

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache des Bf., nunmehr: Verlassenschaft nach dem am x.x.xxxx verst. Bf., A-Straße, PLZ K, vertreten durch Mag. VV, R-Straße 10, PLZ K, über die Beschwerden vom 27. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 24. Oktober 2018 betreffend **Einkommensteuer 2008, 2011 bis 2014 und 2016**, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2008** wird *Folge gegeben*.

Der angefochtene Bescheid betreffend **Einkommensteuer 2008** wird *aufgehoben*.

II. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend **Einkommensteuer 2011 bis 2014 und 2016** werden als unbegründet *abgewiesen*.

Die Bescheide betreffend **Einkommensteuer 2011 bis 2014** sowie **Einkommensteuer 2016** bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

(1) Der Beschwerdeführer (Bf.) war in den Streitjahren (ua.) selbständig als Bau- bzw. Montageleiter in verschiedenen Ländern Europas tätig.

Strittig ist im Wesentlichen,

- ob und gegebenenfalls inwieweit der Bf. mit seinen Einkünften (die er aus Tätigkeiten auf Baustellen in den Niederlanden, Norwegen, Finnland und Polen erzielt hat) im Inland der

Besteuerung unterliegt sowie

- ob hinsichtlich der Jahre 2008, 2011 und 2012 bereits die Verjährung eingetreten ist (Frage der Anwendbarkeit der verlängerten Verjährungsfrist wegen hinterzogener Abgaben).

Bezüglich der Einkommensteuer 2016 beantragt der Bf., die Einkommensteuer gemäß DBA mit Polen nach der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt festzusetzen. Die betreffenden Einkünfte würden aus einem Bauprojekt in Polen und nicht – wie vom Finanzamt angenommen – aus einer Tätigkeit in Finnland resultieren.

(2) Im Jahr 2018 fand beim Bf. eine die Streitjahre umfassende **Außenprüfung** statt. Anlässlich einer Kontrollmitteilung (Kapitalflussmeldung) wurde festgestellt, dass betriebliche Einkünfte erzielt wurden, welche bisher in Österreich nicht erklärt bzw. nicht versteuert wurden. Auftraggeber des Bf. war jeweils eine Schweizer Firma, welche die Zahlungen an sein österreichisches Bankkonto geleistet hat.

In der **Niederschrift** vom 12.10.2018 führte der Prüfer aus:

„Vorweg wird seitens der steuerlichen Vertretung folgende Stellungnahme abgegeben:

> [Der Bf.] war und ist der rechtlichen Ansicht, mit seinen gewerblichen Einkünften in den Jahren 2008 - 2014 nicht der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich zu unterliegen. Im Zuge des Ehescheidungsverfahrens kam es zum Verlust etlicher privater Dokumente. Als seitens der Finanzverwaltung ein Prüfungsverfahren angekündigt wurde, wurde entdeckt, dass davon auch die mit den privaten Unterlagen gemeinsam aufbewahrten Geschäftsunterlagen betroffen waren. <

Nach den vorliegenden Unterlagen und erteilten Auskünften sind folgende Feststellungen zu treffen:

Es liegen keine Grundaufzeichnungen und keine Gewinnermittlungen vor. Die Einnahmen wurden durch die Außenprüfung anhand der digital übermittelten Bankauszüge errechnet. Weitere Belege wurden zunächst nicht vorgelegt, da sie nicht auffindbar sind. Laut Angabe [des Bf.] liegt das in der Verantwortung seiner geschiedenen Gattin, welche die Aufzeichnungen geführt habe. Im Verlauf der Prüfung wurden dann Kopien von Ausgangsrechnungen vorgelegt, welche [der Bf.] bei seinem schweizer Auftraggeber angefordert hat. Aufgrund dieser Duplikate wurden die verrechneten Leistungen durch die Außenprüfung aufgeschlüsselt. Demzufolge sind die vereinnahmten Beträge um Barauslagen und Fahrtkostenersätze zu kürzen.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung sind die gesamten Einnahmen in Österreich nicht steuerpflichtig, weil der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht eindeutig bestimmbar und der gewöhnliche Aufenthalt am jeweiligen Tätigkeitsort gewesen sei. Deshalb werden aus ökonomischen Gründen die Ausgaben nicht ermittelt oder belegt. Im Zuge der Außenprüfung werden die Ausgaben in Anlehnung an die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen

pauschal in Höhe von 12 % der Einnahmen (von maximal € 220.000) im Wege der Schätzung gemäß § 184 BAO ermittelt.

1. Mit der im Jahr 2008 in den Niederlanden ausgeübten Tätigkeit wurde keine Betriebsstätte begründet, weshalb die Einnahmen daraus in Österreich zu versteuern sind.

Die von einer spanischen Firma (C.) bezogenen Einnahmen in Höhe von € 5.000 sind ebenfalls in Österreich zu besteuern. Eine Ausgangsrechnung liegt nicht vor.

Die in den Betriebsstätten in Norwegen (Bergen und Oslo) erzielten Einkünfte sind dem Doppelbesteuerungsabkommen entsprechend in Österreich (nach der Befreiungsmethode) zu versteuern.

Für Dezember 2009 in Oslo fehlt die Ausgangsrechnung. Da die Rechnung auch in der fortlaufenden Nummerierung fehlt, wird dieser Erlös anhand der vorhergehenden bzw. nachfolgenden Monatsrechnungen gemäß § 184 BAO durch Schätzung ermittelt.

(...)

Die in den Betriebsstätten in Finnland (Vaasa und Vantaa) erzielten Einkünfte sind dem Doppelbesteuerungsabkommen entsprechend in Österreich (nach der Anrechnungsmethode) zu versteuern. Die Entrichtung von Ertragsteuern in Finnland wurde nicht nachgewiesen.

Von zwei polnischen Firmen (M, T) bezogene Einnahmen sind ebenfalls in Österreich zu versteuern. Für diese Zahlungseingänge liegen keine Rechnungen vor.

(...)

2. Im Jahr 2007 wurde die Umsatzsteuer aus drei Ausgangsrechnungen an die Fa. S in G infolge von Erhebungen durch das Finanzamt festgesetzt.

Die Rechnung Nr. 004 an diese Firma vom 01.01.2008 wurde am 22.02.2008 bezahlt und bisher nicht versteuert (€ 5.197,50 netto 20 %).

Stellungnahme:

> [Der Bf.] ist auf Grund von drei Schlaganfällen gesundheitlich stark beeinträchtigt. Er ist psychischer Belastung dadurch nicht stark gewachsen. Der durch die Prüfung durch die Finanzverwaltung zwangsläufig entstehende Stress ist seiner Rekonvaleszenz nicht förderlich, weshalb seine Mitwirkung im Prüfungsverfahren stark eingeschränkt ist.

Die rechtliche Ausgestaltung der vertraglichen Beziehung zwischen dem Auftraggeber (...) und [dem Bf.] als gewerblicher Unternehmer führten in den Tätigkeitsstaaten immer wieder zu Problemen. Deshalb war [der Bf.] zur GmbH-Gründung gezwungen. Nur dadurch war es

möglich, dass [der Bf.] seine Tätigkeit als Bauleiter auf den verschiedenen schwierigen ausländischen Baustellen weiterhin ausführen konnte. <

Zur Frage der Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG als Geschäftsführer:

> [Der Bf.] ist nicht kaufmännisch auf den Baustellen tätig, sondern seine Tätigkeit erstreckt sich auf die technische Abwicklung der Baumaßnahmen. Insbesondere ist er mit der Bauaufsicht vor Ort befasst. Seine Tätigkeiten sind vor allem vor Ort und er ist dabei jeglichen Witterungseinflüssen ausgesetzt. Die Baustelle in Posen befindet sich in der während des zweiten Weltkrieges stark umkämpften Festung Posen. Während der Bauphase mussten die Bautätigkeiten immer wieder wegen Bomben-, Minen- und Granatenfunden eingestellt werden um dem Entminungsdienst der polnischen Armee die Möglichkeit zur Beseitigung zu geben.

Dadurch lag permanent eine Gefährdung des Dienstnehmers vor. <

Zur Frage der englischen BIC Ltd:

> Der Wissensstand des Steuerberaters ist, dass über die Limited keine Umsätze abgewickelt wurden.

Aufgrund der Schwierigkeiten des Auftraggebers H Zosen mit der Rechtsgestaltung der Auftragsvergabe musste eine andere Rechtsgestaltung gefunden werden. Das zwang [den Bf.] zur Gründung einer österreichischen GmbH, weil offensichtlich seitens des Auftraggebers auch eine Limited nicht akzeptiert wurde. <“

(3) Im **Bericht** vom 25.10.2018 traf der Prüfer – auszugsweise wörtlich - folgende Feststellungen:

„Tz 1 Einnahmen mit Auslandsbezug

Auf Punkt 1. der Niederschrift wird verwiesen.

Sachverhalt:

Laut ZMR hat [der Bf.] seinen Hauptwohnsitz seit 09.10.1997 durchgehend im Einfamilienhaus in K, A-Straße. Im Zuge einer Nachschau gab [der Bf.] am 08.03.2018 an, dass er im Prüfungszeitraum in der Regel vom 20. Dezember bis 06. Jänner und zwei bis drei Mal an Wochenenden Heimaturlaub in K, A-Straße machte. Das war die gemeinsame Ehwohnung bis Frau Bf.-Gattin im Juni 2016 ausgezogen ist. Ihren Angaben nach war [der Bf.] in den Jahren seit 2008 durchschnittlich einmal pro Monat für ein Wochenende zu Hause in K. Aufgrund des Scheidungsvergleiches vom 10.03.2017 wurde [der Bf.] Alleineigentümer der Liegenschaft. Die Nachschau im März 2018 und die anschließende Außenprüfung wurden dort durchgeführt.

Auch zur Genesung bzw. Rehabilitation kam [der Bf.] jeweils nach Österreich zurück. Laut Krankengeldmeldungen der Stmk. GKK war das zum Beispiel in der Zeit von 09/2015 bis 02/2016 sowie von 03 bis 12/2017 der Fall.

[Der Bf.] hält sich in Österreich auf und ist hier nach wie vor sozialversichert. Von Juni bis September 2016 hat er in Österreich Arbeitslosengeld bezogen.

[Der Bf.] ist seit Jahren als selbständiger Baustellenleiter (Baustellenkoordination) in verschiedenen Ländern tätig. Dem Finanzamt wurde diese Selbständigkeit mittels Fragebogen Verf 24 am 16.10.2006 gemeldet. Mit 04.10.2007 wurde eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer für die Umsätze aus seiner Tätigkeit (Technisches Büro) beantragt und in der Folge auch vergeben. Aufgrund der in den Ausgangsrechnungen abgerechneten Leistungszeiträume ergibt sich von 2008 bis 2014 je Projekt eine Aufenthaltsdauer von:

09 Monate in Moerdijk (Niederlande)

13 Monate in Bergen (Norwegen)

16 Monate in Oslo (Norwegen)

16 Monate in Vaasa (Finnland)

18 Monate in Vantaa (Finnland)

[Der Bf.] hatte in der Zeit von 06.03.2001 bis 23.06.2014 eine Gewerbeberechtigung an seiner Wohnsitzadresse inne, die im Zusammenhang mit der Gründung der B-Ltd. Consulting GmbH, zurückgelegt wurde.

Laut Gesellschaftsvertrag vom 22.04.2014 und laut Firmenbuch hat die GmbH, ihren Sitz und ihre Geschäftsanschrift ebenfalls am Wohnsitz [des Bf.] in K. Die Gesellschafter dieser GmbH, waren bis 2018 [der Bf.] (nach wie vor als Gesellschafter-Geschäftsführer), seine (damals noch) Ehefrau und die beiden Söhne. Die GmbH, (mit ihm als faktisch alleinigem Dienstnehmer) führt die davor von [Bf.] als Einzelunternehmen ausgeübte Tätigkeit weiter.

Die Ausgangsrechnungen wurden am Wohnsitz in K ausgestellt und weisen auch diese Adresse aus. Die Führung der Aufzeichnungen und die Belegaufbewahrung erfolgten ebenfalls hier. Laut [Bf.] lag das in der Verantwortung seiner ehemaligen Ehefrau an ihrem damals noch gemeinsamen Wohnsitz. Die betrieblichen Einnahmen flössen im Prüfungszeitraum ebenso auf ein österreichisches Bankkonto wie 2009 und 2010 die Einnahmen aus der Weitervermietung eines Hauses in Norwegen.

Am 08.03.2018 gab [der Bf.] niederschriftlich an, dass er in Finnland keine Steuer entrichtet habe. Für 2009 wurde ein norwegischer Steuerbescheid vorgelegt, adressiert an [den Bf.] mit der Anschrift K, A-Straße. Einen Zahlungsnachweis für die darin ausgewiesene Einkommensteuer wurde trotz Aufforderung nicht erbracht. Ein weiteres Schriftstück der norwegischen Steuerbehörde (auch an die K Adresse) weist für 2017 als Bemessungsgrundlage

der Einkommensteuer für Nichtselbständige den Wert Null aus und führte auch zu keiner Rückvergütung.

Im Prüfungsverfahren wurde ein Schreiben des schweizer Auftraggebers übermittelt, in dem dieser bestätigt, dass "auf sämtlichen Baustellen im Ausland alle erforderlichen Steuern für HZI-Mitarbeiter abgeführt wurden" und "die ... Baustellen in Finnland ... regelmäßig von der finnischen Finanzaufsicht geprüft und als in Ordnung befunden" [wurden]. Auf [den Bf.] persönlich bezogene Angaben (rechtliche Stellung, Abfuhr von Abgaben usw.) wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Am 09.10.2018 wurden dem steuerlichen Vertreter per e-Mail-Beilage Fragen ("Baustellen - Auslandsaufenthalte in den Prüfungsjahren 2008 - 2016") übermittelt, die bis zur Schlussbesprechung und auch in deren Rahmen nicht vollständig beantwortet wurden.

Rechtliche Würdigung:

(...) Die Frage der Ansässigkeit ist vom konkreten Sachverhalt abhängig und wird im Wege der freien Beweiswürdigung durch das zuständige Finanzamt geklärt. Wobei auf die oben erwähnte erhöhte Mitwirkungspflicht gern § 115 BAO hingewiesen wird.

In Zweifelsfällen könnte der korrespondierenden Beurteilung des DBA-Partnerstaates Bedeutung beigemessen werden. Die Beurteilung durch den DBA-Partnerstaat kann beispielsweise durch die Vorlage eines ausländischen Besteuerungsnachweises nachgewiesen werden.

Von einer Ansässigkeitsverlegung kann nur ausgegangen werden, wenn eindeutige Nachweise dafür vorliegen, wie zum Beispiel

- u.a. Verkauf bzw Vermietung des Hauses in Österreich
(Keine jederzeitige Verfügbarkeit/kein freier Zugang zum Haus)*
- Verkauf des Autos in Österreich*
- Aufgabe des Bankkontos*
- Sozialversicherung im Ansässigkeitsstaat*
- Nachweis über Aufenthaltsdauer im Ansässigkeitsstaat, zB Flugtickets*
- Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Steuerbehörde*
- Nachweis der Steuerzahlung im Ansässigkeitsstaat*
- Nachweis über Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat zB Mietvertrag, Zahlungsbelege Miete, Betriebskosten*

- *Anmeldung des Handys im Ansässigkeitsstaat*

Der Nachweis muss in einer Form erbracht werden, aus der sich dem Gesamtbild nach (aus den nachgewiesenen Fakten) ohne Zweifel ergibt, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen im neuen Ansässigkeitsstaat gelegen ist.

Da die zuvor angeführten Nachweise nicht bzw. nicht ausreichend erbracht wurden und die Auslandsaufenthalte im selben Land jeweils nicht länger als fünf Jahre andauerten, ist der Wohnsitz in Österreich aufgrund der festgestellten Sachverhalte im Prüfungszeitraum als Mittelpunkt der Lebensinteressen anzusehen. (...)“

(4) Den Feststellungen des Prüfers folgend erließ das Finanzamt die beschwerdegegenständlichen **Bescheide**.

(5) In den dagegen erhobenen **Beschwerden** wendet der Bf. hinsichtlich der Jahre 2008, 2011 und 2012 den Eintritt der Verjährung ein, da es sich nicht um hinterzogene Abgaben handle. Dazu führt er ua. aus: „(...) Am 23. November 2018 habe ich als steuerlicher Vertreter beim Finanzamt (...) eine Akteneinsicht vorgenommen, bei der es mir insbesondere darum ging, zu klären warum am 18. Jänner 2011 unser Mandant seitens der Finanzbehörde mittels Ersuchen um Ergänzung aufgefordert wurde die Einkommensteuererklärungen für 2008 bis 2010 abzugeben, im Finanzonlineakt ein Vermerk mit 09.03.2011, dass das Ergänzungsersuchen - Einkommensteuer eingelangt ist, steht. Im Akt war hinsichtlich dieser Fragestellung weder ein Schriftstück noch ein Aktenvermerk zu finden. Mir wurde seitens der Finanzverwaltung jedoch mitgeteilt, dass weil das Ersuchen (um Ergänzung nicht beantwortet worden sei, der Akt an die AV abgetreten wurde. Ich habe daraufhin den Abgabepflichtigen damit konfrontiert, wobei er mir mitteilte, dass er seinerzeit die Finanzverwaltung sehr wohl genau über seine Auslandstätigkeit informiert hat. Wieso seitens der Finanzverwaltung seinerzeit keine weiteren Erhebungsschritte vorgenommen wurden geht aus der Aktenlage nicht hervor.

Am 11. Dez. 2007 ist beim Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag ein Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit eingelangt. Dieser Fragebogen wurde mir als steuerlicher Vertreter am 23. November 2018 anlässlich der Akteneinsicht in Kopieform ausgehändigt. Auf Grund der unterschiedlichen Schriftbilder am Fragebogen, sowie des auf der Rückseite angeführten Aktenvermerks kann geschlossen werden, dass das Ausfüllen des Fragebogens mit Unterstützung der Finanzbehörde erfolgte. Unser Mandant hat damals sein zukünftiges Betätigungsfeld offengelegt. Insbesondere wurde angeführt, dass er als „Projektleiter“ im Ausland (Dubai) weiterhin tätig ist.

Am 26. März 2009 wurde seitens des seinerzeitigen steuerlichen Vertreters die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 abgegeben und eingereicht. Unser Mandant ging damals davon aus, dass seitens der damaligen steuerlichen Vertretung sämtliche Unterlagen, insbesondere auch jene, die die Betriebsaufgabe Ende 2007 betroffen haben berücksichtigt

wurden. Wieso dabei die Rechnung Nr 004 an die Fa. S im Jahr 2007 keine Berücksichtigung gefunden habe ist unserem Mandanten nicht mehr erinnerlich. Jedenfalls war er der Meinung, da diese Rechnung eine Leistung im Jahr 2007 betroffen hat, dass mit der Meldung der Aufgabe seiner gewerblichen Tätigkeit und der Abgabe der Erklärung für das Jahr 2007 alle für die Veranlagung der Einkommensteuer notwendigen Umstände wahrheitsgemäß offengelegt und angezeigt sind.

Es wird angeführt, dass unser Mandant keinesfalls eine Abgabenverkürzung vorsätzlich herbeigeführt hat. Einerseits konnte unser Mandant auf Grund seines Kontaktes mit der Finanzverwaltung davon ausgehen, dass auch die Finanzverwaltung seine ausländische Einkommenserzielung als nicht für Österreich steuerrelevant erachtet hat. (...)“

Zur Frage der unbeschränkten Steuerpflicht bzw. der Ansässigkeit wird in den Rechtsmitteln ua. Folgendes vorgebracht:

„[Der Bf.] hatte [im strittigen Zeitraum] einen Wohnsitz in PLZ K, A-Straße gemeldet und somit eine Wohnstätte, welche der Steuerpflichtige in den wenigen Wochen (maximal 5 im Jahr) nutzen konnte. Auf Grund seiner Tätigkeit im Rahmen der Bauaufsicht verfügte unser Mandant allerdings auch in Niederlande [bzw. in Norwegen und Finnland] über eine Wohnstätte. Es war daher nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen zu fragen. Dabei geht es vor allem um die engere persönliche und wirtschaftliche Beziehung. Auf Grund der Tatsache, dass [der Bf.] die meiste Zeit in den Niederlanden (bzw. in Norwegen und Finnland) verbrachte und dadurch, dass seine Kinder bereits den Haushalt in K bereits verlassen hatten, verlagerte sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach den Niederlanden. Die in der Zwischenzeit durchgeführte Scheidung ist auch ein Indiz dafür, dass sich das Ehepaar (...) auseinandergelebt hat weil sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen [des Bf.] verlagert hat.

Der Steuerpflichtige war somit berechtigt der Ansicht, dass er seinen steuerlichen Wohnsitz in den Niederlanden hatte. Obwohl auch der gemeldete Hauptwohnsitz für die Wohnstätte in Österreich spricht, kann jedenfalls seitens der österreichischen Finanzbehörde nicht bestimmt werden, in welchem Staat [der Bf.] den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat. Jene Person gilt dann in jenem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. (...)

Da es hinsichtlich der Tätigkeit unseres Mandanten für seine/n Auftraggeber immer wieder Probleme und Diskussionen gab, ob diese Tätigkeit überhaupt im Rahmen eines Auftragsverhältnisses durchgeführt werden kann, oder ob diesbezüglich nicht ein Dienstverhältnis vorliegt, gab es seitens des/r Auftraggebers immer wieder Anregungen zur Gründung einer Gesellschaft. In diesem Lichte ist sowohl die Gründung der Ltd. in Großbritannien aber auch die Gründung der BC GmbH, FN 99999, eingetragen im Landesgericht Leoben, zu sehen. Während über die Ltd. keine Geschäfte abgewickelt wurden, wurde die GmbH ab 25.04.2014 tätig und die Aufträge über diese abgewickelt. Da [der Bf.] ab diesem

Zeitpunkt als Dienstnehmer der GmbH eingesetzt wurde und die technische Bauausführung abgewickelt hat, oblag die steuerrechtliche Abwicklung der Lohnsteuer bei der GmbH (...)

Hinsichtlich der Jahre 2013 und 2014 wendet der Bf. überdies ein, dass die „Einnahmen Finnland nicht mit den ausgestellten Rechnungen“ übereinstimmen würden.

Die im Jahr 2016 angesetzten Einnahmen iHv. € 45.000,- stünden richtigerweise mit einem Bauprojekt in Posen (Polen) – und nicht wie vom Finanzamt angenommen mit einem solchen in Finnland – in Zusammenhang. Daher möge die Einkommensteuer entsprechend dem DBA mit Polen nach der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt festgesetzt werden.

(6) Am 16.5.2019 ergingen die (jeweils) abweisenden **Beschwerdevorentscheidungen**, wobei die Festsetzung für 2008 geringfügig vermindert wurde.

Bezüglich der behaupteten Verjährung führt das Finanzamt in der gesonderten Begründung (hinsichtlich der Jahre 2008, 2011 und 2012) auszugsweise aus:

„(...) Im vorliegenden Fall hat der Bf. die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG dadurch erfüllt, dass er unter Verletzung der ihm obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO die Einkünfte aus der im Ausland geleisteten Tätigkeit nicht gemeldet hat und dadurch eine Verkürzung der Einkommensteuer bewirkt hat (...)

Der sogenannte bedingte Vorsatz (dolus eventualis), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, dh als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (...)

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite ist festzuhalten, dass es unglaublich ist, dass der Bf. nicht wusste, dass er seine Einkünfte zu versteuern hat. Die erzielten Einkünfte wurden weder in Österreich gemeldet, noch konnten Unterlagen vorgelegt werden, dass in den Niederlanden [bzw. in Finnland] eine Einkommensteuerveranlagung durchgeführt wurde bzw. ob Einkommensteuervorauszahlungen geleistet wurden. Es ist also von einer doppelten Nichtbesteuerung auszugehen. Der Bf. war auch in den Vorjahren als Unternehmer tätig und hätte wissen müssen, dass seine Einnahmen zu veranlagen sind.

Bei dem erwähnten Kontakt mit dem Finanzamt im Dezember 2007 handelt es sich offensichtlich um die Meldung der Betriebsaufgabe und dem Aktenvermerk „lt. persönlichen Angaben im Ausland/Dubai als Projektleiter weiterhin tätig“. Daraus lässt sich jedoch nicht ableiten, dass die Finanzbehörde über die genaue Tätigkeit des Bf. in den Folgejahren Bescheid wusste und die ausländische Einkommenserzielung in Österreich nicht relevant sei.

Es liegt daher hinsichtlich der im Ausland erzielten Einkünfte eine Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG vor und kommt die verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren gemäß § 207 Abs. 2 BAO zum Tragen.“

Dem Antrag des Bf. auf Anwendung der beschränkten Steuerpflicht hält das Finanzamt entgegen:

Der Bf. habe in den strittigen Jahren sowohl in Österreich, als auch in den Niederlanden, Norwegen und Finnland über einen Wohnsitz verfügt. Daher unterliege er in beiden Staaten der unbeschränkten Steuerpflicht. Eine Person gelte auf Grund der DBA in jenem Staat als ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen aufweise (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

„In Österreich konnte der Bf. über ein Haus verfügen und seine Familie befand sich ebenfalls in Österreich. Die Tatsache, dass er während der Tätigkeit in den Niederlanden (bzw. Norwegen und Finnland) die meiste Zeit verbracht hat, dass die Kinder bereits aus dem Haus ausgezogen sind oder Jahre später die Ehe geschieden wurde, spricht nicht für eine Verlegung der Ansässigkeit. Weitere Indizien oder Nachweise, welche für eine Verlegung der Ansässigkeit in die Niederlande sprechen, wurden weder im Prüfungs- noch im Beschwerdeverfahren dargelegt. (...) Die Abgabenbehörde geht daher in freier Beweiswürdigung von einer Ansässigkeit und unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich aus. Diese Steuerpflicht bezieht sich auf das gesamte Welteinkommen, ungeachtet der Frage, wo dieses Einkommen generiert wurde. (...)“

Zum Beschwerdevorbringen, die Einkünfte 2016 würden einem Bauprojekt in Polen zuzurechnen sein, führt das Finanzamt aus:

„Mit Ergänzungsansuchen vom 14. Mai 2019 wurde der Bf. aufgefordert, die Vergleichsvereinbarung mit der Firma H der Abgabenbehörde zur Verfügung zu stellen bzw. darzulegen, mit welchem Projekt diese Zahlung im Zusammenhang steht.

In der Beantwortung des Ergänzungsansuchens wurde der Abgabenbehörde mitgeteilt, dass es keine schriftliche Vergleichsvereinbarung gibt und es wurde eine Zusammenstellung über die durchgeführten Aufträge übermittelt.

In der Zusammenstellung wurden die einzelnen Projekte der letzten Jahre beschrieben - bspw. welche Personen am Projekt beteiligt waren oder welche Verbesserungsvorschläge eingebracht wurden.

Aus dieser Beschreibung ist jedoch nicht zu entnehmen, mit welchem Projekt die Zahlung der Vergleichsvereinbarung mit der Firma H im Zusammenhang steht.

In freier Beweiswürdigung wird daher der mündlichen Erstaussage im Rahmen der Außenprüfung Glauben geschenkt, zumal in der Beantwortung des Ergänzungsansuchens keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden, welche einen Zusammenhang der Zahlung mit dem Projekt in Polen belegen, so wie in der Beschwerde vorgebracht. Es wird daher angenommen, dass die Einnahmen von der Vergleichsvereinbarung mit der Bauaufsicht in Finnland im Zusammenhang stehen und deshalb in Österreich als ausländische Einkünfte mit Steueranrechnung (Kennzahl 395) zu versteuern sind.“

(7) In seinen **Vorlageanträgen** ergänzt der Bf. sein Vorbringen ua. wie folgt:

„(...) Auf die in der Beschwerde angeführte durchgeführte Akteneinsicht und den darin erkennbaren Behördenauskünften wurde in der BVE nur peripher eingegangen und lediglich festgestellt, dass daraus nicht abzuleiten gewesen wäre, dass die Finanzbehörde in den Folgejahren Bescheid wusste und die Einkommenserzielung in Österreich nicht relevant sei.

Zu diesem Punkt ist anzuführen, dass unser Mandant ein Ergänzungsersuchen vom 18. Jänner 2011 ordnungsgemäß beantwortet habe. Das Ergänzungsersuchen bezog sich auf die Veranlagungsjahre 2008 bis 2010. Im Akt befindet sich ein Vermerk mit 09.03.2011, dass das Ergänzungsersuchen - Einkommensteuer eingelangt sei. Dabei hat unser Mandant seine Einkommenssituation offengelegt und wahrheitsgemäß mitgeteilt. Die Finanzbehörde habe den Akt danach an die AV abgetreten. Das Ergänzungsersuchen und deren Beantwortung sowie der Übergabe des Aktes an die AV lässt jedoch eindeutig den Schluss zu, dass die Finanzbehörde von der ausländischen Einkommenserzielung informiert war und Ihrerseits zu diesem Zeitpunkt keine unbeschränkte Steuerpflicht des Abgabepflichtigen angenommen hat. Dieser Umstand fand in der freien Beweiswürdigung keinen Niederschlag. (...)

Ebenfalls wurde in der freien Beweiswürdigung nicht darauf eingegangen, dass der Auftraggeber sich hinsichtlich der Versteuerung der Einkünfte unserer Mandantschaft im Montagestaat gegenüber verpflichtet hat, diese durchzuführen. Ob der Auftraggeber die ordnungsgemäß durchgeführt hat, kann unserer Mandantschaft keinesfalls vorgeworfen werden.

Hinsichtlich dieser Verpflichtung ist auch anzuführen, dass unser Mandant in einem dienstnehmerähnlichen Auftragsverhältnis gestanden ist. Dies ist vor allem auch durch die Arbeitszeitaufzeichnungen, welche dem Prüfer im Rahmen der Außenprüfung vorgelegt wurden erkennbar gewesen. Es lag jedenfalls ein Dauerschuldverhältnis und kein Zielschuldverhältnis vor. In der Beschwerde wurde angeführt, dass es diesbezüglich immer wieder Probleme und Diskussionen gab. Letztendlich wurde unser Mandant seitens des Auftraggebers dazu gedrängt, eine Gesellschaft zu gründen um die steuerrechtliche Abwicklung wieder auf meinen Mandanten selbst beziehungsweise auf dessen GmbH zu verlagern. (...)

In der BVE wird die Entscheidung, dass die Einkünfte in Österreich zu versteuern sind mit dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung begründet. Das DBA (...) sieht jedoch einen genauen Vorgang für die Entscheidungsfindung, wo der steuerliche Wohnsitz liegt, vor. Dieser ist im Artikel 4 dargelegt. Gerade deswegen, weil nicht bestimmt werden kann, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt, bietet der Artikel 4 Absatz 3 lit. B des obgenannten DBA die Rechtssicherheit und Beurteilung des steuerlichen Wohnsitzes nach dem gewöhnlichen Aufenthalt. [Der Bf.] verfügte immer am Ort seiner beruflichen Tätigkeit über einen Wohnsitz. Seine wirtschaftlichen Beziehungen lagen eindeutig beim Tätigkeitsort. Dadurch, dass er lediglich maximal einmal im Monat nach K zurückgekehrt ist und er an seinem Tätigkeitsort auch persönliche Kontakte aufgebaut und gepflegt hat, sollte ein entscheidendes Organ im Rahmen der freien Beweiswürdigung auf Grund seiner Lebenserfahrung und Menschenkenntnis zur Erkenntnis kommen, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen am Tätigkeitsort befunden hat und daher gemäß Artikel 4, Abs. 3 lit. a DBA seinen steuerlichen Wohnsitz am Tätigkeitsort hat. Wenn ihm diese Erkenntnis nicht kommt kann er keinesfalls zur gegenteiligen Ansicht gelangen, sondern nur feststellen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden kann, weshalb lit. b zum Tragen kommt (...)“

Im Vorlageantrag für 2014 führt der Bf. ua. aus: „(...) Es stimmen die Einnahmen Finnland nicht mit den ausgestellten Rechnungen überein. Scheinbar wurden von Seiten des Prüfers die Einnahmen Finnland auf Grund der Zahlungseingänge am Bankkonto festgesetzt. So fällt auf, dass bei den Einnahmen Finnland 2014 offenbar auch die Rechnung für die Leistung von 2013 mitberücksichtigt wurde und im Jahr 2014 zu versteuern sei. Die Feststellung in der BVE, dass das Zufluss-Abfluss-Prinzip gilt, ist jedenfalls für Unternehmerisch erzielte Einnahmen gültig. Bei Dienstnehmerbezügen wären diese Einkünfte jedoch noch dem Jahr 2013 zuzurechnen (...)“

Im das Jahr 2016 betreffenden Vorlageantrag wird vorgebracht, es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb angesetzt worden seien. Der Bf. sei nicht unternehmerisch tätig geworden, sondern ausschließlich als Dienstnehmer der Fa. B-Ltd. GmbH. Diese habe von der Fa. H AG den Auftrag der Bauaufsicht übernommen. Die Prämie habe er „dafür erhalten, dass er trotz seiner schweren Krankheit seine Arbeiten abgeschlossen hat und dafür, dass er an seinen Nachfolger ordnungsgemäß übergeben hat. Es liegt wohl auch in der Natur der Sache, dass unser Mandant sich mit der Zahlung dieser an ihn persönlich ausbezahlten Nettoprämie gefreut hat und nicht zwangsläufig, bis zu einer allfälligen Vergleichsausfertigung diese nicht abgelehnt hätte.“ Die Erstaussage des Bf. im Zuge der Außenprüfung sei „wohl auf seinen Ausnahmezustand, den er im Zusammenhang mit seiner schweren Erkrankung, seiner Scheidung und auch den Vorwürfen im Zusammenhang mit der Außenprüfung hatte zurückzuführen. Im Zuge der Außenprüfung wurden Projekte seit 2008 überprüft und unser Mandant hat hierbei in der Erstaussage die verschiedenen Projekte in den Jahren offensichtlich falsch zugeordnet. Dieser Umstand der Verwirrtheit auf Grund des Zustandes unserer Mandantschaft wurde im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht berücksichtigt.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Bf. ist am x.x.xxxx verstorben. Zum Verlassenschaftskurator (mit umfassenden Wirkungskreis) wurde Mag. VV bestellt (s. Beschluss des BG Leibnitz vom 11.1.2024, GZ_12345).

Ist der Abgabepflichtige verstorben, ist bis zur Einantwortung der Erbschaft die Verlassenschaft Bescheidadressat für jene Abgaben des Erblassers, welche die Zeiträume vor seinem Tod betreffen. Gibt es keine erbantrittserklärten Erben (oder können sich diese über die Art der Vertretung oder einzelne Vertretungshandlungen nicht einigen), ist vom Gericht erforderlichenfalls ein Verlassenschaftskurator zu bestellen. Ohne Vertreter ist die Verlassenschaft nicht handlungs- und prozessfähig.

Da im Beschwerdefall ein Verlassenschaftskurator bestellt wurde und sohin ein Vertreter der Verlassenschaft vorhanden ist, war die gegenständliche Erledigung an den Kurator als formellem Empfänger zuzustellen. Die Verlassenschaft als selbständiges Steuersubjekt war als Adressat des Erkenntnisses anzuführen.

Wie bereits eingangs dargelegt, war der Bf. in den strittigen Jahren in verschiedenen europäischen Staaten (Niederlande, Norwegen, Finnland, Polen) als Bau- bzw. Projektleiter tätig. Strittig ist, ob und inwieweit im Inland eine Steuerpflicht des Bf. besteht. Bezüglich der Jahre 2008, 2011 und 2012 erhebt der Bf. überdies den Einwand des Verjährungseintrittes.

Zur Frage der Verjährung (hinsichtlich der Jahre 2008, 2011 und 2012):

Im Beschwerdefall steht zunächst in Streit, ob das Finanzamt für die Jahre 2008, 2011 und 2012 zu Recht von der Anwendbarkeit der verlängerten Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO ausgehen konnte.

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt grundsätzlich fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben hingegen 10 Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO).

Die Verjährung beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

Die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben des Veranlagungszeitraumes 2008 endete auf Grund der dargelegten Rechtslage mit Ablauf des Kalenderjahres 2018, jene des Veranlagungszeitraumes 2011 mit Ablauf des Kalenderjahres 2021 und jene des Veranlagungszeitraumes 2012 mit Ablauf des Kalenderjahres 2022.

Im Falle des Vorliegens von hinterzogenen Abgaben ist die Erlassung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide entsprechend den dargestellten gesetzlichen Bestimmungen

jedenfalls innerhalb der oa. Verjährungsfristen erfolgt, da die angefochtenen Einkommensteuerbescheide im Oktober 2018 erlassen wurden.

Damit ist entscheidungswesentlich, ob eine Abgabenverkürzung stattgefunden hat.

Nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

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

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen (zB VwGH 17.12.2021, Ra 2019/13/0038; uva.).

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. wobei ein Eventualvorsatz genügt (s. nochmals zB VwGH 17.12.2021, Ra 2019/13/0038).

Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen 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 (zB VwGH 23.6.1992, 92/14/0036; sowie VwGH 30.10.2003, 99/15/0098). Dabei genügt es von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; VwGH 19.2.2002, 98/14/0213 oder VwGH 9.9.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss dabei den Bestand der Tatsache nicht "im naturwissenschaftlichen-mathematisch exakten Sinn" nachweisen, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet bzw. in Frage stellt (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

„Bedingter Vorsatz“ (*dolus eventualis*), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, dh. als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist bzw. dessen Eintritt in Kauf nimmt (VwGH 17. 12. 1992, 91/16/0133 und 0136, VwGH 26. 4.1994, 93/14/0052 oder VwGH 28.06.1995, 94/16/0282, mwN).

Voraussetzung für die Annahme des bedingten Vorsatzes ist nicht ein Wissen um eine Tatsache oder um ihre Wahrscheinlichkeit im Sinne eines Überwiegens der dafür sprechenden Momente, sondern es genügt das Wissen um die Möglichkeit (vgl. VwGH 25.09.1991,

91/16/0074; VwGH 07.08.2003, 2000/16/0627). Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht (vgl. VwGH 19.03.2008, 2005/15/0072; VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Der bedingte Vorsatz setzt also ein bestimmtes Wissen voraus, das sich auf sämtliche objektiven Tatbestandmerkmale - Verletzung der Offenlegungspflicht, Abgabenverkürzung - erstrecken muss. Allerdings setzt die Judikatur an dieses Wissen keine strengen Maßstäbe. Es genügt eine sog. „Parallelwertung in der Laiensphäre“. Demnach genügt es für den Hinterziehungsvorsatz, 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 (vgl. VwGH 25.3.1999, 97/15/0056; OGH 15.6.1971, 10 Os 83/71).

Was das Jahr 2008 anlangt, so ist nach Auffassung des BFG nicht hinreichend klar erwiesen, dass der Bf. seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Erklärungspflicht nicht ordnungsgemäß nachgekommen sein soll:

Wie der Bf. zutreffend vorbringt, wurde er vom Finanzamt mit Ersuchen vom 18.1.2011 aufgefordert, (ua.) die Abgabenerklärung für 2008 einzureichen, da Einkommensteuervorauszahlungen für 2009 und 2010 erfolgt sind. Am 9.3.2011 wurde der Vorhalt (bzw. die bezügliche Antwort des Bf.) in der Datenbank der Abgabenbehörde als „*eingelangt*“ gekennzeichnet (s. zB Vorlagebericht des Finanzamtes vom 22.10.2019).

Das Finanzamt führt dazu aus, dass entgegen diesem Vermerk jedoch tatsächlich keine Abgabenerklärung eingereicht und „*der Akt an die Abteilung Allgemeinveranlagung abgetreten*“ worden sei, ohne weitere Ermittlungsschritte zu setzen. Der EDV-Vermerk („Vorhalt eingelangt“) sei deshalb gesetzt worden, damit das Ergänzungsansuchen als erledigt angesehen und eine Abtretung in eine andere Abteilung ermöglicht werde. Irrtümlich sei der Status des Vorhaltes aufgrund eines Versehenes als „*eingelangt*“ und nicht als „*gesperrt*“ vermerkt worden (s. Vorlagebericht des Finanzamtes an das BFG, S. 6f., mit Verweis auf eine E-Mail der Sachbearbeiterin vom 26.8.2019).

Der Bf. verweist in seiner Beschwerde zu Recht auf diesen Eintrag in der Datenbank der Finanzverwaltung, ebenso wie auf den Umstand, dass in weiterer Folge seitens der Abgabenbehörde diesbezüglich keine weiteren Erhebungsschritte gesetzt worden sind.

Es ist durchaus möglich, dass der Eintrag (als „*eingelangt*“) vom Finanzamt aus rein technischen Gründen gesetzt wurde, um die weitere Bearbeitung (bzw. Abtretung) des Aktes zu ermöglichen. Es ist aber ebenso wenig auszuschließen, dass der Bf. – dem Vermerk entsprechend - als Reaktion auf die behördliche Aufforderung sehr wohl die abverlangte

Erklärung eingereicht hat, zumal er in den Jahren 2009 und 2010 seinen steuerlichen Verpflichtungen offensichtlich ordnungsgemäß nachgekommen ist. In diese Richtung weist auch die Tatsache, dass das Finanzamt in der Folge zunächst offenbar keine weiteren Erhebungsmaßnahmen ergriffen hat. Im Falle einer Nichtbeantwortung des Vorhaltes bzw. der Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung wäre es nach Ansicht des BFG naheliegend gewesen, dass seitens des Finanzamtes relativ zeitnah weitere Maßnahmen gesetzt worden wären. Dies ist jedoch augenscheinlich vorerst nicht geschehen.

Nach Ansicht des BFG ist daher nicht auszuschließen, dass der Bf. seine Einnahmen bzw. Einkünfte des Jahres 2008 tatsächlich gegenüber der Abgabenbehörde offengelegt hat. Es kann nicht mit der erforderlichen Gewissheit festgestellt werden, dass hinsichtlich des Jahres 2008 hinterzogene Abgaben vorliegen. Im Zweifel war daher davon auszugehen, dass die „normale“ Verjährungsfrist von fünf Jahren zur Anwendung gelangt und die Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2008 mit Bescheid vom 24.10.2018 sohin erst nach Ablauf der Verjährungsfrist (am 31.12.2013) erfolgt ist.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt zu folgen und der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 war spruchgemäß aufzuheben.

Anderes gilt jedoch für die Jahre 2011 und 2012:

Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG ist unstrittig erfüllt: Der Bf. hat unter Verletzung der ihm nach § 119 BAO obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch das Nichterklären der auf Grund seiner Tätigkeiten auf ausländischen Baustellen erzielten Einkünfte im Inland eine Verkürzung von Abgaben bewirkt. Aber auch die subjektive Tatseite ist erfüllt:

Der Bf. erzielte schon seit längerem betriebliche Einkünfte („Ingenieurbüro“) und war in den Jahren 2011 und 2012 auf Baustellen in Finnland tätig (s. Niederschrift über die Nachschau vom 8.3.2018). Er hatte im gesamten Streitzeitraum einen Wohnsitz in Österreich. Laut ZMR war er zumindest seit 1997 bis zu seinem Ableben durchgehend mit seinem Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet.

Der Bf. absolvierte eine Ausbildung zum Ingenieur und war viele Jahre leitend auf Baustellen tätig. Er war sohin intellektuell jedenfalls (zumindest) durchschnittlich begabt und ist vorauszusetzen, dass er jedenfalls Kenntnis über die prinzipiell bestehende Einkommensteuerpflicht hatte (s. dazu zB nochmals das bereits zitierte Erkenntnis des VwGH 25.3.1999, 97/15/0056).

Da er seinen Hauptwohnsitz permanent in Österreich gemeldet hatte (und zudem eine Vielzahl weiterer Umstände vorlag, auf Grund derer von einer Ansässigkeit in Österreich auszugehen war; s. dazu weiter unten S. 20ff.), musste ihm auch klar gewesen sein, dass er – zumindest

zum Teil – auch im Inland der Besteuerung unterliegt. Seine Einkünfte betrugen 2011 rund € 200.000,- bzw. 2012 rund € 188.000,-. In Anbetracht der Höhe seiner Einkünfte musste ihm auch bewusst gewesen sein, dass dafür jedenfalls Einkommensteuer anfällt. Der Bf. war zudem schon in den Streitjahren (bzw. jedenfalls davor) steuerlich vertreten und war es ihm zumutbar, entsprechende Auskünfte über seine steuerlichen Pflichten einzuholen. Im Hinblick auf sein Tätigwerden in verschiedenen Staaten war es sogar vielmehr geradezu geboten, sich über allfällig mögliche Besteuerungskonflikte zwischen den einzelnen Ländern bei einem Steuerberater zu informieren. Mit dem bloßen Hinweis, er sei sich sicher gewesen, in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig gewesen zu sein, kann sich der Bf. jedenfalls nicht seiner entsprechenden – und ohne Zweifel zumutbaren - Informations(beschaffungs)pflcht entziehen.

Obwohl sich der Bf. behauptetermaßen sicher gewesen sein will, in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig (gewesen) zu sein, ist er dennoch offenbar auch in Finnland nicht den dortigen steuerlichen Erklärungs- und Offenlegungspflichten nachgekommen. Er verweist zwar darauf, dass sich die Fa. H zur Versteuerung seiner Einkünfte verpflichtet hätte, konnte eine derartige Verpflichtung aber nicht nachweisen, ja nicht einmal ansatzweise glaubhaft machen. Selbst wenn es diesbezüglich zwischen dem Bf. und der Fa. H eine derartige Vereinbarung gegeben haben sollte, so hätte diese nur im Innenverhältnis zwischen dem Bf. und der Fa. H gelten können. Im Verhältnis zum Abgabengläubiger ist es nicht möglich, die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen vertraglich auf einen Dritten zu übertragen. Gegenüber der (österreichischen oder finnischen) Finanzverwaltung könnte eine derartige Vereinbarung keine Wirksamkeit entfalten. Auch aus dieser Vorgangsweise ist klar erkennbar, dass es der Bf. in Kauf genommen hat, dass seine Einkünfte allenfalls zur Gänze – also sowohl in Österreich als auch in Finnland – unversteuert bleiben.

Selbst wenn der Bf. die Versteuerung seiner Einkünfte im Innenverhältnis vertraglich auf seinen Auftraggeber überwält haben sollte (was jedoch nicht einmal ansatzweise nachgewiesen wurde), wäre es an ihm gelegen gewesen, zumindest zu überprüfen, ob seitens des Dritten tatsächlich eine Offenlegung und Versteuerung erfolgt ist. Dadurch, dass er dies über viele Jahre hindurch unterlassen hat, hat er es aber erkennbar gebilligt, dass allenfalls eine Abgabenverkürzung eintritt.

Seine grundsätzliche Steuerpflicht samt korrespondierender Erklärungspflicht muss der Bf. jedoch – nicht zuletzt auf Grund seiner unzweifelhaft gegebenen (zumindest) durchschnittlichen Begabung – jedenfalls ernstlich für möglich gehalten haben. Er hat zumindest mit bedingtem Vorsatz gehandelt, da er den Eintritt einer Abgabenverkürzung auf Grund der Nichtklärung im Inland für möglich halten musste und er einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt war bzw. dessen Eintritt in Kauf genommen hat.

Der Bf. hat vor dem Finanzamt zunächst auch keinen Nachweis dafür erbracht, dass er mit seinen Einkünften in Finnland der Besteuerung unterworfen wurde bzw. dort tatsächlich Steuern dafür entrichtet hat. Es musste ihm aber auf Grund seiner langjährigen Tätigkeiten in verschiedenen europäischen Staaten auf jeden Fall bewusst gewesen sein, dass er zumindest in *einem* Staat der Einkommensteuer unterliegt.

Wenn der Bf. in der Beschwerde vorbringt, er habe die Finanzverwaltung genau über seine Auslandstätigkeit informiert, und dazu darauf verweist, dass er mit Vorhalt vom 18.1.2011 zur Abgabe der Steuererklärungen 2008 bis 2010 aufgefordert und im März 2011 in der Finanzdatenbank der Eingang einer Vorhaltsbeantwortung angemerkt worden sei, so bleibt im Dunkeln, inwieweit die Beantwortung eines die Jahre 2008 bis 2010 betreffenden Vorhaltes dazu geeignet gewesen sein soll, dem Finanzamt „*sehr wohl genau*“ Auskunft über seine Auslandstätigkeit (und die damit zusammenhängenden Einkünfte) der Jahre 2011 und 2012 – sohin einen gänzlich anderen Zeitraum - zu liefern.

Dasselbe gilt auch für den im Dezember 2007 (!) übermittelten Fragebogen, welchem zufolge der Bf. dem Finanzamt „*sein zukünftiges Betätigungsfeld offengelegt*“ haben will. Darin gab der Bf. allgemein gehalten an, als „Projektleiter“ im Ausland (Dubai) weiterhin tätig zu sein. Damit wurden aber weder konkrete Angaben zu Art (und Ort) der Tätigkeit des Bf. in den Jahren 2011 und 2012 noch zur Höhe der Einkünfte getätigt. Der Bf. war zudem 2011/2012 nicht in Dubai, sondern eben unstrittig in Finnland tätig.

Wenn der Bf. schließlich geltend macht, sein ausländischer Auftraggeber habe sich zur Versteuerung seiner Einkünfte im Montagestaat verpflichtet, so ist auch damit für den Standpunkt des Bf. nichts gewonnen. Eine derartige Verpflichtung des Auftraggebers wurde – wie schon erwähnt - nicht vorgelegt bzw. nachgewiesen. Aktenkundig ist lediglich ein Schreiben der Fa. H AG vom 24.8.2018, in welchem diese bestätigt, dass „*auf sämtlichen Baustellen im Ausland alle erforderlichen Steuern für HZI Mitarbeiter abgeführt wurden und weiterhin werden.*“

Der Bf. legte jedoch – unter Angabe seiner österreichischen UID-Nummer - jeweils eigenständig Honorarnoten an die Fa. H AG. Der Kopf dieser Honorarnoten weist jeweils den Schriftzug „B-Ltd. – *Ingenieurbüro – Consulting*“ auf. Mit diesen rechnete er seine gegenüber der Fa. H erbrachten Dienstleistungen ab. Dem Beschwerdevorbringen, er sei in einem dienstnehmerähnlichen Auftragsverhältnis gestanden, kann daher nicht gefolgt werden. Der Bf. ist als eigenständiger Unternehmer aufgetreten, als Dienstnehmer bzw. „*Mitarbeiter*“ der Fa. H war er keinesfalls anzusehen. Der Bf. konnte daher auch nicht davon ausgehen, dass sich die Fa. H AG um die Erfüllung seiner persönlichen Einkommensteuerpflichten kümmern würde.

Auf Grund seiner beruflichen und der allgemeinen Lebenserfahrung musste dem international tätigen Bf. jedenfalls bewusst gewesen sein, dass er seine Einkünfte (auch) in Österreich deklarieren müsse. Dies insbesondere im Hinblick auf den Umstand, dass er in Österreich stets

seinen Hauptwohnsitz gemeldet hatte. Nach Ansicht des BFG hatte er es zumindest ernstlich für möglich halten müssen, durch sein Verhalten den inländischen Abgabengläubiger zu schädigen. Wenngleich der Bf. allenfalls nicht mit Bestimmtheit mit dem Eintritt einer Abgabenverkürzung gerechnet und diesen auch nicht angestrebt haben mag, so war er dennoch gewillt, einen derartigen (verpönten) Erfolg hinzunehmen bzw. dessen Eintritt in Kauf zu nehmen.

Das Finanzamt konnte sohin zu Recht vom Vorliegen hinterzogener Abgaben ausgehen und die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2011 und 2012 mit den angefochtenen Bescheiden binnen verlängerter Verjährungsfrist vornehmen.

Im Übrigen sei angemerkt, dass die Festsetzung der Einkommensteuer 2012 nach Auffassung des BFG ohnehin noch innerhalb der „normalen“ Verjährungsfrist erfolgt ist:

Am 10.11.2017 erging seitens des Finanzamtes ein Ergänzungsersuchen an den Bf. Da sich der Bf. jedoch Ende 2017 „auf Reha“ befunden hat, habe er dieses Ersuchen im Jahr 2017 nicht mehr entgegennehmen können, sondern erst im Jänner 2018 davon Kenntnis erlangt (s. Beschwerde S. 1).

Eine die Verjährung verlängernde Amtshandlung muss aus dem Amtsbereich der Behörde hinausgetreten und einwandfrei nach außen erkennbar sein. Nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlungen sind (bei Zutreffen der weiteren gesetzlichen Voraussetzungen) unabhängig von ihrer rechtswirksamen Zustellung unterbrechungswirksam, wenn sie in ihrer rechtlichen Gestalt als Behördenmaßnahmen über den Amtsbereich der Behörde hinaustreten und hierfür ein aktenmäßiger Nachweis besteht (vgl. VwGH 21.3.1995, 94/14/0156).

Die Verjährung des Bemessungsrechtes wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches vorgenommene, nach außen erkennbare Handlung verlängert - auch dann, wenn diese behördlichen Schritte der tatsächlich abgabepflichtigen Person nicht zur Kenntnis gelangt sind (VwGH 29.9.1982, 0201/80).

Wenngleich dem Bf. das Ersuchen der Abgabenbehörde im November 2017 auf Grund seines Reha-Aufenthaltes nicht wirksam zugestellt werden konnte, liegt dennoch eine verlängerungsrelevante Amtshandlung iSd. § 209 Abs. 1 BAO vor. Dass eine Zustellung nicht möglich war, war auch nicht der Sphäre des Finanzamtes zuzurechnen.

Die fünfjährige Verjährungsfrist ist für das Jahr 2012 wäre grundsätzlich mit Ende 2017 abgelaufen; durch die oa. Verlängerungshandlung im November 2017 erfolgte eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr bis zum 31.12.2018. Im Jahr 2018 – und sohin binnen offener Verjährungsfrist – fand aber neben der Außenprüfung auch die bescheidmäßige Abgabenfestsetzung statt.

Der Einwand der Verjährung erweist sich aus den dargelegten Gründen hinsichtlich der Jahre 2011 und 2012 als unberechtigt.

Zur Frage der unbeschränkten Steuerpflicht bzw. der Ansässigkeit des Bf. in Österreich:

Der Bf. begehrt, in den Jahren 2011 bis 2014 im Inland als „beschränkt steuerpflichtig“ behandelt zu werden.

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. Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte iSd. § 2 EStG 1988 (Welteinkommen; Totalitätsprinzip) und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden (vgl. zB *Doralt*, EStG9, § 1 Tz 6).

Der Bf. gibt selbst an, dass er in den oa. Jahren in Österreich über einen Wohnsitz (in K) verfügt hat.

Damit unterlag der Bf. jedenfalls in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht.

In weiterer Folge ist zu prüfen, ob der Bf. auch in Österreich ansässig war bzw. inwieweit das umfassende inländische Besteuerungsrecht durch das (hier maßgebliche) DBA mit Finnland (BGBl. III 42/2001 idgF.) eingeschränkt ist.

Der Bf. macht im Wesentlichen geltend, er habe die meiste Zeit in Finnland verbracht und die zwischenzeitig (im März 2017) erfolgte Scheidung sei auch ein Indiz dafür, dass sich sein Lebensmittelpunkt nach Finnland verlagert habe. Er sei maximal einmal im Monat nach Österreich zurückgekehrt und habe an seinem Tätigkeitsort auch persönliche Kontakte aufgebaut und gepflegt. Seine wirtschaftlichen Beziehungen seien eindeutig am Tätigkeitsort gelegen (s. Beschwerdevorbringen, S. 4)

Nach Art. 4 Abs. 1 des DBA mit Finnland 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 Art. 4 Abs. 2 leg. cit. 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.

Bei Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen kommt es auf persönliche und wirtschaftliche Beziehungen an. Den wirtschaftlichen Beziehungen kommt idR. eine geringere Bedeutung zu als den persönlichen. Es ist die gesamte private Lebensführung des Abgabepflichtigen, Familie, Besitz, wirtschaftliche, gesellschaftliche, politische und kulturelle Beziehungen nach ihrer überwiegenden Bedeutung im Gesamtbild der Lebensverhältnisse von Bedeutung. Dies erfordert eine zusammenfassende Wertung; es zählt das Gesamtbild der Lebensverhältnisse (zB VwGH 23.3.1991, 90/13/0073; *Beiser*, ÖStZ 1989, Seite 241 ff). Für die Beurteilung des Lebensmittelpunktes muss ein längerer Zeitraum als Beobachtungszeitraum herangezogen werden. Man muss sonach auch die Verhältnisse in den dem Besteuerungsjahr vorangehenden und nachfolgenden Jahren mitberücksichtigen (vgl. *Loukota*, Internationale Steuerfälle, Tz 534).

Das Innehaben von persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ist nur an objektiven Kriterien zu messen. Es ist nicht der Beurteilung des Steuerpflichtigen überlassen, welchen Wohnsitz er als den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bezeichnet, sondern das DBA stellt auf die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ab, deren Vorliegen nur anhand objektiv feststellbarer Umstände beurteilt werden kann. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich ausschließlich nach der Gesamtheit der objektiven, äußeren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen und nicht nach bloß erklärten Wünschen der Betroffenen (Jakom/*Marschner* EStG, 2021, § 1 Rz 20, mwN).

Entgegen den Beschwerdeausführungen konnte das Finanzamt zutreffend davon ausgehen, dass sich der Lebensmittelpunkt des Bf. in den Jahren 2011 bis 2014 in Österreich befunden hat. Während der Bf. seine gegenteilige Ansicht lediglich auf die im März 2017 (!) – und sohin erst mehr als 2 Jahre nach Ablauf des hier fraglichen Zeitraumes - erfolgte Scheidung sowie ganz allgemein darauf stützt, am jeweiligen Tätigkeitsort persönliche Kontakte gepflegt zu haben, zählt das Finanzamt im Prüfungsbericht vom 25.10.2018, in den Beschwerdeentscheidungen vom 20.5.2019 sowie im Vorlagebericht an das BFG (§. 7) dezidiert und konkret mehrere Umstände auf, welche für das Bestehen des Lebensmittelpunktes im Inland sprechen. Auf die bezüglichen Ausführungen des Finanzamtes wird vollinhaltlich verwiesen.

Zusammengefasst seien nochmals die wichtigsten Indizien angeführt:

- Laut ZMR hatte der Bf. seinen Hauptwohnsitz seit 1997 durchgehend im Einfamilienhaus in K.
- In den Jahren 2011 bis 2014 lebte der Bf. (noch) in aufrechter Ehe mit seiner Gattin; diese ist im Juni 2016 – sohin erst nach den hier zu beurteilenden Jahren – aus der gemeinsamen „Ehewohnung“ ausgezogen. Im Zuge der Scheidung im März 2017 wurde der Bf. alleiniger Eigentümer der Liegenschaft.
- Die gemeinsamen Kinder leben in Österreich.

- Der Bf. kam während seiner Auslandstätigkeiten ca. einmal pro Monat nach Hause (K). In Finnland betreute er eine Baustelle in Vaasa (von 1/2011 – 1/2012) sowie eine Vantaa (8/2012 – 3/2014). Keiner seiner Aufenthalte in Finnland dauerte (durchgehend) mehr als 2 Jahre.
- Der Bf. verfügte von 2001 bis Juni 2014 über eine aufrechte Gewerbeberechtigung an seiner Wohnsitzadresse.
- Sämtliche im Streitzeitraum gelegte Rechnungen des Bf. („B-Ltd. – Ingenieurbüro – Consulting“) weisen im Kopf die inländische Wohnadresse auf.
- Die im April 2014 gegründete GmbH des Bf. hat ihren Sitz und die Geschäftsanschrift an der Wohnadresse in K. Gesellschafter waren neben dem Bf. seine damalige Ehegattin und die beiden Söhne.
- Die Führung der Aufzeichnungen und die Belegaufbewahrung erfolgten an der Wohnsitzadresse des Bf. Dies oblag – so der Bf. – seiner ehemaligen Ehegattin am damaligen gemeinsamen Wohnsitz.
- Die betrieblichen Einnahmen flossen auf ein österreichisches Bankkonto. Dieses lautete auf den Bf. und seine (damalige) Ehegattin.
- Im strittigen Zeitraum hatte der Bf. jeweils Fahrzeuge in Österreich angemeldet.
- Bis dato hat der Bf. in Finnland für seine Tätigkeiten keine Einkommensteuer entrichtet.
- Zur Genesung bzw. Rehabilitation kam der Bf. jeweils nach Österreich. So etwa laut Krankengeldmeldungen der GKK in der Zeit von 9/2015 bis 2/2016 sowie von 3 bis 12/2017. Der Bf. war auch in Österreich sozialversichert und bezog hier (im Jahr 2016) Arbeitslosengeld.

All diese Umstände ergeben sich – vom Bf. unwidersprochen – aus dem Prüfungsbericht vom 25.10.2018 (S. 1ff.) sowie dem Vorlagebericht vom 22.10.2019 (S. 7) und den darin jeweils angesprochenen Informationsquellen.

Die Familie des Bf. befand sich – siehe oben - in den Jahren 2011 bis 2014 unstrittig in Österreich. Der Bf. lebte damals noch in aufrechter Ehe mit seiner (zwischenzeitig geschiedenen) Gattin. Wie oben angeführt, kommt den persönlichen Umständen im Regelfall größere Bedeutung für die Beurteilung des Lebensmittelpunktes zu.

Aber auch in wirtschaftlicher Hinsicht gab es maßgebliche Beziehungen zum Inland: Die Tätigkeit wurde zwar in Finnland ausgeübt. Die Honorarnoten wurden aber in Österreich ausgestellt und weisen die Wohnsitzadresse des Bf. auf. Die Einnahmen gingen auf ein inländisches Konto. Die Aufzeichnungen wurden im Inland geführt, die betrieblichen Belege hier aufbewahrt. Die vom Bf. errichtete GmbH hatte ihren Sitz ebenfalls in Österreich. Dem Beschwerdevorbringen, die wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. seien eindeutig am Tätigkeitsort gelegen, kann daher nicht gefolgt werden. Auch die wirtschaftlichen Belange des Bf. weisen einen maßgeblichen Inlandsbezug auf.

Die oa. sozialversicherungsrechtlichen Leistungen wurden zwar erst nach den hier fraglichen Jahren bezogen. Ohne bestehende (inländische) Sozialversicherung in den Vorjahren wäre die Inanspruchnahme dieser Leistungen jedoch nicht möglich gewesen.

Auf Grund der oa. Rechtslage und des dargestellten Gesamtbildes der Verhältnisse hat das Finanzamt letztlich zu Recht festgestellt, dass sich der Lebensmittelpunkt in den Jahren 2011 bis 2014 in Österreich befunden hat und der Bf. folglich im Inland ansässig war.

Hinsichtlich der Jahre 2013 und 2014 rügt der Bf. ganz allgemein, dass „*die Einnahmen Finnland nicht mit den ausgestellten Rechnungen übereinstimmen*“ würden.

Aus der aktenkundigen Rechnungszusammenstellung des Prüfers geht hervor, dass dieser im Jahr 2013 einen Betrag iHv. € 19.000,- erfasst hat, der aus einer Rechnung des Vorjahres (konkret vom 19.12.2012) resultiert. Des Weiteren wurde im Jahr 2014 ein Betrag von € 14.200,- steuerlich erfasst, der auf einer Rechnung vom 20.12.2013 beruht.

Der Betrag von € 19.000,- ist dem Konto des Bf. nachweislich (erst) am 12.2.2013 gutgeschrieben worden; jener iHv. € 14.200,- ist am 5.2.2014 auf dem Bankkonto eingegangen.

Das Finanzamt führt dazu in der Begründung der Beschwerdeentscheidung völlig richtig aus, dass die Grundsätze der Einnahmen Ausgaben Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG anzuwenden sind. Die Betriebseinnahmen werden sohin nicht im Zeitpunkt des Entstehens bzw. der Rechnungsausstellung, sondern im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung erfasst (Zufluss-Abfluss-Prinzip). Einnahmen sind gemäß § 19 Abs. 1 EStG in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Das Finanzamt hat die angeführten Beträge jeweils im Jahr ihres Zuflusses am Bankkonto und sohin korrekt erfasst.

Zu den Einnahmen Fa. M und Fa. T (2011 – 2013):

Das Finanzamt setzte beim Bf. ua. Einnahmen an, die ihm von den oa. Unternehmen zugeflossen sind:

Fa. M: € 2.000,- (2011); € 5.000,- (2012); € 4.500,- (2013)

Fa. T: € 2.000,- (2012)

Der Bf. macht geltend, dabei würde es sich um Rückzahlungen der genannten Unternehmen für an sie gegebene Barvorschüsse aus der Baukassa handeln.

Die oa. Beträge sind unstrittig am Konto des Bf. eingegangen.

Trotz Aufforderung des Prüfers bzw. des Finanzamtes konnte der Bf. keine Unterlagen beibringen, welche sein Vorbringen, es würde sich um (seiner Ansicht nach offenbar steuerlich unwirksame) Rückzahlungen handeln, stützen - oder zumindest glaubhaft machen - könnten.

Die Beschwerde war daher auch in diesem Punkte abzuweisen.

Zur Einkommensteuer 2016:

Bezüglich der Einkommensteuer 2016 bestreitet der Bf., dass die vom Finanzamt angesetzten Einkünfte iHv. € 35.700,- mit seiner Bauaufsicht in Finnland zusammenhängen würden. Diese würden vielmehr aus einem Projekt in Polen resultieren. Es handle sich um eine Prämie für seine Leistung in Polen. Daher werde beantragt, die Einkommensteuer gemäß DBA mit Polen nach der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt festzusetzen.

Das Finanzamt führt dazu in der Begründung seiner Beschwerdeentscheidung aus wie folgt:

„(...) Im Rahmen der Außenprüfung gab der Beschwerdeführer (Bf.) an, dass es sich hierbei um Einnahmen im Zusammenhang mit dem Projekt in Finnland handelt.

Im Zuge der Beschwerde wurde vorgebracht, dass diese Einnahmen keinesfalls mit der Bauaufsicht in Finnland zu tun haben, sondern mit dem Bauprojekt in Polen.

Mit Ergänzungsansuchen vom 14. Mai 2019 wurde der Bf. aufgefordert, die Vergleichsvereinbarung mit der Firma H der Abgabenbehörde zur Verfügung zu stellen bzw. darzulegen, mit welchem Projekt diese Zahlung im Zusammenhang steht.

In der Beantwortung des Ergänzungsansuchens wurde der Abgabenbehörde mitgeteilt, dass es keine schriftliche Vergleichsvereinbarung gibt und es wurde eine Zusammenstellung über die durchgeführten Aufträge übermittelt.

In der Zusammenstellung wurden die einzelnen Projekte der letzten Jahre beschrieben - bspw. welche Personen am Projekt beteiligt waren oder welche Verbesserungsvorschläge eingebracht wurden. Aus dieser Beschreibung ist jedoch nicht zu entnehmen, mit welchem Projekt die Zahlung der Vergleichsvereinbarung mit der Firma H im Zusammenhang steht.

In freier Beweiswürdigung wird daher der mündlichen Erstaussage im Rahmen der Außenprüfung Glauben geschenkt, zumal in der Beantwortung des Ergänzungsansuchens keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden, welche einen Zusammenhang der Zahlung mit dem Projekt in Polen belegen, so wie in der Beschwerde vorgebracht. Es wird daher angenommen, dass die Einnahmen von der Vergleichsvereinbarung mit der Bauaufsicht in Finnland im Zusammenhang stehen und deshalb in Österreich als ausländische Einkünfte mit Steueranrechnung (Kennzahl 395) zu versteuern sind.“

Dem hält der Bf. im Vorlageantrag entgegen, er sei für das Projekt in Polen nicht unternehmerisch tätig gewesen, sondern lediglich als Dienstnehmer seiner GmbH. Seine im Rahmen der Erstaussage getätigte Aussage sei wohl auf seinen Ausnahmezustand, den er im Zusammenhang mit seiner schweren Erkrankung, seiner Scheidung und auch den Vorwürfen im Zusammenhang mit der Außenprüfung hatte, zurückzuführen.

Im Vorlagebericht an das BFG weist das Finanzamt nochmals darauf hin, dass der Bf. trotz entsprechender Aufforderung keine Unterlagen vorlegen konnte, welche einen Zusammenhang der fraglichen Einkünfte mit einem Bauprojekt in Polen erkennen ließen.

Den Ausführungen des Finanzamtes ist nichts hinzuzufügen: Es entspricht der ständigen Judikatur des VwGH, dass die bei der ersten Einvernahme gemachten Aussagen nach der Lebenserfahrung der Wahrheit am nächsten kommen. Eine für den Abgabepflichtigen steuerlich günstigere Darstellung, die erst nach und nach im Zuge eines längeren Verfahrens gegeben wird, kann nur verminderte Glaubwürdigkeit für sich beanspruchen. Erfahrungsgemäß gestalten Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Auswirkung entsprechend (zB VwGH 17.4.2008, 2008/15/0052; VwGH 4.9.1986, 86/16/0080; uva.).

Das Finanzamt konnte daher der Erstaussage des Bf., wonach die Einkünfte mit seiner Tätigkeit in Finnland zusammenhängen, zu Recht die größere Wahrscheinlichkeit ihrer Richtigkeit unterstellen als der später geäußerten Behauptung, die Einkünfte wären einem Projekt in Polen zuzuschreiben. Daran vermag auch der ins Treffen geführte „Ausnahmezustand“ des Bf. nichts zu ändern.

Dazu kommt, dass der Bf. weder sein Vorbringen, die Einkünfte würden aus seiner Tätigkeit in Polen stammen, noch jenes, er sei als unselbständiger Dienstnehmer tätig gewesen, auch nur ansatzweise durch entsprechende Unterlagen belegen konnte.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 war daher als unbegründet abzuweisen.

Nach Art. 23 des DBA mit Finnland kommt zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung grundsätzlich die Anrechnungsmethode zur Anwendung. Voraussetzung für eine Anrechnung ist, dass im anderen Staat tatsächlich eine Steuer entrichtet wurde (zB *Doralt*, EStG⁹, § 1 Tz 51; sowie *Ritz*, BAO⁶, § 295a Tz 9). Da laut Mitteilung des Vertreters vom 5.4.2024 in Finnland eine Entrichtung der Abgabe nicht erfolgt ist, war bei Berechnung der inländischen Steuerschuld eine Anrechnung (einer allfälligen finnischen Steuer) nicht möglich. Im Falle der nachträglichen Entrichtung besteht allerdings die Möglichkeit einer Berücksichtigung der Zahlung im Wege des § 295a BAO (s. *Ritz*, aaO, § 295a Tz 10).

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur 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.

Das BFG konnte sich im vorliegenden Erkenntnis auf die in der Begründung zitierte VwGH-Judikatur stützen. Soweit eine Würdigung im Wege der freien Beweiswürdigung vorzunehmen war, ist keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung der gelösten Sachverhaltsfragen gegeben. Eine Rechtsfrage im oa. Sinne lag sohin nicht vor, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 23. April 2024