

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., W, vertreten durch Ernst & Young Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., Postfach 89, 1220 Wien gegen den Bescheid des FA Wien 4/5/10 vom 24.08.2012, betreffend Einkommenssteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

## **Entscheidungsgründe**

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 gab der Bf. an, er sei von seinem österreichischen Arbeitgeber mit 1.4.2010 bis voraussichtlich 31.3.2013 nach Lettland entsandt worden. Er habe seinen österreichischen Wohnsitz beibehalten und in Lettland einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung begründet. Demzufolge sei er im Jahr 2010 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Der Lebensmittelpunkt des Bf. habe sich jedoch mit 1.4.2010 nach Lettland verlagert, weshalb er als dort ansässig anzusehen sei und gemäß dem DBA Österreich – Lettland das Besteuerungsrecht auf sein gesamtes Welteinkommen ab 1.4.2010 Lettland zukäme. Österreich habe im Zeitraum vom 1.4.2010 bis 31.12.2010 das Besteuerungsrecht auf die in Österreich verrichteten 9 Arbeitstage.

Mit Ergänzungsersuchen vom 9.7.2012 wurde dem Bf. aufgetragen, den Entsendungsvertrag, eine lettische Ansässigkeitsbescheinigung, einen Besteuerungsnachweis der lettischen Finanzbehörde, Kalenderaufzeichnungen, eine

tabellarische Darstellung sämtlicher Reisen sowie eine Darstellung und Ermittlung der Aufenthaltstage und Arbeitstage nach Besteuerungsrecht (Österreich/Lettland) zu übermitteln. Darüber hinaus solle dargelegt werden, weshalb sich trotz befristeter Entsendung der Mittelpunkt der Lebensinteressen verlagert haben soll. Soweit zutreffend solle auch der Spracherwerb der lettischen Sprache durch die gesamte Familie nachgewiesen werden.

Im Einkommenssteuerbescheid 2010 vom 24.8.2012 wurden sowohl die im In- wie auch im Ausland erwirtschafteten Einkünfte der Besteuerung unterzogen. In der Begründung wurde festgehalten: Mangels Vorhaltsbeantwortung sei davon auszugehen, dass sich der Bf. mit seiner Familie nur vorübergehend in Lettland niedergelassen habe. Dass das Kind eine International School besuche und der Spracherwerb nicht nachgewiesen worden sei, belege die fehlende Absicht der Familie, sich umfassend in die lettische Gesellschaft zu integrieren. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen habe sich daher nicht nach Lettland verlagert. Da darüber hinaus nicht nachgewiesen worden sei, dass sich der Bf. innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten mehr als 183 Tage in Lettland aufgehalten habe, stünde Österreich gemäß Art 15 Abs 1 und 2 DBA Österreich – Lettland das ausschließliche Besteuerungsrecht zu.

Zusätzlich zum bereits oben wiedergegebenen Vorbringen, machte der Bf. in seiner Berufung vom 1.10.2012 geltend, dass ein Abstellen auf das Erlernen der Sprache des anderen Landes, nicht in den von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs entwickelten Kriterien Deckung fände. Die stärkste persönliche Beziehung bestünde vielmehr im Regelfall zu jenem Ort, an dem die Familie lebt. Da die Familie des Bf. mit Anfang Mai 2010 ebenfalls nach Lettland gezogen sei und der Sohn dort die Schule besuche, habe sich der Lebensmittelpunkt somit eindeutig nach Lettland verlagert. Wie aus der vorgelegten Ansässigkeitsbescheinigung ersichtlich sei, gingen auch die lettischen Steuerbehörden von einer Ansässigkeitsverlagerung aus. Der Bf. habe sich auch an mehr als 183 Tagen in einem 12 Monatszeitraum in Lettland befunden, was aus den Kalenderaufzeichnungen ersichtlich sei. Die Vorlage eines ausländischen Besteuerungsnachweises sei der einfachste Weg, das Überschreiten der 183-Tage-Frist glaubhaft zu machen. Der Bf. sei aufgrund dieser Umstände jedenfalls mit seinen lettischen Arbeitstagen in Lettland steuerpflichtig. Diese Arbeitstage seien auch, wie sich aus dem Besteuerungsnachweis ergäbe, in Lettland besteuert worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4.12.2012 wurde der Berufung teilweise stattgegeben. In der Begründung wurde seitens der Behörde nochmals festgehalten, dass keine Anhaltspunkte festzustellen gewesen wären, wonach sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. verlagert hätte. Deshalb stehe Österreich das Besteuerungsrecht hinsichtlich der in Österreich und DBA-Drittstaaten verrichteten Arbeitstage zu, während die in Lettland erwirtschafteten Einkünfte unter Progressionsvorbehalt zu befreien gewesen wären. (Anm.: Tatsächlich wurden die lettischen Einkünfte in der Berufungsvorentscheidung jedoch nicht im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt. Nach weiterer Auskunft der Behörde

sei dies jedoch ein Versehen gewesen, es werde beantragt die Einkünfte bei der Progressionsermittlung zu berücksichtigen.)

Im Vorlageantrag wiederholte der Bf. im Wesentlichen die bereits oben genannten Ausführungen und rügte darüber hinaus die seiner Ansicht nach mangelhafte Begründung der Beschwerdeentscheidung. Aus dieser sei nicht ersichtlich, welchen Sachverhalt die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde lege und aus welchen Erwägungen sie zur Ansicht gelangt sei, dass gerade dieser Sachverhalt vorliege. Die vom Bf. vorgebrachten Argumente seien nicht gewürdigt worden.

Die belangte Behörde beauftragte den Bf. mittels Ergänzungsersuchen vom 5.2.2013 darzulegen, welche objektiven Umstände (abgesehen vom Familiennachzug) für die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen sprechen würden, obwohl der befristete Entsendungsvertrag, fehlende Integration in die lettische Gesellschaft sowie die Beibehaltung des österreichischen Wohnsitzes dafür sprechen würden, dass die Familie ihre Beziehung zu Österreich aufrecht erhalten wolle. Da der Bf. offensichtlich davon ausgehen würde, dass es bei einer dreijährigen Entsendung zu einer Ansässigkeitsverlagerung kommen würde, wenn die Familie ins Ausland nachzieht, solle er diese Position in Hinblick auf die Verwaltungspraxis, wonach nicht auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen sei, begründen. Dieser Aufforderung kam der Bf. bis dato nicht nach.

Gemäß § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Beweis wurde aufgenommen durch die in den vorgelegten Akten des Finanzamtes abgelegten Schriftstücke.

Es wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Der Bf. wurde von seinem Arbeitgeber befristet vom 1.4.2010 bis voraussichtlich 31.3.2013 nach Lettland entsandt. Während dieser Zeit begründete der Bf. einen Wohnsitz in Lettland, sein gemeldeter Hauptwohnsitz in Wien wurde jedoch beibehalten. Der Bf. hielt sich im Veranlagungsjahr 2010 insgesamt 56 Tage (davon 13 Arbeitstage) in Österreich und 226 Tage (davon 150 Arbeitstage) in Lettland auf. Seine Familie begleitete den Bf. beginnend mit Anfang Mai 2010 für die Dauer der Entsendung nach Lettland. Der Bf. verblieb auch während der Dauer der Entsendung in der österreichischen Sozialversicherung.

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegtem Entsendungsvertrag, dem Auszug aus dem zentralen Melderegister, der übermittelten „days-by-country-list“ sowie den Angaben des Bf. Die vorgelegte „days-by-country-list“ war plausibel (z.B.: Vergleich mit durchschnittlichen Arbeits- und Wochenendtagen innerhalb eines Jahres) und daher hinsichtlich ihrer Richtigkeit nicht zu beanstanden. Auch bezüglich der sonstigen vorgelegten Dokumente waren hinsichtlich Echtheit und Richtigkeit keine Zweifel zu hegen. Dass die Familie nach Lettland gezogen ist, wurde bereits durch die Ermittlungen der Behörde zum Schulbesuch des Sohnes bestätigt. Der obige Sachverhalt ist daher mangels gegenteiliger Behauptungen der Parteien bzw. Ermittlungsergebnissen der belangten Behörde insofern unstrittig.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Art 15 Abs 1 DBA Österreich – Lettland (BGBl. III Nr. 76/2007) lautet:

„Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 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.“

In welchem Vertragsstaat eine Person iSd DBA ansässig ist bestimmt sich nach Art 4 DBA Österreich – Lettland, welcher im Wesentlichen dem OECD Musterabkommen entspricht (vgl. *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht (2013 – 36. Lieferung) I/2 DBA Lettland) und wie folgt lautet:

„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, des Ortes ihrer Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat und seine Gebietskörperschaften. 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 nur 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 nur 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 nur 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 nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;

d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.

3. Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln und die Art der Anwendung dieses Abkommens auf diese Person festzulegen. In Ermangelung eines solchen Einvernehmens gilt die Person für Zwecke der Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen als in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig.“

Zur Feststellung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit ist daher zunächst zu untersuchen, ob im nationalen Recht für die betreffende Person eine Steuerpflicht „auf Grund ihres Wohnsitzes (...) oder eines anderen ähnlichen Merkmals“ besteht. Gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Aus den Angaben des Bf., wonach der österreichische Wohnsitz beibehalten wurde, die Entsendung befristet erfolgte sowie regelmäßige Österreichaufenthalte vorlagen, ist ersichtlich, dass er die jederzeitige Verfügungsmöglichkeit über die Wohnung innehatte und das gemäß § 26 Abs. 1 BAO geforderte Beibehalten und Benutzen gegeben war. Das daraus resultierende Vorliegen eines österreichischen Wohnsitzes ist ebenso unbestritten, wie die Begründung eines lettischen Wohnsitzes und einer entsprechenden Steuerpflicht in Lettland.

Der Bf. ist daher iSd Art 4 Abs 1 DBA Österreich – Lettland sowohl in Österreich als auch in Lettland ansässig. Zur Lösung derartiger Doppelansässigkeiten sind die „Tie-Breaker-Regeln“ des Art 4 Abs 2 DBA Österreich – Lettland heranzuziehen, deren Zielsetzung darin liegt, einen der Vertragsstaaten für Zwecke des Abkommens als Ansässigkeitsstaat festzulegen.

Nach Art 4 Abs 2 lit a DBA Österreich – Lettland gilt eine Person zunächst als in jenem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Der Begriff der ständigen Wohnstätte ist aufgrund der Systematik und des Wortlauts des DBA, und aufgrund der historischen Entwicklung des OECD Musterabkommens nicht zwingend deckungsgleich mit dem nationalen Begriff des Wohnsitzes. Die ständige Wohnstätte ist ein „besonders qualifizierter Wohnsitz“, der eine persönliche Bindung des Steuerpflichtigen zur Wohngelegenheit voraussetzt (vgl. *Mamut*, Die ständige Wohnstätte als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 2 OECD-MA in *Lang/Schuch/Staringer*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008) 141, 147 ff mwN). Eine persönliche Bindung zum lettischen Wohnsitz ist schon aufgrund des erfolgten Familiennachzugs nicht zu verneinen. Aber auch zum österreichischen Wohnsitz besteht eine persönliche Bindung, stellt dieser

doch den mit Ausnahme der befristeten Entsendung bestehenden Familienwohnsitz dar. Dass sich der Bf. im strittigen Zeitraum nicht mehr ausschließlich mit seiner Familie an diesem Wohnsitz aufhielt, schließt diese grundsätzliche persönliche Beziehung nicht aus, legt man einen längeren Beobachtungszeitraum zugrunde und berücksichtigt die Befristung der Entsendung sowie die regelmäßigen Österreichaufenthalte. Dass der Bf. im In- wie auch im Ausland über eine ständige Wohnstätte verfügt, wird auch von den Verfahrensparteien angenommen, strittig ist jedoch der Mittelpunkt der Lebensinteressen, nach dem sich gemäß Art 4 Abs 2 lit a DBA Österreich – Lettland beim Vorliegen zweier ständiger Wohnstätten die abkommensrechtliche Ansässigkeit richtet.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt in jenem Staat, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse entscheidend, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz inne hat. Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (vgl. VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135). Die stärkste persönliche Beziehung besteht im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt. Diese Annahme setzt jedoch die Führung eines gemeinsamen Haushalts sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen voraus (vgl. VwGH 22.3.1991, 90/13/0073; 26.7.2000, 95/14/0145).

Anknüpfungspunkte zu Österreich stellen die regelmäßigen Österreich-Aufenthalte, der Verbleib in der österreichischen Sozialversicherung, die Befristung der Entsendung auf 3 Jahre sowie die Bestimmungen des Entsendevertrags, welche Flugrückholung, Kostentragung von Heimreisen und Rückübersiedelung regeln.

Für die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Lettland sprechen die vorgelegte Ansässigkeitsbescheinigung, die Tatsache, dass der Bf. eine deutlich überwiegende Anzahl an Tagen in Lettland verbracht hat und die Tatsache, dass der Bf. von seiner Familie nach Lettland begleitet wurde

Das Vorbringen der Behörde, wonach der Bf. seinen Wohnsitz in Österreich beibehalten hat, ist für sich allein kein beachtliches Kriterium zur Ermittlung des Mittelpunkts der Lebensinteressen sondern vielmehr notwendige Voraussetzung um überhaupt zur Prüfung dieses „Tie-Breakers“ gemäß Art 4 Abs 2 lit a DBA Österreich – Lettland zu gelangen. Hätte der Bf. seinen Wohnsitz zur Gänze aufgegeben oder vermietet und damit die jederzeitige Verfügungsmöglichkeit darüber verloren, so würde weder ein inländischer Wohnsitz iSd § 26 BAO noch eine österreichische ständige Wohnstätte iSd Art 4 Abs 2 lit a DBA Österreich – Lettland vorliegen. Im ersteren Fall wäre mangels Steuerpflicht

„aufgrund des Wohnsitzes“ schon keine abkommensrechtliche Ansässigkeit gemäß Art 4 Abs 1 DBA Österreich – Lettland in Österreich gegeben, beim Fehlen einer inländischen ständigen Wohnstätte Österreich jedenfalls nicht als Ansässigkeitsstaat anzusehen.

Es ist vielmehr gerade aufgrund der Tatsache, dass der Bf. seinen Wohnsitz beibehalten hat und dadurch sowohl in Österreich als auch in Lettland über einen Wohnsitz sowie eine ständige Wohnstätte verfügt, das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. zu den Vertragsstaaten zu würdigen, um dessen Mittelpunkt der Lebensinteressen festzustellen.

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Beziehungen ist zu beachten, dass der Bf. weiterhin in Österreich sozialversichert ist. Eine wirtschaftliche Anknüpfung zu Lettland liegt andererseits in der Tatsache, dass der Bf. seitens der lettischen Steuerverwaltung als ansässig angesehen wird und er folglich in Lettland mit seinem Welteinkommen der Besteuerung unterliegt. Wesentlich ist darüber hinaus, dass der Bf. den Großteil seines Einkommens durch Arbeitstage in Lettland erwirtschaftet. Die überwiegenden wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. sind daher ab dem Zeitpunkt der Entsendung in Lettland zu sehen.

Hinsichtlich der persönlichen Beziehungen könnte man aus der befristeten Entsendung, den regelmäßigen Österreichaufenthalten sowie den vertraglich abgesicherten Heimreisen zwar, wie die belangte Behörde, auf die Absicht des Bf. schließen, sich nicht dauerhaft in Lettland nieder zu lassen und die persönlichen Beziehungen zu Österreich aufrechterhalten zu wollen, dazu ist jedoch folgendes festzuhalten: Dass eine Entsendung lediglich befristet erfolgt, schließt eine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nicht aus (vgl. zum Lebensmittelpunkt bei § 2 Abs 8 FLAG VwGH 22.12.2011, 2009/16/0179 mwN). Die Bestimmungen des DBA verlangen keinen unbefristeten und endgültigen Ansässigkeitswechsel. Die bloße Absicht, nach Österreich zurückzukehren und damit den Mittelpunkt der Lebensinteressen wieder nach Österreich zu verlagern, bedeutet auch nicht zwingend, dass zunächst für die Dauer der Entsendung keine Ansässigkeitsverlagerung vorliegen kann. Zur Bestimmung, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet, kommt es nämlich darauf an, wo sich dieser Mittelpunkt tatsächlich befindet, was anhand objektiver Kriterien festzustellen ist (vgl. VwGH 25.2.1970, 1001/69). Die subjektive Absicht des Bf., nach Österreich zurückzukehren, die sich auch in den vertraglichen Regelungen mit dem Arbeitgeber widerspiegelt, schließt eine Ansässigkeitsverlagerung für die Dauer der Entsendung daher keineswegs aus. Für eine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Lettland ist es darüber hinaus auch nicht erforderlich, sämtliche persönliche und wirtschaftliche Beziehungen zu Österreich abubrechen. Die Bestimmungen des DBA stellen lediglich auf das Überwiegen also auf die engeren Beziehungen zu einem Vertragsstaat ab. Die von der Behörde unterstellte „mittel- und langfristige Orientierung an Österreich“ stellt in diesem Lichte, mangels konkreter und gewichtiger persönlicher Beziehungen, eine schwache Anknüpfung an Österreich dar.

Auch der vorgebrachte fehlende Spracherwerb durch „die Familie“, und die damit behauptete fehlende Integration in die lettische Gesellschaft, kann wohl wiederum nur hinsichtlich der Absicht des Bf. gewürdigt werden, ob er den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen nach Lettland verlagern will. So kann eine erfolgte Integration und eine entsprechende kulturelle sowie gesellschaftliche Betätigung des Steuerpflichtigen zwar als eigenständiges Sachverhaltselement für eine persönliche Verwurzelung im anderen Staat sprechen. Für das Vorliegen objektiv feststellbarer, persönlicher Beziehungen ist eine Integration in die lettische Gesellschaft als solche jedoch grundsätzlich nicht zwingend erforderlich. Mit dem Abstellen auf den Spracherwerb erweckt die Behörde den Eindruck, als ob eine Ansässigkeitsverlagerung bedingen würde, persönliche Beziehungen zu lettischen Staatsangehörigen aufzubauen und diese in lettischer Sprache zu pflegen. Das DBA normiert jedoch keine besonderen qualitativen Voraussetzungen für das Vorliegen persönlicher Beziehungen. Auch wenn der Bf. lediglich zu in Lettland lebenden Drittstaatsangehörigen persönliche Beziehungen unterhält, können diese seine überwiegende persönliche Bindung zu diesem Staat darstellen. Wäre eine sprachliche und kulturelle Integration zwingende Voraussetzung für das Vorliegen beachtlicher persönlicher Beziehungen, müsste man zum sinnwidrigen Ergebnis kommen, dass die familiären Beziehungen eines mit seiner österreichischen Familie im Ausland lebenden österreichischen Steuerpflichtigen für die Frage des Mittelpunkts seiner Lebensinteressen irrelevant wäre. Dass der Spracherwerb aber nicht Voraussetzung für die Ansässigkeit ist, findet auch seitens der Behörde Zustimmung. Aufgrund der gerade ausgeführten Argumentation, kann sie aus der scheinbar fehlenden Integration jedoch auch kein relevantes „objektives Handeln“ des Bf. ableiten, aus dem sich eine stärkere persönliche Bindung zu Österreich ergeben würde. Objektiv erkennbar ist vielmehr, dass die überwiegenden persönlichen Beziehungen des Bf. in Lettland bestehen. Familiären Beziehungen ist im Rahmen der persönlichen Beziehungen das größte Gewicht beizumessen. Unter diesen sind in erster Linie die Beziehung zum Ehegatten und den schulpflichtigen Kindern zu verstehen (vgl. *Stürzlinger*, Der Mittelpunkt der Lebensinteressen als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 2 OECD-MA in *Lang/Schuch/Staringer*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008) 159, 165 mwN). Entgegen der Ansicht der Behörde, die immer wieder von „der Familie“ spricht, ist im gegenständlichen Verfahren auch nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen „der Familie“ sondern der des Bf. zu ermitteln. Dessen engste persönliche Beziehungen bestehen zu seiner Familie, die mit ihm im gemeinsamen Haushalt in Lettland lebt. Angemerkt sei an dieser Stelle, dass gerade der Besuch einer lettischen Schule für das Vorliegen persönlicher Beziehungen des Sohnes in Lettland spricht. Analog zur obigen Argumentation kann es nämlich nicht darauf ankommen, ob der Sohn persönliche Beziehungen zu lettischen Schülern unterhält sondern darauf, ob persönliche Beziehungen in Lettland bestehen, auch wenn diese zu Schülern einer International School unterhalten werden. In gleicher Weise ist die Integration der Familie des Bf. in die lettische Gesellschaft unwesentlich. Entscheidend ist, dass die Familie des Bf. mit ihm



in Lettland wohnhaft ist, und er zu dieser, mangels anderer Anhaltspunkte, die engsten persönlichen Beziehungen aufweist.

Wie aus der „days-by-country-list“ ersichtlich ist, verbrachte der Bf. auch die weitaus überwiegende Anzahl der Tage im Jahr 2010 in Lettland. In Hinblick auf die persönlichen Beziehungen ist hier besonders zu würdigen, dass auch die meisten Wochenenden und mehrere Urlaubs- und Feiertage in Lettland verbracht wurden.

Zu berücksichtigen ist weiters die zeitliche Befristung der Entsendung. Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist nämlich regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen (vgl. *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/2 Z 4 Rz 11). So bedeuten kurzfristige Entsendungen für sich alleine noch keine Ansässigkeitsverlagerung. Bei einem Zeitraum von 3 Jahren spricht die vorliegende Befristung hier jedoch hinsichtlich des Gesamtbildes der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen nicht gegen eine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen. Die überwiegenden persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen sind, wie dargestellt, im strittigen Veranlagungszeitraum vielmehr in Lettland zu sehen.

Da der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. mit der Entsendung daher nach Lettland verlagert wurde, gilt dieser ab dem Zeitpunkt der Entsendung gemäß Art 4 Abs 2 lit a DBA Österreich – Lettland als in Lettland ansässig. Das Besteuerungsrecht Österreichs besteht folglich gemäß Art 15 Abs 1 DBA Österreich – Lettland nur hinsichtlich der in Österreich ausgeübten Tätigkeitstage. Dementsprechend hat der Bf. Bezüge iHv 36.705,55 Euro im Inland zu versteuern.

Selbst wenn man, entgegen obigen Ausführungen, eine überwiegende Verwurzelung des Bf. in Lettland verneinen würde, könnte man nach Ansicht des erkennenden Bundesfinanzgerichts auch nicht von einer überwiegenden Bindung an Österreich ausgehen. Die bestehenden Verbindungen zu Österreich gehen jedenfalls nicht über jene hinaus, die andererseits zu Lettland bestehen. Der österreichischen Sozialversicherung und der wirtschaftlichen Absicherung iZm der vereinbarten Flugrückholung sowie der Kostentragung von Heimreisen und Rückübersiedelung stehen die deutlich überwiegende Tätigkeit in Lettland und die lettische Ansässigkeitsbescheinigung gegenüber. Der Tatsache, dass der Bf. von seiner Familie nach Lettland begleitet wurde, konnten seitens der Behörde keine Umstände entgegengesetzt werden, die auf engere persönliche Beziehungen zu Österreich schließen lassen würden. Die bloße Absicht zur Rückkehr nach Österreich begründet keine ausschlaggebende überwiegende Bindung zu Österreich gegenüber der objektiv bestehenden persönlichen Beziehung zur in Lettland lebenden Familie. Und auch bei Würdigung der Tatsache, dass eine Befristung der Auslandstätigkeit vorliegt, ist zu beachten, dass eine dreijährige Entsendung sicherlich keinen völlig unwesentlichen Auslandsaufenthalt darstellt, der für sich alleine eine Ansässigkeitsverlagerung ausschließen könnte. Angemerkt sei daher an dieser Stelle, dass man nach Ansicht des erkennenden Bundesfinanzgerichts, folge man nicht der dargelegten Gewichtung der einzelnen Anknüpfungsmerkmale, nur zum Schluss kommen

könnte, dass ein Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. nicht feststellbar sei. In diesem Fall würde der Bf. jedoch gemäß Art 4 Abs 2 lit b DBA Österreich – Lettland ebenfalls als in Lettland ansässig gelten. Aufgrund der Tatsache, dass der Bf. den deutlich überwiegenden Teil seiner Arbeits- und Freizeit über Jahre in Lettland verbrachte, ist dessen gewöhnlicher Aufenthalt im strittigen Veranlagungszeitraum ab April nämlich jedenfalls in Lettland zu sehen.

### **Zur Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die ordentliche 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 Gewichtung und Würdigung des Gesamtbildes der tatsächlichen Verhältnisse im konkreten Fall stellt eine Einzelfallbetrachtung dar, weshalb nicht vom Vorliegen einer Rechtsfrage von erheblicher Bedeutung gesprochen werden kann, sofern das Bundesfinanzgericht alle entscheidungsrelevanten Tatsachen erhoben und ausreichend sowie sachgerecht gewürdigt hat. Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht auch nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den oben angeführten Erkenntnissen (vgl. VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135 zum ausschlaggebenden Überwiegen der Beziehungen zu einem Staat; VwGH 22.3.1991, 90/13/0073; 26.7.2000, 95/14/0145 zur gewöhnlich vorrangigen Bedeutung persönlicher insbesondere familiärer Beziehungen) zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie.

Wien, am 28. Juli 2014