

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Ingrid Mainhart in der Beschwerdesache H.M., vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstraße 200, 1030 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 12. Juni 2012, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung (vormals Berufungsvorentscheidung) zu entnehmen und bildet diese einen Bestandteil des Spruches; auf diese Entscheidung wird verwiesen.

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

Entscheidungsgründe

Vorweg wird darauf hingewiesen, dass die Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war und nach § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG vom Bundesfinanzgericht zu erledigen ist.

H.M. (Beschwerdeführer, in der Folge Bf.) steht in einem Dienstverhältnis zu einem großen Industrieunternehmen in Kärnten.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 nahm das Finanzamt die Veranlagung des Bf. dergestalt vor, dass es für die Berechnung der Einkommensteuer die vom Bf. im Zeitraum Jänner bis einschließlich September 2008 in Österreich bezogenen Einkünfte heranzog und unter Hinzurechnung der vom Bf. bezogenen ausländischen Einkünfte einen Durchschnittssteuersatz errechnete, der - umgelegt auf das inländische Einkommen - eine Abgabennachforderung von € 516,94 ergab.

Mit Eingabe vom 19. Juni 2012 erhob der Bf. im Wege seiner steuerlichen Vertretung Beschwerde gegen den genannten Bescheid. Darin führte er an, dass er vom 1. Oktober 2008 bis 30. Juni 2010 nach Mexiko entsendet wurde. Der Mittelpunkt seiner

Lebensinteressen habe sich ab 1. Oktober 2008 nach Mexiko verlagert und sei er somit dort ansässig. Seine Einkünfte wurden ab Oktober 2008 in Mexiko versteuert und ersuchte er um Abstandnahme von der Berücksichtigung in Österreich.

Dieser Eingabe schloss der Bf. eine Aufstellung (bezeichnet als "summary of non resident mexican monthly income tax liability") der steuerlichen Vertretung an, die für die Monate November und Dezember 2008 Beträge (ohne Währungsangabe) von 2.059,00 sowie 18.837,00, insgesamt somit 40.096,00 auswies.

Mit Beschwerde vorentscheidung (vormals Berufungsvorentscheidung) vom 7. Jänner 2013 wurde dem Begehren des Bf. zwar keine Rechnung getragen, es wurde jedoch eine Neuberechnung der Steuer dahin gehend vorgenommen, dass der Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag das an Hand des Durchschnittssteuersatzes errechnete Einkommen minderten, was zu einer Nachforderung von € 434,68 führte (und somit eine Gutschrift von € 82,46 auslöste). Begründend führte das Finanzamt an, dass die Einkünfte aus Mexiko mit Progressionsvorbehalt berücksichtigt wurden.

Mit Eingabe vom 24. Jänner 2013 stellte der Bf. im Wege seiner steuerlichen Vertretung einen Vorlageantrag. Darin führte er an, dass er vom 1. Oktober 2008 bis 30. Juni 2010 nach Mexiko entsendet wurde. Er habe seinen österreichischen Wohnsitz aufgegeben und sei mit seiner Lebensgefährtin nach Mexiko übersiedelt. Am 31. Dezember 2009 habe er geheiratet. Deshalb habe sich sein Mittelpunkt der Lebensinteressen verlagert und sei er in Mexiko steueransässig.

Dieser Eingabe schloss der Bf. eine Aufstellung (bezeichnet als "summary of mexican monthly income tax liability") der steuerlichen Vertretung an, die für die Monate Jänner bis Juni 2010 Steuerbeträge von (ohne Währungsangabe) insgesamt 309.902,00 auswies.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 22. März 2013 erging an den Bf. ein Vorhalt folgenden Inhaltes: "a) Berücksichtigung von Progressionseinkünften: Laut Zentralem Melderegister war der Bf. vom 5.8.2003 bis 26.7.2011 durchgehend in K mit Hauptwohnsitz gemeldet. Der Bf. wurde für 21 Monate (vom 1.10.2008 bis 30.6.2010) nach Mexiko entsendet und übte eine nichtselbständige Tätigkeit für das Industrieunternehmen in Kärnten aus. Nach Ansicht des Finanzamtes wurde der Wohnsitz in Österreich in der Zeit vom 1.10.2008 bis 30.6.2010 nicht aufgegeben. Der Bf. hat in Mexiko einen weiteren Wohnsitz begründet, sodass ab 1.8.2008 ein Doppelwohnsitz vorgelegen hat. Auf Grund des Wohnsitzes in K ist von einer unbeschränkten Steuerpflicht auszugehen. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen setzt eine gewisse Dauerhaftigkeit (idR mehr als fünf Jahre) voraus. Bei einem Auslandsaufenthalt von weniger als zwei Jahren, im konkreten Fall für einen kurzfristigen Aufenthalt in der Dauer von 21 Monaten, ist eine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen aus Österreich nach Mexiko nicht eingetreten. Nach Ansicht der Abgabenbehörde war der Bf. im Entsendungszeitraum in Österreich ansässig, sodass die Einkünfte aus der Tätigkeit im Mexiko in Österreich mit Progressionsvorbehalt zu

berücksichtigen sind. b) Umzugskosten 2010 (betrifft nicht das Streitjahr 2008). c) Entsendungsvereinbarung: Legen Sie bitte die Vereinbarung mit dem Dienstgeber über die Entsendung nach Mexiko vor.

Mit Eingabe vom 10. April 2013, eingelangt am 12. April 2013, legte der Bf. eine Kopie des Entsendungsvertrages vor. Folgendes führte er darin noch (für das Streitjahr 2008) an: Der Bf. sei vom 1.10.2008 bis 30.6.2010 nach Mexiko entsendet worden, er sei mit seiner Lebensgefährtin dorthin verzogen. Am 30.12.2009 habe er sie geheiratet. Grundsätzlich bestehe in dem Land die Ansässigkeit, in welchem ein Wohnsitz bestehe. Wenn in beiden Staaten ein Wohnsitz gegeben sei, dann sei zu beurteilen, in welchem Land der Lebensmittelpunkt liegt. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen richte sich nach den engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen. Bei verheirateten Personen sei der Mittelpunkt der Lebensinteressen dort, wo die Familie sei. Da auch die Lebensgefährtin/Frau nach Mexiko übersiedelt sei, habe sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen mit 1.10.2008 nach Mexiko verlagert. Die Entsendung sei grundsätzlich für die Periode 1.10.2008 bis 31.3.2010 vereinbart, im März 2010 bis 30.6.2010 verlängert worden."

An Sachverhalt steht fest:

1. Der Bf. bezog im Streitjahr 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit für ein großes Industrieunternehmen in Kärnten.
2. Der Bf. wurde von seiner Dienstgeberin mit Wirksamkeit vom 1. Oktober 2008 bis vorerst 31. März 2010 nach Mexiko entsendet. Diese Entsendung wurde im März 2010 bis Ende Juni 2010 verlängert.
3. In Mexiko gründete der Bf. gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin (und gebürtigen Mexikanerin) einen Wohnsitz, er verehelichte sich mit ihr am 30. Dezember 2009.
4. Der Bf. war vom 5. August 2003 bis 26. Juli 2011 in K (in seinem Elternhaus) mit dem Hauptwohnsitz gemeldet. An diesem Wohnsitz war ab 1. Juni 2010 bis 26. Juli 2011 auch seine Frau mit ihrem Hauptwohnsitz gemeldet.
5. Am 26. Juli 2011 gründete der Bf. gemeinsam mit seiner Frau einen Hauptwohnsitz in unmittelbarer Nähe zu seinem Elternhaus.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage, dem Abgabensinformationssystem sowie dem Zentralen Melderegister.

Strittig ist, ob das Finanzamt zu Recht die Bezüge des Bf., die auf Mexiko entfallen, in die Besteuerung einbezogen hat oder nicht.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Die maßgeblichen Bestimmungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Mexikanischen Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen lauten:

"Artikel 4

(1) Im Sinne dieses Abkommens 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 oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

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

b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;

c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;

d) in allen anderen Fällen werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.

(3) Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so werden sich die zuständigen Behörden bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu lösen und zu regeln, wie das Abkommen auf eine solche Person anzuwenden ist. Wird keine Einigung erzielt, so findet das Abkommen mit Ausnahme des Artikels „Informationsaustausch“ auf diese Person keine Anwendung.

Artikel 14

(1) Vorbehaltlich der Artikel 15, 17 und 18 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, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Artikel 22

(1) ...

(2) Im Falle Österreichs wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

- a) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in Mexiko besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte von der Besteuerung aus.
- b) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die gemäß den Absätzen 2 der Artikel 10, 11 und 12, Artikel 13 Absätze 2 und 3 und Artikel 20 Absatz 3 in Mexiko besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der mexikanischen Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus dem anderen Staat bezogenen Einkünfte entfällt.
- c) Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Person einbezogen werden."

Daraus ergibt sich Folgendes:

Der Bf. hatte durchgehend seit August 2003 seinen Hauptwohnsitz in Österreich (Elternhaus).

Im Beschäftigungsstaat Mexiko hatte der Bf. für die Dauer seiner Entsendung (vom 1. Oktober 2008 bis 30. Juni 2010) einen weiteren Wohnsitz.

Er unterlag daher nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, die sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte erstreckt.

Für die Beurteilung der Frage, welcher der beiden Vertragsstaaten als Ansässigkeitsstaat gilt, ist nach der Regelung des Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Mexiko entscheidend, in welchem Staat der Bf. den Mittelpunkt der Lebensinteressen hatte.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist darunter der Ort zu verstehen, zu dem der Steuerpflichtige nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt und wirtschaftlichen Beziehungen in der Regel eine geringere Bedeutung zukommt als persönlichen Beziehungen (vgl. Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 1 Tz 9; Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 4 Rz 10, Stand 1.11.2013, rdb.at, mwN; VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026; VwGH 26.7.2000, 95/14/0145).

Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193, mwN). Unter persönlichen Beziehungen sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, aber auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten, wie Privatsammlungen, und die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193, mwN).

Die stärkste persönliche Beziehung besteht im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt (vgl. Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 1 Tz 9; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026; VwGH 26.7.2000, 95/14/0145). Begründet eine Person in einem Staat eine Wohnstätte, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte beibehält, wo sie bisher gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür sprechen, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193, mwN).

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere ist. Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist regelmäßig auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193).

Für das Bundesfinanzgericht folgt daraus:

Wenn der Bf. in der Eingabe vom 24. Jänner 2013 angeführt hat, dass er seinen Wohnsitz aufgegeben hat, so stimmt dies nicht mit den im Zentralen Melderegister gespeicherten Daten überein. Vielmehr ist evident, dass der Bf. durchgängig bis 26. Juli 2011 an der Adresse seines Elternhauses gemeldet war, und zwar in Form einer Hauptwohnsitzmeldung. Ebenfalls an dieser Adresse mit ihrem Hauptwohnsitz gemeldet war seine Frau ab 1. Juni 2010.

Sofern der Bf. ebenfalls in der Eingabe vom 24. Jänner 2013 angegeben hat, dass sich sein Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Mexiko "verlagert" hat, so ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

Bei der beruflichen Tätigkeit in Mexiko handelte es sich um eine solche, die von vorneherein zeitlich befristet war und die anschließende Rückkehr des Bf. nach Österreich vorsah. Eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit lässt den Mittelpunkt der Lebensinteressen auch dann im Inland bestehen, wenn die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitzieht, die Wohnung im Inland aber beibehalten wird (vgl. VwGH 2011/15/0193). Gerade derartige Verhältnisse sind beim Bf. anzunehmen, weil er selbst angeführt hat, dass er und seine (damalige) Lebensgefährtin in Mexiko einen (offensichtlich neuen) Wohnsitz im Ausland begründeten.

Der Bf. ist nach seiner befristeten Entsendung wieder nach Österreich zurückgekehrt und wohnte gemeinsam mit seiner Frau ab Juli 2010 im Wohnhaus der Eltern des Bf.. Ab Juli 2011 verlegte er gemeinsam mit seiner Frau seinen Hauptwohnsitz in unmittelbare Nähe zu seinem Elternhaus. Bei dieser Konstellation kommt dem Umstand, dass der Bf. seinen Familienwohnsitz in das Ausland verlegt hat, keine entscheidende Bedeutung zu (vgl. demgegenüber VwGH 93/15/0145).

Damit steht aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes jedoch fest, dass sowohl in wirtschaftlicher Beziehung (Verbleiben bei ein und derselben Dienstgeberin in Österreich) als auch in persönlicher Beziehung (Anbindung an die Ursprungsfamilie, Begleitung durch die Lebensgefährtin/Ehefrau nach Mexiko) Österreich als der bedeutungsvollere Staat für den Bf. und somit als dessen Lebensmittelpunkt anzusehen ist.

Gesondert anzumerken ist noch, dass das Bundesfinanzgericht den Standpunkt des Finanzamtes, dass eine 21-monatige Auslandstätigkeit für sich noch keine Verlagerung des Lebensmittelpunktes bewirken kann, teilt, zumal nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen auf einen längeren Zeitraum abzustellen ist (vgl. VwGH 2011/15/0193).

Die Einbeziehung der ausländischen Bezüge des Bf. für Zwecke des Progressionsvorbehaltes sowie die in der Beschwerdeentscheidung vorgenommene Steuerberechnung (laut Beschwerdeentscheidung vom 7.1.2013) des Finanzamtes entsprechen der Rechtslage.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. Juli 2016