

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, W-Straße-xx, über die Beschwerde vom 26. Juni 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y, GDe Y, S-Straße-yy, vom 31. Mai 2017 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 5. September 2017 verwiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) - ein österreichischer Staatsbürger - war im Streitjahr bei der Fa. XY GmbH & Co KG, Gd Z, L-Straße-zz, beschäftigt und bezog daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er ist seit 12. August 2004 (durchgehend) in Gde X, W-Straße-xx, mit Hauptwohnsitz gemeldet (vgl. entsprechende Abfrage aus dem Zentralen Melderegister) .

Entsprechend Entsendevertrag wurde der Bf. von seiner Arbeitgeberin befristet, nämlich vom 1. März 2016 bis zum 28. Februar 2017 (mit Verlängerungsoption; tatsächlich bis 17. April 2017 in Anspruch genommen), zur Arbeitsleistung nach AB in China (Verkaufsniederlassung) entsandt. Ihm wurden im Beschwerdejahr von seiner Arbeitgeberin neben steuerpflichtigen nichtselbständigen Bezügen ("*Inlandsbezüge*") für den Zeitraum "*1. Jänner 2016 bis 26. Februar 2016*" folgedessen auch Bezüge ausbezahlt, für die Österreich nach dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen kein Besteuerungsrecht hatte. Für diese Auslandsbezüge wurde von seiner Arbeitgeberin

ein gesonderter Lohnzettel für den Zeitraum "27. Februar 2016 bis 31. Dezember 2016" ausgestellt und unter der Lohnzettelarart 8 elektronisch übermittelt.

Nach einem entsprechenden abgabenbehördlichen Vorhalteverfahren [vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 9.5.2017, woraufhin der Bf. mit am 29.5.2017 eingelangtem Anbringen bekannt gab, dass er bis 26.2.2016 in einem gemeinsamen Haushalt mit seiner Mutter und seinem Stiefvater gewohnt habe. Danach sei er nach AB (China) ausgewandert und habe dort seinen neuen Wohnsitz gegründet. Ab diesem Zeitpunkt sei er in China ansässig gewesen. Den österreichischen Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO habe er zu diesem Zeitpunkt aufgegeben. Für seine Arbeitgeberin sei er während der Zeit vom 27.2.2016 bis einschließlich 17.4.2017 nur in China tätig gewesen. Dabei habe er in erster Linie eine Qualitätssicherung in AB aufgebaut. Seit dem 18.4.2017 sei er wieder in Österreich ansässig. Seine Arbeitgeberin betreibe in AB eine Verkaufsniederlassung] veranlagte das Finanzamt - ausgehend davon, dass es sich bei den gegenständlichen Auslandsbezügen iHv 27.403,00 € um Bezüge handelt, die in Österreich steuerfrei, aber für den Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen sind - den Bf. mit Bescheid vom 31. Mai 2017 zur Einkommensteuer für das Jahr 2016; dabei führte es begründend ua. Folgendes aus:

"Ihr Arbeitgeber hat für den Zeitraum 01.01. bis 31.12.2016 sowohl in Österreich steuerpflichtige Einkünfte (= 4.748,36 €) sowie in Österreich steuerfreie Einkünfte (= 27.403,00 €) übermittelt. Da Österreich Ihr Ansässigkeitsstaat ist, sind Sie grundsätzlich im Inland steuerpflichtig. Da Sie im Kalenderjahr 2016 länger als 183 Tage im Ausland tätig waren, geht das Besteuerungsrecht laut Doppelbesteuerungsabkommen an den Tätigkeitsstaat China über (vgl. Art. 15 Abs. 2 DBA-China). Österreich als Ansässigkeitsstaat stellt diese Einkünfte laut Doppelbesteuerungsabkommen zwar steuerfrei, darf diese Einkünfte jedoch zur Berechnung eines (Durchschnitts-)Steuersatzes, welcher nur auf das im Inland steuerpflichtige Einkommen zur Anwendung kommt, heranziehen (sog. Progressionsvorbehalt)."

In der dagegen erhobenen Beschwerde (elektronisch eingelangt am 26.6.2017) beantragte der Bf., die steuerfreien Einkünfte (27.403,00 €) nicht zur Berechnung eines (Durchschnitts-)Steuersatzes heranzuziehen und weiters die irrtümlich nicht als Sonderausgaben beantragten Geldspenden iHv 280,00 € sowie Prämien an die Personenversicherungen iHv 378,36 € bei der Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigen. Begründend führte er dazu Folgendes (wörtlich) aus:

"In meinem am 29.05.2017 eingereichten Ergänzungsersuchen für das Jahr 2016 wurde von mir bekannt gegeben, dass ich ab dem 26.02.2016 nicht mehr in Österreich ansässig war. Ab diesem Zeitpunkt war mein Ansässigkeitsstaat China. Aufgrund dieser Tatsache unterliegen die in China erwirtschafteten Einkünfte nicht der österreichischen Einkommensteuer. Das Doppelbesteuerungsabkommen fände lediglich dann Anwendung, wenn ein Anknüpfungspunkt zu Österreich vorhanden wäre."

Im Zuge eines weiteren Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde vom 29.6.2017) gab der Bf. unter Vorlage entsprechender Belege Nachstehendes an:

"Bei meinem Umzug am 27.02.2016 habe ich zusätzlich zu meinem vollgepackten Koffer, weitere persönliche Gegenstände über meinen Dienstgeber als Paket (17 Kilogramm) nach China geschickt. Den Nachweis dafür übermittle ich Ihnen im Anhang.

Einen weiteren Nachweis, dass ich nach China gezogen bin, kann ich in der Form einer weiteren Transportrechnung für Möbel (sonstige persönliche Gegenstände) nicht beibringen, da naturgemäß ein junger Mensch, der immer zuhause gewohnt hat, nicht so viel Gegenstände besitzt.

Während meiner Ansässigkeit in China habe ich dort mein Heim eingerichtet. Bei der Rückverlagerung meines Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich am 17.4.2017 habe ich meinen gesamten Haushalt von China nach Österreich übersiedelt. Als Nachweis dafür übermittle ich Ihnen im Anhang den Beleg über die Rücksendung meiner Wertsachen. Diese hatten ein Gesamtgewicht von ca. 55 Kilogramm (zuzüglich zu meinem Koffer).

Die absolut engste persönliche Beziehung hatte bzw. habe ich zu meiner Freundin Frau Bf-F. Wir lebten gemeinsam in China und beschlossen dann auch gemeinsam im Frühjahr 2017 nach Österreich zu ziehen. Auf Grund dieser Tatsache lag jedenfalls die Ansässigkeit in China vor.

Meine Nichtabmeldung beim österreichischen Zentralen Melderegister war leider falsch; dies habe ich aber als nicht wichtig erachtet. Zur Beurteilung der Frage der Ansässigkeit schreibt Ritz in seinem Kommentar, dass die polizeiliche Ab- und Anmeldung nicht entscheidend ist. Im Anhang übermittle ich Ihnen noch die Bestätigung meiner beantragten Spenden."

Mit teilweise stattgebender Beschwerdeentscheidung vom 5. September 2017 berücksichtigte das Finanzamt die gegenständlichen steuerfreien Auslandsbezüge iHv 27.403,00 € weiterhin im Rahmen des Progressionsvorbehaltes, änderte den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 vom 31. Mai 2017 jedoch insofern zu Gunsten des Bf. antragsgemäß ab, als Geldspenden iHv 280,00 € sowie Aufwendungen für Personenversicherungen iHv 378,36 € als Sonderausgaben Berücksichtigung fanden; auf die umfangreichen Ausführungen der Abgabenbehörde in der zusätzlichen Bescheidsbegründung wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 4. Oktober 2017 beantragte der Bf., die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Dabei brachte er in Erwiderung auf die Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung ergänzend Folgendes vor:

"Aussage in der BVE: Auch Ihre Argumentation, nämlich das die engste persönliche Beziehung zu Ihrer Freundin in China bestand, vermag der Beschwerde nicht zum Erfolg

zu verhelfen, da sich diese Beziehung im streitgegenständlichen Jahr noch im Wachsen befand und hinter die inländischen persönlichen Beziehungen zu den Eltern (insbesondere zu der im gemeinsamen Haushalt lebenden Mutter) zurücktritt. Ihre Mutter hat Sie und Ihre Schwester, zu mindestens ab dem Jahr 2003, als Alleinerzieherin aufgezogen und Sie haben mit Ihrer Mutter stets zusammengewohnt (vor Abreise nach China und nach der Rückkehr aus China).

Dieser Absatz aus der Beschwerdeentscheidung ist eine reine unbegründete Mutmaßung seitens des Finanzamtes Y. Die Beurteilung der Beziehung zu meiner Mutter ist für das Finanzamt Y nicht möglich. Wie bereits im Ergänzungsersuchen vom 25.07.2017 angegeben, hatte bzw. habe ich zu meiner Freundin meine absolut engste persönliche Beziehung."

Mit Vorlagebericht vom 30. Oktober 2017 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde unter Verweis auf die Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Streit besteht im konkreten Beschwerdefall (noch) darüber, ob die für den Zeitraum *"27. Februar 2016 bis 31. Dezember 2016"* bezogenen (unstrittig) steuerfreien Auslandsbezüge iHv 27.403,00 € für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen sind oder nicht. Dabei ist im Konkreten strittig, ob der Bf. im fraglichen Zeitraum über einen Wohnsitz bzw. einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich verfügte und damit in diesem Zeitraum in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und gegebenenfalls, zumal er auch in China (unstrittig) über einen Wohnsitz bzw. eine ständige Wohnstätte verfügte, ob sich sein Mittelpunkt der Lebensinteressen in diesem Zeitraum in Österreich befand, und er damit in Österreich ansässig war.

Vorweg sei erwähnt, dass sich das Bundesfinanzgericht der Argumentation bzw. der Vorgehensweise der Abgabenbehörde anschließt; auf die entsprechenden Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 5. September 2017 wird verwiesen .

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

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig jene natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte iSd § 2 EStG 1988 (Welteinkommen; Totalitätsprinzip) und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden (vgl. Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 6). Die

unbeschränkte Einkommensteuerpflicht endet bei Aufgabe des Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthaltes und beginnt mit dessen Begründung.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Regierung der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 679/1992 (kurz: DBA-China), dürfen vorbehaltlich der Art. 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 Vertragsstaat 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 Vertragsstaat besteuert werden.

Nach Art. 15 Abs. 2 DBA-China dürfen ungeachtet des Abs. 1 Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Vertragsstaat besteuert werden, wenn

1. der Empfänger sich im anderen Vertragsstaat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und
2. die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in diesem anderen Vertragsstaat ansässig ist, und
3. die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in diesem anderen Vertragsstaat hat.

Bei den Einkünften aus unselbständiger Arbeit kommt gemäß Art. 24 Abs. 2 lit. a DBA-China zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung die sog. Befreiungsmethode zur Anwendung:

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in China besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus. Österreich darf jedoch bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen dieser Person Einkünfte oder Vermögen, die von der Besteuerung ausgenommen sind, einbeziehen (*Progressionsvorbehalt*).

Der Ausdruck "*eine in einem Vertragsstaat ansässige Person*" bedeutet nach dem DBA-China eine Person, die nach dem Recht dieses Vertragsstaats dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihres Hauptsitzes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Ist danach eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt die Person gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-China als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (*Mittelpunkt der Lebensinteressen*).

Das Einkommensteuergesetz enthält keine Definition des Begriffes "*Wohnsitz*", weshalb für die Auslegung dieses Begriffes § 26 BAO maßgebend ist.

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

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

Der Steuerpflichtige muss die Wohnung "*innehaben*". Innehaben einer Wohnung im Sinne der genannten (BAO-)Bestimmung bedeutet nach den von Judikatur und Lehre entwickelten Grundsätzen, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich zu verfügen, diese also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können (vgl. VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; VwGH 16.9.1992, 90/13/0299; VwGH 14.11.1996, 94/16/0033). Als Rechtsgründe für das Innehaben kommen außer (Wohnungs-)Eigentum, (Unter)Miete und dem Wohnrecht nach ABGB auch familienrechtliche Ansprüche in Betracht. Eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form ist nicht nötig (vgl. Ritz, BAO⁶, § 26 Tzen 1 ff).

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass im Abgabenrecht nicht (nur) auf die rechtliche, sondern auch auf die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit abzustellen ist, da ertragsteuerrechtliche Tatbestände in der Regel der sog. wirtschaftlichen Anknüpfung folgen und sich somit nicht auf formalrechtliche Anknüpfungen beschränken (vgl. zB VwGH 17.9.1992, 91/16/0138). Maßgeblich ist sohin die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es der Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten (vgl. zB VwGH 3.11.2005, 2002/15/0102; VwGH 19.12.2006, 2005/15/0127; VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133). Die polizeiliche Ab- und Anmeldung ist nicht entscheidend, kann aber in Zweifelsfällen einen Begründungsanhalt bieten (vgl. Ritz, BAO⁶, § 26 Tz 7).

Der Tatbestand "*Innehaben*" ist nicht nur dann erfüllt, wenn man über eine "*eigene Wohnung*" verfügt. Auch eine *abgeleitete* Verfügungsmacht über eine Wohnung wird als ausreichend angesehen. Volljährige Kinder, die keine eigene Wohnung haben und bei ihren Eltern leben, haben dort einen sog. abgeleiteten Wohnsitz; unterhalten sie dagegen einen eigenen Hausstand, dann haben sie bei den Eltern idR selbst dann keinen Wohnsitz, wenn ihnen dort ein Zimmer zur Verfügung steht (vgl. Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 15; Ritz, BAO⁶, § 26 Tz 12; (Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 1 Tz 7).

Das Innehaben einer Wohnung alleine genügt im Übrigen nicht. Das Innehaben muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen werde; diese Umstände müssen objektiver Natur, dh. durch das äußere wahrnehmbare Verhalten des Steuerpflichtigen erkennbar sein. Als

Anhaltspunkt für eine Mindestfrist für die Innehabung der Wohnung unter Umständen, die auf die Beibehaltung und Nutzung schließen lassen, wird auf die Sechstmonatsfrist des § 26 Abs. 2 BAO abgestellt. Ein von vorneherein auf sechs Monate begrenztes Innehaben einer Wohnung wird nicht als Wohnsitz qualifiziert.

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

Es steht der Annahme eines inländischen Wohnsitzes und damit auch der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auch nicht entgegen, wenn sich der Steuerpflichtige häufig im Ausland aufhält, im Besitz eines ausländischen Führerscheins ist, er über eine Aufenthaltsbewilligung im Ausland verfügt, er beruflich im Ausland tätig oder sogar dort polizeilich gemeldet ist, weil diese Kriterien für die Wohnsitzfrage im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO bedeutungslos sind (vgl. VwGH 11.12.1990, 90/14/0183; VwGH 16.9.1992, 90/13/0299; VwGH 3.7.2003, 99/15/0104; VwGH 26.2.2004, 99/15/0127).

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

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

Vorab sei erwähnt, dass das Bundesfinanzgericht in Entsprechung der Norm des § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Hierbei genügt gemäß ständiger höchstgerichtlicher Judikatur wenn von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen ist, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle andere Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO⁶, § 167 Tz 8, und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Das Bundesfinanzgericht geht im konkreten Fall von folgendem entscheidungsrelevanten **Sachverhalt** aus:

Der Bf. ist österreichischer Staatsbürger. Er wurde in X geboren und wuchs in Vorarlberg auf; er ist ledig und hat keine Kinder. Er ist seit 12. August 2004 durchgehend (bis heute) in Österreich an der Adresse "Gde X, W-Straße-xx" - gemeinsam mit seiner Mutter und seinem Stiefvater - mit Hauptwohnsitz polizeilich gemeldet. Unbestritten ist in diesem Zusammenhang, dass der Bf. bis 26. Februar 2016 und seit der Rückkehr aus China (seit dem 18.4.2017) auch an dieser Adresse im gemeinsamen Haushalt mit seiner Mutter und seinem Stiefvater gewohnt hat bzw. (wieder) dort wohnt. Seine Freundin Fr. Bf-F war von 27. Juni 2017 bis 4. Oktober 2017 mit Nebenwohnsitz ebenfalls an dieser Adresse gemeldet.

Der Bf. ist seit März 2012 bei der Fa. XY GmbH & Co KG beschäftigt, hatte vor und nach seiner Auslandsentsendung in Gd Z, L-Straße-zz (Zentrale), seine Arbeitsstelle und bezog bzw. bezieht daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Entsprechend Entsendevertrag wurde der Bf. von seiner Arbeitgeberin befristet, nämlich vom 1. März 2016 bis zum 28. Februar 2017 (mit Verlängerungsoption; tatsächlich bis 17. April 2017 in Anspruch genommen), zur Arbeitsleistung (Aufbau Qualitätssicherung) nach AB in China (Verkaufsniederlassung seiner Arbeitgeberin) entsandt (vgl. diesbezüglichen Aktenvermerk des Finanzamtes vom 5.9.2017). Unbestritten ist in diesem Zusammenhang, dass der Bf. während dieser Entsendungszeit in China über einen Wohnsitz verfügte.

Im Beschwerdejahr wurden ihm von seiner (österreichischen) Arbeitgeberin neben steuerpflichtigen nichtselbständigen Bezügen ("*Inlandsbezüge*") für den Zeitraum "*1. Jänner 2016 bis 26. Februar 2016*" auch Bezüge ausbezahlt, für die Österreich nach dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen (unstrittig) kein Besteuerungsrecht hatte. Für diese Auslandsbezüge wurde von seiner Arbeitgeberin ein gesonderter Lohnzettel, auf dem der Bf. ebenfalls mit österreichischer Anschrift geführt wird, für den Zeitraum "*27. Februar 2016 bis 31. Dezember 2016*" ausgestellt und unter der Lohnzettelart 8 elektronisch übermittelt.

Während der Zeit der Entsendung blieb das genannte österreichische Unternehmen sohin Dienstgeberin des Bf. und bezugsauszahlende Stelle.

Der Bf. war im Streitjahr durchgehend bei der Vorarlberger Gebietskrankenkasse sozialversichert (vgl. diesbezüglichen Versicherungsdatenauszug).

Rechtlich ergibt sich daraus Folgendes:

Wie oben dargestellt, haben volljährige Kinder ohne eigenen Hausstand in der elterlichen Wohnung einen abgeleiteten Wohnsitz und haben volljährige Kinder grundsätzlich mit einem eigenen Hausstand keinen Wohnsitz in der elterlichen Wohnung.

Das Finanzgericht schließt sich in diesem Zusammenhang der Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFS 22.8.2013, RV/0341-F/11) an, welcher in einem ähnlich gelagerten Fall von einer Ausnahme von dieser Regel gerade dann ausgeht und dem Umstand großes Gewicht beimisst, wenn der Abgabepflichtige bis zur rein berufsbedingten, absehbar nur temporären Gründung eines eigenen Hausstandes im Ausland in der elterlichen Wohnung seinen alleinigen Wohnsitz und unmittelbar nach der Auflösung des ausländischen Wohnsitzes wiederum im elterlichen Wohnsitz seinen alleinigen Wohnsitz hatte. Dieser Fall ist auch gegenständlich tatsächlich eingetreten. In diesem Zusammenhang war auch zu berücksichtigen, dass der Bf. auch während seiner Entsendung an der oben bezeichneten österreichischen Adresse (Wohnhaus seines Stiefvaters) mit Hauptwohnsitz gemeldet war, was jedenfalls auch dafür sprach, dass der Bf. die (österreichische) Wohnung beibehalten und wieder benutzen wird; auch wenn die polizeiliche Anmeldung idR nicht entscheidend ist, so kommt ihr in Zweifelsfällen doch Indizwirkung zu bzw. bietet einen entsprechenden Anhaltspunkt. Im Übrigen wurde von seiner Arbeitgeberin im Hinblick auf die gegenständlichen Auslandsbezüge ein gesonderter Lohnzettel erstellt und übermittelt, auf dem der Bf. (nach wie vor) auch mit österreichischer Anschrift geführt wurde.

Angesichts dieser Überlegungen war nach Ansicht des Finanzgerichtes im konkreten Fall durchaus der Schluss gerechtfertigt, dass der Bf. im Beschwerdejahr in Österreich über einen aufrechten Wohnsitz verfügte.

Das Beschwerdevorbringen, dass er nach AB (China) ausgewandert sei, manifestiert sich im konkreten Fall nicht in *objektiv erkennbaren, nach außen in Erscheinung tretenden Umständen*. Bloße Behauptungen sind nicht ausreichend, um davon ausgehen zu können, dass der Bf. im Streitzeitraum tatsächlich keinen Wohnsitz im Inland mehr gehabt hat. Wenn der Bf. damit sein Begehren zu stützen versucht, als er darauf hinweist, dass er zusätzlich zu seinem vollgepackten Koffer weitere persönliche Gegenstände über seinen Dienstgeber als Paket (17 kg) nach China geschickt und bei der Rückkehr nach Österreich seinen gesamten Haushalt (ca. 55 kg zuzüglich zu einem Koffer) von China nach Österreich übersiedelt habe, so ist diesem Vorbringen zu entgegnen, dass eine einjährige berufliche Entsendung ins Ausland nach der allgemeinen Lebenserfahrung - unabhängig von der Aufgabe eines Wohnsitzes - durchaus üblich eine Mitnahme persönlicher Gegenstände im genannten Umfang bedingt, damit aber jedenfalls kein hinreichender Nachweis dafür erbracht wird, dass der bisherige (österreichische) Wohnsitz aufgegeben wurde; eine Aufgabe des Wohnsitzes wäre eben nur dann anzunehmen, wenn *nach außen klar in Erscheinung tretend* die tatsächlichen Umstände so verändert würden, dass die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 BAO nicht mehr zur Gänze vorlägen; die Begründung eines weiteren Wohnsitzes im Ausland selbst schließt einen Wohnsitz im Inland nicht aus. Das diesbezügliche Vorbringen des Bf. wird lediglich als Zweckbehauptung gewertet.

Da gegenständlich zweifelsfrei davon auszugehen war, dass der Bf. im Streitjahr bzw. im fraglichen Zeitraum (1.3.2016 bis 31.12.2016) im Inland über einen Wohnsitz hatte, war er

folglich in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und verfügte damit über eine ständige Wohnstätte im Inland. In einem nächsten Schritt war (aufgrund des unstrittigen weiteren Wohnsitzes bzw. der weiteren ständigen Wohnstätte in China) zu klären, wo sich im fraglichen Zeitraum der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. befunden hat (vgl. Art. 4 Abs. 2 DBA-China).

Bei Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen kommt es auf persönliche und wirtschaftliche Beziehungen an. Als *"persönliche und wirtschaftliche Beziehungen"* einer Person sind nach Z 15 des OECD-Kommentars zu Art. 4 *"ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet"* zu berücksichtigen. Es ist somit die gesamte private Lebensführung des Abgabepflichtigen, Familie, Besitz (Vermögenswerte), wirtschaftliche (örtlich gebundene Tätigkeiten, Einnahmequellen), gesellschaftliche, politische und kulturelle Beziehungen nach ihrer überwiegenden Bedeutung im Gesamtbild der Lebensverhältnisse von Bedeutung. Persönliche und wirtschaftliche Beziehungen müssen nicht kumulativ vorliegen. Bei gegenläufigen Beziehungen (zB engere persönliche Beziehungen zum einen Staat, engere wirtschaftliche Beziehungen zum anderen Staat) entscheidet das Überwiegen. Dies erfordert eine *zusammenfassende* Wertung; es zählt das Gesamtbild der Lebensverhältnisse. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere ist (vgl. dazu auch VwGH 23.3.1991, 90/13/0073; VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; VwGH 15.9.2016, Ra 2016/15/0057; VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 1 Tz 9).

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

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

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

der objektiven, äußeren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen und nicht nach bloß erklärten Wünschen der Betroffenen.

Der erkennende Richter schließt sich der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates bzw. des Bundesfinanzgerichtes (vgl. zB UFS 14.4.2010, RV/3962-W/09; UFS 27.1.2011, RV/0520-I/08; UFS 22.8.2013, RV/0341-F/11; BFG 18.7.2016, RV/4100212/2013; BFG 18.8.2016, RV/5101001/2015; BFG 31.5.2017, RV/7102579/2013), der österreichische Verwaltungspraxis (vgl. EAS 1086 vom 17.6.1997, SWI 9/1997, 381; EStR 2000, Rz 7596) und dem Schrifttum (vgl. Lang/Schuch/Staringer, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerung, 170; Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1, Z 4 Rz 11; Loukota, Internationale Steuerfälle, Rz 534; Jakom/Marschner EStG, 2017 § 1 Rz 20) an, wonach übereinstimmend die Auffassung vertreten wird, dass bei der Lösung derartiger Streitfragen dem zeitlichen Element eine besondere Bedeutung zukommt, dass solche Fragen vor dem Hintergrund eines längeren Beobachtungszeitraumes zu beurteilen sind und dass lediglich kurzfristige Auslandsaufenthalte (weniger als zwei Jahre) in der Regel **nicht** zur Verlagerung des Lebensmittelpunktes führen.

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen ist und eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit den Mittelpunkt der Lebensinteressen auch dann im Inland bestehen lässt, wenn die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitzieht, die Wohnung im Inland aber beibehalten wird (vgl. zB VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008).

Unter Bedachtnahme auf die dargelegten Grundsätze teilt das Finanzgericht die Auffassung der Abgabenbehörde, wonach der Bf. den Lebensmittelpunkt in der strittigen Zeit nicht nach China verlagert hat. Dabei war neben der von vornherein vereinbarten befristeten Entsendung, der von Anfang an geplanten anschließenden Rückkehr nach Österreich und des damit einhergehenden kurzfristigen Auslandsaufenthaltes (ca. 13,5 Monate) auch zu berücksichtigen, dass der Bf. österreichischer Staatsbürger ist, in Österreich geboren und aufgewachsen ist, seine Eltern, sein Stiefvater wie auch seine Schwester im Inland leben, er bis und nach der Entsendung im (inländischen) Haushalt seiner Mutter sowie seines Stiefvaters lebte, er durchgängig im Wohnhaus seines Stiefvaters mit Hauptwohnsitz gemeldet war und sein soziales Umfeld (Freunde, Bekannte, Vereine, etc.) zweifelsohne auch in Österreich lag; jedenfalls hat der Bf. in diesem Zusammenhang auch nicht behauptet, dass seinerseits in China Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art, andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen oder andere soziale Engagements erfolgt seien (vgl. dazu etwa auch VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008). Weiters war in die anzustellende Gesamtbetrachtung einzubeziehen, dass das obgenannte österreichische Unternehmen vor, während und nach der Entsendung des Bf. seine Dienstgeberin und bezugsauszahlende Stelle blieb und er durchgehend bei der Vorarlberger Gebietskrankenkasse sozialversichert war und ist,

sohin in Österreich pensions-, kranken- und unfallversicherungsrechtlich abgesichert war bzw. ist. Damit tritt deutlich die Aufrechterhaltung der Bindung des Bf. zu Österreich auch während der Zeit seiner Entsendung zutage.

Demgegenüber bringt der Bf. im Wesentlichen allein vor, dass er zu seiner Freundin (Fr. Bf-F) seine absolut engste persönliche Beziehung gehabt habe bzw. habe, ohne dabei jedoch den nach Ansicht des Finanzgerichtes richtigen Ausführungen der Abgabenbehörde entgegenzutreten, wonach sich diese Beziehung nach der Entsendung im März 2016 doch wohl erst entwickelt habe ("noch im Wachsen befand") und daher wohl (noch) hinter den (langjährig gewachsenen) persönlichen Beziehungen im Inland zurückstand. Die diesbezüglichen Vorhaltungen des Finanzamtes (in diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass auch den Feststellungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung - wie der VwGH mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt), wann der Bf. seine Freundin kennen gelernt habe und mit ihr in einen gemeinsamen Haushalt gezogen ist, blieben unkommentiert. Nach Ansicht des Finanzgerichtes wäre es vornehmlich am Bf. gelegen gewesen, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente bzw. solcher Umstände, denen der Bf. hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde, beizuschaffen bzw. einwandfreie Nachweise zur Stützung seines Vorbringens zu erbringen. Er hätte durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen gehabt, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot; es traf den Bf. eine erhöhte Mitwirkungs-, eine Beweismittelbeschaffungs- und eine Vorsorgepflicht.

Es wäre im Übrigen auch Sache des Bf. im Rahmen seiner Offenlegungspflicht gewesen, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände konkret darzulegen, welche im fraglichen Zeitraum für eine Verlagerung des Lebensmittelpunktes nach China sprechen.

Da im gegenständlichen Fall die Entsendung des Bf. nach China lediglich 13,5 Monate gedauert hat und bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen grundsätzlich auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen ist, ist - gerade auch unter Berücksichtigung der oben dargelegten Überlegungen - davon auszugehen, dass durch den verhältnismäßig kurzen Auslandsaufenthalt des Bf. eine erhebliche und dauerhafte Reduktion der Beziehungen zu seinem Heimatland Österreich nicht eingetreten ist und daher in einer Gesamtbetrachtung der Mittelpunkt der Lebensinteressen weiterhin in Österreich verblieben und nicht nach China verlegt worden ist; der Vertragsstaat Österreich ist für den Bf. auch im fraglichen Zeitraum zweifelsfrei der bedeutungsvollere gewesen.

Daraus ergibt sich, dass Österreich im (gesamten) Streitjahr 2016 als Wohnsitz- und Ansässigkeitsstaat anzusehen war. Die Doppelbesteuerung der auf die Arbeitstage in China entfallenden und in China besteuerten ausländischen Einkünfte war daher gemäß Art. 24 Abs. 2 lit. a DBA-China in der Weise zu vermeiden, als Österreich als Ansässigkeitsstaat diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung

ausnimmt. Der Vorgehensweise der Abgabenbehörde war daher diesbezüglich beizupflichten. Das diesbezügliche Beschwerdebegehren war daher als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich der als Sonderausgaben geltend gemachten Geldspenden iHv 280,00 € sowie Aufwendungen für Personenversicherungen iHv 378,36 € schließt sich das Finanzgericht der Vorgehensweise der Abgabenbehörde an und verweist in diesem Zusammenhang auf die diesbezüglichen unbestritten gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes in der teilweise stattgebenden Beschwerdeverentscheidung vom 5. September 2017.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

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

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. Jänner 2020