

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Rainer Welte, Rechtsanwalt, Bahnhofstraße 13, A-6830 Rankweil, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 18. Dezember 2014 betreffend Einkommensteuer 2004 und Anspruchszinsen 2004, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) ist österreichischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz in Österreich.
2. Unter Hinweis auf die dem Finanzamt vorliegenden Mitteilungen über die bei einer liechtensteinischen Zahlstelle vorhandenen Vermögenswerte des Bf. hat das Finanzamt beim Bf. ein Vorhalteverfahren abgeführt. Gegenstand dieses Ermittlungsverfahrens des Finanzamtes waren die vom Bf. aus Liechtenstein erzielten Einkünfte (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus der Beschäftigung in Liechtenstein, Kapitalerträge aus Kapitalanlagen in Liechtenstein) und die Wohnsitzverhältnisse des Bf. in Liechtenstein und in Österreich bzw. Feststellungen zum Mittelpunkt der Lebensinteressen.
3. In der Folge erließ das Finanzamt am 18.12.2014 an den Bf. den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2004, mit dem das Finanzamt jeweils im Schätzungsweg ermittelte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug) und Einkünfte aus (ausländischem) Kapitalvermögen der österreichischen Einkommensbesteuerung

unterzog (vorläufig festgesetzte Einkommensteuer für das Jahr 2004). Weiters hat das Finanzamt am 18.12.2014 den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 erlassen.

3.1. In der gesondert an den Bf. ergangenen Bescheidbegründung vom 23.12.2014 zum vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2004 vom 18.12.2014 wurde vom Finanzamt als Begründung angegeben:

„...“

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 207 Abs. 2 BAO die Verjährungsfrist zehn Jahre beträgt, soweit eine Abgabe hinterzogen ist. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein Vermögen verfügt und sich dazu entscheidet, dieses statt in Österreich im Ausland, konkret im Fürstentum Liechtenstein mit einem erheblichem Mehraufwand zu veranlagern und sich diesbezüglich auch ausreichende Informationen beschafft, auch von der Steuerpflicht anfallender Erträge in Österreich Kenntnis hat. Da für das Veranlagungsjahr 2004 der Sachverhalt nicht bzw. nicht vollständig offengelegt wurde, ist es zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen worden, dass dadurch Abgaben hinterzogen wurden. Im Hinblick auf den vorliegenden (bedingten) Vorsatz war eine Abgabenhinterziehung als erwiesen anzunehmen und die verlängerte Verjährungsfrist von 10 Jahren anzuwenden

- betreffend der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit:

Laut Ihrem Schreiben vom 11.11.2014 haben Sie Ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen seit 21.03.2005 in Ort1-FL, weshalb das Finanzamt davon ausgeht, dass Sie neben Ihrem Wohnsitz in Österreich auch Ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Jahr 2004 in Österreich inne hatten und mit Ihren Einkünften aus der Tätigkeit bei der Firma F. in Österreich steuerpflichtig sind (Artikel 15 DBA Liechtenstein).

Aus dem Schreiben Ihrer steuerlichen Vertretung vom 10.12.2014 geht allerdings hervor, dass Sie bereits im Jahr 2004 sowohl den gewöhnlichen Aufenthalt als auch einen (weiteren) Wohnsitz in Liechtenstein inne hatten. Unterlagen, die dies nachweisen, wurden jedoch keine vorgelegt.

Es ist daher davon auszugehen, dass 2004 neben dem Wohnsitz in Österreich auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen (zumal Ihnen in Ort1-Ö eine eigene, voll möblierte Wohnung zur Verfügung stand, die jederzeit benutzt werden konnte und Ihre Mutter im selben Haus wohnhaft ist) in Österreich gelegen war, weshalb die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich zu besteuern sind.

Da diese trotz Aufforderung (vgl. Ergänzungsersuchen vom 19.11.2014) nicht bekannt gegeben und nachgewiesen wurden, wurden Ihre Einkünfte im Schätzungswege auf Grund der Angaben im in Österreich gültigen Kollektivvertrag für das Güterbeförderungsgewerbe (Lohn- und Zulagenordnung, Punkt A., Punkt 5., lit. a) in Ansatz gebracht.

- betreffend der Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Aufgrund der von der liechtensteinischen Steuerverwaltung übermittelten Meldung ist nicht eindeutig feststellbar, ob die per Jahresende ausgewiesenen Vermögensstände Wertpapiere auf einem Depot darstellen oder es sich dabei um Einlagen auf Konten handelt. Die Höhe der übermittelten Beträge lässt die Annahme als gerechtfertigt erscheinen, dass eine Veranlagung zu einem minimalem Zinssatz nicht erfolgt ist, da dies nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, sondern der Steuerpflichtige bestrebt war, einen bestmöglichen Ertrag zu erzielen, wobei unterstellt werden kann, dass zu diesem Zweck zumindest für einen Teil des Vermögens auch ein entsprechend höheres Risiko in Kauf genommen wurde. Als Bemessungsgrundlage für die zu schätzenden Kapitaleinkünfte wird der arithmetische Mittelwert zwischen dem übermittelten Wert zum 31.12.2003 und jenem zum 31.12.2004 herangezogen, da es jeweils gleich wahrscheinlich ist, dass die entsprechenden Stände im Verlauf des Jahres höher bzw. niedriger gewesen sind. Auf diesen Wert wird ein Satz von 5 % angewendet, durch welchen im Wege einer höher verzinsten Veranlagung (in CHF oder einer mit einem höherem Währungsrisiko aber auch höherem Zinsertrag verbundenen Drittwährung) lukrierte Zinsen als auch im Falle der Veranlagung in Wertpapieren entsprechende Ausschüttungen an Dividenden und Zinsen abgedeckt sind. Der sich ergebende Betrag wird im Wege der Einkünfte aus Kapitalvermögen, welche im Ausland erzielt worden sind, mit dem besonderem Steuersatz von 25 % der Besteuerung unterzogen.“

4. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 (jeweils vom 18.12.2014) brachte der Bf. durch seinen anwaltlichen Vertreter mit Schreiben vom 20.01.2015 fristgerecht Beschwerde ein. Begründend wurde in der Beschwerde (auszugsweise) ausgeführt:

„...“

1.

Entscheidungswesentlich ist die Frage, ob der Beschwerdeführer im fraglichen Zeitraum in Österreich im Sinne von § 1 EStG 1988 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und im Sinne von Art 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen ansässig war.

Gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988 sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig jene natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

...

Fest steht, dass der Beschwerdeführer zum fraglichen Zeitpunkt, und zwar seit dem 01.05.1999 bis zu seinem Pensionsantritt, sohin bis zum 31.10.2011 bei der Firma F. in Ort1-FL, Adr-FL, gearbeitet hat. Die Meldebestätigung der Marktgemeinde Ort1-Ö wurde bereits vorgelegt. Demnach steht unbestrittenermaßen fest, dass der Beschwerdeführer am 23.10.2000 an die Wohnsitzadresse seines Dienstgebers nach Ort1-FL, Adr-FL, umgezogen ist. Der Beschwerdeführer hat unmittelbar im Firmengebäude der F., und zwar im zweiten Obergeschoß unentgeltlich eine Eigentumswohnung zur Verfügung gestellt erhalten und dort bis zum Zeitpunkt seines Pensionsantrittes am 01.11.2011 auch tatsächlich gewohnt. Dagegen hatte der Beschwerdeführer im elterlichen Wohnhaus in Ort1-Ö lediglich ein kleines Zimmer, das er nach seinem Auszug aus dem Elternhaus beibehalten hat. Die Geschäftsleitung der F. hat dem Beschwerdeführer mit angeschlossenem Schreiben vom 19.01.2015 schriftlich bestätigt, dass der Beschwerdeführer in den fraglichen Zeiträumen bzw in den letzten 10 Jahren seinen Lebensmittelpunkt, und zwar konkret in der Zeit vom 01.05.1999 bis einschließlich 31.10.2011 in Liechtenstein hatte. Ergänzend hat der Betriebsleiter AA. auf dieser Bestätigung handschriftlich ausgeführt, dass unter dem Lebensmittelpunkt jedenfalls die ganzen Wochentage plus ein Großteil der Freizeit zu verstehen ist. Während dieser Tätigkeit bei der F. war der Beschwerdeführer sehr selten in Vorarlberg bzw nur sporadisch teilweise an den Wochenenden in Ort1-Ö anwesend; dies immer nur dann, wenn sich seine Mutter M. ebenfalls (von ihrem Hauptwohnsitz in Ort2-Ö entfernt) an den Wochenenden in Ort1-Ö aufgehalten hat. Diesbezüglich wird auf die Meldebestätigung der Marktgemeinde Ort1-Ö vom 05.01.2015 bezüglich des Hauptwohnsitzes der Mutter M. verwiesen. Fest steht, dass die Mutter des Beschwerdeführers, und zwar M. erst einige Zeit nach dem Pensionsantritt, und zwar konkret seit dem 11.03.2013 von Ort2-Ö nach Ort1-Ö umgezogen und dort ihren Hauptwohnsitz genommen hat. Mit Ausnahme der Mutter hat der Beschwerdeführer überhaupt keine Beziehung zu Vorarlberg. Seit seinem Pensionsantritt hält sich der Beschwerdeführer in Vorarlberg in Ort1-Ö auf und ist die Mutter nunmehr zu ihm aus Pflegegründen umgezogen.

2.

Der Beschwerdeführer war im fraglichen Zeitraum im Sinne von Art 4 DBA-Liechtenstein ausschließlich in Liechtenstein ansässig. Gegenständlich wurde dem Beschwerdeführer im Hinblick auf das liechtensteinische Arbeitsverhältnis auch eine Aufenthaltsbewilligung erteilt. In der Bestätigung des Ausländer- und Passamtes des Fürstentums Liechtenstein vom 25.11.2014 ist als liechtensteinische Adresse des ***Bf1*** die Adresse Ort1-FL, Adr-FL, eingetragen. Diese Aufenthaltsbewilligung war für die Dauer vom 05.07.2005 bis einschließlich 31.01.2012 erteilt worden.

...

3.

Gemäß Art 4 DBA-Liechtenstein bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine natürliche Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Ist eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt die Person als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Sollte die Person in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügen, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Eine in einem Vertragsstaat unterhaltene ständige Wohnstätte begründet gemäß Art 4 Abs 3 dann einen Wohnsitz im Sinne des Abkommens, wenn der Inhaber der Wohnstätte in diesem Staat die fremdenpolizeilichen Voraussetzungen für einen dauernden Aufenthalt erfüllt. Nach dem klaren Abkommenswortlaut wird damit in Art 4 Abs 3 DBA-Liechtenstein eine zusätzliche Voraussetzung für die abkommensrechtliche Ansässigkeit formuliert, die zu den in Abs 1 angeführten Voraussetzungen hinzutreten muss. Die Aufenthaltsbewilligung des Beschwerdeführers stellt somit eine solche fremdenpolizeiliche Voraussetzung für einen dauernden Aufenthalt dar. Aus diesem Grund war Herr ***Bf1*** zumindest im Zeitraum ab 05.07.2005 als in Liechtenstein ansässig im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens anzusehen, mit der Folge, dass Österreich die liechtensteinischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht besteuern darf. Tatsächlich ist der effektive Wegzug des Berufungswerbers aus Österreich bereits im Mai 1999, und zwar mit Arbeitsbeginn bei der Firma F. in Ort1-FL erfolgt. In diesem Zusammenhang hat zwischenzeitlich auch Herr BB. schriftlich am 01.12.2014 bestätigt, dass der Beschwerdeführer in den letzten 10 Jahren bis zu seinem Umzug nach Österreich nicht nur die Arbeitszeit, sondern auch die geringe Freizeit mit ihm und seinen Freunden in Liechtenstein verbrachte. Zusammengefasst steht eindeutig und nachgewiesenermaßen fest, dass der Beschwerdeführer erst nach seinem Pensionsantritt im November 2011 nach Österreich zurückkehrte und zwischenzeitlich gemeinsam mit seiner Mutter im Elternhaus in Ort1-Ö wohnt. Der Pensionsantritt im Jahre 2011 und das anschließende Zusammenziehen mit seiner pflegebedürftigen Mutter waren der einzige Grund, den den Beschwerdeführer dazu bewogen hat, wieder nach Österreich zurückzukehren. Diesbezüglich können Frau M., der Arbeitskollege BB. sowie der Betriebsleiter der Dienstgeberin jederzeit als Zeugen Angaben machen. Aus diesem Grund werden die Zeugen mit ladungsfähiger Anschrift bekanntgegeben wie folgt:

- M., Ort1-Ö, Adr-Ö,
- BB., Ort2-FL, Adr-FL,
- Betriebsleiter AA., pA F., Ort1-FL, Adr-FL.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass sich die liechtensteinische Wohnung unmittelbar beim Arbeitsplatz des Dienstgebers, und zwar bei der Firma F. in Ort1-FL befunden hat. Die Annahme der erkennenden Behörde, der Beschwerdeführer habe seinen Interessensmittelpunkt von einer vollwertigen Wohnung in Liechtenstein in ein kleines Zimmer

in Österreich in ein sonst unbewohntes Wohnhaus verlagert, ist unverständlich, zumal überhaupt kein Naheverhältnis zu Österreich während dieses Zeitraumes bestanden hat.

4.

Bei der Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen kommt es auf persönliche und wirtschaftliche Beziehungen an, die die gesamte Lebensführung des Abgabepflichtigen hinsichtlich Familie, Besitz, Vermögenswerten, örtlich gebundenen Tätigkeiten, Einnahmequellen, gesellschaftlichen, politischen und kulturellen Beziehungen nach ihrer überwiegenden Bedeutung umfasst. Diese persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen müssen nicht kumulativ vorliegen. Bei gegenläufigen Beziehungen (zB engere persönliche Beziehungen zum einen Staat, engere wirtschaftliche Beziehungen zum anderen Staat) entscheidet das Überwiegen. Dies erfordert eine zusammenfassende Wertung. Es zählt das Gesamtbild der Lebensverhältnisse, wobei den Erwägungen, die sich aus dem persönlichen Verhalten der natürlichen Person ergeben, erhöhte Bedeutung zukommt (vgl VwGH 22.03.1991, 90/13/0073 und Beiser, ÖStZ 1989, 241 ff).

Unstrittig hatte der Beschwerdeführer starke **wirtschaftliche Beziehungen** zu Liechtenstein durch seine ausschließlich in diesem Land ausgeübte Berufstätigkeit. Weiters hatte der Beschwerdeführer in Liechtenstein in der Betriebstätte seines Dienstgebers eine Wohnung und war diese Eigentumswohnung geräumiger und nach objektiver Einschätzung auch komfortabler als das Kinderzimmer im österreichischen Elternhaus in Ort1-Ö. Im Übrigen steht unzweifelhaft fest, dass die Wohnung in der Betriebstätte einen kurzen Arbeitsweg ermöglichte. Zudem kann mit Sicherheit davon ausgegangen werden, dass der im Streitjahr 2004 bereits 53 Jahre alte und seit langem im Geschäftsleben tätige Beschwerdeführer die Intimsphäre einer eigenen Wohnung dem Kinderzimmer im Elternhaus vorgezogen hat.

Außerdem hatte der Beschwerdeführer sowohl ein liechtensteinisches Bankkonto als auch einen liechtensteinischen Lenkerausweis. Entsprechend seinen Angaben und den dem Finanzamt Feldkirch bereits vorgelegten und nachgewiesenen Unterlagen (Steuererklärungen und Steuerbescheide) bezahlte der Beschwerdeführer in Liechtenstein auch stets seine Steuern. Nach allgemeiner Lebenserfahrung darf vor diesem Hintergrund ernsthaft angenommen werden, dass der Beschwerdeführer an persönlichen Beziehungen in Liechtenstein zumindest solche zu Mitarbeitern und Geschäftspartnern pflegte. Anders als zu Liechtenstein hatte der Beschwerdeführer im Streitjahr keine wirtschaftlichen Beziehungen zu Österreich.

Persönliche Beziehungen unterhielt der Beschwerdeführer lediglich zu seiner Mutter, die er gelegentlich in Ort2-Ö oder an den Wochenenden im elterlichen Wohnhaus in Ort1-Ö besuchte. Dennoch war das gesamte persönliche und berufliche Umfeld, das auch die Wochenenden des Beschwerdeführers prägte, in Liechtenstein gelagert. Dies ergibt sich aus

der beigeschlossenen Bestätigung bezüglich der persönlichen Beziehungen seines Arbeitskollegen BB..

Zusammengefasst steht fest, dass im vorliegenden Rechtsfall sowohl die wirtschaftlichen als auch die persönlichen Beziehungen des Beschwerdeführers bereits im Jahre 2004 ausschließlich in Liechtenstein gelegen waren. Dies ist nachweislich durch die vorangeführte Bestätigung der F. vom 19.01.2015, der Bestätigung des BB. vom 01.12.2014, der bereits dem Finanzamt vorgelegten Meldebestätigung und sonstigen Unterlagen eindeutig zu entnehmen.“

5. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29.01.2015 hat das Finanzamt die Beschwerde vom 20.01.2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 als unbegründet abgewiesen. Laut der angeführten Begründung ergäbe sich nach Ansicht des Finanzamtes aus der Beschwerde vom 20.01.2015, dass der Bf. im Jahr 2004 in Liechtenstein über keine Aufenthaltsbewilligung verfügt habe, weshalb er aufgrund der Bestimmung des Art. 4 Abs. 3 DBA Liechtenstein in diesem Jahr nicht in Liechtenstein, sondern in Österreich ansässig gewesen sei. Demzufolge seien die im Beschwerdejahr 2004 bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen, welche in Liechtenstein bezogen worden seien, im Ansässigkeitsstaat Österreich der Besteuerung zu unterziehen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.01.2015 hat das Finanzamt die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen 2004 abgewiesen. Nach der angeführten Begründung könnten Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen nicht mit der Begründung angefochten werden, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (unter Hinweis auf Ritz, BAO³, Rz 34 zu § 205).

6. Dagegen stellte der Bf. durch seinen anwaltlichen Vertreter mit Schreiben vom 26.02.2015 einen Vorlageantrag. Darin wurde den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung vom 29.01.2015 betreffend Einkommensteuer 2004 entgegnet, dass bereits in der Beschwerde ausführlich dargetan worden sei, dass der Bf. seit dem 01.05.1999 bis zu seinem Pensionsantritt am 31.10.2011 bei der Firma F. in Ort1-FL, Adr-FL, gearbeitet und gewohnt habe. Da die erkennende Behörde in der Beschwerdevorentscheidung davon ausgehe, dass der Bf. im Kalenderjahr 2004 über keine Aufenthaltsbewilligung in Liechtenstein verfügte, habe sich der Bf. nunmehr bemüht, vom Ausländer- und Passamt des Fürstentums Liechtenstein eine entsprechende Wohnsitzbestätigung zu erhalten. Diesbezüglich werde auf die angeschlossene Urkunde bzw. die Wohnsitzbestätigung des Ausländer- und Passamtes des Fürstentums Liechtenstein vom 11.02.2015 verwiesen. Dieser Wohnsitzbestätigung ließen sich auch die Wohnadressen des Bf. im Kalenderjahr 2004 entnehmen. Demnach stehe nachgewiesenermaßen fest, dass der Bf. im Kalenderjahr 2004 in der Zeit vom 25.04.2004 bis einschließlich 15.12.2004 am Sitz seines Dienstgebers, und zwar in Ort1-FL, Adr-FL, wohnhaft gewesen sei.

7. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 26.02.2015 wurde vom Finanzamt am 23.06.2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 23.06.2015).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist österreichischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz in Österreich. Der Bf. hat seit dem 01.05.1999 bis zu seinem Pensionsantritt am 31.10.2011 bei der Firma F. in Ort1-FL, Adr-FL, gearbeitet und gewohnt. Aufgrund von dem Finanzamt vorliegenden Mitteilungen über die bei einer liechtensteinischen Zahlstelle vorhandenen Vermögenswerte des Bf. hat das Finanzamt ein Vorhalteverfahren beim Bf. abgeführt. Die vom Finanzamt vorgenommenen Ermittlungen waren auf die vom Bf. erzielten Kapitalerträge aus Kapitalanlagen in Liechtenstein, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus Liechtenstein und Sachverhaltsfeststellungen über die Wohnsitzverhältnisse bzw. über den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. gerichtet. Für das Streitjahr 2004 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2004 erlassen, mit dem das Finanzamt ausländische bzw. aus Liechtenstein bezogene Kapitaleinkünfte und die aus seinem Beschäftigungsverhältnis in Liechtenstein erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit jeweils im Schätzungsweg angesetzt und der österreichischen Einkommensbesteuerung unterzogen wurden.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage und ist unstrittig. Strittig im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist, ob Österreich im Jahr 2004 das Besteuerungsrecht an den liechtensteinischen Einkünften des Bf. zusteht.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

1.1. Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung, BGBl. Nr. 24/1971, (kurz: DBA-Liechtenstein), lautet auszugsweise:

„Artikel 4

STEUERLICHER WOHSITZ

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“:

a) eine natürliche Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und

b) eine juristische Person, die ihren Sitz und ihre tatsächliche Geschäftsleitung in diesem Staat hat.

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

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

...

(3) Eine in einem Vertragstaat unterhaltene ständige Wohnstätte begründet nur dann einen Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens, wenn der Inhaber der Wohnstätte in diesem Staat die fremdenpolizeilichen Voraussetzungen für einen dauernden Aufenthalt erfüllt.

(4) ...“

Nach Ansicht des Finanzamtes sei davon auszugehen, dass der Bf. im Jahr 2004 in Liechtenstein über keine Aufenthaltsbewilligung verfügt habe, weshalb er aufgrund der Bestimmung des Art. 4 Abs. 3 DBA Liechtenstein in diesem Jahr nicht in Liechtenstein, sondern in Österreich ansässig sei. Demzufolge seien die im Beschwerdejahr bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen, welche in Liechtenstein bezogen worden sind, im Ansässigkeitsstaat Österreich der Besteuerung zu unterziehen (vgl. Beschwerdevereinsentscheidung vom 29.01.2015).

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichts nun festzustellen, dass die vom anwaltlichen Vertreter angeführte Saisonbewilligung (A) für das Streitjahr 2004 (gültig vom 25.04.2004 bis zum 15.12.2004) nicht dahingehend zu qualifizieren ist, dass der Bf. in Liechtenstein „die fremdenpolizeilichen Voraussetzungen für einen dauernden Aufenthalt erfüllt“ hätte (vgl. Art. 4 Abs. 3 DBA-Liechtenstein). Bei der gegenständlichen Saisonbewilligung (A) für das Streitjahr 2004 (gültig vom 25.04.2004 bis zum 15.12.2004) handelt es sich um keine Bewilligung für einen dauernden Aufenthalt (vgl. UFS 10.09.2003, RV/0421-F/02; siehe dazu auch *Kopf*, SWI 2002, 513 f.). Es ist daher dem Finanzamt darin beizupflichten, dass der Bf. im Jahr 2004 die fremdenpolizeilichen Voraussetzungen für einen dauernden Aufenthalt in Liechtenstein nicht erfüllt hat.

1.2. Losgelöst davon ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2004 nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts allerdings zu Unrecht an den Bf. ergangen, da die Voraussetzungen für die Anwendung der 10-jährigen Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben nicht anzunehmen sind.

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Die Verjährungsfrist für die Festsetzung einer Abgabe beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO bei näher genannten Abgaben - eine solche liegt hier nicht vor - drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO zehn Jahre.

Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren - ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen Entscheidung bedarf - festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind (vgl. zB VwGH 18.09.1991, 91/13/0064, mwN). Nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, daß der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Ob eine Abgabe hinterzogen, somit vorsätzlich ihre Verkürzung bewirkt wurde und ob daher die zehnjährige Festsetzungsverjährungsfrist zur Anwendung gelangt, hat die Abgabenbehörde, wenn noch kein Finanzstrafverfahren durchgeführt worden sein sollte, als Vorfrage (§ 116 BAO) zu beurteilen (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 207 Anm 17, (Stand 15.4.2018, rdb.at)). Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO ist grundsätzlich nach § 33 FinStrG zu beurteilen. Eine Abgabenhinterziehung liegt somit nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vor, sondern erfordert Vorsatz. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen und in der Begründung entsprechend darzulegen sind (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 207 Anm 17a, (Stand 15.4.2018, rdb.at), unter Hinweis auf VwGH 22. 2. 2012, 2009/16/0032 und VwGH 28. 11. 2007, 2007/15/0165, mwN).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus, und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO, 7. Aufl. (2021), § 207, Rz 15, uHa VwGH-Judikatur).

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid betreffend Einkommensteuer 2004 ist am 18. Dezember 2014 an den Bf. ergangen. Hinsichtlich der verlängerten 10-jährigen Verjährungsfrist bzw. der Abgabenhinterziehung hat das Finanzamt folgende Begründung angeführt (siehe die gesondert an den Bf. ergangene Bescheidbegründung vom 23.12.2014 zum vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2004 vom 18.12.2014): „Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 207 Abs. 2 BAO die Verjährungsfrist zehn Jahre beträgt, soweit eine Abgabe

hinterzogen ist. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein Vermögen verfügt und sich dazu entscheidet, dieses statt in Österreich im Ausland, konkret im Fürstentum Liechtenstein mit einem erheblichem Mehraufwand zu veranlassen und sich diesbezüglich auch ausreichende Informationen beschafft, auch von der Steuerpflicht anfallender Erträge in Österreich Kenntnis hat. Da für das Veranlagungsjahr 2004 der Sachverhalt nicht bzw. nicht vollständig offengelegt wurde, ist es zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen worden, dass dadurch Abgaben hinterzogen wurden. Im Hinblick auf den vorliegenden (bedingten) Vorsatz war eine Abgabenhinterziehung als erwiesen anzunehmen und die verlängerte Verjährungsfrist von 10 Jahren anzuwenden.“

Dazu ist nun grundsätzlich festzustellen, dass hinsichtlich der aus Liechtenstein vom Bf. erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom Finanzamt keine Begründungsausführungen zum Vorliegen einer hinterzogenen Abgabe angeführt wurden. Dies wäre allerdings geboten gewesen, da die längere Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO nur den vorsätzlich verkürzten Teil betrifft (arg.: „soweit“; vgl. *Ritz/Koran*, BAO, 7. Aufl. (2021), § 207, Rz 16).

Was die vom Finanzamt angeführte Begründung für die Annahme hinterzogener Kapitalerträge betrifft, erscheinen die vom Finanzamt angeführten Erwägungen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts durchaus für jene Fälle nachvollziehbar, in denen ein in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtiger bzw. ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich sich im Ausland über Kapitalanlagen informiert bzw. dort Kapital anlegt, abgesehen von dem dort veranlagten Kapitalvermögen aber keine persönlichen oder wirtschaftlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen zu diesem Ausland bestehen. Für den gegenständlichen Fall trifft dies allerdings nicht zu. Der Bf. war bereits seit Jahren in Liechtenstein nichtselbständig beschäftigt, wo er auch in einer vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Eigentumswohnung gewohnt hat, was auch vom Finanzamt nicht in Abrede gestellt wurde. Für das Bundesfinanzgericht erscheint es durchaus nicht ganz ungewöhnlich, dass eine im Ausland über Jahre beschäftigte und wohnhafte Person bei im dortigen Ausland gelegenen Banken auch ein Konto unterhält. Das Bundesfinanzgericht kommt für den vorliegenden Fall auch zum Ergebnis, dass unter Berücksichtigung der vorliegenden Sachverhaltsgegebenheiten (durchgängiges Dienstverhältnis des Bf. in Liechtenstein zum gleichen Dienstgeber seit 1999 bis zur Pensionierung, regelmäßig von Liechtenstein erteilte Aufenthaltsbewilligungen und Wohnsitz am Beschäftigungsort in der vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Eigentumswohnung, Meldung des Bf. laut ZMR vom 23.10.2000 bis 13.02.2012 in Österreich mit Nebenwohnsitz, der Bf. ist geschieden bzw. bestehen laut Angaben des Bf. abgesehen zur Mutter des Bf. keine persönliche Beziehungen in Österreich, Bestätigung der Geschäftsleitung bzw. des AA. der ehemaligen Dienstgeberin des Bf. und Bestätigung des BB. über Aufenthalt des Bf. in Liechtenstein) eine Abgabenhinterziehung nicht erweisbar bzw. eine solche Annahme auch nicht zwingend evident erscheint (vgl. zB VwGH 20.06.1990, 86/13/0168). Vor diesem

Hintergrund war auch eine Einvernahme des Bf. bzw. der vom Bf. namhaft gemachten Personen vor dem Bundesfinanzgericht nicht geboten.

Das Bundesfinanzgericht gelangt unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des vorliegenden Falles somit zum Schluss, dass die verlängerte Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO von zehn Jahren für hinterzogenen Abgaben für die gegenständliche Abgabe (Einkommensteuer 2004) nicht zur Anwendung gelangt. Daher war der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 Folge zu geben.

2. Was die Beschwerde gegen die Anspruchszinsen angeht, gilt, dass Anspruchszinsen zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch sind. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt. Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist selbständig anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen. Wird nämlich der Abgabenbescheid abgeändert, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen - wirkungslos gewordenen - Zinsenbescheides zu erfolgen hat (vgl. VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316, mwN). Aus den angeführten Gründen war die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid als unbegründet abzuweisen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3. Zulässigkeit der 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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. März 2022