

Dividenden aus einer irischen Gesellschaft

Das Vorliegen der unbeschränkten ESt-Pflicht und des Besteuerungsrechtes Österreichs an Dividenden aus einer irischer Gesellschaft ist strittig..

§ 1 Abs. 2 EStG
1988, § 26 Abs. 2
BAO, § 289 Abs. 1
BAO, RL
77/799/EWG, Art. 2A
DBA IRL (E), Art. 8
DBA IRL (E), Art. 2
DBA P (E, V), Art. 4
DBA P (E, V), Art. 21
DBA P (E, V)

UFS 23.04.2009,
RV/2007-W/05

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist österreichischer Staatsbürger; er stammt aus nÖOrt und arbeitete nach Ausbildung und Wehrdienst ab 1967 bis 1995 in der Schweiz bzw für Schweizer Unternehmen. Hauptstreitpunkt ist - neben der doppelbesteuerungsrechtlichen Ansässigkeit - der Beginn der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht des Bw in Österreich.

Der Bw war an der "A-Limited" mit dem Hauptsitz in Dublin (Irland) ab deren Gründung im Jahre 1995 mit einem Anteil von 12% beteiligt. Ein weiterer fünfprozentiger Anteil daran wurde treuhändig für den Bw von Herrn C gehalten (vgl BP-AB Bd I Bl 109).

Diese aLimited - laut österreichischer Firmenbuch- bzw deutscher Handelsregistereintragung - eine Joint-stock Company bzw Aktiengesellschaft nach irischem Recht - hatte

- ab 21. November 1996 eine Zweigniederlassung in D im Landkreis München (vgl Handelsregisterauszug: BP-AB Bd I Bl 111; Vorstand/Managing Director: HerrE und der Bw; letzterer auch ständiger Vertreter der Zweigniederlassung; Unternehmensgegenstand: Abwicklung von Kommissionsgeschäften im Wertpapierbereich)
- und ab 1. Februar 1998 (vgl Firmenbuchauszüge: UFS-Akt Bl 15 und BP-AB Bd I Bl 18f; Vorstand: HerrE ; ständiger Vertreter: C ; Geschäftszweig: Termin-, Options- u.a. Handelsgeschäfte) eine österreichische Zweigniederlassung in Land-Salzburg.

Der Bw war vom 1. August 1998 bis 31. Dezember 2001 als Angestellter der A-Limited Niederlassung Österreich bei der Salzburger Gebietskrankenkasse angemeldet (BP-AB Bd II Bl 226f).

Er bezog laut Lohnzetteln der aLimited Zweigniederlassung LandSalzburg

- vom 1. August bis 31. Dezember 1998 brutto 115.735 öS (BP-AB Bd I Bl 173);
- vom 1. Jänner bis 31. Dezember 1999 brutto 277.759 öS (BP-AB Bd I Bl 171);
- vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2000 brutto 277.759 öS (BP-AB Bd I Bl 182);
- vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2001 brutto 238.358 öS (BP-AB Bd I Bl 184).

Der Bw erhielt im September 1998 direkt eine erste Dividendenausschüttung der A-Limited iHv umgerechnet 8.350.000 öS (BP-AB Bd I Bl 110). Strittig ist, ob der Bw im Oktober 1998 für seine treuhändisch von C gehaltenen Anteile eine diesbezügliche Dividendenausschüttung iHv 360.410 DM weitergeleitet bekam (Ansicht des Finanzamtes) oder ob der letztgenannte Zufluss eine Darlehensrückzahlung war (Vorbringen des Bw; der mittlerweile verstorbene C habe die treuhändig gehaltenen Anteile vereinbarungswidrig weiterveräußert/eingebracht und der Bw habe die Dividenden nicht erhalten, sondern Forderungen beim Nachlassverwalter des C geltend gemacht, die jener auch anerkannt habe; vgl Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juli 2003 im Prüfungsverfahren). Eine weitere Dividendenausschüttung im Jahr 1999 liegt außerhalb des Streitzeitraumes und ging in eine österreichische Privatstiftung des Bw.

Mit Vertrag vom 27. November 1998 kauften der Bw und FrauF, geborene G, nunmehr BwFamName, die der Bw im Juni 1999 heiratete, ein Grundstück in H (Kaufvertrag: BP-AB Bd I Bl 82ff).

Mit Stiftungserklärung vom 4. Jänner 1999 (BP-AB, Bd I, Bl 39ff) errichtete der Bw die PrivatstiftungDesBw und wendete ihr ein Barvermögen von 1.000.000 öS zu.

Laut Artikel 3 der Stiftungszusatzurkunde (Beistatut) vom 4. Jänner 1999 (KSt-Akt der Stiftung, Dauerbelege und BP-AB, Bd I, Bl 68ff) werde der Bw mit gesonderter Nachstiftungsurkunde 9,9% seines Anteiles der aLimitedplc in die Stiftung einbringen, was mit Nachstiftungsurkunde vom 19. Februar 1999 (KSt-Akt der Stiftung, Dauerbelege und BP-AB, Bd I, Bl 77ff) geschah.

Die Stiftung wurde am 16. Jänner 1999 unter FN I in das Firmenbuch eingetragen (KSt-Akt der Stiftung, Dauerbelege).

Bei der Zweigniederlassung der aLimited in LandSalzburg begannen 2000 finanzstrafrechtliche Ermittlungen. Auch der Bw wurde am 21. Mai 2001 (BP-AB Bd I Bl 97ff) und am 13. November 2001 (BP-AB Bd I Bl 104ff) als Zeuge einvernommen. Demnach habe der Bw sich um den technischen Aufbau der Niederlassung in Deutschland gekümmert und sei dann wieder nach Irland an den Stammsitz zurückgekehrt. Er sei bis Ende 1998 in Irland tätig und wohnhaft gewesen und Ende 1998 nach Österreich verzogen.

Am 28. Dezember 2001 wurde vom Landesgericht Salzburg der Konkurs über die A-Limited eröffnet.

Am 23. Juni 2003 begann ein Prüfungsorgan des Finanzamtes J, beim Bw die Einkommensteuer 1998/1999 zu prüfen (vgl Rückseite des Prüfungsauftrages: BP-AB Bd I Bl 1 verso). Dem Bw wurde ein Sicherstellungsauftrag vom 23. Juni 2003 überreicht (ESt-Akt Bl 1ff).

Im Verlauf der Außenprüfung wurde der Bw am 23. Juni 2003 niederschriftlich einvernommen (BP-AB Bd II Bl 281ff); die steuerliche Vertretung des Bw brachte eine schriftliche Stellungnahme vom 7. Juli 2003 ein (aaO Bl 287ff), die mit Schreiben vom 28. Juli 2003 ergänzt wurde (aaO Bl 296ff); auf eine Zusammenfassung und Vorhalt des Betriebsprüfers wurde mit Schreiben vom 30. September 2003 geantwortet (aaO Bl 327ff). Ein Amtshilfeersuchen zur Einvernahme von FrauK durch das Finanzamt bayr.Finanzamt1 verlief negativ, weil diese nach Amerika ausgewandert war (aaO Bl 439). Im Amtshilfewege wurde HerrE durch das Finanzamt bayr.Finanzamt2 einvernommen (aaO Bl 440ff). Am 16. Jänner 2004 wurde beim Finanzamt in j eine Besprechung mit dem Bw abgehalten und hierzu durch die steuerliche Vertretung des Bw mit Schreiben vom 30. März 2004 Unterlagen eingereicht (aaO Bl 511ff). Auf ein österreichisches Einzelauskunftsersuchen an Irland vom Mai 2004 erhielt das Finanzamt über das UID-Büro des BMF im Oktober 2004 einen Zwischenbericht (aaO Bl 553ff) und im April 2005 einen Endbericht (aaO Bl 561f). Und zwar teilte das irische *Office of the Revenue Commissioner* mit Schreiben vom 3. März 2005 mit, dass der Bw in Irland nicht steuerpflichtig ("*liable to tax*") sei und kein Einkommen/keine Einkünfte ("*not ... any income*") von A-Limited bezogen habe.

Über die Außenprüfung wurde am 14. Juni 2005 die Schlussbesprechung abgehalten (Niederschrift/Unterschrift verweigert: ESt-Akt Bl 18f/1998) und vom Prüfer ein mit 27. Juni 2005 datierter Bericht erstellt (ESt-Akt Bl 9ff/1998).

Der Prüfer bzw das Finanzamt sahen folgende Indizien für die unbeschränkte Steuerpflicht des Bw in Österreich zumindest ab August 1998:

- Der Bw war vom 20. September 1991 bis 2. März 2000 mit Hauptwohnsitz in PLZj j, J-StraßeNrJ, wo sich damals das M-Wohnheim befand, gemeldet (Meldebestätigung: BP-AB Bd II Bl 225).
- Der Bw hätte in der Dienstwohnung seiner nunmehrigen Gattin, die damals seine Lebensgefährtin gewesen wäre, im m-Wohnheim eine Wohnmöglichkeit gehabt.
- Als Adresse des Bw wird die J-StraßeNrJ in j angeführt in der Handelsregistereintragung in München am 22. November 1996, im irischen Firmenbuchauszug, bei der irischen Finanzverwaltung:
- Mit Anmelde(und zugleich Erstzulassungs)datum 27. März 1998 wurde ein PKWn mit dem Kennzeichen öst.Autonomnummer auf den Bw zugelassen.
- Die vom Prüfer auf Jahresfahrleistungen von 32.000 bis 36.000 Kilometer umgerechneten Fahrleistungen des N-PKW deckten die 8-malige Fahrtstrecke LandSalzburg -j pro Monat.

Für die vom Bw behaupteten Fahrten nach Irland und Schottland gebe es hingegen keine Nachweise wie Fährenbuchungen, Tankrechnungen etc.

- Anwesenheiten des Bw in Österreich:
 - 18. August 1998: Autoservice bei Kilometerstand 16.382.
 - 22.(eigentlich 28.)9.1998, 7:30 Uhr: Unfall mit N-PKW im Innenhof des m-Wohnheim .
 - 12. November 1998: Werkstattzession unterschrieben.
 - 26. November 1998: Rechnungsdatum der Schadensreparatur.
 - 2. Dezember 1998: Rechnungsdatum Windschutzscheibenreparatur.
- Der Bw hat im Kaufvertrag über die Liegenschaft nunmehrigeWohnadresse vom 27. November 1998 "*an eidesstatt*" erklärt, Deviseninländer zu sein (BP-AB Bd I Bl 86).
Der Erwerb einer Liegenschaft sei mit diversen Verhandlungen verbunden wie Besichtigung anderer Objekte, Kaufverhandlungen etc; diese seien nur innerhalb eines längeren Zeitraumes zu bewältigen.
- Dienstverhältnis in LandSalzburg: für die vom Bw behauptete Nichtanwesenheit in LandSalzburg habe der Bw keine von den dort beschäftigten 40 Personen als Zeuge namhaft machen können, weil es Ausländer seien, die für ihn nicht greifbar wären.
- Nichterklärung der Ausschüttungen des irischen Unternehmens gegenüber den irischen Steuerbehörden.
- Angaben des Bw in der Niederschrift vom 23. Juni 2003 bei Prüfungsbeginn (BP-AB Bd II Bl 281ff):
"*... Mitte 1998 legte ich diesen Direktor zurück und ging nach Salzburg. Anfangs 1998 half ich beim Neuaufbau der Zweigstelle LandSalzburg. Unterlagen, die meinen überwiegenden Aufenthalt in Irland für die Jahre 1997/1998 belegen, habe ich nicht aufgehoben.*"
"*Meine erhaltenen Ausschüttungen habe ich in Irland versteuert.*"

Das Finanzamt setzte in dem 4. Juli 2005 datierten Einkommensteuerbescheid 1998 für den Bw die Einkünfte aus dem Lohnzettel der aLimited mit dem Bezugszeitraum 1.8 bis 31.12.1998 sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv 8.350.000 öS an; aufgrund eines Einkommens von 8.431.646 öS bzw 612.751 € wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1998 mit 297.351,08 € festgesetzt (ESt-Akt B1 20ff/1998). An dieser Stelle ist festzuhalten, dass der Einkommensteuerbescheid 1998 von Amts wegen ergangen ist und nicht in Erledigung eines darauf gerichteten Antrages, denn der Bw hat für 1998 keine Einkommensteuererklärung - welche als Antrag auf Veranlagung aufzufassen wäre - eingereicht. (Im übrigen ist auch kein Antrag des Bw iSd § 1 Abs 4 EStG 1988 auf Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger aktenkundig.)

Da laut Lohnzettel 1998 (BP-AB Bd I B1 173f) für den Bw kein Freibetrag laut Mitteilung (Freibetragsbescheid) berücksichtigt worden ist, verbleibt als Grund zur Erlassung des angefochtenen Bescheides von Amts wegen das - sowohl innerstaatlich (unbeschränkte Einkommensteuerpflicht zum Zuflusszeitpunkt der Kapitaleinkünfte) als auch zwischenstaatlich (doppelbesteuerungsrechtlich) erforderliche - Recht Österreichs zur Besteuerung der ggstl Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Mit Schreiben vom 21. Juli 2005 wurde Berufung gegen diesen Bescheid erhoben mit (am Schluss) dem Begehren nach ersatzloser Aufhebung und der Beantragung von mündlicher Verhandlung und Entscheidung durch den Senat (ESt-Akt B1 23ff/1998). Begründend wird zunächst Kritik am Abbruch der Schlussbesprechung geübt, was der Grund für die Nichtunterfertigung der Niederschrift sei; später wurde auch der Ablauf der Amtshandlung im Juni 2003 kritisiert.

Der Lebenslauf des Bw wurde dargestellt. Da sowohl die Brüder des Bw als auch seine Eltern im nÖTal gelebt hätten, sei er von 1967 bis 1998 zwischenzeitig immer wieder in Österreich auf Besuch gewesen. Dabei habe er in Hotels, beim Bruder und auch einige Male im m-Wohnheim j übernachtet. In erster Ehe sei er ab 1972 mit Frau O, geborene P, aus den Niederlanden gebürtig, verheiratet gewesen. Die Eheleute hätten 1989 den Entschluss gefasst, in südlichere Gebiete zu übersiedeln, und hätten daher von 1989 bis 1994 ein Haus in Portugal errichtet. Mit der Begründung des gemeinsamen Haushaltes mit der Gattin in Portugal sei sein Lebensmittelpunkt in Portugal gewesen. Frau O sei im Jahr 2002 verstorben. Der Bw sei Hälfteigentümer der Liegenschaft in Portugal.

Im Zuge seiner Besuchsreisen zu seiner damals bereits schwer kranken Mutter im zweiten Halbjahr 1998 habe der Bw in NÖort seine Jugendfreundin und jetzige Gattin Ehegattin Des Bw (davor: zwischenzeitlicher Famname Gattin), geborene G, wieder getroffen. Diese und der Bw stammten aus NÖort. Im Herbst 1998 habe er ihr gesagt, dass er die Absicht hätte, im kommenden Jahr nach Erledigung seiner Geschäfte in Irland wieder nach Österreich zurückzukommen. Der Bw habe 1998 die Weichen gestellt, nach Österreich zurückzukommen und habe mit der Suche nach einem Grundstück begonnen, bzw habe er Frau zwischenzeitlicher Famname Gattin beauftragt, sich nach einer Liegenschaft in der Umgebung der nÖGegend umzusehen.

Der Bw sei bis Ende 1998 als Geschäftsführer der aLimited, welche bankähnliche Geschäfte ausgeführt habe, in Dublin tätig gewesen sei. Aus diesem Grund seien ständig Meldungen an die irische Nationalbank über Umsätze, Erfolg und dergleichen zu machen gewesen. Durch das plötzliche Ausscheiden von Herrn herr E Mitte 1998, sei ein zwingender Verbleib für den Bw bis Ende 1998 aufgrund gesetzlicher Vorschriften gegeben gewesen, da die Gesellschaft entsprechend zu vertreten gewesen sei. Neben der Schulung der Mitarbeiter sei der Bw auch für die gesetzlichen Meldungen der Gesellschaft bis Ende 1998 vor Ort zuständig gewesen. Obwohl der Bw Anfang 1998 aus der Unternehmensleitung habe ausscheiden wollen, sei ihm dies in Abstimmung mit der A-Limited nur dahingehend genehmigt worden, dass er bis Ende 1998 noch zu Verfügung stünde.

Betreffend seines tatsächlichen Aufenthaltes in Dublin verweise der Bw auf die Ausführungen von Herrn herr E bei der Besprechung am 14. Juni 2005 im Finanzamt in j. Herr herr E habe die Aussage gemacht, dass er den Bw im Jahr 1998 persönlich zumindest nach seinem (Anm: herr Es) Ausscheiden, also im 2. Halbjahr 1998, etwa einmal pro Woche in Irland angetroffen hätte. Es werde auch auf eine Aussage von Herrn herr E beim Finanzamt bayr. Finanzamt 3 (eigentlich gegenüber einem Beamten des Finanzamtes bayr. Finanzamt 2: vgl BP-AB Bd II B1 440ff) verwiesen, aus der erkennbar wäre, dass der Bw richtige Aussagen bezüglich seines Aufenthaltes in Irland gemacht habe.

Der Bw habe im Jahr 1998 bereits Überlegungen angestellt, nach Österreich zurückzukommen, zumal er seine Jugendfreundschaft mit seiner jetzigen Gattin wieder neu entdeckt habe. Der Bw habe verständlicherweise Maßnahmen ergriffen, dass er bei seiner Rückkehr eine Wohnung haben und in Österreich einen ordentlichen Wohnsitz begründen würde. Aufgrund dieser Überlegungen, habe der Bw. auch seine steuerliche Situation mit einem steuerlichen Berater besprochen. Das Ergebnis sei eben die Gründung der Privatstiftung gewesen, in die er seine Anteile an der aLimited eingebracht habe. In die Stiftung seien dann im Jahr 1999 Dividenden eingeflossen, welche durch die Ausschüttung der österreichischen Stiftung auch dem österreichischem Steuerabzug mit 25 Prozent unterlegen seien.

Er habe sich daher entgegen dem Vorwurf des Finanzamtes nicht steuerunehrlich verhalten.

Die angegebene Adresse in j habe bei einem mehrwöchigen Aufenthalt im Jahr 1991 bestanden. Dem Bw sei damals von der Heimleitung gesagt worden, dass er sich am Magistrat anmelden müsse. Nachdem er sich bis zu diesem Zeitpunkt fast nie in Österreich aufgehalten habe, seien ihm dessen Gesetze nicht geläufig gewesen und er habe einen Meldezettel ausgefüllt. Sein Wohnsitz sei in dieser Zeit Portugal gewesen. Bei der Abreise des Bw sei aus ihm unbekanntem Gründen keine Abmeldung erfolgt. Diese formelle Anmeldung bedeute jedoch in keinster Weise, dass der Bw im m-Wohnheim j eine Wohnung bzw Wohnsitz begründet habe. Er habe dort für seine kurzfristigen Aufenthalte für Verwandten- und Freundesbesuche ein Zimmer so wie in einem Gasthaus angemietet. Er habe auch nicht immer das gleiche Zimmer gehabt, sondern es sei ihm eben nur ein gerade freies Zimmer zugewiesen worden.

Laut schriftlicher Stellungnahme des Leiter des m-Wohnheimes sei es weder im Sinne noch zulässig, dass sich im m-Wohnheim Personen über eine längere Zeit aufhielten (ESt-Akt Bl 43/1998: ... *schließen für die Heimzimmer keine Dauermietverträge ab.*)

Die Meldung im M-Wohnheim j datiere vom 2. September 1991. Üblicherweise sei es Aufgabe der Heimleitung - vergleichbar einem normalen Gastbetrieb - eine Abmeldung beim Magistrat vorzunehmen, wenn der Gast das M-Wohnheim verlasse.

Laut Einwohnermeldeamt in j, das dies aber nicht schriftlich bestätigen wolle, komme es öfter vor, dass bei erfolgtem Wegzug einer Person aus Hotels, Pensionen oder Heimen die Abmeldung vergessen werde.

Des Finanzamt ignoriere gleichzeitig, dass der Bw auch eine Meldebestätigung der Marktgemeinde Q für den Zeitraum 31. Jänner 1992 bis 10. Juli 2002 bei seinem Bruder vorgelegt habe (weiterer Wohnsitz, ESt-Akt Bl 45/1998). Daraus den Schluss zu ziehen, dass der Bw in dieser Zeit in Q gelebt habe, wäre es genauso unrichtig, wie der Schluss, dass er in j gelebt habe. Der Bw habe sich vielmehr einmal angemeldet, als er im Jahr 1992 einige Wochen in Q bei seinem Bruder war, und habe vergessen, sich abzumelden. Der Bw habe weder bei seinem Bruder länger gewohnt noch eine Wohnung gehabt, so auch nicht im m-Wohnheim j.

Teilweise sei der Bw auch in Deutschland gemeldet gewesen. Ihm sei auch von der Bundesrepublik Deutschland mit Datum vom 12.11.1996 eine Aufenthaltserlaubnis für Angehörige eines Mitgliedstaates der EWG ausgestellt worden (ESt-Akt Bl 48/1998). Diese Aufenthaltserlaubnis habe der Bw im Hinblick auf seine Tätigkeit in D eingeholt.

Laut der vom Bw dem Finanzamt vorgelegten Kontolöschung bei der R-Bank vom 1. Dezember 1998 (ESt-Akt Bl 49/1998) sei der Bw bis zu diesem Zeitpunkt als Devisenausländer mit portugiesischer Adresse geführt worden.

Herr S, der im M-Wohnheim oft zu tun gehabt habe, bestätige, dass er den Bw dort 1998 nicht gesehen habe, sondern den Bw erst seit 2002 persönlich kenne.

Betreffend seine Wohnung in Irland bestätige sein Nachmieter, Herr T, dass er Anfang 1999 das Appartement des Bw. in Dublin übernommen habe (ESt-Akt Bl 52/1998).

Im Zuge der Besprechungen mit dem Finanzamt sei der Bw aufgefordert worden, Reisedokumente aus dem Jahr 1998 vorzulegen. Das Finanzamt habe verneint, dass es üblich sei, Buchungen von Fährschiffen und Flugzeugen über eine längere Zeit im Privatbereich aufzubewahren, was nach Erachten des Bw nicht der normalen Lebenserfahrung entspreche. Jedoch habe der Bw versucht, bei den zuständigen Reiseunternehmen Bestätigungen einzuholen. Die Antworten seien negativ gewesen mit der Begründung, dass so lange Zeit zurück selbst Unternehmen keine Belege mehr aufbewahrten.

Lediglich von einem Herrn U, Irland, habe der Bw Korrespondenzunterlagen aus dem Jahr 1998 erhalten.

Zu dem von ihm angeschafften Pkw verweist der Bw darauf, dass er sich diesen im Hinblick auf die geplante Rückkehr nach Österreich angeschafft habe, und er sich auch schon zu diesem Zeitpunkt einen linksgesteuerten Wagen anschaffen habe wollen. Wie auf der Bestätigung von Autohändler (ESt-Akt Bl 63/1998) zu lesen sei, habe man damals mit erheblichen Lieferschwierigkeiten rechnen müssen. Um dem auszuweichen, habe der Bw das Auto bereits Anfang des Jahres 1998 bestellt. Der Bw sei ja nur auf Wunsch der aLimited im Jahr 1998 noch in Irland geblieben, woraus jedoch nach dem Ausscheiden von Herrn herrE aus der Geschäftsführung im Juli 1998 ein Muss geworden sei. Diesbezüglich gebe es eine schriftliche Vereinbarung vom März 1998, wo das Ausscheiden des Bw so geregelt worden sei, dass der Bw noch bis Ende 1998 zur Verfügung stehe.

Die Vorbereitungen zum Liegenschaftserwerb seien im Wesentlichen von Frau zwischenzeitlicherFamnameGattin abgewickelt worden. Sie habe die meisten Gespräche mit der Maklerin, Frau V, der Immobiliengesellschaft VgmbH, geführt. (Miteingereichtes Schreiben der Maklerin: ESt-Akt Bl 64/1998).

Die Gründe für die mehrmaligen, gelegentlichen Aufenthalte des Bw in Österreich Ende 1998 seien neben der bereits geplanten Übersiedlung die Tatsache gewesen, dass seine Mutter bereits schwer erkrankt war und er jede Gelegenheit wahrnehmen wollte, sie noch zu sehen bzw sich um sie zu kümmern. Seine Mutter verstarb am 6. Februar 1999 (ESt-Akt Bl 65/1998). Bei ihr sei im August 1998 Leberkrebs diagnostiziert worden.

In Beantwortung eines Vorhaltes gab der Bw mit Schreiben vom 16. September 2005 (ESt-Akt Bl 108ff/1998) bekannt: "...

Anfang 1996 bis Dezember 1996 hatte ich eine Wohnung in D, Deutschland, und hielt mich dort überwiegend auf. Ich hatte also im Jahr 1996 eine Wohnung in Deutschland, hatte dort meinen gewöhnlichen Aufenthalt und auch den Mittelpunkt meiner Lebensinteressen.

Im Jänner 1997 ging ich nach Irland, wo ich Direktor der aLimited ... war. Ich hatte dort eine Wohnung mit der Anschrift Dublin, dublinerAnschrift. Obgleich ich beruflich bis Ende März 1998 mehrmals nach D musste, hatte ich eine Wohnung ab Jänner 1997 nur noch in Dublin. Damit verlegte ich Anfang 1997 sowohl meinen Wohnsitz, meinen gewöhnlichen Aufenthaltsraum und auch den Mittelpunkt meiner Lebensinteressen nach Dublin. Seit Anfang des Jahres 1998 hatte ich in Dublin auch eine Lebenspartnerin, die in England wohnte. Wir hatten die Absicht, uns im Süden der Insel ein Haus zu mieten oder zu kaufen. Meine Lebenspartnerin zog dann auch etwa im April von England zu mir in die Wohnung und blieb dann bis Oktober. Aufgrund des Weggangs von Herrn herrE aus der aLimited ... musste ich jedoch in Irland bleiben. Dies war ein Grund dafür, dass mein Verhältnis zu meiner Lebenspartnerin damals zu Ende ging, da sie nicht in Irland wohnen wollte. Die Wohnung in Dublin hatte ich bis Ende 1998. Mein Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthaltsort und der Mittelpunkt meiner Lebensinteressen von Jänner 1997 bis Ende 1998 war daher Irland, Dublin.

Wie bereits mehrfach ausgeführt, hatte ich 1998 die Absicht, wieder nach Österreich zurückzukommen und mich hier niederzulassen. Dies wurde jedoch aufgrund meiner erforderlichen Tätigkeit bei aLimited ... verzögert. Um meine Rückkehr vorzubereiten, bin ich natürlich ab November 1998 mehrere Tage in Österreich gewesen. Dies aus mehreren Gründen, und zwar:

- a) Erwerb einer Liebenschaft, wo ich ja dann im Jahr 1999 ein Haus errichtete
- b) Besuch bei meiner Mutter, die zu diesem Zeitpunkt schwer krank war und
- c) Vorbereitung zur Gründung einer Privatstiftung, die dann auch im Jänner 1999 errichtete.

Auch Weihnachten 1998 verbrachte ich bei einem Besuch bei meinen Eltern in NÖort.

Dies waren aber ausschließlich Verwandtenbesuche. Ich hatte im Jahr 1998 in Österreich weder eine Wohnung noch einen gewöhnlichen Aufenthaltsort noch den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich.

In Jänner 1998 fuhr ich wieder nach Dublin zurück, wo ich nach wie vor meine Wohnung hatte. Im Jänner 1999 reiste ich von Dublin aus mehrere Male nach Mallorca, wo eine neue Filiale der aLimited ...aufzubauen war.

Der schlechte Gesundheitszustand meiner Mutter veranlasste mich, die letzte Jännerwoche 1999 und die erste Feberwoche 1999 in NÖort zu verbringen. Meine Mutter verstarb am 6. Februar 1999.

Bis Mitte Februar hatte ich meine Wohnung in Dublin, sodaß bis Mitte Februar 1999 Dublin mein gewöhnlicher Aufenthaltsort war.

Ab Mitte Feber 1999 verlegte ich meinen Wohnsitz von Dublin nach Portugal, wo ich ein Haus zusammen mit meiner geschiedenen Gattin besitze. Da ich mich unter anderem über die Kollaudierung des Hauses kümmern musste - meine damals bereits von mir geschiedene Gattin war aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr in der Lage, dies durchzuführen -, verlegte ich daher den Mittelpunkt meines Lebensinteresses nach Portugal. Von Portugal aus reiste ich natürlich gelegentlich nach Österreich, um mich über den Fortgang der Errichtung meines Eigenheimes in H zu kümmern. Es handelt sich hierbei um ein Fertigteilhaus, das im wesentlichen im Juli 1999 fertiggestellt wurde. Bei dieser Gelegenheit besuchte ich auch immer wieder meinen 86-Jahre alten Vater in NÖort. Natürlich traf ich auch gelegentlich meine jetzige Gattin, welche den Aufenthalt bei meiner geschiedenen Gattin in Portugal nur ungern sah. Sie drängte mich daher zu einer raschen Heirat. Die Ehe wurde dann im Juni 1999 geschlossen.

Ab August 1999 war mein jetziges Domizil in H halbwegs bewohnbar. Ab Mitte 1999 habe ich daher in meinem neuen Haus in H gewohnt und damit den gewöhnlichen Aufenthalt von Portugal nach Österreich verlegt. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen war ab Mitte 1999 in Österreich. Eine Anmeldung beim Meldeamt H erfolgte dann am 2. Mai 2002.

Zusammenfassend möchte ich daher meinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt wie folgt definieren:

Anfang Jänner 1996 bis Ende 1996 D, Deutschland,

Jänner 1997 bis Mitte Feber 1999 Dublin, Irland,

Mitte Feber 1999 bis Mitte Juli 1999 Portugal,

Ab Mitte Juli 1999 h (Österreich)

...."

Dagegen brachte das Finanzamt im Beiblatt zum Vorlagebericht an den UFS u.a. Widersprüche in den Angaben des Bw vor. In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. September 2005 habe der Bw angegeben, dass er 1996 seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland, D, gehabt hätte. In einem Schreiben eines deutschen Steuerberaters vom 23. September 1996 an den Bw sei dieser davon ausgegangen, dass der Bw u.a. auf Grund des Hauptwohnsitzes in Österreich weiterhin seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gehabt habe. In diese Richtungweisend habe der Bw in der Niederschrift vom 13. November 2001 angegeben, dass er ca. 2 Monate in D tätig gewesen sei, bis die Technik funktioniert habe, und wäre nur sporadisch anwesend gewesen, und habe in Deutschland selbst keinen Wohnsitz begründet. Wenn der Bw in seiner Berufung bezüglich seines Dienstverhältnisses angebe, dass er sich nur wenige Tage in LandSalzburg aufgehalten habe, dann widerspreche er damit seinen eigenen Angaben vom 23. Juni 2003. Auch stünden Spesenabrechnungen dieser Darstellung entgegen. Weiters scheine der Bw auf innerbetrieblichen Memos aus dem Jahr 1997 auf dem Münchner Verteiler auf. Die Löschung eines Kontos als Devisenausländer im November 1998 und die Aussage des Bw in der Niederschrift vom 21. Mai 2001 stehe in Widerspruch mit der behaupteten Rückkehr nach Portugal Anfang 1999.

Laut Schreiben vom 7. Juli 2003 wäre der Bw für die neue Betriebsstätte in LandSalzburg von München aus tätig gewesen sei. In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. September 2005 sei jedoch von München nicht mehr die Rede, sondern angeblich wäre der Bw bis Ende 1998 in Dublin gewesen.

Bezüglich des Zuflusses von 360.410 DM von C an den Bw am 19. Oktober 1998 habe der Bw nur behauptet, dass es sich um eine Darlehensrückzahlung gehandelt habe. Entsprechende Beweise seien nicht vorgelegt worden; eine anderweitige Glaubhaftmachung sei nicht erfolgt. Da C 5% der Anteile an der aLimited treuhändig für den Bw gehalten habe, sei davon auszugehen, dass die Überweisung am 19. Oktober 1998 die - zumindest teilweise - Weiterleitung der diesen Anteil betreffenden Ausschüttung gewesen sei und daher beim Bw ebenfalls Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellten.

Das Finanzamt beantrage daher die Abweisung der Berufung und die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend, die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit 791.146,58 € (=bisherige 606.871,87 € + 184.274,71 €, d.h. die umgerechneten 360.410 DM) anzusetzen.

Mit am 2. Dezember 2005 beim Finanzamt eingelangten und von diesem dem UFS nachgesandten Schreiben (UFS-Akt BI 8ff) wurde betreffend Einkommensteuerbescheid 1998 die Vertretung des Bw durch rechtsanwalt bekanntgegeben und berief sich dieser auf die ihm erteilte Vollmacht gemäß § 8 RAO. Weiters wurde bekanntgegeben, dass das Vollmachtsverhältnis zur wpges, nach vor vor aufrecht sei.

In Ergänzung zur Berufung wurde zunächst die mangelnde Objektivität des bisherigen Verfahrens kritisiert, und auch die Nichtermittlung der Beziehung des Bw zu seiner portugiesischen Niederlassung.

Der Bw stelle daher "folgende Beweisanträge auf (zum Teil ergänzende) Einvernahmen betreffend meinen Lebensmittelpunkt:

- meine Einvernahme;

Folgende Zeugen:

- herrS
- frauV, p.A. Immobilien v, AdrImmobilienkanzlei
- HerrW1, AdresseInFlorida, USA
- T, AdresseBritischeKolonie
- HerrW2, AdresseInDerSchweiz
- HerrW3, SchweizerAdresse
- HerrE, bayrischerOrt
- FrauK, kanadischeAdresse
- HerrW4, aLtdDublin, Irland
- HerrW5, aLtdDublin, Irland
- HerrW6, irischeAdresse
- W7, AdresseInIrland, Irland
- W8, AdresseDublin2, Irland
- HerrW8, AdresseIrland9, Irland
- HerrW9, AdresseIrland8 Irland
- FrauW10 (Ex Lebensgefährtin, auch 1998!) AdresseImVereinigtenKönigreich
- EhegattinDesBw, AnschriftDesBw
- TochterDerEhegattinDesBw, AnschriftDesBw
- HerrW11, p.A. österreichischeVersicherungskanzlei

Von zwei weiteren Zeugen sind derzeit lediglich die Namen und keine genauen Adressen bekannt. Diese werden so bald wie möglich nachgereicht. Es handelt sich um die Herren:

- HerrW12 (Schweiz) und HerrW13 (Griechenland)

Sämtliche Zeugen bestätigen, daß die von ihnen wahrgenommenen Lebensumstände meiner Person im Zeitraum 1998 keinesfalls den Schluß zulassen, daß ich auch nur irgendwann einen Lebensmittelpunkt iS des EStG in Österreich gehabt hätte."

Mit Schreiben vom 9. Mai 2008 (UFS-Akt BI 103ff) hielt der Referent des UFS dem Finanzamt als Amtspartei - vorbehaltlich der Entscheidung des gesamten Berufungssenates - vor, dass es (bis dahin) nicht bestritten habe, dass der Bw als Hälfteigentümer Wohnraum in Portugal innegehabt habe. Auch die Innehabung der Wohnung in Irland aufgrund der Mietverträge vom 1. Dezember 1996 und vom 1. Dezember 1997 sei vom Finanzamt nicht bestritten, sondern in Tz 1 des Außenprüfungsberichtes in Frage gestellt worden, wie häufig diese Möglichkeit auch ausgeschöpft worden wäre. Weiters sei von den in Tz 1 des Außenprüfungsberichtes vom 27. Juni 2005 angeführten Indizien direkt auf die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Österreich geschlossen worden.

Nach innerstaatlichem Recht erscheine es aber notwendig, klar die Erfüllung von zumindest einem der Tatbestände für die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988 iVm § 26 Abs 1f BAO zu bejahen, um in einem weiteren Schritt auf die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht schließen zu können:

- Wohnsitz (... hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.)
- (echter) gewöhnlicher Aufenthalt (... hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt.)
- (fiktiver) gewöhnlicher Aufenthalt gemäß § 26 Abs 2 Satz 2f BAO: Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate.

Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung ("*Da er 1998 sowohl seinen gewöhnlichen Aufenthalt als auch seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich hatte*") deute darauf hin, dass das Finanzamt den (echten) gewöhnlichen Aufenthalt, der häufig mit dem Mittelpunkt der Lebensinteressen einhergehe, und nicht einen Wohnsitz des Bw in Österreich geltend mache.

Weiters habe das Finanzamt aus diesen Indizien auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich und weiter auf das österreichische Besteuerungsrecht (nach DBA) an den Dividenden geschlossen.

Da nunmehr die Ansässigkeit des Bw in Irland oder in Österreich oder in Portugal thematisiert werde, wären nach Ansicht des Referenten gegebenenfalls sowohl das DBA Österreich-Irland als auch das DBA Österreich-Portugal anzuwenden und - bei Zutreffen der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich - würde nur die Zuweisung des Besteuerungsrechtes an Österreich nach beiden DBA im Endergebnis eine Versteuerung der Gewinnausschüttungen aus der irischen Gesellschaft in Österreich bedeuten.

Gemäß Art 8 Abs 1 lit a des DBA Irland idF BGBl 1989/12 könnten Dividenden, die eine in Irland ansässige Gesellschaft an eine in Österreich ansässige Person zahle, in Österreich besteuert werden.

Die berufsgegenständlichen Ausschüttungen aus einer irischen Gesellschaft seien aus Sicht des DBA Österreich - Portugal keine Dividenden iSd Art 10, sondern Drittstaateinkünfte, auf die Art 21 DBA Portugal anwendbar wäre, welcher lautet: *Die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.*

Sowohl gegenüber Irland als auch gegenüber Portugal wäre daher die Ansässigkeit in Österreich nötig, damit nach zwischenstaatlichem Recht die Besteuerung Österreich zukäme.

Als "ständige Wohnstätte" würde die Wohnung in Irland einem gewöhnlichen Aufenthalt ohne BAO-Wohnsitz (ständige Wohnstätte) in Österreich gemäß Art 2A Abs 2 lit a erster Fall DBA Irland vorgehen, ohne dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen noch von Belang wäre.

Dem stehe jedoch der Wortlaut des Art 2A Abs 1 DBA Irland iVm der Konzeption des irischen Steuerrechtes (unter Verweis auf den irischen *Taxes Consolidation Act 1997*), das eine vom Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt abgeleitete unbeschränkte Einkommenssteuerpflicht gar nicht kenne, entgegen - sodass niemand im Sinne des DBA Irland als in Irland ansässig gelten könne. Gegen diese Interpretation des Art 2A Abs 1 DBA Irland dürfte jedoch der OECD-Kommentar zu Art 4 Abs 1 des Musterabkommens sprechen: *"So ist eine einengende Auslegung der Vorschrift geboten, weil sie sonst sämtliche in Ländern mit Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip ansässigen Personen aus dem Anwendungsbereich des Abkommens ausschließen würde; dies ist aber mit ihr klarerweise nicht beabsichtigt."*

Auch die Auskunft der irischen Steuerverwaltung, dass der Bw in Irland nicht steuerpflichtig gewesen sei, würde (zutreffendenfalls) eine Ansässigkeit des Bw in Irland gemäß DBA Irland ausschließen. Diese Bestätigung des irischen *Office of the Revenue Commissioner* vom 3. März 2005, widerspreche jedoch hinsichtlich des Nichtbeziehens von Einkünften von der irischen Gesellschaft, deren Ausschüttungen an den Bw dem Grunde nach unstrittig seien, dem Ergebnis des bisherigen Verfahrens. Die Bestätigung vom 3. März 2005 sei daher insofern plausibel, als die Ausschüttungen der aLimited an den Bw dem Aussteller der Bestätigung unbekannt gewesen seien. Wenn sie dem Aussteller bekannt gewesen wären, wäre eventuell eine Steuerpflicht bestätigt worden, aber keine, die nach irischer Rechtslage auf Wohnsitz oder ständigem Aufenthalt beruht hätte.

Zum Begriff der ständigen Wohnstätte werde im OECD-Kommentar zu Art 4 Abs 2 des Musterabkommens *"bemerkt, daß jede Form einer Wohnstätte in Betracht kommt (Häuser oder Wohnungen, die der natürlichen Person gehören oder von ihr gemietet sind, oder gemietete möblierte Zimmer). Entscheidend ist, daß es sich um eine ständige Wohnstätte handelt; dies erfordert Vorkehrungen der natürlichen Person dafür, daß ihr die Wohnstätte jederzeit ständig zur Verfügung steht und nicht nur gelegentlich für Aufenthalte, die ihrem Anlaß nach notwendigerweise nur von kurzer Dauer sein können (Vergnügungs-, Geschäfts- oder Studienreise, Lehrgänge u.ä.)"*

Der Vergleich mit *Ritz*, BAO³, § 26 Tz 5f deute darauf hin, dass der Begriff einer ständigen Wohnstätte nach DBA dem Begriff des Wohnsitzes nach BAO entspreche.

Aus einer EG-Zusammenstellung der Steuerrechte der Mitgliedstaaten gehe hervor, dass Portugal ein System mit der Besteuerung des Welteinkommens für Ansässige habe. Dem stehe die in dem am 29. Dezember 1970 abgeschlossenen DBA Portugal unter Art 2 Abs 3 lit b angeführte Liste von sachen-artigen portugiesischen Steuern nicht entgegen, weil gemäß Art 2 Abs 4 das DBA auch für alle Steuern gleicher oder ähnlicher Art, die künftig neben den zur Zeit bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden, gelte.

Dies würde auf eine unbeschränkte Steuerpflicht des Bw aufgrund des (laut Vorbringen) ihm zur Hälfte gehörenden und von ihm benutzten Einfamilienhauses in Portugal hindeuten (vgl auch *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Z 4 Tz 7 zum Wort "steuerpflichtig" in Art 4 Abs 1 OECD-Musterabkommen, wonach es nicht auf eine tatsächliche Besteuerung ankomme).

Gegenüber Portugal erscheine ein direkter Schluss vom Mittelpunkt der Lebensinteressen und dem gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich auf die Ansässigkeit in Österreich jedenfalls als nicht möglich.

Vielmehr wäre ohne ständige Wohnstätte (BAO-Wohnsitz) in Österreich im relevanten Zeitraum (insb September 1998) aufgrund der Formulierung des Art 4 Abs 2 lit a Satz 1 DBA Portugal allein die portugiesische Wohnstätte entscheidend mit der Folge der Ansässigkeit in Portugal (und der Mittelpunkt der Lebensinteressen wäre belanglos).

Das Finanzamt antwortete darauf (UFS-Akt BI 109f), dass es sich den rechtlichen Ausführungen im Zusammenhang mit der Zuweisung des Besteuerungsrechtes an Österreich unter Anwendung der DBA mit Irland bzw Portugal grundsätzlich anschließe.

Ergänzend werde noch darauf hingewiesen, dass laut einer Beilage zum Vorhalt (EG-Zusammenstellung betreffend Portugal) u.a. nur dann jemand von Portugal als "resident" gesehen werde, wenn er am letzten Tag des Kalenderjahres unter solchen Umständen einen Wohnsitz in Portugal habe, die darauf schließen ließen, dass dieser beibehalten und als dauerhafter Wohnort benutzt werde.

Generell setze die allfällige Anwendbarkeit des DBA mit Portugal voraus, dass der Bw im strittigen Zeitraum in Portugal über einen Wohnsitz verfügt habe oder gewöhnlichen Aufenthalt gehabt habe.

Im bisherigen Verfahren habe der Bw bis dato nur behauptet, dass er sich zeitweise in Portugal aufgehalten habe. Die diesbezüglichen zeitlichen Angaben des Bw seien einerseits sehr vage bzw widersprüchen sich. Es sei vom Bw allerdings bisher nicht konkret vorgebracht worden, dass er in der zweiten Hälfte des Jahres 1998 in Portugal über einen Wohnsitz verfügt habe.

Auch über Vorhalt des Finanzamtes vom 31. August 2005, in dem der Bw. aufgefordert worden sei, seine Wohnsitze detailliert mit einer zeitlichen Zuordnung bekanntzugeben, habe der Bw keine Adresse bzw keine genauen Daten über seine angeblichen Aufenthalte in Portugal angegeben.

Ebenso habe der Bw im bisherigen Verfahren keinen Nachweis darüber erbracht, dass er (Hälfte)Eigentümer eines Hauses sei (bzw im strittigen Zeitraum gewesen sei). Selbst wenn man seinen Angaben Glauben schenken wollte, wäre damit noch nicht nachgewiesen, dass der Bw in Portugal über einen Wohnsitz verfügt habe.

Denn der Kommentar zum OECD-Muserabkommen führe zum Begriff der ständigen Wohnstätte folgendes aus:

*12. Für die Anwendung des Abkommens gilt nach Buchstabe a) (bei einem Konflikt zwischen dem Recht der beiden Staaten), dass sich der Wohnsitz (residence) einer natürlichen Person an dem Ort befindet, an dem sie eine Wohnstätte hat; es muss sich um eine ständige Wohnstätte handeln, d. h. **die natürliche Person muss sie zur dauernden Nutzung bestimmt und beibehalten haben, im Gegensatz zu einem Aufenthalt an einem bestimmten Ort unter Umständen, die eindeutig erkennen lassen, dass der Aufenthalt von kurzer Dauer sein soll.***

*13. Zum Begriff der ständigen Wohnstätte sei bemerkt, dass jede Form einer Wohnstätte in Betracht kommt (Häuser oder Wohnungen, die der natürlichen Person gehören oder von ihr gemietet sind, oder gemietete möblierte Zimmer). Entscheidend ist, dass es sich um eine ständige Wohnstätte handelt; **dies erfordert Vorkehrungen der natürlichen Person dafür, dass ihr die Wohnstätte jederzeit ständig zur Verfügung steht und nicht nur gelegentlich für Aufenthalte, die ihrem Anlass nach notwendigerweise nur von kurzer Dauer sein können (Vergnügens-, Geschäfts- oder Studienreise, Lehrgänge u. ä.).***

Dass das angeblich in seinem Hälteigentum stehende Haus in Portugal dem Bw jederzeit für seinen Wohnbedarf zur Verfügung gestanden sei (und nicht etwa vermietet gewesen sei), sei bisher weder behauptet noch nachgewiesen worden. Aus dem Umstand, dass die Kollaudierung erst Ende 1998 bzw. in der ersten Hälfte des Jahres 1999 erfolgt sei (die diesbezüglichen Angaben des Bw widersprüchen sich), lasse sich der Schluss ableiten, dass dieses Haus vorher noch nicht benutzbar gewesen sei.

Im übrigen lasse auch die Tatsache, dass der Bw von der Miteigentümerin zu diesem Zeitpunkt bereits geschieden gewesen sei, darauf schließen, dass ihm dieses Haus nicht uneingeschränkt zur Verfügung gestanden sei. Überhaupt habe der Bw keine Aussagen darüber getätigt, wie die - behaupteten - Eigentumsverhältnisse bei der Scheidung von seiner ersten Gattin geregelt worden seien.

Weiters sei vom Bw nie dargetan worden, dass er das Haus zu Zwecken des eigenen Nutzens bestimmt und beibehalten habe.

Zusammenfassend müsse daher gesagt werden, dass nach Ansicht des Finanzamtes der Bw in Portugal über keinen Wohnsitz - zumindest nicht im Jahre 1998 - verfügt habe, und damit das DBA mit Portugal nicht zur Anwendung kommen könne.

Abschließend werde im Hinblick auf die ständige Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. VwGH vom 26.7.2000, 95/14/0145) noch auf folgendes verwiesen:

Es trage zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssten, um einen Abgabenspruch geltend machen zu können, doch befreie dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß iSd § 119 Abs 1 BAO offenzulegen (Hinweis E 19.5.1992, 91/14/0089 bis 0091). Wenn Sachverhaltselemente im Ausland ihre Wurzeln hätten, sei die Mitwirkungspflicht und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer werde. Trete in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liege es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen (Hinweis E 22.1.1992, 90/13/0200). Die Partei habe diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die belangte Behörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände geboten habe (Hinweis E 16.11.1993, 93/14/0139). Verletze die Partei diese ihre "erhöhte" Mitwirkungspflicht im Abgabungsverfahren, so habe die belangte Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung festzustellen (Hinweis E 19.5.1992, 91/14/0089 bis 0091).

Die Grenze der amtlichen Ermittlungspflicht orientiere sich lt. VwGH (vgl. Erk. v. 21.10.1993, 92/15/0002) an der Zumutbarkeit, die bei Auslandsbeziehungen (und bei Inanspruchnahme abgaberechtlicher Begünstigungen) eine mehr oder weniger starke Einschränkung erfahre (Hinweis: E 17.11.1980, 1885/78). Diese Formel bringe der allgemeine Grundsatz zum Ausdruck, daß die Pflicht zur

amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dort ihre Grenze finde, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen könne (Hinweis: E 25.7.1990, 89/17/0054, 0055).

Der Bw gab hierzu durch seinen Rechtsanwalt mit Schreiben vom 11. September 2008 folgende Stellungnahme mit Beilagen ab (UFS-Akt Bl 115ff):

Der Bw habe sehr wohl in seiner Eingabe vom 16. September 2005 durch seinen steuerlichen Vertreter seine Wohnsitze in Irland und Portugal detailliert angegeben.

Aus Sicht des Bw sei nicht nur der Zeitraum 1998 von Bedeutung, sondern auch, wo er sich von Anfang 1999 an befunden habe. In diesem Zeitraum (1998/1999) habe er - bis auf kurze familiär oder geschäftlich bedingte kurze Besuche in Österreich oder Deutschland - in Irland (Dublin) und Portugal seine Wohnsitze gehabt. Dies habe er bereits mehrfach dargelegt und eine Reihe von Zeugen beantragt, deren Einvernahme - allenfalls im Rechtshilfeweg - er aufrecht erhalte. Die objektiven Beweise, zB die Mietverträge, seien ja unbestritten.

Der Bw sei zwischen den Wohnsitzen in Irland und Portugal gependelt, insbesondere aus familiären Gründen und um die Kollaudierung seines Hauses in Portugal voranzutreiben (August, September 1998). Im Dezember 1998 habe er lediglich die Weihnachtsfeiertage in Österreich verbracht, besuchsweise bei seinen Eltern, aber noch im Dezember 1998 sei er in Portugal gewesen, weil es Schwierigkeiten mit der Kollaudierung des Neubaus gegeben habe. Seine Ex-Frau habe wegen einer fortschreitenden bösartigen Erkrankung viele Dinge nicht mehr wahrnehmen können.

Tatsächlich habe der Bw in Irland seine Wohnung gehabt und im ehemaligen leerstehenden kleinen Haus in Portugal bis zum Bezug des Neubaus seine Wohnung gehabt, so auch im Dezember 1998.

Den Wohnsitz in Dublin habe der Bw erst im Februar 1999 aufgegeben. Danach habe nur mehr sein Wohnsitz in Portugal bestanden.

Der Wohnsitz in portug.Ort (Portugal) sei 1989 gegründet worden. Der Bw habe dort im selben Jahr diese kleine Haus errichtet, das während der Bauzeit bewohnt worden sei. Gleichzeitig sei ein neues Haus errichtet worden, das Mitte 1992 fertiggestellt worden sei. Nach der Scheidung im September 1992 seien die Wohneinheiten derart geteilt worden, dass im Neubau die Ex-Schwiegermutter des Bw und seine Ex-Frau gewohnt hätten; im Althaus habe der Bw gewohnt, sooft er in Portugal gewesen sei.

Für den Wohnsitz des Bw in Portugal (portug.Ort, port.Hausname) sprächen mehrere Fakten, die anhand folgender Unterlagen bewiesen bzw untermauert würden:

- Kopie der Bestätigung der offiziellen Meldung des Bw in Portugal vom 18. Oktober 1989, wobei sogar seine Steuernummer vermerkt sei;
- Kopie eines Grundbuchauszuges, worin er bereits im Jahr 1989 Liegenschafts(mit)eigentümer mit seiner Ehefrau gewesen sei (Gütergemeinschaft);
- Kopie des Deckblattes für die Bau-Einreichung vom 14. Dezember 1990;
- Kopie der Baueinreichung vom 2. September 1998 (Eingangsstempel 8. September 1998);
- Kopie des Schreibens des portugiesischen Rechtsanwaltes port.Name1 vom 17. Juni 2002, der dem Bw bestätige, dass er trotz Scheidung Miteigentümer der portugiesischen Liegenschaft sei;
- Kopie des Antrages auf Bewilligung für die Bohrung eines Brunnens auf dem Grundstück des Bw durch Herrn port.Name2 aus dem Jahr 1989.

Mit diesem Herrn port.Name2, Bauleiter, habe der Bw wegen der verschiedenen Baumaßnahmen im Jahr 1998/99 mehrfach über das Jahr verteilt Besprechungen wegen der abgelehnten Einreichpläne und deren Verbesserung gesprochen. Dieser könne bezeugen, dass der Bw in den Jahren 1998 und 1999 sehr oft und durchgehend in Portugal gewohnt habe. Er habe den Bw ja auch in dessen Wohnung zur Besprechung aufgesucht. (Beweis: portName1, port.Adresse, portPLZöä portug.Ort).

Aufgrund der häufigen Anwesenheiten des Bw sei noch zu überprüfen, ob er nicht sogar mehr als 183 Tage des Jahres 1998 und jedenfalls 1999 in Portugal wohnhaft gewesen sei. Der zweite Tatbestand neben dem Umstand, dass der Bw zum 31. Dezember 1998 in Portugal wohnhaft gewesen sei.

Mittelpunkt des Lebensinteresses des Bw in wirtschaftlicher und familiärer Hinsicht im Sinne eines Wohnsitzes in den Jahren 1998 und 1999 seien ausschließlich Irland und Portugal gewesen. Aus dem Besuch der Eltern zu Weihnachten, aus dem Aufenthalt in Österreich beim Sterben der Mutter und aus dem Kauf eines PKW könne keine Steuerpflicht resultieren. Käufe im gesamten EU-Raum seien seit dem EU-Beitritt normal.

Das Finanzamt gab dazu die Gegenäußerung ab (UFS-Akt Bl 134), dass sich auch daraus wiederum keineswegs ergebe, dass der Bw (Ende) 1998 über einen Wohnsitz in Portugal verfügt habe. Ob der Bw allenfalls 1989 Eigentümer einer Liegenschaft in Portugal bzw ob er damals dort offiziell gemeldet gewesen sei, sei nicht relevant.

Zu den vom Bw vorgelegten Unterlagen könne mangels (beglaubigter) Übersetzung nicht Stellung genommen werden.

Da der Bw somit seiner Beweislast nicht nachgekommen sei, sei daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon auszugehen, dass er im Jahr 1998 keinen Wohnsitz in Portugal gehabt habe und daher das DBA mit Portugal nicht zur Anwendung gelangen könne.

In der am 25. März 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ausgeführt:

Der Vertreter des Finanzamtes gehe davon aus, dass der Bw spätestens seit August 1998 in Österreich seinen gewöhnlichen Aufenthalt gehabt habe und damit unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei.

Der Bw sei hingegen der Meinung, im Jahr 1998 in Österreich überhaupt nicht unbeschränkt steuerpflichtig gewesen zu sein.

Der Vertreter des Finanzamtes halte es auch für begründbar, dass der Bw einen abgeleiteten Wohnsitz in der Wohnung seiner damaligen Lebensgefährtin und späteren Ehegattin in j gehabt haben könnte.

Für das Jahr 1998 gebe es keinen dem Finanzamt bekannten Mietvertrag mit dem m-Wohnheim.

Der Bw erläuterte, in den Jahren 1997 und 1998 einer von zwei Direktoren der aLimited in Dublin gewesen zu sein. Die irischen Behörden hätten einen ständigen Aufenthalt der beiden Direktoren in Irland verlangt. Im Jänner und März 1998 sei der Bw auch Geschäftsführer der Münchener Niederlassung gewesen und von Irland nach München gependelt. Der Bw habe in Irland eine Wohnung bis Februar 1999 gehabt.

Im Frühjahr 1998 sei die Niederlassung von D nach LandSalzburg übersiedelt. Dabei sei der Bw persönlich etwa zwei Wochen in Österreich anwesend gewesen. In LandSalzburg sei dann ein neuer Geschäftsführer tätig gewesen.

Mit seiner damaligen Gattin sei der Bw von Bregenz nach Portugal mit dem gesamten Hausrat übersiedelt.

Im Hinblick auf eine mögliche Veräußerung des Hauses in Portugal sei am 9. September 1998 die Kollaudierung eingereicht worden.

Nach der Scheidung im Jahr 1992 habe der Bw auf dem Areal in Portugal ein kleines Haus bewohnt, während seine geschiedene Gattin im Haupthaus gelebt habe.

Der Bw sei im Jahr 1998 etwa 10 Mal von Irland nach Portugal geflogen.

Da die Kollaudierungspläne abgelehnt worden seien, sei der Bw im Dezember 1998 noch einmal nach Portugal gefahren, um die Gründe hierfür in Erfahrung zu bringen.

Der Bw sei ab August 1998 mit einem vergleichsweise geringen Gehalt von 20.000 öS brutto im Monat als Arbeitnehmer angemeldet gewesen, um in Österreich sozialversichert zu sein. Ein Arbeitsplatz in LandSalzburg habe nicht bestanden; in der Niederlassung seien vier oder fünf Mitarbeiter beschäftigt gewesen. Der Bw habe in LandSalzburg nach der Verlegung der Niederlassung im Frühjahr 1998 eigentlich keine Tätigkeiten ausgeübt.

Die Behörden hätten für die Tätigkeit des Bw bei der aLimited eine ordnungsmäßige Adresse gebraucht. Da das Haus in Portugal entlegen sei und die Post im Milchgeschäft abgegeben werde, wo sie sich jeder nehmen könne, sei Portugal als Anschrift nicht in Frage gekommen. Daher sei die Anschrift des m-Wohnheimes in j angegeben worden, da der Bw die dort beschäftigte Frau zwischenzeitlicherFamnameGattin seit Kindheit gekannt habe und auch eingeschriebene Briefsendungen dort zugestellt werden hätten können. Die Firmengründung habe 1996 begonnen. Später wäre auch die irische Adresse als Anschrift wählbar gewesen.

Ende 1998 sei der Bw öfter in Österreich gewesen, um seine kranke Mutter zu besuchen. Dabei sei er auch Frau zwischenzeitlicherFamnameGattin nähergekommen.

Ende 1998 habe sich der Bw mit seinem steuerlichen Vertreter besprochen, welche steuerlichen Konsequenzen eine Übersiedlung nach Österreich hätte. Daraus sei die Gründung der Stiftung im Dezember 1998 resultiert.

Der Kauf des N-PKW sei eigentlich auf ein Ersuchen der Mutter des Bw zurückgegangen, die ihm dazu geraten habe, ein Auto zu erwerben, damit er bei den Besuchen bei ihr mobil sei. Der Bw habe sich dann für den neuen N-PKW interessiert und sei aufgrund der Auskünfte des Händlers von einer längeren Lieferzeit ausgegangen.

Der N-PKW sei dann zum Transport von spezieller EDV-Ausrüstung von München nach Dublin verwendet worden, auch für Fahrten zwischen Dublin und deutschen Städten. Später dann auch für Fahrten von LandSalzburg nach Dublin.

Der N-PKW sei verwendet worden, weil er schon da gewesen sei und so Wartezeiten etwa auf eine Spedition entfallen seien.

Es sei zutreffend, dass Ende 1998 dem Unternehmen Spesen für Fahrten j - LandSalzburg verrechnet worden seien. Tatsächlich sei der Bw in j gewesen, um seine Mutter zu betreuen bzw sie nach Wien ins Krankenhaus zu bringen. Er habe aber eine jer Adresse angeben müssen und habe nicht etwa AKH Wien schreiben können.

Der rechtsfreundliche Vertreter erläutere zum Beweisantrag auf Einvernahme verschiedener Zeugen, dass beispielsweise die Maklerin bezeugen könne, dass die Gespräche betreffend den Ankauf der Liegenschaft zur Gänze von Frau zwischenzeitlicherFamnameGattin geführt worden seien.

S solle bezeugen, dass der Bw über kein ständiges Zimmer im m-Wohnheim verfügt habe.

Bei den übrigen Zeugen handle es sich etwa um damalige Mitarbeiter der aLimited, die das Vorbringen des Bw - etwa über den Transport der EDV mit dem N-PKW - bestätigen könnten.

Frau W10 sei im Jahr 1998 die Lebensgefährtin des Bw gewesen und könne etwa bezeugen, dass sich der Bw mit dem N-PKW auch in Schottland befunden habe. Frau W10 habe mit dem Bw in der selben Wohnung in Dublin gewohnt. Die Lebensgemeinschaft sei etwa bis September/Oktober 1998 gegangen. Es habe auch Überlegungen

gegeben, ein Haus in Irland zu kaufen, allerdings habe die damalige Lebensgefährtin nicht wollen.

Die Lebensgefährtin habe in England eine Wohnung und sei fallweise beim Bw in Irland gewesen. Mieter der Wohnung in Irland sei der Bw gewesen. Die Wohnung in Irland habe der Bw zwei Jahre lang gehabt.

Der zweite Geschäftsführer sei deutscher Staatsbürger gewesen. Auch dieser habe sich überwiegend in Dublin aufgehalten.

Ab etwa 1999 bis zur Beendigung der Firma habe es Dienstwagen gegeben. In der Aufbauphase habe es weder Gehalt noch Dienstwagen gegeben.

Für die Fahrten habe der Bw einen Spesenersatz bekommen.

Mit dem N-PKW sei der Bw die Strecke LandSalzburg - Dublin zwei Mal gefahren.

Die Anmeldung des PKW sei mit der Meldeadresse M-Wohnheim erfolgt.

Über Befragen durch den Vertreter des Finanzamtes gab der Bw an, dass er seiner Meinung nach im Jahr 1998 in Irland aufgrund seines Wohnsitzes steuerpflichtig gewesen sei, wonach das irische Steuerrecht nur Einkünfte aus Irland versteuere. Ein Gehalt von einem Arbeitgeber aus Irland wäre dort sehr wohl steuerpflichtig gewesen.

Da die Dividenden an der deutschen Terminbörse erwirtschaftet worden seien, habe diesbezüglich keine Steuerpflicht in Irland bestanden. Da sich der Bw im Jahr 1998 weniger als 183 Tage in Portugal aufgehalten habe, dürfte auch dort keine Steuerpflicht bestehen.

Die Frage der Besteuerung der 8 Mio öS sei nie ein Thema gewesen, da diese Off-shore-Einkünfte in Irland nicht besteuert würden. Hier gebe es eine Auskunft eines irischen Steuerberaters. Die irischen Behörden seien vom Bw nicht kontaktiert worden.

Der Bw habe sich nicht veranlasst gesehen, diesbezügliche Erkundungen in Österreich und Portugal einzuholen. Erst wie die Absicht, nach Österreich zu kommen, bestanden habe, sei eine Erkundung in Österreich erfolgt.

Die geschiedene Gattin in Portugal sei 2002 verstorben.

Eigentümer der Häuser in Portugal seien die geschiedene Gattin und der Bw gewesen.

Erben nach der geschiedenen Gattin seien ihre Enkelkinder gewesen.

Der Bw sei nach wie vor Hälfteeigentümer.

Die Grundsteuer sei von der Ehegattin bezahlt worden, ab 2002 sei die Grundsteuer gesplittet worden. Es gebe ein Schreiben aus 2002 an das zuständige Finanzamt in Portugal mit dem Ersuchen, die Grundsteuer zu splitten.

Anm: Die folgenden Ausführungen betreffen vier Seiten ohne Deckblatt, die von der PAST Salzburg per Telefax an das Finanzamt X übermittelt wurden (ESt-Akt BI 112ff/1998):

- Verbuchung von "KM-Abrg. 1/99 Hr. BwFamName" und "KM-Abrg. 12/98 Hr. BwFamName" und "KM-Abrg. 11/98 Hr. BwFamName" am 10. Februar 1999 auf "Verr.Kto.Dublin".

- drei Spesenabrechnungen November, Dezember, Januar in DM, u.a. für wöchentliche Fahrtspesen j LandSalzburg j plus örtliche km, wobei auf der Spesenabrechnung November auch eine Fahrt nach München und zurück angeführt ist und auf der mehrmals hin- und hergefakten Spesenabrechnung Januar handschriftlich ergänzt ist: *Sorry, but we need November 98* (letzte Ziffer ausgebessert und schwer lesbar), *December 8* (Ziffer ausgebessert und schwer lesbar), *January 99*.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, dass für Zeiträume vor November 1998 bei der Hausdurchsuchung keine Spesenabrechnungen gefunden worden seien, allerdings aus dem handschriftlichen Vermerk auf einer Spesenabrechnung geschlossen werden könnte, dass es schon zuvor derartige Abrechnungen gegeben habe.

Aus diesem Vermerk könne man nach Ansicht des rechtsfreundlichen Vertreters des Bw nicht zwingend schließen, dass es schon vorher Abrechnungen gegeben haben müsse. Im Gegenteil lasse sich daraus ersehen, dass das Vorbringen des Bw gestützt werde, sich (erst) gegen Jahresende 1998 in Österreich aufgehalten zu haben.

Es sei kein Problem gewesen, auch große Bildschirme mit dem N-PKW zu transportieren.

In Bayern seien etwa 10 Mitarbeiter beschäftigt gewesen.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt fest, dass auf sämtlichen Mails und Telefax der Bw mit Anschrift München angesprochen werde.

Der steuerliche Vertreter des Bw verwies darauf, dass unstrittig sei, dass sich der Bw an verschiedenen Orten aufgehalten habe.

Nach Ansicht des Finanzamtes ergebe sich daraus, dass die Aussagen des Bw über seinen Aufenthalt in Irland nicht zutreffend gewesen seien.

Der steuerliche Vertreter des Bw legte Wert auf die Feststellung, dass das Finanzamt verschiedene Annahmen treffe, aber keine entsprechenden Tatsachen festgestellt habe.

Der steuerliche Vertreter des Bw erhob ausdrücklich den Einwand der Verjährung.

Sollte der Berufungssenat die Auffassung des Finanzamtes teilen, werde beantragt, den Hälftesteuersatz auf die Dividendenzahlungen anzuwenden.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete zum Einwand der Verjährung, dass nach der für den Berufszeitraum anzuwendenden Rechtslage hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer 1998 Bemessungsverjährung noch nicht eingetreten gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter des Bw hielt dem entgegen, dass der Einkommensteuerbescheid 1998 im Jahr 2005 ergangen sei und daher die kürzeren Verjährungsfristen zur Anwendung kämen.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass bereits 2003 Verfolgungshandlungen gesetzt worden seien. Außerdem seien Verlängerungshandlungen in jedem der Folgejahre gesetzt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 289 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Festgestellt wird, dass Ermittlungen unterlassen wurden zum gewöhnlichen Aufenthalt des Bw in den Monaten September und Oktober 1998, zur ständigen Wohnstätte des Bw in Irland und zur ständigen Wohnstätte des Bw in Portugal. In diesem Zusammenhang ist auch auf die Beweisanträge des Bw. zu verweisen.

Zum gewöhnlichen Aufenthalt sind insbesondere die nunmehrige Ehegattin des Bw, EhegattinDesBw, sowie die als damalige Lebensgefährtin des Bw genannte FrauW10 einzuvernehmen. Die Ehegattin des Bw unterliegt keinem Verbot der Einvernahme gemäß § 170 BAO, sondern hat diese ein Zeugnisverweigerungsrecht gemäß § 171 BAO, dessen Inanspruchnahme ihr nicht von vornherein zugesonnen werden kann. Die Einvernahme der laut ergänzendem Vorbringen vom Dezember 2005 im Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland wohnhaften FrauW10 kann im Wege internationaler Amtshilfe vorgenommen werden, ebenso Einvernahmen in Irland zum Transport von EDV-Ausrüstung mit dem in Österreich angemeldeten Pkw nach Irland.

Auch die Ermittlungen zu ständigen Wohnstätten des Bw in Portugal und Irland sind im Wege internationaler Amtshilfe vorzunehmen.

Eine Argumentation, die sich nur auf die als unzureichend erachtete Mitwirkung des Steuerpflichtigen, der bei der Aufklärung von Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht habe, stützt, ist hier wegen internationaler Amtshilfemöglichkeiten nicht möglich:

- Vgl *Ritz*, BAO³, § 115 Tz 10 Abs 3 und im Speziellen Art 25 DBA Irland und Art 26 DBA Portugal.
- Vgl alle Mitgliedstaaten der EU betreffend: EuGH 27.1.2009, Rs C-318/07, insb Randnummern 61, 62 und 65 mwN betreffend Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten u.a. im Bereich der direkten Steuern.

Bei der Ermessensübung über die Anwendung des § 289 Abs 1 BAO ist entscheidend, dass die noch vorzunehmenden Ermittlungen sehr umfangreich sind und der internationale Amtshilfeverkehr von den Finanzämtern - ggfs im Wege des BMF - vorgenommen wird.

Die Weiterführung des Berufungsverfahrens durch den UFS ohne Aufhebung und Zurückverweisung wäre daher unzumutbar.

Zur Verjährung:

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1998 wurde im Juli 2005 erlassen. Die Außenprüfung beim Bw über diese Abgabe war am 23. Juni 2003 begonnen worden.

Gemäß § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist zur Festsetzung der Einkommensteuer im Regelfall fünf Jahre. Die Verjährung zur Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1998 begann gemäß § 208 Abs 1 lit a iVm § 4 Abs 2 lit a Z 2 BAO (erstmalig) mit dem Ablauf des Jahres 1998.

§ 323 Abs 18 Satz 2 BAO lautet: *"Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1) ist die Neufassung des § 209 Abs. 1 jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist."*

Da der Beginn der Außenprüfung beim Bw vor dem 1. Jänner 2005 lag, ist somit noch bis 31. Dezember 2005 die alte Fassung von § 209 Abs 1 BAO anzuwenden, welche lautet: *"Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen."*

Der Beginn der Außenprüfung am 23. Juni 2003 unterbrach daher die zunächst am Ende des Jahres 2003 ablaufende Verjährung und ließ die fünfjährige Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres 2003 neu zu laufen beginnen. Daraus ist bereits unmittelbar erkennbar, dass der angefochtene Bescheid im Juli 2005 innerhalb der Verjährungsfrist die Einkommensteuer für das Jahr 1998 festgesetzt hat, ohne dass auf weitere Unterbrechungen der Verjährung durch die Amtshandlungen in den Jahren 2003 und 2004 einzugehen wäre.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 23. April 2009