

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Feichtenschlager in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Stadlauer Straße 39/I/Top 12, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 15. Februar 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 17. Jänner 2022 betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit den **Bescheiden vom 17. Jänner 2022** wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2016 veranlagt. Begründend wurde auf die Feststellungen der abgabenrechtlichen Prüfung verwiesen. Dabei wurden jeweils zusätzlich zu den nichtselbständigen Einkünften ausländische Einkünfte in Höhe von 30.000,00 € angesetzt.

Im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 21.01.2022** wird die Meinung vertreten, dass der Beschwerdeführer in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen würde. Geschäftsführerbezüge aus der Tätigkeit für diverse slowakische Firmen seien bislang der Abgabenbehörde nicht offengelegt und nicht der Besteuerung unterzogen worden. Aufgrund der Erhebungen der Abgabenbehörde (bis 10.08.2010 Nebenwohnsitz im Inland, Kinder und Enkelkinder in Österreich, Kauf eines Einfamilienhauses in ***A*** bei Wien am 24.11.2009, Gesellschafter/Geschäftsführer der ***BFFirma1** GmbH in ***B*** bzw. jetzt in ***A***, Reitpferd im Inland, Golf- und Fitnessclubmitgliedschaften in Österreich, Ärzte im

Inland,...) sei von einer unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich und der damit verbundenen Verpflichtung zur Versteuerung des Welteinkommens in Österreich auszugehen.

Ab der Gründung am 09.07.2004 bis 30.03.2009 sei der Beschwerdeführer zu 100 % Gesellschafter der ***BFFirma1** GmbH gewesen. Seit 30.03.2009 seien der Beschwerdeführer zu 25 %, dessen Tochter ***T*** zu 25 % und ***TH***, Treuhänderin von ***Lebensgefährtin***, Ehefrau von ***Bf1***, zu 50 % an der Gesellschaft beteiligt. Bis 2011 sei der Beschwerdeführer zu 50 % an der ***FirmaBF2*** beteiligt gewesen. Zu 50 % sei daran die ***BFFirma1** GmbH beteiligt gewesen.

Bis 29.03.2007 sei der Beschwerdeführer in ***Adr11***, mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen und dann nach eigenen Angaben (wegen Problemen mit der Führerscheinbehörde) in die Slowakei übersiedelt.

Laut Zentralmelderegister sei der Beschwerdeführer seit 26.03.2020 wieder in Österreich gemeldet. Sein Hauptwohnsitz befinde sich in ***Adr2***. Zwischen März 2007 und März 2020 seien folgende Nebenwohnsitzmeldungen festgestellt worden:

Adr3: 20.12.1993 - 20.09.2007

Adr4: 07.10.2009 – 20.11.2009

Adr5: 23.04.2010 – 10.08.2010

Mit Kaufvertrag vom 24.11.2009 habe der Beschwerdeführer ein Einfamilienhaus in ***Adr2***, erworben. Dort sei ***Lebensgefährtin***, Ehefrau von ***Bf1***, zunächst mit Nebenwohnsitz, ab 09.04.2013 mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Nach der offiziellen Aufgabe seines Wohnsitzes im Inland habe der Beschwerdeführer seine Wohnsitze an den jeweiligen Geschäftssitzen seiner slowakischen Gesellschaften gehabt, zuletzt in Bratislava II, ***Adr6***.

Dem Beschwerdeführer seien verschiedene Beweise für einen tatsächlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich vorgehalten worden (Postabholung, Kontoauszüge, Mitgliedschaften, Fahrtenbuch, Service des slowakischen Firmenfahrzeuges, Zeitschriftenabonnements). Dazu habe der Beschwerdeführer angegeben, dass dies für heuer (2019) stimmen möge, auch wegen des Herzinfarktes seiner Frau. Im Oktober/November 2019 sei er auch wegen der Arbeitsaufträge immer mehr in Österreich. Ansonsten habe er sich in der Vergangenheit überwiegend in der Slowakei aufgehalten. Natürlich sei er in der Vergangenheit auch öfter in Österreich gewesen, er bestreite aber, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht in der Slowakei gewesen sei. Für die Zukunft/Pension sei jedenfalls geplant, dass sich der Beschwerdeführer wieder in ***A*** anmelden und in Österreich einen Wohnsitz begründen werde.

Zu den Fakten betreffend unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich wurde im BP-Bericht weiters ausgeführt, dass der Beschwerdeführer einen Optiker in der Nähe der *** habe, Ärzte in Wien konsultiere und sein großer Wald der *** sei, der sich hinter seinem Haus befinde. Die Ehefrau des Beschwerdeführers, seine Kinder und Enkelkinder würden in Österreich leben.

2010 sei im Haus in ***A*** ein Pool samt Solarheizung errichtet worden.

Gemeindevorschriften, Lebensversicherungen, Gewerbeberechtigungen, Sky Österreich

Fernsehabonnement würden auf den Namen des Beschwerdeführers in ***Adr2***, lauten und diesbezügliche Schreiben an diese Adresse gesendet werden.

Im September 2016 habe der Beschwerdeführer im ***Sportstudio*** in ***A*** eine Halbjahresmitgliedschaft abgeschlossen. Die Jahresmitgliedschaft 2016 des ***Golfclub*** sei für ***Lebensgefährtin*** und den Beschwerdeführer bezahlt worden.

Im Fahrtenbuch für den Mercedes E 250 mit slowakischem Kennzeichen seien von 12.12.2013 bis 16.12.2013 keine Bewegungen verzeichnet worden, obwohl für dieses Fahrzeug am 14.12.2013 in Österreich eine Strafe über 70,00 € verhängt worden sei.

Der PKW BMW X5 3.0 E70 mit slowakischem Kennzeichen sei 2010 und 2011 bei österreichischen Fachwerkstätten serviciert und repariert worden.

Laut Auskunftersuchen auf Basis der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 habe die slowakische Steuerbehörde mitgeteilt, dass für den Zeitraum 2011 bis 2019 für den Beschwerdeführer keine Steuererklärungen für natürliche Personen vorliegen würden. Er habe als natürliche Person keine Arbeitnehmer in der Slowakischen Republik beschäftigt.

Der Beschwerdeführer habe angeführt, dass seine selbständigen Einkünfte aus seiner 100%igen Gesellschafter/Geschäftsführertätigkeit aus den slowakischen Gesellschaften monatlich 2.500,00 € betragen würden.

Schließlich wurde unter Punkt 6. des Betriebsprüfungsberichtes vom 21.01.2022 ausgeführt, dass die Verjährungsfrist 10 Jahre betragen würde, soweit eine Abgabe hinterzogen sei. Es stehe unzweifelhaft fest, dass die Begründung eines Wohnsitzes in der Slowakei nur zum Schein erfolgt sei, um die Steuerpflicht zu umgehen. Es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen wegen Unstimmigkeiten mit einer Behörde in einen anderen Staat zu verlegen, in dem man keine Anknüpfungspunkte, keine Bekannten und Freunde habe und dessen Sprache man nicht spreche, wenn sich gleichzeitig in Österreich sämtliche Freunde und Bekannte, die Lebensgefährtin und Kinder aufhalten würden, man ein Einfamilienhaus erwerben und umgestalten würde und in Vereinen und dgl. weiterhin tätig sei.

Im relevanten Zeitraum habe der Beschwerdeführer weder in Österreich noch in der Slowakei Einkommensteuererklärungen abgegeben. Er sei langjähriger Unternehmer und zumindest bis 2011 steuerlich vertreten gewesen und habe auch bis 2011 Einkommensteuererklärungen abgegeben. Ihm sei also bewusst gewesen, dass eine Erklärungspflicht bestehen würde. Hätte er daran Zweifel gehabt, wäre er verpflichtet gewesen, sich diesbezüglich bei seiner steuerlichen Vertretung bzw. beim Finanzamt zu erkundigen.

Da er, ohne Erkundigungen einzuziehen, in keinem der beiden Staaten Einkommensteuererklärungen abgegeben und somit seine Einkünfte nicht ordnungsgemäß offengelegt habe, stehe fest, dass er eine daraus resultierende Abgabenverkürzung ernstlich für möglich gehalten und sich zumindest mit ihr abgefunden und damit ein vorsätzliches Verhalten iSd § 8 Abs. 1 FinStrG gesetzt habe. Da das Besteuerungsrecht in Österreich gegeben sei, habe er dieses vorsätzliche Verhalten in Österreich gesetzt.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2018 wurde mit Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 15.02.2022 das **Rechtsmittel der Beschwerde** eingebracht.

Begründend wurde vorgebracht, dass für die Einkommensteuer 2012 bis 2014 nach § 207 Abs. 2 erster Satz BAO bereits mit Jahresende 2019 – somit noch vor Ergehen des Prüfungsauftrages vom 07.12.2020 relative Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Die längere Verjährungsfrist wegen Hinterziehung sei seit der rechtskräftigen Einstellung des Finanzstrafverfahrens durch die *****StA***** vom 15.12.2021 vom Tisch. Vor diesem Hintergrund seien die gegenteiligen Ausführungen in Tz 6 des BP-Berichtes vom 21.01.2022 widerlegt.

Bis März 2020 habe der Beschwerdeführer keinen inländischen Lebensmittelpunkt gehabt. Es komme nicht darauf an, ob der Beschwerdeführer im Streitzeitraum 2012 bis 2018 in Österreich einen Wohnsitz gehabt habe oder nicht, sondern primär darauf, wo sich damals der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befunden habe. Dies sei jedoch nicht nachgewiesen worden. Bis zu einem Nachweis würden sich die angefochtenen Einkommensteuerbescheide als nicht schlüssig und damit als unhaltbar erweisen. Die Behörde habe nicht einmal behauptet, dass sich der Beschwerdeführer im Prüfungszeitraum jedes Jahr mehr als 183 Tage in Österreich aufgehalten habe. Diese Behauptungslücke sei Ausgangspunkt einer Fehlerkette mit den weiteren Gliedern Ermittlungs-, Beweis-, Feststellungs- und Begründungslosigkeit. Darüber hinaus sei das mit der Slowakei maßgebliche DBA-CSSR völlig negiert worden.

Mit den **Beschwerdevorentscheidungen vom 28.03.2022** wurde die Beschwerde vom 15.02.2022 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass sich die Einstellung des Finanzstrafverfahrens explizit auf den Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Firma *****BFFirma1**** GmbH in seiner Funktion als Geschäftsführer dieser Gesellschaft beziehen würde. Den angefochtenen Bescheiden würde vom Beschwerdeführer selbst angegebene Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit aus seiner slowakischen Gesellschaft zugrunde liegen, die weder in Österreich noch in der Slowakei versteuert worden seien und mit der Firma *****BFFirma1**** GmbH nichts zu tun hätten. Die Einstellung des Finanzstrafverfahrens hätte auf das gegenständliche Verfahren keinen Einfluss. Es sei unstrittig, dass der Beschwerdeführer im Prüfungszeitraum einen Wohnsitz in Österreich, an der Adresse *****Adr2*****, gehabt habe, wo auch seine Lebensgefährtin und nunmehrige Gattin wohnhaft sei. Es sei nicht richtig, dass sich die Bescheidbegründung nicht mit der Frage des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Beschwerdeführers beschäftigt habe. Es seien auch die entsprechenden Beweismittel angeführt worden, aus denen sich ergeben würde, dass der primäre Wohnsitz, der gewöhnliche Aufenthalt und auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen in *****A***** bei Wien gewesen seien. Bei den Anmeldungen in der Slowakei habe es sich nur um „Anmeldungen auf dem Papier“ gehandelt, um Problemen mit der Führerscheinbehörde zu entgehen.

Es würden keinerlei Zweifel an der unbeschränkten Steuerpflicht des Beschwerdeführers in Österreich für den gesamten Beschwerdezeitraum bestehen. Dies werde insbesondere durch die Auskunft der slowakischen Steuerbehörde vom 07.12.2021 untermauert, wonach für den

Beschwerdeführer für den Zeitraum 2011 bis 2019 keine Steuererklärungen für natürliche Personen vorliegen würden. Es bestehe daher auch kein Anwendungsgebiet für das in der Beschwerde genannte Doppelbesteuerungsabkommen.

Im **Vorlageantrag vom 21.04.2022** wurde kein weiteres inhaltliches Vorbringen erstattet und der Antrag gestellt, das Bundesfinanzgericht möge nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem/der EinzelrichterIn der Beschwerde vollinhaltlich stattgeben.

Mit **Vorlagebericht vom 31.05.2022** wurde die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht unter Verweis auf die Beschwerdevorentscheidungen vorgelegt.

Mit **Schreiben vom 24.07.2024** wurde das Finanzamt aufgefordert, insbesondere folgende Unterlagen vorzulegen:

Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung vom 22.11.2019, Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung vom 03.09.2019, Beweise für eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich lt. BP-Bericht Seite 4f (Abfragen im Zentralen Melderegister, Gemeindevorschreibungen, Lebensversicherungen, Gewerbeberechtigung, SKY Österreich Fernsehabonnement, Nachweis der Mitgliedschaft im Lifesportstudio BFIT und im ***Golfanlage2***, Rechnung betreffend Service und Reparatur des PKW mit dem Kennzeichen ***KZ1***, Bescheid betreffend Strafe in Zusammenhang mit den PKW mit dem Kennzeichen ***KZ2***)

In weiterer Folge legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht folgende Unterlagen vor: Umsatzliste 2013, Umsatzliste 2015, Lebensversicherung, Beschuldigtenvernehmung vom 03.09.2019, ZMR Abfrage, GISA Abfrage, Einstellung Strafverfahren, Strom- und Wasserrechnungen 2014-2016.

Am 28.10.2024 legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht folgende Unterlagen vor: Kaufvertrag vom 24.11.2009 betreffend Liegenschaft in ***Adr2***, Rechnung Heizungs- und Schwimmbadtechnik ***AC*** vom 23.06.2010, MMM Rechnung vom 07.10.2010, Email ***F3*** 2010, ***F3*** Rechnungen 2010, Schreiben der PVA vom 07.03.2013, Saturn Rechnung vom 24.12.2013, Fahrtenbuch Mercedes + Organstrafverfügung, Auszug Unterlassungsurteil LG WN vom 03.02.2014, Austromat Rechnung vom 05.08.2014, alle4golf Rechnung vom 01.09.2014, Apothekenrechnungen 2014, Rechnung Marktgemeinde ***A*** vom 12.01.2015, GIS Rechnung vom 30.01.2015, Email wegen Thermengolfclub vom 13.02.2015, Strafregisterbescheinigung vom 13.02.2015, Schreiben der deutschen Vermögensberatung vom 06.03.2015, Auftragsbestätigung vom 26.03.2015, Freizeitanlage ***1*** Rechnung vom 01.04.2015, Provisionsrückstellung Deutsche Vermögensberatung vom 01.04.2015, Abrechnung Deutsche Vermögensberatung vom 20.04.2015, Golf Week Rechnung vom 31.05.2015, 4. EVN Teilbetrag vom 12.09.2015, Haushaltsplan vom 19.10.2015, Strafregisterbescheinigung vom 22.10.2015, Thermengolfclub Rechnung vom 16.12.2015, Apothekenrechnungen betreffend 2015, Aufstellung Fixkosten betreffend 2015+2016,

Freizeitanlage ***1*** Rechnung vom 01.02.2016, Golf Week Rechnung vom 31.03.2016, Erlagschein Leihfahrzeug vom 01.04.2016, Haushaltsversicherung ***1*** vom 09.04.2016, Rückstandsausweis Zoll vom 09.05.2016, Golfsociety Rechnung vom 15.05.2016, Austrittserklärung ***1*** vom 24.05.2016, Rechnung Mobilheimentsorgung vom 25.05.2016, Mail über Verkauf ***1*** Parzelle vom 01.06.2016, Email wegen Couchschaden vom 10.06.2016, Auftragsbestätigung vom 28.06.2016, Golf.de Shop Rechnung vom 24.09.2016, Email Wintertraining vom 28.09.2016, Dinner for Dogs vom 05.10.2016, Auftragsbestätigung vom 25.10.2016, Google Maps 13 Papradova Bratislava vom 12.06.2019, Google Maps ***Adr2*** vom 12.06.2019, Google Maps ***Adr7*** vom 12.06.2019, Grundbuchsauszüge vom 12.06.2019, LIFE Sportstudio Preisliste vom 06.08.2019, Gehaltsabrechnung vom 31.08.2019, Ergänzung zu Protokoll vom 03.09.2019, Beschuldigtenvernehmung vom 21.11.2019, Greenfees Anmeldung vom (ohne Datum), alle4golf Rechnung vom 21.06.2014, storniert.

Mit **Schreiben vom 18.11.2024** brachte die beschwerdeführende Partei – soweit das gegenständliche Verfahren betroffen ist – zusammengefasst ergänzend vor, dass sich die gegen den Beschwerdeführer erhobenen strafrechtlichen Vorwürfe als völlig haltlos erwiesen hätten. Die Finanzstrafverfahren seien rechtskräftig eingestellt worden. In Zusammenhang mit der Einkommensteuer des Beschwerdeführers würde es kein Finanzstrafverfahren geben. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen seien, würde diesbezügliche konkrete und nachvollziehbare Feststellungen voraussetzen, die gegenständlich zur Gänze fehlen würden. In Anlehnung am § 303 BAO sei ein Nachholen der Feststellungen in Zusammenhang mit der Vorfragenbeurteilung zum Thema Hinterziehung nicht zulässig.

Soweit die Einnahmen mit der Gesellschafterrolle des Beschwerdeführers zu tun hätten, würden Dividenden vorliegen, die dem Art. 10 Abs. 2 DBA-Slowakei zufolge mit 10 % gedeckelt seien.

Im Rahmen des **Erörterungsgesprächs** am 21.11.2024 wurde vom **Beschwerdeführer** zur Frage, wo er in den Jahren 2012 bis 2020 seinen Wohnsitz gehabt hätte, vorgebracht, dass er ab 2012 zunächst in einer gemieteten Wohnung eines Lieferanten in der Slowakei gewohnt habe. In der Folge habe er bei einem Bekannten, der der Bruder seiner slowakischen Steuerberaterin sei, gewohnt. Die dritte Wohnung, die er in der Slowakei bewohnt habe, sei die Wohnung seiner Steuerberaterin, Frau ***Stb***. Die Wohnungen seien jeweils gemietet gewesen. Er habe dafür auch Miete bezahlt. Die Wohnungen wären zwischen 40 m² und 60 m² groß. Die letzte Wohnung sei etwas größer gewesen. Grundsätzlich habe er die Wohnungen alleine bewohnt, in der zweiten Wohnung habe gelegentlich der Besitzer übernachtet. Das Haus in ***A*** habe der Beschwerdeführer gekauft, um sich dort etwa alle 14 Tage mit seinen Kindern zu treffen.

Ergänzend bringt der Beschwerdeführer vor, dass er die slowakische Sprache nicht beherrsche, aber seine Bekannten würden alle Deutsch und Englisch sprechen. Man komme in der Slowakei damit gut zurecht. Die von ihm angemieteten Wohnungen hätten keinen Garten gehabt.

Auf die Frage, welche Beweise vorliegen würden, aus denen hervorgehe, dass der Beschwerdeführer auch vor 2015 einen Wohnsitz in Österreich innehatte, wurde seitens des **Finanzamtsvertreters** ausgeführt, dass der Beschwerdeführer in der Slowakei nicht gemeldet gewesen sei. Seine Frau und seine Kinder hätten in Österreich gelebt. Daher war für die Behörde die Annahme naheliegend, dass der Beschwerdeführer den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich gehabt hätte.

Die beschwerdeführende Partei stimmte für die Jahre 2012 bis 2014 einer Bescheidaufhebung iSd § 300 BAO zu.

Mit **Beschluss vom 10.12.2024** wurde festgehalten, dass dem Finanzamt gemäß § 300 Abs. 1 lit. b BAO die niederschriftliche Zustimmungserklärung der beschwerdeführenden Partei (§ 300 Abs. 1 lit. a BAO) zur Aufhebung der angefochtenen Bescheide bereits ausgehändigt wurde und wurde für die Aufhebung eine Frist von drei Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses gesetzt. Dieser Auftrag wurde vom Finanzamt kommentarlos nicht erfüllt.

Mit Schreiben der beschwerdeführenden Partei vom 10.12.2024 wurde die Beschwerde die Jahre 2015 bis 2018 betreffend sowie der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Die Beschwerden betreffend die Jahre 2015 bis 2018 wurden mit **Beschluss vom 10.12.2024**, RV/7101644/2022, gemäß § 256 Abs. 3 BAO für gegenstandslos erklärt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist österreichischer Staatsbürger und bezog im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit von der Firma *****Bf1***** GmbH.

Mit 07.12.2020 wurde von der Finanzstrafbehörde gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO für den Prüfungszeitraum 2010 bis 2018 angeordnet. Bereits zuvor erfolgten Vorerhebungen durch die Steuerfahndung. Der Beschwerdeführer wurde am 03.09.2019 als Beschuldigter iSd StPO einvernommen.

Am 15.10.2021 hat die *****StA***** das Ermittlungsverfahren gegen den Beschwerdeführer aus Beweisgründen eingestellt.

Am 17.01.2022 wurden die nunmehr beschwerdegegenständlichen Bescheide erlassen.

Am 09.07.2004 wurde die *****BFFirma1**** GmbH gegründet, deren 100%iger Gesellschafter der Beschwerdeführer bis 29.03.2009 war. Ab 30.03.2009 war er nur mehr mit 25 % beteiligt.

An der ***FirmaBF2*** war der Beschwerdeführer bis 2011 zu 50 % beteiligt.

In der Slowakei gründete der Beschwerdeführer im Jahr 2007 die Firma ***BFFirma3*** s.r.o., und war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer. Der Firmensitz war in ***AdrSlo1***. Von 09/2013 bis 08/2019 betrieb der Beschwerdeführer die Firma ***BFFirma4*** – Slovakia s.r.o. mit Sitz in ***AdrSlo2***, die er im August 2019 wieder verkaufte.

Der Beschwerdeführer bezog selbständige Einkünfte aus seiner 100%igen Geschäftsführertätigkeit aus den slowakischen Gesellschaften in Höhe von monatlich 2.500,00 €, jährlich 30.000,00 €.

Bis 29.03.2007 war der Beschwerdeführer in ***Adr11***, mit Hauptwohnsitz gemeldet. Einen Hauptwohnsitz in Österreich meldete der Beschwerdeführer erst wieder am 26.03.2020 in ***Adr2***, an.

Mit Kaufvertrag vom 24.11.2009 erwarb der Beschwerdeführer eine Liegenschaft mit Einfamilienhaus in ***Adr2***. An dieser Adresse war die ***Lebensgefährtin*** und spätere Ehefrau des Beschwerdeführers mit Nebenwohnsitz und ab 09.04.2013 mit Hauptwohnsitz gemeldet. Der Beschwerdeführer ist an dieser Adresse seit 26.03.2020 mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Ab 2012 lebte der Beschwerdeführer zunächst in einer gemieteten Wohnung eines Lieferanten in der Slowakei. In der Folge wohnte er bei einem Bekannten, welcher der Bruder seiner slowakischen Steuerberaterin ist. Die dritte Wohnung, die er in der Slowakei bewohnt hat, war die Wohnung seiner Steuerberaterin, Frau ***Stb***. Die Wohnungen waren jeweils gemietet gewesen und er hat dafür auch Miete bezahlt. Die Wohnungen waren zwischen 40 m² und 60 m² groß. Das Haus in ***A*** hat der Beschwerdeführer gekauft, um sich dort etwa alle 14 Tage mit seinen Kindern zu treffen.

In den beschwerdegegenständlichen Jahren 2012 bis 2014 hatte der Beschwerdeführer in Österreich nicht den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde (bzw. beim Bundesfinanzgericht) offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde (bzw. das Bundesfinanzgericht) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; siehe auch Ritz/Koran, BAO⁷ § 167 Rz 8 mwN).

Die Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig bzw. ergeben sie sich aus den Ergebnissen des durchgeführten Ermittlungsverfahrens.

Die Einstellung des Ermittlungsverfahrens gegen den Beschwerdeführer und die ***BFFirma1** GmbH aus Beweisgründen ergibt sich aus dem Schreiben der ***StA*** vom 15.10.2021 zu Zahl ***St***-1.

Die Höhe der selbständigen Einkünfte aus Geschäftsführertätigkeit resultieren aus den glaubwürdigen Angaben des Beschwerdeführers.

Strittig ist gegenständlich, ob der Beschwerdeführer im beschwerdegegenständlichen Zeitraum, also in den Jahren 2012 bis 2014, in Österreich einen Wohnsitz innehatte. Die diesbezüglichen Feststellungen gründen sich auf Folgendes:

Laut Grundbuchsabfrage zu Katastralgemeinde ***KG***, Einlagezahl ***EZ***, ist der Beschwerdeführer seit 24.11.2009 alleiniger Eigentümer dieser Liegenschaft (vgl. Auszug aus dem Grundbuch Katastralgemeinde ***KG***, ***EZ***).

Seit 26.03.2020 hat der Beschwerdeführer an dieser Adresse seinen Hauptwohnsitz gemeldet (vgl. Auszug aus dem zentralen Melderegister vom 05.11.2024).

Seine frühere Lebensgefährtin und nunmehrige Gattin, Frau ***Lebensgefährtin*** hat ihren Wohnsitz auf dieser Liegenschaft (ab 09.07.2010 Nebenwohnsitz, ab 09.04.2013

Hauptwohnsitz) gemeldet (vgl. Auszug aus dem zentralen Melderegister vom 05.11.2024).

Die Kinder und Enkelkinder des Beschwerdeführers leben in Österreich (vgl. unbestrittene Feststellung im BP-Bericht vom 21.01.2022).

Zusätzlich liegt in Zusammenhang mit einem Bezug zu Österreich folgende Information vor: Per Email vom 24.12.2014 kontaktierte der Beschwerdeführer die ***Golfanlage***, um eine Mitgliedschaft zu erwerben. Aus der Email der ***Golfanlage*** geht hervor, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2014 einige Turniere gespielt hat.

Auf die Frage, welche Beweismittel vorliegen würden, aus denen hervorgeht, dass der Beschwerdeführer auch vor 2015 den Lebenspunkt seiner Lebensinteressen in Österreich hatte, gab der Finanzamtsvertreter im Rahmen des Erörterungsgesprächs Folgendes an: „Nach unseren Informationen war der Beschwerdeführer in der Slowakei nicht gemeldet. Seine Frau und seine Kinder lebten in Österreich. Daher war für die Behörde die Annahme naheliegend, dass der Beschwerdeführer den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich hatte.

Das Bundesfinanzgericht hat von der Möglichkeit auszugehen, die die höchste Wahrscheinlichkeit für sich hat. Bei Gesamtwürdigung der Verhältnisse des gegenständlichen Falles steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass der Beschwerdeführer die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Liegenschaft in ***Adr2***, innehatte, sie jedoch nur selten nutzte. Er hat die Liegenschaft gekauft, um sich dort mit seinen Kinder zu treffen. Erst in den Jahren ab 2019/2020 legte der Beschwerdeführer selbst dort.

Für die Annahme, dass sich der Beschwerdeführer in den Jahren 2012 bis 2014 auch tatsächlich immer wieder in ***A*** aufgehalten hat, gibt es keine Anhaltspunkte. Nur weil der Beschwerdeführer in der Slowakei nicht gemeldet war (das war er in Österreich auch nicht) und seine Kinder in Österreich lebten, lässt nicht darauf schließen, dass er selbst sich auch in Österreich aufgehalten hat. Wenn das Finanzamt vorbringt, auch seine Frau habe 2012 bis 2014 in Österreich gelebt, so ist dem entgegenzuhalten, dass er in diesem Zeitraum gar nicht verheiratet war. Vielmehr brachte der Beschwerdeführer glaubhaft und vom Finanzamt unwidersprochen vor, dass er mit seinen Kindern häufig Urlaub machte, um sich mit ihnen zu treffen und auch Freunde in Mallorca besuchte.

Erst für die Jahre ab 2015 gibt es zahlreiche Feststellungen der Betriebsprüfung in Zusammenhang mit Bezugspunkten des Beschwerdeführers mit Österreich. Diese Feststellungen blieben letztendlich vom Beschwerdeführer unbestritten, die Beschwerde für die Jahre 2015 bis 2018 wurde zurückgezogen.

Unter Bedachtnahme auf die getroffenen Feststellungen bestehen daher nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes keine Zweifel daran, dass der Beschwerdeführer im beschwerderelevanten Zeitraum 2012 bis 2014 über keinen inländischen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO verfügte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Verjährung:

Die beschwerdegegenständlichen Bescheide betreffen die Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die festzusetzende Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit die Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit a BAO beginnt diese Frist mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit a Z 2 BAO entsteht der Anspruch der zu veranlagenden Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist zur Festsetzung der Einkommensteuer um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des

Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Strittig ist, ob gegenständlich die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zur Anwendung kommt. Die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung, die Einstellung des Finanzstrafverfahrens würde sich explizit auf den Beschwerdeführer in Zusammenhang mit der Firma ***BFFirma1** GmbH beziehen, geht insofern ins Leere, als dies dem Schreiben der Staatsanwaltschaft nicht zu entnehmen ist. Weitere Unterlagen in Zusammenhang mit dem Finanzstrafverfahren wurden nicht vorgelegt.

Aus dem BP Bericht vom 21.1.2022 geht hervor, dass mit 07.12.2020 von der Finanzstrafbehörde gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO für den Prüfungszeitraum 2010 bis 2018 angeordnet worden sei, wobei als Begründung Folgendes ausgeführt worden sei: „Aufgrund der Abgabenbehörde vorliegender Unterlagen und durchgeführter Erhebungen beim Beschwerdeführer ergebe sich der Verdacht, dass ab 2010 Geschäftsführerbezüge aus der Tätigkeit für diverse slowakische Firmen erzielt wurden, welche bislang der Abgabenbehörde nicht offengelegt und sohin keiner Besteuerung unterzogen wurden.“ Weiters wurde in diesem Bericht festgehalten, dass bereits vor Prüfungsbeginn Vorerhebungen durch die Steuerfahndung erfolgt seien. Im Rahmen von Hausdurchsuchungen seien Unterlagen sowohl der ***BFFirma1** GmbH als auch mehrerer slowakischer Firmen sichergestellt worden. In den Unterlagen der Unternehmen seien auch Unterlagen des Beschwerdeführers betreffend gesichtet worden. Aus einer Stellungnahme des Finanzamtes vom 30.09.2024 geht hervor, dass die Unterlagen betreffend Beschwerdeführer und ***BFFirma1** GmbH anscheinend gemeinsam geführt worden sind.

Zusammenfassend bedeutet das, dass das Finanzamt bereits vor Prüfungsbeginn am 07.12.2020 über Unterlagen verfügt hat, die nicht nur die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der Firma ***BFFirma1** GmbH betroffen haben. Warum letztendlich von der verfügten Einstellung des Verfahrens die selbständigen Einkünfte aus seiner 100 %igen Gesellschafter/Geschäftsführertätigkeit aus den slowakischen Gesellschaften nicht erfasst sein sollen, ist nicht nachvollziehbar.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen. Ob eine Abgabe gemäß § 33 FinStrG hinterzogen ist, stellt eine Vorfrage gemäß § 116 BAO dar, deren Entscheidung als Hauptsache der Finanzstrafbehörde vorbehalten ist. Da das Tatbestandsmerkmal der Hinterziehung im Abgabenverfahren und im Finanzstrafverfahren gleiche materiellrechtliche Bedeutung hat und auch die Verfahrensgrundsätze die gleichen sind, ist Bindung gemäß § 116 BAO an die finanzstrafrechtliche Beurteilung gegeben. Das finanzstrafrechtliche Verfahren wurde gegenständlich aus Beweisgründen eingestellt. Das bedeutet, dass eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung des Beschwerdeführers nicht bewiesen wurde.

Die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben kommt nicht zur Anwendung, da das bei der ***StA*** unter der Zahl ***St*** gegen den Beschwerdeführer anhängige Ermittlungsverfahren wegen der §§ 33 (1), 39 (1) lit a, 39 (1) lit b, 39 (3) lit FinStrG rechtskräftig eingestellt wurde (Schreiben der ***StA*** vom 15.10.2021). Die Verjährungsfrist beträgt somit für alle beschwerdegegenständlichen Jahre fünf Jahre.

Der Anspruch betreffend Einkommensteuer 2012 ist am 31.12.2012 entstanden. In Ermangelung von Verlängerungshandlungen gemäß § 209 Abs. 1 BAO endet das Recht, die Einkommensteuer des Veranlagungsjahres 2012 festzusetzen, mit Ablauf des Jahres 2017. Da die Einkommensteuer 2012 erstmalig mit Bescheid vom 17.01.2022 festgesetzt wurde, war zu diesem Zeitpunkt die Verjährung bereits eingetreten.

Dasselbe gilt für die Einkommensteuer 2013, für welche das Recht zur Festsetzung mit Ablauf des Jahres 2018 eingetreten ist.

Hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 ist daher dem Beschwerdebegehren stattzugeben und sind die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

Was die Einkommensteuer 2014 anlangt, würde das Recht zur Festsetzung grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2019 eintreten. Die im Jahre 2019 durchgeführte Hausdurchsuchung und die Einvernahme des Beschwerdeführers am 03.09.2019 stellen jedenfalls nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches und somit Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO dar.

In weiterer Folge stellen die Anordnung zur Außenprüfung am 07.12.2020, deren Durchführung und die am 17.01.2022 bzw. am 20.01.2022 erlassenen Einkommensteuerbescheide ebenfalls nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches und somit Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO dar.

Der Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahre 2014 wurde somit innerhalb der Verjährungsfrist erlassen.

Unbeschränkte Steuerpflicht:

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

Für die Auslegung des Wohnsitzbegriffes iSd § 1 Abs. 1 EStG 1988 ist § 26 BAO maßgeblich:

„Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.“

Das Bestehen eines Wohnsitzes ist steuerlich stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes – hier gleichbedeutend mit Innehaben – einer Wohnung geknüpft. Der Wohnsitzbegriff des Steuerrechtes knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Dinge an. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es der tatsächlichen Verfügungsgewalt über

bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. VwGH vom 05.03.2020, Ra 2019/15/0145, mwN).

In seinem Erkenntnis vom 06.06.2024, Ra 2023/15/0053, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen: *„Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzen zu können (vgl. VwGH 21.7.2021, Ra 2021/13/0080; VwGH 3.11.2005, 2002/15/0102). Die Wohnung muss nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilden (vgl. VwGH 21.5.1990, 89/15/0115, mwN), und es bedarf auch keiner ununterbrochenen tatsächlichen Nutzung dieser Wohnung (vgl. VwGH 9.11.2004, 99/15/0008, mwN).“*

Im Erkenntnis vom 05.03.2020 führt der Verwaltungsgerichtshof weiter aus, dass unter dem „Innehaben“ einer Wohnung die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über die Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können, zu verstehen ist. Nicht entscheidend ist, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird. Insbesondere trifft es nicht zu, dass eine bestimmte Mindestanzahl an jährlichen Nächtigungen Voraussetzung dafür ist, eine Wohnung als Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO zu qualifizieren (siehe dazu auch Zorn, RdW 2020, 380 f und RdW 2021, 659f).

Das „Innehaben“ muss jedoch unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Diese Umstände müssen objektiver Natur sein, das heißt, sie müssen durch das äußerliche wahrnehmbare Verhalten des Steuerpflichtigen erkennbar sein. Auf die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen kommt es nicht an (vgl. VwGH vom 21.07.2021, Ra 2021/13/0080, mwN).

Wie den Ausführungen unter Punkt II.1. und II.2. dieses Erkenntnisses zu entnehmen ist, hatte der Beschwerdeführer in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2012 bis 2014 keinen Wohnsitz Österreich im Sinne der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung inne. Es wurden keine objektiven Umstände festgestellt, aus denen hervorgeht, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2012 bis 2014 in Österreich tatsächlich eine Wohnung benutzt hat. Er unterliegt daher nicht der unbeschränkten Steuerpflicht iSd § 1 Abs. 2 EStG 1988.

Gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen beschränkt steuerpflichtig, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 EStG aufgezählten Einkünfte.

Der Beschwerdeführer bezog keine Einkünfte iSd § 98 EStG 1988 und unterliegt daher auch nicht der beschränkten Steuerpflicht.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Entscheidungswesentlich waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes, insbesondere die Frage, wo der Beschwerdeführer im beschwerdegegenständlichen Zeitraum seinen Wohnsitz hatte. Die aufgetretenen Rechtsfragen wurden im Einklang mit der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gelöst. Eine ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 20. Jänner 2025