

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1*****Bf1-Adr***RA über die Beschwerde vom 19. Oktober 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 28. September 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die Einkommensteuerbescheide für 2012 und 2013 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer reichte am 8.8.2013 die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2012 beim Finanzamt ein und gab darin an, ihm seien Kosten für doppelte Haushaltsführung von EUR 6.437,75 erwachsen. Weiter habe er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, von EUR 45.165,51 erhalten, hinsichtlich derer ausländische Steuern von EUR 12.477,95 anrechenbar seien.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 28.9.2016 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2012 mit EUR 13.798,- für ein Einkommen von EUR 45.165,51 fest und begründete dies mit der Ansässigkeit des Beschwerdeführers in Österreich (*„seit Jahren Hauptwohnsitz/Familienwohnsitz und überwiegender Aufenthalt... Durch die Ansässigkeit in Österreich stehen auch keine Kosten für eine doppelte Haushaltsführung zu.“*).

Am 3.6.2014 reichte der Beschwerdeführer die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2013 beim Finanzamt ein und gab darin an, ihm seien Kosten für doppelte Haushaltsführung von EUR 6.760,- erwachsen. Weiter habe er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, von EUR 46.287,71 erhalten, hinsichtlich derer ausländische Steuern von EUR 12.609,33 anrechenbar seien.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 28.9.2016 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2013 mit EUR 14.283,- für ein Einkommen von EUR 46.287,71 fest und begründete dies mit der Ansässigkeit des Beschwerdeführers in Österreich (*„seit Jahren Hauptwohnsitz/Familienwohnsitz und überwiegender Aufenthalt... Durch die Ansässigkeit in Österreich stehen auch keine Kosten für eine doppelte Haushaltsführung zu.“*).

Der Beschwerdeführer richtete am 14.10.2016 eine in englischer Sprache abgefasste Eingabe betreffend *„Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013“* an das Finanzamt, welche dieses als Beschwerde behandelte.

Das Finanzamt erließ am 2.8.2018 Beschwerdeentscheidungen, mit denen es die *„Beschwerde vom 19.10.2016 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012...“* und die *„Beschwerde vom 19.10.2016 gegen den Einkommensteuerbescheid 2013...“* abwies. Die Begründung lautet: *„Laut dem der AEOI-Meldung aus Großbritannien zugrundeliegenden Exel-Sheet handelt es sich jeweils um eine Sozialversicherungspension und nicht um eine öffentliche Pension. Es gibt im Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Großbritannien keine Sonderregelung für die Besteuerung von Sozialversicherungspensionen. Die Pension fällt unter Artikel 18 und ist daher in Österreich steuerpflichtig.“*

Der Beschwerdeführer beantragte am 30.8.2018 die Vorlage seiner Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für 2012 und 2013 an das Bundesfinanzgericht. Das Finanzamt legte die Rechtssache am 21.3.2019 dem Bundesfinanzgericht vor. Mit Eingabe vom 26.6.2019 brachte das Finanzamt weiter vor, dass die Abgabenerklärungen der Jahre 2012 und 2013 unrichtig ausgefüllt worden seien. Die in den Kennziffern 359 und 377 eingetragenen Beträge seien vom Beschwerdeführer nicht in EUR, sondern in GBP angegeben worden. Die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug würden daher für 2012 EUR 54.864,58 und für 2013 EUR 53.686,01 betragen. Die ausländische Steuer würde daher für 2012 EUR 15.121,09 und für 2013 EUR 14.624,72 betragen.

Der Beschwerdeführer brachte am 31.1.2020 vor, er sei sowohl in Österreich als auch im Vereinigten Königreich mit Hauptwohnsitz gemeldet. Er sei im Vereinigten Königreich Eigentümer der Liegenschaft mit der Adresse_GB. Er besitze in Großbritannien drei Autos, in Österreich nur zwei. Seine gesamte Familie mit Ausnahme seiner Gattin lebe so wie der überwiegende Teil seiner Freunde in Großbritannien. Eine notwendige medizinische Behandlung finde ausschließlich in Großbritannien statt. Er verfüge nur in Großbritannien über eine krankenversicherungsrechtliche Absicherung.

Das Bundesfinanzgericht forderte den Beschwerdeführer mit Beschluss vom 18.11.2021 auf, die Mängel seiner Beschwerde vom 14.10.2016 binnen drei Wochen zu beheben. Der Beschwerdeführer legte dazu am 24.1.2022 eine Übersetzung seines Schreibens vom 14.10.2016 vor. Darin beantragte er die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide und gab unter anderem an: „...trotz einer früheren Ambition, Österreich zu unserem Hauptwohnsitz werden zu lassen, war dies nicht möglich. Österreich ist und war nie unser Hauptwohnsitz oder gar überwiegender Wohnsitz. Dieser bleibt (ist) in Großbritannien. ...Die Zeit, die in Österreich von 2012 bis heute verbracht wurde, beträgt durchschnittlich ungefähr 100 Tage pro Jahr...“.

Über Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichts brachte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 17.2.2022 weiter vor, er sei – da er sich jedes Jahr mehr als 90 Tage in Großbritannien aufhalte – in Großbritannien steuerpflichtig. Er sei seit 23 Jahre im Ruhestand und nutze die Wohnung in Österreich als Zweitwohnsitz bzw. Ferienhaus zur Freizeitgestaltung. Das Schreiben vom 14.2.2014 sei ein Versuch gewesen, eine Befreiung von der britischen Einkommensteuer zu erreichen. Sein Mittelpunkt der Lebensinteressen befinde sich ausschließlich in Großbritannien. Er sei dort Eigentümer einer Liegenschaft, die noch nie vermietet worden sei. Er sei bereit, die zugeflossenen Einkünfte in EUR umzurechnen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Beschwerdeführer ist – ebenso wie seine Ehegattin E – ausweislich des Zentralen Melderegisters seit 7.1.2008 in Österreich und seit 10.12.2009 an der Adresse_Ö mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Der Beschwerdeführer ist ausweislich des Grundbuches seit 3.5.2012 Eigentümer von Liegenschaft_Ö.

Der Beschwerdeführer und seine Ehegattin E sind seit dem Jahr 1974 Eigentümer einer Liegenschaft_GB Großbritannien. Dies ergibt sich aus dem vorgelegten Auszug aus dem britischen HM Land Registry zum Stichtag 7.2.2022.

Der Beschwerdeführer hat wiederholt und über die Streitjahre hinaus gegenüber dem Finanzamt zum Ausdruck gebracht, dass sein Lebensmittelpunkt in Österreich liegt:

In seinen Abgabenerklärungen für die Streitjahre (datiert mit 10.5.2013 und 29.5.2014) nannte der Beschwerdeführer jeweils seine österreichische Wohnanschrift und eine österreichische Bankverbindung und erklärte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, für die Österreich das Besteuerungsrecht zusteht.

Der Beschwerdeführer legte dem Finanzamt am 14.2.2014 ein Formular der HM Revenue and Customs „*Application for relief at source from United Kingdom income tax*“ mit dem Ersuchen um Anbringen von Stempel und Unterschrift vor. Der vom Finanzamt am 5.3.2014 gegengezeichnete Passus lautet: „...*I certify that [der Beschwerdeführer] is resident in Austria within the meaning of the double taxation treaty between the United Kingdom and this country and subject to this country's tax on the income shown in this form...*“.

In einem Schreiben vom 28.5.2014 an das Finanzamt führte der Beschwerdeführer unter anderem aus: „...*when I am clearly resident in both Austria and the UK with a house in both countries and my main residence is Austria where I spend approximately two thirds of the time...*“.

Im Schreiben vom 31.8.2017 an das Finanzamt führte der Beschwerdeführer wiederum aus: „...*Nachdem der Bezug in England ausgeschüttet wird, ist daher englisches Steuerrecht anzuwenden, dies auch unter der Vorgabe, dass [der Beschwerdeführer] den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen nunmehr in Österreich hat...*“.

Dem gegenüber brachte der Beschwerdeführer gegenüber dem Finanzamt zum Ausdruck, dass er Großbritannien als seinen „*Ansässigkeitsstaat für steuerliche Zwecke*“ erachte („UK ... *remains my country of residence for tax purposes*“, Schreiben vom 16.12.2013). In seiner Beschwerde vom 14.10.2016 führte der Beschwerdeführer aus: „...*Zunächst, trotz einer früheren Ambition, Österreich zu unserem Hauptwohnsitz werden zu lassen, war dies nicht möglich. Österreich ist und war nie unser Hauptwohnsitz oder gar überwiegender Wohnsitz. Dieser bleibt (ist) in Großbritannien...*“.

Einem Aktenvermerk eines Mitarbeiters des Finanzamtes über eine Besprechung mit dem Beschwerdeführer am 8.2.2019 ist zu entnehmen: „... *[der Beschwerdeführer] hat gesagt, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen eindeutig GB sei, er ursprünglich schon eine Besteuerung seiner Pensionseinkünfte in Österreich wollte, das wäre auch günstiger gewesen, aber aufgrund seines Gesundheitszustandes hätte sich auch alles anders entwickelt...*“.

Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) jemand die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere ist (VwGH 15.9.2016, Ra 2016/15/0057).

Schon aus den zeitnahen Angaben des Beschwerdeführers selbst ergibt sich, dass der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in den Streitjahren 2012 und 2013 in Österreich gelegen war. Objektiv feststellbare Umstände wie jener des Immobilienerwerbs in Österreich und die

Tatsache, dass seine Ehegattin – zweifellos seine engste Bezugsperson – sich mit ihm gemeinsam in Österreich aufhielt und beide Ehegatten in Österreich ihren Hauptwohnsitz angemeldet haben (wobei die Hauptwohnsitzmeldung bis heute aufrecht ist), untermauern diese Beurteilung. Der Beschwerdeführer hat auch gegenüber der Abgabenbehörde in Großbritannien seine Adresse in Österreich angegeben (vgl. die bei den vorgelegten Verwaltungsakten befindlichen Schreiben von HM Revenue & Customs an den Beschwerdeführer vom 30.1.2012, 27.8.2013 und vom 3.4.2014).

Wenn der Beschwerdeführer bei späteren Gelegenheiten (Beschwerde vom 14.10.2016, mündliche Angaben am 8.2.2019, Schreiben vom 17.2.2022) behauptet, sein Lebensmittelpunkt sei immer in Großbritannien gelegen gewesen, steht dies einerseits in Widerspruch zu seinen – bezogen auf die Streitjahre – zeitnäheren Angaben und wurde andererseits nicht weiter belegt. Die vorgelegten Wohnsitzbescheinigungen („*Certificate of Residency*“ des Buckinghamshire Council für den Beschwerdeführer und seine Ehegattin) vom 15.2.2022 sind keine geeigneten Nachweise dafür, dass der Beschwerdeführer in den Streitjahren seine engsten persönlichen und wirtschaftlichen Bindungen in Großbritannien unterhalten hätte. Das erstmals am 15.2.2022 erstattete Vorbringen dahin, dass die gesamte Familie des Beschwerdeführers und „*der überwiegende Anteil seiner Freunde*“ in Großbritannien lebten, wurde nicht weiter belegt. Angesichts des behaupteten Auslandssachverhaltes trifft den Beschwerdeführer eine erhöhte Mitwirkungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht (vgl. *Ritz/Koran*, BAO, 7.A., Rz 10 zu § 115 mit Judikaturhinweisen).

Ob in späteren Jahren allenfalls eine Verlagerung des Lebensmittelpunktes von Österreich nach Großbritannien aus gesundheitlichen Gründen erfolgt ist, ist für die Beurteilung der Steuerpflicht in den Streitjahren nicht relevant.

Insgesamt ergibt die Würdigung der dargestellten Sachverhaltselemente, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2012 und 2013 seine engsten persönlichen Beziehungen in Österreich hatte. Unstrittig hatte der Beschwerdeführer wirtschaftliche Beziehungen zu Großbritannien, wo er Pensionseinkünfte bezog. Er unterhielt allerdings auch eine Bankverbindung in Österreich (vgl. die Angaben auf den Abgabenerklärungen).

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2012 insgesamt GBP 45.165,51 an Bezügen von A Pension Scheme und B Pension Scheme erhalten. Er hat dafür EUR 12.447,95 an Einkommensteuer in Großbritannien entrichtet. Dies ergibt sich aus seinen Angaben im Anhang zur Abgabenerklärung für 2012 und ist im übrigen unstrittig.

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2013 insgesamt GBP 46.287,71 an Bezügen von A Pension Scheme und B Pension Scheme erhalten. Er hat dafür GBP 12.609,33 an Einkommensteuer in Großbritannien entrichtet. Dies ergibt sich aus seinen Angaben im Anhang zur Abgabenerklärung für 2013 und ist im übrigen unstrittig.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Aufgrund seines Wohnsitzes in Alpbach war der Beschwerdeführer in den Streitjahren in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 des (für die Streitjahre anzuwendenden) Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen (BGBl 390/1970 idF BGBl III 32/2019, im folgenden: DBA Großbritannien) bedeutet der Ausdruck „*eine in einem Vertragsstaat ansässige Person*“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Gemäß Art. 4 Abs. 2 lit a DBA Großbritannien gilt dann, wenn eine Person in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, diese Person als in jenem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers lag angesichts der bestehenden engen persönlichen Bindungen in Österreich, denen gegenüber die (durch den Pensionsbezug vermittelten) wirtschaftlichen Bindungen in Großbritannien in den Hintergrund treten, in den Streitjahren in Österreich. Der Beschwerdeführer war somit in Österreich ansässig im Sinn des DBA Großbritannien.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 DBA Großbritannien dürfen – vorbehaltlich des Art. 19 Abs. 1 und Abs. 2 – Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, sowie Renten, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden. Bei den an den Beschwerdeführer geflossenen Zahlungen von A Pension Scheme und B Pension Scheme handelt es sich zweifelsfrei um Ruhegehälter im Sinn des Art. 18 Abs. 1 DBA Großbritannien. Daher kommt Österreich das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften zu. Eine Anrechnung der in Großbritannien entrichteten Einkommensteuer scheidet aus (Art. 24 Abs. 2 DBA Großbritannien).

Wie das Finanzamt zutreffend aufgezeigt hat, wurden in den bekämpften Bescheiden (aufgrund der unterlassenen Umrechnung der GBP-Beträge in EUR-Beträge) unrichtige Bemessungsgrundlagen zum Ansatz gebracht. Die in GBP ausgedrückten zugeflossenen Beträge waren mit dem Kurs von 1,214745 (bezogen auf das Jahr 2012) bzw. 1,159833 (bezogen auf

das Jahr 2013) in EUR umzurechnen, zumal der Beschwerdeführer dem diesbezüglichen Vorbringen des Finanzamtes nicht entgegengetreten ist.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem die Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen nicht abgezogen werden. Ein Abzug von Kosten für Familienheimfahrten (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988) käme nur dann in Betracht, wenn Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort zurückgelegt worden wären. Der Beschwerdeführer befand sich in den Streitjahren bereits im Ruhestand. Daher kommt eine Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer als Kosten für doppelte Haushaltsführung begehrten Aufwendungen, welche im übrigen nicht weiter erläutert oder belegt wurden, nicht in Betracht.

Es ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen bzw. werden folgende Abgaben festgesetzt:

Einkommensteuer 2012	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	54.864,58
Gesamtbetrag der Einkünfte	54.864,58
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Einkommen	54.804,58
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988	
$(54.804,58 - 25.000,00) \times 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	17.989,84
Pensionistenabsetzbetrag	0,00
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	17.990,00
Festgesetzte Einkommensteuer	17.990,00

Einkommensteuer 2013	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	53.686,01
Gesamtbetrag der Einkünfte	53.686,01
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Einkommen	53.626,01
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988	
$(53.686,01 - 25.000) \times 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	17.480,53
Pensionistenabsetzbetrag	0,00
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	17.481,00
Festgesetzte Einkommensteuer	17.481,00

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird. Die Feststellung des Mittelpunkts der Lebensinteressen gründet auf einer einzelfallbezogenen Würdigung von Sachverhaltselementen (VwGH 21.4.2020, Ro 2017/13/0014). Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war darüber hinaus nicht zu lösen.

Innsbruck, am 30. März 2022