

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Name_A in der Beschwerdesache
Beschwerdeführer, Anschrift_A, über die Beschwerde vom 27. Oktober 2021 gegen die
Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 11. Oktober 2021 betreffend

- a) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2012 sowie
 - b) Einkommensteuer für das Jahr 2012,
- Steuernummer Nummer_A

I.) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer für das
Jahr 2012 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos
aufgehoben.

II.) beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 wird als unzulässig
zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1.) Verfahrensgang:

Das Finanzamt_A erließ einen Einkommensteuerbescheid 2012 (mit Ausfertigungsdatum 14.
Februar 2020), welcher nach Beschwerdezurückziehung in Rechtskraft erwuchs.

Mit Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer
2012 (mit Ausfertigungsdatum 11. Oktober 2021) hob das Finanzamt Österreich obigen Ein-
kommensteuerbescheid 2012 (vom 14. Februar 2020) mit nachfolgender Begründung auf:

„... Die Wiederaufnahme eines rechtskräftig erledigten Verfahrens eröffnet die Möglichkeit, bisher unbekannten aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen in einer neuerlichen Entscheidung Rechnung zu tragen. Sie wurden im Zuge eines Ergänzungsersuchens vom 30.10.2019 dazu aufgefordert, Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2009 - 2018 gemeinsam mit Jahreslohnzetteln innerhalb der vorgegebenen Frist (09.12.2019) nachzureichen. Bei der Beantwortung des Vorhaltes wurde lediglich eine Stellungnahme dazu abgegeben, dass sich der Mittelpunkt Ihrer Lebensinteressen in Liechtenstein befindet. Auf Grund dieses Sachverhaltes wurde am 14.02.2020 der Einkommensteuerbescheid 2012 erlassen. Da zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides kein Nachweis über die ausländischen Einkünfte vorlag, wurden diese im Schätzungswege ermittelt. Am 29.09.2020 wurde dem Finanzamt erstmals ein Jahreslohnausweis betreffend das Jahr 2012 übermittelt. Somit wurden dem Finanzamt am 29.09.2020 neue Beweismittel (Lohnausweis) vorgelegt. Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände. Keine Tatsachen hingegen sind etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse auf eine Änderung der Rechtsprechung oder eine vorhergehende Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage zurückzuführen sind (vgl VwGH 17.9.1990, 90/15/0118, oder VwGH 19.11.1998, 96/15/0148). Aus diesem Grund wird der Einkommensteuerbescheid 2012, welcher am 14.02.2020 erlassen wurde, gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO wiederaufgenommen und ein neuer Sachbescheid erlassen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden. Im Übrigen wird auf die Begründung im neu zu erlassenden Einkommensteuerbescheid 2012 verwiesen.“

Die Abgabenbehörde setzte im (neu erlassenen) Einkommensteuerbescheid 2012 (mit Ausfertigungsdatum 11. Oktober 2021) die in Liechtenstein bezogenen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit mit Betrag_1 € fest. Begründend führte die Abgabenbehörde aus wie folgt: „Der Abgabepflichtige war seit 1992 in Liechtenstein als Zimmerer beschäftigt und ist seit 01.01.2020 in Pension. Er ist in Anschrift_A seit 30.04.1998 mit Hauptwohnsitz und in Anschrift_B seit 01.05.1998 mit Nebenwohnsitz gemeldet. Rechtlich folgt daraus: Gemäß Artikel 4 Abs. 1 DBA-Liechtenstein bedeutet eine in diesem Staat ansässige Person: a) eine natürliche Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Auch in Liechtenstein knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht an den Wohnsitz bzw. den gewöhnlichen Aufenthalt an. Gemäß Artikel 4 Abs 2 DBA-Liechtenstein gilt für eine natürliche Person, die nach Absatz 1 in beiden

Vertragsstaaten ansässig ist, folgendes: Die Person gilt 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). Für die Beurteilung der Frage, zu welchem Ort (in welchem Staat) ein doppelt ansässiger Abgabepflichtiger die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt.

Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. 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 oder gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür sprechen, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat (vgl VwGH 16.12.2015, 2013/15/0117). Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in einer Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, aber auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten, wie Privatsammlungen, und die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements. Übliche Kontakte zu Arbeitskollegen und Mitbewohnern fallen nicht als persönliche Beziehungen ins Gewicht. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen setzt grundsätzlich eine gewisse Dauerhaftigkeit voraus Es ist nicht auf die Verhältnisse eines Jahres abzustellen, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum (vgl BFG vom 10.11.2015, GZ. RV/6100644/2013).

Der Abgabepflichtige ist seit 1992 in Liechtenstein als Zimmerer beschäftigt. Er ist in Anschrift_A seit 30.04.1998 mit Hauptwohnsitz und in Anschrift_B seit 01.05.1998 mit Nebenwohnsitz gemeldet. Die Lebensgefährtin und die Tochter des Abgabepflichtigen sind ebenfalls in Anschrift_A gemeldet. Aus Niederschriften des Arbeitsmarktservices geht hervor, dass der Abgabepflichtige im streitgegenständlichen Jahr sich mindestens einmal wöchentlich an seiner inländischen Adresse aufgehalten hat. Hierbei handelt es sich um eine dauernde Unterkunft. Seine Lebensgefährtin sowie seine Tochter leben ebenfalls im Inland. Der Abgabepflichtige ist außerdem Mitglied im Verein_A. Der letzte Arbeitsvertrag mit Liechtenstein wurde befristet abgeschlossen. Nach Ansicht des zuständigen Finanzamtes liegt eine engere Beziehung des Abgabepflichtigen zum Inland vor und somit ist Österreich Ansässigkeitsstaat gemäß Artikel 4 Abs. 2 DBA-Liechtenstein. Gemäß Artikel 15 Abs. 1 DBA-Liechtenstein dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 Absatz 2, 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 gemäß Artikel 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein Einkünfte, die nach den Artikeln 7, 10, 11, 12, 13 Absatz 2, 15 und 16 in Liechtenstein besteuert werden dürfen, so rechnet 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.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Da die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Liechtenstein im Inland nicht offengelegt wurden und sich der Abgabepflichtige aufgrund der vielen Anknüpfungspunkte zu Österreich zumindest erkundigen hätte müssen, ob neben der Steuerpflicht in Liechtenstein auch eine solche in Österreich besteht und sich der Spruch des Erstbescheides vom 14.02.2020 als nicht richtig erweist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit und das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

In der gegen obige Bescheide fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 27. Oktober 2021 führte der Beschwerdeführer aus wie folgt:

„... Zunächst wird auf § 307 Abs. 1 BAO verwiesen, wonach mit dem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid der frühere (Sach)Bescheid gleichzeitig aufzuheben ist. Im Wiederaufnahmebescheid, drittletzter Absatz wird diesbezüglich ausgeführt „... aus diesem Grund wird der Einkommensteuerbescheid 2012, welcher am 14.2.2020 erlassen wurde, gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO wiederaufgenommen“. Mit dieser Formulierung der Behörde wurde aber der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 14.2.2020 nicht aufgehoben, wie es das Gesetz fordert, sondern „wiederaufgenommen“? Auch bei einer beamtenhaften Rechtsanwendung lässt sich aus einem „wiederaufgenommen“ kein „aufgehoben“ uminterpretieren. Damit fehlt dem Wiederaufnahmebescheid aber ein wesentlicher Bestandteil und ist dieser schon aus diesem Grund rechtsunwirksam bzw. rechtswidrig.

Zur Frage des neu hervorgekommenen Beweismittels (Lohnausweis 2012) darf auf folgendes hingewiesen werden: Das FA Österreich stützt sich auf den Lohnausweis 2012, der dem FA erst am 29.9.2020 vorgelegt wurde. Am 9.11.2020 und am 3.5.2021 - also nach dem 29.9.2020 - sind Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2012 ergangen. In diesen Einkommensteuerbescheiden hätte der Lohnausweis 2012 verwertet werden können bzw. müssen. Wenn das FA Österreich das versäumt hat, gilt dieses Recht bzw. diese Pflicht als erfolglos konsumiert und berechtigt es das FA Österreich nicht mehr einen Wiederaufnahmebescheid zu erlassen, da der vorgelegte Lohnausweis 2012 kein neu hervorgekommenes Beweismittel ist. Daran ändert auch nichts, dass diese Bescheide mit Beschluss des BFG vom 2.7.2021 als rechtsunwirksam erklärt wurden. Der Wiederaufnahmebescheid ist daher rechtsunwirksam.

Der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 11.10.2021 konnte zudem gar nicht rechtswirksam erlassen werden, da der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 14.2.2020 gar nicht aufgehoben wurde.

Zur Verjährung: Zur Vermeidung von Wiederholungen wird bezüglich des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 11.10.2021 auf die Verjährungsausführungen in den Beschwerden vom 26.3.2020 und 17.5.2021 verwiesen, deren Inhalt auch zum Inhalt dieser Beschwerde erhoben wird. Im Vorlagebericht vom 16.6.2020 stellt das FA_A auf Seite 9 zum Hinterziehungstatbestand folgendes fest: „Da der Bf als Beilage zu seinem Vorlageantrag auch Unterlagen betreffend die in Liechtenstein bezahlten Steuern übermittelt hat, kann nach Ansicht des FA_A nicht von einer vorsätzlichen Begehung der Nichterklärung der ausländischen Einkünfte in Liechtenstein ausgegangen werden.“ Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 11.10. 2021 stellt das FA Österreich fest, dass sich der Abgabepflichtige aufgrund der vielen Anknüpfungspunkte in Österreich zumindest erkundigen hätte müssen, ob neben der Steuerpflicht in Liechtenstein auch eine solche in Österreich besteht. Zunächst ist rätselhaft, aufgrund welcher Erkenntnisse die Behörde annimmt, dass sich der Beschwerdeführer diesbezüglich nicht erkundigt hätte. Tatsächlich hat sich der Abgabepflichtige bei mehreren Stellen erkundigt mit der Erkenntnis am Ende, dass er in Österreich gar nicht steuerpflichtig sei. Allein das vermutete Nichterkundigen über die Steuerpflicht in Österreich einen Vorsatz zur Hinterziehung von Steuern zu unterstellen, ist rechtsirrig. Wenn die Behörde von ihrem seinerzeitigen Erkenntnis im Vorlagebericht, dass keine vorsätzliche Hinterziehung vorliegt, abgeht, dann müsste sie das ausführlich begründen, was sie nicht getan hat, aber auch die Sach- und Beweislage gar nicht hergeben würde. Das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2012 ist mangels vorsätzlicher Begehung verjährt. Es wird beantragt, die Beschwerde unmittelbar, ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung, dem BFG zur Entscheidung vorzulegen. Es wird sohin der Antrag gestellt, den Wiederaufnahmebescheid vom 11.10.2021 sowie den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 11.10.2021 ersatzlos aufzuheben“

Mit Vorlagebericht vom 4. Jänner 2022 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht fristgerecht 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 der Fa. Arbeitgeber_A) habe der Beschwerdeführer jedes Jahr in seiner Wohnsitzgemeinde Ort_C, 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 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 (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_B (siehe Auskunft aus dem Zentralen Melderegister vom 15. Juni 2020).

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

Im strittigen Zeitraum, nämlich vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2012, war der Beschwerdeführer bei der Fa. Arbeitgeber_A in Liechtenstein nichtselbständig beschäftigt (siehe den vorgelegten Lohnausweis 2012 der Fa. Arbeitgeber_A vom 5. März 2013). Die nichtselbständigen Einkünfte wurden in Liechtenstein einer Einkommensbesteuerung (durch Lohnsteuerabzug/Quellensteuerabzug) unterzogen (siehe Lohnausweis vom 5. März 2013). Der Abgabepflichtige reichte in seiner in Liechtenstein gelegenen Wohngemeinde Ort_C Steuererklärungen für natürliche Personen ein (siehe ua. die Steuererklärung 2019 vom 11. März 2020) und wurde von der Gemeinde Ort_C der (Erwerbseinkünfte)Besteuerung (Landes- und Gemeindesteuer) unterworfen (siehe ua. die „Veranlagungsverfügung - Steuerrechnung“ für das Jahr 2018 der Gemeinde Ort_C vom 22. November 2019 sowie die Niederschrift vom 17. März 2022).

Der Steuerpflichtige bezog in den Zeiten ua. vom 1. Jänner bis 4. März 2012 sowie vom 21. Dezember bis 31. Dezember 2012 in Österreich vom Arbeitsmarktservice Österreich Arbeitslosengeld (siehe die Bezugsbestätigung des Arbeitsmarktservice Stadt_Z vom 6. Februar 2020).

Der Abgabepflichtige war in den Zeiten seiner Beschäftigung 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 und vom 21. Dezember 2018).

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

Der Beschwerdeführer reichte beim Finanzamt keine Abgabenerklärungen ua. für das streitgegenständliche Jahr 2012 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). Das Finanzamt_A erließ erstmals im Jahr 2020 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 (mit Ausfertigungsdatum 14. Februar 2020).

3.) Beweismwürdigung:

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 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 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 an der Richtigkeit dieser Angaben keine Bedenken.

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 Verein_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 – abge-

sehen 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:

4.1.) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß § 303 Abs. 1 lt. b BAO auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094; VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064; VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; Ritz/Koran, BAO⁷, § 303 Rz 21).

Wiederaufnahmsgründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente (vgl zB VwGH 11.9.1997, 97/15/0078; VwGH 26.6.2000, 96/14/0176). Dies sind solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind (vgl zB Stoll, BAO, 2917). Eine Wiederaufnahme setzt - neben dem Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen - voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (Ritz/Koran, BAO⁷, § 303 Rz 43f).

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108; VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353; VwGH 21.12.2012, 2010/17/0122), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170; Ritz/Koran, BAO⁷, § 307 Rz 8).

Die Bescheidbeschwerde ist gemäß § 260 Abs. 1 lt. a BAO mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Wird ein mit Bescheidbeschwerde angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben (somit nicht iSd § 253 durch einen späteren Bescheid ersetzt), so wird die Bescheidbeschwerde unzulässig. Sie ist als unzulässig geworden zurückzuweisen (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 260 Anm 6; Althuber in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 260, 736; Ritz/Koran, BAO⁷, § 260 Rz 15).

4.2.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.

4.2.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.

4.2.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.

4.2.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).

4.2.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; 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/Jirousek, 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). 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.

4.2.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).

4.3.) Verjährung:

4.3.a) 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 Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Nach § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Der Abgabenanspruch 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 Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist.

4.3.b) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches 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.

4.3.c) 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 Abgabenanspruches 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 Schuldanspruch 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 Rzn 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.

4.3.d) 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 (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 unterliefe, 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 unterliefe.

5.) Erwägungen:

5.1.) Die Abgabenbehörde begründet die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2012 mit dem - erst nach Erlassung des wiederaufgehobenen Einkommensteuerbescheides 2012 (vom 14. Februar 2020) - neu hervorgekommenen, vom Arbeitgeber Arbeitgeber_A ausgestellten Bezugsausweis 2012, welcher erstmals die tatsächliche Höhe der ausländischen Einkünfte 2012 belegen würde.

Nach obig ausgeführter Rechtsgrundlage wäre eine Wiederaufnahme des Verfahrens jedoch nur dann rechtens, wenn diese Tatsache nicht nur neu hervorgekommen wäre, sondern die Kenntnis dieser Bezugshöhe einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen würde. Dies würde voraussetzen, dass die Abgabenbehörde im Jahr 2021 auch zur Erlassung des bekämpften neuen Einkommensteuerbescheides 2012 berechtigt gewesen ist dh. zum einen der Republik Österreich das Besteuerungsrecht an den in Liechtenstein bezogenen Einkünfte zukommt und zum anderen die Abgabenvorschrift im Jahr 2021 nicht bereits verjährt ist.

5.2.) Einleitend bedarf es somit der Abklärung, ob das Finanzamt im Jahr 2021 zur Erlassung des bekämpften Einkommensteuerbescheides für 2012 berechtigt gewesen ist oder nicht.

Streitgegenständlich ist die Einkommensteuer für das Jahr 2012, sodass die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des (Veranlagungs)Jahres 2012 begann. Die fünfjährige Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO endete sohin zum 31. Dezember 2017.

Die Abgabenbehörde erbrachte erstmals im Jahr 2019 auf die Geltendmachung des Abgabenanspruches Einkommensteuer ua. für 2012 gerichtete Amtshandlungen (siehe ua. das Vorhalteschreiben vom 30. Oktober 2019); der bekämpfte Bescheid erging am 11. Oktober 2021. Nachdem das Finanzamt erst nach dem 31. Dezember 2017 tätig wurde, stellen die ab dem Jahr 2019 vorgenommenen Verwaltungsakte keine die fünfjährige Verjährungsfrist verlängern- de Amtshandlung nach § 209 Abs. 1 BAO dar, sodass - ausgehend von einer regulären Verjährungsfrist von fünf Jahren - im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides für 2012 schon Verjährung eingetreten wäre.

Streit besteht im vorliegenden Fall daher darüber, ob hinsichtlich der Einkommensteuer für 2012 nicht von der regulären Verjährungsfrist von fünf Jahren, sondern von der verlängerten Frist von zehn Jahren bei hinterzogenen Abgaben auszugehen ist.

5.2.a) Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2012 in Liechtenstein nichtselbständige Einkünfte erzielt hat, welche in Liechtenstein einer Einkommensbesteuerung (durch Lohnsteuerabzug/Quellensteuerabzug) unterzogen wurden (siehe ua. den Lohnausweis 2012 des Arbeitgebers Arbeitgeber_A). Der Abgabepflichtige reichte in seiner in Liechtenstein gelegenen Wohnsitzgemeinde Ort_C Steuererklärungen für natürliche Personen ein (siehe ua. die Steuererklärung 2019 vom 11. März 2020) und wurde von der Gemeinde Ort_C der (Erwerbseinkünfte)Besteuerung (Landes- und Gemeindesteuer) unterworfen (siehe die „Veranlagungsverfügung - Steuerrechnung“ für das Jahr 2018 der Gemeinde Ort_C vom 22. November 2019 und die Niederschrift vom 17. März 2022).

5.2.b) Dem bekämpften (österreichischen) Einkommensteuerbescheid liegt 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, (Familienwohnsitz mit seiner Lebensgefährtin und Tochter) als auch in Ort_C, 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_C, 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 Arbeitgeber_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 - 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 teilt, zu der er im strittigen Zeitraum auch regelmäßig zurückgekehrt ist. Daneben hatte der Beschwerdeführer noch einen (österreichischen) Nebenwohnsitz in Ort_B 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 Einkünften unter Anrechnung der in Liechtenstein gezahlten (Quellen)Steuer zu.

Der Beschwerdeführer wäre demzufolge zur Erklärung der in Liechtenstein bezogenen nicht-selbständigen Einkünfte 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.

5.2.c) 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 Wollen 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 im strittigen Jahr durch den vom Arbeitgeber durchgeführten Lohnsteuerabzug sowie durch die „Veranlagungsverfügung - Steuerrechnung“ der Gemeinde Ort_C 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 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 nachprüf-

bare 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 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 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 im Vorlagebericht 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). Das streitgegenständliche Veranlagungsjahr 2012 war somit zum Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Einkommensteuerbescheides 2012, sohin im Jahr 2021 bereits verjährt.

5.3.) Aus obig Dargelegtem ergibt sich, dass der Abgabenbehörde im Jahr 2021 die Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2012 verwehrt war. Da sohin kein im Spruch des Einkommensteuerbescheides für 2012 anders lautender (neuer) Einkommensteuerbescheid ergehen hätte dürfen, war die Abgabenbehörde zur streitgegenständlichen Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2012 nicht berechtigt. Der Beschwerde ist daher Folge zu geben und der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid ersatzlos aufzuheben.

5.4.) Mit der ersatzlosen Aufhebung des (bekämpften) Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2012 scheidet der vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 (mit dem Ausfertigungsdatum 11. Oktober 2021) gemäß § 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146).

Der bekämpfte Einkommensteuerbescheid 2012 gehört somit nicht mehr dem Rechtsbestand an. Fällt ein mit Beschwerde angefochtener Bescheid ersatzlos weg, so wird die Beschwerde unzulässig, weshalb die gegen den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid erhobene Beschwerde vom 27. Oktober 2021 zurückzuweisen ist.

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 15. April 2022