



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des bfadr, vertreten durch Dr. Fritz Miller, 6780 Schruns, Gerichtsweg 2, vom 21. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 18. März 2008 betreffend Einkommensteuervorauszahlungen 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 30. April 2007 übermittelte das Finanzamt Bregenz dem Berufungsführer folgenden Vorhalt:

„Der Finanzbehörde wurde schon des öfteren zur Kenntnis gebracht, dass das Fahrzeug mit dem Schweizer Kennzeichen SG, welches auf BF, CH-ADR zugelassen ist, speziell an Wochenenden vor dem Haus in der Str in W geparkt ist.“

Nach ho Aktenlage steht das Objekt in der Str in W in Ihrem Eigentum. Seit dem Umbau dieses Hauses (3.1.2003) ist Ihre ehemalige Ehegattin (KS) mit den minderjährigen Kindern (Sarah und Salome) dort wohnhaft. Aufgrund dieser Sachlage besteht der Verdacht, dass sie wieder mit Ihrer geschiedenen Ehegattin zusammen leben.

Nach dem neugefassten DBA mit der Schweiz ist seit dem 1.1.2007 für die Steuerpflicht in Österreich der Mittelpunkt der Lebensinteressen maßgebend. Ein tägliches Pendeln vom Wohnort zum Arbeitsort und zurück ist nicht mehr erforderlich.

Sie werden hiermit aufgefordert, der Finanzbehörde binnen 14 Tagen nach Erhalt dieses Schreibens alle für die Beurteilung der Frage der Steuerpflicht notwendigen Sachverhalte bekannt zu geben und mit entsprechenden Nachweisen zu untermauern.

Das wären für den Fall Ihrer Steuerpflicht in Österreich die Einreichung einer "Grenzgängeranmeldung" und eine aktuelle Lohnbestätigung ihres Schweizer Arbeitgebers um Ihre Einkommensteuervorauszahlungen für 2007 festsetzen zu können.

Für den Fall, dass Sie Ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht in W in der Str haben, wäre dies anhand von geeigneten Beweisen zu belegen (Nachweisung eines gleichwertigen Wohnsitzes in der Schweiz, Mietvertrag, Betriebskostenabrechnungen inklusive der Zahlungsnachweise, Gesprächsaufistung Ihrer Telefonanschlüsse und der Ihrer geschiedenen Gattin für den Zeitraum 12/06 bis laufend, Unterhaltsleistungen an Ihre geschiedene Ehegattin, sowie die beiden Kinder und Belegung der Zahlungsflüsse im Zusammenhang mit dem Haus in W unter Offenlegung Ihrer Bankkonten)."

In der Eingabe vom 16. Mai 2008 brachte der Vertreter des Berufungsführers vor:

„[Der Berufungsführer] hat mich in dieser Rechtssache mit seiner Vertretung betraut. Bitte teilen Sie mir mit, wer Ihnen des öfteren zur Kenntnis gebracht hat, dass mein Mandant sein Fahrzeug vor dem Haus in der Str geparkt hat. Worauf gründet sich Ihr Verdacht, dass mein Mandant wieder mit seiner geschiedenen Ehefrau zusammen lebt? Bitte übermitteln Sie mir auch die von Ihnen gewünschte Grenzgängeranmeldung. Meiner Rechtsmeinung nach genügt der von Ihnen geäußerte Verdacht nicht, um ein Ermittlungsverfahren gegen meinen Mandanten hinsichtlich seines Wohnsitzes einzuleiten. Hier bitte ich Sie mir geeignete Nachweise vorzulegen, worauf sich ihr Verdacht gründet.“

Mit Eingabe vom 22. Mai 2007 übermittelte das Finanzamt Bregenz dem Vertreter des Berufungsführers folgendes Schreiben:

„Vorab unterstellt das FA Bregenz, wie dies bei Vollmachten von Rechtsanwälten üblich ist, dass Ihnen von Herrn BF auch die Zustellvollmacht eingeräumt worden ist. In der Sache BF übermittel ich Ihnen den gewünschten Fragebogen zur "Grenzgängeranmeldung". Sollte Herr BF nicht wieder mit seiner geschiedenen Ehegattin KS zusammen leben, so wird es ihm ein Leichtes sein, den Verdacht im Sinne der im Schreiben vom 30.4.2007 demonstrativ angeführten Beweismittel zu entkräften. Nach ho Kenntnislage haben BF und KS das Haus in der Str, in W, gemeinsam umgebaut, haben ein gemeinsames, am 23.7.2003, nach der Scheidung, geborenes Kind [...] und außerdem sind die beiden nach ho Kenntnis wieder verehelicht. Nachdem Sie jedoch die Zusendung der "Grenzgängeranmeldung" wünschen, geht das Finanzamt Bregenz davon aus, dass Herr BF gewillt ist, sich aufgrund des geänderten Doppelbesteuerungsabkommens (Für die Anwendung des österreichischen Besteuerungsrechtes auf Arbeitseinkommen in der Schweiz bedarf es nun nicht mehr des täglichen Pendelns vom Wohnort in Österreich zum Arbeitsort in der Schweiz und zurück, sondern es ist die Ansässigkeit in Österreich ausreichend. Die Ansässigkeit wird in der Regel in jenem Staat sein, in welchem die Gattin und die Kinder leben.) der Besteuerung in Österreich zu unterwerfen und sich somit jedwedes weitere für beide Seiten aufwändige Ermittlungsverfahren erübrigt. Das FA Bregenz erwartet eine Rückmeldung auf dieses Schreiben binnen 14 Tagen nach Erhalt dieses Schreibens.“

In der Eingabe vom 4. Juni 2007 brachte der Vertreter des Berufungsführers vor:

„Ihr Schreiben vom 22.5.2007 habe ich mit meinem Mandanten besprochen. Mein Mandant hat seinen ordentlichen Wohnsitz in CH-ADR. Er hat dort eine 2 1/2-Zimmer- Wohnung. Hiefür bezahlt er pro Monat an Miete inkl. der Betriebskosten CHF 640,00. Er arbeitet in der Nachbargemeinde bei der Fa. C. Er ist in der Schweiz steuerpflichtig und dort auch sozialversichert. Er hat in der Schweiz eine Aufenthaltsgenehmigung und eine Niederlassungsbewilligung, Mit Frau KS ist er nicht wieder verheiratet. Nach W kommt er deswegen, um seine beiden Kinder zu besuchen. Es ist am Mittwoch am Abend und manchmal am Wochenende der Fall. Mein Mandant ist daher kein Grenzgänger. Das Haus in der Str gehört meinem Mandanten. Er hat nach der Scheidung der Ehe dieses Objekt seiner geschiedenen Frau überlassen. Sie hat das Haus unter ihrer Verantwortung umgebaut. Zu Ihrer gefälligen Kenntnisnahme übersende ich Ihnen Kopien aus dem Reisepass, woraus sich

ergibt, dass mein Mandant in CH-ADR ordnungsgemäß gemeldet ist und über eine Schweizer Niederlassungsbewilligung verfügt. Ich bitte Sie mir mitzuteilen, wer Ihnen gesagt hat, dass KS und BF wieder verheiratet sein sollen. Mein Mandant ist nicht bereit die Kosten meines Einschreitens und seine Barauslagen in diesem Verfahren zu tragen. Er will diejenigen zur Verantwortung ziehen, denen er die Einleitung dieses Ermittlungsverfahren verdankt. Ich bitte Sie mir daher die entsprechenden Daten zur Verfügung zu stellen."

Mit Schreiben vom 22. Juni 2007 teilte das Finanzamt dem Vertreter des Berufungsführers mit:

„Wie Sie dem angefügten Revisionsprotokoll zum DBA Schweiz/Österreich entnehmen können, gibt es den im vorigen Abkommen enthaltenen Begriff "Grenzgänger" nicht mehr. Die Schweiz hat nun, seit dem 1.1.2006 (bei entsprechender Schlechterstellung durch das neue DBA tritt das Abkommen erst ab 1.1.2007 in Kraft, weshalb Ihr Mandant erst ab 1.1.2007 von der Finanzbehörde zur Deklarierung seines Einkommens aufgefordert wird), als Tätigkeitsstaat das volle Besteuerungsrecht. Der neu gefasste Art. 23 des Abkommens weist jedoch Österreich, als Ansässigkeitsstaat, das Besteuerungsrecht zu. Das Finanzamt Bregenz geht nach wie vor davon aus, dass ihr Mandant in Österreich ansässig ist. Die Ansässigkeit – definiert in etwa wie der Mittelpunkt der Lebensinteressen – eines Steuerpflichtigen ist in aller Regel dort, wo seine Familie wohnt. Ein zweiter Wohnsitz in der Schweiz ist für die Besteuerung in Österreich nicht hinderlich, ebenso wenig die nicht regelmäßige Rückkehr an den Familienwohnsitz, wie dies im vorigen Abkommenstext noch erforderlich war. Im Übrigen darf auf die Kommentierung des § 115 BAO verwiesen werden. Dort wird die amtswegige Pflicht, den Sachverhalt zu erforschen, insofern eingeschränkt, als der Sachverhalt seine Wurzeln im Ausland hat. Ebenso ist ein Steuerpflichtiger zur verstärkten Mitwirkung an der Aufklärung eines Sachverhaltes gehalten, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen. Österreich hat mit der Schweiz kein Rechtshilfeabkommen. Somit ist die Behörde nur in der Lage, die Qualität des österr. Wohnsitzes zu beurteilen und es ist Sache ihres Mandanten, darzulegen (unter Vorlage entsprechender Beweise, wie sie schon im Schreiben vom 30.4.2007 beispielhaft angeführt worden sind.), dass er in der Schweiz ansässig ist. Es liegt auch ein ungewöhnlicher Sachverhalt vor, wenn ein Ehegatte Jahre nach seiner Scheidung der geschiedenen Ehegattin sein Elternhaus zum Umbau und zur anschließenden Nutzung für sich, die Kinder und ihre Mutter samt Lebensgefährten überlässt. Und im gleichen Zeitraum ein zweites, gemeinsames Kind geboren wird. Ungewöhnlich ist der Sachverhalt jedoch nur insofern, dass behauptet wird, die beiden Ehegatten hätten nicht wieder zueinander gefunden. In der Folge erfordert die BAO vom Abgabenpflichtigen eine verstärkte Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhaltes. Die Behörde sieht wiederum für die Beibringung der Anmeldung zur Besteuerung in Österreich bzw. der im Schreiben vom 30.4.07 angeführten Beweise eine Frist von 14 Tagen nach Erhalt dieses Schreibens vor. Es ist auch zu bedenken, dass die Beurteilung der "Ansässigkeit" bzw. des "Mittelpunktes der Lebensinteressen" sehr stark in die private Sphäre eines Steuerpflichtigen eingreift und demgemäß derartige Ermittlungen einer Behörde als Eingriff in die Privatsphäre verstanden werden. Wenn die entsprechenden Beweise nicht vom Abgabenpflichtigen beigebracht werden, wird die Behörde ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nachkommen und anschließend in freier Beweiswürdigung eine Entscheidung treffen. Was Ihr Ersuchen um Bekanntgabe eines "Anzeigers" oder "Informanten" anlangt, so ist dazu festzustellen, dass es eine derartige Person nicht gibt. Der vermutete Sachverhalt ergibt sich aus den amtsinternen Akten (Familienbeihilfe, Bewertung) und Feststellungen eigener Mitarbeiter. Abgesehen davon ist ein Steuerpflichtiger nicht verpflichtet, zur Abklärung eines Sachverhaltes einen Rechtsanwalt zu Rate zu ziehen. Wenn er vermeint, dies tun zu müssen, so muss er auch für die Beratungskosten aufkommen.“

Am 18. Juli 2007 übermittelte der Vertreter des Berufungsführers dem Finanzamt folgende Unterlagen:

Wohnsitzbescheinigung der Gemeinde CH-Wa vom 19.6.2007,
Mietvertrag vom 3.11.1999 über die Wohnung in CH-Wa,
Rechnung der Schweizerischen Erhebungsstelle für Radio- und Fernsehempfangsgebühren
vom 2.4.2007,
Abrechnung der politischen Gemeinde CH-Wa vom 30.4.2007 über den Stromverbrauch des
Berufungsführers.

Mit Schreiben vom 28. September 2007 übermittelte das Finanzamt Bregenz dem
Berufungsführer folgenden Vorhalt:

„Sollte es bezüglich Ihrer Beziehung zu KS eine schriftliche Vereinbarung geben, die nach dem Vergleich vom 14.6.99 datiert, so ist diese ebenfalls vorzulegen.“

Die Zahlung der Unterhaltsleistungen an Frau KS und Kinder sind bankmäßig zu beweisen.

Die bislang im Verfahren aufgelisteten Unterhaltsleistungen – 750,00 € bzw. 1.125,00 CHF zuzüglich der Bedienung des Tilgungsträgers mit mtl. 400,00 € sowie der Übernahme der Grundsteuer, Hausversicherung und der Reparaturen – widersprechen dem Scheidungsvergleich vom 14.6.99, in welchem die Ehepartner gegenseitig auf jegliche Unterhaltsleistungen nach dem 1.5.2000 verzichtet haben. Es wird um Vorlage der diesbezüglichen Vorschreibungen bzw. Polizzen, Rechnungen, Verträge und Bankunterlagen ersucht.

Bezüglich der Wohnungsmiete gilt es noch abzuklären, ob es sich nun um eine 1 1/2- oder 2 1/2-Zimmerwohnung (Mietvertrag bzw. Schreiben vom 4.6.07) in Wa handelt. Die Miet- und Betriebskostenzahlungen sind anhand von Bankbelegen zu beweisen.

Nachdem Sie bislang die Meinung vertreten, Ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen liege in der Schweiz, werden Sie hiermit wiederholt eingeladen, jene Punkte unter Beilegung entsprechender Beweismittel vorzutragen, die für einen Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz sprechen. Unter anderem ist bezüglich des Mittelpunktes der Lebensinteressen auch von Bedeutung, wo sie Ihre Freizeit und Urlaube verbracht haben und verbringen. Diesbezüglich wird auch auf das ho Schreiben vom April/07 – angeführte Beweismittel – und vom Juli/2007 – Erläuterungen zur verstärkten Mitwirkungspflicht – hingewiesen.

Weiter ist die ordentliche Besteuerung in der Schweiz anhand von Steuerbescheiden und Nachweisen für die Bezahlung der Steuern zu belegen.“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 25. Oktober 2007 teilte der Vertreter des Berufungsführers dem Finanzamt mit:

„Eine schriftliche Vereinbarung über die Unterhaltsleistung, die mein Mandant für seine Kinder erbringt, wurde nur am 23.7.2004 vor der BH Bregenz abgeschlossen. Weitere schriftliche Vereinbarungen gibt es nicht. Hinsichtlich dieser Unterhaltszahlungen lege ich einen Kontoauszug der Raiffeisenbank Wa vom 1.12.2005 bis 1.6.2007, aus dem sich ergibt, dass mein Mandant pro Monat den Betrag von 1.125,00 CHF überweist.“

Die Bedienung der Tilgungsträger ergibt sich aus der Bestätigung der Raiffeisenbank Götzing vom 16.10.2007.

Bei der Raiffeisenbank Götzing wurden von BF 2 Kredite aufgenommen über den Betrag von 125.000,00 € und über den Betrag von 175.000,00 €.

Die Rechnungen, die im Zuge der Umbauarbeiten angefallen sind, wurden von diesen Bankkonten überwiesen. Hier gab es eine Vereinbarung zwischen BF und KS, wonach sie die Organisation des Bauvorhabens übernahm und die Zahlungen vom Bankkonto BF durchführte.

Die Betriebskosten des Hauses in W ergeben sich aus Beilage/6. Die Prämien für die Eigenheimversicherung bezahlt BF.

Die Prämien für die Haushaltsversicherung und die Haftpflichtversicherung bezahlt KS. Die entsprechenden Versicherungspolizzen werden noch nachgereicht.

Für die Wohnung in der Schweiz bezahlt BF an den Vermieter T pro Monat einen Betrag von 600,00 €.

Hier wird der Auszug der Raiffeisenbank Waldkirch für den Zeitraum 1.12.2005 -1.6.2007 vorgelegt.

Die Wohnung hat 11/2 Zimmer plus eine Küche. Dies geht eindeutig aus dem Mietvertrag hervor. Sie ist daher eine 21/2 Zimmer Wohnung.

Seine Freizeit und seine Urlaube verbringt BF im Ausland.

Er ist in der Schweiz ordentlich steuerpflichtig. Dies beweist auch, dass er seit mehr als fünf Jahren seinen ordentlichen Wohnsitz in der Schweiz hat. Dort wird während der ersten fünf Jahre eine Quellensteuer eingehoben. Eine entsprechende Wohnsitzbescheinigung wird gelegt.

Weiters ein Kontoauszug der Raiffeisenbank Wa über die Telefonrechnungen vom 13.1.2006 bis 20.6.2007."

In der Vorladung zu einer persönlichen Einvernahme forderte das Finanzamt Bregenz den Berufungsführer auf, folgende Unterlagen mitzubringen:

„Eine Aufstellung über die Aufenthaltstage von BF in W / Österreich für die Monate Oktober bis Dezember 2007.

Eine Gesprächsaufzählung des Festnetzanschlusses der Schweiz, sowie der von BF benutzten Mobiltelefone für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2007.

Ebenso sämtliche Kontoauszüge der Girokonten in der Schweiz und in Österreich, über die BF verfügberechtigt ist.

Einen Nachweis darüber, wo Herr BF die im Jahre 2007 konsumierten Urlaubstage verbracht hat.

Nachweise über Sachverhaltselemente, die für einen Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz sprechen. Dies wurde bereits im letzten Schreiben angefordert und nicht beantwortet.

Monatslohnbestätigungen und eine Jahreslohnbestätigung für das Jahr 2007.

Eine Aufstellung der für BF zu berücksichtigenden Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen.

Eine Bestätigung über die im Jahr 2007 in der Schweiz entrichteten Steuern.“

Die Niederschrift über die Einvernahme des Berufungsführers am 14. Februar 2008 hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Frage: Welche Pkw's (Marke, Kennzeichen) benutzen sie? Wann haben sie diese gekauft? Kilometerstand zum Zeitpunkt der Anschaffung? Jetziger Kilometerstand? Benutzen diese Pkw's noch jemand außer ihnen?

Antwort: VW Golf, Bj 1992, gekauft vor ca. 8 Jahren, Km-Stand dzt ca. 230.000, SG, der Pkw wird von mir allein benutzt.

Frage: Beschreiben sie ihre Wohnung in der Schweiz. Wem gehört die Einrichtung? Gab es in den letzten Jahren Anschaffungen an Husrat (Elektrogeräte, Staubsauger, PC, Fernseher, Möbel, Teppiche usw) für die Schweizer Wohnung? Nachweis für PC/Internet/TV-Anschluss in der Schweiz.

Antwort: Whg im 1. OG Garderobe mit Kasten, links offener Wohnbereich mit Einbauküche, Dusche mit WC und 1 Schlafzimmer. Wohnzimmer- und Schlafzimmersmöbel gehören mir. Teilw. alte Möbel von meinem Vater. 1 Couch habe ich gekauft, ca. 2001. In den letzten Jahren gab es für diese Wohnung keine Anschaffung. PC mit Internetanschluss, den ich von meinem Arbeitgeber übernommen habe, als dieser Neugeräte anschaffte. TV-Anschluss über das Haus.

Frage: Haben sie in der Schweiz Grundeigentum, wenn ja, wo?

Antwort: Nein.

Frage: Wer wäscht ihre Wäsche? Haben sie in der Schweiz eine eigene Waschmaschine? Erbringen sie für den Ankauf der Waschmaschine einen Beleg! Wer bügelt die Wäsche? Gibt es Belege für die Anschaffung von Bettwäsche, Handtüchern, Geschirr, Besteck für die Schweizer Wohnung?

Antwort: Im Keller gibt es eine Waschmaschine und einen Trockner, welche ich am Dienstag benutzen darf. Für die Anschaffung von Husrat habe ich keine Belege mehr.

Frage: Wo essen Sie in der Schweiz? Kochen Sie sich selbst oder essen sie im Gasthaus? Wer reinigt die Wohnung?

Antwort: Mittags esse ich in einem Selbstbedienungsrestaurant, abends esse ich meistens kalt.

Frage: Haben sie eine Ehegattin oder Lebensgefährtin in der Schweiz (wenn ja, Name, Adresse, Zeitraum der Beziehung)? Haben Sie auch Kinder in der Schweiz (wenn ja, Name und Adresse, Unterhalt)?

Antwort: Die Frage nach einer Lebensgefährtin in der Schweiz wird nicht beantwortet. Kinder habe ich keine.

Frage: Wann haben sie im Jahre 2007 Urlaub gehabt und wo haben sie diesen verbracht?

Antwort: Im Sommer war ich in Schweden, ca. zwei Wochen, allein. 1 Woche im Herbst und 1 Woche im Frühsommer war ich In Italien. Ich war In Italien allein bei Bekannten.

Frage: Wie sind ihre Arbeitszeiten in der Schweiz?

Antwort: Flexible Arbeitszeiten, 7:30 -12:00, 13:00 -17:00, es gibt auch versetzte Arbeitszeiten und über obige Zeiten hinaus gehende Arbeitszeiten, je nach Anforderung.

Frage: Schildern sie den Ablauf eines Besuches ihrer Kinder. Was machen sie mit den Kindern? Wo essen sie? Übernachten sie bei den Kindern?

Antwort: Im allgemeinen komme ich unter der Woche nach W und nehme sie auch öfter mit zu mir in die Schweiz. Wenn ich meine Kinder besuche, esse ich auch mit ihnen in der Str und oft übernachte ich auch dort.

Frage: Steht Ihnen in der Str ein eigenes Zimmer zur Verfügung?

Antwort: Nein, ich schlaf in der Stube auf der Couch.

Frage: Wie oft besuchen sie ihren Vater? Haben sie Geschwister? Wo wohnen diese? Haben Sie zu diesen Kontakt?

Antwort: Meinen Vater besuche ich ungefähr wöchentlich. Eine Schwester wohnt im Haus meines Vaters. Zu meiner Schwester habe ich normalen Kontakt.

Frage: Steht Ihnen im Haus ihres Vaters ein Zimmer zur Verfügung?

Antwort: Im Haus meines Vaters habe ich die Möglichkeit zur Übernachtung.

Frage: Haben sie die Aufenthaltstage für W im Zeitraum 10-12/2007 mitgebracht?

Antwort: Das beantworte ich nicht, das kann ich nicht.

Frage: Haben sie die Gesprächsauflistungen und Kontoauszüge der Girokonten mitgebracht?

Antwort: Die Telefonrechnungen und Kontoauszüge werden beigelegt.

Frage: Welche Sachverhaltselemente sprechen für ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz? In welchen Vereinen sind sie in der Schweiz Mitglied? In welchen Vereinen sind sie in Österreich aktiv?

Antwort: Ich besuchte in der Schweiz einen Italienischkurs in St. Gallen, abends. Mehrere Jahre Italienischkurs, dazw. ein Englischkurs. Sonst bin ich in keinem Verein. In Österreich bin ich in keinem Verein.

Frage: Haben sie die Unterlagen für die Bemessung der ESt 2007 mitgebracht (Lz, WBK, SA, Quellensteuer).

Antwort: Siehe die vorgelegten Beilagen.

Frage: Wieviel Miete bezahlen die Eltern von Frau KS? Gibt es dazu eine schriftliche Vereinbarung? Weshalb haben sie die Mieteinkünfte (Miete von Frau KS) beim Finanzamt Bregenz nicht erklärt?

Antwort: Die Eltern zahlen keine Miete. Frau KS bezahlt nicht Miete im eigentlichen Sinne, sondern sie bezahlt die Zinsen für die Kredite. Der Kredit ist endfällig und mit einer Lebensversicherung kombiniert, über die dann der Kredit am Ende der Laufzeit getilgt werden soll.

Frage: Wann haben sie sich die Achillessehne gerissen?

Antwort: Am 1.2.2008. Am 4.2. war ich in Bregenz im Spital, am 5.2.08 bin ich in Hohenems operiert worden. Am 6.2.2008 durfte ich das Spital verlassen. Seitdem bin ich in W. Seit der Spitalsentlassung wohne ich in der Str.

Frage: Nach den Feststellungen der Finanzbehörde halten sie sich regelmäßig zumindest am Mittwoch und an den kompletten Wochenenden, sowie im Urlaub oder an Feiertagen (Weihnachten) in W, Str auf. Nach ho Ansicht wohnen sie dabei in ihrem eigenen Hause. Es stellt sich in diesem Zusammenhang auch die Frage, weshalb sie regelmäßig bei längeren Aufenthalten in W ihren Pkw mit dem Kennzeichen SG im Hof ihres Vaters, in der H parken.

Antwort: Diesbezüglich wünscht Herr BF die Feststellungen des FA zuerst mit seinem Rechtsanwalt besprechen zu können.

Zu diesem Zweck werden Herrn BF die Erhebungsunterlagen ausgehändigt.

Es wurden Beilagen mit den Ordnungsnummern 10-15 vorgelegt.

Die Niederschrift wurde vorgelesen bzw. gelesen. Eine Zweitschrift der Niederschrift wurde ausgehändigt."

Mit Telefax vom 12. März 2008 hat der Vertreter des Berufungsführers zu den Erhebungsunterlagen des Finanzamtes Bregenz wie folgt Stellung genommen:

„Am 4.6.2007 hat BF Ihnen mitgeteilt, dass er am Mittwoch Abend und am Wochenende nach W kommt, um seine Kinder zu besuchen. Dies stimmt mit Ihren Aufzeichnungen überein, soweit darin Mittwoche, Samstage und Sonntage angeführt sind.

Am 28.9.2007 ist nicht angeführt welcher K gemeint ist.

Die Beobachtung am Montag den 1.10.2007 ist damit zu erklären, dass BF in W übernachtete und dann in die Schweiz fuhr, um dort zu arbeiten.

Es fällt auf, dass offenkundig das gesamte Familienleben im Bereich Bad, Kochen und Essen und Wohnen beobachtet wurde und zwar naturgemäß auch hinsichtlich aller anderen Familienmitglieder.

Am Montag den 1.10.2007, Dienstag den 2.10.2007, Mittwoch den 3.10.2007 war BF nicht in W.

Am Donnerstag, den 4.10.2007 hatte BF einen Termin in Vorarlberg und hat in W übernachtet.

Er ist nicht verheiratet, so dass die Anführung am 6.10.2007 "Gattin in der Küche" unrichtig ist.

Von Samstag, dem 6.10.2007 bis Samstag, den 13.10.2007 war Frau KS auf Urlaub am Gardasee. BF musste während dieser Zeit auf seine Kinder aufpassen. Welche Nachbarn haben ihn kaum mehr gesehen? Wer wurde wann dazu befragt?

Am Donnerstag, den 18.10.2007 wurde BF nicht gesehen. Wie kann dann die Anmerkung in das Protokoll kommen: "Hr. K heute offensichtlich später weggefahren"?

Am 18.10.2007 besuchte Frau K am Abend eine Marketingsitzung der freien Montessorischule A. Dort ist die Tochter [...] Schülerin.

BF hat daher auf die Kinder aufgepasst und dann in W übernachtet.

Am 24.10. 2007 war Frau K in der Generalversammlung der Montessorischule A.

Am Montag, den 5.11.2007 besuchte Frau K einen Abendkurs zur Erlangung der Studienberechtigungsprüfung im Eurostudienzentrum in Bregenz.

Am Donnerstag, den 8.11.2007 besuchte Frau K den Elternabend in der Montessorischule A.

Am 11.11.2007 wurden ohne Zustimmung BF und KS Fotos angefertigt. Es wird beantragt. Abzüge dieser und aller sonstigen Fotos die im Zuge der Überwachung angefertigt wurden, dem ausgewiesenen Vertreter zu übersenden. Zur Anfertigung dieser Fotos wurde ein Stativ verwendet, da offenkundig Objektive mit längerer Brennweite verwendet wurden.

Am 12.11.2007 hatte Tochter [...] Laternenfest im Kindergarten. Sie wurde dorthin von ihrem Vater begleitet. Frau KS besuchte am Abend den oben angeführten Abendkurs.

Am 15.11.2007 besuchte Frau KS am Abend eine Marketingsitzung der Montessorischule.

Am 28.11.2007 hatte Frau KS am Abend im Kindergarten Elternabend.

Am Montag, den 3.12.2007 und am 10.12.2007 besuchte sie am Abend den Vorbereitungskurs in Bregenz.

Am Dienstag, den 11.12.2007 hatte BF einen Termin in Vorarlberg.

Am 14.12.2007 musste KS am Abend arbeiten, daher ist BF früher angereist, um auf die Kinder aufzupassen.

Weihnachten hat BF mit seiner Familie gefeiert.

Am 7.1.2008 hat Frau KS den Abendkurs in Bregenz besucht.

Am 8.1.2008 besuchte sie den Elternabend in der Montessorischule.

Am 24.1.2008 hatte sie eine Marketingsitzung.

Seit 4.2.2008 ist BF auf Grund seiner Verletzung in seinem Haus in W. Er ist nicht in der Lage Auto zu fahren.

Ausdrücklich wird die Einvernahme der Personen beantragt die diese Beobachtungen durchgeführt haben, zumal nur fallweise ein M angeführt ist.

BF und KS befassen sich, obwohl sie geschieden sind, eingehend mit der Erziehung ihrer Kinder. Daher besuchen beide Kinder derzeit Montessori Einrichtungen. KS hilft dort tatkräftig mit, was sehr viel Zeit in Anspruch nimmt. Daher muss BF auf die Kinder aufpassen. Dies gilt auch für die Zeit während KS den Kurs zur Erlangung der Studienberechtigungsprüfung besucht. Das Wochenende dient dazu die Beziehung der Eltern zu ihren Kindern zu vertiefen und das gegenseitige Vertrauen zu erhalten.

Die Tatsache, dass BF in der Schweiz eine Wohnung unterhält, was erhebliche finanzielle Mittel erfordert und auch die Tatsache, dass er seine Urlaube selbst gestaltet und ohne seine geschiedene Frau konsumiert, spricht neben dem Umstand, dass er in der Schweiz berufstätig ist und dort seine Abgaben entrichtet, eindeutig dafür, dass er in der Schweiz seinen ordentlichen Wohnsitz hat."

Mit Bescheid vom 18. März 2008 hat das Finanzamt Bregenz dem Berufsführer Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2008 in Höhe von 6.400,00 € vorgeschrieben. In der Begründung führte das Finanzamt aus:

„Ab 2007 ist der Besteuerungsanspruch Österreichs auf Einkünfte von Grenzgängern in die Schweiz nicht mehr von der täglichen Rückkehr an den Wohnort abhängig, sondern bezüglich des Besteuerungsrechtes wird auf die Ansässigkeit bzw. den Mittelpunkt der Lebensinteressen abgestellt. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes (Hauseigentümer des Hauses Str in W, Niederschrift vom 14.2.2008, Ermittlungsergebnisse bezüglich des tatsächlichen Aufenthaltes, z.B. von 31 Tagen zwischen 29.9. und 31.10.07 war der Abgabenpflichtige an 22 Tagen in W) gelangt die Behörde zu dem Schluss, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich liegt und somit Österreich das Besteuerungsrecht an den in der Schweiz erzielten Einkünften unter Anrechnung der in der Schweiz abgeführten Steuer zusteht. Für die Annahme des Mittelpunktes der Lebensinteressen in Österreich sprechen im Übrigen auch die mit Schriftsatz vom 12.3.2008 eingebrachten Erklärungsversuche für die Anwesenheiten des Abgabenpflichtigen in W. Gerade das Vorbringen, dass der Abgabenpflichtige während des Urlaubes oder sonstiger Abwesenheiten von Frau K auf die gemeinsamen Kinder schauen musste, spricht für einen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich. Auch die Feststellungen, "Weihnachten hat BF mit seiner Familie gefeiert" oder "seit 4.2.2008 ist BF auf Grund seiner Verletzung in seinem Haus in W sprechen für die Annahme der Behörde. Der Berechnung der Vorauszahlungen wurden die vorgelegten Lohnzettel des Jahres 2007 zugrunde gelegt. Die Zahlungen für Überstunden, der Bonus und der 13. Gehalt wurden als

Sonderzahlungen nach § 67 EStG 88 gewertet. Nachdem die Behörde davon ausgeht, dass Sie ihren Wohnsitz in W, Str haben und im Lohnzahlungszeitraum überwiegend dorthin zurückkehren, wurde das entsprechende Pendlerpauschale steuerlich berücksichtigt. Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen."

In der Berufung vom 18. April 2008 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„1. Mangelhaftigkeit des Verfahrens:

Die erste Instanz stützt den Bescheid unter anderem auf die Ermittlungsergebnisse bezüglich des tatsächlichen Aufenthaltes. Damit bezieht sich das Finanzamt Bregenz auf eine Überwachung des Berufungswerbers, seiner Kinder und seiner geschiedenen Ehefrau, die von Sonntag den 1.4.2007, bis Mittwoch den 13.2.2008 durchgeführt wurde. Diese Tabelle wurde dem ausgewiesenen Vertreter des Berufungswerbers nach der Verhandlung am 14.2.2008 übergeben. Seine diesbezügliche Anfrage vom 16.5.2007 wurde nicht beantwortet. Am 12.3.2008 hat der Berufungswerber dazu eine ausführliche Stellungnahme abgegeben. Es wurde beantragt, Abzüge aller Fotos, die im Zuge der Überwachung angeführt wurden, dem ausgewiesenen Vertreter unverzüglich zu übersenden. Weiters wurde die Einvernahme der Personen beantragt, die diese Beobachtungen durchgeführt haben, zumal aus der Tabelle nur fallweise die Person Herrn M hervorgeht und unklar ist, wer die Überwachung durchgeführt hat. Die Richtigkeit und Vollständigkeit des Überwachungsprotokolls kann bis zum heutigen Tage nicht überprüft werden. Dem Berufungswerber wurde keine Möglichkeit eingeräumt, herauszufinden wer ihn beobachtet hat. Er konnte die entsprechenden Personen nicht befragen. Die Richtigkeit und Vollständigkeit der Überwachungstabelle wird ausdrücklich bestritten.

Am 17.3.2008 wurde von seinem ausgewiesenen Vertreter ein Lokalaugenschein zur Nachtzeit durchgeführt. Mit KS wurden die Beobachtungspunkte abgegangen, von denen aus eine Überwachung der Wohnung überhaupt möglich ist. Beide möglichen Punkte liegen etwa 200 - 300 m von der Wohnung entfernt, an der HS.

Wenn die Vorhänge zugezogen sind, sieht man bei eingeschaltetem Licht nur Umrisse von Personen. Bei offenen Vorhängen sieht man in das Kinderzimmer der heute 13 jährigen Tochter, in das Badezimmer im 2. Obergeschoss und im 1. Obergeschoss in die Küche und auf den Essplatz. Ohne Feldstecher ist nicht zu erkennen, wer sich in diesen Räumen aufhält.

Mit Hilfe eines 8x30 Feldstechers sind einzelne Personen zu erkennen. Fotografien aus dieser Distanz erfordern ein Teleobjektiv und zur Nachtzeit den Einsatz eines Stativs.

Da Beobachtungen, die in den Wintermonaten schon um 6:10 Uhr protokolliert wurden, (z.B. 3.10. u. 4.10.2004) ist davon auszugehen, dass derartige technische Hilfsmittel eingesetzt wurden.

Der Berufungswerber hat daher ein Recht zu erfahren, wer ihn, seine Kinder und seine Ehefrau mit derartigen technischen Hilfsmitteln, die in die Intimität der einzelnen Personen (Badezimmer) eingreifen, beobachtet hat.

Abgesehen davon, dass die Überwachung in dieser Art bei dem vorliegenden Fall völlig unverhältnismäßig ist, stellt sie einen schweren Eingriff in die Privatsphäre Frau KS und ihrer Kinder dar. Eine behördliche oder gerichtliche Anordnung einer derartigen Überwachung fehlt.

Das gegenständliche Verfahren ist daher mangelhaft geblieben, weil nicht klar ist, ob Privatpersonen, oder Beamte die Überwachung durchgeführt haben, welche Fotos angefertigt wurden und warum die Stellungnahme des Berufungswerbers übergangen wird.

Auch die Frage der gerichtlichen oder behördlichen Anordnung einer Überwachung kann nicht geklärt werden, da die Behörde eine mündliche Verhandlung über dieses Thema nicht anberaumt und abgehalten hat. Dies ohne jede Begründung, obwohl diese Maßnahme in der BAO nicht vorgesehen ist.

Der Berufungswerber hat umfangreiches Urkundenmaterial vorgelegt (siehe Schreiben vom 25.10.2007, Schreiben vom 17.7.2007, Schreiben vom 4.6.2007). Diese Beweismittel werden von der ersten Instanz übergangen. Der Bescheid wird nur auf die Niederschrift vom 14.2.2008 und auf Ermittlungsergebnisse bezüglich des tatsächlichen Aufenthaltes gestützt.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Aus den gelegten Urkunden ergibt sich klar und deutlich, dass der Berufungswerber seinen ordentlichen Wohnsitz in der Schweiz hat. Die Übergehung dieser Urkunden stellt daher eine Mangelhaftigkeit des erstinstanzlichen Verfahrens dar. Es fehlt auch jede Begründung, warum auf diese Urkunden nicht Bezug genommen wurde.

2. Unrichtige rechtliche Beurteilung:

Die Ehe des Berufungswerbers ist geschieden. Seine geschiedene Ehefrau wohnt mit den Kindern in W. Er wohnt in CH-ADR und arbeitet bei der Fa. C. Er ist in der Schweiz steuerpflichtig und auch dort sozialversichert. Er hat eine Schweizer Aufenthaltsgenehmigung und eine Niederlassungsbewilligung.

BF kommt nach W, um seine Kinder zu betreuen. Dies ist seine Pflicht als Vater. Dies konnte der Berufungswerber im Detail in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 12.3.2008 und bei seiner Einvernahme am 14.2.2008 nachweisen. Es geht auch aus den Urkunden, die er gelegt hat zweifelsfrei hervor.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist meist der Wohnsitz, an dem auch die Familie wohnt. Der Berufungswerber hat keine Familie, er ist geschieden. Er hält sich auch aus beruflichen Gründen nicht abwechselnd in der Schweiz und in Österreich auf, sondern ist nur in der Schweiz berufstätig.

Aus der Tatsache, dass er seinen im Personenstandsrecht begründeten Verpflichtungen, sich um seine Kinder zu kümmern, nachkommt, kann keinesfalls auf das Vorliegen eines Wohnsitzes in W geschlossen werden. Es kann nicht sein, dass der Berufungswerber steuerlich besser gestellt ist, wenn er in der Schweiz bleibt und sich um seine Kinder nicht kümmert. Dass er bei seinen Besuchen mit seiner geschiedenen Frau zusammentrifft ergibt sich zwangsläufig, da seine Kinder bei ihr leben.

Eine Familie läge dann vor, wenn zwischen BF und KS eine Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft bestünde. Dafür gibt es im bisherigen Ermittlungsverfahren keine Beweisergebnisse.

In richtiger rechtlicher Beurteilung hätte daher die erste Instanz zu dem Erkenntnis kommen müssen, dass der Berufungswerber in Österreich nicht steuerpflichtig ist."

Die Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsvorentscheidung vom 4. Juli 2008 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt aus:

„1. Mangelhaftigkeit des Verfahrens

Die Abgabenbehörde hat von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese in § 115 BAO normierte amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und

zumutbaren Aufwandes (VwGH 20.04.1998, 92/17/0126). Dabei kommt gemäß § 166 BAO als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Handelt es sich zudem um Sachverhaltselemente mit Bezug zum Ausland, liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei vor, da für die Abgabenbehörde eine Einschränkung der Möglichkeit behördlicher Ermittlungen im Ausland besteht. Das Finanzamt Bregenz hat zuerst in mehreren Schreiben (Schreiben vom 30.04.2007, vom 22.05.2007, vom 22.06.2007 und vom 28.09.2007) den Berufungswerber angehalten, die tatsächlichen Verhältnisse im strittigen Zeitraum mittels Belegen, Dokumenten und anderen tauglichen Beweismitteln darzulegen. Dem ist der Berufungswerber nur im geringen Maße – und auch erst nach mehrmaliger Aufforderung – nachgekommen. Da aufgrund der vorgelegten Beweise seitens der Behörde der Sachverhalt nicht abschließend festgestellt werden konnte, wurden weitere Ermittlungsmaßnahmen in Form von Nachschau bei den Objekten Str und H unternommen. Um den Standort des Fahrzeugs des Berufungswerbers zu dokumentieren, wurde eine Fotokamera benutzt. Darüber hinaus wurden jedoch keinerlei technische Hilfsmittel (wie in der Berufung fälschlicherweise vermuteten Feldstecher oder Teleobjektiv) verwendet. Diese Erhebungen bezogen sich zudem lediglich auf den Umstand, ob und wie oft sich der Berufungswerber in Österreich aufhält. Frau KS und die beiden Töchter waren nicht Teil der Erhebung. Dies wird durch die Tatsache deutlich, dass der Sachbearbeiter Frau KS gar nicht erkannt hat, als diese am 14.02.2008 im FA Bregenz vorstellig wurde. Die protokollierten Umstände wurden von der öffentlichen Straße [...] aus wahrgenommen, die auch von jedem Spaziergänger hätten festgestellt werden können. Die so genannte "Überwachung" stellt somit keinen Eingriff in die Privatsphäre dar. Dem Berufungswerber wurde sehr wohl bekannt gegeben, wer die Ermittlungen durchgeführt hat. Er wurde von dem zuständigen Sachbearbeiter am 14.02.2008 zu einer persönlichen Einvernahme vorgeladen. Dabei wurde ihm das Protokoll ausgehändigt. Auch Frau KS und Frau S waren darüber informiert, da sie am 14.02.2008 bzw. am 25.02.2008 beim Sachbearbeiter bezüglich der Ermittlungsmaßnahmen vorstellig wurden. Wie schon einleitend dargelegt wurde, kommen zur Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse alle Beweismittel in Betracht, die der Behörde ermöglichen, ein Urteil über die Gewissheit des Vorliegens entscheidungsrelevanter Tatsachen zu bilden. Die gesetzten Maßnahmen finden somit Deckung in der Bundesabgabenordnung (§§ 115 iVm 166 BAO). Auch wurde während des gesamten Ermittlungsverfahrens das Parteiengehör iSd § 115 Abs 2 BAO gewahrt, da dem Berufungswerber in mehreren Schreiben die Ergebnisse des Beweisverfahrens der Behörde mitgeteilt und Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt wurde. Eine Mängelhaftigkeit des Verfahrens liegt demnach nicht vor.

2. Unrichtige rechtliche Beurteilung

Ab 2007 ist der Besteuerungsanspruch Österreichs auf Einkünfte von Grenzpendlern in die Schweiz nicht mehr von der täglichen Rückkehr an den Wohnort abhängig, sondern es wird bezüglich des Besteuerungsrechtes auf die Ansässigkeit bzw. den Mittelpunkt der Lebensinteressen abgestellt.

Zur Frage des Mittelpunktes der Lebensinteressen ergibt sich aus dem VwGH-Erkenntnis vom 22.3.91, 90/13/0073, ÖStZB 1991, 530, folgendes: Entscheidend ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt idR eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Darunter sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen. Die stärkste persönliche Beziehung besteht im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt. Diese Annahme setzt die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen

ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen voraus.

Es wird daher den persönlichen Lebensinteressen eindeutig der Vorrang gegeben. Auf Grund des Ermittlungsverfahrens hat sich herausgestellt, dass der Berufungswerber an mehr als 20 Tagen im Monat in W wohnt (laut Protokoll des Sachbearbeiters wurde er im Oktober rund 22 mal, im November 22 mal und im Dezember 25 mal in seinem Haus in der Str, W, bzw. sein PKW, versteckt in der Hofeinfahrt seines Vaters (H), gesehen). Unstrittig ist, dass er auch in der Schweiz über einen Wohnsitz verfügt, diesem jedoch nicht die Qualifikation des Mittelpunktes der Lebensinteressen zukommt.

Die Ehe ist laut Scheidungsurteil vom 14.06.1999 zwar nicht mehr aufrecht, doch liegt hier (zumindest seit Ende 2002 wieder) eine Lebensgemeinschaft vor. Der Berufungswerber und Frau KS bewohnen gemeinsam das Haus des Berufungswerbers und haben am 23.07.2003 ein weiteres gemeinsames Kind bekommen. Zudem leben auch der Vater und die Schwester in unmittelbarer Nachbarschaft zu seinem Wohnhaus in W.

Auch die Tatsache, dass, wenn sich der Berufungswerber in der Schweiz aufhält, er fast ausschließlich mit Frau KS telefoniert (Verbindungs nachweise Oktober und November 2007), deutet auf einen sehr engen Kontakt hin.

Die Abgabenbehörde kommt somit zum Ergebnis, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers in Österreich befindet und er somit der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 2 EStG unterliegt und Österreich gemäß Art 15 DBA-Schweiz das Besteuerungsrecht an seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit hat, wobei die in der Schweiz entrichtete Einkommenssteuer angerechnet wird."

Im Vorlageantrag vom 5. August 2008 brachte der Berufungsführer vor:

„Zur Mängelhaftigkeit des Verfahrens:

Am 30.4. 2007 wandte sich die erste Instanz schriftlich an den Berufungswerber. Sie führte in ihrem Schreiben aus, dass ihr schon des öfteren zur Kenntnis gebracht worden sei, dass das Fahrzeug mit dem Schweizer Kennzeichen SG speziell an Wochenenden vor dem Haus in der Str in W geparkt sei. Aus dem Überwachungsprotokoll geht hervor, dass die Überwachung des Berufungswerbers bereits am Sonntag den 1.4.2007 begonnen hat. Ohne zu diesem Zeitpunkt den Verdacht zu haben, dass der Berufungswerber seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommen werde, wurde quasi auf unbestimmten Verdacht, außerhalb jedes Verfahrens, ohne jeden Bescheid, der Berufungswerber, seine geschiedene Ehefrau und seine Kinder überwacht. Diese Vorgangsweise ist rechtlich nicht gedeckt, sie ist willkürlich. Ein Bescheid, in dem diese Überwachung angeordnet wurde, fehlt bis heute. Jetzt wird seitens der Behörde die Sachlage so dargestellt, dass weitere Ermittlungsmaßnahmen erst dann angeordnet wurden, als die Behörde auf Grund der vorgelegten Beweise den Sachverhalt nicht abschließend feststellen konnte. Dies ist unrichtig und wird durch das Überwachungsprotokoll eindeutig widerlegt. Dabei ist nach wie vor unklar, wer die Überwachung durchgeführt hat und ob dieses Protokoll überhaupt vollständig ist. Erstmals mit Schreiben vom 30.4.2007, also einen Monat nach Beginn der Überwachung, wurde der Berufungswerber aufgefordert alle für die Beurteilung der Frage der Steuerpflicht notwendigen Sachverhalte bekannt zu geben und mit entsprechenden Nachweisen zu untermauern. In diesem Brief wird mit keinem Wort auf die laufende Überwachung hingewiesen. Mit Schreiben des ausgewiesenen Vertreters des Berufungswerbers vom 16.5.2007 wurde angefragt, wer dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht habe, dass das Fahrzeug des Berufungswerbers vor dem Haus in der Str geparkt worden sei. Es wurde gefragt, worauf sich der Verdacht gründe, dass der Berufungswerber wieder mit seiner geschiedenen Ehefrau zusammen lebe. Am 22.5.2007 teilte die erste Instanz mit, dass es Sache des Berufungswerbers sei, nachzuweisen, dass er nicht mit seiner geschiedenen Frau zusammenlebe. Es ist Sache der Behörde dem Berufungswerber eine

Lebensgemeinschaft und einen ordentlichen Wohnsitz im Inland nachzuweisen. Der Berufungswerber muss nicht beweisen, dass er einen Sachverhalt nicht gesetzt hat, die Behörde muss beweisen, dass ein Sachverhalt vorliegt. Auch hier zeigt sich klar und eindeutig, dass die Behörde die Bestimmungen der BAO missachtet. Sie muss durch Beweismittel nachweisen, dass der maßgebende Sachverhalt vorliegt. Auch in diesem Schreiben findet sich kein Hinweis auf die laufende Überwachung. In dem Schreiben vom 22.5.2007 wird mitgeteilt, dass die Behörde davon ausgehe, dass der Berufungswerber in Österreich ansässig sei. Diese Feststellung erfolge durch die Überwachungstätigkeit. Aus der Tatsache, dass der Berufungswerber seinen PKW vor dem Hause abgestellt hatte, kann dies nicht geschlossen werden. Dies erfordert eine Beobachtung der Wohnung KS mit Feldstechern und Fotos mit Teleobjektiven, so wie dies in der Berufung bereits dargelegt wurde. Sonst kann nämlich nichts erkannt werden. Die Fotos wurden bis heute dem Berufungswerber wohlweislich nicht vorgelegt. Die Überwachungsmaßnahmen stellen einen unzulässigen Eingriff in die Privatsphäre KS, ihrer Kinder und in die Privatsphäre des Berufungswerbers dar. Mit Schreiben vom 4.6.2007 hat der Berufungswerber die erforderlichen Auskünfte erteilt. Die Überwachung wurde trotzdem – ohne Rechtsgrundlage – fortgesetzt. Am 17.7.2007 wurden weitere Unterlagen vorgelegt. Die Überwachung wurde trotzdem fortgesetzt. Weitere Unterlagen wurden mit Schreiben vom 25.10.2007 vorgelegt. Die Überwachung fand im Oktober täglich statt. Die im § 115 Abs. 2 BAO vorgesehene Möglichkeit der Partei ihre Rechte geltend zu machen, wurde erst durch die Ladung zur Einvernahme am 16.1.2008 gewährt. Bezeichnend ist, dass der Berufungswerber aufgefordert wurde, eine Aufstellung über die Aufenthaltstage für die Monate Oktober bis Dezember vorzulegen. Dies obwohl hier die Überwachungsprotokolle vorliegen, auf die der Berufungswerber mit keinem Worte hingewiesen wurde. Am 14.2. 2008 wurde dem Berufungswerber folgende Frage gestellt:

"Nach den Feststellungen der Finanzbehörde halten sie sich regelmäßig zumindest am Mittwoch und an den kompletten Wochenenden, sowie im Urlaub und an Feiertagen (Weihnachten) in W, Str auf. Nach ho Ansicht wohnen sie dabei in Ihrem eigenen Haus."

Erst dann, über Intervention des ausgewiesenen Vertreters, wurden die Erhebungsunterlagen – ohne Fotos und ohne Bekanntgabe der Ermittler – vorgelegt. Die Behörde hat von 1.4.2007 bis 13.2.2008 den Berufungswerber, seine Lebensgefährtin und seine Kinder rechtswidrig willkürlich und unter Verletzung der Privat- und Intimsphäre überwacht. Eine behördliche Anordnung dieser Überwachung fehlt zur Gänze. Eine richterliche Genehmigung hiefür liegt nicht vor. Es ist ungeklärt, wer die Überwachung durchgeführt hat. Es besteht daher keine Möglichkeit an diese Personen Fragen zu stellen. Natürlich müssen Feldstecher und Teleobjektive verwendet worden sein. Warum wird denn sonst verhindert, dass an die Personen, die mit der Überwachung betraut waren, Fragen gestellt werden können? Die verlangten Fotos wurden dem Berufungswerber bis heute vorenthalten. Die Überwachungsprotokolle sind daher als Beweismittel untauglich und dürfen nicht verwendet werden. Gegen den Berufungswerber wurde von der ersten Instanz kein Finanzstrafverfahren eingeleitet. Nur dann käme die Bestimmung des § 99 Abs. 2 bzw. 119 FinStrG zur Anwendung, die es der Behörde gestattet, Nachschauen vornehmen zu lassen. Unter dem Punkt 2. unrichtige rechtliche Beurteilung wird ausgeführt, dass sich aus den Verbindungs nachweisen Oktober und November 2007 ergebe, dass der Berufungswerber ausschließlich mit KS telefoniert habe. Offenkundig wurde auch das Telefon des Berufungswerbers rechtswidrig überwacht. Diese Verbindungs nachweise werden hier das erste Mal erwähnt. Der Berufungswerber hatte bisher keine Möglichkeit hiezu Stellung zu nehmen. Auch dies begründet die Mangelhaftigkeit des Verfahrens in der ersten Instanz. Das erstinstanzliche Verfahren wurde unter Missachtung der Persönlichkeitsrechte des Berufungswerbers und seiner Familie durchgeführt. Es ist daher nichtig, zumindest mangelhaft.

Zur unrichtigen rechtlichen Beurteilung: .

Der Berufungswerber hat seinen ordentlichen Wohnsitz in der Schweiz. Er arbeitet dort ganztägig, zahlt dort seine Steuern und Sozialversicherungsbeiträge. Aus der Tatsache, dass er sich zusammen mit seiner geschiedenen Ehefrau um die Erziehung und das Wohl seiner Kinder kümmert, kann kein Wohnsitz in Österreich geschlossen werden. Die rechtliche Beurteilung der ersten Instanz ist daher verfehlt. Das Gesetz stellt in diesem Zusammenhang auch nicht auf den Wohnsitz des Vaters und der Schwester ab. Diesbezüglich stellt sich die erste Instanz außerhalb jedes gesetzlichen Rahmens."

Mit Telefax vom 12. September 2008 wurde dem Rechtsvertreter des Berufungsführers folgender Vorhalt übermittelt:

„In der Berufung bestreiten Sie die Richtigkeit der „Überwachungstabelle“. Sie werden ersucht zu konkretisieren welche Feststellungen in der „Überwachungstabelle“ falsch sind.

In der Berufung beantragen Sie die Einvernahme von M und Dr.O. Ein Beweisantrag hat nicht nur das Beweismittel sondern auch ein Beweisthema zu enthalten. Sie werden ersucht das Beweisthema zu benennen. Eine allfällige Einvernahme wird auf schriftlichem Weg durchgeführt. Es wird Ihnen daher die Möglichkeit eingeräumt – gleichzeitig mit der Beantwortung dieses Vorhalts – dem UFS allfällige Fragen an M bzw Dr.O zu übermitteln.“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 3. Oktober 2008 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

Der Berufungsführer hat auf das Schreiben an das Finanzamt Bregenz vom 12. März 2008 verwiesen.

Der Berufungsführer sei mit Schreiben des Finanzamtes Bregenz vom 30. April 2008 aufgefordert worden, der Finanzbehörde binnen 14 Tagen nach Erhalt dieses Schreibens alle für die Beurteilung der Frage der Steuerpflicht notwendigen Sachverhalte bekanntzugeben und mit entsprechenden Beweisen zu untermauern. Die Überwachung habe laut Tabelle bereits seit 1. April 2007 stattgefunden. Der Berufungsführer stellte die Frage: „*Warum wurde die Überwachung begonnen, noch ehe der Steuerpflichtige ein entsprechendes Schreiben erhielt, in dem er gebeten wurde, Urkunden vorzulegen.*“

Des Weiteren führte der Berufungsführer diverse Feststellungen aus der „Überwachungstabelle“ an. Hinsichtlich 8.1.2008, 20:25 Uhr brachte der Berufungsführer vor, dass festgehalten werde, dass der Berufungsführer am Esstisch sitze, Frau oder Tochter in der Küche seien. Hier finde sich ein Hinweis auf ein Foto, das bisher nicht vorgelegt worden sei. Dies wäre aber eminent wichtig, da aus dem Foto zu ersehen sei, ob ein Teleobjektiv verwendet worden sei oder nicht.

Die Einvernahme von M und Dr.O diene dem Beweis dafür, dass beide Personen unter Einsatz eines Feldstechers bzw von Teleobjektiven und Stativen Lichtbilder angefertigt hätten und zum Beweis dafür, dass ohne Verwendung dieser und ähnlicher technischer Hilfsmittel die Beobachtung von Personen in der Küche nicht möglich gewesen wäre. Die Anführung von

Tatsachen, dass eine Tasse gehoben werde, dass die Blickrichtung Süden gegeben sei und dass jemand beim Frühstück sitze, sei aus den möglichen Standpunkten nur dann möglich, wenn entsprechende optische Geräte eingesetzt wurden. Weiters sei die Einvernahme von Dr.O und M notwendig, um festzuhalten, wer welche Beobachtungen, wann gemacht habe und wie die Tabelle zustande gekommen sei. Weiters sei zu fragen, warum die Überwachungsmaßnahmen angeordnet und durchgeführt worden seien, vor einem Zeitpunkt, zu dem der Berufungsführer aufgefordert worden sei, Unterlagen vorzulegen. Es werde ausdrücklich die Einvernahme dieser beiden Personen in einer mündlichen öffentlichen Verhandlung beantragt, damit sofort entsprechende Fragen seitens des Vertreters des Berufungsführers gestellt werden könnten. Der Grundsatz der Unmittelbarkeit sei einzuhalten.

Im Detail werde jeder Eintrag der Tabelle beiden Zeugen vorgehalten, mit der Frage, wer diese Eintragungen gemacht habe, von welchem Standpunkt aus, wann, welche Beobachtungen gemacht worden seien, wer in der Schweiz Erhebungen durchgeführt habe, warum das Grundstück des Vaters ohne dessen Zustimmung betreten worden sei, warum in der Schweiz Erhebungen beim Dienstgeber des Berufungsführers durchgeführt worden seien, wann in der Schweiz Erhebungen in dem Wohnort des Berufungsführers durchgeführt worden seien. Weitere Fragen würden sich aus den Antworten dieser beiden Zeugen ergeben. Die Einvernahme dieser beiden Personen im schriftlichen Wege führe zu einer erheblichen Verzögerung des Verfahrens, da auf jede schriftliche Antwort seitens des Berufungsführers bzw dessen ausgewiesenen Vertreters neue Fragen zu erwarten seien.

Auch wenn die mit den Erhebungen betrauten Personen Organwalter im erstinstanzlichen Verfahren gewesen seien, so könnten doch an beide Fragen gestellt werden. Es werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass erst anlässlich der mündlichen Einvernahme am 14.2.2008 durch Befragung durch den ausgewiesenen Vertreter des Berufungsführers heraus gearbeitet worden sei, dass Überwachungsmaßnahmen durchgeführt worden seien, dass Lichtbilder angefertigt worden seien und dass eine Überwachungstabelle angelegt worden seien. Hiezu sei auszuführen, dass all diese Maßnahmen ohne jede rechtliche Grundlage erfolgten, überschießend gewesen seien und in die Intimsphäre von Frau KS und deren Familie eingedrungen seien. Wenn der Berufungsführer beim Heben einer Tasse mit Blickrichtung Süden beobachtet werden konnte, so konnte natürlich auch KS und ihre Kinder detailliert beobachtet werden. Diese Vorgangsweise sei rechtlich sicher unzulässig. Auch hiezu seien die Herren M und Dr.O zu befragen.

Das Lichtbild vom 10.11.2007, 9:28 Uhr, sei zu dunkel übermittelt worden. Ebenso das Lichtbild vom 7.11.2007, 19:07 Uhr, das Foto vom 3.1.2008, 6:11 Uhr, das Lichtbild vom 16.1.2008, 20:46 Uhr, das Lichtbild vom 6.1.2008, 20:45 Uhr. Auf keinem dieser Bilder

seien Personen zu erkennen, obwohl in der Überwachungstabelle Fotos erwähnt würden, auf denen der Berufsführer beim Frühstück zu sehen sei. Daraus könne nur geschlossen werden, dass bis heute nicht alle angefertigten Lichtbilder vorgelegt worden seien. Ebenso fehlten noch immer die Protokolle der Telefonüberwachung.

Als weitere Zeugen zum Beweis dafür, dass der Berufsführer nur fallweise in der Str gewesen sei, um die Beziehung zu seinen Kindern zu pflegen, wurden folgende Zeugen angeboten:

Vater des Berufsführers

Frau S

Frau KS

Weiters beantragte der Berufsführer die Durchführung eines Lokalaugenscheins, um festzustellen, dass mit bloßem Auge Personen in der Wohnung von Frau KS nicht detailliert wahrgenommen werden können, technischer Sachbefund zum Beweis dafür, dass derartige Personenbeobachtungen nur dann möglich sind, wenn technische Hilfsmittel, wie Teleobjektive oder Feldstecher verwendet werden, sowie die Auswertung des Notebooks, zum Beweis dafür, dass auf diesem Notebook weitere Lichtbilder, die nicht ausgewertet und auf Papier gedruckt wurden, vorhanden sind.

Das Finanzamt Bregenz übermittelte dem UFS auf Vorhalt der Vorhaltsbeantwortung des Berufsführers vom 3.10.2008 einen Aktenvermerk vom 21. März 2008 folgenden Wortlauts:

„Im Zuge der Ermittlungen wurde kein Privatgrundstück betreten. Die Feststellungen bezüglich des Frühstücks [des Berufsführers] wurden ausnahmslos vom Gehsteig der BS aus gemacht. Die Fotos des Pkw's hinter dem Haus des Vaters wurden vom Auto aus (sga) gemacht. Teleobjektive wurden keine verwendet. Detailausschnitte (Kennzeichen) wurden in der Nachbearbeitung auf dem Computer erstellt. Im Laufe der Ermittlungen wurden die Frühstückszeiten [des Berufsführers] bekannt, sodass die Ermittlungen zeitlich zielgerichtet durchgeführt werden konnten. Der Berufsführer hat meistens kurz nach 6 Uhr sein Frühstück im Essraum eingenommen. Aufgrund der vorherrschenden morgendlichen Dunkelheit war er im Bereich Küche/Esszimmer, auch ohne Fernglas zu erkennen. Es war zu dieser Zeit niemand anderer der Familie in diesem Bereich zu sehen. Der Pkw wurde in der MS geparkt und die notwendigen Ermittlungen zu Fuß durchgeführt. Wenn [der Berufsführer] das Frühstück beendet hatte, wartete ich bis [der Berufsführer] über die MS in Richtung Senderstraße fahrend an meinem Standort in der MS vorbeigekommen ist. Ein Irrtum in der Person [des Berufsführers] ist somit für die morgendlichen Fahrten [des Berufsführers] in Richtung Schweiz auszuschließen.“

In einer Stellungnahme vom 26. Oktober 2008 brachte das Finanzamt im Wesentlichen vor:

„Auf die Fragen der rechtsfreundlichen Vertretung zu den Erhebungsdaten betreffend [den Berufsführer] wird erst grundlegend Stellung genommen. Sollten diese Aussagen aus der

Sicht des Finanzamtes nicht detailliert genug sein, wird weiter unten stehend nach dem Vermerk „FA 97:“ mittels eingerücktem fettgedruckten Text separat bzw. ergänzend Stellung genommen.

Wie bereits in der Berufungsvoentscheidung vom 4.7.2008 ausgeführt, ist die Finanzbehörde gemäß § 115 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung verpflichtet, die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und vom Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien, welchen gemäß § 90 BAO das Recht zur Akteneinsicht zukommt, Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Die bereits fallweise vorher und insbesondere seit 22.9.2007 vermehrt durchgeführten Aufzeichnungen über den entweder vor dem Haus Str oder hinter dem Haus H abgestellten PKW mit dem amtlichen Kennzeichen SG dienen der gemäß § 115 BAO normierten amtsweigigen Erforschung der Abgabepflicht. Derartige Ermittlungen sind dem Abgabepflichtigen nicht – wie der rechtsfreundliche Vertreter vermeint – vor deren Durchführung mitzuteilen, würde der Abgabepflichtige dadurch doch möglicherweise versuchen, seinen PKW an einem nicht oder schwer sichtbaren Ort abzustellen.

Die in der von RA Dr. Miller angesprochenen Excel-Tabelle zusammengefassten Aufzeichnungen wurden von April 2007 bis 18. April 2008 grundsätzlich von Dr.O erstellt. Wurden die Aufzeichnungen von dessen Vorgesetzten M durchgeführt und diesem dann zwecks Zusammenführens der Ermittlungsergebnisse gemeldet, wurde von Dr.O jeweils ein entsprechender Vermerk gesetzt.

Während vor 2004 die mobilen Überwachungseinheiten der Zollverwaltung (MÜG) mit derartigen Erhebungen beauftragt wurden, sind solche Erhebungen nun von der Finanzbehörde selbst durchzuführen, zumal auch eine Einschaltung des Zollamtes W, der Grenzpolizei und der Zollfahndung nur sehr eingeschränkt möglich ist.

Daher entschied sich der den Fall BF bearbeitende Organwälter Dr.O mit Wissen seines Vorgesetzten, die notwendigen Schritte zu setzen. Und obwohl es für derartige amtsweigige Erhebungen grundsätzlich keines schriftlichen Auftrages bedarf, wurde Dr.O am 3.7.2007 sogar schriftlich beauftragt, Erhebungen gemäß § 143 BAO durchzuführen. Die bei diesen Erhebungen angefallenen Reisespesen wurden vom Organwälter im Wege der Reiserechnungen geltend gemacht und als steuerfreie Aufwandsentschädigungen gemäß § 26 EStG vergütet.

Da aus langjähriger Erfahrung zu erwarten war, dass in derartigen Fällen die Wahrnehmungen eines einzigen Finanzbediensteten bekämpft werden, wurde versucht – analog zu der früheren Praxis der MÜG, die Erhebungen durch Fotos zu dokumentieren und die Erhebungen von weiteren Personen bestätigen zu lassen. Daher erklärte sich der unterfertigte Vorgesetzte von Dr.O und Fachexperte für Internationales Steuerrecht bereit, vereinzelt an den Adressen H und BS vorbei zu fahren.

Während die Wahrnehmungen von Dr.O auch außerhalb seines PKWs getätigten wurden (auf öffentlichen Straßen, Gehsteigen oder z.B. von der gegenüber gelegenen Bushaltestelle), hat M sein Auto im oben angegebenen Zeitraum nicht verlassen und seine Erhebungen nur darauf beschränkt, ob der PKW SG vor dem Einfamilienhaus in der BS abgestellt oder hinter dem Elternhaus versteckt war. Denn aus den Aufzeichnungen von Dr.O war begründet anzunehmen, dass bei Vorhandensein des Autos auch der Halter desselben in W anwesend ist.

So ist der UFS Feldkirch bereits in der von einem Vollsenat gefällten Entscheidung GZ. RV/0027-F/05 vom 28.03.2006 aufgrund solcher Aufzeichnungen zu der Überzeugung gelangt, dass der Abgabepflichtige trotz Eheproblemen und Zweitwohnsitz in der Schweiz seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich hat.

Sollten in den Erhebungsdaten der Erstinstanz andere Personen oder PKWs erwähnt worden sein, so wurden diese Daten jeweils nur deswegen mitnotiert, um einerseits der Korrektheit der Daten Nachdruck zu verleihen und notwendigenfalls weitere Zeugen namhaft machen zu können.

Wurde in der Kürze nur „K“ oder „Herr K“ oder „Frau K“ oder „Gattin“ geschrieben, so ist hier festzuhalten, dass damit der Abgabenpflichtige BF bzw. seine geschiedene Gattin gemeint sind. Der Vater von BF war grundsätzlich nicht Objekt der Erhebungen, auch wenn das Auto seines Sohnes BF trotz Abstellplatzes vor dem eigenen Haus oft hinter dem Haus von WK in der H abgestellt war und ein plausibler Grund dafür in der mündlichen Einvernahme am 14.2.2008 nicht genannt werden konnte oder wollte.

Die der Abgabenbehörde vorliegenden Fotos wurden mit einem schwarz-weiß Laserdrucker ausgedruckt und sind im Veranlagungsakt abgelegt. Eine Kopie derselben wurde dem rechtsfreundlichen Vertreter [des Berufungsführers] sowie im pdf-Format dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelt. Andere Fotos liegen der Abgabenbehörde nicht vor. Sollten weitere Fotos in der Excel-Tabelle erwähnt, aber nicht übermittelt worden sein, kann dies daran liegen, dass die Fotos wegen Unbrauchbarkeit ausgeschieden / gelöscht wurden oder von RA Dr. Miller und seinen Klienten ein Personen-Foto erwartet wurde, obwohl nur der PKW fotografiert wurde.

Die weiteren Anmerkungen sind im Folgenden in das Schreiben von Rechtsanwalt Dr. Miller vom 3.10.2008 eingearbeitet.

1) Konkretisierung, welche Feststellungen in der Überwachungstabelle falsch sind:

Hier wird auf das Schreiben an das Finanzamt Bregenz vom 12.3.2008 verwiesen. Im einzelnen wird wie folgt ausgeführt:

In der Tabelle ist unter dem Datum 28.9.2007 nicht angeführt, welcher K gemeint ist.

Es gibt einen Vater K und seinen Sohn [den Berufungsführer].

FA 97: Sohn BF; s.o.

Am Montag, den 1.10.2007, Dienstag, den 2.10.2007, Mittwoch den 3.10.2007, war BF nicht in W.

FA 97: Wie aus der Excel-Tabelle hervor geht, wurde der PKW auch nur am Morgen des 1.10. um 6:05 Uhr hinter dem Haus Hstraße gesehen.

Die Anführung am 6.10.2007 "Gattin in der Küche" ist unrichtig. BF ist nicht verheiratet.

FA 97: Gemeint ist KS, die geschiedene Ehefrau, die Lebensgefährtin und Mutter der Kinder von Herrn BF (vgl. Diktion im Vorlageantrag)

Am Donnerstag, den 18.10.2007 wurde BF nicht gesehen. Wie kann dann die Anmerkung in das Protokoll kommen: "Herr K heute offensichtlich später weggefahren"?

FA 97: irrtümlich

BF wurde mit Schreiben des Finanzamtes Bregenz vom 30.4.2007 aufgefordert, der Finanzbehörde binnen 14 Tagen nach Erhalt dieses Schreibens alle für die Beurteilung der Frage der Steuerpflicht notwendigen Sachverhalte bekannt zu geben und mit entsprechenden Beweisen zu untermauern. Die Überwachung fand laut Tabelle bereits seit 1.4.2007 statt. Warum wurde die Überwachung begonnen, noch ehe der Steuerpflichtige ein entsprechendes Schreiben erhielt, in dem er gebeten wurde, Urkunden vorzulegen?

FA 97: Siehe oben. Es bestand keine Veranlassung

Am Montag, den 1.10.2007 um 6.05 Uhr wurde folgendes in der Tabelle festgehalten:

SG hinter dem Haus Hstraße; B, vor Str, Licht in den Räumen (s. Plan) "Bad", "Kochen-Essen", "Wohnen". Herr K geht gerade von der Küche Richtung Wohnzimmer, wo er von der Straße aus sogar im Sitzen, beim Frühstück zu sehen ist. Es ist die schmale Front des Hauses in Richtung Schw-Süden. Worauf stützt sich diese Feststellung, sie wird durch die Fotos, die übermittelt wurden, nicht gedeckt. Aus der Entfernung, aus der die Lichtbilder aufgenommen wurden, ist keine Person zu erkennen. Dies hat der ausgewiesene Vertreter zusammen mit seinem Mandanten nachgeprüft.

Dasselbe gilt für die Feststellung vom Freitag, den 5.10.2007, 6.08 Uhr. K sitzt beim Frühstück. Ebenso für die Feststellung am Montag, den 8.10.2007, 6.20 Uhr. Nur Herr K ist zu sehen.

FA 97: Von der Bstraße aus (z.B. Höhe Haus Nr. 13 f) sind Personen in den im ersten Stock gelegenen Zimmern gut zu sehen, sofern diese Zimmer erleuchtet sind. Das Wohnzimmer hat Fenstertüren. Dazu sind keine technischen Hilfsmittel notwendig.

Am Montag, den 15.10.2007, um 6.12 Uhr wird festgehalten, dass BF deutlich zu erkennen ist. Dies ist ohne Feldstecher oder Teleobjektiv unmöglich.

FA 97: Siehe vorherige Feststellung

Am Freitag, den 19.10.2007, um 6.30 Uhr, wird festgestellt, dass um 6.13 Uhr Herr K in der Küche steht und um 6.23 Uhr immer noch im Küchenwohnbereich. Eine gleichartige Feststellung wurde am Montag, den 22.10.2007, um 6.08 Uhr getroffen. Am 26.10.2007 wurde um 6.11 Uhr festgestellt, dass sich BF das Frühstück in der Küche richtet und um 6.11 Uhr sowie um 6.24 Uhr in der Küche steht. Ebenfalls wurde am Montag, dem 29.10.2007, um 6.09 Uhr festgestellt, dass K Frühstück zubereitet im Küchenwohnbereich. Zu dem Geburtstag BF wird um 20.25 Uhr in der Tabelle festgehalten, dass BF im Wohnbereich mit Blickrichtung Süden mit Kindern sitzt.

Am 5.11.2007 um 6.30 Uhr wird BF beobachtet, wie er allein beim Frühstück sitzt mit Blickrichtung Süden.

Am 6.11.2007, um 6.08 Uhr wird festgehalten, dass BF gerade seine Tasse austrinkt, Blickrichtung Süden.

Am 8.11.2007, um 6.03 Uhr wird festgehalten, dass BF gerade in der Küche steht.

Um 6.05 Uhr wird angeführt, dass BF im Wohnbereich mit Blickrichtung Süden allein sitzt.

Um 19.25 Uhr wird festgehalten, dass BF am Tisch im Wohnbereich Richtung Süden wie beim Frühstück sitzt.

Am 9.11.2007 um 6.05 Uhr wird festgehalten, dass BF in der Küche steht und anschließend im Wohnbereich an seinem angestammten Platz sitzt.

Am 16.11.2007 wird festgehalten, dass um 6.06 - 6.08 Uhr BF beim Frühstück sitzt.

Am Montag, dem 19.11.2007, um 6.01 Uhr wird festgestellt, dass BF in der Küche steht.

Am Donnerstag, den 22.11.2007 wird festgehalten, dass um 6.25 Uhr Frau K in der Küche steht und um 6.30 Uhr Frau K vermutlich mit der älteren Tochter in der Küche ist.

Am Montag, dem 26.11.2007 wird um 6.12 Uhr festgehalten, dass Herr und Frau K in der Küche sind.

Am Freitag, den 30.11.2007, um 6.05 Uhr wird festgestellt, dass BF beim Frühstück sitzt.

Am Montag, den 3.12.2007 um 6.05 Uhr wird festgehalten, dass BF am Tisch im Wohnbereich sitzt, Richtung Süden.

Am Donnerstag, den 11.12.2007 wird festgehalten, dass BF mit Familie und Besuch am Esstisch sitzt.

Um 6.08 Uhr wird festgestellt, dass er beim Frühstück ist und um 6.12 Uhr in der Küche.

Am 3.1.2008 um 6.08 Uhr wird wieder festgehalten, dass BF am Frühstückstisch sitzt.

Um 6.12 Uhr wird er dabei beobachtet, wie er in der Küche steht.

Am Montag, den 7.1.2008 um 6.06 Uhr bis 6.11 Uhr sitzt BF beim Frühstück.

Am Dienstag, den 8.1.2008 um 6.12 Uhr wird festgehalten, dass BF am Esstisch sitzt.

Um 20.25 Uhr wird festgehalten, dass BF am Esstisch sitzt, Frau oder Tochter in der Küche sind. Hier findet sich ein Hinweis auf ein Foto, das bisher nicht vorgelegt wurde. Dies wäre imminent wichtig, da aus dem Foto zu ersehen ist, ob ein Teleobjektiv verwendet wurde oder nicht.

FA 97: Ein Foto vom 8.1.2008 (20:20 Uhr) wurde übermittelt.

Personen wurden – wie aus den übermittelten Fotos ersichtlich ist, kaum, und wenn ja, nicht mit Teleobjektiv, sondern mit normalen Digitalkameras fotografiert. Detail-Anmerkungen haben den Zweck, die Wahrhaftigkeit der Erhebungen zu untermauern.

Am 14.1.2008 um 6.10 Uhr wird festgehalten, dass BF gerade aus einer Tasse trinkt.

Am Dienstag, dem 17.1.2008 wird BF in der Küche gesehen und zwar um 6.15 und 6.17 Uhr.

Am Montag, den 21.1.2008 wird BF um 6.09 Uhr beim Frühstück beobachtet. Es wird sogar festgehalten, dass in seinem Büro möglicherweise ein TV- oder PC-Gerät eingeschalten ist.

FA 97: Das sich ändernde bläuliche Licht eines TV-Gerätes ist bekanntermaßen von außen durch das Fenster gut bemerkbar.

Die Einvernahme M und Dr.O dient zum Beweis dafür, dass beide Personen unter Einsatz eines Feldstechers bzw. von Teleobjektiven und Stativen Lichtbilder angefertigt haben und zum Beweis dafür, dass ohne Verwendung dieser oder anderer entsprechend ähnlicher technischer Hilfsmittel die Beobachtung von Personen in der Küche nicht möglich ist. Die Anführung von Tatsachen, dass eine Tasse gehoben wird, dass die Blickrichtung Süden gegeben ist und dass jemand beim Frühstück sitzt, ist aus den möglichen Standpunkten nur dann möglich, wenn entsprechende optische Geräte eingesetzt werden.

FA 97: Wenn eine Person in einem erleuchteten Zimmer ohne Vorhänge mit Blickrichtung Süden am Tisch sitzt, ist allseits bekannt, dass eine derartige Feststellung ohne Einsatz von technischen Hilfsmitteln möglich ist; ob jemand ein Glas oder eine Tasse zum Mund führt, ebenfalls.

Weiters ist die Einvernahme der Zeugen M und Dr.O notwendig, um festzuhalten, wer welche Beobachtungen, wann gemacht hat und wie die Tabelle zustande gekommen ist.

FA 97: Siehe oben. Ist aus der Tabelle ersichtlich.

Weiters ist zu fragen, warum die Überwachungsmaßnahmen angeordnet und durchgeführt wurden, vor einem Zeitpunkt, zu dem BF aufgefordert wurde, Unterlagen vorzulegen.

FA 97: Siehe oben.

Es wird ausdrücklich die Einvernahme dieser beiden Personen in einer mündlichen öffentlichen Verhandlung beantragt, damit sofort entsprechende Fragen seitens des Vertreters BF gestellt werden können. Der Grundsatz der Unmittelbarkeit ist einzuhalten.

FA 97: Eine Befragung der Organwalter bringt für das Abgabenverfahren keine neuen Sachverhalte zu Tage und erscheint daher verfahrensunökonomisch.

Im Detail wird jeder Eintrag der Tabelle beiden Zeugen vorgehalten werden, mit der Frage, wer diese Eintragungen gemacht hat, von welchem Standpunkt aus, wann, welche Beobachtungen gemacht wurden, wer in der Schweiz Erhebungen durchgeführt hat, warum das Grundstück des Vaters ohne dessen Zustimmung betreten wurde, warum in der Schweiz Erhebungen beim Dienstgeber BF durchgeführt wurden, warum in der Schweiz Erhebungen in dem Wohnort BF durchgeführt wurden. Weitere Fragen werden sich aus den Antworten dieser beiden Zeugen ergeben. Die Einvernahme dieser beiden Personen im schriftlichen Wege führt zu einer erheblichen Verzögerung des Verfahrens, da auf jede schriftliche Antwort seitens BF bzw. dessen ausgewiesenen Vertreters neue Fragen zu erwarten sind.

FA 97: Der Unterfertigte hat in dem von der erwähnten Excel-Tabelle umfassten Zeitraum seine Erhebungen nur von der HStr, der sga und der BS aus und somit von öffentlichen Straßen, und aus dem Auto heraus, gemacht.

Mit den Erhebungen in der Schweiz wurde der Zweck verfolgt, sich ein Bild von den Wohnverhältnissen am Zweitwohnsitz von Herrn K zu verschaffen. Diese Erhebungen erfolgten an einem arbeitsfreien Tag (Erholungsurlaub) so gesehen durch die Privatperson Dr.O, der folglich private Wahrnehmungen dienstlich verwertete. Dies ist umso mehr zulässig, als ein Beamter auch in seiner Freizeit und sogar nach seiner Pensionierung ebenso den Verschwiegenheits- wie den Beamtenpflichten unterliegt.

Auch wenn die mit den Erhebungen betrauten Personen Organwalter im erstinstanzlichen Verfahren waren, so können doch an beide Fragen gestellt werden. Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass erst anlässlich der mündlichen Einvernahme am 14.2.2008 durch Befragung durch den ausgewiesenen Vertreter BF heraus gearbeitet wurde, dass Überwachungsmaßnahmen durchgeführt worden waren, dass Lichtbilder angefertigt wurden und dass eine Überwachungstabelle angelegt worden war.

FA 97: Siehe oben.

Hiezu ist auszuführen, dass all diese Maßnahmen ohne jede rechtliche Grundlage erfolgten, überschießend waren und in die Intimsphäre Frau KS und deren Familie eindrangen.

Wenn BF beim Heben einer Tasse mit Blickrichtung Süden beobachtet werden konnte, so konnte natürlich auch KS und ihre Kinder detailliert beobachtet werden. Diese Vorgangsweise ist rechtlich sicher unzulässig. Auch hiezu sind die Herren M und Dr.O zu befragen.

FA 97: Siehe oben.

Das Lichtbild vom 10.11.2007, 9.28 Uhr, ist zu dunkel übermittelt worden. Ebenso das Lichtbild vom 7.11.2007, 19.07 Uhr, das Foto vom 3.1.2008, 6.11 Uhr, das Lichtbild vom 16.1.2008, 20.46 Uhr, das Lichtbild vom 6.1.2008, 20.45 Uhr. Auf keinem dieser Lichtbilder sind Personen zu erkennen, obwohl in der Überwachungstabelle Fotos erwähnt werden, auf denen BF beim Frühstück zu sehen ist. Siehe die Eintragung in der Tabelle vom Donnerstag, dem 3.1.2008, um 6.08 Uhr. BF sitzt am Frühstückstisch, bezüglich Uhrzeit siehe Foto. Auch Dienstag, den 8.1.2008 wird in der Tabelle festgehalten, 20.25 Uhr, BF am Esstisch, Frau oder Tochter in Küche - Foto. Daraus kann nur geschlossen werden, dass bis heute nicht alle angefertigten Lichtbilder vorgelegt wurden.

FA 97: Die besagten Fotos sind im Rahmen der Akteneinsicht beim UFS ersichtlich und zeigen die Autonummer des PKW „SG“. Personen wurden nicht fotografiert.

Ebenso fehlen noch immer die Protokolle der Telefonüberwachung.

FA 97: Es gibt keine Telefonüberwachung und daher auch keine Protokolle. Vom Testanruf an der schweizerischen Nummer wurde lediglich ein Aktenvermerk angefertigt.

Ich hoffe die Fragen zufriedenstellend beantwortet zu haben und stelle erneut den Antrag, der Unabhängige Finanzsenat möge die Berufung als unbegründet abweisen und zu Recht erkennen, dass Herr BF seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich hat und daher seit 2007 in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.“

Am 28.10.2008 in der Zeit von 17:10 bis 18:00 Uhr wurde ein Lokalaugenschein im und um das Haus Str im Beisein des Berufungsführers, von Frau KS, von Frau S, des steuerlichen Vertreters des Berufungsführers, von M und des Referenten durchgeführt. Das über diesen Lokalaugenschein errichtete Protokoll hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Frage: von wo wurden die Beobachtungen gemacht?

M: von der BS bzw von sga bzw MS bzw HStr.

Frage an den Berufungsführer: Wo frühstücken Sie?

Berufungsführer: Am Tisch im Esszimmer (1. Stock, Eckzimmer Süden-Westen-Osten) im Norden kein Fenster).

Frau KS: Die Rollos Richtung BS sind am Morgen immer geschlossen.

Mag. Geiger: Dr.O hat mehrere Objekte beobachtet. Dr.O hat beobachtet ob der PKW des Berufungsführers da ist. Die übrigen Beobachtungen waren lediglich Zusatzinformationen.

Von der HStr ist mit freiem Auge erkennbar ob jemand in der Küche ist, nicht aber wer sich in der Küche aufhält. Von der BS 13 (Hofeinfahrt) war erkennbar (mit freiem Auge) wer am Küchentisch sitzt. Die Bäume zwischen dem Beobachtungspunkt und der Küche tragen kein Laub. Von der BS Richtung Westfront des Hauses ist wegen der geschlossenen Rollen Küchen-Esszimmer nicht einsehbar.

Es wurden von den verschiedenen Beobachtungspunkten Fotos angefertigt.“

Der Vater des Berufungsführers und Frau S haben von ihrem Zeugnisverweigerungsrecht gemäß § 171 Abs 1 lit a BAO Gebrauch gemacht.

Der Aktenvermerk des Finanzamtes Bregenz vom 21. März 2008 sowie die Stellungnahme des Finanzamtes Bregenz vom 26. Oktober 2008 wurden dem steuerlichen Vertreter des Berufungsführers anlässlich der Zeugeneinvernahme von Frau KS am 29. Oktober 2008 ausgehändigt. Als Frist für eine allfällige Stellungnahme wurde dem Berufungsführer eine Frist von drei Wochen eingeräumt. Weiters wurde dem steuerlichen Vertreter des Berufungsführers mitgeteilt, dass eine Befragung von M und Dr.O allenfalls schriftlich durchgeführt wird und dass binnen drei Wochen allfällige Fragen dem UFS zu übermitteln sind.

Am 29. Oktober 2008 wurde Frau KS in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters des Berufungsführers und von M vom Referenten als Zeugin einvernommen. Über die Einvernahme wurde folgendes Protokoll erstellt:

„KS, [...] Ex-Gattin des Berufungsführers, gibt nach Belehrung über die gesetzlichen Weigerungsgründe (§ 171 BAO) und die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage (§ 289 StGB) sowie nach Ermahnung, die Wahrheit anzugeben und nichts zu verschweigen (§ 174 BAO), als Zeugin vernommen an:

Ich bin zu einer Zeugenaussage bereit. Insbesondere verzichte ich auf mein Entschlagungsrecht aus dem Titel der Angehörigeneigenschaft.

Wie oft war der Berufungsführer 2007 pro Woche in seinem Haus in W?

Herr K war immer Mittwochs und am Wochenende in W. Ansonsten war er noch in W, wenn ich Termine gehabt habe. Er hat dann die Kinder betreut.

Was hat der Berufungsführer an diesen Tagen in W gemacht?

Er hat sich um die Kinder gekümmert.

Wie lange haben diese Besuche durchschnittlich gedauert?

Er kam meistens nach der Arbeit (zwischen 18:00 und 19:00 Uhr) und war dann mit den Kindern zusammen und hat dann zum Teil auch in W übernachtet. Die Fahrt zu seiner Wohnung in der Schweiz dauert ca 1 Stunde. Speziell an den Tagen, an denen ich Termine hatte, hat er in W genächtigt. Wenn er selber Termine in Vorarlberg hatte, hat er auch im Haus übernachtet. Übernachtet hat er in der Stube auf der Couch. An den Wochenenden kam er meistens am Freitag oder Samstag und ist meistens am Montag in der Früh wieder gegangen. Er hat an den Wochenende auch Freunde besucht. Sein bester Freund ist ein Nachbar in W. Dieser hat bis vor kurzem in der BS 13 gewohnt.

Warum wohnte der Berufungsführer während seines Krankenstandes in seinem Haus in W?

Weil er sich selber nicht versorgen konnte. Er konnte nicht Auto fahren. Er konnte nur mit Krücken gehen. Er brauchte täglich eine Blutverdünnungsspritze. Diese habe ich ihm verabreicht.

Warum hat der Berufungsführer oftmals bei seinem Vater geparkt obwohl er in seinem Haus war und dort ein PKW-Abstellplatz frei war?

Ich weiß es nicht.

Warum hat der Berufungsführer sein Haus in W umgebaut?

Das Haus ist lange Zeit leer gestanden. Er hat in der Schweiz gelebt. Ich war auf der Suche nach einem Haus, weil meine Eltern ihre Wohnung verlassen mussten. Mein Vater ist pflegebedürftig, meine Mutter ist beinahe pflegebedürftig. Sie ist bereits betreuungsbedürftig. Das Haus war renovierungsbedürftig.

Warum hat der Berufungsführer die Kosten für diesen Umbau allein getragen?

Weil er Alleineigentümer des Hauses ist. Ich hätte ohne Sicherheiten keinen Kredit erhalten.

Warum hat der Berufungsführer Ihnen die Verfügungsmacht über das Kreditkonto eingeräumt?

Es ist vorgesehen, dass das Haus einmal den Kindern gehören soll. Die Eigentumsübertragung wurde aber nicht durchgeführt, da dies pflegschaftsgerichtliche Probleme mit sich brachte. Wir haben uns diesbezüglich anwaltlich und notariell beraten lassen. Das Vertrauensverhältnis zwischen dem Berufungsführer und mir war aber so groß, dass er mir die Verfügungsmacht über das Kreditkonto eingeräumt hat. Die gesamte Bauaufsicht wurde von mir durchgeführt. Der Berufungsführer hat sich um den Umbau nicht gekümmert.

Seit wann gehört das Haus in W dem Berufungsführer?

Das weiß ich nicht.

Von wem hat der Berufungsführer das Haus in W erworben?

Das Haus wurde ihm von seinem Vater geschenkt.

Seit wann wird das Haus in W von Ihnen benutzt?

Ich bin mit den Kindern Ende 2002 in das Haus eingezogen.

Seit wann wird das Haus in W von ihren Eltern benutzt?

Die Eltern sind am 1. August 2002 in das Haus eingezogen. Sie mussten ihre vorige Wohnung zum 31.7.2002 räumen.

Erhält der Berufungsführer Miete von Ihnen und von ihren Eltern?

Meine Eltern bezahlen keine Miete. Ich bezahle ca 600 Euro monatlich. Der Berufungsführer hat mir auf ein Schweizer Konto die Alimente für die Kinder überwiesen. Ich habe von diesem Konto die 600 Euro direkt auf das Kreditkonto überwiesen und habe somit einen Teil der Zinsen abgezahlt. Es handelt sich um einen endfälligen Schweizerfrankenkredit.

Wie sind ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse?

Ich bin geringfügig beschäftigt und erzielle ein Nettoeinkommen in Höhe von ca 300,00 € monatlich, erhalte die Alimente in Höhe von ca 750,00 € monatlich, die Familienbeihilfe in Höhe von ca 740,00 € alle zwei Monate und Wohnbeihilfe in Höhe von ca 380,00 € monatlich.

Ist der Berufungsführer Mitglied von Vereinen oder von politischen Parteien in Österreich?

Nein.

Wie oft sind Sie abends für den Montessori Kindergarten bzw die Montessori Schule tätig (Anzahl der Stunden pro Woche)?

15.1.2007, 27.1.2007 ganztägig, 1.2.2007, 2.2.2007, 20.2.2007, 8.3.2007, 17.3.2007, 29.3.2007, 30.3.2007, 4.4.2007, 23.4.2007, 30.4.2007, 1.5.2007, 14.5.2007, 19.5.2007, 20.5.2007, 23.5.2007, 4.6.2007, 6.6.2007, 11.6.2007, 12.6.2007, 18.6.2007, 19.6.2007, 26.6.2007, 27.6.2007, 28.6.2007, 12.9.2007, 19.9.2007, 22.9.2007 ganztägig. Die Eintragung im Protokoll des Finanzamtes bezüglich 22.9.2007, dass der Berufungsführer mit meinem PKW unterwegs war, ist daher falsch. Ich war an diesem Tag in D, 25.9.2007, 18.10.2007, 24.10.2007, 8.11.2007, 12.11.2007, 15.11.2007, 28.11.2007, 14.12.2007. An diesen Tagen hat der Berufungsführer die Kinder betreut.

Am 4.10.2007 waren der Berufungsführer und ich auf einem Geburtstagsfest einer gemeinsamen Bekannten.

Ich war vom 6.10.2007 bis 13.10.2007 auf Urlaub. In dieser Zeit hat der Berufungsführer die Kinder in W betreut.

Seit wann sind Sie in den Montessori Einrichtungen tätig?

Seit Herbst 2003.

Wie oft sind Sie abends mit ihrer Studienberechtigungsprüfung beschäftigt (Anzahl der Stunden pro Woche)?

12.5.2007 ganztägig,

Im Jänner 2007 und von März 2007 bis Juni 2007 besuchte ich den Vorbereitungskurs für die Studienberechtigungsprüfung Biologie immer Donnerstags abends.

Ab September 2007 habe ich immer am Montag abend den Vorbereitungskurs für die Studienberechtigungsprüfung Psychologie belegt. An ca 30% bis 40% dieser Abende hat der Berufungsführer die Kinder betreut, die restlichen Abende hatte ich einen Babysitter.

Wo haben Sie und der Berufungsführer und die Kinder im Jahr 2007 und 2008 ihre Urlaube verbracht?

Keine gemeinsamen Urlaube mit dem Berufungsführer in den Jahren 2007 und 2008.

Wo schläft der Berufungsführer, wenn er in seinem Haus in W übernachtet?

Im Wohnzimmer auf der Couch.

Über Frage von Dr. Miller:

Meine Mutter ist auf Grund ihres angegriffenen Gesundheitszustandes nicht in der Lage die Kinder zu betreuen. Wir haben probiert, dass der Berufungsführer die Kinder am Wochenende mit in die Schweiz nimmt. Die kleine Tochter hat sich aber dagegen gesträubt.

Seit wann wohnt der Berufungsführer in der Schweiz?

Seit 1999 (kurz nach der Scheidung).

Seit wann betreut er regelmäßig die Kinder?

Die ältere Tochter hat er in die Schweiz mitgenommen. Seit dem zweiten Kind hat er die Kinder intensiver betreut. Ich habe im Jahr 2003 meine Coachingausbildung begonnen (2 mal eine Woche pro Semester) In dieser Zeit hat der Berufungsführer die Kinder betreut. Mein Vater ist seit 2001 pflegebedürftig, meine Mutter ist seit ca 2003 so eingeschränkt dass sie die Kinder nur mehr sehr eingeschränkt betreuen kann.

Über Frage von Dr. Miller:

Ursprünglich war geplant, dass ich die Zinsen und die Tilgung für den Hausbaukredit übernehme. Auf Grund des Schuldenregulierungsverfahrens und des zweiten Kindes war ich aber nur mehr in der Lage Zinsen bis zu einem Ausmaß in Höhe von 600,00 € zu bezahlen.

Über Frage von M.:

Die Kosten für die Montessori-Schule betragen 167,00 € pro Monat, für den Kindergarten 115,00 € pro Monat. Diese Kosten werden von meinen Eltern getragen.

Ist es richtig, dass sich ab der Geburt des zweiten Kindes der Berufsführer verstärkt in W um seine Kinder gekümmert hat.

Ja. Seit 2003 bin ich in Ausbildung. Ich nutze die Zeit, die der Berufsführer in W ist, um zu lernen. Die Zeit, die Herr K in W ist, wird von diesem genutzt um den Kontakt zu seinen Kindern zu vertiefen. Er hat sich bereits vor 2003 um sein Kind gekümmert. Er hat auch davor an Schulveranstaltungen, Geburtstagen und Festen teilgenommen.

Hat der Berufsführer einen Hausschlüssel?

Ja.

Kann es sein, dass der Berufsführer das Auto erst ab April 2007 bei seinem Vater geparkt hat?

Er hat schon vor April 2007 öfters bei seinem Vater geparkt.

Die Zeugin bringt weiters vor:

Es gibt im Überwachungsprotokoll 33 Eintragungen, die darauf schließen lassen, dass von der HStr aus observiert wurde.

In der Berufsvorentscheidung wurde ausgeführt, dass ich und die Kinder nicht Teil der Erhebungen waren (Seite 2). Dazu möchte ich sagen, dass es im Überwachungsprotokoll 43 Eintragungen zu mir, meinen Kindern, meinen Eltern, Verwandten und Freunden gibt (von 146 Tagen). Alle meine Freunde und Verwandten, die auf meinem Parkplatz vor dem Haus geparkt haben, sind recherchiert worden (zB 3.10.2007, 15:10 Uhr). Am 18.6.2006 wurde eine Beobachtung getätigt."

In der Stellungnahme vom 17. November 2008 brachte der steuerliche Vertreter des Berufsführers im Wesentlichen vor:

„Diese Unterlagen inklusive einer CD, auf der sich Lichtbilder befinden, hat der ausgewiesene Vertreter des Berufswerbers erst am 29.10.2008 nach der Zeugeneinvernahme KS von Herrn M erhalten. Es wäre dem Finanzamt Bregenz ohne weiteres möglich gewesen, die Unterlagen mit Ausnahme der Stellungnahme vom 26. 10.2008 dem ausgewiesenen Vertreter des Berufswerbers früher zuzustellen. Das Finanzamt Bregenz hat daher das Verfahren verzögert. Beweisunterlagen wurden erst nach Intervention durch den ausgewiesenen Vertreter des Berufswerbers vorgelegt.

Mit Schreiben des Finanzamtes Bregenz vom 30.4.2007 wurde BF Folgendes mitgeteilt:

"Der Finanzbehörde wurde schon des öfteren zur Kenntnis gebracht, dass das Fahrzeug mit dem Schweizer Kennzeichen, SG, welches auf BF, [...] Wa, zugelassen ist, speziell an Wochenenden vor dem Haus in der BS in W geparkt ist."

Diese Information ist unrichtig. Das Finanzamt Feldkirch hat durch seine Beamten Herrn Dr.O und M bereits vor diesem Zeitpunkt Observierungen im Bereich der Liegenschaft des Berufswerbers durchgeführt.

Das Finanzamt Bregenz hätte dies so dem Berufungswerber mitteilen müssen. Eine Begründung, warum die Namen der Personen, die den Berufungswerber überwachten, ihm nicht genannt wurden, fehlt.

Richtigerweise hätte die Überwachung erst dann angeordnet werden dürfen, wenn BF seiner Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen wäre. Er hat aber jeweils die notwendigen Unterlagen vorgelegt, sodass eine Überwachung nicht notwendig war. Eine vorbeugende Überwachung ist rechtlich unzulässig und stellt einen gravierenden Eingriff in die Persönlichkeitsrechte des Berufungswerbers, seiner Lebensgefährtin und seiner Kinder dar.

In den handschriftlichen Aufzeichnungen und auch aus der vom Finanzamt Bregenz gelegten Tabelle geht nicht hervor, wer wann welche Aufzeichnungen gemacht hat. Es ist auch nicht klar, wer wann welche Fotos gemacht hat.

Hiezu wird ausdrücklich die Einvernahme der beiden Beamten des Finanzamtes Bregenz beantragt. Weiters wird beantragt, die Personen namhaft zu machen, die vor 2004 im Rahmen der Zollverwaltung mit derartigen Erhebungen beauftragt wurden.

Die handschriftlichen Aufzeichnungen begannen ja bereits im Jahre 2002.

Weiters wird beantragt, den schriftlichen Auftrag an Herrn Dr.O einzuholen und dem ausgewiesenen Vertreter in diesen Auftrag Einsicht zu gewähren. Auch die Vorlage der Reisespesenabrechnungen wird beantragt um festzustellen, wann welche Reisen wohin zum Zwecke der Überwachung des Berufungswerbers durchgeführt wurden.

Beim Ortsaugenschein hat Herr M dargelegt, dass das Privatgrundstück des Hauses betreten wurde, das sich an das Haus Str anschließt. Seine Ausführungen, dass er zur Beobachtung des Berufungswerbers sein Auto nicht verlassen hat, und dass er keine Privatgrundstücke betreten habe, ist daher unrichtig.

Auf der CD finden sich Dämmerungsaufnahmen, die nur von der Einfahrt des Nachbargrundstückes aus gemacht werden konnten. Zu dem sind diese Aufnahmen alle samt unscharf, sodass BF darauf nicht zu erkennen ist. Dies legt den Verdacht nahe, dass weitere Lichtbilder angefertigt wurden, die bisher nicht vorgelegt wurden. Es wurde auch keinesfalls nur der PKW fotografiert, sondern es wurden Aufnahmen in die Wohnung KS getätigt. Auch Ausschnittsvergrößerungen wurden angefertigt. Dies ergibt sich klar aus den Lichtbildern, die sich auf der CD befinden.

Jeder handelsübliche digitale Fotoapparat ist mit einer Datums- und Uhrzeitanzeige versehen, die das Datum und die Uhrzeit bei jedem einzelnen Foto anzeigen kann. Die Anzeige erfolgt immer an der selben Stelle eines Fotos. In den vorgelegten Lichtbildern wurde offenkundig nachträglich das Datum und die Uhrzeit eingefügt. Dies ergibt sich daraus, dass die Datumsangaben in verschiedenen Farben, in verschiedenen Größen aufscheinen und auch an verschiedenen Stellen der Lichtbilder.

Es wird ausdrücklich beantragt, diese Lichtbilder durch einen Sachverständigen auswerten zu lassen. In jedem Lichtbild sind in der dazu gehörigen Datei Meta-Daten abgespeichert, aus denen sich klar und eindeutig entnehmen lässt, wann das Lichtbild aufgenommen wurde.

Insgesamt ist anzuführen, dass BF lange vor er aufgefordert wurde, entsprechende Urkunden vorzulegen, überwacht wurde. Dadurch wurde er in seiner persönlichen Intimsphäre ohne jeden Grund beeinträchtigt. Die gesamte Vorgangsweise des Finanzamtes Bregenz ist rechtswidrig und stellt einen Eingriff in den verfassungsrechtlich gewährten Schutz der Persönlichkeit des Einzelnen dar.

Offenkundig wurde auch sein Telefon überwacht. Entsprechende Hinweise finden sich in den einzelnen Protokollen.

Es wird ausdrücklich verlangt, die entsprechenden Überwachungsprotokolle einzuholen und dem ausgewiesenen Vertreter zur Stellungnahme vorzulegen.

Unerklärlich ist auch warum die Lichtbilder so lange zurück gehalten wurden. Herr Dr.O war nach Aussage des Finanzamtes seit 21.4.2008 im Krankenstand. Die Fotos wurden am 13.5.2008 bearbeitet und abgespeichert. Ein weiteres Lichtbild wurde auch am 26.8.2008 bearbeitet. Daraus ist zu schließen, dass die Gesamtheit der Fotos keine tauglichen Beweismittel darstellen, nachträglich manipuliert und bearbeitet wurden. Sie können daher als Beweisurkunden nicht verwendet werden."

Mit Telefax vom 25. November 2008 übermittelte der Referent dem Berufungsführer den Erhebungsauftrag des Finanzamtes Bregenz vom 3.7.2007 zur Kenntnisnahme.

In der Stellungnahme vom 27. November 2008 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Der Erhebungsauftrag wurde am 3.7.2007 erteilt. Die Überwachung BF begann bereits wesentlich früher. Laut der handschriftlichen Aufzeichnung bereits im Jahr 2004. Eine Kopie dieser Aufzeichnung, die bereits Bestandteil Ihres Aktes ist und die von Herrn M vorgelegt wurde, wird dieser Stellungnahme beigeschlossen. Wenn daher der Erhebungsauftrag erst im Jahre 2007 erteilt wurde, dann war offensichtlich die Überwachung vor diesem Zeitpunkt rechtswidrig. Dies wird ausdrücklich gerügt. Es wird beantragt, dem Berufungsführer die Unterlagen zu übermitteln, aus denen sich ergibt worauf die Überwachung vor dem 3.7.2007 hervorgeht und wer diese angeordnet hat. Auch aus der maschinengeschriebenen Tabelle im A4 Querformat ergibt sich, dass die Überwachungsmaßnahmen dort mit 1.4.2007 begonnen haben. Auch hier ist offensichtlich kein Erhebungsauftrag vorhanden. Auch diese Maßnahmen, die in der Tabelle angeführt sind, waren rechtswidrig, sofern sie vor dem 3.7.2007 erfolgten.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Die für die Beurteilung des gegenständlichen Falles maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen lauten:

§ 26 Abs 1 und 2, § 114 Abs 1, § 115 Abs 1 und 2, § 119, § 120 Abs 1, § 121 BAO:

„§ 26 (1). 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.

(2). Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften 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. 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. Das Bundesministerium für Finanzen ist ermächtigt, von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben.“

§ 114. (1) Die Abgabenbehörden haben darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

§ 115. (1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

§ 119. (1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

§ 120. (1) Die Abgabepflichtigen haben ihrem zuständigen Finanzamt (§§ 55, 56 oder 58) alle Umstände anzugeben, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen ändern oder beenden. Sie haben dem Finanzamt auch den Wegfall von Voraussetzungen für die Befreiung von einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen oder Ertrag anzugeben.

§ 121. Die Anzeigen gemäß § 120 sind binnen einem Monat, gerechnet vom Eintritt des anmeldungspflichtigen Ereignisses, zu erstatten.

Artikel 4 Abs 1 und 2, Artikel 15 Abs 1, Artikel 23 Abs 1 und 2 DBA Ö-CH:

„Art 4 (1). Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.“

(2). Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragstaaten oder in keinem der Vertragstaaten, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.

d) Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragstaaten oder keines Vertragstaates, so verständigen sich die zuständigen Behörden der Vertragstaaten gemäß Artikel 25."

„Art 15 (1). Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.“

„Art 23 (1). Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

(2). Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.“

§ 1 Abs 2 EStG 1988:

„§ 1 (2). Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.“

Mit Eingabe vom 29. November 1999 teilte der Berufungsführer dem Finanzamt Bregenz mit, dass er am 1. November 1999 seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt habe.

Durch die Verlegung seines Wohnsitzes ins Ausland ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Berufungsführers in Österreich erloschen.

Der Berufungsführer wäre daher gemäß § 120 BAO verpflichtet gewesen, die Begründung eines Wohnsitzes bzw eines gewöhnlichen Aufenthalts in Österreich, binnen einem Monat (§ 121 BAO) dem Finanzamt anzugeben, da dadurch die unbeschränkte Steuerpflicht begründet wird.

Der Berufungsführer hat dem Finanzamt nicht angezeigt, dass er einen Wohnsitz bzw seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich begründet hat.

Das Finanzamt Bregenz hat dem Berufungsführer mit Schreiben vom 30. April 2007 mitgeteilt, dass dem Finanzamt Bregenz schon des öfteren zur Kenntnis gebracht worden sei, dass sein

PKW speziell an Wochenenden vor dem Haus in der Str in W geparkt sei, dass das Objekt in der Str in W im Eigentum des Berufungsführers stehe und dass seit dem Umbau dieses Hauses (3.1.2003) die ehemalige Ehegattin (KS) des Berufungsführers mit den minderjährigen Kindern dort wohnhaft sei. Aufgrund dieser Sachlage bestehe der Verdacht, dass der Berufungsführer wieder mit seiner geschiedenen Ehegattin zusammen lebe. Gleichzeitig forderte das Finanzamt Bregenz den Berufungsführer auf, bekannt zu geben, ob er den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich oder in der Schweiz hat und dies durch entsprechende Unterlagen zu beweisen.

Mit Schreiben vom 4. Juni 2007 teilte der Berufungsführer im Wesentlichen mit, dass er eine Wohnung in der Schweiz gemietet habe, dass er in der Schweiz arbeite, dort steuerpflichtig und sozialversichert sei, in der Schweiz eine Aufenthalts- und Niederlassungsbewilligung habe, mit Frau KS nicht wieder verheiratet sei und nach W deswegen komme, um seine Kinder zu besuchen. Aus diesem Schreiben und den beigefügten Unterlagen geht lediglich hervor, dass der Berufungsführer über einen Wohnsitz in der Schweiz verfügt. Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass er über keinen Wohnsitz in Österreich verfügt, bzw in der Schweiz ansässig iSd DBA Ö-CH ist. Dies wurde dem Berufungsführer auch vom Finanzamt Bregenz mittels Schreiben vom 22. Juni 2007 mitgeteilt, in dem der Berufungsführer aufgefordert wurde, darzutun, dass er in der Schweiz ansässig ist. Zudem wurde ihm vorgehalten, dass ein ungewöhnlicher Sachverhalt vorliege, wenn ein Ehegatte Jahre nach seiner Scheidung der geschiedenen Ehegattin sein Elternhaus zum Umbau und zur anschließenden Nutzung für sich, die Kinder und ihrer Mutter samt Lebensgefährten überlasse und im gleichen Zeitraum ein zweites gemeinsames Kind geboren werde. Der Berufungsführer wurde in diesem Schreiben auch darauf hingewiesen, dass die Beurteilung der Ansässigkeit bzw des Mittelpunktes der Lebensinteressen sehr stark in die Privatsphäre eines Steuerpflichtigen eingreife und demgemäß derartige Ermittlungen einer Behörde als Eingriff in die Privatsphäre verstanden würden und dass die Behörde, wenn die entsprechenden Beweise nicht vom Abgabepflichtigen beigebracht werden, ihrer amtsweigigen Ermittlungspflicht nachkommen werde.

Die mit Schreiben vom 17. Juli 2007 vorgelegte Wohnsitzbescheinigung der Gemeinde Wa, der Mietvertrag über die Wohnung in der Schweiz, die Rechnung über die Schweizerischen Rundfunk- und Fernsehgebühren sowie die Stromrechnung der Gemeinde Wa belegen nur, dass der Berufungsführer über einen Wohnsitz in Wa verfügt, was vom Finanzamt auch nicht bestritten wurde. Diese Urkunden besagen aber nicht, dass der Berufungsführer über keinen Wohnsitz in W verfügt hat, bzw dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungsführers nicht in W gelegen ist. Das Vorbringen in der Berufung, dass das Finanzamt die vom Berufungsführer vorgelegten Urkunden – aus denen sich ergibt, dass der

Berufungsführer einen Wohnsitz in der Schweiz habe – nicht gewürdigt habe, ist nicht richtig, da das Finanzamt in Übereinstimmung mit dem Berufungsführer davon ausgegangen ist, dass dieser über einen Wohnsitz in der Schweiz verfügt.

Nach § 115 Abs 1 BAO sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Zu erforschen ist die materielle Wahrheit. Im Abgabenverfahren gilt nicht die Parteienmaxime, daher darf die Abgabenbehörde ihren Entscheidungen Sachverhalte nicht allein deshalb zu Grunde legen, weil sie von der Partei behauptet werden. Offizialmaxime bedeutet, dass die Abgabenbehörde verpflichtet ist, das Verfahren von Amts wegen einzuleiten, dass dieser Verfahrensschritt somit nicht in der Disposition der Partei und auch nicht im Ermessen der Behörde liegt und die Behörde ohne an Parteianträge gebunden zu sein, die Ermittlungen von Amts wegen durchzuführen hat. Die Behörde hat die Verfahrensherrschaft bei der Sachverhaltsaufklärung. Verfahrensziel muss sein, dass die Tatsachenermittlung zu einer vollständigen und wahrheitsgemäßen Feststellung des Sachverhaltes führt, weil nur auf diese Weise die richtige Besteuerung und damit aus positivrechtlicher Sicht die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleistet werden kann. Gleichheit der Besteuerung verwirklicht sich durch Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und Gesetzmäßigkeit setzt eine vollständige und wahrheitsgemäße Feststellung des Sachverhaltes voraus. Der zufolge gesetzlicher Regelung damit Hand in Hand gehende Untersuchungsgrundsatz verfolgt die Erforschung und Berücksichtigung der materiellen Wahrheit. Der Auftrag zur Erforschung der materiellen Wahrheit verpflichtet die Abgabenbehörden alles in ihrer Macht stehende zu unternehmen, um die Wahrheit feststellen und der Besteuerung zu Grunde legen zu können. Die Geltung dieser Grundsätze im Abgabenverfahren ist verfahrenszweckadäquat, weil die Besteuerungsaufgaben im öffentlichen Interesse erfüllt werden und ein besonderes öffentliches Interesse an der sachlichen Richtigkeit der behördlichen Entscheidungen über die Besteuerung besteht. Bei Abgabenansprüchen ist Rechtsprätendent für den Abgabengläubiger die Abgabenbehörde. Sie trägt die faktische Feststellungslast für die Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können. Solcherart obliegen nach § 115 Abs 1 BAO den Abgabenbehörden die dort vorgesehenen Ermittlungspflichten. Sie haben daher ihre Sachverhaltsermittlungen gerichtet auf den objektiv richtigen Abgabenanspruch bis zur Grenze des Zumutbaren zu führen. Dieser Ermittlungspflicht steht aber als Korrelat die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gegenüber. Der Verfahrensgrundsatz der Amtswegigkeit befreit den Abgabepflichtigen nicht von der Verpflichtung, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts beizutragen, ebenso wie die den Abgabepflichtigen treffende Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die Abgabenbehörde nicht von der ihr obliegenden amtswegigen Ermittlungspflicht befreit. Die beiderseitigen Pflichten, die sich aus § 115 Abs 1

BAO ergebenden Pflichten der Behörde und die sich aus dem Mitwirkungsgebot ergebenden Pflichten der Partei, führen zu einem Bündel korrespondierender subjektiver Rechte und Pflichten, wobei die sich daraus ergebenden Sachverhaltsaufklärungspflichten des einen Verfahrensteiles in ihrem Umfang und in ihrer Intensität weitgehend unter Bedachtnahme auf die korrespondierenden Pflichten und das Maß der Erfüllung dieser Pflichten durch den anderen bestimmt werden. Dieser Regel kommt vor allem besondere Bedeutung zu, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken der Behörde mit der Partei geklärt werden kann. Da die Abgabengesetze regelmäßig Sachverhalte erfassen, die im Lebensbereich des Abgabepflichtigen liegen, ist diese Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Mitwirkungspflicht der Partei zumeist erfüllt. Es lässt sich mit gutem Grund sagen, dass das Konzept der abgabenbehördlichen Sachverhaltsermittlungsgrundsätze und der Pflichtenverteilung geradezu von dieser Vorstellung ausgeht und beiden Seiten, den Rechtsprätendenten des Abgabengläubigers und auch den Abgabepflichtigen Sachaufklärungs-(Mitwirkungs)Pflichten auferlegt, die idealiter in ihrer Erfüllung durch die hievon Betroffenen zum Ergebnis der Erkenntnis und zur Möglichkeit der Berücksichtigung der materiellen Wahrheit führen müssen. Es gibt Sachverhalte, die nur im Zusammenwirken von Behörde und Partei geklärt werden können. Für diese ist dieses gedankliche Spiel des Zusammenwirkens der amtsweigigen Sachverhaltsaufklärung und der Beibringung durch die Parteien gedacht, dies ungeachtet der beiderseitigen Pflichten und der ergebnishaft sich ergänzenden und zusammenfügenden arbeitsteilig gewonnenen Beitragsleistungen. Die Aufgabe der Partei ist aber dennoch entsprechend der Wortbedeutung dieser Pflichtbezeichnung eine Mitwirkung; die Behörde allein ist verfahrensbeherrschender Träger der Sachverhaltsermittlung dieses Verfahrens und seines Ergebnisses, daher verfahrensleitend, verfahrensbestimmend und anordnungsbefugt sowie allein Träger der Verantwortung des Verfahrens und seines Ergebnisses. Aus diesen Verpflichtungen heraus bestimmt die Abgabenbehörde Inhalt und Umfang ihrer Ermittlungstätigkeit und das Maß der den Parteien aufzuerlegenden Mitwirkungspflichten – je nach dem Stand des von einer Verfahrensstufe zur nächsten voranschreitend Erreichten – nicht zuletzt nach dem Maßstab des Grades ihrer Überzeugung vom Erreichen des Verfahrenszieles oder des Misslingens der Ermittlungsversuche. So gesehen widersprechen sich Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflicht nicht, sondern ergänzen einander und steigern ihre Wirkung, wobei die Gewichte im Einzelfall unterschiedlich verteilt sein können. Das Maß der Pflichtenzuweisung an den einen Verfahrensteil hängt in erster Linie vom Ausmaß der Erfüllung der Sachaufklärungspflichten des anderen Verfahrensteils ab. Das Versagen auf der einen Seite, führt zu einer Intensivierung der Aufklärungsarbeit auf der anderen Seite. Die Pflichtenzuweisung kann sich auch danach bestimmen, welche Verfahrenspartei

ungeöhnliche, den üblichen Wirtschaftsabläufen und Lebensverhältnissen nicht entsprechende Sachverhalte behauptet, unterstellt, annimmt. Man kann davon ausgehen, dass die Konzeption der symmetrisch-korrespondierenden Sachverhaltsaufklärungs- und Mitwirkungspflichten von den Vorstellungen üblicher, typischer, den alltäglichen Verläufen und Gestaltungen entsprechenden Sachverhalte ausgeht, weshalb sich der Erfahrung zufolge dann, wenn es um die Berücksichtigung solcher üblicher, typischer normal verlaufender Geschehnisse geht, die beiderseitigen Sachverhaltsaufklärungspflichten gleichgewichtet und vollständig erfüllt ein konfliktfreies Verfahren und ein unstrittiges Ermittlungsergebnis ermöglichen. Anders ist es bei den diesen idealtypischen Verhältnissen nicht entsprechenden Sachverhalten. In diesen Fällen hält die Judikatur die von ihr entwickelte Regel bereit, dass dann, wenn ein außergewöhnlicher oder in seiner Entstehung, in seiner Beschaffenheit, in seinem Verlauf nicht üblicher und nicht zu vermutender Sachverhalt zu beurteilen ist, den Verfahrensteil, der sich auf im Wirtschaftsleben unübliche Sachverhalte und auf von der durchschnittlichen Erfahrung abweichende Lebensverhältnisse beruft, eine erhöhte Verpflichtung zur Sachverhaltsaufklärung und zur Mitwirkung trifft. Dasselbe gilt auch, wenn die erkenntnismäßigen Zutritts-, Zugriffs- und Nachweismöglichkeiten eines Verfahrensteiles eingeschränkt oder ausgeschlossen sind.

Im gegenständlichen Fall ist darauf hinzuweisen, dass es kein Rechtshilfeabkommen mit der Schweiz in Steuerangelegenheiten gibt und dass es daher der Abgabenbehörde unmöglich ist, zu erheben, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungsführers in der Schweiz liegt. Es wäre daher Sache des Berufungsführers gewesen, alle Umstände darzutun, die für die Annahme sprechen, dass sein Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz liegt. Dazu wurde er auch vom Finanzamt Bregenz mehrfach aufgefordert. Der Berufungsführer hat diesen Ersuchen des Finanzamtes nicht entsprochen. Es kann dem Finanzamt daher nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass es nur die für einen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich sprechenden Tatsachen, nicht aber die für einen Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz sprechenden Tatsachen erhoben hat.

Für die Abgabepflicht wesentlich ist das Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes sowie im Falle mehrerer Wohnsitze im In- und Ausland, das Vorliegen des Mittelpunktes der Lebensinteressen im Inland.

Da dem Finanzamt bislang nur bekannt war, dass der Berufungsführer über einen Wohnsitz in der Schweiz verfügt, dem Finanzamt aber Informationen zur Verfügung standen, die es nahe gelegt haben, dass der Berufungsführer auch einen Wohnsitz in Österreich innehaltet, sowie, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungsführers in Österreich gelegen ist, war das Finanzamt Bregenz von Amts wegen verpflichtet, zu ermitteln, ob der Wohnsitz und der

Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungsführers in Österreich gelegen sind, da es sich dabei zweifellos um für die Abgabepflicht bzw die Erhebung der Abgaben wesentliche Verhältnisse handelt.

Vorerst versuchte das Finanzamt Bregenz durch Vorhalte an den Berufungsführer abzuklären, ob dieser sowohl über einen Wohnsitz in der Schweiz als auch einen weiteren Wohnsitz in Österreich verfügt, bzw wenn er über Wohnsitze in Österreich und in der Schweiz verfügt, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungsführer gelegen ist. Der Berufungsführer hat lediglich Urkunden vorgelegt, die für einen Wohnsitz in der Schweiz sprechen, hat es aber unterlassen, Angaben über einen allfälligen Wohnsitz in Österreich bzw seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen zu machen. Der durch einen Rechtsanwalt vertretene Berufungsführer ist daher seiner Mitwirkungspflicht zur Ermittlung des wahren Sachverhaltes nicht nachgekommen. Das Finanzamt war daher gezwungen, seine Ermittlungen zu intensivieren und auf andere Weise zu erheben, ob der Berufungsführer einen Wohnsitz in Österreich hat und ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungsführers in Österreich gelegen ist.

Das Finanzamt hat daher am 28. September 2007 begonnen, täglich zu überprüfen, ob der PKW des Berufungsführers in der Nähe seines Wohnhauses in W geparkt ist. Weiters wurde beobachtet, ob der Berufungsführer in seinem Haus oder im Haus seines Vaters wohnt. Dabei wurde festgestellt, dass er nicht im Haus seines Vaters, sondern in seinem eigenen Haus wohnt.

Um solche Ermittlungen zu tätigen, bedarf es weder einer behördlichen noch einer gerichtlichen Anordnung. Eine vorherige Mitteilung an den Berufungsführer, welche Ermittlungen für welchen Zeitraum durchgeführt werden, würde die Ermittlungen konterkarieren, da es dadurch dem Berufungsführer möglich wäre, sein Verhalten zu ändern und so die Ermittlungen leer laufen zu lassen, in dem er beispielsweise für den Zeitraum der angekündigten Überwachung seinen Schweizer Wohnsitz benutzt. Um das tatsächliche Verhalten des Berufungsführers feststellen zu können, war es daher notwendig, die Ermittlungen ohne Ankündigung durchzuführen.

Die vom Vertreter des Berufungsführers im Schreiben vom 16. Mai 2007 geäußerte Rechtsansicht, dass der vom Finanzamt geäußerte Verdacht nicht genüge, ein Ermittlungsverfahren gegen den Berufungsführer hinsichtlich seines Wohnsitzes einzuleiten, ist auf Grund der klaren Anordnung der §§ 114 Abs 1 und 115 Abs 1 BAO, wonach die Abgabenbehörden darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen haben, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden und sie alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben haben und von Amts wegen die

tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, nicht nachvollziehbar. Um solche Ermittlungen durchzuführen wie sie im gegenständlichen Fall vom Finanzamt getätigt wurden, bedarf es insbesondere keiner Einleitung eines Finanzstrafverfahrens. Die dahin gehende im Vorlageantrag geäußerte Rechtsansicht ist vollkommen verfehlt, da im gegenständlichen Fall nicht die Finanzstrafbehörde, sondern die Abgabenbehörde ermittelt hat.

Im Erkenntnis vom 29. September 1993, 89/13/0159 führte der VwGH aus:

„Aus der Aktenlage und dem Beschwerdevorbringen ergibt sich, dass dem Beschwerdeführer weder die Namen der ihn belastenden Personen, noch deren vollständige Aussagen mitgeteilt wurden. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z. B. das hg. Erkenntnis vom 14. Februar 1991, 90/16/0210) ist es mit einem rechtsstaatlichen Verfahren grundsätzlich nicht vereinbar, einen Bescheid auf Beweismittel zu gründen, die dem Beschuldigten nicht zugänglich sind; vielmehr ist eine solche Vorgangsweise durch die §§ 114 Abs. 3 und 115 Finanzstrafgesetz untersagt. Für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens genügt es jedoch, dass ausreichende Verdachtsgründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass der Verdächtige als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt. Einen derartigen Verdacht vermögen auch die Aussagen geheimgehaltener Personen zu begründen.“

Selbst für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, begründen die Aussagen geheimgehaltener Personen einen ausreichenden Verdacht. Daher hätten bereits die Ausführungen des Finanzamtes im Schreiben vom 30. April 2007:

„Der Finanzbehörde wurde schon des öfteren zur Kenntnis gebracht, dass das Fahrzeug mit dem Schweizer Kennzeichen SG, welches auf BF, CH-ADR zugelassen ist, speziell an Wochenenden vor dem Haus in der Str in W geparkt ist.

Nach ho Aktenlage steht das Objekt in der Str in W in Ihrem Eigentum. Seit dem Umbau dieses Hauses (3.1.2003) ist Ihre ehemalige Ehegattin (KS) mit den minderjährigen Kindern (Sarah und Salome) dort wohnhaft. Aufgrund dieser Sachlage besteht der Verdacht, dass sie wieder mit Ihrer geschiedenen Ehegattin zusammen leben.“

einen ausreichenden Verdacht begründet, um ein Finanzstrafverfahren einzuleiten. Da es sich im gegenständlichen Verfahren aber nicht um ein Finanzstrafverfahren, sondern lediglich um ein Abgabenverfahren handelt, ist ein solcher Verdacht für das amtswegige Tätigwerden der Abgabenbehörde nicht notwendig.

Die vom Berufungsführer geäußerte Rechtsansicht, dass die Erhebungen, die vor dem 3.7.2007 getätigt wurden, rechtswidrig seien, weil davor kein Erhebungsauftrag bestanden habe, wird vom UFS nicht geteilt. Selbst wenn die vor dem 3.7.2007 stattgefundenen „Überwachungsmaßnahmen“ rechtswidrig wären, da kein Erhebungsauftrag bestanden hat, wäre für den Berufungsführer daraus nichts zu gewinnen, da dies wie weiter unten noch ausgeführt wird, zu keinem Beweisverwertungsverbot führt.

Selbst wenn ein Bescheid erlassen worden wäre, würde es sich bei diesem lediglich um eine verfahrensleitende Verfügung handeln, gegen die gemäß § 244 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist.

§ 166 BAO normiert als Grundsatz die Unbeschränktheit der Beweismittel, sodass auch ein Beweismittel, welches durch eine Rechtsverletzung in den Besitz der Abgabenbehörde gelangt ist, zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes herangezogen werden darf. Es entspricht nicht der österreichischen Beweisverfahrensrechtstradition, dass ein Beweisaufnahmeverbot das Beweisverwertungsverbot in sich schließt. Ungeachtet des Bestandes des Beweisaufnahmeverbotes wären Beweisverwertungen und darauf aufbauende Bescheide keineswegs nichtig, die Bescheide aus diesem Grund allein auch nicht rechtswidrig. Das österreichische Abgabenverfahrensrecht kennt daher wohl verbindliche Beweisaufnahmeverbote (wie etwa § 170), aber nicht ausdrückliche generelle Beweisverwertungsverbote. Verfahrensordnungen, denen es um die Erforschung und Berücksichtigung der materiellen Wahrheit geht, stehen den Beweisverwertungsverboten ablehnend gegenüber. Als Formalregeln ließen sich diese mit dem Prinzip der Maßgeblichkeit der materiellen Wahrheit nicht in Einklang bringen. Durch richtige Denakte gesicherte Erkenntniswerte können nicht aus der Gedankenwelt des Erkennenden entfernt, gewonnene Einsichten in Sachlagen nicht ungeschehen, gefestigte Feststellungen von konkreten Geschehnissen nicht gelöscht werden (*Stoll, ÖStZ 1985, 122, 125*). Die Gesetzeslage bestätigt dies im Prinzip, zumal gemäß § 166 tatsächlich alles (geeignete, zweckdienliche, dem Parteiengehör zugängliche) als Beweismittel in Betracht kommt, was der Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes (der materiellen Wahrheit) zu dienen geeignet ist.

Für diese Gedankenrichtung spricht auch, dass das Finanzstrafverfahren im Jahre 1985 durch die Novelle BGBl 1985/571 mit einem ausdrücklichen Beweisverwertungsverbot im § 98 Abs 4 FinStrG versehen wurde. Um den sich abzeichnenden Änderungen in der Rechtsprechung und der vom VfGH geforderten Effektivität garantierter Verfahrensrechte zu entsprechen, wurde dieses neue (und erste in der österreichischen Strafrechtsordnung) statuierte Verwertungsverbot normiert. Danach dürfen im Finanzstrafverfahren Beweismittel, die unter Verletzung bestimmter Vorschriften (Verbote) gewonnen wurden, bei der Entscheidung zum Nachteil des Beschuldigten oder des Nebenbeteiligten nicht herangezogen werden. Es ist von der über die Besonderheit des Strafrechtsverfahrens hinausreichenden Auffassung auszugehen, dass der mit dem Beweisverfahren verfolgte Zweck, nämlich die Erforschung der materiellen Wahrheit, nicht alle Mittel ("hemmungslose" Ermittlungen) rechtfertigt. In Anbetracht des Legalitätsprinzips sind aber andererseits alle tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (§ 115 Abs 1) zu berücksichtigen, die aber durchaus auf rechtswidrig erlangten Kenntnissen beruhen können (VwGH 20.2.1992, 90/16/156). In diesem durch gegensätzliche

Wertungen gekennzeichneten Spannungsverhältnis gewinnt die Überlegung Bedeutung, dass in der am Grundrechtsschutz orientierten freien Gesellschaft die totale Verwirklichung der Gerechtigkeit an der Bewahrung der verfassungsmäßig gesicherten Individualrechte ihre Schranken findet, sei es in der Kriminalitätsbewältigung, sei es in der Durchsetzung der sogenannten Steuergerechtigkeit. Wenn die Erlangung des Beweismittels gegen ein verfassungsrechtlich gewährleistetes Grund- und Freiheitsrecht verstößt oder sonstige verfassungsgesetzliche Bestimmungen verletzt werden, darf ein solchermaßen beschafftes Beweismittel nicht verwertet werden (siehe auch *Stoll*, ÖStZ 1985, 122, 125). Es ist also somit jedenfalls von Bedeutung, ob die Rechtswidrigkeit bei der Beweiserlangung in einem Verfassungsverstoß besteht. Für den Fall der Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte ist davon auszugehen, dass ein Verwertungsverbot de facto besteht. Ein Bescheid, der auf einem unter Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte zustandegekommenen Beweisergebnis beruht, wäre demnach im Verfahren vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechtes der Aufhebung verfallen. Diese Annahme eines Beweisverwertungsverbotes mit der Folge der Rechtswidrigkeit des abschließenden Sachbescheides bei Verletzung eines Beweisverbotes gilt auch, wenn staatsvertragliche Regelungen (zum Beispiel Rechtshilfeübereinkommen und ähnliche Verträge jeweils in Verbindung mit dem ARHG) bestehen und entsprechende Vorbehalte der Vertragsstaaten gemacht werden, die die Verwertung bestimmter Beweise durch bestimmte Behörden ausschließen. Wird nun Rechtshilfe auf Grund solcher vertraglicher Regelungen aber nur unter bestimmten Vorbehalten und Bedingungen gewährt, dann dürfen im Rechtshilfeweg erhobene Beweise entgegen den gemachten Vorbehalten nicht übernommen und verwertet werden (vgl VwGH 22.1.1992, 90/13/237). Für den Fall der "einfachen" Rechtsverletzung, also einer bloßen Verfahrensrechtsverletzung, ist ungeachtet des Umstandes, dass ein Beweisverwertungsverbot prinzipiell nicht besteht, die Berücksichtigung von Beweisergebnissen, welche auf gesetzwidrige Weise gewonnen wurden, dann unzulässig, wenn die Verwertung des betreffenden Beweisergebnisses dem Zweck des durch seine Gewinnung verletzten Verbote widerspräche. Die Verletzung bloßer Ordnungsvorschriften stünde der Verwertung keinesfalls entgegen. Im Bereich der Verletzung einfach gesetzlicher Vorschriften bei Beweiserhebung wäre also zu unterscheiden zwischen "bloßen" Ordnungsvorschriften, deren Missachtung keinen Einfluss auf die Verwertbarkeit der solcherart gewonnenen Beweismittel hat, und "anderen" Normen, bei deren Verletzung es auf den Schutzzweck ankommt. Selbst ein ausdrückliches und wirksames Beweisverwertungsverbot kann nicht ausschließen, dass das Beweisergebnis auf anderen (rechtmäßigen) Wegen reproduziert werden könnte. Das erkennende Organ wäre psychologisch überfordert, wenn man von ihm verlangen würde, zur Kenntnis gelangte

Vorgänge aus seinem Bewusstsein zu verdrängen und nicht auf anderen Wegen der Erkenntnis zu verfolgen. Eine solche Selbstverleugnung, ein "Nichtwissensollen" was man tatsächlich weiß, wäre für das Verwaltungsorgan unzumutbar und wohl auch unmöglich (siehe nochmals *Stoll*, ÖStZ 1985, 122, 125). Dies zeigt aber wiederum, dass der Schutzzweck von Beweisverwertungsverboten nur darin bestehen kann, die Beachtung von Ermittlungsergebnissen, die gemessen an Grundsätzen eines rechtsstaatlichen Verfahrens nicht oder nicht auf die stattgefundene Art hätten gewonnen werden dürfen, bei der Entscheidung auszuschließen, dass aber das Beweisverwertungsverbot nicht verhindern kann, dass die dem Verwertungsverbot unterliegenden Ergebnisse (Einsichten) nicht zur Beschaffung weiterer Beweismittel dienen können (*Plückhahn*, SWK 1992, A V 1,4) und die verbotenerweise gewonnenen Erkenntnisse nicht mit Hilfe anderer (zulässiger) Beweise nachgewiesen und im Verfahren berücksichtigt werden dürfen.

Im gegenständlichen Fall haben die Ermittlungen des Finanzamtes weder gegen einfachgesetzliche noch gegen verfassungsgesetzliche Vorschriften verstoßen. Selbst wenn die Ermittlungen des Finanzamtes hinsichtlich der Anwesenheiten des Berufungsführers in W nicht verwertet werden dürften, wäre für den Berufungsführer nichts zu gewinnen, da auf Grund seiner Ausführungen in Reaktion auf diese Beobachtungen und der Aussage von Frau KS hinreichend erwiesen ist, dass er auch in W einen Wohnsitz hatte, sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich befunden hat und er folglich in Österreich ansässig im Sinne des Art 4 DBA-CH war.

Mit Schreiben vom 10. September 2008 hat das Finanzamt Bregenz dem Vertreter des Berufungsführers sämtliche Fotos noch einmal übermittelt und mitgeteilt, wer die Überwachungsmaßnahmen durchgeführt hat.

Eine mündliche Verhandlung ist erst im Rechtsmittelverfahren vor dem UFS vorgesehen. Zur Durchführung einer solchen Verhandlung bedarf es eines Antrages der Partei in der Berufung bzw im Vorlageantrag, was im gegenständlichen Fall unterblieben ist. Weiters wird eine solche durchgeführt, wenn es der Referent für erforderlich hält. Im gegenständlichen Fall ist eine solche nicht erforderlich, da der Sachverhalt auf Grund der vorbildlichen und umfassenden Ermittlungen des Finanzamtes Bregenz ausreichend geklärt ist. Zudem wurden die Ermittlungsergebnisse des Finanzamtes durch die Ausführungen von Frau KS und des Berufungsführers im Wesentlichen bestätigt. Lediglich die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes ist strittig. Wenn der Berufungsführer meint, dass die im gegenständlichen Fall vom Finanzamt vorgenommenen Erhebungen in der BAO nicht vorgesehen sind, so ist er darauf hinzuweisen, dass die Abgabenbehörden gemäß § 115 Abs 1 BAO von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen haben und dass gemäß § 166 BAO als

Beweismittel alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die vom Finanzamt durchgeführten Erhebungen waren, auf Grund der nur mangelhaften Mitwirkung des Berufungsführers an der Sachverhaltsermittlung, notwendig, zweckmäßig und auch verhältnismäßig.

Die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise deckt sich im Übrigen auch mit der Vorschrift des § 161 BAO, wonach die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen hat und soweit nötig, zu veranlassen hat, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen; wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält; sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern; schließlich hat sie wenn von der Abgabenerklärung abgewichen werden soll, dem Abgabepflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen.

Ein Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO erfordert, dass der Steuerpflichtige die Wohnung "innehalt", sie also jederzeit für die eigenen Wohnbedürfnisse nutzen kann. Dieses "Innehaben" muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Maßgebend sind dabei jeweils die tatsächlichen Verhältnisse, entscheidend ist die tatsächliche Verfügungsmacht.

Eine Wohnung iSd § 26 Abs 1 sind Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten. Die Wohnung muss nicht „standesgemäß“ sein.

Maßgebend ist die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Auf die subjektive Absicht und Einstellung kommt es nicht an. Entscheidend ist das objektive Moment der Innehabung unter den in § 26 Abs 1 genannten Umständen.

Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzen zu können. Die bloße Überlassung eines Zimmers zur vorübergehenden Nutzung reicht nicht.

Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen vor allem Eigentum (zB am Einfamilienhaus), Wohnungseigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht (§ 521 ABGB), aber auch familienrechtliche Ansprüche (zB des Ehegatten, vgl auch § 97 ABGB) in Betracht. Eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form ist nicht nötig.

Die polizeiliche Ab- und Anmeldung (§ 1 Abs 1 MeldeG) ist nicht entscheidend.

Die Wohnung muss nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilden. Man kann gleichzeitig mehrere Wohnsitze haben

Eine ununterbrochene tatsächliche Benützung ist nicht nötig; es reicht, wenn die Wohnung jährlich mehrere Wochen (2 bis 3 Monate) benutzt wird, wie es zB der Fall ist, wenn sich die Person in den Räumen zur Erholung, anlässlich eines Inlandsbesuches, zu Studienzwecken uÄ aufhält. Im Erk vom 4.12.1969, 310/69, hat der VwGH eine tatsächliche jährliche Benützung von etwa vier Wochen (im Jahr 1963 und 1965) bzw von zwei Monaten (im Jahr 1964) für die Annahme eines Wohnsitzes als ausreichend beurteilt.

Volljährige Kinder, die keine eigene Wohnung haben und bei ihren Eltern leben, haben dort einen sog abgeleiteten Wohnsitz; dasselbe gilt für Ehepartner. Die Eheschließung allein begründet jedoch noch nicht den gemeinsamen Wohnsitz. Auch der Lebensgefährte hat einen abgeleiteten Wohnsitz.

Unter Mittelpunkt der Lebensinteressen ist der Ort in jenem Staat zu verstehen, zu dem der Abgabepflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Bindungen hat. Entscheidend ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt idR eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Darunter sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehält. Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, mit anderen Worten alle Umstände, die den eigentlichen Sinn des Lebens ausmachen. Die stärkste persönliche Beziehung besteht im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt. Diese Annahme setzt die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen, voraus (vgl VwGH 22. 3. 1991, ZI 90/13/0073). Bei von der Familie getrennter Haushaltsführung kommt es auf die Umstände der Lebensführung, wie etwa eine eigene Wohnung, einen selbständigen Haushalt, gesellschaftliche Bindungen, aber auch auf den Pflichtenkreis einer Person und hier insbesondere auf ihre objektive und subjektive Beziehung zu diesem Wohnsitz an. Die auf die Wohnsitze entfallenden Aufenthaltszeiten sind ein bedeutsames quantitatives Kriterium dafür, wo der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer Person besteht (VwGH 18.1.1996, ZI 93/15/0145). Das Finanzamt war daher verpflichtet, die von ihm durchgeföhrten Ermittlungen zu tätigen, zumal die vom Berufungsführer vorgelegten Urkunden nicht geeignet

waren, abzuklären, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungsführers liegt. Zudem ist wie bereits ausgeführt das Finanzamt verfahrensbeherrschender Träger der Sachverhaltsermittlung. Das Finanzamt kann sich daher nicht vom Abgabepflichtigen vorschreiben lassen, welche Ermittlungen es zu tätigen und welche es zu unterlassen hat, zumal es dann in der Hand des Abgabepflichtigen liegen würde, die Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes zu torpedieren und die damit verbundene Steuerfestsetzung zu unterlaufen. Zudem kommt – wie bereits vom Berufungsführer richtig ausgeführt wurde – als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und zweckdienlich ist. Die vom Finanzamt vorgenommenen Ermittlungen waren zur Feststellung des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Berufungsführers geeignet und zweckdienlich. Dass Ermittlungen hinsichtlich des Mittelpunktes der Lebensinteressen in die Privatsphäre Dritter eingreifen, ist vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen worden. Zudem wurde dem Berufungsführer vom Finanzamt im Schreiben vom 22. Juni 2007 mitgeteilt, dass die Beurteilung der Ansässigkeit bzw des Mittelpunktes der Lebensinteressen sehr stark in die private Sphäre eines Steuerpflichtigen eingreift und demgemäß derartige Ermittlungen einer Behörde als Eingriff in die Privatsphäre verstanden werden. Dies muss so sein, da es bei der Beurteilung der Ansässigkeit bzw des Mittelpunktes der Lebensinteressen vor allem auf die persönlichen Beziehungen und Interaktionen ankommt. Vom Finanzamt war daher insbesondere das Verhältnis des Berufungsführers zu seiner Ex-Gattin und zu seinen Kindern zu untersuchen. Die Einbeziehung der Ex-Gattin und der Kinder des Berufungsführers in die Ermittlungen durch das Finanzamt war daher nicht rechtswidrig, sondern sogar geboten.

Der Antrag in der Berufung auf Einvernahme der Personen, die die Beobachtungen durchgeführt haben, ist ein Beweisantrag. Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema anzugeben. In der Vorhaltsbeantwortung vom 3. Oktober 2008 hat der Berufungsführer die Beweisthemen konkretisiert. Beweise sind aber nur insoweit aufzunehmen, als sie zur Feststellung des maßgeblichen abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich sind. Zu den einzelnen Beweisthemen führt der UFS aus:

Beweis, dafür dass Teleobjektive, Feldstecher und ähnliche technische Hilfsmittel verwendet wurden:

Es existiert kein Verbot zur Verwendung solcher technischer Hilfsmittel. Insbesondere existiert kein Beweisverwertungsverbot für mit solchen technischen Hilfsmitteln gewonnene Beweise. Der Antrag auf Zeugeneinvernahme zum Beweis dafür, dass Teleobjektive, Feldstecher oder andere technische Hilfsmittel verwendet wurden, ist daher als unbegründet abzuweisen, da es

für die Beurteilung des gegenständlichen Falles belanglos ist, ob Feldstecher bzw Teleobjektive bei der Beobachtung des Berufungsführers verwendet wurden.

Wer wann welche Beobachtungen gemacht hat und wie die Tabelle zustande gekommen ist:

Dem Berufungsführer wurde mitgeteilt, wer die Beobachtungen gemacht hat. Wann die Beobachtungen gemacht wurden, geht aus der Überwachungstabelle hervor. Für die Abgabenerhebung ist die Zuordnung der einzelnen Beobachtungen zu Dr.O bzw M irrelevant.

Weiters ist es irrelevant, warum die Überwachungsmaßnahmen bereits durchgeführt wurden, bevor der Berufungsführer aufgefordert wurde, Unterlagen vorzulegen, da wie bereits ausgeführt, im Abgabenverfahren die Offizialmaxime gilt.

Ob Dr.O oder M die einzelnen Beobachtungen gemacht haben ist ebenfalls belanglos. Das gilt auch für die Erhebungen in der Schweiz.

Wenn der Berufungsführer meint, dass die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise sicherlich unrichtig sei und dass hiezu Dr.O und M zu befragen seien, so ist er darauf hinzuweisen, dass auch im Abgabenverfahren der Grundsatz „iura novit curia“ gilt, dh, dass nur Tatsachen, nicht aber rechtliche Beurteilungen, Gegenstand von Beweisanträgen sein können.

Der Antrag auf Einvernahme von Dr.O und M war daher als unbegründet abzuweisen.

Der Antrag auf Auswertung des Notebooks zum Beweis dafür, dass noch weitere Fotos vorhanden sind:

Der Antrag ist als unbegründet abzuweisen, da im gegenständlichen Verfahren nur die Fotos verwertet wurden, die vom Finanzamt ausgedruckt wurden und die Ausdrucke in den Akt genommen wurden. Zudem misst der UFS den gegenständlichen Fotos kein großes Gewicht bei, da die technische Qualität dieser Fotos eher dürftig ist. Die Fotos runden lediglich das Bild ab, das durch die Beobachtungen des Finanzamtes und die diese bestätigenden Aussagen des Berufungsführers und Frau KS, gewonnen wurde. Selbst wenn man dem Berufungsführer folgt und auf Grund der schlechten Qualität der Fotos und der Nachbearbeitung am Computer, diese als Beweismittel nicht anerkennen würde, würde sich am Ergebnis der Beweiswürdigung nichts ändern.

Der Antrag, die Fotos von einem Sachverständigen auswerten zu lassen, zum Beweis dafür, wann die Fotos angefertigt wurden:

Die Beobachtungen des Finanzamtes wurden durch die Aussagen des Berufungsführers und von Frau KS im Wesentlichen bestätigt. Lediglich hinsichtlich dreier Tage wurden die Beobachtungen des Finanzamtes bestritten. Hinsichtlich dieser drei Tage hat der UFS dem

Vorbringen des Berufungsführers geglaubt. Der Beweisantrag ist daher als unbegründet abzuweisen.

Antrag auf Namhaftmachung der Personen der MÜG, die vor 2004 Erhebungen getätigt haben:

Im gegenständlichen Antrag wurde kein Beweisthema bekanntgegeben. Der Antrag ist daher als unbegründet abzuweisen. Zudem spielen im gegenständlichen Fall Erhebungen der MÜG vor dem Jahr 2004 keine Rolle. Entscheidend sind vor allem die Aussagen von Frau KS, des Berufungsführers und die Ermittlungen des Finanzamtes in den Jahren 2007 und 2008.

Antrag auf Vorlage der Reisespesenabrechnungen, um festzustellen, wann welche Reisen wohin zum Zwecke der Überwachung des Berufungsführers durchgeführt wurden:

Aus der dem Berufungsführer ausgehändigte „Überwachungstabelle“ geht hervor, wann welche Reisen unternommen worden sind. Ergebnisse allfälliger anderer Reisen wurden nicht verwertet. Der Beweisantrag ist daher wegen Irrelevanz als unbegründet abzuweisen.

Antrag auf Vorlage der Telefonüberwachungsprotokolle:

Die Behauptung, dass es offenkundig sei, dass das Telefon des Berufungsführers rechtswidrig überwacht worden sei, ist falsch. Die Verbindungsstücke wurden vom Berufungsführer dem Finanzamt Bregenz im Zuge seiner Einvernahme am 14. Februar 2008 vorgelegt. Da er höchstpersönlich diese Verbindungsstücke vorgelegt hat, ist davon auszugehen, dass ihm der Inhalt dieser – im Übrigen an ihn gerichteten Verbindungsstücke – bekannt ist. Es gibt daher keine Protokolle einer Telefonüberwachung.

Die Erhebungen in der Schweiz waren durchzuführen, um abklären zu können, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungsführers in der Schweiz oder in Österreich liegt, da aus den Angaben des Berufungsführers – wie bereits ausgeführt wurde – nicht ableitbar war, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen bzw die Ansässigkeit des Berufungsführer gelegen ist. Die Behauptung, dass das Grundstück des Vaters des Berufungsführers betreten wurde, ist eine Behauptung, die nicht erhärtet werden konnte und die von Dr.O und M bestritten wurde. Selbst wenn das Grundstück des Vaters betreten worden wäre, wäre der Berufungsführer in keinen Rechten verletzt worden.

Die meisten Beobachtungen wurden nach Ausführungen des Finanzamtes von öffentlichen Straßen aus gemacht. Lediglich das Nachbargrundstück BS 13 wurde gelegentlich betreten. Durch das Betreten des Nachbargrundstückes wurde der Berufungsführer aber in keinen Rechten verletzt.

Die Standorte von denen die Beobachtungen getätigt wurden, wurden im Rahmen des Lokalaugenscheines am 28. Oktober 2008 besichtigt. Mit Ausnahme des Nachbargrundstückes waren sämtliche Beobachtungsstandorte öffentliche Straßen (Gehsteige).

Wenn der Berufungsführer meint, dass der Grundsatz der Unmittelbarkeit einzuhalten ist, so ist er darauf hinzuweisen, dass im Abgabenverfahren eine unmittelbare Beweisaufnahme nicht erforderlich ist.

Das sogenannte Überwachungsprotokoll enthält das Datum und die Uhrzeit der Beobachtungen sowie den Inhalt der Beobachtungen. Sämtliche Beobachtungen beziehen sich auf die An- bzw Abwesenheit des Berufungsführers in W. Dieses Protokoll wurde dem Berufungsführer zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt. Es ist für den UFS nicht nachvollziehbar, warum er zu der Richtigkeit der Angaben in diesem Protokoll keine Stellungnahme abgeben kann, zumal er selbst ja am besten wissen muss, wo er sich an diesen Tagen aufgehalten hat. Zudem hat der steuerliche Vertreter in seinem Schreiben vom 12. März 2008 für eine Reihe von Terminen bekannt gegeben, wo sich der Berufungsführer aufgehalten hat und dadurch die Beobachtungen des Finanzamtes bestätigt. Zudem hat Frau KS ausgesagt, dass der Berufungsführer an den Wochenenden meistens ganztags und nachts sowie an einigen genau bezeichneten Tagen in W in seinem Haus in der Str gewohnt hat. An diesen Wochenenden hat er sich um die Erziehung der Kinder gekümmert und seinen besten Freund, der in der Nachbarschaft wohnte, besucht. Dabei handelt es sich im Jahr 2007 um 109 Tage. Nach den Angaben von Frau KS hat der Berufungsführer an weiteren 75 Abenden im Jahr 2007 die Kinder betreut (jeweils am Mittwoch und genau bezeichnete Tage an denen Frau KS für die Montessori-Einrichtungen, die die Kinder besucht haben, gearbeitet hat). Weiters sagte Frau KS aus, dass sie an 30 Abenden im Jahr 2007 Vorbereitungskurse für diverse Studienberechtigungsprüfungen besuchte. An ca 30%-40% dieser Abende habe der Berufungsführer die Kinder betreut. Der UFS geht daher davon aus, dass der Berufungsführer an zehn dieser Abende die Kinder betreut hat. Nach den Aufzeichnungen des Finanzamtes hat sich der Berufungsführer an 72 Tagen bzw Abenden in seinem Haus in W aufgehalten. Für 60 dieser Tage wurden die Beobachtungen des Finanzamtes von Frau KS bestätigt. Für einen dieser 60 Tage wurde vom Berufungsführer bestritten, dass er sich in W aufgehalten hat. Für zwei von den übrigen zwölf Tagen wurde vom Berufungsführer ebenfalls bestritten, dass er sich in W aufgehalten hat. Im Zweifel glaubt der UFS dem Berufungsführer, dass er sich an diesen drei Tagen bzw Abenden nicht in W aufgehalten hat. Da der Berufungsführer den Ausführungen von Frau KS und den Beobachtungen des Finanzamtes nicht widersprochen hat, geht der UFS davon aus, dass deren Angaben zum Aufenthalt des Berufungsführers im Jahr 2007 in W richtig sind und dass der Berufungsführer sich daher an mehr als 200 Tagen bzw Abenden im Jahr 2007 in W aufgehalten hat. In dieser Zeit hat er sich nach den

Ausführungen von Frau KS hauptsächlich um die Erziehung und Betreuung seiner Kinder gekümmert aber auch Kontakte zu seinem besten Freund in W gepflegt. Dies wird auch durch die Ausführungen des Berufungsführers in der Berufung und im Vorlageantrag bestätigt, wonach er sich gemeinsam mit seiner Ex-Gattin um die Erziehung seiner Kinder gekümmert hat und die Wochenenden meistens in W verbracht habe, um die Beziehung der Eltern zu den Kindern zu vertiefen.

Zudem hat Dr.O bei seinen Beobachtungen gewartet bis der Berufungsführer über die MS in Richtung SS fahrend an seinem Standort in der MS vorbeigekommen ist. Ein Irrtum in der Person des Berufungsführers ist somit für die morgendlichen Fahrten des Berufungsführers in Richtung Schweiz auszuschließen.

Es liegt daher kein vernünftiger Grund vor, an der Richtigkeit der vom Finanzamt Bregenz gemachten Beobachtungen zu zweifeln.

Die Ausführungen des Berufungsführers, wonach er, seine Kinder und seine Ehefrau (Berufung Seite 3) mit technischen Hilfsmitteln, die in die Intimität der einzelnen Personen eingreifen, beobachtet wurden, sind bloße Unterstellungen, die vom Finanzamt bestritten wurden. Die Bestreitung des Finanzamtes ist insbesondere auf Grund der vorgelegten Fotos, die insbesondere keine Personen beim Duschen abgebildet haben und der teilweise eher dürftigen Qualität der Fotos, glaubhaft. Die im Akt erliegenden Fotos – ausschließlich auf diese kommt es an – bilden lediglich Häuser, Autos und sich im Freien aufhaltende, bekleidete, Menschen ab. Eine Verletzung der Intimsphäre durch Erstellung solcher Fotos ist für den UFS nicht erkennbar. Selbst wenn solche Fotos erstellt worden wären, wäre der Berufungsführer in seinen Rechten nicht verletzt, da solche Fotos im gegenständlichen Verfahren nicht verwertet wurden. Selbst wenn Feldstecher bzw Teleobjektive verwendet worden wären, wäre die Verwertung von Beweismitteln, die mit Hilfe von Feldstechern bzw Teleobjektiven zu Stande gekommen sind, zulässig, da die BAO ein diesbezügliches Beweisverwertungsverbot nicht normiert.

Dass der Berufungsführer in der Schweiz arbeitet und dort auch einen Wohnsitz innehalt, ist unstrittig.

Die Ermittlungen des Finanzamtes Bregenz haben ergeben, dass der Berufungsführer im Beobachtungszeitraum Oktober 2007 22 mal, im November 2007 22 mal und im Dezember 2007 25 mal in seinem Haus in der Str in W, bzw sein PKW, versteckt in der Hofeinfahrt seines Vaters, gesehen wurde. Dem Ersuchen des Finanzamtes Bregenz, eine Aufstellung über seine Aufenthaltstage in Österreich für die Monate Oktober bis Dezember 2007 vorzulegen, hat der Berufungsführer nicht entsprochen. Da dem Berufungsführer die Aufstellung des

Finanzamtes hinsichtlich seiner Aufenthaltstage in W übermittelt wurde und er nur pauschal die Richtigkeit der Aufstellung bestritten hat, ohne konkret auf Mängel der Aufstellung einzugehen, er vielmehr im Schreiben vom 12. März 2008 für einzelne Tage die Beobachtungen des Finanzamtes Bregenz bestätigt hat, geht der UFS von der Richtigkeit der Aufzeichnungen des Finanzamtes Bregenz aus. Der Berufungsführer hat in seiner Einvernahme durch das Finanzamt Bregenz am 14. Februar 2008 ausgeführt, dass der PKW mit dem Kennzeichen SG ausschließlich von ihm benutzt werde. Daraus kann geschlossen werden, dass wenn dieser PKW in W gesehen wurde, sich der Berufungsführer ebenfalls in W aufgehalten hat. Zudem brachte der Berufungsführer im Schreiben vom 12. März 2008 vor, dass der Berufungsführer das Wochenende in W verbringe, um die Beziehung der Eltern zu ihren Kindern zu vertiefen und das gegenseitige Vertrauen zu erhalten. Weiters wurde in diesem Schreiben vorgebracht, dass der Berufungsführer seit 4. Februar 2008 auf Grund einer Verletzung in W wohne. In der Einvernahme vom 14. Februar 2008 führte der Berufungsführer aus, dass er im allgemeinen unter der Woche nach W komme, um die Kinder zu besuchen, dass er dann meistens dort esse und übernachte. Im Schreiben vom 4. Juni 2007 brachte der Berufungsführer vor, dass er am Mittwoch am Abend und manchmal am Wochenende seine Kinder besuche. Er besuchte seinen Vater in W ungefähr wöchentlich. Aus der vor der Bezirkshauptmannschaft Bregenz geschlossenen Vereinbarung geht hervor, dass der Berufungsführer unter anderem der Vater der am 23. Juli 2003, sohin ca vier Jahre nach der Scheidung von Frau KS, geborenen gemeinsamen Tochter (BF - KS) ist. Zudem bezeichnet der Berufungsführer Frau KS als seine Lebensgefährtin. In der Berufung hat er Frau KS gar als seine Ehefrau bezeichnet.

Auf Grund der Ermittlungen des Finanzamtes, die vom Berufungsführer zumindest teilweise bestätigt wurden, geht der UFS davon aus, dass der Berufungsführer über einen Wohnsitz in Österreich verfügt. Weiters spricht für das Vorliegen eines österreichischen Wohnsitzes, dass die vom Berufungsführer am 30. Oktober 2007 vorgelegte Bestätigung der Bank über die Zahlungen des Berufungsführers auf einen Tilgungsträger an den Berufungsführer mit Adresse Str in W gerichtet war. In den ebenfalls am 30. Oktober 2007 vorgelegten Kreditverträgen ist das Feld „Kreditnehmer (Vor- und Zuname/n, Geburtsdatum/-daten, Beruf/e, Anschrift/en)“ folgendermaßen ausgefüllt:

„BF
Str
[PLZ] W“

Auch dies spricht dafür, dass der Berufungsführer über einen Wohnsitz in W verfügt.

Aus der Tatsache, dass in den Beglaubigungsvermerken der Kreditverträge die Schweizer Adresse des Berufungsführer angeführt ist, ist für diesen nichts zu gewinnen, da er unstrittigermaßen auch über einen Wohnsitz in der Schweiz verfügt.

In der Einvernahme am 14. Februar 2008 brachte der Berufungsführer weiters vor: Zu seiner Schwester in W habe er normalen Kontakt. In der Schweiz habe er keine Kinder. Die Frage nach einer Lebensgefährtin in der Schweiz beantwortete der Berufungsführer nicht. Es kann daher nicht festgestellt werden, dass der Berufungsführer in der Schweiz über eine Lebensgefährtin verfügt. In der Schweiz habe er über mehrere Jahre einen Sprachkurs besucht. Er sei weder in der Schweiz noch in Österreich Mitglied bei Vereinen. Daraus geht klar hervor, dass der Berufungsführer sämtliche persönlichen Beziehungen zu Österreich (Kinder, Lebensgefährtin, Vater, Schwester, Freunde) hat. Da für den Mittelpunkt der Lebensinteressen die persönlichen Beziehungen wichtiger sind als die wirtschaftlich-beruflichen Beziehungen, liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungsführers in Österreich.

Das Vorbringen in der Berufung, dass der Berufungsführer in Österreich keine Familie habe, ist angesichts der Tatsache, dass in W seine Lebensgefährtin, seine beiden Kinder, sein Vater und seine Schwester wohnen, vollkommen widersinnig, haltlos und falsch. Im Übrigen widerspricht dies seinem Vorbringen im Vorlageantrag (Seite 4), wo er wieder von seiner Familie spricht. Zudem liegt, wie bereits oben ausgeführt, eine Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft von Herrn BF und Frau KS, sowie eine Wohn- und Wirtschaftsgemeinschaft von Herrn BF und seinen beiden Kindern vor. Ohne Vorliegen einer Geschlechtsgemeinschaft wäre es nicht möglich gewesen, dass Herr BF der Vater der ca vier Jahre nach der Scheidung von Frau KS geborenen Tochter der Frau KS wird. Im Vorhalt vom 22. Juli 2007 führte das Finanzamt unter anderem aus:

„Es liegt auch ein ungewöhnlicher Sachverhalt vor, wenn ein Ehegatte Jahre nach seiner Scheidung der geschiedenen Ehegattin sein Elternhaus zum Umbau und zur anschließenden Nutzung für sich, die Kinder und ihre Mutter samt Lebensgefährten überlässt. Und im gleichen Zeitraum ein zweites, gemeinsames Kind geboren wird. Ungewöhnlich ist der Sachverhalt jedoch nur insofern, dass behauptet wird, die beiden Ehegatten hätten nicht wieder zueinander gefunden.“

Der Berufungsführer hat es unterlassen, hiezu Stellung zu nehmen. Der UFS geht daher in Übereinstimmung mit dem Finanzamt Bregenz davon aus, dass auch folgende Tatsachen – die vom Berufungsführer im Schreiben vom 25. Oktober 2007 vorgebracht wurden – für das Vorliegen einer Lebengemeinschaft zwischen dem Berufungsführer und Frau KS sprechen:

1. Aufnahme von Krediten zum Umbau des dem Berufungsführer gehörenden Hauses in W in Höhe von insgesamt 300.000,00 €

2. Verfügungsmacht der geschiedenen Ehegattin über das Konto des Berufungsführers um die für den Umbau anfallenden Rechnungen zu bezahlen

3. Geburt eines gemeinsamen Kindes ca vier Jahre nach der Scheidung

Es ist völlig unglaublich, dass jemand mit dem Einkommen des Berufungsführers in ein zwar ihm gehöriges Haus, das angeblich aber nur von der geschiedenen Ehefrau, den gemeinsamen Kindern, der Mutter der geschiedenen Ehegattin, sowie dem Lebensgefährten der Mutter der geschiedenen Ehegattin bewohnt wird, 300.000,00 € investiert, ohne dass er dieses Haus bewohnt, dass er der geschiedenen Ehegattin, die nur über ein geringes Einkommen und kein nennenswertes Vermögen verfügt, die Verfügungsmacht über sein Konto, auf dem sich 300.000,00 € aus den Kreditverträgen befinden, einräumt und mit ihr Jahre nach der Scheidung ein gemeinsames Kind zeugt. Bestünde, wie vom Berufungsführer behauptet, keine Lebensgemeinschaft, hätte er nicht das Vertrauen in seine geschiedene Ehegattin gehabt, ihr diese 300.000,00 € zur Verfügung zu stellen. Weiters hätte er nicht mit ihr ein gemeinsames Kind gezeugt. Dieses große Vertrauen spricht eindeutig für das Vorliegen einer Lebensgemeinschaft zwischen dem Berufungsführer und Frau KS.

In der Eingabe vom 12. März 2008, mit der der Berufungsführer für viele Tage die Beobachtungen des Finanzamtes Bregenz bestätigt hat, brachte er wörtlich vor:

„BF und KS befassen sich, obwohl sie geschieden sind, eingehend mit der Erziehung ihrer Kinder. Daher besuchen beide Kinder derzeit Montessori Einrichtungen. KS hilft dort tatkräftig mit, was sehr viel Zeit in Anspruch nimmt. Daher muss BF auf die Kinder aufpassen. Dies gilt auch für die Zeit während KS den Kurs zur Erlangung der Studienberechtigungsprüfung besucht. Das Wochenende dient dazu die Beziehung der Eltern zu ihren Kindern zu vertiefen und das gegenseitige Vertrauen zu erhalten.“

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist bei einem geschiedenen Ehepaar kein großes Vertrauensverhältnis mehr gegeben. Das gemeinsame Verbringen der Wochenenden, um das gegenseitige Vertrauen zu vertiefen, spricht eindeutig dafür, dass erstens ein Wohnsitz des Berufungsführers in W gegeben ist und dass wiederum eine Lebensgemeinschaft zwischen dem Berufungsführer und Frau KS besteht. Auch spricht für den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungsführers in W die Tatsache, dass der Berufungsführer während der vielen abendlichen Abwesenheiten der Frau KS durch ihre Tätigkeit in den Montessori Einrichtungen, die von ihren Kindern besucht werden, und durch ihre Teilnahme am Kurs zur Erlangung einer Studienberechtigungsprüfung, die Kinder betreut.

Aus Punkt 5. des Scheidungsvergleiches vom 14. Juni 1999 geht hervor, dass die geschiedene Ehegattin des Berufungsführers die alleinigen Mietrechte an der Ehewohnung in L übernommen hat. Für den Fall des Nichtvorliegens einer Lebensgemeinschaft wäre es geradezu widersinnig, wenn der Berufungsführer seiner geschiedenen Ehegattin, ihrer Mutter

und deren Lebensgefährten, unentgeltlich – lediglich gegen Bezahlung der Zinsen aus den von ihm für den Umbau seines Hauses aufgenommenen Krediten und den Betriebskosten – sein Haus überlassen hätte, ohne dass er dazu verpflichtet war. Im Verfahren bezüglich Wohnbeihilfe führte Frau KS aus, dass sie an den Berufungsführer eine monatliche Miete in Höhe von 600,00 € zuzüglich Betriebskosten leiste. Ein schriftlicher Mietvertrag konnte nicht vorgelegt werden. Der Berufungsführer bestätigte im Wohnbeihilfenverfahren, dass ihm Frau KS 600,00 € monatlich Miete zuzüglich 137,00 € Betriebskosten bezahle. Aus dem Wohnbeihilfeakt ging ebenfalls hervor, dass die von Frau KS und den Kindern benutzte Wohnung 130 m² groß ist. Dies würde einer Miete von 4,61 € pro m² entsprechen, was fremdunüblich wenig ist. Wenn keine Lebensgemeinschaft vorliegen würde, hätte sich der Berufungsführer niemals darauf eingelassen, nur einen mündlichen unbefristeten Mietvertrag gegen ein unüblich niedriges Mietentgelt, das nach seinen Ausführungen in der Tilgung der Kreditzinsen besteht, abzuschließen, zumal er die Kosten für die Kreditrückzahlung zu tragen hat. Durch die Nutzung der Wohnung durch Frau KS und die Kinder wird die Wohnung und damit die von ihm getätigte Investition von 300.000,00 € abgenutzt. Wenn man dem Berufungsführer glauben schenken wollte, würde er von der Investition nicht profitieren, da die Nutzung der Wohnung und somit auch die Abnutzung seiner Investition ausschließlich durch Frau KS, die Kinder, die Mutter von Frau KS und deren Lebensgefährten erfolgen würde. Es ist daher vielmehr davon auszugehen, dass der Berufungsführer diese 300.000,00 € nur deshalb investiert hat, weil er wieder der Lebensgefährte von Frau KS ist.

Aus der Aussage des Berufungsführers bei der Einvernahme am 14. Februar 2008 geht hervor, dass die Mutter des Berufungsführers und deren Lebensgefährte unentgeltlich im Haus des Berufungsführers wohnen. Laut der am 30. Oktober 2007 vom Berufungsführer übermittelten Aufstellung über die Aufteilung der Betriebskosten beträgt die Wohnungsgröße der von der Mutter der Berufungsführerin und deren Lebensgefährten benutzten Wohnung 100 m². Es widerspricht vollkommen der Lebenserfahrung, dass jemand fremden Personen unentgeltlich eine 100 m² Wohnung überlässt, zumal ihm nach seinen eigenen Angaben für Übernachtungen in seinem Haus in der Str nur eine Couch im Wohnzimmer zur Verfügung steht.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 22. August 2008 brachte Frau KS vor, dass ihre Mutter und deren Lebensgefährte im Erdgeschoss des Hauses des Berufungsführers wohne und ihre Mutter 4.800,00 € pro Jahr an Frau KS bezahle. Dies seien die Kosten für die Montessori-Schule und den Montessori-Kindergarten. Selbst wenn man dies als Miete ansehen würde, wäre dies eine an Frau KS bezahlte Miete, die jedoch nicht Eigentümerin dieser Wohnung ist. Besteünde keine Lebensgemeinschaft zwischen dem Berufungsführer und Frau KS würde dieser der Mutter von Frau KS die Wohnung nicht gegen Bezahlung der Kosten für die Montessori-

Einrichtungen, die seine Kinder besuchen, überlassen, da er den Kindesunterhalt in Höhe von 1.125,00 CHF monatlich leistet und sich durch die Tragung der Kosten für die Montessori-Einrichtungen an der Höhe des von ihm zu leistenden Unterhalts nichts ändert. Die Tragung dieser Kosten kommt sohin ausschließlich Frau KS zugute. Selbst wenn man diese 400,00 € pro Monat als Miete an den Berufungsführer werten würde, würde dies zu einer Miethöhe von 4,00 € pro m² führen. Dabei handelt es sich um eine unüblich niedrige Miete.

Die unentgeltliche Überlassung dieser Wohnung kann nur dadurch erklärt werden, dass der Berufungsführer der Lebensgefährte von Frau KS ist und er daher bereit war, der Mutter seiner Lebensgefährtin die Wohnung prekaristisch zu überlassen.

Zudem trägt der Berufungsführer laut Schreiben vom 25. Oktober 2007 die Prämien für die Eigenheimversicherung.

Die Frage, warum der Berufungsführer bei längeren Aufenthalten in W regelmäßig im Hof seines Vaters parkt, hat er nicht beantwortet. Der UFS geht davon aus, dass er deshalb regelmäßig im Hof seines Vaters (ca 150 m von seinem eigenen Haus entfernt) geparkt hat, weil der Hof seines Vater nur schwer einsehbar ist und er dadurch den Schein seines ausschließlichen Schweizer Wohnsitzes leichter aufrecht erhalten konnte.

Auch die Tatsache, dass, wenn sich der Berufungswerber in der Schweiz aufhält, er fast ausschließlich mit Frau KS telefoniert (Verbindungsnnachweise Oktober und November 2007), deutet auf einen sehr engen Kontakt hin.

Auf Grund der oben dargestellten Beweiswürdigung sowie der Rechtslage ist aus den weitschweifigen Ausführungen, Vermutungen und Unterstellungen im Vorlageantrag für den Berufungsführer nichts zu gewinnen.

Zusammenfassend wird daher ausgeführt:

Für einen Wohnsitz in Österreich spricht:

1. Die hohe Anzahl der Aufenthaltstage im Beobachtungszeitraum in W.
2. Die Ausführungen des Berufungsführers, wonach er das Wochenende in W verbringe um die Beziehung der Eltern zu den Kindern zu vertiefen und das gegenseitige Vertrauen zu stärken.
3. Dass der Berufungsführer während seiner Verletzung in W wohnte.
4. Dass der Berufungsführer unter der Woche nach W kommt, um die Kinder zu besuchen, und meistens dort übernachtet.
5. Dass der Berufungsführer der Bank gegenüber als Adresse W angegeben hat.
6. Die Aufnahme von Krediten zum Umbau des dem Berufungsführer gehörenden Hauses in

W in Höhe von 300.000,00 €.

7. Die Verfügungsmacht der geschiedenen Gattin über das Konto des Berufungsführers, um die für den Umbau anfallenden Rechnungen zu bezahlen.
8. Die Geburt eines gemeinsamen Kindes mit der geschiedenen Ehegattin ca vier Jahre nach der Scheidung.
9. Die Bewohnung des Hauses in W durch die geschiedene Ehegattin und die Kinder auf prekaristischer Basis bzw gegen ein unüblich niedriges Entgelt ohne Mietvertrag und Überlassung einer Wohnung an die Eltern der geschiedenen Ehegattin ohne Mietvertrag und ohne Entgelt.

Auf Grund dieser Feststellungen, die vom Berufungsführer nicht überzeugend entkräftet werden konnten, gelangt der UFS in freier Beweiswürdigung zur Feststellung, dass der Berufungsführer über einen Wohnsitz in seinem Haus in der Str in W verfügt hat und dass der Berufungsführer sich häufiger an seinem Wohnsitz in Österreich als an seinem Wohnsitz in der Schweiz aufgehalten hat.

Abgerundet wird das Bild noch dadurch, dass der Berufungsführer seit 22. Juli 2008 seinen Hauptwohnsitz in der Str in W offiziell gemeldet hat.

Für den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich spricht:

Österreich	Schweiz
Lebensgefährtin	Arbeitsplatz
Kinder	Sprachkurs
Vater	
Schwester	
Freunde	
gesellschaftliche Kontakte	

Da für die Beurteilung des Mittelpunktes der Lebensinteressen die persönlichen Beziehungen wichtiger sind, als die wirtschaftlich beruflichen Beziehungen, liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungsführers in Österreich.

Der Berufungsführer ist gemäß § 1 Abs 2 EStG in Verbindung mit Artikel 15 Abs 1 und Artikel 23 Abs 2 DBO Ö-CH in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2008 wurden vom Finanzamt auf Grund der Angaben des Berufungsführers ermittelt. Hinsichtlich der Höhe der Einkommensteuervorauszahlungen hat der Berufungsführer nichts vorgebracht. Die Höhe der Einkommensteuervorauszahlungen ist auch nach Ansicht des UFS korrekt ermittelt worden.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen des angefochtenen Bescheides und der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 5. Dezember 2008