interessen in diesem Land gelegen sei. Inwieweit er - nach der Feststellung in der Begründung - gegenüber der Grundverkehrsbehörde falsche Angaben gemacht habe, habe die Behörde nicht zu beurteilen.

Gegen den am 18. November 2009 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2007, in dem das Finanzamt bei der Berechnung der Einkommensteuer - wie bereits im Jahr 2006 - die Lohneinkünfte des Bw als Arzt an englischen Spitälern als Teil seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unter Anrechnung der in England entrichteten Steuer angesetzt hat, erhob der Bw mit Schreiben vom 18. Dezember 2009 ebenfalls Berufung mit der Begründung, dass sein Mittelpunkt der Lebensinteressen erst ab seiner Rückkehr im August 2007 wiederum in Inland begründet worden sei und damit das Besteuerungsrecht erst ab diesem Zeitpunkt wieder Österreich zustehe. Die ausländischen Einkünfte seien daher aus der

Besteuerungsgrundlage auszuscheiden. Im Übrigen verwies er auf die Begründung zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2006.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 3. November 2010 gab der Bw zusammengefasst an, sein Wunsch sei es schon immer gewesen im Ausland Erfahrungen zu sammeln. Er habe sich daher im Jahr 2005 für eine Ausbildungsstelle in England beworben. Bei allen Dienstgebern in England sei er zu 100% klinisch tätig gewesen. Dies gelte auch für seine Ausbildung im ersten Jahr („internship“ in der Allg. Chirurgie, Allg. Intensivmedizin und Anästhesie als auch der Inneren Medizin und Akutmedizin). Diese Funktion habe in England die Bezeichnung Junior House Officer oder Pre-registration House Officer. Er sei von den englischen Spitälern bezahlt worden und seine Dienstpläne inkludierten auch Nachtdienste. Im zweiten Jahr sei er als sog. „Year 2 House Officer“ oder „Senior House Officer“ in einer Ausbildungsrotation der Oxford Deanery beschäftigt gewesen. Diese habe Pädiatrie, Hämato-Onkologie, Gastroenterologie und Allgemeinmedizin inkludiert. Seine Ausbildungszeit von August 2005 bis Juli 2007 an englischen Spitälern sei von der österreichischen Ärztekammer zur Gänze auf seine Ausbildung, Turnus zum Arzt für Allgemeinmedizin, angerechnet worden. Seine Ausbildung zum Arzt für Allgemeinmedizin habe er mit 1. Jänner 2008 an der Universitätsklinik in R abgeschlossen. Sein Langzeitziel sei der Abschluss der Facharztausbildung zum HNO-Chirurgen.

Auf die Frage, ob sein Aufenthalt in England von vornherein befristet oder unbefristet war bzw. was ihn bewogen habe, wieder nach Österreich zurück zu kehren (Pkt. 5 und 7 des Vorhaltes), gab er im Wesentlichen an, trotz dreier Jobangebote in England, habe er dort die Ausbildung aus rein privaten Gründen unterbrochen. Er habe damals diese interessanten Angebote abgelehnt, weil sein Großvater, zu dem er ein inniges Verhältnis gehabt habe, erkrankt sei und er die kurze Zeit die dem Großvater noch verblieben sei, nicht verpassen wollte. Er habe sich daher nach Möglichkeiten erkundigt, den Rest seiner Ausbildung in R zu absolvieren. Er sei seit 2004 auf der Warteliste für eine Turnusstelle an der Universitätsklinik gestanden und ihm sei damals mitgeteilt worden, dass er diese Stelle mit 1. Oktober 2007 antreten könne. Er habe sich dann noch um eine Lehrpraxisstelle in T beworben, mit der er die zwei Monate bis zum Antritt der Turnusstelle an der Universitätsklinik habe überbrücken können. Ungefähr 5 Monate nach seiner Rückkehr nach R sei sein Großvater gestorben. Nach dem Abschluss seiner Ausbildung sei er wieder nach England aufgebrochen. In England habe er keine Verwandten, aber seit 2005 einen großen Freundeskreis. Seit November 2008 sei er dort in ein Forschungsprojekt der Krebsforschung im Bereich der Epigenetik

eingebunden. Seinen Lebensunterhalt verdiene er derzeit durch Zusatzleistungen in Form von Wochenend- und Bereitschaftsdiensten als ausgebildeter Allgemeinmediziner am London Hyperbaric Center. Seit Sommer 2010 wohne er mit seiner Partnerin in London.

Die Wohnung in Österreich stehe leer und sei nicht vermietet. In seinen seltenen Urlauben wohne er dort. Nachdem er von der Abteilung Wohnbauförderung der Amtes der Tiroler Landesregierung bis 31. Oktober 2011 eine Ausnahmegenehmigung hinsichtlich der dauerhaften Bewohnung der Wohnung in R erhalten habe, müsse bis dort entschieden werden, ob das Objekt nicht überhaupt aufgegeben werde. Aus derzeitiger Sicht sei eine dauerhafte Rückkehr und die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich eher unwahrscheinlich.

Die Einsicht in den Wohnbauförderungsakt des Amtes der Tiroler Landesregierung hat ergeben, dass der Bw für die im Dezember 2006 erworbene Wohnung eine Wohnbauförderung beantragt und in Form eines Wohnbauscheckes auch erhalten hat. In einem Begleitschreiben zum Ansuchen auf Wohnbauförderung vom 23. November 2006 teilte der Bw der Abteilung für Wohnbauförderung ua mit, nach dem Studium sei es ihm nicht möglich gewesen eine Turnusarztstelle an der Klinik R zu bekommen und er sei seither auf der Warteliste für eine solche, aber noch nicht soweit vorgereiht (bei extrem vielen Bewerbern), um eine Stelle zu bekommen. An einem anderen Tiroler Krankenhaus sei das leider nicht leicht möglich, da hier immer jeweilige Bewerber aus dem Bezirk vorgereiht würden. Er habe zuerst als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für A in R begonnen und habe dann die Möglichkeit gehabt, eine turnusäquivalente Stelle in Yorkshire (England) zu bekommen. Davon werde ihm aber nicht jedes Fach im gleichen Ausmaß wie in Österreich angerechnet. Er warte seither auf eine Stelle in der Warteliste zum Turnus, da er gewisse Fächer sowieso nur in R absolvieren könne, wie etwa die Lehrpraxis, die er gerne so bald wie möglich bei einem niedergelassenen Allgemeinmediziner in R und die ausständigen Fächer an der Uniklinik absolvieren möchte. Seine langfristige berufliche Zukunft sehe er in R, da R der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sei und er zurzeit nur aufgrund seiner Ausbildung vorübergehend in England sei. Obwohl er in England arbeite, sei er mit seinem Hauptwohnsitz in R gemeldet und komme zurzeit sooft es nur irgend möglich sei nach R zurück. Mit dem Hauptwohnsitz in R sei er natürlich auch in Österreich mit seinem englischen Einkommen nach wie vor steuerpflichtig und habe seine steuerlichen Abgaben auch in Österreich geleistet. Er hoffe, so bald wie möglich seine Ausbildung in R beenden zu können und dann längerfristig in R oder in der näheren Umgebung zu praktizieren.

Auf Anfrage der Wohnbauförderungsabteilung im Jahr 2010 bezüglich der (ständigen) Bewohnung der geförderten Wohnung, teilte der Bw dieser mit Schreiben vom 12. Oktober 2009 mit, er sei nach einem halben Jahr wieder nach R zurückgekehrt und habe zuerst bei Dr. M S (Arzt für Allgemeinmedizin in T) in der Lehrpraxis gearbeitet und habe daran anschließend nach wiederum etwas mehr als einem Jahr seine Turnusarztausbildung am Landeskrankenhaus R abgeschlossen. Er hoffe, dass er damit alle Anforderungen für den Wohnbauschek erfüllt habe. Nach dem Abschluss seiner Turnusarztausbildung, als sich in R keine große Chance auf eine Anstellung aufgetan habe, sei es ihm möglich gewesen, mit einem Wissenschaftsstipendium noch einmal einen Teil seiner Ausbildung im Ausland zu starten. Er könne sich nicht vorstellen, sich in einem anderen Ort außer R längerfristig niederzulassen, zumal er sich im Herzen als Tiroler fühle und hier auch all seine Wurzeln seien. Nach Absolvierung seiner Ausbildung möchte er wieder nach R zurückkehren und hoffe sehr, obwohl der Aufenthalt im Ausland nicht der leichteste Weg sei, dass es ihm hoffentlich den Weg zu einer Anstellung am Landeskrankenhaus oder in eigener Praxis in R geebnet haben werde. [.....] Er habe nach England nicht viel mehr als zwei Koffer, sowie seine Bücher und Unterlagen mitgenommen. Der Großteil seines Hab und Guts seien in seiner Wohnung in der S-Gasse. [.....] Er werde natürlich nach seiner Ausbildung wieder in die Wohnung zurückkehren. In diesem Sinne möchte er ganz herzlich bitten, seinen Auslandsaufenthalt als Teil seiner Ausbildung im Bezug auf den zugesprochenen Wohnbauschek zu genehmigen. Er hoffe sehr, dass es ihm möglich sein werde, nach diesem Aufenthalt eine Anstellung am Landeskrankenhaus R xx zu bekommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Der Unabhängige Finanzsenat geht vom nachfolgenden Sachverhalt aus:

Der Bw ist österreichischer Staatsbürger und hat sich nach Abschluss des Medizinstudiums im Juni 2004 an der Klinik in R in die Warteliste für eine Turnusarztstelle eintragen lassen. In der Zeit vom Oktober 2004 bis Juli 2005 hat er als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für A in R gearbeitet und anschließend, nachdem in R immer noch keine Turnusstelle frei war, in Yorkshire (England) eine turnusäquivalente Stelle angenommen. Im Dezember 2006 hat der Bw in R, unterstützt mit Wohnbauförderungsmitteln, eine Wohnung gekauft. Nachdem ihm ab Oktober 2007 eine Turnusstelle am Landeskrankenhaus in R angeboten worden ist, ist er bereits Ende Juli 2007 nach Österreich zurückgekehrt und hat vor dem Antritt der

Turnusstelle die im Ausbildungsplan vorgeschriebene Lehrpraxis bei einem niedergelassenen Arzt absolviert. Da der Bw nach Abschluss seiner Turnusausbildung am Landeskrankenhaus in R im Oktober 2007 offensichtlich keine adäquate Stelle im Inland gefunden hat, entschloss er sich zu der von ihm angestrebten weiteren (Facharzt)ausbildung nach England zurückzukehren. Seinen melderechtlichen Hauptwohnsitz hatte der Bw ununterbrochen in R, bis Februar 2007 bei seiner Mutter und ab diesem Zeitpunkt unter der Anschrift der neu erworbenen Wohnung in Stadtteil L.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf der Aktenlage, dem Vorbringen des Bw und seinen Eingaben bei der Wohnbauförderungsabteilung des Amtes der Tiroler Landesregierung.

2) Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Bw während seines Auslandsaufenthaltes in England, in der Zeit vom August 2005 bis Juli 2007, in Österreich ansässig geblieben ist und Österreich daher die vom Bw in den Streitjahren 2006 und 2007 in England erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Wege des Steueranrechnungsverfahrens bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer einzubeziehen hat, oder ob sich – wie der Bw meint - seine Ansässigkeit während seiner Auslandstätigkeit nach England verlagert hat und Österreich daher für diesen Zeitraum das Besteuerungsrecht nicht zusteht.

3) Gemäß Artikel 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Vermeidung der Steuerumgehung bei den Steuern von Einkommen (in der Folge kurz: DBA-GB) dürfen, vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21, 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, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Einkünfte aus Dienstverhältnissen werden also grundsätzlich in dem Staat besteuert, in dem der Dienstnehmer ansässig ist. Der andere Vertragsstaat hat nur dann und insoweit ein Besteuerungsrecht, als die Tätigkeit in seinem Gebiet ausgeübt wurde.

4) Um eine sich daraus ergebende Doppelbesteuerung zu vermeiden, normiert Art. 24 Abs. 2 DBA-GB, bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte aus Quellen innerhalb des Vereinigten Königreiches, die nach diesem Abkommen im Vereinigten Königreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebenden

Steuer den Betrag an, der der im Vereinigten Königreich gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht.

5) Im Berufungsfall ist daher entscheidend, wo der Bw in der Zeit zwischen August 2005 und Juli 2007, in der er seine Dienstleistung als Arzt unstrittig an englischen Spitälern erbracht hat und England von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch gemacht hat, in iSd Art. 4 DBA-GB ansässig war.

Nach Art 4 DBA-GB bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person", vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 dieses Artikels, eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

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. Auch ein Untermietzimmer oder ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestelltes und während der Woche benütztes Zimmer am Arbeitsort kann einen Wohnsitz begründen (VwGH 24.1.1996, 95/13/0150; 30.5.1985, 83/16/0177). Ein ständiger Inlandsaufenthalt ist für die Wohnsitzbegründung nicht notwendig, solange die Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten besteht, die zum Wohnen geeignet sind. Bleibt eine Wohnung während des Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, wird sie unbewohnt zurückgelassen und auch nicht vermietet, ist davon auszugehen, dass der inländische Wohnsitz beibehalten worden ist. Volljährige Kinder, die keine eigene Wohnung haben und bei ihren Eltern leben, haben dort einen so genannten abgeleiteten Wohnsitz (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, § 26 Tz 12).

6) Unbestritten ist, dass der Bw während seines Auslandsaufenthaltes nicht nur in England, sondern auch in Österreich - bis Anfang Februar 2007 bei seiner Mutter und dann in seiner eigenen Wohnung in R - einen Wohnsitz hatte, weswegen er gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen ist. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Verfügen natürliche Personen über einen Wohnsitz in zwei oder mehreren Staaten, so sind die Besteuerungsrechte auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen auf die beteiligten Staaten aufzuteilen.

7) Ist nach Art. 4 Abs. 1 DBA-GB eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt gemäß Abs. 2 lit. a leg.cit Folgendes:

Die Person gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Da der Bw in den Streitjahren in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte (der abkommensrechtliche Begriff der "ständigen Wohnstätte" deckt sich weitgehend mit dem Begriff "Wohnsitz" iSd § 26 BAO) verfügt hat, ist zu ermitteln, zu welchem Vertragsstaat er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen gehabt hat.

8) Bei Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen kommt es somit auf persönliche und wirtschaftliche Beziehungen an. Als "persönliche und wirtschaftliche Beziehungen" einer Person sind nach Z 15 des OECD-Kommentars zu Art. 4 "ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet", zu berücksichtigen. Es ist somit die gesamte private Lebensführung des Abgabepflichtigen, Familie, Besitz, 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 (z.B. 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, wobei wirtschaftlichen Beziehungen idR eine geringere Bedeutung als persönlichen Beziehungen zukommt (vgl. z.B. VwGH 23.3.1991, 90/13/0073; Beiser, ÖStZ 1989, Seite 241 ff; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 1, Tz 9; Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Z 4 Tz 10).

9) Wendet man diese Grundsätze auf den vorliegenden Fall an, so kann der Unabhängige Finanzsenat nicht erkennen, dass das Finanzamt zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Bw in den Streitjahren seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland gehabt hat.

Der Bw hatte in der Zeit in der er im Rahmen von Dienstverhältnissen zu englischen Spitälern einen Teil seiner praktischen Ausbildung zum Arzt für Allgemeinmedizin absolviert hat, unstrittig wirtschaftliche Beziehung zu England. Berücksichtigt man allein die Höhe der erzielten Einkünfte könnten vordergründig die wirtschaftlichen Beziehungen zu England als stärker angesehen werden, als jene zu Österreich, zumal der Bw während seines Aufenthaltes in England in Österreich keine Einkünfte erzielt hat. Zu berücksichtigen sind aber nicht nur die Einkommens- sondern auch die Vermögensverhältnisse. Mit der Anschaffung der Wohnung Ende des Jahres 2006 in R, somit während seines Aufenthaltes in England und der dadurch erfolgten Kapitalbindung, hat der Bw aber jedenfalls eine massive wirtschaftliche Beziehung zu diesem Ort geschaffen. Der Kauf der Wohnung in R spricht für beträchtliche wirtschaftliche und persönliche Bindungen des Bw im Inland. Mit dieser Wohnung hat er nicht nur einen erheblichen Vermögenswert im Inland geschaffen sondern er hat damit auch die Absicht bekundet, diese ständig bewohnen zu wollen, ansonsten hätte er nicht um Wohnbauförderung angesucht und letztlich auch genehmigt erhalten, zumal eine Wohnbauförderung nur unter der Voraussetzung der ständigen Bewohnung der geförderten Wohnung durch den Förderungsnehmer gewährt wird. Es besteht daher kein Zweifel, dass der Bw - wie er ja auch gegenüber der Wohnbauförderungsstelle erklärt hat - nur vorübergehend zu Ausbildungszwecken und nur solange, bis ihm eine Ausbildungsstelle (Turnusstelle) in R angeboten wurde, in England bleiben wollte. Dies zeigt sich auch darin, dass sich der Bw in England nicht häuslich niedergelassen hat, wie es bei einer Änderung der Ansässigkeit anzunehmen wäre, sondern an den verschiedenen Tätigkeitsorten nur vergleichsweise bescheidene Unterkünfte in Form von den Spitalsverwaltungen zur Verfügung gestellten Personalzimmern oder einzelnen kurzfristig angemieteten Zimmern bewohnt hat, während ihm in R die Wohnung bei seiner Mutter und ab 2007 die neu erworbene Wohnung im Stadtteil L zur Verfügung gestanden ist. In diesem Zusammenhang scheinen auch seine Angaben gegenüber der Wohnbauförderungsstelle glaubhaft, wonach er nach England nur zwei Koffer mitgenommen hat, sein Hab und Gut hingegen in seiner Wohnung in R zurückgelassen hat.

Der Umstand, dass der Bw für seinen Aufenthalt in England nur das Nötigste mitgenommen hat und in dieser Zeit nicht nur seinen Hauptwohnsitz im Inland beibehalten sondern auch noch eine mit öffentlichen Mitteln geförderte Wohnung erworben hat, widerspricht jedenfalls der (nur) gegenüber der Abgabenbehörde erhobenen Behauptung, wonach er in dieser Zeit seine Ansässigkeit in Österreich aufgegeben und nach England verlagert hat.

10) Hinsichtlich der persönlichen Beziehungen des Bw wird das Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 3. November 2010 (ad Pkt. 8), wonach er sich seit dem Jahr 2005 in England einen großen Freundeskreis aufgebaut habe, nicht in Zweifel gezogen. Zu berücksichtigen ist aber, dass erfahrungsgemäß die Beziehungsintensität zu einem neuen Freundeskreis keinesfalls so stark ist, wie jene zu nahen Verwandten oder bereits langjährigen Freunden und Bekannten. Zudem hat er seinen Tätigkeits- bzw. Wohnort in England mehrmals gewechselt, das den Aufbau von näheren Beziehungen bzw. eines Freundeskreises bekanntlich nicht gerade förderlich ist. In England hat der Bw nach seinen Angaben keine Verwandten sondern die sind (Eltern, Schwestern, Cousins, Onkel und Tanten) ausschließlich im Inland. Der Bw hat in der Vorhaltsbeantwortung zu Pkt. 7 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er zu seinem Großvater, der 5 Monate nach seiner Rückkehr nach R gestorben ist, ein sehr enges Verhältnis gehabt hat und seine Erkrankung ein Grund für die Rückkehr nach R gewesen sei. Auch gegenüber der Wohnbauförderungsstelle gab er in einer Stellungnahme vom 23. November 2006 an, dass er zurzeit nur aufgrund der Ausbildung in England sei und jede Gelegenheit nütze, sooft es nur möglich sei, nach R zu kommen. Diese Aussagen decken sich auch mit den Wahrnehmungen des Finanzamtes, die in der Berufungsvorentscheidung ausführt, der Bw habe während seines Englandaufenthaltes einige Male beim Finanzamt vorgesprochen, wodurch der Eindruck entstanden sei, seine Österreichaufenthalte hätten nicht nur im Urlaub stattgefunden, sondern er jede sich bietende Gelegenheit zum Aufenthalt in R genutzt habe.

11) Berücksichtigt man weiters, dass der Bw österreichischer Staatsbürger ist und wie er gegenüber der Wohnbauförderungsstelle betont hat, in Österreich geboren, aufgewachsen, zur Schule gegangen und studiert hat, sowie seine postuniversitäre Ausbildung begonnen und nach seinem 2-jährigen Auslandsaufenthalt beendet hat, kann am Überwiegen der nach Österreich weisenden persönlichen Beziehungen nicht gezweifelt werden, zumal der Bw in seinen Eingaben an die Wohnbauförderungsstelle vom 23. November 2006 und 12. Oktober 2009 selbst ausführt, dass er seine längerfristige berufliche Zukunft in R sehe, wo er seine Wurzeln und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen habe.

Nach dem Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse ist davon auszugehen, dass der Bw den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen auch während seines Englandaufenthaltes im Inland hatte. Daran vermag auch die Bescheinigung der englischen Abgabenbehörde (HM Revenue & Customs) vom 27. Juni 2007 nichts zu ändern. In diesem Schreiben wird lediglich bestätigt, dass der Bw seit 24. Juli 2005 in England wohnhaft und

steuerlich erfasst ist. Mit dieser Bescheinigung wird aber nicht erwiesen, dass der Bw im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens in England den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat.

12) Schließlich ist festzuhalten, dass grundsätzlich bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten im Ausmaß bis zu zwei Jahren davon ausgegangen wird, dass keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in das Ausland erfolgt. Bei länger als fünf Jahren dauernden Aufenthalten im Ausland wird hingegen die äußere Vermutung für die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in das Ausland sprechen, insbesondere wenn auch der Ehegatte und die haushaltszugehörigen Kinder in das Ausland übersiedeln (vgl. die für den UFS unverbindlichen EStR sowie die EAS-Auskunft des BMF, GZ C 228/1-IV/4/03 vom 12.5.2003 sowie die Verwaltungspraxis).

Da im gegenständlichen Fall die Ausbildung des Bw in England lediglich 2 Jahre gedauert hat und bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen ist, sowie Zeiträume bis zu zwei Jahren aus österreichischer Sicht zu wenig sind, um daraus alleine für den Lebensmittelpunkt einer Person einen brauchbaren Rückschluss abzuleiten (vgl. Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Z 4 Tz 11 f), ist davon auszugehen, dass durch den 2-jährigen Auslandsaufenthalt der Bw eine erhebliche und dauerhafte Reduktion der wirtschaftlichen und persönlichen Beziehungen zu seinem Heimatland nicht eingetreten ist und daher der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen weiterhin in Österreich verblieben und nicht nach England verlegt worden ist.

Daraus ergibt sich, dass Österreich in den Streitjahren 2006 und 2007 als Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsstaat anzusehen war und daher die vom Bw in England erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für seine Tätigkeit als Arzt gemäß Art. 24 Abs. 2 DBA-GB unter Anrechnung der in England bezahlten Steuer in Österreich besteuert werden dürften.

13) Ob sich nach den Streitjahren durch den neuerlichen Aufenthalt des Bw in England seit Mitte des Jahres 2008 der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen nunmehr geändert hat, hatte der Unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Verfahren nicht zu beurteilen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. Jänner 2011

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei