

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, Anschrift_Österreich, über die Beschwerde vom 26. März 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes_A vom 9. März 2020 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 sowie 2013, Steuernummer StNr._1, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1.) Verfahrensgang:

Der Abgabepflichtige war in den strittigen Jahren bei der Unternehmen_A in Liechtenstein nichtselbständig beschäftigt. Der Beschwerdeführer verfügte sowohl in Ort_A_Österreich, Österreich, als auch in Ort_B_Liechtenstein, Liechtenstein, über einen Wohnsitz.

Das Finanzamt_A forderte beim Beschwerdeführer mit Schreiben betreffend „Ersuchen um Auskunft 2014 – 2018“ vom 3. Mai 2019 die Vorlage eines „Einkommensteuernachweis in der Zeit vom 01.01.2014 – 31.12.2018“ an. Nachdem bei der Abgabenbehörde mit – „anonymen“ - Schreiben vom 13. Mai 2019 um Postzustellung an den Beschwerdeführer an dessen Wohnsitz in Ort_B_Liechtenstein, welcher auch der Mittelpunkt dessen Lebensinteressen wäre, angefragt wurde, ersuchte das Finanzamt mit Schreiben vom 28. Mai 2019 um Bekanntgabe eines Zustellungsbevollmächtigten in Österreich. Dieser wurde mit der Tochter_A namhaft gemacht.

In dem „Ersuchen um Ergänzung“ betreffend „Nichtselbständige Einkünfte aus Liechtenstein“ vom 30. Oktober 2019 führte das Finanzamt_A aus wie folgt:

„Das Finanzamt erlangte Kenntnis davon, dass Sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Liechtenstein beziehen. Für diese Einkünfte hat laut Artikel 15 (1) des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein Österreich, unter Anrechnung der in Liechtenstein bezahlten Quellensteuer (Artikel 23 (2) DBA), das volle Besteuerungsrecht. Da ein Verdacht einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung besteht, werden Sie ersucht, die Anträge auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (Formular L1 und Beilage L1i) für die Jahre 2009 – 2018 gemeinsam mit den Jahreslohnzetteln innerhalb vorgegebener Frist einzureichen.“

Nach Androhung (mit Erinnerung vom 8. Jänner 2020) und Festsetzung einer Zwangsstrafe (mit Bescheid vom 13. Februar 2020) reichte der Beschwerdeführer Lohnausweise des Arbeitgebers Unternehmen_A, Ort_B_Liechtenstein, ua. für die strittigen Jahre, eine in Liechtenstein eingereichte Steuererklärung für das Jahr 2019, eine „Veranlagungsverfügung-Steuerrechnung“ der Gemeinde Ort_B_Liechtenstein für das Steuerjahr 2018 (vom 22. November 2019), eine Bestätigung der Steuerverwaltung des Fürstentum Liechtenstein vom 6. November 2019, eine Bestätigung des Arbeitgebers Unternehmen_A vom 5. November 2019, eine Wohnsitzbestätigung des Ausländer- und Passamt Fürstentum Liechtenstein vom 14. Mai 2019, eine Austrittsbestätigung des Arbeitgebers Unternehmen_A vom 22. Jänner 2020 sowie einen Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt über Anerkennung auf Korridorpension ab 1. Februar 2020 (vom 27. Februar 2020) nach.

Das Finanzamt_A unterwarf in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2009 bis 2011 und 2013 (sämtliche Bescheide mit Ausfertigungsdatum 9. März 2020) die – der Höhe nach geschätzten – in Liechtenstein bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der österreichischen Einkommensteuer, ohne eine (ausländische) Quellensteuer anzurechnen. Begründend führte die Abgabenbehörde aus wie folgt:

„Für die nichtselbständigen Einkünfte in Liechtenstein hat laut Artikel 15 (1) des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein Österreich als Ihr Ansässigkeitsstaat, unter Anrechnung der in Liechtenstein bezahlten Quellensteuer (Artikel 23 (2) DBA), das volle Besteuerungsrecht. Es ist nicht strittig, dass Sie in Liechtenstein über einen Wohnsitz verfügen, jedoch geht das Finanzamt aufgrund der Aktenlage davon aus, dass sich Ihr Lebensmittelpunkt in Österreich befindet (Familie, Hauptwohnsitz, Nebenwohnsitz, sportliche Interessen...).
Aufgrund von Nichtabgabe der Steuererklärung wurden die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.“

In der gegen obige Bescheide fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 26. März 2020 führte der Abgabepflichtige ua. aus wie folgt:

„...der Bf seit 1.2.2020 in Anschrift_A_Österreich seinen dauernden Wohnsitz genommen und ab diesem Zeitpunkt dort auch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen begründet hat. Er ist nämlich seit 1.2.2020 in Pension und hat auch mit diesem Zeitpunkt sein Dienstverhältnis und seinen ständigen Wohnsitz in Liechtenstein aufgegeben. ...

Der Bf war bis 31.1.2020 bei der Fa. Unternehmen_A in Liechtenstein als Zimmermann

beschäftigt. Er war sowohl in Österreich als auch in Liechtenstein gemeldet. Den ständigen Wohnsitz begründete er jedoch nur in Liechtenstein. Der Bf erfüllt im Übrigen auch die fremdenpolizeilichen Voraussetzungen für den dauernden Aufenthalt in Liechtenstein. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen war Liechtenstein, da er dort auch seine persönlichen Beziehungen und Freundschaften pflegte. Den Arbeitslohn erhielt er auf sein Bankkonto in Liechtenstein. Er besaß bzw. besitzt kein eigenes Auto. Lediglich seiner Tochter_A kaufte er vor kurzem ein Auto, dass er auf seinen Namen anmeldete, da diese studiert und noch über kein eigenes Einkommen verfügt. Er ist nur sporadisch zu seiner Tochter nach Tirol gefahren. Er hielt sich überwiegend in Liechtenstein auf, zu Tirol pflegte er weder kulturelle noch sonstige Beziehungen, er ist auch nicht Mitglied irgend eines Tiroler Vereines. Im Art. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein ist geregelt, wie der steuerliche Wohnsitz zu ermitteln ist. Dieser ist aufgrund seiner engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen in Liechtenstein, da er dort auch ständig gewohnt hat und ansässig war. Der Bf ist daher mangels steuerrechtlicher Anknüpfungspunkte in Österreich nicht steuerpflichtig. Zudem ist Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens anzuwenden. Die vom Finanzamt in der Bescheidbegründung angewandten Begriffe „Hauptwohnsitz bzw. Nebenwohnsitz“ sind keine Kriterien für die Ermittlung des steuerlichen Wohnsitzes nach Art. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens und ist daher die Entscheidung der belangten Behörde infolge der Anwendung falscher Begriffe bzw. Sachverhaltselemente unrichtig. Die belangte Behörde führt in der Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden aus, dass sie aufgrund der Aktenlage „davon ausgeht“, dass der Bf den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich habe. Es ist nicht erkennbar, welche Sachverhaltselemente abgewogen wurden. Der lapidare Hinweis auf die Aktenlage macht die Entscheidung nicht überprüfbar und ist daher diese unrichtig bzw. rechtswidrig. Der Vollständigkeit halber sei noch angeführt, dass der Bf in den Wintermonaten Arbeitslosengeld vom AMS bezogen hat. Seiner Information zufolge hätte er das Arbeitslosengeld in erster Linie von der liechtensteinischen Institution erhalten können, aufgrund einer zwischenstaatlichen Vereinbarung habe er aber die Wahl gehabt, das Arbeitslosengeld alternativ auch vom AMS zu bekommen, wozu er sich auch entschieden hat.

Trotz des Umstandes, dass der Bf in Österreich nicht steuerpflichtig ist, wird in eventu die Höhe der festgesetzten Steuerbeträge bestritten. ...

Das Recht auf Festsetzung der Abgaben verjährt nach 5 Jahren. Insofern sind die Steuerjahre vor 2015 verjährt, zumal auch keine Abgaben vorsätzlich (zehnjährige Verjährungsfrist) hinterzogen wurden. Der Bf konnte mit Recht davon ausgehen, dass er mit der Bezahlung einer 6% - 7%igen Einkommensteuer in Liechtenstein seiner Steuerpflicht nachgekommen ist. Die Einkommensteuersätze in Liechtenstein liegen nämlich zwischen 3,5% und maximal 28%. Der Bf hatte als Steuerpflichtiger in Liechtenstein jährlich eine Steuererklärung abzugeben, zu der nur unbeschränkt Steuerpflichtige in Liechtenstein aufgefordert und zur Zahlung der dortigen Einkommensteuer verpflichtet wurden. Die Steuererklärung 2019 an das Fürstentum Liechtenstein wird als Beweis beigelegt. Zudem ist der Bf jährlich zur liechtensteinischen Landes- und Gemein-

desteuer veranlagt worden. Die Veranlagungsverfügung für das Jahr 2018 wird als Beweis beigelegt. Der Bf hat daher weder vorsätzlich noch absichtlich in Österreich hinterzogen, da er mit Fug und Recht davon ausgehen konnte, dass er mit der jährlichen Steuererklärung in Liechtenstein, der Abführung der Gemeinde- und Landessteuern und dem Abzug der Einkommensteuer von seinem Lohn durch den Dienstgeber seiner steuerlichen Verpflichtung vollinhaltlich nachgekommen ist. Insbesondere wurde er vor dem gegenständlichen Verfahren weder von der beteiligten Behörde noch sonst von einer österreichischen Behörde aufgefordert, eine steuerliche Veranlagung durchzuführen. Umso mehr überrascht ihn nun die steuerliche Verfolgung durch die österreichische Finanzbehörde.“ Es werde neben der ersatzlosen Aufhebung der bekämpften Bescheide die Feststellung, dass der Beschwerdeführer mangels Ansässigkeit in Österreich hinsichtlich seiner unselbstständigen Einkünfte in Liechtenstein, in Österreich nicht steuerpflichtig sei, beantragt. Des Weiteren werde die unmittelbare Vorlage der Beschwerde - ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung – an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung beantragt.

Das Finanzamt_A legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht antragsgemäß mit Vorlagebericht vom 16. Juni 2020 zur Entscheidung vor.

Anlässlich der persönlichen Vorsprache vor dem Bundesfinanzgericht erklärte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers Person_Z am 17. März 2022, dieser habe seine Einkünfte in Liechtenstein immer versteuert. Neben dem vom Arbeitgeber vorgenommenen Quellensteuerabzug (siehe die Lohnausweise des Arbeitgebers) habe der Beschwerdeführer jedes Jahr in seiner Wohnsitzgemeinde Ort_A Liechtenstein, die Steuererklärung eingereicht und von der Gemeinde eine bescheidmäßige „Veranlagungsverfügung – Steuerrechnung“ bekommen (siehe hierzu die beispielhaft vorgelegte Steuererklärung für 2019 sowie die „Veranlagungsverfügung – Steuerrechnung“ für 2018).

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes führte das Finanzamt Österreich in seiner Stellungnahme vom 11. April 2022 ua. aus, der Niederschrift vom 17. März 2022 sei unzweifelhaft zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer einmal wöchentlich sowie kurz vor Weihnachten bis Anfang März (Beginn der Arbeitssaison) in Ort_A Österreich aufhältig gewesen wäre. Dem Beschwerdeführer hätte insbesondere vor dem Hintergrund der wöchentlichen Heimfahrten, des Aufenthaltes in der Zwischensaison sowie dem Bezug von österreichischem Arbeitslosengeld bewusst sein müssen, dass sein inländischer Mittelpunkt der Lebensinteressen zusätzlich eine inländische Steuerpflicht zur Folge haben hätte müssen.

2.) Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer ist in Österreich seit 30. April 1998 in Anschrift_A Österreich, (mit Hauptwohnsitz) wohnhaft, wo auch seine Lebensgefährtin_A (bereits seit 1. Jänner 1987) sowie seine Tochter_A (seit 22. September 1996) leben. Des Weiteren verfügt er seit 1. Mai 1998 (ununterbrochen) über einen Nebenwohnsitz in Anschrift_C Österreich (siehe Auskunft aus dem Zentralen Melderegister vom 15. Juni 2020).

Der Beschwerdeführer hatte daneben seit zumindest 2009 eine (Dienst)Wohnung in Ort_B_Liechtenstein, Liechtenstein, inne (siehe Bestätigung der Fa. Unternehmen_A vom 5. November 2019 sowie Wohnsitzbestätigung des Ausländer- und Passamtes Fürstentum Liechtenstein vom 14. Mai 2019).

Im strittigen Zeitraum, nämlich vom 1. Jänner 2009 bis 31. Dezember 2013, war der Beschwerdeführer bei der Fa. Unternehmen_A in Liechtenstein nichtselbständig beschäftigt (siehe die vorgelegten Lohnausweise 2009 bis 2013 der Fa. Unternehmen_A). Die nichtselbständigen Einkünfte wurden in Liechtenstein einer Einkommensbesteuerung (durch Lohnsteuerabzug/Quellensteuerabzug) unterzogen (siehe ua. die Lohnausweise des Arbeitgebers Unternehmen_A). Der Abgabepflichte reichte in seiner in Liechtenstein gelegenen Wohngemeinde Ort_B_Liechtenstein Steuererklärungen für natürliche Personen ein (siehe ua. die Steuererklärung 2019 vom 11. März 2020) und wurde von der Gemeinde Ort_B_Liechtenstein der (Erwerbseinkünfte)Besteuerung (Landes- und Gemeindesteuer) unterworfen (siehe ua. die „Veranlagungsverfügung – Steuerrechnung“ für das Jahr 2018 der Gemeinde Ort_B_Liechtenstein vom 22. November 2019).

Der Steuerpflichtige bezog in den Zeiten ua. vom 1. Jänner bis 1. März 2009, vom 23. Dezember 2009 bis 28. Februar 2010, vom 23. Dezember 2010 bis 27. Februar 2011, vom 23. Dezember 2011 bis 4. März 2012 sowie vom 21. Dezember 2012 bis 31. Dezember 2012 in Österreich vom Arbeitsmarktservice Österreich Arbeitslosengeld (siehe die Bezugsbestätigung des Arbeitsmarktservice Stadt_A vom 6. Februar 2020).

Der Abgabepflichtige war in den Zeiten seiner Beschäftigungen in Liechtenstein regelmäßig wiederkehrend bzw. einmal wöchentlich bei seinen Familienangehörigen bzw. an seinem Wohnsitz in Österreich aufhältig (siehe die Angaben des Beschwerdeführers in den Niederschriften vor dem Bundesfinanzgericht vom 17. März 2022 sowie vor dem Arbeitsmarktservice vom 22. Dezember 2014, vom 23. Dezember 2015, vom 22. Dezember 2017 sowie vom 21. Dezember 2018).

Der Beschwerdeführer ist Vereinsmitglied beim Verin_A. Es kann nicht festgestellt werden, dass der Abgabepflichtige in Liechtenstein über (tiefgreifende) persönliche Beziehungen verfügt hat.

Der Beschwerdeführer reichte beim Finanzamt keine Abgabenerklärungen für die streitgegenständlichen Jahre 2009 bis 2011 und 2013 ein. Die Abgabenbehörde erlangte erst im Jahr 2019 Kenntnis von den in Liechtenstein bezogenen nichtselbständigen Einkünften des Beschwerdeführers und setzte erstmals im Jahr 2019 eine Amtshandlung zur Geltendmachung der Abgabenansprüche Einkommensteuer 2009ff (siehe ua. Vorhalt des Finanzamtes_A vom 30. Oktober 2019).

3.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus der unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus den oben angeführten Unterlagen sowie dem Beschwerdevorbringen.

Der Umstand, dass der Beschwerdeführer in den Zeiten seiner Beschäftigung in Liechtenstein regelmäßig, nämlich einmal wöchentlich bei seinen Familienangehörigen in Österreich, sohin in Anschrift_A_Österreich, aufhältig war, ergibt sich unzweifelhaft aus dessen eigenen Angaben vor dem Arbeitsmarktservice sowie in der Niederschrift vom 17. März 2022. In den vor dem AMS aufgenommenen Niederschriften erklärte der Beschwerdeführer „wahrheitsgemäß“ zum Verhandlungsgegenstand „Feststellung der Grenzgängereigenschaft“, während der (befristeten) Beschäftigungen in Liechtenstein eine dauerhafte Unterkunft (angemeldet seit 30. April 1998) in Anschrift_A_Österreich, inne zu haben, an welcher auch seine Lebensgefährtin_A und - zum Teil - seine Tochter_A wohnhaft wären. Während seiner Beschäftigungen in Liechtenstein sei er mindestens einmal wöchentlich nach Österreich zurückgekehrt (siehe die Niederschriften vom 22. Dezember 2014, vom 23. Dezember 2015, vom 22. Dezember 2017 und vom 21. Dezember 2018). Das Bundesfinanzgericht erhebt keine Bedenken an der Richtigkeit dieser Angaben.

Entgegen den Ausführungen im Schreiben vom 26. März 2020, demzufolge der Abgabepflichtige „nicht Mitglied irgend eines Tiroler Vereines“ sei, gibt dieser in den Niederschriften vor dem AMS vom 22. Dezember 2014 und 22. Dezember 2017 seine Vereinsmitgliedschaft beim Verin_A selbst an. Das Bundesfinanzgericht erhebt gegen die Richtigkeit dieser Angaben keine Zweifel.

Der Abgabepflichtige verwies des Weiteren in seinem Schreiben vom 26. März 2020 zwar auf „persönliche Beziehungen und Freundschaften“ in Liechtenstein, machte diese jedoch weder namhaft noch tätigte er hierzu weitere Ausführungen. Mangels entsprechender Vorbringen ist dem Bundesfinanzgericht daher die Feststellung verwehrt, dass der Abgabepflichtige – abgesehen von allfällig möglichen Bekanntschaften und/oder Freundschaften aus dem Arbeits(Kollegen)kreis bzw. des Alltages – noch weitere tiefgreifende persönliche Beziehungen in Liechtenstein geführt hat.

4.) Rechtslage:

4.a) Unbeschränkte Steuerpflicht Österreich:

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

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG idF StRefG 2009, BGBl. I Nr. 26/2009, der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35 EStG) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a EStG.

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG unterliegen der Einkommensteuer auch die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 25 EStG). Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt gemäß § 2 Abs. 8 Z 1 EStG, dass für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes maßgebend sind.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG sind Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

4.b) Unbeschränkte Steuerpflicht Liechtenstein:

Natürliche Personen sind gemäß Art. 6 Abs. 1 lit. a des Gesetzes vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LGBl-Nr. 2010.340, mit ihrem gesamten Vermögen und gesamten Erwerb unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben.

Demnach sind alle ausländischen Einkünfte (gegebenenfalls unter Berücksichtigung eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens) im Inland zu versteuern.

Der Wohnsitz gilt nach Art. 2 Abs. 1 lit. b SteG der Ort, an dem eine Person sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält. Als gewöhnlicher Aufenthalt gilt nach Art. 2 Abs. 1 lit. c SteG der Ort oder das Gebiet, an dem eine Person nicht nur vorübergehend verweilt.

4.c) DBA Liechtenstein:

Gemäß Artikel 4 Abs. 1 lit. a des Abkommens 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 (DBA-Liechtenstein), BGBl. Nr. 24/1971, 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 nach Art. 4 Abs. 1 des Abkommens eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Liechtenstein die Person als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie

die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Liechtenstein dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 Absatz 2 des Abkommens 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, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 7, 10, 11, 12, 13 Absatz 2, 15 und 16 in Liechtenstein besteuert werden dürfen, so rechnet nach Art. 23 Abs. 2 des Abkommens Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Liechtenstein gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Liechtenstein bezogen werden.

4.d) Wohnsitz:

Die Frage, ob eine Person in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, richtet sich nicht nach dem Doppelbesteuerungsabkommen, sondern ausschließlich nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften (VwGH 12.6.1964, 96/64; VwGH 19.12.2006, 2005/15/0127).

Ein Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO erfordert, dass der Steuerpflichtige die Wohnung "innehat", sie also jederzeit für die eigenen Wohnbedürfnisse nutzen kann (VwGH 16.9.1992, 90/13/0299). Dieses "Innehaben" muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Maßgebend sind dabei jeweils die tatsächlichen Verhältnisse, entscheidend ist die tatsächliche Verfügungsmacht (VwGH 24.1.1996, 95/13/0150).

4.e) Mittelpunkt der Lebensinteressen:

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen kann begrifflich nur an einem Ort gelegen sein (Huemer, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, 134). Zwecks Ausfindigmachung des einen und einzigen "Hauptsteuerdomizils" wird auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen eines Menschen geblickt. Zusätzlich zur Feststellung der faktischen Gegebenheit eines tatsächlichen (körperlichen) Aufenthalts wird in Ansehung der ebenfalls erforderlichen Absicht des Verbleibens an einem Ort auf die tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen eingegangen. Als wesentliche Faktoren, die den Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmen bzw. beeinflussen, gelten der gewöhnliche Aufenthalt und die Wohnsituation, die persönliche und familiäre Lage, die gesellschaftlichen Verhältnisse und die wirtschaftlichen Gegebenheiten einschließlich des regelmäßigen Arbeitsortes (Tanzer, Der Ansässigkeits- (Wohnsitz-)begriff im international-nachbarrechtlichen Vergleich (Österreich-Deutschland-Schweiz) in Lang/Jirousek, Praxis des Internationalen Steuerrechts). Nach Grabner/Wiesner in

Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 1 Anm. 11, befindet sich der Mittelpunkt an dem Ort, zu dem die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen unterhält (VwGH 22.3.1991, 90/13/0073). Indizien sind Beruf, Familie, Religion, Kultur, persönliche Interessen und Neigungen. Entscheidend ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt (VwGH 15.9.2016, Ra 2016/15/0057; VwGH 27.5.2013, 2011/15/0193; Beiser, ÖStZ 89, 243 ff; Fuchs in Hoffstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 1 Tz. 9; Jakom/Marschner, EStG, 2021, § 1 Rz. 20).

Der Mittelpunkt ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere ist (VwGH 15.9.2016, Ra 2016/15/0057; VwGH 16.12.2015, 2013/15/0117; VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193), wobei die Beurteilung anhand objektiv feststellbarer Umstände vorzunehmen ist (VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091). Das Abstellen auf das Überwiegen erfordert eine zusammenfassende Wertung der verschiedenen Beziehungen, es zählt das Gesamtbild der Lebensverhältnisse (Huemer, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, 143).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt den wirtschaftlichen Beziehungen in der Regel eine geringere Bedeutung zu als den persönlichen Beziehungen (VwGH 15.9.2016, Ra 2016/15/0057; VwGH 27.5.2013, 2011/15/0193). Die persönlichen Beziehungen umfassen die gesamte private Lebensführung der natürlichen Person (Huemer, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, 138). Hierunter sind all jene zu verstehen, "die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er seinen Wohnsitz inne hat" (VwGH 15.9.2016, Ra 2016/15/0057; VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193 abstellend auch auf den Bezug von Arbeitslosengeld in Österreich; VwGH 28.10.2008, 2008/15/0114 abstellend vorrangig auf die persönlichen Beziehungen; BFG 19.2.2014, RV/1100427/2011; UFS 25.5.2010, RV/0386-F/08: auch auf die Größe der Wohnung abstellend; UFS 29.6.2012, RV/0023-F/09: Wohnsitz bei Mutter in Österreich; UFS 13.8.2012, RV/0216-F/08: Lebensmittelpunkt bei Familie trotz Scheidung). 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 (VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135; Jakom/Marschner, EStG, 2021, § 1 Rz. 20; Grabner/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 1 Anm. 11), aber auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten, wie Privatsammlungen und die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements (VwGH 15.9.2016, Ra 2016/15/0057; VwGH 27.5.2013, 2011/15/0193); mit anderen Worten alle Umstände, die den eigentlichen Sinn des Lebens ausmachen (Fuchs in Hoffstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 1 Tz. 9). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.2.1970, 1001/69; VwGH 30.1.1990, 89/14/0054; VwGH 20.6.1990, 90/16/0032) zählen dazu insbesondere die familiären, gesellschaftlichen, kulturellen, religiösen und politischen Beziehungen. Aber auch andere Betätigungen zur Entfaltung der

persönlichen Interessen und Neigungen wie zB. die Mitgliedschaft in einem Verein, die Ausübung sportlicher Aktivitäten und anderer Hobbys, das Unterhalten von privaten Kunstsammlungen, sowie Passionen der Person wie zB Jagd oder Pferdehaltung können Indizien für den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellen. Nicht ohne Bedeutung ist auch die Ausübung des Berufes, soweit sie über die bloße wirtschaftliche Funktion des Erwerbens des Lebensunterhaltes hinausgeht (Huemer, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, 138). Die stärkste persönliche Beziehung besteht im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit einer Familie lebt. Diese Annahme setzt die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen, voraus (VwGH 22.3.1991, 90/13/0073; Loukota/Jiroušek, Leitfaden zum revidierten österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen). Bei von der Familie getrennter Haushaltsführung kommt es auf die Umstände der Lebensführung, wie etwa eine eigene Wohnung, einen selbständigen Haushalt, gesellschaftliche Bindungen, aber auch auf den Pflichtenkreis einer Person und hier insbesondere auf ihre objektive und subjektive Beziehung zu diesem Wohnsitz an. Die auf die Wohnsitze entfallenden Aufenthaltszeiten sind ein bedeutsames quantitatives Kriterium dafür, wo der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer Person besteht (VwGH 18.1.1996, 93/15/0145; Fuchs in Hoffstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 1 Tz. 9). 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 (VwGH 27.5.2013, 2011/15/0193).

Die wirtschaftlichen Verhältnisse sind nur in besonders gelagerten Einzelfällen ausschlaggebend (EAS 1712 vom 28.8.2000: nur 20 Tage pro Jahr Aufenthalt bei der Familie in Österreich). Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus (VwGH 15.9.2016, Ra 2016/15/0057; VwGH 27.5.2013, 2011/15/0193). Sind die persönlichen Beziehungen zwischen den Staaten gleich verteilt, geben die wirtschaftlichen Beziehungen den Ausschlag (UFS 23.3.2009, RV/2235-W/08; Jakom/Marschner, EStG, 2021, § 1 Rz. 20). Wirtschaftliche Beziehungen bestehen vornehmlich zu örtlich gebundenen Tätigkeiten oder Einnahmequellen. Dies wird insbesondere jener Ort sein, von dem aus die Person ihrer täglichen Arbeit oder Geschäftstätigkeit nachgeht und von dem aus sie ihr Vermögen verwaltet. Verteilt sich die Tätigkeit auf beide Wohnstätten, so ist es gerechtfertigt, die stärkeren wirtschaftlichen Beziehungen zu jenem Staat anzunehmen, in dem das Vermögen gelegen ist oder aus dessen Quellen die Einkünfte stammen. Liegt demnach der Ort der täglichen Arbeit im Ausland, so werden die engeren wirtschaftlichen Beziehungen zum Ausland bestehen (Huemer, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, 141). Zur Bestimmung der wirtschaftlichen Beziehungen ist

insbesondere die Höhe der Einkünfte ausschlaggebend (UFS 29.2.2008, RV/1122-L/07; Jakom/Marschner, EStG, 2021, § 1 Rz. 20).

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen setzt eine gewisse Dauerhaftigkeit, aber keine ständige Anwesenheit voraus (UFS 13.7.2012, RV/2124-W/08; Jakom/Marschner, EStG, 2021, § 1 Rz. 20). Das Vorliegen des Mittelpunktes der Lebensinteressen kann nur anhand objektiv feststellbarer Umstände beurteilt werden (Grabner/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 1 Anm. 11), während subjektive Absichten einer Person grundsätzlich nicht zu beachten sind (Huemer, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, 134). Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen (VwGH 15.9.2016, Ra 2016/15/0057; VwGH 27.5.2013, 2011/15/0193).

Zusammenfassend ist bei gegenläufigen Beziehungen der Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit die abkommensrechtliche Ansässigkeit einer natürlichen Person in der Regel jenem Ort zuzusprechen, wo sie mit ihrer Familie lebt. Das gleiche gilt, wenn die betreffende Person keine Familie hat, bezüglich anderer persönlich-sozialer Bindungen, zB. hinsichtlich Freunden oder der Teilnahme am gesellschaftlichen Leben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes widerspricht es der Lebenserfahrung, dass eine Person zu einem Wohnsitz, der am Arbeitsort besteht und nur während der Arbeitszeit benützt wird, engere Beziehungen hätte als zu einer mit dem Ehegatten gemeinsam benützten Wohnung. Daraus folgt, dass Personen, die zwar den überwiegenden Teil der Woche im Ausland tätig sind, die Wochenenden, die sonstigen freien Tage und den Urlaub jedoch regelmäßig mit ihren im Inland lebenden Familien verbringen, ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Regel am Ort der privaten Lebensführung und nicht am Arbeitsort haben (Huemer, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, 144, 146 und die hierin zitierte Judikatur).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

4.f) Die für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände sind vom Steuerpflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen (§ 119 Abs. 1 BAO). Abgabenerklärungen stellen ein gesetzlich bestimmtes Instrument der Offenlegung dar (VwGH 24.3.95, 91/17/0161; Jakom/Peyerl, EStG, 2021, § 42 Tz. 3). Die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer sind bis Ende April jedes Folgejahrs einzureichen; bis Ende Juni des Folgejahrs dann, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt (§ 134 Abs. 1 BAO). Die Abgabenerklärungen verlangen vor der Unterschrift bzw. vor der elektronischen Versendung die Erklärung, die Angaben richtig und vollständig gemacht zu haben. Sie hat vor allem finanzstrafrechtliche Bedeutung (Jakom/Peyerl, EStG, 2021, § 42 Tz. 10, 16).

4.g) Verjährung:

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung (§ 207 Abs. 1 BAO). Die Verjährungsfrist beträgt nach Abs. 2 leg.cit. bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Die Verjährung beginnt nach § 208 BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Nach § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Der Abgabensanspruch entsteht nach Abs. 2 lit. a Z 2 leg.cit. bei der (zu veranlagenden) Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabensanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich nach § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Bei der veranlagten Einkommensteuer beginnt sohin die Verjährung mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO). Die Verjährungsfristen des § 208 Abs. 1 BAO und des § 209 Abs. 3 BAO beginnen hier gleichzeitig zu laufen.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgabe iSd § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen. Der Abgabenhinterziehung macht sich gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wer - zumindest bedingt - vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 leg.cit. ist nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt werden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabensanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine im Abgabenveranlagungsverfahren zu klärende Vorfrage (VwGH 7.12.2000, 2000/16/0083, 0084; VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159; VwGH 28.6.2012, 2009/16/0076 bis 0078; VwGH 30.3.2016, Ra 2016/13/0007). Nicht erforderlich ist daher für die Annahme der zehn Jahre betragenden Verjährungsfrist ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren (VwGH 23.4.1985, 84/14/0157; VwGH 29.9.1997, 96/17/0453; VwGH 31.8.2000, 99/16/0110) oder die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142; VwGH 20.12.1994, 89/14/0149; VwGH 5.7.1999, 98/16/0391; VwGH 15.11.2005, 2002/14/0154). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (VwGH 19.3.2008, 2005/15/0072; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292; VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032), und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142; VwGH 17.12.2003, 99/13/0036). Diese Beurteilung hängt nicht davon ab, ob der Prüfungsauftrag auf § 99 Abs. 2 FinStrG Bezug genommen hat (VwGH 20.6.1990, 86/13/0168; Ritz, BAO⁶, § 207 Rz. 15). Diese Verjährungsfrist gilt auch dann, wenn eine Bestrafung etwa wegen § 29 FinStrG (Selbstanzeige) nicht zulässig (VwGH 3.2.1961, 1425/60; VwGH 28.1.1997, 96/14/0152, 0153) ist (Ritz, BAO⁶, § 207 Rz. 16).

Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides (bzw. Beschlusses oder Erkenntnisses) zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (VwGH 23.9.1988, 85/17/0132; VwGH 29.9.1997, 96/17/0453).

Zum objektiven Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG gehört neben der Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht auch ein Erfolg, nämlich das Bewirken (Verursachen) einer Abgabenverkürzung. Die (vorsätzliche) Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wird unter dem Aspekt des § 33 Abs. 1 FinStrG erst (bzw. nur) dann relevant, wenn sie als Tathandlung einer Hinterziehung zu werten ist (vgl. dazu Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rzen 131, 181). Eine derartige Abgabenhinterziehung begeht sohin, wer zumindest bedingt vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht seine einkunftserzielende Betätigung der Abgabenbehörde nicht anzeigt und diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten (§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG).

Als Zeitpunkt der Bewirkung der Abgabenverkürzung im Falle der Nichtabgabe der Abgabenerklärung wird im Gesetz der Ablauf der gesetzlichen Erklärungs-, Anmelde- oder Anzeigefrist festgelegt.

Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbestand entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (bedingter Vorsatz).

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht (VwGH 16.12.1998, 96/13/0033). Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung kann nur angenommen werden, wenn der Vorsatz alle Tatumstände erfasst; dies gilt auch für den bedingten Vorsatz (OGH 26.3.1982, 10 Os 35/82; VwGH 23.1.1970, 94/69). Der Täter muss wissen und wollen, dass er eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und dass diese Pflichtverletzung zur Abgabenverkürzung führt. Bei Verletzungsdelikten hat sich das Bedenken und Beschließen auf den tatbildmäßigen Erfolg zu beziehen. Hingegen reicht das Wissen des Abgabepflichtigen um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen einerseits und deren Unterlassung andererseits allein noch nicht hin, unter allen Umständen auf eine mit Vorsatz begangene Tathandlung zu schließen (VwGH 28.5.1971, 433/70; VwGH 28.6.1995, 94/16/0282). Es reicht nicht aus, den deliktischen Vorsatz allein auf die Tatsache der Abgabenverkürzung zu stützen (OGH 12.12.1995, 14 Os 164/94). Aus dem Gesamtbild muss sich ein eindeutiger Beweis für das Vorliegen des Vorsatzes auf alle Merkmale des Tatbestandes sowie auf alle einzelnen, dem Abgabepflichtigen zur Last gelegten Tathandlungen gegeben sein (VwGH 22.11.1963, 22/62).

Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, somit als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist bzw. sich damit abfindet (VwGH 8.2.1990, 89/16/0201). Davon spricht man, wenn der Täter intellektuell erkannt hat, dass sein Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen kann und er diesen Erfolg billigend in Kauf nimmt (vgl. Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 216 und die dort zitierte OGH- bzw. VwGH-Rechtsprechung).

Auch bedingter Vorsatz setzt grundsätzlich eine (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters voraus, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (VwGH 14.2.1988, 83/14/0105; VwGH 6.12.1990, 90/16/0064).

Von der Judikatur werden an die Wissenskomponente keine allzu strengen Maßstäbe angelegt. Demnach genügt es für den Hinterziehungsvorsatz des § 33 FinStrG, wenn der Bürger eine grundsätzliche Steuerpflicht seiner Zusatzeinkünfte ernstlich für möglich hält. Der Vorsatz entfällt nicht deshalb, weil er nicht weiß, welche Rechtsnorm anzuwenden bzw. welche Einkunftsart davon betroffen ist. Die Kenntnis über das prinzipielle Bestehen einer Einkommensteuerpflicht kann bei intellektuell durchschnittlich begabten Personen vorausgesetzt werden. Auch einem steuerrechtlichen Laien muss bewusst sein, dass beim Führen eines Betriebes regelmäßig Abgaben zu entrichten sind (vgl. Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 219,

und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 207 E 62; siehe dazu auch UFS 5.3.2010, RV/0510-W/10; UFS 19.7.2012, RV/0107-S/08).

Der Tatvorsatz muss bereits vor bzw. bei Ausführung der Tat vorliegen, sodass nachträglich eingetretene Umstände nicht von Bedeutung sind (vgl. VwGH 20.4.2006, 2004/15/0113; Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 224).

Dem Täter wird nach § 9 FinStrG weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterlief.

5.) Erwägungen:

5.a) Streitgegenständlich ist die Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und 2013, so- dass die jeweiligen Verjährungsfristen gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf der entsprechenden (Veranlagungs)Jahre begannen. Die fünfjährige Verjäh- rungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO endete sohin im vorliegenden Fall (spätestens) zum 31. De- zember 2018.

Die Abgabenbehörde erbrachte für sämtliche Veranlagungsjahre erstmals im Jahr 2019 auf die Geltendmachung des Abgabenanspruches Einkommensteuer für 2009ff gerichtete Amtshand- lungen (siehe ua. das Vorhalteschreiben vom 30. Oktober 2019) und erließ erst im Jahr 2020 die (bekämpften) Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 und 2013 (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 9. März 2020). Nachdem das Finanzamt erst nach dem 31. Dezember 2018 tätig wurde, stellen die ab dem Jahr 2019 vorgenommenen Verwaltungsakte keine die fünfjährige Verjährungsfrist verlängernden Amtshandlungen nach § 209 Abs. 1 BAO dar, sodass - ausgehend von einer in sämtlichen Veranlagungsjahren gegebenen regulären Verjährungsfrist von fünf Jahren - im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 und 2013 (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 9. März 2020) schon Verjährung eingetreten wäre.

Streit besteht im vorliegenden Fall daher darüber, ob hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und 2013 nicht von der regulären Verjährungsfrist von fünf Jahren, son- dern von der verlängerten Frist von zehn Jahren bei hinterzogenen Abgaben auszugehen ist.

5.b) Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass der Beschwerdeführer in den strittigen Jahren in Liechtenstein nichtselbständige Einkünfte erzielt hat, welche in Liechtenstein einer Einkom- mensbesteuerung (durch Lohnsteuerabzug/Quellensteuerabzug) unterzogen wurden (siehe ua. die Lohnausweise des Arbeitgebers Unternehmen_A). Der Abgabepflichtige reichte in seiner in Liechtenstein gelegenen Wohnsitzgemeinde Ort_B_Liechtenstein Steuererklärungen für natürliche Personen ein (siehe ua. die Steuererklärung 2019 vom 11. März 2020) und wurde

von der Gemeinde Ort_B_Liechtenstein der (Erwerbseinkünfte) Besteuerung (Landes- und Gemeindesteuer) unterworfen (siehe ua. die „Veranlagungsverfügung – Steuerrechnung“ für das Jahr 2018 der Gemeinde Ort_B_Liechtenstein vom 22. November 2019).

5.c) Die bekämpften (österreichischen) Einkommensteuerbescheide legen zugrunde, dass der Beschwerdeführer seine in Liechtenstein erzielten Einkünfte in Österreich erklären und der österreichischen Einkommensteuer unterwerfen hätte müssen. Der Beschwerdeführer wäre demzufolge seiner gesetzlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht nachgekommen.

Außer Streit steht, dass der Beschwerdeführer im strittigen Zeitraum sowohl in Ort_A_Österreich, Österreich, (Familienwohnsitz mit seiner Lebensgefährtin und Tochter) als auch in Ort_B_Liechtenstein, Liechtenstein, (Dienstwohnung) Wohnungen innehatte und sohin aufgrund seiner Wohnsitze sowohl in Österreich als auch in Liechtenstein unbeschränkt (einkommen)steuerpflichtig war (siehe dementsprechend hierzu auch die „Veranlagungsverfügung - Steuerrechnung“ für das Jahr 2018 der Gemeinde Ort_B_Liechtenstein, Liechtenstein, vom 22. November 2019).

Aufgrund der in beiden Staaten gegebenen Wohnsitze bzw. ständigen Wohnstätten gilt gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Liechtenstein der Beschwerdeführer als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem er in dieser Zeit die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Als Anknüpfungspunkte an Liechtenstein bestehen die Berufstätigkeit als Dienstnehmer bei der Unternehmen_A sowie eine ständige Wohnstätte in Form der Dienstwohnung. Darüber hinaus hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren kein substantiiertes Vorbringen über konkrete persönliche Beziehungen in Liechtenstein, die über persönliche Beziehungen in Österreich hinausgingen, erstattet. Übliche Kontakte zu Arbeitskollegen und im Alltagsleben fallen nicht als persönliche Beziehungen ins Gewicht.

Demgegenüber verbanden den Beschwerdeführer mit Österreich - abgesehen von seinem (Haupt)Wohnsitz in Ort_A_Österreich - seine persönlichen Beziehungen zu seiner Lebensgefährtin_A und Tochter_A, mit denen er seit Jahren (mit der Lebensgefährtin_A seit zumindest 1998) eine gemeinsame Wohnung in Ort_A_Österreich teilt, zu der er im strittigen Zeitraum auch regelmäßig zurückgekehrt ist. Daneben hatte der Beschwerdeführer noch einen (österreichischen) Nebenwohnsitz in Ort_C_Österreich und war Vereinsmitglied bei einem österreichischen Schiclub.

Bei Abwägung der Gesamtheit der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Beschwerdeführers zu den beiden Vertragsstaaten Österreich und Liechtenstein ergibt sich, dass Österreich den bedeutungsvolleren Staat für diesen darstellt. Den persönlichen Beziehungen, welche nach der Aktenlage ausschließlich ua. bei seiner Familie in Österreich gepflegt wurden, kommt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die größere Bedeutung als den

wirtschaftlichen Beziehungen, sohin der Einkunftsquelle in Liechtenstein, zu. Die fortbestehende tiefe Verwurzelung des Beschwerdeführers liegt in Österreich, wo im Streitzeitraum für ihn der bedeutungsvollere Wohnsitz gelegen ist.

Nach dem Gesamtbild der obig dargestellten Lebensverhältnisse befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers in Österreich. Dies deckt sich auch mit dem Bezug des Arbeitslosengeldes in Österreich, da derartige Unterstützungszahlungen nach herrschender Rechtsprechung für einen im Staat des Bezuges gelegenen Mittelpunkt der Lebensinteressen sprechen (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; VwGH 22.2.2012, 2009/08/0293, mit Hinweisen auf die Judikatur des EuGH).

Der Beschwerdeführer ist aufgrund des in Österreich gelegenen Mittelpunktes seiner Lebensinteressen nach Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Liechtenstein in Österreich ansässig iSd DBA-Liechtenstein. Der Republik Österreich kommt sohin nach Art. 23 in Verbindung mit Art. 15 DBA-Liechtenstein das Besteuerungsrecht an den in Liechtenstein aus der unselbständigen Tätigkeit bezogenen Einkünfte unter Anrechnung der in Liechtenstein gezahlten (Quellen)Steuer zu. Der Beschwerdeführer wäre demzufolge zur Erklärung der in Liechtenstein bezogenen nichtselbständigen Einkünften in Österreich verpflichtet gewesen; diese Einkünfte wären in Österreich der Einkommensteuer zu unterziehen gewesen.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich damit den Überlegungen des Finanzamtes an, dass im konkreten Fall die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG erfüllt ist.

5.d) Zur subjektiven Tatseite ist hierauf zu verweisen, dass die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG Vorsatz erfordert, wobei bedingter Vorsatz genügt. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt aber konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht.

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Willen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht 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 (VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059; VwGH 30.10.2003, 99/15/0098).

Die strittigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden in den streitgegenständlichen Jahren durch den vom Arbeitgeber durchgeführten Lohnsteuerabzug sowie durch die „Veranlagungsverfügung – Steuerrechnung“ der Gemeinde Ort_B_Liechtenstein in Liechtenstein der (Einkommens)Besteuerung unterzogen. Für das Bundesfinanzgericht steht außer Zweifel, dass der Beschwerdeführer diese Einkünfte – grundsätzlich - nicht der Besteuerung entziehen

wollte, sondern ausdrücklich hiervon Kenntnis hatte, dass er für diese in Liechtenstein Einkommensteuer entrichtet hat.

Für den gegenständlichen Fall ist nunmehr entscheidungswesentlich, ob der Beschwerdeführer iSd bedingten Vorsatzes für möglich gehalten hat, dass die – bereits in Liechtenstein der Besteuerung unterworfenen – Einkünfte auf Grund seines in Ort_A_Österreich gelegenen Wohnsitzes auch in Österreich – und damit für ihn ein zweites Mal – der Einkommensteuer zu unterwerfen sind.

Die Abgabenbehörde geht von einer vorsätzlichen Hinterziehung aus, da der Beschwerdeführer die Steuerpflicht in Österreich ernstlich für möglich halten musste bzw. bei einem berufsmäßigen Parteienvertreter eine Auskunft über seine bestehenden steuerlichen Verpflichtungen in Österreich einholen hätte müssen.

Auf Grundlage der gegebenen Aktenlage kann das Bundesfinanzgericht nicht erkennen, dass der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall tatsächlich maßgebende Hinterziehungskriterien der Straftatbestände verwirklicht hat. Die Abgabenbehörde hätte vielmehr konkrete nachprüfbare Nachweise für eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung erbringen müssen und ihren Verdacht nicht ausschließlich auf Vermutungen stützen dürfen. Das bloße abstrakte Abstellen auf eine „Parallwertung in der Laiensphäre“ eines Abgabepflichtigen ist jedenfalls im strittigen Verfahren für die Annahme eines Vorsatzes als Schuldform nicht ausreichend, zumal von dem Finanzamt auch nicht dargelegt wurde, aufgrund welcher Umstände der Beschwerdeführer als Laie das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals für eine Steuerpflicht zumindest im Wesensgehalt richtig erkannt habe. Das Bundesfinanzgericht erachtet bei einem Steuerlaien vielmehr für wahrscheinlicher, dass dieser nach einer bereits erfolgten Besteuerung der Einkünfte im Tätigkeits- und (Berufs)Wohnsitzstaat keineswegs eine allfällig bestehende weitere Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung und neuerlichen Besteuerung der bereits im Tätigkeitsstaat versteuerten Einkünfte im (Familien)Wohnsitzstaat annehmen wird. Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde kann dem Beschwerdeführer nach der gegebenen Aktenlage nicht unterstellt werden, dass dieser eine Steuerpflicht in Österreich als naheliegend angesehen hat und eine solche Steuerverkürzung hinzunehmen gewollt war bzw. sich damit abgefunden hat. Wenngleich die Kenntnis über das prinzipielle Bestehen einer Einkommensteuerpflicht vorausgesetzt werden kann, darf bei einem steuerrechtlichen Laien - ohne nähere Begründung - nicht hiervon ausgegangen werden, dass diesem auch das - im gegebenen Fall bestehende – Besteuerungsrecht der Republik Österreich bewusst sein musste.

Für das Bundesfinanzgericht ist glaubwürdig, dass ein Abgabepflichtiger, der jahrelang keine Abgabenerklärungen in Österreich abgegeben hat, sondern dessen Steuerpflicht in Liechtenstein ausschließlich durch den Lohnsteuerabzug seines Dienstgebers bzw. der Abgabe der Steuererklärung erfüllt wurde, davon ausgegangen ist, dass er darüber hinaus keine weiteren steuerlichen Verpflichtungen (ua. in Österreich) zu erfüllen hat; insbesondere auch deshalb

davon ausgehen konnte, da in all den Jahren ab Beschäftigungsbeginn in Liechtenstein die österreichische Abgabenbehörde keinerlei Verfolgungshandlungen irgendwelcher Art ihm gegenüber gesetzt hat. Hieran vermag auch nichts der Familienwohnsitz oder der Aufenthalt in der Zwischensaison in Ort_A_Österreich etwas zu ändern.

Dass bei entsprechender Kenntnis (entweder durch den Beschwerdeführer selbst oder einen von ihm beauftragten steuerlichen Vertreter) der vorliegenden steuerlichen Besonderheiten bei der Auslandstätigkeit der nun diesbezüglich aufgetretene Sorgfaltsmangel vermieden hätte werden können, bedeutet nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im gegenständlichen Fall aus den oben angeführten Gründen nicht, dass über den verwirklichten „Rechtsirrtum“ bereits ein hinausgehender „Vorsatz“ vorliegt; dies hätte eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung vorausgesetzt. So findet sich im vorgelegten Verwaltungsakt kein nachprüfbarer Hinweis darauf, dass der Beschwerdeführer etwa über besondere steuerliche Kenntnisse betreffend Auslandstätigkeit, Doppelbesteuerung etc. verfügt hat.

Hieran vermögen auch nichts die – vom Finanzamt vorgebrachten - Umstände etwas zu ändern, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2019 der behördlichen Aufforderung auf Einreichung der Steuererklärungen nicht nachgekommen ist oder im Jahr 2020 erst nach Erlassung der bekämpften Einkommensteuerbescheide tätig wurde. Ein Tatvorsatz muss bereits bei Ausführung der Tat, sohin im Falle der Nichtabgabe der Steuererklärung mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungs-, Anmelde- oder Anzeigefrist vorliegen und kann demzufolge nicht durch ein Verhalten erst in den Folgejahren (2019ff) verwirklicht werden. Der Beschwerdeführer hat zudem dem Arbeitsmarktservice Österreich ausdrücklich seine Einkünfte in Liechtenstein dargelegt, sodass aus dem Arbeitslosenbezug auch keine Abgabenhinterziehung abgeleitet werden kann.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass die gegebene Aktenlage keinen Vorsatz iSd § 33 FinStrG begründen kann, weshalb die längere Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO keine Anwendung findet (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059). Da somit für die gegenständlichen Streitjahre 2009 bis 2011 und 2013 (mangels Vorsatz) Verjährung eingetreten ist, war der Abgabenbehörde die Erlassung der bekämpften Bescheide verwehrt. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

6.) 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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 14. April 2022