



Außenstelle Linz

Senat 1

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/0243-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Ernst Schietz Steuerberatung OEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

1. Beim Berufungswerber wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte dabei folgendes fest (Niederschrift der Betriebsprüfung vom 2. Oktober 2002):

Wohnsitz in Österreich: Herr Karl Z. habe seinen polizeilichen Wohnsitz in L. mit 2. Februar 1999 abgemeldet und bekanntgegeben, er verlege seinen Wohnsitz von Österreich nach Monaco. Mit Kaufvertrag vom 18. Oktober 1999 habe er das bis dahin als Bestandnehmer genutzte Grundstück P. 1 erworben. Das darauf befindliche Gebäude sei

während der Zeit des Bestandverhältnisses saniert worden und werde auch nach dem Erwerb sukzessive repariert und für Wohnzwecke adaptiert. So seien beispielsweise Fenster und Türen erneuert, Böden neu verlegt und Küche, Bad und Zentralheizung installiert worden. Laut Hrn. Z. sei mit diesen Arbeiten bereits 1992 (mit Beginn des Mietverhältnisses) begonnen worden. Das Gebäude befindet sich von der Lage her ähnlich einer Ritterburg auf einem bewaldeten Felsausläufer und sei von den untenliegenden Straßen und Gehwegen kaum erkennbar. Auf einem schmalen relativ steil ansteigenden Waldweg könne man jedoch die Toreinfahrt zumindest mit einem Geländewagen erreichen. Laut den amtlichen Wahrnehmungen des Gendarmeriepostens sei Herr Z. auch nach dem 2. Februar 1999 im Zuständigkeitsbereich gesehen worden, wobei sich die Aufmerksamkeit der Exekutive aus dem von Herrn Z. gefahrenen PKW der Marke Range Rover mit monegassischem Kennzeichen erkläre (Beilage 1). Der Verwalter des Forstreviers in P., in dessen Gebiet sich das genannte Grundstück P. 1 befindet, habe bestätigt, Hrn. Z. bzw. dessen abgestelltes Auto innerhalb der letzten Jahre mehrmals gesehen zu haben (Beilage 2).

Mit Gründung der Ludwig Z. GmbH im Dezember 1998 habe Herr Z. die Funktion des Geschäftsführers übernommen und übe diese Funktion bis dato aus. Auch würden Sozialversicherungsbeiträge an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft für Hrn. Z. einbezahlt. Im September 1999 sei vom Steuerberater dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass der PKW Bentley nicht in das Betriebsvermögen aufzunehmen sei. Dafür solle der PKW-Aufwand mit einer Basis von 18.000 Kilometer pro Jahr pauschaliert werden. Die relativ hohe Kilometerleistung sei damit begründet worden, dass Herr Z. auch Kunden in Wien und Italien zu besuchen habe. Diese vom Finanzamt akzeptierte Vorgangsweise sei auch von der Nachfolgegesellschaft übernommen und bis zum Jahresabschluss 2001 beibehalten worden. Daraus könne zwingend abgeleitet werden, dass Herr Z. eine bestimmte Zeit in L. anwesend gewesen sein musste. Laut niederschriftlicher Aussage eines Arbeitnehmers der Ludwig Z. GmbH sei Herr Z. im Zeitraum 1999 bis 2001 in unterschiedlichen Zeitabständen am Firmensitz in L. erschienen (Beilage 3). Laut niederschriftlicher Aussage eines technischen Angestellten des Kraftwerkes P. sei Herr Z. bzw. dessen geparktes Auto in unregelmäßigen Zeitabständen gesehen worden (Beilage 4).

Rechtliche Würdigung und steuerliche Folgen: Im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO besitze jemand dort einen Wohnsitz, wo er eine Wohnung innehabe unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Im Gebäude P. würden sich aufgrund der angeführten Ausgestaltung Räume befinden, die der Inhaber ohne wesentliche

Änderungen jederzeit benutzen könne und die ihm nach Größe und Ausstattung ein seinen Lebensverhältnissen entsprechendes Heim bieten würden, sodass eine Wohnung vorliege.

Das "Beibehalten" und "Benutzen" sei mit dem tatsächlichen Benutzen der Wohnung (zumindest mit einer gewissen Regelmäßigkeit) gegeben. Darauf lasse die in verschiedenen Zeitabständen und von verschiedenen Personen beobachtete körperliche Anwesenheit des Hrn. Z. in P. und L. schließen, ebenso wie die behaupteten Dienstreisen mit dem PKW Bentley. Auch die Entrichtung der Sozialversicherungsbeträge in Österreich lasse erkennen, dass weiterhin der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich verbleibe. Somit sei davon auszugehen, dass Herr Z. einen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO in Österreich auch nach seiner Wohnsitzverlegung nach Monaco beibehalten habe. An das Bestehen des inländischen Wohnsitzes sei die unbeschränkte Steuerpflicht geknüpft. Grundsätzlich sei somit das Welteinkommen des Hrn. Z. in Österreich steuerpflichtig.

Einkünfte aus Kapitalvermögen: Im Zuge einer Umgründung nach Art 3 UmgrStG sei im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG eine unbare Entnahme bei der Ludwig Z. GmbH als Verbindlichkeit eingestellt worden (nachdem das protokolierte Einzelunternehmen Z. rückwirkend mit 1. April 1998 in die neu gegründete GmbH eingebbracht worden sei). Für diese Entnahmeverbindlichkeit sei zwischen der GmbH und dem Gläubiger Z. eine 4%ige Verzinsung per anno vereinbart und 1999 bis 2001 vorgenommen worden. Die jährlich anfallenden über Aufwand verbuchten Zinsen seien nicht auf das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers Z. gebucht worden, sondern man habe diese Beträge einer Rückstellung zugeführt. Diese sei bis zum Wirtschaftsjahr 2001 aufgestockt worden. Eine Auflösung der Rückstellung sei nicht erfolgt. Dies mit der Begründung, dass man die Zinsen nicht auszahlen wolle. Herr Z. bestreite seinen Lebensunterhalt im Zeitraum 1999 bis 2001 durch Abhebungen von den Bankkonten der GmbH. Eine Gegenbuchung erfolge auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters, das zum Jahresende gegen die bestehende Entnahmeverbindlichkeit ausgeglichen werde. In den Einkommensteuererklärungen habe Herr Z. bekanntgegeben, dass er seit 1999 keine Einkünfte beziehe. Einnahmen seien einem Steuerpflichtigen dann zugeflossen, wenn er über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne. Bei Zinsen sei dies anlässlich der Auszahlung oder im Falle einer Gutschrift gegeben. Bei einer ernst zu nehmenden Verzinsung der Forderung hätte eine Gutschrift auf dem Verrechnungskonto erfolgen müssen, da die Zinsenlast eine Verbindlichkeit des Unternehmens darstelle und nicht als Rückstellung (eine der Höhe nach ungewisse Schuld) auszuweisen sei. Damit seien die Zinsen im Sinne des § 19 EStG 1988 im Zeitpunkt der Bilanzerstellung zugeflossen und stellten bei Hrn. Z. Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Folgende Einkünfte seien

zuzurechnen: Für 1999 in Höhe von 280.000 S, für 2000 in Höhe von 1.054.000 S und für 2001 in Höhe von 849.000 S.

2. Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide wurde in der Folge mit Schreiben vom 6. November 2002 Berufung eingelegt:

Es werde beantragt die Bescheide (für 1998 bis 2000) vollständig aufzuheben. (Beachte: Die Berufung wurde nach telefonischer Rücksprache zwischen Steuerberater und Finanzamt auf die Jahre 1999 bis 2001 korrigiert; dieser Zeitraum ist auch dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung in derselben Berufungsschrift zu entnehmen).

(a) Eine Wohnung müsse ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und sie müsse ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (VwGH 26.11.1991, 91/14/0041). Beim gegenständlichen Gebäude sei das nicht der Fall: Die Zufahrt zum Gebäude (200 Meter langer steil ansteigender Waldweg) sei im Sommer nur unter gefährlichen Umständen benutzbar und auch dann nur mit einem Geländefahrzeug. Im Winter sei die Zufahrt wegen der Schneelage mit jeder Art von KFZ unbenutzbar. Ab Januar sei sogar aufgrund von Vereisungen der Zugang oftmals zu Fuß unzumutbar und mit zu hohem Risiko verbunden. Dies führe unter anderem auch dazu, dass Heizöllieferungen mit herkömmlichen Tankfahrzeugen nicht möglich seien bzw. von den Fahrern verweigert würden.

Das Gebäude verfüge über keine frostsichere Wasserzuleitung und daher in den Wintermonaten über keine Wasserversorgung. Des weiteren verfüge das Gebäude nicht über übliche Standardeinrichtungen wie Telefonanschluss und Infrastruktureinrichtungen der Gemeinde (Wasser, Kanal und Müllabfuhr). TV-Empfang sei nicht möglich, außer mit einer Satellitenanlage, die seit 1999 nicht mehr verwendbar sei. Anlässlich der Wohnsitzverlegung ins Ausland seien auch die im Haus befindlichen Möbel übersiedelt worden. Ausgenommen davon seien nur Einbaumöbel wie eine Einbauküche (ohne Lebensmittel oder ähnliches) und ein Einbauschrank (leer). Darüber hinaus verfüge das Gebäude kaum über Möbel und Einrichtungsgegenstände. Im ganzen Haus gebe es keine Sachen des täglichen Lebens, wie Bettmatratzen, Bettzeug, Tuchent, Toilett-Badeartikel, Wäsche, Bekleidung, Essensvorräte (Kühlschrank, Gefriertruhe seit 1999 ausgeschaltet). In der Renovierungsphase (1995) sei zwar eine Heizungsanlage für das Gebäude errichtet worden, diese sei aber nicht kollaudiert und laut Bescheid des Gemeindeamtes nicht zum Betrieb zugelassen. Aufgrund der nicht in Anspruch genommenen Heizung sei auch noch nie ein Rauchfangkehrer beansprucht worden. Noch nie sei eine Postzustellung erfolgt, auch nicht Postwurfsendungen oder ähnliches (das Postamt wisse, dass das Haus verlassen bzw. unbewohnt sei).

Beim Lokalaugenschein anlässlich der Betriebsprüfung seien im ganzen Haus in erheblichem Umfang Spinnweben sichtbar gewesen. Auch die Haustüre sei (beim Öffnen) ebenso wie die Wasserhähne stark eingewebt gewesen. Auch dies sei ein sichtbarer Beweis für das Nichtvorhandensein eines Wohnsitzes gewesen. Im Haus befänden sich auch immer wieder Schlangen, was grundsätzlich nur in unbewohnten Häusern vorkomme.

Das Haus sei 1793 das letzte Mal bewohnt gewesen. 1957 sei ein Privatmuseum vom damaligen Betriebsleiter des Kraftwerkes errichtet worden. Dieser nütze das Haus auch nicht als Wohnung, sondern wohne in der beim Kraftwerk gelegenen Dienstwohnung. 1993 sei das Haus vom Bw. vorerst gepachtet, später gekauft worden und er habe mit der Renovierung begonnen, die bis heute noch nicht vollständig abgeschlossen sei. Es sollte eine Adaptierung als Wochenendhaus erfolgen. Dies habe sich mit dem Umzug 1999 ins 1.000 Kilometer entfernte Ausland erübrigt.

Das Gebäude sei zwar mit der Absicht erworben worden, es zu restaurieren und bewohnbar zu machen. In der Zwischenzeit sei aber der Wohnsitz von Österreich wegverlegt worden. Der Bw. halte sich in unregelmäßig aufeinanderfolgenden Zeiträumen kurzzeitig im Bereich des Gebäudes auf, um nach dem Rechten zu sehen und kümmere sich auch um das umgebende Waldgrundstück. Ein Wohnsitz werde dadurch aber nicht begründet. Keinesfalls lägen Umstände vor, die darauf schließen lassen würden, der Bw. würde im gegenständlichen Gebäude eine Wohnung beibehalten und benützen.

(b) Der Bw. habe erhebliche (Darlehens)-Forderungen gegenüber einer GmbH, deren alleiniger Gesellschafter er sei. Diesbezüglich würden von der GmbH Rückstellungen für noch nicht verrechnete Zinsen gebildet. Im Zuge der Betriebsprüfung sei nun dem Klienten ein Zufluss von Kapitaleinkünften unterstellt worden. Dies sei aber unrichtig. Zugeflossen sei eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, er also die volle Verfügungsmacht erhalte. Eine Einnahme müsse tatsächlich in das Vermögen des Empfängers übergegangen sein, er müsse über sie frei verfügen können. Der Umstand, dass die GmbH Rückstellungen für Zinsen gebildet habe, versetze den Klienten nicht in die Lage, über die Einnahme frei zu verfügen. Darüber hinaus müsse als zumindest zweifelhaft angesehen werden, ob die GmbH überhaupt in der Lage gewesen sei, die Zinsen zu finanzieren, da es sich um erhebliche Beträge handle. Die objektive und tatsächliche Verfügungsmacht sei daher nicht gegeben gewesen.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass der Bw. keinen Wohnsitz in Österreich habe und ihm die Zinsen nicht zugeflossen seien. Um positive Erledigung der Berufung werde ersucht.

3. Am 19. November 2002 nahm die Betriebsprüfung zur Berufung wie folgt Stellung:

(a) Das Grundstück "Schloss P." sei aufgrund seiner außergewöhnlichen Lage und Beschaffenheit grundsätzlich nicht mit herkömmlichen Wohngelegenheiten wie Einfamilienhäusern, Eigentumswohnungen oder ähnlichen Wohnmöglichkeiten vergleichbar. Daher seien auch sämtliche im Berufungsschreiben angeführten Argumente aus einer anderen Perspektive zu betrachten. Außerdem sei davon auszugehen, dass sämtliche jetzt als Wohnhindernisse angeführten Umstände von Anfang an bekannt gewesen seien, trotzdem sei das Grundstück gekauft und die in der Niederschrift angeführten (und im Berufungsschreiben nicht widersprochenen) Investitionen zur Wohnbarmachung getätigt worden.

Dieses von der Konzeption her für Wohnzwecke geeignete Gebäude werde dadurch nicht unbewohnbar und sei nicht deswegen als Wohnsitz im Sinne des § 25 BAO ungeeignet, weil die letzten 200 Meter zur Haustüre fallweise witterungsbedingt nur mehr zu Fuß zu bewältigen seien. Dies gelte ebenso für den nicht vorhandenen Telefonanschluß (im Handyzeitalter) und einer mit Schlingpflanzen überwachsenen Satellitenschüssel. Anwesende und nichtanwesende "Haustiere" hätten in dieser Betrachtung keine Relevanz und das Vorhandensein von Spinnweben am Haustürblatt sei eher eine Frage des Reinigungsintervall, denn ein Hinweis, dass das Haus unbewohnt sei. Die Gemeinde K. o. D. bestätige als zuständige Baubehörde die "nicht zum Betrieb zugelassene Heizungsanlage". Dies resultiere jedoch eher aus einer bis dato nicht eingereichten Baubewilligung und nicht aus einer eventuellen Funktionsuntüchtigkeit. Diese sei laut Gemeinde K. o. D sehr wohl gegeben. Ebenso dürfte eine Inanspruchnahme des Heizungssystems stattgefunden haben. Darauf deute eine (weil nicht gänzlich vergrabene) von der Behörde gefundene Ölleitung vom Gebäude hinunter zur Straße, durch die das Heizöl nach oben in einen Tank gepumpt werden könne.

Nicht vorhandene "Sachen des täglichen Lebens" (festgestellt im Zeitpunkt der im Vorhinein angekündigten Besichtigung des Gebäudes in Anwesenheit von Hrn. Z. und dem Steuerberater) stellten eine Momentaufnahme dar und eigneten sich daher nur sehr bedingt als Beweis für einen kontinuierlichen Zustand. Dies gelte eingeschränkt auch für Möbel. Postzustellung und Rauchfangkehrer würden sich naturgemäß erst mit der Legalisierung des Wohnsitzes bei den zuständigen Behörden (Baubewilligung, Kollaudierung, Anmeldung, Wohnsitz) einstellen. Inwieweit eine frostsichere Wasserleitung vorliege oder nicht, könne vom Prüfer nicht verifiziert werden.

(b) Bezuglich der Kapitaleinkünfte ergebe sich keine Ergänzung zum bestehenden Sachverhalt.

4. Am 28. November wurde seitens der Berufungsbehörde erster Instanz nachstehender Vorhalt an den Bw. versandt:

Wohnungen seien Räumlichkeiten, die ohne wesentliche Änderung zum Wohnen benutzt werden könnten. An Zweitwohnsitze würden geringere Anforderungen gestellt. Die Wohnung müsse nicht standesgemäß sein. Sogar Hotelzimmer könnten einen Wohnsitz begründen. Die tatsächliche Gestaltung sei maßgebend, nicht die subjektive Absicht. Entscheidend sei das objektive Moment der Innehabung. Polizeiliche An- und Abmeldung sei nicht entscheidend (nur in Zweifelsfällen). Indizwirkung hätten Angaben in der Haushaltsliste oder die Abmeldung des Telefons und die Tatsache, dass die Wohnung außer einigen Einbaumöbeln leer sei. Die Wohnung müsse nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilden. Man könne gleichzeitig mehrere Wohnsitze haben. Eine ununterbrochene tatsächliche Benützung sei nicht notwendig.

Sämtliche Poststücke des Finanzamtes seien bis zu der kürzlich erteilten Zustellungsbevollmächtigung an der Adresse "L., Pr. 3" zugestellt und auch behoben bzw. übernommen worden. Laut Einkommensteuererklärung für 2000 vom 6. Juli 2001 werde die Wohnanschrift mit dem dortigen Wohnsitz angegeben. Eine Mitteilung, dass der Wohnsitz ins Ausland verlegt worden sei, wäre bis dato nicht eingelangt. Dies sei erst im Rahmen der Betriebsprüfung bekanntgeworden. Dazu habe die polizeiliche Abmeldung des Wohnsitzes nur Indizwirkung.

Bis September 2001 seien Poststücke laut Niederschrift mit Hrn. D. von diesem in Empfang genommen und an den Bw. weitergegeben worden. Von wem seien ab diesem Zeitpunkt einlangende Poststücke in Empfang genommen worden?

Im Telefonbuch 2002 sei für den Bw. ebenfalls die Adresse "L., Pr. 3" unter Angabe der Handynummer angeführt worden. Welche Wohngelegenheit bestehe für den Bw. an dieser Adresse (Unterkunftgeber)? Wie oft und wie lange habe sich der Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren und Folgejahren an dieser Adresse aufgehalten?

Wie oft und wie lange habe sich der Bw. in den gegenständlichen Jahren in P. aufgehalten? Halte er sich regelmäßig in P. auf? Wo habe er bei Österreichaufenthalten Unterkunft genommen (Unterkunftgeber)? Für welche Zwecke sei Schloss P. angeschafft worden, als Urlaubaufenthalt, Unterkunft für Österreichaufenthalte usw.? Wie solle Schloss P. in Zukunft genutzt werden? Es werde ersucht eine Gegenüberstellung der Aufenthaltstage Österreich/Monaco zu übermitteln.

Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass für die Wohnsitzbegründung bereits die Verfügungsgewalt bzw. das Innehaben einer Wohnung genüge. Es sei nicht wichtig, dass der

Steuerpflichtige diese Wohnung auch regelmäßig benütze, aber er müsse sie jederzeit für seinen Wohnbedarf nützen können. Dies treffe nach Ansicht des Finanzamtes jedenfalls für Schloss P. zu. Um Stellungnahme werde ersucht.

5. Der Vorhalt wurde vom Bw. mit Schreiben vom 20. Dezember 2002 wie folgt beantwortet:

Der Umstand, dass sämtliche Poststücke an die Adresse L., Pr. 3 zugestellt worden seien, sei kein Hinweis dafür, dass der Bw. in Österreich einen Wohnsitz habe. Es handle sich bei dieser Adresse um den Sitz der Ludwig Z. GmbH, deren Alleineigentümer er sei. Unter der Adresse Pr. 3 sei ein Briefkasten angebracht, wo die Post zugestellt werde.

Zur Aussage dass der Bw. dem Finanzamt nicht mitgeteilt habe, dass er den Wohnsitz ins Ausland verlege sei anzuführen, dass dem Finanzamt nur Umstände angezeigt werden müssten, die von abgabenrechtlicher Bedeutung seien. Da der Bw. in dieser Zeit über keinerlei steuerpflichtige Einkünfte (da weder ein Wohnsitz vorgelegen, noch ein Zinsenzufluss erfolgt sei) verfügt habe, sei eine derartige Anzeige nach seinem Dafürhalten nicht notwendig gewesen.

Zur Frage, warum die Adresse L., Pr. 3 im Telefonbuch für die Handynummer angeführt sei, müsse festgehalten werden, dass es sich hierbei um die Adresse der Ludwig Z. GmbH handle. Beim Handy handle es sich um ein Firmenhandy, weshalb die Rechnungsanschrift der Sitz der Gesellschaft sei. An der Adresse Pr. 3 habe im gegenständlichen Zeitraum keine Wohngelegenheit bestanden. Das Haus sei zur Gänze (vom Dach bis zum Keller) vermietet.

Zur Frage wie oft sich der Bw. in Schloss P. aufhalte sei anzuführen, dass er immer wieder in unregelmäßigen größeren Zeitabständen bei seiner Liegenschaft nach dem Rechten sehe. Dies betreffe sowohl das Haus als auch den umliegenden Wald. Nachdem diese Kontrollfahrten nach Schloss P. abgeschlossen gewesen seien, habe es keinen Grund gegeben, länger im leeren Gebäude zu verweilen.

Zur Frage, wo der Bw. bei seinen Österreichaufenthalten Unterkunft genommen hätte werde festgestellt, dass Anwesenheiten in Österreich nur dann gegeben gewesen seien, wenn er in Österreich auch etwas zu tun gehabt habe. Bei jeder Anreise müsse er 1.000 Kilometer zurücklegen, was sehr kostenintensiv sei. So erscheine er hauptsächlich zu Amtsterminen, Gerichtsverhandlungen, Anwaltsbesprechungen oder Besprechungen mit dem Steuerberater.

Danach fahre er generell umgehend am selben Tag zurück. Dabei sei es vorgekommen, dass er einen Zwischenstopp bei seiner Freundin einlege, die in München wohne. Es sei auch vorgekommen, dass er dort mehrere Tage verbracht habe. Darüberhinaus habe es auch gelegentliche "One-Night-Stands" in Linz gegeben, die jedoch in der "Natur der vernunftlosen

männlichen Seele" begründet gewesen seien und nicht darin, dass er einen neuen Wohnsitz habe begründen wollen. Schloss P. hätte ursprünglich Zweitwohnsitz werden sollen. Die Renovierung sei aber nie abgeschlossen worden, sodass die Liegenschaft, wie sie sich derzeit darstelle, als Wohnsitz nicht geeignet sei.

Zur Frage, warum der Bw. die Liegenschaft P. angeschafft habe, führe er aus, dass er dies primär als Wertanlage gesehen habe. Der Kaufpreis sei sehr günstig gewesen und es könne davon ausgegangen werden, dass es sich dabei um ein gutes Investment handle. In der Zeit von 1993 bis 1999 habe der Bw. beabsichtigt, die Liegenschaft zu sanieren und bewohnbar zu machen. Nach dem Umzug ins Ausland 1999 sei es wieder in den Dornröschenschlaf zurückgefallen. Auch der Vorbesitzer habe es aufgrund der bekannten Schwierigkeiten nicht als Wohnsitz sondern als heimatliches Museum genutzt. Es sei nicht auszuschließen, dass der Bw. in ferner Zukunft die Sanierung des Objektes abschließe und in P. einen Wohnsitz begründen werde.

Der Bw. verfüge über keine Aufzeichnungen, welche Tage er in Österreich und welche er in Monaco verbracht habe. Er sei jedoch in den letzten Jahren fast ausschließlich nur für Behördetermine nach Österreich gekommen.

Auch wenn an Zweitwohnsitze nur geringere Anforderungen zu stellen seien, so müsse doch für das Vorliegen eines Wohnsitzes eine Wohngelegenheit vorliegen, diese bestehe aber im gegenständlichen Fall nicht.

6. Mit Schreiben vom 8. Mai 2003 versandte die Berufungsbehörde erster Instanz einen weiteren Vorhalt an den Bw.:

Ein Betrag sei gemäß § 19 Abs.1 EStG 1988 dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen könne. Eine Verfügungsmacht werde nur dann anzunehmen sein, wenn die GmbH zahlungsunfähig gewesen sei. In der Berufung werde ausgeführt, dass es als zweifelhaft angesehen werden müsse, ob die GmbH überhaupt in der Lage gewesen sei, die Zinsen zu finanzieren, da es sich um erhebliche Beträge gehandelt habe. Zahlungsunfähigkeit setze ein dauerndes Nichtzahlenkönnen voraus, während eine Zahlungsstockung im allgemeinen dann anzunehmen sei, wenn lediglich vorübergehend und kurzzeitig ein Mangel an Zahlungsmitteln bestehe, der durch alsbaldige Mittelbeschaffung wieder behebbar sei (zB durch kurzfristig mögliche Verwertung vorhandener Aktiva oder Aufnahme eines Überbrückungskredites). Für die Beurteilung der Zahlungsunfähigkeit sei auch von Bedeutung, ob der GmbH die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukomme, sollte sie im gegebenen Zeitpunkt nicht über

genügendbare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtungen Barmittel zu verschaffen. Der Bw. werde daher ersucht mitzuteilen und nachzuweisen, ob bzw. über welche Zeiträume die GmbH dauernd zahlungsunfähig gewesen sei, alle fälligen Schulden zu bezahlen.

7. Mit Schreiben vom 22. Mai 2003 beantwortete der Bw. den Vorhalt vom 8. Mai 2003:

Ein Zufluss liege vor, wenn der Empfänger über den Geldbetrag tatsächlich und rechtlich verfügen könne. Der Bw. stimme aber mit der Betriebsprüfung nicht überein, dass die Verfügungsmacht nur dann nicht angenommen werden könne, wenn die GmbH zahlungsunfähig sei. Dem Bw. seien die Geldbeträge überhaupt nicht zugeflossen, er habe daher in keiner Weise darüber verfügen können. Nicht einmal Gutschriften in den Büchern des Schuldners oder die Zustellung von Gutschriftsanzeigen hätten ein Zufließen beim Bw. bewirkt, weil damit noch keine Verfügungsmacht über die gutgeschriebenen Beträge erlangt worden sei (VwGH 18.1.1983, 82/14/0076, 0086, 0087). Im Umstand, dass die Schuldnerin für noch nicht verrechnete Zinsen Rückstellungen gebildet habe, könne keinesfalls eine Verfügungsmacht des Bw. erblickt werden. Die Beantwortung der Frage, ob die Schuldnerin zahlungsunfähig gewesen sei oder nicht, erscheine daher als unerheblich.

8. Die Berufung wurde am 11. Juni 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

(a) Am 9. Juli 2003 wurde von der Berufungsbehörde ein Vorhalt an den Bw. versandt:

(1) Mit Schreiben vom 7. November 2002 sei ein Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt worden. Da dieser Antrag nicht in der Berufungsschrift gestellt worden sei, wäre er verspätet. Eine mündliche Verhandlung sei demgemäß nicht durchzuführen.

(2) Zur Frage eines Wohnsitzes sei nach den vorliegenden Unterlagen und Aussagen (die Zeugenaussagen wurden bereits in Kopie überlassen) folgendes festzuhalten: Der Betriebsprüfer habe in P. nachstehende Räumlichkeiten und Umstände vorgefunden: Wohnräume mit Sitzecke (Sitzgelegenheit), Bett und Tisch; ein WC; ein Bad mit Badewanne ohne Tür; eine Küche mit Kühlschrank (ohne Lebensmittel) und Einbauschränke.

Zudem gebe es zahlreiche Hinweise aus den Jahren 2001 und 2002 darauf, dass sich der Bw. ständig im Inland aufhalte: Ein Aktenvermerk des (bei P.) befindlichen Gendarmeriepostens mit Feststellung des Antreffens des Range Rover an folgenden Tagen liege vor:

9. und 10. Dezember 2001, 12. Dezember 2001, 23. Dezember 2001, 29. Dezember 2001, 19. Januar 2002, 30. März 2002, 15. Mai 2002, 10. Juni 2002, 14. Juli 2002, 29. August 2002; desgleichen ein Aktenvermerk über Organmandate der Gendarmerie für den Range Rover

(3. Januar, 8. Januar, 11. Juni, 10. Juli, 11. Juli, 29. Juli, 30. Juli, 5. August, 8. August 2002) und Bentley (7. April, 22. April, 19. November, 20. November, 26. November 2002). Eine Reihe weiterer Aufenthaltstermine ergebe sich aus verschiedenen Behördengängen, aus den vom Bw. selbst eingereichten Unterlagen (Erklärungen, Umsatzsteuervoranmeldungen) und diversen offiziellen Aufenthaltsterminen im Rahmen der Umbauten beim Schloss P.

Aus den genannten Gründen gehe der Unabhängige Finanzsenat vom Vorhandensein eines Wohnsitzes aus, da bereits eine Wohnmöglichkeit ausreiche, ohne dass ein dauernder Aufenthalt gegeben sein müsse.

(3) Was den strittigen Zufluss betreffe sei festzuhalten, dass einerseits eine Verbindlichkeit aus der Einbringung vorliege und die abrefenden Zinsen Forderungen des Bw. darstellten, die am Jahresende fällig würden, sodass eine Rückstellungsbildung nicht in Frage komme. Welches Hindernis einer Auszahlung entgegengestanden wäre sei nicht ersichtlich, zumal jedes Jahr auch entsprechende Barentnahmen aus der GmbH erfolgt seien. Es sei daher von einem Zufluss der Zinsen auszugehen. Eine Auflösung der Rückstellung erfolge nur deshalb nicht, weil sich der Bw. (wie er dies laut BP-Niederschrift vom 2. Oktober 2002 unwidersprochen gegenüber dem Betriebsprüfer formuliert habe) die Zinsen nicht auszahlen lassen wollte. Damit habe der Bw. aber bereits über die Beträge verfügt.

(4) Allfällige Beleg- oder Akteneinsichten könnten bis zum 25. Juli 2003 erfolgen. Die Nichtabgabe einer Stellungnahme bis zum genannten Termin hindere den Abschluss des Berufungsfalles nicht. Diesfalls sei die Berufungsentscheidung umgehend zu erlassen.

(b) Mit Schreiben vom 22. Juli 2003 wurde der Vorhalt wie folgt beantwortet:

Mündliche Verhandlung:

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sei in Ergänzung der Berufung innerhalb offener Rechtsmittelfrist am 7. November 2002 gestellt worden. Er sei somit Teil der Berufungsschrift und nach Rechtsmeinung des Bw. nicht als verspätet anzusehen.

Wohnsitz:

Die Position des Bw. zur Frage, ob in Österreich ein Wohnsitz vorliege oder nicht, sei in der Berufung vom 6. November 2002 und im Schreiben vom 20. Dezember 2002 ausführlich dargestellt worden. Kurz zusammengefasst sei man aus folgendem Grund der Meinung, dass ein Wohnsitz in Österreich nicht vorliege: Für das Vorliegen eines Wohnsitzes sei das Innehaben einer Wohnung notwendig. Dafür, dass man bei Räumlichkeiten von einer Wohnung ausgehen könne, seien gewisse Mindeststandards (entsprechende Zufahrt zum

Gebäude, frostsichere Wasserzuleitung, Telefonanschluss, Kanal, Wasser, Müllabfuhr etc.) notwendig. Da in diesen Bereichen große Mängel bei den gegenständlichen Räumlichkeiten gegeben seien, könne vom Vorliegen einer Wohnung nicht ausgegangen werden. Unbestritten erweise habe der Klient, wie im Schreiben angeführt, die sich in seinem Eigentum befindliche Liegenschaft immer wieder aufgesucht. Dieser Umstand sei jedoch als Indiz für das Vorliegen einer Wohnung ungeeignet. Im Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates werde die Liegenschaft als "Schloss" bezeichnet. Dieser Begriff sei für das gegenständliche Gebäude absolut unzutreffend. Die Durchführung einer Besichtigung, zu der ein oder mehrere Mitglieder des UFS eingeladen seien, würde nach Ansicht der Rechtsvertretung ein sehr zweckmäßiges Mittel zur Feststellung des Vorliegens oder Nichtvorliegens eines Wohnsitzes sein.

Zufluss:

Im Schreiben sei angeführt, dass die Zinsen aus einer Forderung des Bw. mit Jahresende fällig würden. Für den Bw. sei nicht ersichtlich, aus welchem Titel der UFS die Fälligkeit der Zinsen zum Jahresende ableite. Davon abgesehen, könne ein Zufluss nur in Verbindung mit der Verschaffung einer Verfügungsmacht vorliegen. Wie im Schreiben des Bw. vom 22. Mai 2003 angeführt, könne im Umstand, dass die Schuldnerin für noch nicht verrechnete Zinsen Rückstellungen gebildet habe, kein Zufluss erblickt werden. Auch wenn es sich bei der Geschäftsführung der GmbH und beim Gläubiger um ein und dieselbe Person handle, seien die beiden Sphären getrennt zu betrachten. Faktum bleibe, dass der Gläubiger die Zinsen noch nicht verrechnet habe und sie ihm aus diesem Grund noch nicht zugeflossen sein könnten.

9. Folgende Unterlagen, Aussagen und Darstellungen sind für die Beweiswürdigung heranzuziehen:

(a) Aktenvermerk des Gendarmeriepostens beim Schloss P. vom 30. September 2002: Das Fahrzeug mit dem Kennzeichen C 9005, Marke Range Rover sei im Zuge des Außendienstes festgestellt worden am 9. und 10. Dezember 2001, 12. Dezember 2001, 23. Dezember 2001, 29. Dezember 2001, 19. Januar 2002, 30. März 2002, 15. Mai 2002, 10. Juni 2002, 14. Juli 2002, 29. August 2002.

(b) Niederschrift mit F.H. vom 27. September 2002:

Als Verwalter des Forstreviers im Raume des Schloss P. konnte ich in Ausübung meiner Tätigkeit (zwei bis drei mal wöchentlich anwesend) folgende Beobachtungen machen. Im

Zeitraum Januar bis Dezember 2000 habe ich Herrn Z. bzw. seinen PKW ca. zehn bis zwanzig Mal in P. gesehen. Auch im Winter wurde Herr Z. von mir in P. angetroffen.

(c) Niederschrift mit R.D. vom 1. Oktober 2002:

Ich war von 1997 bis 2001 bei der Firma Z. bzw. der Ludwig Z. GmbH als Uhrmacher beschäftigt. Als Herr Z. nach Monaco übersiedelte, wurden sämtliche geschäftlichen Abläufe von mir erledigt, teilweise nach telefonischer Absprache mit Herrn Z. Eingehende Post wurde von mir übernommen (bis September 2001) und gesammelt. In unregelmäßigen Zeitabständen (von vierzehn Tagen bis anderthalb Monate) erschien Herr Z. in Linz, übernahm die an ihn gerichtete Post, kontrollierte die Kassastände etc. und verschwand wieder. Auch die Tageslosungen wurden von mir bei dieser Gelegenheit übergeben. Von einem firmeneigenen PKW der Marke Bentley ist mir nichts bekannt. Ich habe dieses Auto zwar einmal gesehen, dass dies aber das Firmenauto gewesen sein soll, habe ich nicht gewusst. Ich bin auch nie damit gefahren. Ich habe seit meiner Kündigung keinerlei Kontakte mit Herrn Z.

(d) Niederschrift mit J.G. vom 2. Oktober 2002:

Im Zuge meiner Tätigkeit als technischer Angestellter im Kraftwerk P. konnte ich im Hinblick auf die Anwesenheitshäufigkeit des Herrn Z. in P. folgende Beobachtung machen. Seit 1999 konnte ich Herrn Z. in unregelmäßigen Zeitabständen vorbeifahren bzw. sein geparktes Auto gegenüber dem Kraftwerk abgestellt sehen. Zur Häufigkeit der Anwesenheit bzw. des Antreffens kann ich keine konkreten Angaben mehr machen.

(e) Weitere zeitliche Informationen betreffend die Anwesenheit des Bw. im Inland:

2. Februar 1999: Der Bw. meldet sich beim Meldeamt nach unbekannt ab. 3. März 1999: Der Bw. legt seine Pläne für das Haus Pr. 3 dem Gestaltungsbeirat vor.

(f) Die Einzelfirma Ludwig Z. wurde im Jahr 1998 (mit Einbringungsvertrag vom 12. Dezember 1998) gemäß Art 3 Umgründungssteuergesetz in die Ludwig Z. GmbH eingebrochen. Die betriebliche Liegenschaft wurde mittels eines Privatgutachtens (gerichtlich beeideter Sachverständiger) auf rund 50.000.000 S geschätzt. Aufgrund des hohen Schätzwertes der Liegenschaft konnte in der Folge eine Barentnahme in Höhe von 30.000.000 S durchgeführt werden (Konto Verbindlichkeit aus rückbezogener unbarer Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG: Stand 31. März 1999 mit 27.739.162,77 und 31. März 2000 mit 24.968.896,36 S). In den Prüfungsjahren wurden jeweils "Privatentnahmen" gegen die unbare Entnahme ausgebucht (so 1999 in Höhe von 2.260.837 S und 2000 in Höhe von 2.770.266 S). Unter anderem durch Kreditaufnahme bei

der R.-Bank wurde diese Entnahmeverbindlichkeit im Jahre 2001 auf 2.956.545,58 S abgesenkt.

(g) Im Zuge einer Besichtigung des Gebäudes P. am 19. September 2002 in Gegenwart von Herrn Z. und seinem Steuerberater stellte der Betriebsprüfer unter anderem folgendes fest: Er habe eine eingerichtete Küche, ein Bad, ein WC und zwei Wohnräume angetroffen. Eine Zentralheizung sei in letzter Zeit eingebaut worden. Das Gebäude mache den Eindruck, als ob es in den letzten Jahren generalsaniert worden wäre. Laut Herrn Z. lägen die zuführenden Wasserleitungsrohre wegen des steinigen Bodens nicht tief genug, sodass bei strengerem Frost die Wasserversorgung nicht entsprechend funktioniere.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Die in der obigen Sachverhaltsdarstellung angeführten Umstände und Ermittlungsergebnisse sind (soweit sie nicht ausdrücklich in den nachfolgenden Punkten als strittig angeführt und gewürdigt werden) der rechtlichen Beurteilung zugrunde zu legen.

2. Abhaltung einer mündlichen Verhandlung:

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO ist über die Berufung eine mündliche Verhandlung abzuhalten, wenn eine Partei dies in der Berufung oder im Vorlageantrag beantragt. Wird dagegen die Durchführung der mündlichen Verhandlung erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben vorgebracht, besteht kein Rechtsanspruch (Ritz, § 284 BAO, Tz 1, BAO-Kommentar) und zwar auch dann nicht, wenn das ergänzende Schreiben noch innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird (VwGH 16.2.1994, 90/13/0071: Es genügt demnach nicht, wenn ein darauf abzielendes Begehr in einem späteren Schriftsatz, sei es auch noch innerhalb der Berufungsfrist, vorgetragen wird).

Im gegenständlichen Fall wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht in der Berufungsschrift (vom 6. November 2002), sondern erst in der Folge in einem Schreiben vom 7. November 2002 gestellt. Der Antrag ist daher verspätet. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die aufgrund der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide in späterer Folge von der Veranlagung noch einmal am 22. November 2002 (an den Steuerberater) zugestellt wurden, da die auf den Steuerberater lautende Änderung der Zustellverfügung (anzusetzen mit 7. November 2002) erst nach der Zustellung der nach Abschluss der Betriebsprüfung versandten Bescheide (vom 9. Oktober 2002, Hinterlegung des BP-Berichtes

am 16. Oktober 2002) erfolgte und somit die ursprüngliche Zustellung an den Bw. rechtswirksam erfolgt ist.

3. Vorliegen eines Wohnsitzes und unbeschränkte Steuerpflicht:

(a) In Fällen mit Doppelwohnsitz in Österreich und anderen Ländern mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht, ist für die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen maßgeblich. Im Februar 1999 meldete sich der Bw. aus Österreich ab und verlegte den Wohnsitz nach Monaco. Das mit Frankreich abgeschlossene DBA kann aber auf Monaco nicht angewandt werden (ecolex 1994, 430). Für die unbeschränkte Steuerpflicht ist im vorliegenden Fall daher auf das Vorliegen eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes abzustellen und nicht auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen. Ein gewöhnlicher Aufenthalt liegt nicht vor.

(b) Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehält unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Entscheidend ist die tatsächliche Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (VwGH 23.5.1990, 89/13/0015). Selbst ein Wohnwagen kann zur Wohnung werden, wenn er mit Grund und Boden fest verbunden ist und einen Wasser- und Stromanschluss besitzt. Auch Garconnieren (VwGH 26.6.1984, 84/14/0216) einfach eingerichtete Zweitwohnungen, Ferien- oder Urlaubswohnungen können einen Wohnsitz (s. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-HB, § 1, Tz 10) begründen. Die ständige Benützung der Wohnung ist nicht Voraussetzung für das Vorliegen eines Wohnsitzes (VwGH 5.9.1969, 689/69), der Steuerpflichtige muss sie nur jederzeit für seinen Wohnbedarf benutzen können.

(c) Folgende Gründe sprechen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im vorliegenden Fall für das Vorliegen eines Wohnsitzes:

(1) Das bezeichnete Gebäude wurde bereits in der Anmietphase (ab 1992) laufend adaptiert. Laut Berufungsschreiben vom 6. November 2002 wurde es auch in der Absicht erworben, es zu restaurieren und bewohnbar zu machen. Nach der unwidersprochenen Darstellung der Betriebsprüfung wurden entsprechende Reparaturen und Installationen auch tatsächlich durchgeführt (Fenster, Türen, Böden, Küche usw.). Im Schreiben vom 20. Dezember 2002 gibt der Bw. überdies an, es sei nicht auszuschließen, dass er in ferner Zukunft die Sanierung

des Objektes abschließe und in P. einen Wohnsitz begründe. Aufgrund dieser Umstände ist klar ersichtlich, dass der Bw. das Objekt zum Zwecke des Wohnens erwerben wollte, es permanent saniert hat und es nach seiner Rückkehr aus Monaco wiederum laufend (und nicht nur fallweise wie zur Zeit) benützen will, sodass die unter Punkt 3b definierte Voraussetzung für das Vorliegen eines Wohnsitzes (.."die Wohnung beibehalten und benützen wird"...) erfüllt ist.

(2) Der Betriebsprüfer hat anlässlich einer Besichtigung des Gebäudes (der Vorhalt der Berufungsbehörde vom 9. Juli 2003 blieb in diesem Punkt ebenfalls unwidersprochen) einen Wohnraum mit Sitzgelegenheiten, ein Bett und einen Tisch, ein WC, ein Bad mit Badewanne und eine Küche mit Kühlschrank vorgefunden. Das Haus hat jedenfalls Stromanschluss, eine funktionsfähige Heizanlage (Ölfeuerungsanlage, Heizkessel im Kellergeschoß, Öllagerraum und Füllleitung über das Grundstück – wenn auch baubehördlich noch nicht genehmigt) und Wasserzuleitung (die nur teilweise in starken Frostmonaten beeinträchtigt ist). Damit liegen aber alle notwendigen Ingredienzien für eine bewohnbare einfache Wohnung vor. Die vom Bw. ins Treffen geführten Gründe, warum das Gebäude angeblich trotzdem nicht bewohnbar sei, fallen nicht mehr entscheidend ins Gewicht.

Eine steil ansteigende Zufahrt wird einen Hausbesitzer wohl nicht von der Benützung seines Gebäudes abhalten. Dass täglich verbrauchbare Lebensutensilien in einem Haus, welches nur fallweise (nämlich alle vierzehn Tage) genützt wird, nicht zur Gänze belassen werden, ist durchaus glaubwürdig. Es spricht jedoch nichts dagegen, dass der Bw. allfällig fehlende "Sachen des täglichen Lebens" bei Bedarf mitbringt oder auch jeweils vom Sitz der von ihm beherrschten GmbH in L. überstellen lässt. Vielmehr entspräche es durchaus der gewöhnlichen Lebenserfahrung, Wäsche und Essen sowie weitere Utensilien (für wenige Anwesenheitstage) bei den jeweiligen Besuchen mitzuführen. Die Postzustellung erfolgte ohnehin an den Sitz der GmbH in L., wo sie (teilweise auch vom Bw. selbst) behoben wurde. Die fehlende Bewilligung der Heizung hindert deren Benützung nicht, andernfalls wäre auch der Einbau des Tanks und der Ölleitung nicht verständlich. Ein fehlender Telefonanschluss erscheint im Handyzeitalter ebenso wenig als wesentliches Hindernis für eine Wohnungsbenützung, wie die angeblichen Anzeichen (Spinnweben, Schlangen) für die Verlassenheit des Gebäudes.

Eine weitere Besichtigung des Gebäudes durch den Sachbearbeiter des UFS wurde nicht durchgeführt. Einerseits stellte der Bw. diesbezüglich keinen ausdrücklichen Beweisantrag, sondern es wurde lediglich eine neuerliche Besichtigung in der Vorhaltsbeantwortung vom 22. Juli 2003 für möglich (zweckmäßig) gehalten. Andererseits hat die Betriebsprüfung bereits

eine Besichtigung durchgeführt und danach eine Wohnmöglichkeit im vorgefundenen Gebäude (unter Berücksichtigung der obangeführten Fakten) bejaht. Eine neuerliche Besichtigung derselben Räumlichkeiten hätte an der geschilderten Situation nichts geändert. Die maßgeblichen Umstände für die rechtliche Würdigung können den von der Betriebsprüfung ermittelten Fakten auch ohne nochmalige Gebäudeinspektion entnommen werden.

(3) Für den oftmaligen Aufenthalt des Bw. im Inland und beim bezeichneten Gebäude P. (mit Schluss auf den Aufenthalt im Inneren), gibt es eine Reihe von Indizien. Einerseits ständige Feststellungen des Gendarmeriepostens bei P., dem das monegassische Kennzeichen des Bw. laufend aufgefallen ist. Auch die außerhalb des Berufungszeitraumes liegenden Organmandate im Jahr 2002 (vor diesem Zeitraum liegende Organmandate konnten nicht mehr beschafft werden) belegen den schon erwähnten, sich (alle paar Wochen) wiederholenden Aufenthalt des Bw. im Inland. Dafür sprechen ebenso die (in der Berufung unwidersprochen gebliebenen) Aussagen des Forstverwalters, der den Bw. zehn bis zwanzig Mal alleine im Jahr 2000 gesehen haben will, des Uhrmachers R.D. der ein Erscheinen des Bw. alle vierzehn Tage bis eineinhalb Monate registriert hat und des Angestellten J.G. der ihn seit 1999 in unregelmäßigen Zeitabständen in der Nähe des Kraftwerkes (bei P.) wahrgenommen hat.

Die Gründe des ständigen Erscheinen des Bw. im Inland waren zum einen in seiner Renovierungstätigkeit in P. (und der Kontrolle des Grundstückes und des Waldes) zu suchen und hängen zum anderen mit seiner Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer der Ludwig Z. GmbH zusammen (dazu VwGH 24.4.1964, 1885/62: Die Beteiligung an einer Gesellschaft, hier eine OHG, führt zu besonderen wirtschaftlichen Interessen, die die Beibehaltung einer Wohnung und deren Benützung sinnvoll erscheinen lassen). In etwa zweiwöchigen Zeitabständen holte der Bw. die Post und die Lösungen aus dem Juweliergeschäft in Linz ab. Beide Tätigkeiten bedingen auch ständige Behördengänge (zB Abgabe von UVA usw.). Wenn der Bw. dazu ausführt, er habe entweder die über 1.000 Kilometer lange Strecke noch am selben Tag auch in umgekehrter Richtung wieder zurückgelegt oder gelegentlich auch einen "One-Night-Stand" verbracht, so ist ersteres nicht glaubwürdig und zweiteres nicht hinderlich für die Annahme eines Wohnsitzes. Selbst bei Annahme zeitweiser "One-Night-Stands" eines Vierzigjährigen verbleiben jedes Jahr noch genügend andere Termine für die Inanspruchnahme des Wohnsitzes. Eine Fahrt über 1.000 Kilometer beansprucht auch bei schneller durchgehender Bewegung eine Zeit von mindestens sieben bis acht Stunden. Anschließend kommen die Tätigkeiten in Linz und im Gebäude in P. hinzu. Auszugehen ist von der durchschnittlichen Verhaltensweise eines Autofahrers. Demgemäß erachtet der

Unabhängige Finanzsenat es als völlig unwahrscheinlich, dass jemand nach einem derartigen Tagespensum sofort wieder an den Ausgangspunkt zurückfährt. Auch gelegentliche (dreistündige) Weiterfahrten nach München zur Nächtigung bei einer Freundin ändern nichts daran, dass der Bw. nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bei zahlreichen Aufenthalten eine Nächtigungsgelegenheit im Inland gebraucht und diese in dem von ihm gekauften Haus wohl auch genutzt hat. Die bereits angesprochenen ständigen Aufenthalte des Bw. in der Umgebung von P., die er in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Dezember 2002 auch selbst bestätigt, untermauern diese Annahme der Berufungsbehörde, zumal davon ausgegangen werden kann, dass diese zufälligen behördlichen und privaten Sichtungen nur die Spitze des Eisberges darstellen und der Bw. noch sehr viel öfters im Inland gewesen sein muss.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Argumentation des Bw. insoweit kein Glauben geschenkt wird, als dieser angibt, einerseits ein Gebäude für Wohnzwecke erworben zu haben, er dieses schon seit 1992 und auch laufend renoviert und baulich verbessert, er aber andererseits darin nicht gewohnt haben will. Dies obwohl eine einfache Wohngelegenheit vorhanden war und der Bw. überdies regelmäßig im Inland (und zwar in P. und in L.) aufhältig war. Der Unabhängige Finanzsenat hat von der Möglichkeit auszugehen, die die höchste Wahrscheinlichkeit für sich hat. Er nimmt daher aus den obbezeichneten Gründen an, dass der Bw. das von ihm erworbene Gebäude im Hinblick auf die laufende und zukünftige Nutzung renoviert und bei seinen immer wiederkehrenden Aufenthalten darin auch gewohnt hat. Demzufolge ist vom Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich auszugehen.

4. Zufluss von Zinsen im Berufungszeitraum:

(a) Wie in den Entscheidungsgründen ausgeführt, erfolgte im Zuge der Betriebseinbringung 1998 in die Ludwig Z. GmbH eine Barentnahme von 30.000.000 S, die im Jahr 2001 großteils rückgeführt wurde.

Zwischen dem Bw. und der Ludwig Z. GmbH (deren 100%-Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw. war) wurden 4%ige Zinsen für die Einstellung dieser Verbindlichkeit vereinbart. Die schriftliche Ausfertigung eines Darlehensvertrages existiert laut Steuerberater nicht. Die in den einzelnen Prüfungsjahren dotierten Zinsen wurden gegen Rückstellung gebucht,

für 1999 gesamt 280.000 S

für 2000 gesamt 1.054.000 S

für 2001 gesamt 849.000 S.

(b) Strittig ist der Zufluss dieser bei der Ludwig Z. GmbH als Betriebsausgaben abgesetzten Beträge beim Bw. (als Zinseinkünfte).

(1) Grundsätzlich läuft die Regelung des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG darauf hinaus, dass die Aufwandszinsen Betriebsausgaben der übernehmenden Körperschaft sind und die Zinserträge als normal steuerpflichtige Einkünfte des Gesellschafters angesetzt werden (Wiesner, ÖStZ 2002, 67; BMF vom 13.9.1995, ecolex 1995, 929).

(2) Beträge sind gemäß § 19 EStG 1988 dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger tatsächlich und rechtlich über sie verfügen kann (VwGH 13.12.1995, 95/13/0246).

Die rechtliche Verfügungsmacht ergibt sich aus dem zwischen der GmbH und dem Bw. abgeschlossenen Vertrag über jährliche Verzinsungen von 4% des aushaftenden Betrages.

Für die tatsächliche Verfügungsmacht ist festzuhalten, dass in jenen Fällen, in denen der Abgabepflichtige Mehrheitsgesellschafter jener GmbH ist, die sein Schuldner wurde, der Zufluss grundsätzlich anzunehmen ist, sobald die Forderung fällig wurde, vorausgesetzt die GmbH ist nicht zahlungsunfähig (VwGH 29.7.1997, 95/14/0014). Unbestritten ist, dass der Bw. einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH ist, außer ihm selbst gibt es nur noch einen einzigen Arbeitnehmer in der Firma.

Zur Frage der Zahlungsunfähigkeit wurde der Bw. mehrfach befragt, ohne dass dieser dazu konkrete Antworten gegeben hätte. Dieser deutete nämlich in der Berufung vom 6. November 2002 an, dass es zweifelhaft sei, ob die GmbH die bezeichneten Zinsen überhaupt hätte finanzieren können. Er legte allerdings nicht dar, auf welche Hindernisse er sich beziehe. Der Bw. wurde daher seitens der Abgabenbehörde erster Instanz mit Vorhalt vom 8. Mai 2003 ersucht, dazulegen, aus welchen Gründen allenfalls Zahlungsunfähigkeit der GmbH bestanden habe. Der Bw. beantwortete diese Frage in der Vorhaltsbeantwortung vom 22. Mai 2002 ebenso nicht, wie die Frage der Berufungsbehörde zweiter Instanz (im Schreiben vom 9. Juli 2003), welches tatsächliche Hindernis einer Auszahlung entgegengestanden wäre. Derartige Hindernisse sind auch nicht erkennbar. Die GmbH (mit dem ehemaligen Juwelierbetrieb) erzielte (wirtschaftliche) Gewinne, war nie in Insolvenzgefahr und weist einen positiven Verkehrswert aus. Der Bw. konnte in jedem Jahr Entnahmen aus der GmbH in Höhe von mehr als 2.000.000 S tätigen. Die GmbH ist zudem offenkundig voll kreditwürdig, da die Entnahmeverbindlichkeit von 24.968.896 S schon im Jahr 2001 zum Großteil mittels Bankkredit abgedeckt werden konnte (Endstand der Entnahmeverbindlichkeit zum 31. März 2001 nur mehr 2.956.545,58 S). Es kann daher schon aufgrund der bestehenden Kreditwürdigkeit der Firma nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht davon

gesprochen werden, dass die GmbH nicht zur Abdeckung der Zinsen in der Lage gewesen wäre.

Damit verbleibt nur noch die Frage der Fälligkeit der Zinsen. Der Bw. hat die Dotierung auf das Konto Rückstellungen buchen lassen. Zwischen der Ludwig Z. GmbH und dem Bw. wurden Zinsen per anno von 4 % vereinbart. Die Höhe der Zinsen lässt sich am Ende der jeweiligen Periode (diesfalls ein Wirtschaftsjahr) mühelos errechnen. Da jährliche Zinsen vereinbart wurden, ist der Zeitpunkt der Verpflichtung (die Fälligkeit der Zinsen) mit dem Ende der jeweiligen Zinsperiode anzusetzen. Diesfalls liegt eine Verbindlichkeit und keine Rückstellung vor, wie dies auch der Betriebsprüfer bereits erkannt hat. Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich der Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintrittes unbestimmt sind. Höhe und Zeitpunkt der Zinsverpflichtung sind im vorliegenden Fall aber bekannt. Ist eine Verpflichtung am Bilanzstichtag schon entstanden, muss eine Verbindlichkeit (und keine Rückstellung) ausgewiesen werden. Bei richtiger Verbuchung hätten die Zinsen über das Verrechnungskonto am Ende der jeweiligen Rechnungsperiode abgerechnet werden müssen. In diesem Fall wäre der Gesellschafter auch berechtigt gewesen, sich die entsprechenden Beträge auszuzahlen. Die vom Bw. vorgenommene unrichtige Verbuchung hindert in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Annahme einer behebbaren Zinsgutschrift nicht. Vielmehr ist die vom Gesellschafter-Geschäftsführer vorgenommene unrichtige Rückstellungsbildung (mit dem von ihm selbst angegebenen Ziel, die Zinsen nicht auszahlen zu müssen) der eigentlich vorzunehmenden Gutschrift am Verrechnungskonto gleichzuhalten und als Verfügung über die genannten Beträge anzusehen.

Vorrang hat hier eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Andernfalls hätte es nämlich der Mehrheitsgesellschafter, der gleichzeitig auch Gläubiger dieser GmbH ist, in der Hand, Jahr für Jahr den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die Beträge selbst versteuern zu müssen. Ein fremder Gläubiger würde aber in der Regel auf der Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die zustehenden Beträge bestehen (siehe dazu auch VwGH 30.11.1993, 93/14/0155, zu nicht auszahlten Geschäftsführergehältern). Das vom Bw. angeführte Zitat in den Einkommensteuerrichtlinien (Ziffer 4603) betreffend Gutschriften in den Büchern des Gläubigers (mit Anführung eines Judikates zur Behandlung von Betriebseinnahmen im Rahmen einer Überschussrechnung), trifft den gegenständlichen Sachverhalt (Gutschrift am Verrechnungskonto des Mehrheitsgesellschafters) in keiner Weise und kann daher der Rechtsansicht des Bw. nicht zum Durchbruch verhelfen.

Aus den bezeichneten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, 31. Juli 2003