

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., W, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs GmbH, Wagramerstraße 19, 1220 Wien gegen den Bescheid des FA Wien 4/5/10 vom 31.01.2012, 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, dass er von seinem österreichischen Arbeitgeber mit 1. Mai 2009 befristet bis voraussichtlich 30. April 2012 in die Ukraine entsandt worden sei. Er sei im gesamten Jahr 2010 in der Ukraine tätig gewesen. Er habe seinen Wohnsitz bis 15. Mai 2010 aufrechterhalten und begründete zur Dienstverrichtung einen Wohnsitz in der Ukraine. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befände sich aufgrund der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen im angeführten Veranlagungsjahr in der Ukraine, weshalb die Ukraine als Ansässigkeitsstaat gemäß Art 15 DBA Österreich-Ukraine anzusehen sei und Österreich nur hinsichtlich der in Österreich ausgeübten Arbeitstage ein Besteuerungsrecht zustehe.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens durch die Behörde führte der Bf. im Schreiben vom 26.1.2012 aus, dass ihn seine Ehefrau in die Ukraine begleitet habe. Er würde nach Beendigung seiner Tätigkeit gemeinsam mit seiner Ehefrau wieder nach

Österreich zurückkehren. Sein Wohnsitz würde für die Dauer der befristeten Entsendung nicht vermietet und nach deren Beendigung wieder von ihm und seiner Familie bewohnt werden. Weiters übermittelte der Bf. mit diesem Schreiben eine Kopie der „days-by-country-list“ für das Jahr 2010.

Im Einkommenssteuerbescheid 2010 vom 31.1.2012 wurden zusätzlich zu den in Österreich ausgeübten Arbeitstagen auch sämtliche Tätigkeiten in Drittländern der Besteuerung unterworfen und die in der Ukraine erworbenen Einkünfte im Rahmen eines Progressionsvorbehalts erfasst. In der Begründung wurde festgehalten, dass eine Entsendung in einen anderen Staat zur Dienstverrichtung keine dauerhafte Wohnsitzverlegung und daher keine Ansässigkeitsverlagerung darstellen würde. Der österreichische Wohnsitz sei beibehalten worden, werde nicht vermietet und würde nach Beendigung der Entsendung wieder vom Bf. bewohnt werden. Der Bf. verbringe regelmäßig, fast monatlich, einzelne Arbeits- oder Urlaubstage in Österreich. Weiters übersteige die Entsendung nicht den Zeitraum von 5 Jahren. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. sei daher weiterhin in Österreich zu sehen.

In seiner Berufung (Beschwerde) führte der Bf., neben dem bereits oben dargelegten Vorbringen, ergänzend aus, dass seine Entsendung drei Jahre betragen würde. Bei Entsendung zwischen zwei bis fünf Jahren sei die Frage der Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen an Hand besonderer Umstände zu prüfen und zu klären. Aus der „days-by-country-list“ sei ersichtlich, dass der Bf. nicht einmal jedes Monat in Österreich gewesen sei, wobei es sich bei diesen Aufenthalten hauptsächlich um Urlaubstage bzw. Wochenenden gehandelt habe. Der Berufung (Beschwerde) wurde eine Kopie des Bescheids über die Rückforderung zu Unrecht bezogener Beträge betreffend Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträge für den Zeitraum Jänner 2010 bis September 2011 beigelegt, in dessen Begründung festgehalten werde, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. nicht in Österreich befände, weshalb er auch keinen Anspruch auf den Bezug von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträgen habe.

Mittels Ergänzungsauftrag vom 19.6.2012 wurde der Bf. ersucht, eine Ansässigkeitsbescheinigung der Ukraine für das Jahr 2010 vorzulegen und bekannt zu geben, wo sich seine Tochter während seines Aufenthalts in der Ukraine aufgehalten habe. Die Behauptungen zum Verbleib von Ehegattin und Tochter seien durch geeignete Unterlagen zu belegen.

Nach mehreren Fristerstreckungsanträgen übermittelte der Bf. mit Schreiben vom 29.11.2012 eine, nur auszugsweise und handschriftlich ins Englische übersetzte, Ansässigkeitsbescheinigung. Er gab an, seine Tochter habe während des Jahres 2010 weiterhin in Wien gewohnt und an der Wirtschaftsuniversität Wien studiert. Seine Ehefrau habe ihn in die Ukraine begleitet, sei jedoch nicht berufstätig gewesen, weshalb es auch für diese nicht notwendig gewesen sei, sich in der Ukraine registrieren zu lassen. Ergänzend zu bereits weiter oben wiedergegebenen Darstellungen erklärte der Bf., dass seine Entsendung bis 30.4.2013 verlängert worden sei und eine von der Steuerverwaltung

eines DBA-Partnerstaates ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung ein gewichtiges Indiz für die Anerkennung der Ansässigkeitsverlagerung in das Ausland darstelle.

Die Behörde führte in einer Stellungnahme gegenüber dem Bundesfinanzgericht dagegen aus, dass sowohl der Verbleib der Tochter als auch die Tatsache, dass die österreichische Hauptwohnsitzmeldung durchgehend aufrecht sei, gegen eine Ansässigkeitsverlagerung sprechen würden. Die Absicht des dauernden Verbleibs solle in äußeren, Dritten erkennbaren Tatsachen in Erscheinung treten (mit Hinweis auf UFS 13.8.2012, RV/0216-F/08). Erkennbar sei jedoch lediglich, dass die Entsendung fünf Jahre nicht überschreite, die Tochter in Österreich studiere, der Hauptwohnsitz unverändert beibehalten werde und diesbezüglich auch keine Mieteinnahmen erklärt werden würden sowie die weiterhin bestehende Sozialversicherung des Bf. in Österreich. Einzig erkennbares Zeichen einer Ansässigkeitsverlagerung sei hingegen lediglich die vorgelegte Ansässigkeitsbescheinigung, der keine gewichtige Indizwirkung zukäme, da diese erfahrungsgemäß „doch relativ „leicht“ zu erhalten“ sei.

Im Ergänzungsauftrag des Unabhängigen Finanzsenats wurde der Bf. aufgefordert, eine beglaubigte Übersetzung der Ansässigkeitsbescheinigung sowie einen Nachweis, dass sein Einkommen in der Ukraine besteuert worden sei, vorzulegen. Weiters solle erklärt und durch geeignete Unterlagen belegt werden, weshalb er trotz mehrjähriger Entsendung weiterhin in Österreich sozialversichert sei, von wem und wie seine österreichische Wohnung genutzt werde und wann ein Rückzug nach Österreich geplant sei.

Nach mehreren Fristerstreckungsanträgen und einem weiteren Ergänzungsauftrag übermittelte der Bf. mit Schreiben vom 6.12.2013 eine ins Deutsche übersetzte Ansässigkeitsbescheinigung, einen Besteuerungsnachweis sowie den Entsendungsvertrag inklusive Verlängerungen. Der Bf. führte weiters aus, die Entsendung sei ursprünglich von 1.1.2009 bis 30.4.2011 befristet gewesen, mittlerweile jedoch bis zum 30.4.2014 verlängert worden, weshalb die Entsendung bereits mehr als fünf Jahre andauern würde und gemäß den Einkommenssteuerrichtlinien von einer Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ausgegangen werden könne. Der Bf. sei in der österreichischen Sozialversicherung verblieben, da er weiterhin einen österreichischen Dienstvertrag habe. Mit Ende der Entsendung am 30.4.2014 sei eine Rückkehr nach Österreich geplant, aufgrund der wirtschaftlichen Lage und der Position, die der Bf. inne habe, könne allerdings eine Entsendung in ein anderes Land folgen.

Seitens der Behörde wurde noch ausgeführt, dass durchgehend Zulassungen für mehrere Autos in Österreich auf den Namen des Bf. bestanden haben. Da derartige Zulassungen nur mit Verknüpfung des Hauptwohnsitzes möglich wären, spreche dieser Detailaspekt und die Tatsache, dass der Bf. nicht ukrainischer Staatsbürger sei, zusätzlich zu bereits oben dargestellten Ausführungen dafür, dass der ukrainische Wohnsitz des Bf. nur eine berufsbedingte Ansässigkeit darstelle.

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 Einsichtnahme in die in den vorgelegten Akten des Finanzamtes abgelegten und die durch das Bundesfinanzgericht angeforderten Schriftstücke, insbesondere die „days-by-country-list“ der Jahre 2010 und 2011, den Entsendungsvertrag inklusive Verlängerungen, die ukrainische Ansässigkeitsbescheinigung, den ukrainischen Besteuerungsnachweis, den Auszug aus dem Melderegister, die EKIS-Abfrage zu Autozulassungen, sowie durch die Angaben des Bf.

Es wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Der Bf. wurde von seinem Arbeitgeber zunächst befristet vom 1.5.2009 bis zum 30.4.2011 in die Ukraine entsandt. Mit Entsendungsvertrag, unterzeichnet am 16.5.2011, wurde eine anschließende Entsendung bis 30.4.2012 vereinbart, welche im Jahr 2012 zunächst bis zum 30.4.2013 und im Jahr 2013 bis zum 30.4.2014 verlängert wurde. Während dieser Zeit begründete der Bf. einen Wohnsitz in der Ukraine, sein gemeldeter Hauptwohnsitz in Wien wurde jedoch beibehalten und nicht vermietet. Der Bf. hielt sich im Veranlagungsjahr 2010 insgesamt 28 Tage (davon 2 Arbeitstage) in Österreich und 289 Tage (davon 196 Arbeitstage) in der Ukraine auf. Im Jahr 2011 verbrachte der Bf. 38 Tage (davon 3 Arbeitstage) in Österreich und 281 Tage (davon 206 Arbeitstage) in der Ukraine. Während seine Frau den Bf. für die Dauer der Entsendung in die Ukraine begleitet hat, verblieb dessen Tochter in Wien und studierte an der Wirtschaftsuniversität Wien. Aufgrund „selbständiger Wahl des Status eines Steuerinländers“ gilt der Bf. als in der Ukraine ansässig, weshalb dort auch dessen Welteinkommen der Besteuerung unterworfen wurde. Der Bf. verblieb auch während der Dauer der Entsendung in der österreichischen Sozialversicherung. Weiters waren im streitgegenständlichen Jahr in Österreich mehrere Fahrzeuge auf den Namen des Bf. zugelassen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den oben genannten Unterlagen, den Angaben des Bf. und folgender Beweiswürdigung:

Die Entsendungsdauer sowie die jährlichen Verlängerungen ergeben sich aus den übermittelten Verträgen mit dem Arbeitgeber. Dass der Hauptwohnsitz in Wien beibehalten wurde, ist dem Melderegister zu entnehmen, und wird, ebenso wie die Tatsache, dass dieser nicht vermietet wurde, durch die Angaben des Bf. bestätigt. Die vorgelegten „days-by-country-lists“ waren plausibel (z.B.: Vergleich mit durchschnittlichen Arbeits- und Wochenendtagen innerhalb eines Jahres) und daher hinsichtlich ihrer Richtigkeit nicht zu beanstanden. Die Feststellungen zum Verbleib von Ehefrau und Tochter in der Zeit der Entsendung ergeben sich aus den Angaben des Bf., die mangels

gegenteiliger Anhaltspunkte als glaubwürdig und den Tatsachen entsprechend anzusehen waren, und auch von Seiten der belangten Behörde nicht ausdrücklich in Zweifel gezogen wurden. Bezüglich Echtheit und Richtigkeit des Besteuerungsnachweises und der Ansässigkeitsbescheinigung waren keine Zweifel zu hegen. Der Verbleib in der österreichischen Sozialversicherung wurde vom Bf. bestätigt, und die genannten inländischen Fahrzeugzulassungen waren aus der im Akt abgelegten EKIS-Abfrage ersichtlich.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Art 15 Abs 1 DBA Österreich-Ukraine (BGBl. III Nr. 113/1999) lautet:

„Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 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-Ukraine, welcher dem OECD Musterabkommen entspricht (vgl. *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht (2013 – 36. Lieferung) I/2 DBA Ukraine) 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, ihrer Eintragung 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) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so 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 gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.“

Zur Feststellung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit ist daher zunächst zu untersuchen, ob im nationalen Recht für die betreffende Person eine Steuerpflicht „auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, ihrer Eintragung oder eines anderen ähnlichen Merkmals“ besteht. Gemäß § 1 Abs.

1 EStG 1972 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, nicht vermietet war, eine Rückkehr nach Österreich geplant sei und die Wohnung auch während des Auslandsaufenthaltes immer wieder genutzt wurde, ist ersichtlich, dass er die jederzeitige Verfügungsmöglichkeit über die Wohnung innehatte und das gemäß § 26 Abs. 1 BAO geforderte Beibehalten und Benutzen vorlag. Das daraus resultierende Vorliegen eines österreichischen Wohnsitzes ist ebenso unbestritten, wie die Begründung eines ukrainischen Wohnsitzes und einer entsprechenden Steuerpflicht.

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

Nach Art 4 Abs 2 lit a DBA Österreich-Ukraine gilt eine Person zunächst als in dem 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). Im konkreten Fall besteht allerdings sowohl zum österreichischen als auch zum ukrainischen Wohnsitz eine persönliche Bindung, da immer wieder Urlaubstage in Österreich verbracht werden und die Tochter des Bf. in Wien lebt und der Bf. andererseits gemeinsam mit seiner Frau am Wohnsitz in der Ukraine lebt und dort auch den Großteil seiner Arbeits- und Freizeit verbringt. 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-Ukraine 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 in Österreich zugelassenen Fahrzeuge sowie die Tatsache, dass die Tochter des Bf. weiterhin in Wien verblieb dar. Zu würdigen ist hier auch, dass die Entsendung ursprünglich auf 2 Jahre befristet vereinbart wurde und danach jeweils jährlich Verlängerungen erfolgten.

Für die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in die Ukraine sprechen die vorgelegte Ansässigkeitsbescheinigung, die Tatsache, dass der Bf. eine deutlich überwiegende Anzahl an Tagen in der Ukraine verbracht hat und Österreich meist nur zu Urlaubszwecken besucht hat, die mittlerweile 5 Jahre betragende Entsendungsdauer und die Tatsache, dass der Bf. von seiner Ehefrau in die Ukraine begleitet wurde.

Die von der Behörde immer wieder vorgebrachte Tatsache, dass der Bf. seinen Wohnsitz in Österreich beibehalten und nicht vermietet 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-Ukraine 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-Ukraine vorliegen. Im ersteren Fall wäre mangels Steuerpflicht „aufgrund des Wohnsitzes“ schon keine abkommensrechtliche Ansässigkeit gemäß Art 4 Abs 1 DBA Österreich-Ukraine gegeben, beim Fehlen einer inländischen ständigen Wohnstätte wäre Österreich jedenfalls nicht als Ansässigkeitsstaat anzusehen.

Es ist vielmehr gerade aufgrund der Tatsache, dass der Bf. seinen Wohnsitz beibehalten und nicht vermietet hat und dadurch sowohl in Österreich als auch in der Ukraine 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 festzuhalten, dass der Bf. weiterhin in Österreich sozialversichert ist, andererseits jedoch keine Familienbeihilfe bezieht bzw. keinen Kinderabsetzbetrag geltend macht. Dass der Bf., auch wenn dies aus einer „selbständigen Wahl des Status eines Steuerinländers“ resultiert, seitens der ukrainischen Steuerverwaltung als ansässig angesehen wird und folglich sein Welteinkommen in der Ukraine der Besteuerung unterliegt, stellt eine weitere wirtschaftliche Anknüpfung zur Ukraine dar. Hingegen kommen inländischen Fahrzeugzulassungen insbesondere in Anbetracht der beruflichen Position und entsprechendem Einkommen des Bf. weniger Bedeutung zu. Wesentlich ist darüber hinaus, dass der Bf. den Großteil seines Einkommens durch Arbeitstage in der Ukraine erwirtschaftet. Unter Würdigung dieser Tatsachen, kann jedenfalls nicht von einer überwiegenden wirtschaftlichen Beziehung zu Österreich ausgegangen werden.

Bezüglich der persönlichen Beziehungen wird von einer überwiegenden Verwurzelung des Bf. in der Ukraine ausgegangen. Dies aufgrund folgender Überlegungen: Es ist zwar richtig, dass die Tochter des Bf. in Wien verblieben ist, hier ist jedoch zu berücksichtigen, dass diese im Veranlagungsjahr 2010 bereits volljährig war. Unter familiären Beziehungen – denen im Rahmen der persönlichen Beziehungen das größte Gewicht beizumessen ist – 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). Auch bei Würdigung der Tatsache, dass die Tochter im streitgegenständlichen Jahr ihr Studium noch nicht abgeschlossen hatte, kann dem Wohnort der volljährigen Tochter keine größere Bedeutung hinsichtlich der engsten persönlichen Beziehungen des Bf. zugemessen werden, als dem gemeinsamen ukrainischen Haushalt mit der Ehegattin. Auch aus den „days-by-country-lists“ der Jahre 2010 sowie 2011 lässt sich keine überwiegende persönliche Verwurzelung des Bf. in Österreich erkennen. In beiden Jahren verbrachte der Bf. die meisten Arbeitstage aber auch die meisten „non-working-days“ sowie mehrere Feiertage in der Ukraine. In beiden Jahren verbrachte der Bf. darüber hinaus mehr Urlaubstage in Bulgarien als in Österreich. Dem Argument, der Bf. sei kein ukrainischer Staatsbürger, kann für die Prüfung des Vorliegens eines österreichischen Mittelpunkts der Lebensinteressen nur wenig abgewonnen werden, ist der Bf. doch auch kein österreichischer sondern bulgarischer Staatsangehöriger. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die stärkeren persönlichen, familiären Beziehungen des Bf. in der Ukraine zu sehen sind und keine ausschlaggebenden und stärkeren Bindungen zu Österreich, etwa aus gesellschaftlichen Gründen bestehen, ja sogar beruflich stärkere Beziehungen zur Ukraine festzustellen sind.

Zu beachten ist weiters die mittlerweile fünf Jahre andauernde Entsendung. Zwar wurden kürzere Befristungen mit mehreren jährlichen Verlängerungen eingegangen, trotzdem

blieb die Entsendung über diesen Zeitraum ohne Unterbrechungen aufrecht. Dass der Bf. die Absicht hat, nach Österreich zurückzukehren, sowie die Ausführungen, dass eine weitere Entsendung des Bf. in ein anderes Land erfolgen könne, schließen eine Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen im genannten Entsendungszeitraum und damit im konkreten Veranlagungsjahr nicht aus. Vielmehr spricht die lange, ununterbrochene Entsendungsdauer ebenfalls für eine Ansässigkeitsverlagerung iSd DBA.

Da der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. im Veranlagungsjahr 2010 in der Ukraine zu sehen ist, gilt dieser gemäß Art 4 Abs 2 lit a DBA Österreich-Ukraine als in der Ukraine ansässig. Das Welteinkommen des Bf. ist daher in der Ukraine zu besteuern, Österreich hat nur ein Besteuerungsrecht für jenes Einkommen, das der Bf. für seine Tätigkeit in Österreich erzielte. Dementsprechend sind nur die in Österreich erzielten Bezüge iHv 2.846,70 Euro zu versteuern.

Selbst wenn man, entgegen obigen Ausführungen, eine überwiegende Verwurzelung in der Ukraine 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 zur Ukraine bestehen. Der österreichischen Sozialversicherung und den in Österreich zugelassenen Fahrzeugen stehen die deutlich überwiegende Tätigkeit in der Ukraine und die ukrainische Ansässigkeitsbescheinigung gegenüber. Dem Verbleib der Tochter in Österreich steht der gemeinsame ukrainische Haushalt mit der Ehegattin gegenüber. Und auch bei Würdigung der Tatsache, dass eine Befristung der Auslandstätigkeit vorliegt, ist zu beachten, dass diese Entsendung schlussendlich über einen Zeitraum von 5 Jahren erfolgte. Angemerkt sei daher an dieser Stelle, dass man nach Ansicht des erkennenden Bundesfinanzgerichts, folgte 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-Ukraine ebenfalls als in der Ukraine ansässig gelten. Aufgrund der Tatsache, dass der Bf. den deutlich überwiegenden Teil seiner Arbeits- und Freizeit über Jahre in der Ukraine verbringt, ist dessen gewöhnlicher Aufenthalt nämlich jedenfalls in der Ukraine 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 Beziehungen) zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie.

Wien, am 28. Juli 2014