

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Günter Wellinger, den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Thomas Karner und Mag. Johannes Schwaighofer in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft Wörgötter und Trixl Wirtschaftstreuhand KG, Ulmbichlweg 3, 6380 St. Johann in Tirol, über die Beschwerde vom 13. November 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes *****FA-Ort***** vom 8. Oktober 2015 betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2009 sowie 2012, Steuernummer *****BF1StNr1*****, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 31. Jänner 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Angelika Aichinger zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet **abgewiesen.**

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren im Wesentlichen, in welchem Staat bzw. in welchen Staaten der Beschwerdeführer (Bf.) in den strittigen Zeiträumen steuerlich ansässig war und ob seine Einkünfte aus weltweit erbrachten Ingenieurleistungen in Österreich steuerpflichtig sind, sowie die Frage, ob im vorliegenden Fall hinterzogene Abgaben vorliegen und die 10-jährige Verjährungsfrist anwendbar ist.

1. Verfahrensgang und Parteivorbringen

1.1. Spontanauskunft aus Deutschland

Am 27.6.2011 übermittelte das Bayerische Landesamt für Steuern eine Spontanauskunft des Finanzamtes *****Arbeitsort-D***** (Deutschland) gemäß Art. 3 Abs. 2 des Schlußprotokolles zum Vertrag zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen, BGBl. Nr. 249/1955, an die österreichische

Finanzverwaltung. Nach dieser Auskunft sei von der deutschen Abgabenbehörde im Zuge einer Betriebsprüfung festgestellt worden, dass der Bf. von Mai 2008 bis März Ingenieurleistungen bei ***Arbeitsort-D*** mit einem Rechnungsbetrag von insgesamt 95.168,00 € erbracht habe. Die Zahlungen seien auf ein Konto bei der Barclays-Bank auf der Kanalinsel Guernsey geflossen. Der Spontanauskunft waren die gegenständlichen Rechnungen und Arbeitszeitaufzeichnungen des Bf. angeschlossen. Sie enthielt überdies wörtlich folgende Feststellung des Betriebsprüfers der deutschen Abgabenbehörde:

*„Die Abrechnungen der Leistungen von Herrn ***Bf-Nachname*** erfolgten über eine ***Kanalinsel-Ltd***. Bei der ***Kanalinsel-Ltd*** handelt es sich um eine sog. Briefkastengesellschaft auf Channel Isles (Sark). Die Zahlungen erfolgten auf ein Konto bei der Barclays-Bank auf Channel Isles (Guernsey). Herr ***Bf-Nachname*** hat meines Erachtens seinen 1 Wohnsitz in Österreich (familiärer Lebensmittelpunkt/verheiratet und Kinder mit Fr. ***Gattin des Bf***). Die Einkünfte sind Herrn ***Bf-Nachname*** zuzurechnen und in Österreich steuerpflichtig.“*

1.2. Abgabenverfahren bis zur Erlassung der angefochtenen Bescheide

Nachdem gegen den Bf. zuvor ein Finanzstrafverfahren eingeleitet wurde (siehe unten im Abschnitt 1.4.), ersuchte die belangte Behörde den Bf. mit Vorhalt vom 7.7.2014 unter Hinweis auf mehrere Umstände, die nach Ansicht der Abgabenbehörde eine unbeschränkte Steuerpflicht im Inland sowie einen inländischen Mittelpunkt der Lebensinteressen indizieren, um Übermittlung einer Ansässigkeitsbescheinigung der britischen Steuerbehörde sowie von Gewinnermittlungen, Steuererklärungen und -bescheiden für die Jahre 2004 bis 2013. Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet, stattdessen erschien der steuerliche Vertreter des Bf. am 4.8.2014 bei der Abgabenbehörde und brachte vor, dass der Bf. aus seiner Sicht alles richtig gemacht habe. Daraufhin wurde ihm die Ansicht der Abgabenbehörde dargelegt, wonach der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. seit 1988 im Inland liege, weil seine Kinder mit seiner Gattin 1988 und 1989 geboren worden seien, er seit 1988 Mitglied der Musikkapelle ***Bf-Ort-Ö*** sei und zudem eine nichtselbständige Tätigkeit für seine Gattin ausübe. Darauf erfolgte kein weiteres Vorbringen.

Am 17.12.2014 begann die belangte Behörde eine Außenprüfung beim Bf. betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer der Jahre 2004 bis 2013. Anlässlich des Prüfungsbeginns wurde keine Selbstanzeige erstattet. Im Zuge des Prüfungsverfahrens ersuchte die Abgabenbehörde den Bf. unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten um Nachweise für die Entrichtung der britischen Steuer, eine behördliche Aufenthaltsbestätigung, Nachweise für die PKW-Zulassung in Großbritannien sowie um Einreichung von Erklärungen ab dem Jahr 2004.

Daraufhin brachte der Bf. zusammengefasst vor, sein Steuerberater in England habe seine Steuerbescheide gehabt, aber „glaublich“ 2010 seine Kanzlei aufgelöst. Er wisse nicht, ob er noch lebt oder wo er sich aufhält. Die britische Finanzverwaltung archiviere die Unterlagen nur für sechs Jahre, deshalb könne er diesbezüglich keine Unterlagen vorlegen. Eine behördliche Aufenthaltsbestätigung gebe es in Großbritannien nicht. Seine Einkünfte werde er nicht erklären, da Österreich dafür kein Besteuerungsrecht habe. Er sei vielmehr von 2004 bis 2008 als Dienstnehmer der Fa. ***UK-Ltd-1*** in ***Bf-Ort-UK*** (England) beschäftigt gewesen, die in Österreich keine Betriebsstätte habe.

In der Ladung zur Schlussbesprechung führte die Behörde aus, dass der Bf. laut Auskunft der britischen Steuerverwaltung Großbritannien im Jahr 1983 verlassen und seither – abgesehen von einer kurzzeitigen Beschäftigung im Jahr 2012 – nie dort beschäftigt oder aufhältig gewesen und auch keine Steuererklärungen abgegeben. Die Einkünfte, die über die Fa. ***Kanalinsel-Ltd*** abgerechnet wurden, seien dem Bf. direkt zuzurechnen, da es sich dabei um eine Briefkastenfirma handle. Außerdem wurde der Bf. in der Ladung erneut aufgefordert, an der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen mitzuwirken.

Zur Schlussbesprechung am 15.9.2015 erschien der Bf. trotz ordnungsgemäßer Ladung nicht, sondern nur sein steuerlicher Vertreter. Dieser brachte dabei ergänzend vor, die nichtselbständige Tätigkeit für seine Gattin bestünde in der gelegentlichen Verrichtung von Hausmeisterdiensten. Für diese habe er nach den sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen angemeldet werden müssen, sie würden aber keinen wirtschaftlichen Mittelpunkt bilden. Der Bf. sei britischer Staatsbürger, in England geboren und zur Schule gegangen, habe dort Kinder aus einer früheren Ehe und sei dort auch in mehreren Vereinen tätig gewesen. Die Fa. ***UK-Ltd-1*** sei keine Briefkastenfirma und habe ihren Sitz in ***Bf-Ort-UK*** (England) gehabt. Der Bf. sei an diesem Unternehmen nicht beteiligt gewesen und zu diesem ab 2000 bis zu seiner Pensionierung in einem Dienstverhältnis gestanden. Als Angestellter habe er dort keine Steuererklärungen einreichen müssen, sondern seine Arbeitgeberin. Daher würden die Einkünfte der britischen Steuerbehörde ins Leere gehen. Die Fa. ***UK-Ltd-1*** sei 2008 aufgelöst worden, sodass er auch von dieser keine Nachweise mehr erlangen könne. Auch die Zahlungen an die Fa. ***Kanalinsel-Ltd*** seien nicht dem Bf. zuzurechnen, da er an dieser nicht beteiligt sei. Österreich komme an allen Einkünften des Bf. kein Besteuerungsrecht zu.

Nach der Schlussbesprechung hielt die Abgabenbehörde dem Bf. mit Vorhalt vom 18.9.2015 das Schätzungsergebnis vor und räumte ihm ein, dazu Stellung zu nehmen. Im Schreiben vom 30.9.2015 führte der steuerliche Vertreter des Bf. dazu erneut aus, dass Österreich kein Besteuerungsrecht zukomme mangels Hinterziehungsvorsatz auch bereits Verjährung eingetreten sei. Zum Schätzungsergebnis wurde keine Stellungnahme abgegeben.

Die Außenprüfung wurde mit Prüfungsbericht vom 8.10.2015 und Erlassung von Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2004 bis 2013 am selben Tag abgeschlossen. Darin führte die belangte Behörde begründend zusammengefasst aus, der Bf. habe bis März 2009 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Planer, seit 2001 inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, ab 2010 eine ausländische Rente und nur im Jahr 2012 ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen. Der Bf. sei im Inland unbeschränkt steuerpflichtig und ansässig im Sinne des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens. Er habe seine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten verletzt und müsse im Rahmen der freien Beweiswürdigung die daraus entstandenen Nachteile aus dem Fehlen von Beweismitteln tragen. Die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2004 bis 2009 wurden von der Abgabenbehörde entsprechend dem zuvor dem Bf. vorgehaltenen Schätzungsergebnis gemäß § 184 BAO geschätzt, wobei die nachgewiesenen Einnahmen entsprechend der Kontrollmitteilung des Finanzamts ***Arbeitsort-D*** sowie der Kalender des Bf. als Grundlage dienten und pauschale Betriebsausgaben im Ausmaß von 25 % geschätzt wurden. Die Einkünfte des Bf. aus nichtselbständiger Tätigkeit in Großbritannien im Jahr 2012 habe er unrichtigerweise als unter Progressionsvorbehalt befreite Auslandseinkünfte und zudem zu niedrig erklärt. Diese Einkünfte wurden auf Grundlage der Auskunft der britischen Steuerverwaltung festgestellt, wobei die britische Steuer angerechnet wurde. Der Einkommensteuerbescheid für 2009 wurde von der Abgabenbehörde „gemäß § 293 BAO“ zugunsten des Bf. berichtigt (Berücksichtigung eines Verlustvortrags aus einer inländischen Beteiligung). Der Berichtigungsbescheid wurde nicht angefochten.

1.3. Abgabenbehördliches Beschwerdeverfahren

Gegen die Einkommensteuerbescheide für 2004 bis 2009 sowie 2012 erhob der Bf. am 13.11.2015 (mit Ergänzung vom 9.12.2015) fristgerecht Beschwerde. Darin führt er begründend zusammengefasst aus, dass die verlängerte Verjährungsfrist mangels Vorsatz nicht zur Anwendung komme und bei ständiger Wohnstätte in beiden Staaten der gewöhnliche Aufenthalt maßgeblich sei, er aber aufgrund seiner zahlreichen Auslandsaufenthalte keinen solchen in Österreich gehabt habe. Im Übrigen wiederholte er im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen. Mit der Beschwerdeergänzung vom 9.12.2015 legte der Bf. eine eigene Schätzung seiner Einkünfte für die Jahre 2008, 2009 und 2012 vor. Die Einkommensteuerbescheide für 2010, 2011 und 2013, welche zu (verhältnismäßig geringfügigen) Gutschriften führten, wurden nicht angefochten.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15.12.2015 gab die belangte Behörde der Beschwerde hinsichtlich der Einkommensteuer für 2004 aufgrund der absoluten Verjährung statt und wies die Beschwerde im Übrigen als unbegründet ab, wobei auch die Behörde im Wesentlichen ihre bisherigen Ausführungen wiederholte und ergänzend ausführte, die vom Bf. vorgelegte Schätzung sei nicht nachvollziehbar und die Abzüge seien nicht nachgewiesen worden, obwohl ihm im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens dafür die Möglichkeit gegeben worden sei.

Weiters verwies die Behörde darauf, dass der Bf. im bisherigen Verfahren zahlreiche widersprüchliche Angaben gemacht habe.

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung – soweit sie nicht das Jahr 2004 betrifft – richtet sich der rechtzeitige und nach Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens durch die Abgabenbehörde auch mangelfreie Vorlageantrag des Bf. vom 20.1.2016. In diesem führt er zusammengefasst aus, die Behörde habe die Hinterziehung bislang nicht begründet; es müsse sich aus der Begründung des „Vorfragenbescheides“ ergeben, warum die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt sei; den Bf. treffe keine Mitwirkungspflicht, da er als bloßer Dienstnehmer der Fa. ***UK-Ltd-1*** nicht zur Aufbewahrung von Unterlagen verpflichtet sei; es sei unmöglich, die von der Abgabenbehörde verlangten Nachweise zu erbringen; die Schätzung von Gewinnen sei rechtswidrig. Im Übrigen wiederholt der Bf. im Vorlageantrag im Wesentlichen seine bisherigen Ausführungen.

Am 29.1.2016 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt Akt und Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht gab die belangte Behörde keine weitere Stellungnahme ab, sondern verwies vollumfänglich auf den Prüfungsbericht und die Beschwerdevorentscheidung und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

1.4. Finanzstrafverfahren

Mit Bescheid vom 14.1.2014 leitete das Finanzamt ***FA-Ort*** als Finanzstrafbehörde gemäß § 83 Abs. 2 FinStrG ein Finanzstrafverfahren gegen den Bf. ein wegen des Verdachts, dass er die ihm laut der gegenständlichen Spontanauskunft zugeflossenen Provisionen nicht gegenüber der Abgabenbehörde offengelegt und dadurch ein Finanzvergehen gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG (Abgabenhinterziehung) begangen habe. Der Bf. führte dagegen im Wesentlichen aus, er habe damals im Haus seiner Mutter in Großbritannien gewohnt und dort auch seine Betriebsstätte gehabt. Mangels Betriebsstätte in ***Arbeitsort-D*** seien seine Einkünfte daher in Großbritannien steuerpflichtig. Er habe seine Einkünfte auch dort erklärt und folglich seien diese auch dort versteuert worden. In Österreich bestehe hingegen keine Steuerpflicht.

Am 6.4.2016 teilte der steuerliche Vertreter des Bf. dem damals zuständigen Richter des Bundesfinanzgerichtes mit, dass das gegen den Bf. eingeleitete Finanzstrafverfahren inzwischen eingestellt worden sei. Am selben Tag teilte die Finanzstrafbehörde auf Anfrage des Richters mit, dass dies nicht der Wahrheit entspreche und das Finanzstrafverfahren noch offen sei.

Das Finanzstrafverfahren wurde tatsächlich nicht eingestellt. Am 22.11.2018 wurde der Bf. von der Finanzstrafbehörde als Beschuldigter gemäß § 153 Abs. 2 StPO zur Vernehmung am 12.12.2018 geladen. Zu dieser ist er nicht erschienen, sondern nur sein steuerlicher Vertreter. Da dieser – entgegen seinem Vorbringen – kein befugter Verteidiger im Sinne der StPO war, wurde die Amtshandlung ohne Einvernahme zur Sache beendet. Am 27.12.2018 übermittelte

die Finanzstrafbehörde der Staatsanwaltschaft Innsbruck in Bezug auf den erwähnten Tatverdacht einen Abschlussbericht gemäß § 82 Abs. 2 FinStrG iVm § 100 Abs. 2 Z 4 StPO. Im Zeitpunkt des Ergehens dieses Erkenntnisses ist das Finanzstrafverfahren immer noch bei der Staatsanwaltschaft anhängig, da diese auf Anregung der Finanzstrafbehörde die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts abwartet.

1.5. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Im Zuge der Finanzorganisationsreform trat mit 1.1.2021 das Finanzamt Österreich an die Stelle der bescheiderlassenden Behörde. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 28.2.2023 wurde die gegenständliche Rechtssache der mit 1.1.2023 neu besetzten Senatsgerichtsabteilung 4013-1 zugewiesen.

Am 18.7.2023 kontaktierte das Gericht den steuerlichen Vertreter des Bf. per E-Mail mit der Bitte um Angabe, ob das Vollmachtverhältnis noch aufrecht ist und ob die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den Senat aufrechterhalten werden. Mangels Reaktion kontaktierte das Gericht den steuerlichen Vertreter des Bf. am 22.8.2023 telefonisch, woraufhin dieser das Vollmachtverhältnis bestätigte und die Zurücknahme des Antrags auf Senatsentscheidung in Aussicht stellte. Aufgrund seiner hohen Arbeitsbelastung bat er um einen Verhandlungstermin im Jahr 2024.

Mit Ladung vom 15.11.2023 wurde der Bf. zur mündlichen Verhandlung am 31.1.2024 geladen. Am 11.1.2024 brachte der steuerliche Vertreter des Bf. beim Gericht eine Stellungnahme ein, in welcher er zusammengefasst vorbringt, der Bf. habe kein steuerliches Hintergrundwissen, seine englischen Steuerberater hätten ihn nie auf eine mögliche Steuerpflicht in Österreich hingewiesen, die rechtliche Gestaltung im Wege einer „Steueroase“ sei in England durchaus üblich, nicht verpönt und von seinen englischen Steuerberatern vorgeschlagen worden. Einkommen aus den Kanalinseln bzw. Gibraltar seien im Vereinigten Königreich erst steuerpflichtig, wenn diese ins Vereinigte Königreich transferiert würden. Er habe seine Tätigkeit an das englische Finanzamt gemeldet und die dortige Einkommensteuer abgeführt, weshalb ein Hinterziehungsvorsatz ausgeschlossen werden könne. Die Auskunft der englischen Steuerbehörde sei so zu verstehen, dass die Behörden zu den fraglichen Jahren keine Unterlagen mehr gehabt hätten, da sie diese entweder nicht mehr zuordnen konnten oder infolge Ablaufs der Aufbewahrungspflicht entsorgt hätten und im Zeitpunkt der Anfrage die Akten der streitgegenständlichen Jahre bereits vernichtet gewesen wären. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. sei im relevanten Zeitraum in einer Gesamtbetrachtung in England gelegen. Wenn das Dienstverhältnis zwischen der ***Kanalinsel-Ltd*** und dem Bf. nicht anerkannt werde, müsse man stattdessen von einem Dienstverhältnis zwischen dem deutschen Auftraggeber und dem Bf. ausgehen, in welchem Fall gemäß dem österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland und nicht der Republik Österreich das Besteuerungsrecht zukäme. Schließlich sei die Schätzung unrealistisch hoch, da der Bf. nicht

das ganze Jahr gearbeitet habe und die abgeführte englische Steuer nicht angerechnet wurde. Die angekündigte Zurücknahme des Antrags auf Senatsentscheidung erfolgte nicht.

Am 31.1.2024 fand die beantragte Verhandlung vor dem Senat statt, bei welcher beide Seiten im Wesentlichen ihre bisherigen Ausführungen wiederholten. Im Zuge der Verhandlung wurde auch wie vom Bf. beantragt seine (in Österreich geborene) Tochter ***Tochter-Ö*** als Zeugin befragt.

2. Sachverhalt

2.1. Persönliche Verhältnisse des Bf.

Der Bf. wurde am ***Geburtsdatum*** in ***Geburtsort*** (England, Vereinigtes Königreich) geboren und ist Staatsangehöriger des Vereinigten Königreichs. Seit 1997 ist er mit der österreichischen Staatsangehörigen ***Gattin des Bf*** verheiratet, mit welcher er auch zwei gemeinsame Kinder hat, die 1988 und 1989 geboren wurden. Er hat auch Familienangehörige (Kinder aus einer früheren Ehe und Enkelkinder) in England. Im streitgegenständlichen Zeitraum lebten auch die Eltern des Bf. in England. Andere Verwandte des Bf., die er auch gelegentlich besuchte, lebten in diesem Zeitraum in Italien und in (der Republik) Irland.

Die Gattin des Bf. wohnte im streitgegenständlichen Zeitraum durchgehend in ihrem eigenen Haus in ***Bf-Ort-Ö*** (Adresse ***), in welchem sie auch Ferienwohnungen betrieben hat und nach wie vor betreibt. Die beiden österreichischen Kinder des Bf. wohnten bis Anfang 2010 bzw. Herbst 2012 ebenfalls in diesem Haus. Die Gattin und die Kinder waren in diesem Haus hauptwohnsitzlich, der Bf. bis 1.9.2014 nebenwohnsitzlich und erst seither hauptwohnsitzlich gemeldet. Das Haus stand dem Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum jederzeit zum Wohnen zur Verfügung. Im Vereinigten Königreich stand dem Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum auch jederzeit das Haus seiner Mutter bzw. eine Wohnung darin zur Verfügung (Adresse ***Bf-Adresse-UK***, ***Bf-Ort-UK***, England). Zeitweise mietete er auch ein Haus in der unmittelbaren Nähe seiner Mutter an. In Deutschland verfügte er nicht über eine ständige Wohnstätte.

Der Bf. ist seit 1988 Mitglied ***der örtlichen Musikkapelle*** als ***Musiker*** und hat für seine langjährige Mitgliedschaft wiederholt Auszeichnungen von der Musikkapelle sowie eine Verdienstmedaille des ***Bundesland*** Blasmusikverbandes erhalten. Er hat aufgrund seiner Auslandsaufenthalte oft nicht an den Proben, Ausrückungen und Ausflügen teilgenommen, aber stets selbständig geübt, um bei der Musikkapelle mitspielen zu können, wann immer er in ***Bf-Ort-Ö*** war. Während seiner Aufenthalte im Vereinigten Königreich war der Bf. in dortigen Sportvereinen (Rugby, Snooker, Golf) tätig und musizierte auch gelegentlich als Teil verschiedener Besetzungen.

Auf den Bf. war seit 16.6.2006 durchgehend ein PKW im Inland zugelassen. Im Vereinigten Königreich war im streitgegenständlichen Zeitraum erst ab 11.7.2012 ein PKW zugelassen. Im Inland war er von 2005 bis zu deren Auflösung mit Ende 2009 durchgehend an der nicht rechtsfähigen Personengemeinschaft „*Golfplatz ***Golfplatz-Name*** und Mitgesellschafter*“ beteiligt.

2.2. Tätigkeit des Bf. als Ingenieur

Der Bf. war im Zeitraum von 2005 bis März 2009 selbständig als Ingenieur mit der Planung bzw. dem Bau von ****Bauwerken**** in verschiedenen Staaten beschäftigt. Von Mai 2008 bis März 2009 war er in diesem Zusammenhang überwiegend – aber nicht durchgehend – im Auftrag der ****Auftraggeber-D**** bei der damaligen ****Arbeitsort-D****, Bayern, vor Ort tätig. Er hatte dort allerdings keine Verfügungsmacht über eine feste Einrichtung. Es kann nicht festgestellt werden, an welchen Orten der Bf. seine Leistung sonst erbrachte.

Er hat seine Tätigkeit über Firmen wie ****UK-Ltd-1**** (registriert im Vereinigten Königreich an der dortigen Wohnsitzadresse der Mutter des Bf. – einem Einfamilienhaus in einem Wohngebiet) und ****Kanalinsel-Ltd**** (registriert in Gibraltar, verwaltet von der Kanalinsel Sark) abgerechnet. Bei diesen Gesellschaften handelte es sich um Briefkastenfirmen, die nicht in der Lage waren, eine eigene Geschäftstätigkeit zu entfalten, sondern nur dazu dienten, die Einkünfte des Bf. zu verschleiern und so der Besteuerung zu entziehen. Sowohl die ****UK-Ltd-1**** als auch die ****Kanalinsel-Ltd**** standen unter der faktischen Kontrolle des Bf., auch wenn er weder Gesellschafter noch Geschäftsführer dieser Gesellschaften war.

Für die Tätigkeit des Bf. für die ****Auftraggeber-D**** im Zeitraum Mai 2008 bis März 2009 leistete die Auftraggeberin insgesamt 95.168,00 € an die Fa. ****Kanalinsel-Ltd****. Die Zahlungen sind auf ein Konto bei der Barclays-Bank auf der Kanalinsel Guernsey geflossen. Die Fa. ****Kanalinsel-Ltd**** leistete im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit wiederum insgesamt 94.026,08 € an den Bf., was 98,8 % der Einnahmen der Fa. ****Kanalinsel-Ltd**** entspricht. Die Einkünfte des Bf. aus seinen anderen – unter anderem über die Fa. ****UK-Ltd-1**** abgerechneten – Projekten können nicht festgestellt werden.

Von 21.5.2012 bis 10.8.2012 war der Bf. im Vereinigten Königreich nichtselbständig als Ingenieur für die Fa. ****UK-Ltd-2**** tätig, mit welcher er abgesehen vom Dienstverhältnis in keiner Beziehung stand.

2.3. Inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Mit seiner Beteiligung an der nicht rechtsfähigen Personengemeinschaft „*Golfplatz ***Golfplatz-Name*** und Mitgesellschafter*“, die einen Golfplatz in ****Nachbarort-Ö****, einer Nachbargemeinde von ****Bf-Ort-Ö**** betrieben hatte, erzielte der Bf. nach den entsprechenden Feststellungsbescheiden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe:

2005	2006	2007	2008	2009
1,59	-169,44	-1.019,51	-149,50	3.342,25

Im Gewinn des Jahres 2009 ist ein Aufgabegewinn in Höhe von 3.172,93 € enthalten. Die im Jahr 2009 verrechenbaren Verluste aus Vorjahren betragen laut dem entsprechenden Feststellungsbescheid 956,47 €.

2.4. Nichtselbständige Arbeit des Bf. für seine Gattin

Der Bf. war in den streitgegenständlichen Jahren durchgehend als Hausmeister für seine Gattin nichtselbständig tätig. Im Rahmen dieser Tätigkeit betreute er die zwei von seiner Gattin vermieteten Häuser in ***Bf-Ort-Ö***. Das vereinbarte Arbeitsausmaß betrug 20 Wochenstunden. Er übte diese Tätigkeit auch – zumindest im Durchschnitt – tatsächlich im vereinbarten Ausmaß aus. Für diese Tätigkeit übermittelte die Gattin des Bf. der Abgabenbehörde Lohnzettel des folgenden Inhalts:

Jahr	Bruttobezüge (Kennzahl 210)	steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl 245)	Zeitraum
2005	8.084,58	5.866,28	ganzjährig
2006	8.084,58	5.866,28	ganzjährig
2007	8.084,58	5.866,28	ganzjährig
2008	8.178,58	5.935,98	ganzjährig
2009	8.361,18	6.069,42	ganzjährig
2012	9.070,46	6.586,73	ganzjährig

Die ausgewiesenen Beträge sind dem Bf. auch tatsächlich zugeflossen.

2.5. Pensionseinkünfte des Bf.

Der Bf. bezog in den Jahren 2010 bis 2013 Pensionseinkünfte aus dem Vereinigten Königreich in folgender Höhe:

2010	2011	2012	2013
3.254,75	3.381,11	3.598,08	3.598,08

2.6. Aufenthaltsorte des Bf. im Streitzeitraum

Der Bf. hielt sich im Zeitraum von 2005 bis März 2009 in unregelmäßiger Weise abwechselnd im Vereinigten Königreich und in ***Bf-Ort-Ö*** auf. Daneben verbrachte er in diesem Zeitraum insgesamt einige Monate in Deutschland sowie jeweils einige Wochen in (der Republik) Irland, Italien, Portugal und Slowenien. Das genaue Ausmaß der einzelnen beruflichen und privaten Auslandsaufenthalte kann nicht festgestellt werden. Es kann für diesen Zeitraum auch nicht festgestellt werden, ob entweder die Aufenthalte in Österreich oder jene im Vereinigten Königreich zeitlich überwiegen. Jedenfalls ab Mai 2009 hielt sich der Bf. überwiegend in ***Bf-Ort-Ö*** auf. Den einzigen länger andauernden Aufenthalt im Vereinigten Königreich hatte der Bf. seither von Mai bis August 2012, als er dort arbeitete (siehe Ende des Abschnittes 2.2.).

2.7. Besteuerung der Tätigkeit des Bf. im Ausland

Nach dem Aktenstand der britischen Steuerbehörden hat der Bf. das Vereinigte Königreich im Jahr 1983 verlassen, um sich in einem anderen Staat niederzulassen. Der Bf. hat für den Zeitraum von 1.1.2004 bis 31.12.2013 keine Steuererklärungen im Vereinigten Königreich eingereicht. Die letzte den britischen Steuerbehörden bekannte Adresse des Bf. ist seine österreichische Anschrift. Die einzige den Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs bekannte Erwerbstätigkeit des Bf. in diesem Zeitraum ist die nichtselbständige Erwerbstätigkeit für die ***UK-Ltd-2*** von 21.5.2012 bis 10.8.2012. Im Steuerjahr 2012/13 (6.4.2012 bis 5.4.2013) erzielte der Bf. aus dieser Tätigkeit Einkünfte in Höhe von 16.878,02 £ und wurde von seiner Arbeitgeberin Einkommensteuer in Höhe von 4.426,20 £ abgeführt. Er wurde in diesem Steuerjahr von den britischen Steuerbehörden als „NR/NOR“ („*not resident/not ordinarily resident*“ bzw. „*nicht ansässig/kein gewöhnlicher Aufenthalt*“) behandelt. Darüber hinaus sind den britischen Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs im Zeitraum von 1.1.2004 bis 31.12.2013 keine Einkünfte des Bf. bekannt und wurden folglich im Vereinigten Königreich auch keine Ertragsteuern durch den Bf. entrichtet, und zwar auch nicht in Form einer Abzugsteuer (etwa als „*payroll tax*“ ähnlich der inländischen Lohnsteuer).

Der Bf. hat im streitgegenständlichen Zeitraum auch in keinem anderen Staat Steuererklärungen abgegeben oder Ertragsteuern entrichtet.

2.8. Zum Tatbestand der Abgabenhinterziehung

Der Bf. hat die Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Ingenieur weder in Österreich noch in irgendeinem anderen Staat erklärt oder als Abzugsteuer entrichtet. Die Abrechnung seiner in Deutschland erbrachten Leistungen über die ***Kanalinsel-Ltd*** nahm der Bf. in der Absicht vor, diese Einkünfte der Besteuerung zu entziehen. In derselben Absicht erklärte er auch die übrigen Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Ingenieur nicht. Ihm war bewusst, dass diese

Einkünfte zumindest in irgendeinem Staat versteuert werden müssen. Er hielt es ernstlich für möglich und hat sich damit abgefunden, dass er durch sein gesamtes Verhalten und insbesondere die Nichteinreichung von Abgabenerklärungen in Österreich auch konkret in Österreich eine Abgabenverkürzung bewirkte. Es wäre ihm auch möglich gewesen, seine abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen.

3. Beweiswürdigung

3.1. Zu den persönlichen Verhältnissen des Bf.

Die Feststellungen in Abschnitt 2.1. dieses Erkenntnisses gründen auf den insoweit glaubwürdigen und von der Abgabenbehörde unwidersprochen gebliebenen Angaben des Bf. in seiner Stellungnahme vom 12.3.2015 sowie dem Datenstand des Zentralen Melderegisters (Abfrage durch das erkennende Gericht am 18.1.2024). Dass das Haus in ***Bf-Ort-Ö*** dem Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum jederzeit zum Wohnen zur Verfügung stand, brachte der steuerliche Vertreter des Bf. in seiner bei der Schlussbesprechung am 15.9.2015 übergebenen Stellungnahme selbst vor. Gegenteilige Beweisergebnisse liegen dem Gericht nicht vor. Dass ihm auch unter der angeführten Adresse im Vereinigten Königreich ständig eine Wohnung zur Verfügung stand, schließt das Gericht aus den vorgelegten Unterlagen, auf denen diese Adresse als Adresse des Bf. angegeben ist (PKW-Zulassung und Schreiben von Sportvereinen), und stimmt überdies mit dem Vorbringen des Bf. überein, welches dahingehend von der Behörde nicht bestritten wurde. In der mündlichen Verhandlung hat er glaubhaft angegeben, dass er zeitweise auch ein Haus in der Nähe angemietet hatte. Dass er in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügen würde, hat der Bf. selbst nie behauptet.

Die Feststellungen zur Mitgliedschaft und Tätigkeit des Bf. in der Musikkapelle gründen auf den Angaben der Musikkapelle auf ihrer Homepage (***Homepage Musikkapelle***) und der vom Bf. vorgelegten Bestätigung des Obmanns der Musikkapelle aus dem Dezember 2014.

Die Feststellungen zu den Tätigkeiten des Bf. in englischen Sportvereinen und Fotos ergeben sich aus den beigebrachten Bestätigungen und Fotos. Da nur vereinzelte Fotos von verschiedenen Musikveranstaltungen beigebracht wurden, aber keine Bestätigungen wie jene vom Obmann der Musikkapelle ***Bf-Ort-Ö***, schließt das Gericht, dass die musikalischen Betätigungen des Bf. im Vereinigten Königreich nicht über gelegentliches Musizieren in wechselnden Besetzungen hinausgingen.

Dass auf den Bf. im Inland seit 2006 durchgehend ein PKW zugelassen war, ergibt sich aus den von der belangten Behörde sowie vom Gericht eingeholten Auskünften aus dem Kfz-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres. Entgegen der Behauptung des Bf., es seien im Vereinigten Königreich drei PKW auf ihn zugelassen, konnte er lediglich eine Zulassung nachweisen. Diese erfolgte auch nicht – wie er angegeben hatte – am 7.12.2011, sondern am

11.7.2012, was schon daraus ersichtlich ist, dass auf dem vorgelegten Zulassungsdokument vermerkt ist, dass der Bf. das Fahrzeug erst am 3.7.2012 erworben hatte. Mangels Vorlage von Nachweisen anderer Kfz-Zulassungen im Vereinigten Königreich – trotz der Behauptung, dass Nachweise existieren würden – geht das Gericht davon aus, dass im Streitzeitraum tatsächlich keine weiteren Zulassungen erfolgt sind.

3.2. Zur Tätigkeit des Bf. als Ingenieur

Dass der Bf. als Ingenieur mit der Planung bzw. dem Bau von ***Bauwerken*** in verschiedenen Staaten beschäftigt war, entspricht seinem eigenen, insoweit für das Gericht unbedenklichen Vorbringen. Die vorliegenden Beweismittel deuten alle darauf hin, dass der Bf. diese Tätigkeit im Zeitraum von 2005 bis März 2009 selbständig ausübte (Abrechnung nach Stundensätzen und flexible Arbeitszeiten laut den vorliegenden Rechnungen, lange arbeitsfreie Zeiten selbst nach dem Vorbringen des Bf.). In zahlreichen Eingaben des Bf. brachte dieser selbst vor, Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. mit einem Betrieb (einer Betriebstätte) zu erzielen. Die Gattin des Bf. gab in ihrem Betriebsprüfungsverfahren ebenfalls an, dass der Bf. selbständig tätig gewesen sei. Erst später schwenkte der Bf. auf die Argumentationslinie um, nach welcher er mit der ***UK-Ltd-1*** in einem Dienstverhältnis gestanden wäre, wohl weil er sich daraus eine Steuerfreiheit dieser Einkünfte gemäß Art. 15 des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens erhoffte. In diesem Zusammenhang wird auf die Darstellung der widersprüchlichen Angaben des Bf. auf den Seiten 6 bis 8 der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Das Gericht hält die ursprünglichen Angaben des Bf. sowie die damit übereinstimmenden Angaben seiner Gattin in ihrem Betriebsprüfungsverfahren für glaubwürdiger als die späteren Angaben, wonach der Bf. diese Tätigkeit nichtselbständig ausgeübt hätte, zumal der Bf. keinerlei Nachweise für ein Dienstverhältnis (etwa Lohnzettel, Dienstverträge) vorlegen konnte und sogar der Prüfer des Finanzamts ***Arbeitsort-D*** – zum Nachteil seiner eigenen Finanzverwaltung – von einer selbständigen Tätigkeit des Bf. und damit einem diesbezüglichen Besteuerungsrecht Österreichs ausging. Dass er keine Verfügungsmacht über eine feste Einrichtung in ***Arbeitsort-D*** hatte, schließt das Gericht aus dem Umstand, dass er nach Angaben seines Auftraggebers dort in einem fremden Betrieb arbeitete, ohne in diesem zu wohnen. Wiederum wäre außerdem der Prüfer des Finanzamts ***Arbeitsort-D*** von einer Steuerpflicht in Deutschland ausgegangen, wenn der Bf. dort über eine feste Einrichtung verfügen konnte. Mangels Anhaltspunkten konnte das Gericht nicht feststellen, an welchen Orten – mit Ausnahme von ***Arbeitsort-D*** – der Bf. seine Tätigkeit ausübte.

Zum Schluss, dass sowohl die ***UK-Ltd-1*** als auch die ***Kanalinsel-Ltd*** Briefkastengesellschaften waren und nur dazu dienten, die Einkünfte des Bf. der Besteuerung zu entziehen, gelangte das Gericht aufgrund nachstehender Erwägungen:

Die ***Kanalinsel-Ltd*** ist in Gibraltar registriert und wird von der Kanalinsel Sark aus verwaltet, wo auch die zwei Gesellschafter und Geschäftsführer wohnen. Beide dieser Territorien werden für gewöhnlich als „Steuerparadies“ betrachtet. Der Umstand, dass der Bf. von der ***Kanalinsel-Ltd*** 98,8 % des Entgelts erhalten hat, welches die ***Auftraggeber-D*** zuvor an die ***Kanalinsel-Ltd*** geleistet hatte, lässt nur den Schluss zu, dass die ***Kanalinsel-Ltd*** überhaupt keine nennenswerte eigene Geschäftstätigkeit entfalten kann. Die übrigen 1,2 % des Entgelts sind nach Ansicht des Gerichts vielmehr als Provision des Bf. an die (nur vorgeschobenen, die Gesellschaft treuhändig für den Bf. verwaltenden) Gesellschafter-Geschäftsführer zu betrachten. Der Auftrag in ***Arbeitsort-D*** wurde zunächst nach Angaben des Auftraggebers telefonisch mit dem Bf. vereinbart und erst anschließend schriftlich mit der ***Kanalinsel-Ltd*** fixiert, was sowohl den Einfluss des Bf. auf die ***Kanalinsel-Ltd*** als auch deren Charakter als bloß „zwischengeschaltete“ Gesellschaft ohne eigene Geschäftstätigkeit verdeutlicht. Dasselbe gilt für die ausdrückliche Aussage des Bf. in der mündlichen Verhandlung, wonach die Zahlungen der ***Auftraggeber-D*** nicht auf ein Konto auf den Kanalinseln, sondern auf ein Konto bei seiner eigenen britischen Bank geleistet wurden. Diese Aussage ist zwar insoweit nachweislich unrichtig, als auf den Rechnungen ausdrücklich angegeben wurde, dass die Zahlung an die Filiale („Branch“) Guernsey der Barclays-Bank zu leisten ist, verdeutlicht aber, dass der Bf. offenbar selbst nicht strikt zwischen seinen eigenen Konten und jenen der ***Kanalinsel-Ltd*** unterschied und auch Zugriff auf letztere hatte.

Hinsichtlich der ***UK-Ltd-1*** ist zunächst festzuhalten, dass das behauptete Dienstverhältnis des Bf. mit dieser Gesellschaft nach Auskunft der britischen Steuerverwaltung nicht existierte (siehe Abschnitt 3.7. dieses Erkenntnisses). Die ***UK-Ltd-1*** hatte ihre Geschäftsanschrift überdies an der Adresse ***Bf-Adresse-UK***, ***Bf-Ort-UK*** – dies ist das Einfamilienhaus der Mutter des Bf., in welchem dieser auch während seiner Aufenthalte im Vereinigten Königreich zeitweise wohnte. Unter diesen Umständen liegt für das Gericht der Schluss nahe, dass auch die ***UK-Ltd-1*** in Wahrheit nur eine „zwischengeschaltete“ Gesellschaft ohne eigene Geschäftstätigkeit unter dem Einfluss des Bf. war.

Aus dem Umstand, dass der Bf. nachweislich mit der ***Kanalinsel-Ltd*** Ingenieursleistungen unter Zwischenschaltung einer Briefkastengesellschaft erbrachte, schließt das Gericht, dass der Bf. seine selbständige Tätigkeit auch sonst stets über Briefkastengesellschaften wie die ***Kanalinsel-Ltd*** oder die ***UK-Ltd-1*** abgerechnet hat.

Die Feststellungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bf. für die ***Auftraggeber-D*** im Zeitraum Mai 2008 bis März 2009 ergeben sich widerspruchsfrei aus der Spontaninformation des Finanzamts ***Arbeitsort-D*** und den dieser beigelegten Unterlagen sowie der vom Bf. im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegten Abrechnung der Fa. ***Kanalinsel-Ltd***. Mangels vergleichbarer Unterlagen und sonstiger Anhaltspunkte zu

den über die ***UK-Ltd-1*** abgerechneten Leistungen des Bf. konnte diesbezüglich nur eine Negativfeststellung getroffen werden.

Die Feststellung zur nichtselbständigen Tätigkeit des Bf. im Vereinigten Königreich im Jahr 2012 gründet auf der Antwort der britischen Steuerverwaltung vom 8.10.2014 auf das Auskunftsersuchen der österreichischen Abgabenbehörde vom 2.7.2014 und dem dieser Antwort beigelegten Lohnzettel (Formular „P14“). Für eine über das Dienstverhältnis hinausgehende Beziehung der Arbeitgeberin (***UK-Ltd-2***) zum Bf. bestehen keine Anhaltspunkte und der von der Arbeitgeberin vorgenommene Steuerabzug steht auch in Widerspruch zum sonstigen Verhalten des Bf., weshalb das Gericht bedenkenlos feststellen konnte, dass der Bf. mit seiner Arbeitgeberin in keiner über das Dienstverhältnis hinausgehenden Beziehung stand.

3.3. Zu den inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb

Die im Zusammenhang mit der Beteiligung des Bf. an der nicht rechtsfähigen Personengemeinschaft „*Golfplatz* ***Golfplatz-Name*** *und Mitgesellschafter*“ stehenden Feststellungen in den Abschnitten 2.1. und 2.3. dieses Erkenntnisses gründen auf den rechtskräftigen Feststellungsbescheiden dieser Personengemeinschaft (Steuernummer ***Golfplatz-StNr***). Dem Gericht sind keine entgegenstehenden Beweismittel bekannt, zumal diese Einkünfte von der Behörde in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden des Bf. berücksichtigt wurden und dies vom Bf. ohne Einwendungen hingenommen wurde.

3.4. Zur nichtselbständigen Tätigkeit des Bf. für seine Gattin

Die Feststellungen zur nichtselbständigen Tätigkeit des Bf. gründen auf den Angaben seiner Gattin in ihrem eigenen Betriebsprüfungsverfahren betreffend die Jahre 2008 bis 2010, insbesondere der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 31.10.2011, und den von ihr übermittelten Lohnzetteln. Nach den Unterlagen aus dem Betriebsprüfungsakt stellte das Dienstverhältnis zwischen dem Bf. und seiner Gattin einen Prüfungsschwerpunkt im Rahmen der Betriebsprüfung bei seiner Gattin dar und wurde vom Prüforgang auch zunächst erheblich bezweifelt, ob der Bf. die vereinbarten Dienstleistungen tatsächlich erbrachte. Das Prüforgang gelangte letztlich dennoch zur Ansicht, dass das Dienstverhältnis nicht zu beanstanden ist. Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist dies nur dadurch erklärbar, dass im Zuge der Prüfung nachgewiesen wurde, dass der Bf. die vereinbarten Leistungen auch tatsächlich erbringt. Die zahlreichen Auslandsaufenthalte des Bf. stehen dem nicht entgegen, da er sich selbst nach eigenen Angaben nahezu in jedem Monat mehrmals im Inland aufhielt und das Gericht ohnehin davon ausgeht, dass er öfter als behauptet im Inland verweilte. Bei diesen Aufenthalten konnte er nach Ansicht des Gerichts – zumindest im Durchschnitt – sein vereinbartes Arbeitspensum erfüllen. Er hat das Arbeitsausmaß auch in der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen bestätigt, wenn auch mit der Maßgabe, dass es sich dabei um

eine grobe Schätzung („*ballpark figure*“) handle. Die Zeugin ***Tochter-Ö*** bestätigte die Hausmeistertätigkeiten ebenfalls, konnte aber keine konkreten Angaben zum zeitlichen Umfang machen.

3.5. Zu den Pensionseinkünften des Bf.

Die Pensionseinkünfte hat der Bf. selbst in der angegebenen Höhe erklärt, wenn auch unrichtigerweise als „*ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt*“. Die belangte Behörde hat diese Beträge auch ihren Einkommensteuerbescheiden zugrunde gelegt und der Bf. hat diese Einkünfte der Höhe nach nicht bestritten. Das Gericht konnte daher von der Richtigkeit dieser Beträge ausgehen.

3.6. Zu den Aufenthaltsorten des Bf.

Dem Gericht liegen zwei Sätze von Kalendern des Bf. für die Jahre 2004 bis 2009 vor, nämlich zum einen jener, welcher der belangten Behörde am 26.2.2015 zusammen mit einer Aufstellung der zusammen mit einer Aufstellung der Aktivitäten des Bf. und einer Stellungnahme des Bf. übergeben wurde, und zum anderen jener, der mit der Beschwerdeergänzung vom 9.12.2015 vorgelegt wurde. Die Eintragungen auf diesen Kalendern sind miteinander nicht in Einklang zu bringen. Die laut den Eintragungen in Österreich verbrachten Tage weichen in den beiden Kalendersätzen sowohl hinsichtlich ihrer Anzahl als auch ihrer Lage erheblich voneinander ab. Der Kalendersatz, der mit der Beschwerdeergänzung vorgelegt wurde, weist durchwegs erheblich weniger Tage in Österreich aus als der früher vorgelegte Kalendersatz. Auf beiden Kalendersätzen weist der Bf. ausdrücklich darauf hin, dass die Angaben geschätzt sind („*approx.*“). Er verfügt daher offenbar nicht (mehr) über genaue Aufzeichnungen. Er räumte auch in der mündlichen Verhandlung ein, dass die Kalender rekonstruiert und nachgeschrieben wurden.

Dass der Bf. laut dem zweiten Kalendersatz weniger Tage in Österreich und mehr im Vereinigten Königreich verbrachte, ist nach Ansicht des Gerichts offensichtlich darauf zurückzuführen, dass der Bf. mit diesem Kalender versucht, sein Beschwerdebegehren (besser) zu stützen. Aus diesem Verhalten schließt das Gericht, dass auch der erste Kalendersatz, welcher offenbar erst zum Zweck der Vorlage im Betriebsprüfungsverfahren erstellt wurde (Druckdatum: 22.12.2014), bereits aus Sicht des Bf. „beschönigt“ wurde und mehr Tage im Vereinigten Königreich bzw. weniger Tage in Österreich ausweist, als der Bf. tatsächlich im jeweiligen Staat verbrachte.

Beide vorgelegten Kalender sind daher nach Ansicht des Gerichts unzuverlässig und weisen weniger Tage im Inland aus, als der Bf. tatsächlich hier verbrachte. Die vorgelegten – einander widersprechenden – Kalender können nach Ansicht des Gerichts aber keine Feststellung zum genauen Ausmaß der einzelnen beruflichen und privaten Auslandsaufenthalte tragen. Genauso

wenig kann daraus abgeleitet werden, ob entweder die Aufenthalte in Österreich oder jene im Vereinigten Königreich zeitlich überwiegen. Die Angaben der Zeugin ***Tochter-Ö*** blieben ebenfalls derart vage, dass aufgrund ihrer Angaben keine konkreten Feststellungen getroffen werden konnten. Daher waren diesbezüglich Negativfeststellungen zu treffen.

Zumindest grob übereinstimmend und teils anderweitig belegt sind hingegen die Angaben, wonach sich der Bf. zeitweise in anderen Staaten (Irland, Italien, Slowenien, Portugal) aufhielt. Dass der Bf. sich seit Mai 2009 überwiegend in ***Bf-Ort-Ö*** aufhält, hat er stets selbst behauptet, sodass das Gericht dies bedenkenlos feststellen konnte.

Dem Vorbringen des Bf., wonach er sich zwischenzeitlich mit seiner österreichischen Gattin zerstritten und folglich im gegenständlichen Zeitraum mehr Zeit im Vereinigten Königreich verbracht hätte, kann nicht gefolgt werden, zumal das Dienstverhältnis mit seiner Gattin durchgehend aufrecht blieb und der Bf. selbst nach seinen eigenen Angaben in jedem einzelnen Monat des gegenständlichen Zeitraums zumindest ein paar Tage in ***Bf-Ort-Ö*** verbrachte. Die im gemeinsamen Haushalt lebende Tochter ***Tochter-Ö*** hat bei ihrer Befragung diesbezüglich ebenfalls angegeben, keine Wahrnehmungen zu einer (vorübergehenden) Zerrüttung der Ehe gehabt zu haben.

3.7. Zur Besteuerung im Ausland

Die Feststellungen in Abschnitt 2.7. dieses Erkenntnisses gründen auf der Antwort der britischen Steuerverwaltung vom 8.10.2014 auf das Auskunftersuchen der österreichischen Abgabenbehörde vom 2.7.2014 und dem dieser Antwort beigefügten Lohnzettel (Formular „P14“) betreffend die nichtselbständige Tätigkeit des Bf. im Jahr 2012. Entgegen dem Vorbringen des Bf. ist dieser Antwort nicht zu entnehmen, dass die britischen Steuerbehörden ihre Akten zu den gegenständlichen Zeiträumen bereits vernichtet hätten. Die Auskunft, wonach der Bf. im Vereinigten Königreich keine Steuererklärungen abgegeben hatte, wurde vielmehr ohne jeglichen dahingehenden Vorbehalt erteilt („*No UK income tax returns have been submitted by Mr ***Bf1*** in the UK for the period of your investigation – 1 January 2004 to 31 December 2013*“). Der Umstand, dass die britischen Steuerbehörden auch ausdrücklich erwähnen, dass der Bf. nach ihren Akten im Jahr 1983 das Vereinigte Königreich verlassen hat, spricht ebenfalls dagegen, dass die Steuerakten für spätere Jahre vernichtet worden wären oder dem Bf. nicht mehr zugeordnet werden können.

Dass der Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum auch in keinem anderen Staat Steuererklärungen abgegeben oder Ertragsteuern entrichtet hat, ergibt sich für das Gericht aus dem Umstand, dass er die Abgabe von Steuererklärungen – jedenfalls zuletzt – nicht mehr behauptet und er weder der Abgabenbehörde noch dem Gericht Besteuerungsnachweise vorgelegt hat.

3.8. Zum Tatbestand der Abgabenhinterziehung

Dass der Bf. die Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Ingenieur nicht in Österreich erklärt oder als Abzugsteuer entrichtet hat, ergibt sich aus dem Inhalt des Veranlagungsakts. Dass er dies im Ausland ebenfalls nicht getan hat, ergibt sich aus den zuvor dargelegten Erwägungen.

Dass er die Abrechnung seiner in Deutschland erbrachten Leistungen über die ***Kanalinsel-Ltd*** in der Absicht vornahm, diese Einkünfte der Besteuerung zu entziehen, ergibt sich für das Gericht aus dem Umstand, dass der „Umweg“ über die als Steueroasen bekannten Kanalinseln bzw. Gibraltar keine andere Erklärung zulässt und insbesondere in wirtschaftlicher Hinsicht nicht sinnvoll erscheint, wenn man sich die Steuerersparnis wegdenkt. Zudem handelt es sich dabei um eine geradezu typische Konstruktion für die Abgabenhinterziehung. Die Abrechnung seiner übrigen Ingenieursleistungen über eine weitere Briefkastengesellschaft – die ***UK-Ltd-1*** mit Sitz im Einfamilienhaus der Mutter – folgt demselben Muster.

Aufgrund der beruflichen sowie der allgemeinen Lebenserfahrung des international tätigen Bf. musste ihm bewusst gewesen sein, dass seine Einkünfte zumindest in irgendeinem Staat versteuert werden müssen. Dass er die Einkünfte aus seiner Ingenieurstätigkeit dennoch in keinem Staat erklärte und dafür auch keine Ertragsteuern entrichtete, deutet daher nach Ansicht des erkennenden Gerichts darauf hin, dass er diese Einkünfte absichtlich der Besteuerung entzog.

Während dem Bf. als steuerlichen Laien nicht zugemutet werden kann, sich im Detail mit dem österreichischen Steuerrecht sowie dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen auseinanderzusetzen, so muss ihm als Unternehmer dennoch zumindest das Prinzip der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund des Wohnsitzes bekannt gewesen sein und dass dieses Prinzip bei internationalen Sachverhalten, insbesondere bei Wohnsitzen in mehreren Staaten, zu Besteuerungskonflikten führen kann. Dass er sich dennoch offensichtlich nicht um eine proaktive Klärung dieser Frage – etwa durch seinen inländischen Steuerberater oder durch Anfrage bei der inländischen Abgabenbehörde – bemühte, sondern vielmehr durch nachweislich falsche und widersprüchliche Angaben gegenüber der österreichischen Finanzverwaltung im gesamten Verfahren weiterhin versuchte, sich der Besteuerung zu entziehen, kann nach Ansicht des erkennenden Gerichts nur so verstanden werden, dass er es zumindest ernstlich für möglich hielt und sich damit abfand, durch sein Verhalten (auch) den österreichischen Abgabengläubiger zu schädigen. Es sind dem Gericht keine Umstände bekannt, die auf eine Unmöglichkeit der Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten durch den Bf. hindeuten würden, weshalb das Gericht zur Feststellung gelangte, dass keine solche Unmöglichkeit vorlag.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zur steuerlichen Ansässigkeit

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Einen Wohnsitz hat jemand gemäß § 26 Abs. 1 BAO dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Der Bf. hatte nach Feststellungen im gesamten streitgegenständlichen Zeitraum einen Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO in Österreich und war somit in diesem Zeitraum auch durchgehend unbeschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988.

Der Bf. wendet ein, dass er nach dem maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) im Vereinigten Königreich steuerlich ansässig gewesen sei und dem Vereinigten Königreich das Besteuerungsrecht zukomme. Für den streitgegenständlichen Zeitraum ist das DBA zwischen Österreich und dem Vereinigten Königreich vom 30.4.1969, Stammfassung BGBl. 390/1970, in der Fassung des am 18.5.1993 unterzeichneten Protokolls, BGBl. 835/1994, bzw. betreffend das Jahr 2012 in der Fassung des am 11.9.2009 unterzeichneten Protokolls, BGBl. III 135/2010, maßgeblich (in der Folge: DBA GB).

Nach Art. 4 Abs. 1 DBA GB ist eine Person dort steuerlich ansässig, wo sie aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Nach den „*tie-breaker-rules*“ des Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA GB ist im Falle einer Doppelansässigkeit zunächst jener Staat ausschlaggebend, in welchem die Person über eine ständige Wohnstätte verfügt. Trifft dies auf beide Staaten zu, ist der Staat ausschlaggebend, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Nur wenn auch dieses Kriterium nicht zur Auflösung der Doppelansässigkeit führt, ist zunächst der gewöhnliche Aufenthalt und zuletzt die Staatsangehörigkeit ausschlaggebend.

Nach den Feststellungen verfügte der Bf. sowohl in Österreich als auch im Vereinigten Königreich über eine ständige Wohnstätte. Ob diese in seinem Eigentum standen, ist nicht von Bedeutung, es kommt lediglich auf die nach den Feststellungen gegebene Möglichkeit der Nutzung an. Folglich gilt der Bf. nach Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA GB steuerlich als in jenem Staat ansässig, zu dem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.

Für die Beurteilung der Frage, in welchem Staat der Steuerpflichtige 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. Unter persönlichen

Beziehungen sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz hat. 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, die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements (vgl. zu alldem VwGH 16.12.2015, 2013/15/0117, mwN).

Nach den Feststellungen hatte der Bf. Familienangehörige sowohl in Österreich als auch im Vereinigten Königreich. Nach Ansicht des Gerichts kommt der aufrechten, langjährigen Ehe mit einer Österreicherin jedoch eine größere Bedeutung zu als die geschiedene, lange zurückliegende Ehe im Vereinigten Königreich. Dem Umstand, dass der Bf. in Österreich zwei Kinder aus der aufrechten Ehe hat – welche im Streitzeitraum teilweise noch minderjährig waren und weitaus überwiegend im gemeinsamen Haushalt mit ihm und seiner Gattin lebten – kommt nach Ansicht des Gerichts ebenfalls eine größere Bedeutung zu als der Umstand, dass im Vereinigten Königreich seine Eltern, Kinder aus der früheren Ehe sowie Enkelkinder lebten bzw. leben. Der Bf. war sowohl im Vereinigten Königreich als auch in Österreich in Sport- und Musikvereinigungen tätig, wobei die Feststellungen jedoch kein deutliches Überwiegen dieser Aktivitäten in einem der beiden Staaten ergeben haben. Dieses Kriterium kann daher nicht herangezogen werden. Die engeren persönlichen Beziehungen bestanden nach Ansicht des Gerichts im gesamten Streitzeitraum insgesamt zu Österreich.

Er verfügte nach den Feststellungen nahezu den gesamten Streitzeitraum über einen im Inland auf ihn zugelassenen PKW, nicht aber über einen im Vereinigten Königreich zugelassenen PKW. Dies deutet zwar auf engere Beziehungen zu Österreich hin, ist aber nach Ansicht des Gerichts ein Argument von eher geringem Gewicht.

Wirtschaftliche Beziehungen hatte der Bf. einerseits zur ***UK-Ltd-1*** im Vereinigten Königreich und andererseits im Rahmen seines Dienstverhältnisses zu seiner Gattin. In Österreich erzielte er darüber hinaus (allerdings geringfügige) Einkünfte aus seiner Beteiligung am „*Golfplatz* ***Golfplatz-Name***“ in ***Nachbarort-Ö***. Im Vereinigten Königreich war der Bf. jedenfalls nicht als Dienstnehmer beschäftigt, andere wirtschaftliche Beziehungen zum Vereinigten Königreich hat der Bf. nicht nachgewiesen. Dem durchgehenden Dienstverhältnis zu seiner Gattin kommt nach Ansicht des Gerichts eine größere Bedeutung zu als das Verhältnis zu einer Briefkastengesellschaft, die keine eigene Geschäftstätigkeit entfaltete, zumal nicht festgestellt werden konnte, ob der Bf. seine über diese Gesellschaft abgerechneten Tätigkeiten tatsächlich (überwiegend) im Vereinigten Königreich ausgeübt hat. Die engeren wirtschaftlichen Beziehungen bestehen somit nach Ansicht des Gerichts im gesamten Streitzeitraum insgesamt ebenfalls zu Österreich.

Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist überdies regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse des jeweiligen Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum

abzustellen (vgl. VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091). In diesem Zusammenhang ist auf die Aussage der Zeugin ***Tochter-Ö*** hinzuweisen, wonach sich der Bf. vor dem streitgegenständlichen Zeitraum öfter in Österreich aufgehalten hat als während dieses Zeitraums. Dass sich der Bf. im Mai 2009 anlässlich seiner Pensionierung endgültig in Österreich niedergelassen hat, spricht nach Ansicht des Gerichts ebenfalls dafür, dass er auch schon zuvor zu Österreich die engeren Beziehungen hatte als zum Vereinigten Königreich, da er sich ansonsten wohl eher im Vereinigten Königreich zur Ruhe gesetzt hätte.

Insgesamt hatte der Bf. daher nach Ansicht des erkennenden Gerichts im Streitzeitraum die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Österreich und war somit gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA GB in Österreich steuerlich ansässig. Im Verhältnis zu Deutschland war der Bf. gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA D, BGBl. III 182/2002 idgF, ebenfalls in Österreich steuerlich ansässig, weil er in nur in Österreich, aber nicht in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügte.

4.2. Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen

Gemäß Art. 14 DBA GB kommt das Besteuerungsrecht an Einkünften aus selbständiger Tätigkeit aufgrund der steuerlichen Ansässigkeit des Bf. im Inland der Republik Österreich zu. Dem Vereinigten Königreich kommt nach dieser Bestimmung nur insoweit ein Besteuerungsrecht zu, als die Einkünfte des Bf. einer festen Einrichtung im Vereinigten Königreich zugerechnet werden können. Dieses Besteuerungsrecht des Vereinigten Königreichs ist jedoch nicht exklusiv und schränkt das Besteuerungsrecht Österreichs nicht ein. Österreich ist nach Art. 24 Abs. 2 DBA GB lediglich verpflichtet, die vom Vereinigten Königreich erhobenen Ertragsteuern anzurechnen.

Zum selben Ergebnis gelangt man, wenn man die Tätigkeit des Bf. als Ingenieur stattdessen als unselbständige Arbeit im Sinne des Art. 15 Abs. 1 DBA GB oder als Unternehmensgewinn im Sinne des Art. 7 Abs. 1 DBA GB qualifizieren würde, weshalb an dieser Stelle nicht näher auf die Qualifikation der Einkünfte eingegangen werden muss.

An den britischen Pensionseinkünften weist Art. 18 Abs. 1 DBA GB das Besteuerungsrecht exklusiv Österreich zu. Dass es sich um von dieser Bestimmung ausgenommene Ruhegehälter aus einer früheren öffentlichen Funktion im Sinne des Art. 19 DBA GB handelt, hat der Bf. weder behauptet noch nachgewiesen.

In Bezug auf Deutschland ist auszuführen, dass der Bf. dort in einem fremden Betrieb (und auch nicht im Betrieb seines Auftraggebers) tätig wurde und nicht die Verfügungsmacht über eine feste Einrichtung im Sinne des Art. 14 Abs. 1 DBA D oder eine Betriebsstätte gemäß Art. 5 DBA D hatte. Der Bundesrepublik Deutschland kommt daher kein Besteuerungsrecht an den Einkünften des Bf. aus seiner Tätigkeit in Deutschland zu, was im Übrigen auch der Ansicht der deutschen Finanzverwaltung entspricht. Mit seinem zuletzt getätigten Vorbringen, wonach der

Bf. in Deutschland in einem Dienstverhältnis tätig war, vermag er ebenfalls nicht durchzudringen, da gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA D nur solche unselbständigen Arbeiten als in Deutschland ausgeübt gelten, die auch tatsächlich dort besteuert wurden. Eine solche Besteuerung ist jedoch im vorliegenden Fall nicht erfolgt.

Zusammengefasst wird das – nach nationalem Recht aufgrund des inländischen Wohnsitzes jedenfalls gegebene – Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den Einkünften des Bf. durch das DBA mit dem Vereinigten Königreich nicht eingeschränkt. Ebenso besteht keine Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs durch das DBA mit Deutschland. Da der Bf. außer im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit im Jahr 2012 keine anrechenbaren Ertragsteuern im Vereinigten Königreich entrichtet hat, können auch nur diese angerechnet werden, was die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid für das Jahr 2012 aber ohnehin getan hat.

Ergänzend ist anzumerken, dass sowohl das britische Überseegebiet Gibraltar als auch die Kanalinseln, welche Kronbesitzungen darstellen, nach britischem sowie völkerrechtlichem Verständnis nicht Teil des Vereinigten Königreichs und daher auch nicht vom Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Vereinigten Königreich umfasst sind. Mit diesen Territorien hat Österreich aufgrund ihres Steueroasencharakters auch keine Doppelbesteuerungsabkommen, sondern nur Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen geschlossen (Gibraltar: BGBl. III 35/2010, Kanalinsel Guernsey: BGBl. III 222/2014, Kanalinsel Jersey: BGBl. III 107/2013). Mit der Frage, ob allenfalls Einkünfte des Bf. aus diesen Territorien vorliegen, muss sich das Gericht folglich nicht auseinandersetzen, da das Besteuerungsrecht Österreichs für Einkünfte aus diesen Territorien angesichts der unbeschränkten Steuerpflicht des Bf. im Inland von vornherein nicht eingeschränkt werden kann.

4.3. Höhe der Einkünfte

Mit Ausnahme der Einkünfte aus seiner selbständigen Tätigkeit in Deutschland in den Jahren 2008 und 2009 sowie aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit im Vereinigten Königreich im Jahr 2012 ist dem Gericht die Höhe der vom Bf. erzielten Einnahmen aus seiner Ingenieurstätigkeit nicht bekannt.

Der Bf. hat im gesamten Verfahren nicht nur seine erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 115 Abs. 1 BAO) verletzt, sondern durch widersprüchliche und nachweislich falsche Angaben wiederholt die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen verhindert. Das Gericht ist daher – wie schon zuvor die Abgabenbehörde – nicht in der Lage, die Besteuerungsgrundlagen exakt zu ermitteln. Unter diesen Umständen ist das Gericht gemäß § 184 BAO verpflichtet, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

Die belangte Behörde hat die Einnahmen des Bf. für die Jahre 2004 bis 2007 geschätzt und für die Jahre 2008 und 2009 die tatsächlichen Einnahmen angesetzt. Die Anzahl der Arbeitstage im

jeweiligen Jahr entnahm die Behörde den Aufzeichnungen des Bf. in seinem Kalender (jenem Kalendersatz, welcher der belangten Behörde am 26.2.2015 zusammen mit einer Aufstellung der zusammen mit einer Aufstellung der Aktivitäten des Bf. und einer Stellungnahme des Bf. übergeben wurde). Den Stundensatz schätzte die Abgabenbehörde auf Grundlage des vom Bf. bzw. der ***Kanalinsel-Ltd*** in den Jahren 2008 und 2009 verrechneten Stundensatzes von 64 € / h. Die Betriebsausgaben wurden pauschal mit 25 % der Einnahmen geschätzt.

Schätzung Besteuerungsgrundlagen	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Summe Arbeitstage im jeweiligen Jahr	253	250	247	251		
- abzüglich nicht produktive Tage	-45	-120	-120	-45		
produktive Arbeitstage	208	130	127	206		
x Stunden	8	8	8	8		
verrechenbare Stunden	1664	1040	1016	1648		
x Stundensatz geschätzt	60	60	62	62		
tatsächliche Einnahmen Mai bis Dezember					70.349,38	
tatsächliche Einnahmen Jänner bis März						23.676,70
kalkulierte Einnahmen	99.840,00	62.400,00	62.992,00	102.176,00	70.349,38	23.676,70
Betriebsausgaben geschätzt 25%	-24.960,00	-15.600,00	-15.748,00	-25.544,00	-17.587,35	-5.919,18
Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit lt Bp.	74.880,00	46.800,00	47.244,00	76.632,00	52.762,04	17.757,53

Mit seinen Ausführungen in der Stellungnahme an das Gericht vom 11.1.2024, wonach der Bf. nicht das ganze Jahr gearbeitet habe, die verrechenbaren Stunden unrealistisch hoch angesetzt worden seien und die Abfuhr der englischen Steuer nicht eingerechnet worden sei, zeigt der Bf. keine Unrichtigkeit der behördlichen Schätzung auf, zumal bei der Schätzung ohnehin bereits berücksichtigt wurde, dass der Bf. nicht das ganze Jahr über arbeitete und für die von der Schätzung umfassten Jahre keine anrechenbaren englischen Steuern entrichtet wurden.

Die behördliche Schätzung ist für das Gericht auch sonst in jeder Hinsicht nachvollziehbar, weshalb das Gericht die behördliche Schätzung unverändert seiner Entscheidung zugrunde legt. Dass das Schätzungsergebnis den wahren Besteuerungsgrundlagen nur näherungsweise entsprechen kann, liegt in der Natur der Schätzung. Wer jedoch – wie der Bf. – zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Die ausländischen nichtselbständigen Einkünfte des Bf. (im Jahr 2012: Pension und Erwerbstätigkeit) sind aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht des Bf. im Inland in voller Höhe der inländischen Besteuerung zu unterziehen. Die britische Lohnsteuer ist in vollem Ausmaß anzurechnen. Da dies von der Behörde bereits so gehandhabt wurde, ergeben sich auch in diesem Punkt keine Änderungen gegenüber den angefochtenen Bescheiden.

4.4. Verjährung – verlängerte Frist durch Hinterziehung

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 208 Abs. 1 lit. a BAO verjährt das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer grundsätzlich fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in welchem der Abgabensanspruch entstanden ist. Das Recht, die Einkommensteuer für das Jahr 2009 festzusetzen, wäre demnach grundsätzlich mit Ablauf des 31.12.2014 verjährt. Die Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 wäre nach der angeführten Bestimmung grundsätzlich bereits zu Beginn des Jahres 2014 verjährt gewesen.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Frist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden, und um jeweils ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist, solange noch nicht die absolute Verjährung (§ 209 Abs. 3 BAO) eingetreten ist.

Die Ermittlungshandlungen der belangten Behörde im Jahr 2014 – zuletzt das Vorweisen des Prüfungsauftrages bezüglich Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2013 am 17.12.2014 – verlängerten die Verjährungsfrist für 2009 bis zum 31.12.2015. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 8.10.2015 wurde folglich innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist erlassen. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 8.10.2015 wurde ohnehin innerhalb der regulären Verjährungsfrist erlassen.

Für die Jahre 2005 bis 2008 stützt sich die Behörde auf die Verlängerung der Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO. Falls diese nicht anwendbar ist, wären die Bescheide für diese Jahre infolge Verjährung aufzuheben. Ob eine Abgabe hinterzogen ist, stellt eine Vorfrage im Sinne des § 116 BAO dar. Sofern – wie im vorliegenden Fall – noch keine Entscheidung der zuständigen Behörde bzw. des zuständigen Gerichts ergangen ist, muss das erkennende Gericht nach der eigenen Anschauung beurteilen, ob die strittigen Abgaben hinterzogen sind. Entgegen der mehrfach geäußerten Ansicht des Bf. ist über die Vorfrage nicht mit eigenen (Feststellungs-)Bescheiden abzusprechen, sondern ist die Vorfrage lediglich in der Begründung der Abgabenbescheide bzw. des gegenständlichen Erkenntnisses zu behandeln.

Der Begriff der Hinterziehung gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO knüpft an den Tatbestand der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG an. Nach dieser Bestimmung macht sich schuldig, „wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt“. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine solche nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn – in nachprüfbarer

Weise – auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 28.6.2012, 2009/16/0076; 19.3.2015, 2013/16/0104).

Nach den Feststellungen hat der Bf. seine Einkünfte (bedingt) vorsätzlich nicht in Österreich erklärt und damit gegen seine abgabenrechtlichen Pflichten verstoßen. Die Abgabenverkürzungen betreffend die Einkommensteuer 2005 bis 2008 wurden gemäß § 33 Abs. 3 lit. a zweiter Fall FinStrG mit Ablauf der jeweiligen gesetzlichen Erklärungsfrist und somit lange vor Bescheiderlassung bewirkt. Das Verhalten des Bf. erfüllt somit den objektiven und den subjektiven Tatbestand der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG. Es sind für das erkennende Gericht auch keine Rechtfertigungs- bzw. Schuldausschließungsgründe ersichtlich, insbesondere kann ein Irrtum im Sinne des § 9 FinStrG ausgeschlossen werden, da das gesamte Verhalten des Bf. – nicht zuletzt die Zwischenschaltung von Briefkastengesellschaften – durchwegs und zielstrebig auf die unrechtmäßige Steuervermeidung ausgerichtet war. Soweit eingewendet wurde, dass der Bf. davon ausgegangen wäre, dass die streitgegenständlichen Einkünfte in Österreich nicht steuerpflichtig seien, ist auszuführen, dass dies von vornherein keinen schuldausschließenden Rechtsirrtum gemäß § 9 FinStrG darstellt, sondern einen auf der Tatbestandsebene angesiedelten Tatbildirrtum (OGH 28.10.2015, 13 Os 112/15t). Einen solchen hat das erkennende Gericht aber ausgeschlossen, indem es auf Grundlage seiner Feststellungen zum Ergebnis gelangte, dass der Bf. (bedingt) vorsätzlich handelte.

Für diese Jahre ist daher die zehnjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO maßgeblich, innerhalb derer die angefochtenen Bescheide auch tatsächlich ergingen.

4.5. Zusammenfassung

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts war der Bf. im gesamten streitgegenständlichen Zeitraum (2005 bis 2009 und 2012) im Inland unbeschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988, da er stets über einen inländischen Wohnsitz gemäß § 26 Abs. 1 BAO verfügte. Nach den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Vereinigten Königreich sowie Deutschland war in stets Österreich steuerlich ansässig, da sein Mittelpunkt der Lebensinteressen stets hier lag. Die Doppelbesteuerungsabkommen schränken das Besteuerungsrecht Österreichs an den Einkünften des Bf. aus seiner Ingenieurstätigkeit nicht ein. Folglich ist das Welteinkommen des Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum in Österreich steuerpflichtig. Soweit der Bf. im Vereinigten Königreich tatsächlich Ertragsteuern entrichtet hat – das trifft nach den Feststellungen nur in Bezug auf seine nichtselbständige Tätigkeit im Jahr 2012 zu – sind diese auf die inländische Steuer anzurechnen.

Die Schätzung der Einkünfte des Bf. durch die Abgabenbehörde erweist sich für das Gericht als nachvollziehbar und wird daher vom Gericht seiner Entscheidung zugrunde gelegt.

Da das Verhalten des Bf. in objektiver und subjektiver Hinsicht den Tatbestand der Abgabenhinterziehung erfüllt, greift die verlängerte Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO, soweit eine Verjährung nicht ohnehin bereits aufgrund anderer Bestimmungen auszuschließen ist.

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich somit als rechtsrichtig. Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.6. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall war im Wesentlichen einzelfallbezogen die Frage zu beurteilen, in welchem Staat ein Steuerpflichtiger den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat. Dabei orientierte sich das erkennende Gericht an den von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen, weshalb die Revision nicht zulässig ist (VwGH 15.3.2023, Ra 2022/15/0067). Dasselbe gilt für die Beurteilung der Frage, ob hinterzogene Abgaben vorliegen. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 31. Jänner 2024