



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vertreten durch SteuerberaterGmbH, vom 29. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes K X-Y vertreten durch HA, vom

- (1) 9. Jänner 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2000 sowie Einkommensteuer 2000 (unbeschränkte Steuerpflicht betreffend – St. Nr. 51 - 040/000)
- (2) 10. Jänner 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2000 sowie Einkommensteuer 2000 (beschränkte Steuerpflicht betreffend – St. Nr. 51 - 030/000)
- (3) 19. Dezember 2006 (bzw. der dazu ergangenen Begründung vom 5. Jänner 2007) betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003
- (4.) 9. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2005

entschieden (1. – 3.) bzw. **beschlossen** (4.):

- (1) Der Berufung vom 29. Jänner 2007 gegen die Bescheide vom 9. und 10. Jänner 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

- (2) Die Berufung vom 29. Jänner 2007 gegen die Bescheide vom 19. Dezember 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 wird als unbegründet abgewiesen.
- (3) Die Berufung vom 29. Jänner 2007 gegen die Bescheide vom 9. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert. Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.
- (4) Die Berufung vom 29. Jänner 2007 gegen die Bescheide vom 9. und 10. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Einkommensteuerveranlagungen bis 1999

Der Bw. ist österreichischer Staatsbürger und verheiratet. Er wurde mit seinen Einkünften aus einer (großteils verpachteten) Land- und Forstwirtschaft in M, aus nichtselbständiger Arbeit (betreffend die Pensionsbezüge von der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft aus dem Fleischereibetrieb in M), aus Vermietung und Verpachtung einer Wohnung in M und aus sonstigen Einkünften iSd § 29 EStG (Versorgungsrente) bis zum Jahr 1999 als unbeschränkt Steuerpflichtiger (Steuernummer 090/0000) beim Finanzamt K X-Y zur Einkommensteuer veranlagt.

2. (Erst)Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2000

Das Verfahren betreffend die Erstveranlagung der Einkommensteuer für das **Jahr 2000** stellt sich laut den Veranlagungsakten wie folgt dar:

2.1. Mit Schreiben vom **9. März 2000** (eingelangt am 10. März 2000) **beantragte** die steuerliche Vertretung die **Nichtfestsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für 2000** und teilte dazu folgendes mit:

„Mit 29. 2. 2000 hat der Bw. seinen Wohnsitz nach Spanien, StadtD, Straße 33b, verlegt. Er wird daher im Jahr 2000 nur mehr beschränkt steuerpflichtig sein, da die inländischen Einkünfte unwesentlich sind (Vermietung – Die Wohnung steht derzeit leer und es ist fraglich, ob bei einer Neuvermietung die bisherige Miethöhe erreicht werden kann, weshalb sich keine wesentlichen Überschüsse aus V+V ergeben werden; Landwirtschaft – Die Einkünfte werden voraussichtlich ATS 15.000,00 betragen.“

Dem Schreiben war ein Meldezettel der Marktgemeinde M beigelegt, aus dem hervorgeht, dass der Bw. seit 1. 1. 1996 in S-Straße, M angemeldet war und dieser Wohnsitz mit 29. 2. 2000 (mit dem Hinweis „verzogen nach StadtD/Straße33b, Spanien“) abgemeldet wurde.

2.2. Am 19. März 2002 langte beim Finanzamt eine **Einkommensteuererklärung für 2000** bei beschränkter Steuerpflicht (Formular E 7) mit einer Beilage für nichtbuchführende Land- und Forstwirte (Formular E 25, in welchem die Einkünfte aus der EW-AZ 000-1-0000 in Höhe von ATS 17.033,00 pauschaliert ermittelt wurden) ein. In der Erklärung, die bei den persönlichen Daten die österreichische Staatsbürgerschaft und den spanischen Wohnsitz angibt, wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von ATS 14.194,00 und (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ATS (-)24.467,00 deklariert und dazu in einer Beilage folgendes erläutert:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft laut Beilage E 25: ATS 17.033,00; davon 1-2/2000: ATS 2.839,00; davon 3-12/2000 ATS 14.194,00
2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: Verlust ATS (-)29.361,42 (Einnahmen ATS 20.000,00 abzüglich der einzeln aufgegliederten Ausgaben von insgesamt ATS 49.361,42); davon 1-02/2000 ATS (-)4.894,00, davon 3-12/2000 ATS (-)24.467,00

Zur Einkommensteuer(erst)veranlagung des Jahres 2000 finden sich im Veranlagungsakt weiters folgende Schriftstücke:

a) Telefax vom 25. März 2002 der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft betreffend eine „*Niederschrift vom 10. März 2000 über einen geplanten Auslandsaufenthalt*“, die neben den persönlichen Daten des Bw. (Name, Geburtsdatum, Versicherungs- und Pensionsnummer) folgende Angaben enthält:

1. *Geplante Dauer des Aufenthaltes: Mitte März bis laufend*
2. *Dient der Auslandsaufenthalt Erwerbszwecken: nein*
3. *Voraussichtliche Anschrift im Ausland: StadtD, Straße33b*
4. *Zustimmung zum Auslandsaufenthalt ist nicht erforderlich*
5. *Die Partei wurde über die rechtlichen Auswirkungen eines Auslandsaufenthaltes in Bezug auf die Versteuerung, den Krankenversicherungsschutz, Ausgleichszulage und Pflegegeld informiert.*

In einem Beiblatt zur Niederschrift ist unter dem Punkt „*Krankenversicherung*“ festgehalten, dass „*ein Pensionsbezug aus dem Vertragsstaat nicht vorliegt und eine Anmeldung zur ausländischen Krankenversicherung erforderlich ist*“, beim Punkt „*steuerliche Bestimmungen*“ fehlen zu den angeführten Hinweisen „*Aufgabe des Wohnsitzes, Doppelbesteuerungsabkommen*“ sowohl Bearbeitungs- als auch Prüfvermerke .

b) Kopie einer am 10. Oktober 2002 eingelangten Bestätigung mit folgendem Inhalt:

„*Es wird hiermit bestätigt, dass Herr Bw., hier in Spanien die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 abgegeben hat bzw. die anfallende Einkommensteuer bezahlt hat. 9/10/2002 – Stempel „AS“*

(Anmerkung: Laut Google - Suche handelt es sich bei der *AS, S.L.* um ein Consulting-Unternehmen auf dem Gebiet Beschäftigung und Steuern).

Auf einer mit 5. September 2002 datierten händischen Aktennotiz ist folgendes vermerkt: „*Laut Telefonat mit Herrn Bw. – wird in Spanien steuerlich erfasst, V+V beendet, nur mehr L+F*“

Gemäß Abgabeninformationssystem des Bundesministeriums für Finanzen wurden auf elektronischem Weg für Jahr 2000 von Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft folgende Lohnzetteldaten gemeldet:

	1.1.-31.3.2000	1.4. -31.12. 2000
	ATS	ATS
Bruttobezüge (KZ 210)	68.558,00	251.381,00
Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge	0,00	45.706,00
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	2.598,00	4.331,00
Steuerpflichtige Bezüge (245)	65.960,00	201.344,00
SV Beiträge für sonstige Bezüge	0,00	866,00
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	11.595,30	0,00

2. 3. Das Finanzamt setzte das **Einkommen bzw. die Einkommensteuer für 2000** getrennt für die Zeiträume der **unbeschränkten Steuerpflicht** (St. Nr.090/0000) mit **Bescheid vom 18. Oktober 2002** und der **beschränkten Steuerpflicht** (St. Nr. 015/000) mit **Bescheid vom 24. Oktober 2002** erklärungsgemäß wie folgt fest:

	(unbeschr. Stpf.) ATS	(beschränkte Stpf.) ATS
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	2.839,00	14.194,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: KZ 245 laut übermitteltem Lohnzettel *)	65.960,00	0,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-4.894,00	-24.467,00
Sonstige Einkünfte	25.650,00	0,00
 Gesamtbetrag der Einkünfte	89.555,00	-10.273,00
 Sonderausgaben	-972,00	-819,00
 Einkommen	88.583,00	-11.092,00
 Einkommensteuer vor Absetzbeträge	8.106,00	0,00
Allgemeiner Absetzbetrag	-8.106,00	0,00
Einkommensteuer nach Absetzbeträgen	0,00	0,00
 Anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260)	-11.595,30	0,00
Festgesetzte Einkommensteuer	-11.595,00	0,00
Festgesetzte Einkommensteuer in €	-842,64	0,00

*) Lohnzettel der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft:

3. Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2001 bis 2004

3. 1. Für die Jahre 2001, 2002, 2003 und 2004 reichte der Bw. bzw. dessen steuerlicher Vertreter am 19. März 2003, 28. Mai 2004, 31. Jänner 2005 und 29. Dezember 2005 eine Einkommensteuererklärung bei beschränkter Steuerpflicht (Form. E 7) mit der Beilage für nichtbuchführende Landwirte (Form. E 25 bzw. E 1c) ein. In den Erklärungen ist bei den persönlichen Daten neben dem Namen und der Versicherungsnummer des Bw. als Wohnanschrift StadtD/Straße33b und unter Staatsangehörigkeit Österreich angegeben.

Den Steuererklärungen war in den einzelnen Jahren eine Beilage mit folgenden Angaben beigefügt:

	2001 ATS	2002 €
1. Einkünfte aus L + F lt Beilage E 25 bzw. E 1 c	17.696,80	1.307,02
 2. Einkünfte aus V+V		
Mieteinnahmen	0,00	0,00
Ausgaben (Kanal, Grundsteuer, Versicherung, Reparatur, Inserate)	10.258,83	0,00
Zinsen abzgl. Zuschuss	-345,94	-89,05
1/10 Absetzungen von Sanierung	25.669,00	1.865,44
Afa	9.000,00	654,05
Verlust	-44.581,89	-2.430,44

	2003	2004
	€	€
1. Einkünfte aus L + F Ii Beilage E 25 bzw. E 1 c	1.297,73	1.307,02
2. Sonstige Einkünfte: Übergabsrente 091/1615-04 in Spanien steuerpflichtig	10.464,84	10.464,84

In den Steuererklärungen der Jahre 2003 und 2004 sind unter der KZ 367 (= (a) *Nicht endbesteuerungsfähige Kapitalerträge, die einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, insbesondere Gewinnanteile aus echter stiller Gesellschafter*; das unter Punkt b) "Ich beantrage die Veranlagung für Einkünfte im Sinne des § 98 Z 5 lit. d – Einkünfte aus inländischen Immobilien eines ausländischen nicht öffentlich angebotenen Immobilienfonds" vorgesehene Feld ist nicht angekreuzt) für das Jahr 2003 ein Betrag von € 1.818,07 bzw. für das Jahr 2004 ein Betrag von € 1.870,71 sowie unter der KZ 365 (*darauf entfallende Kapitalertragsteuern*) ein Betrag in Höhe von € 454,51 (2003) bzw. € 467,67 (2004) angegeben.

Von der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft wurden für die Jahre 2001 bis 2004 folgende Lohnzetteldaten an die Abgabenbehörde übermittelt:

	2001	2002	2003	2004
	ATS	€	€	€
Bruttobezüge (KZ 210)	324.100,00	23.739,49	24.172,54	24.094,70
Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge	47.671,00	3.429,61	3.581,52	3.442,10
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	10.478,00	769,92	780,48	1.033,32
Steuerpflichtige Bezüge (245)	265.951,00	19.539,96	19.810,54	19.619,28
SV Beiträge für sonstige Bezüge (225)	1.806,00	129,99	135,69	172,22
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	0,00	0,00	0,00	0,00

3. 2. Entsprechend den Erklärungsangaben erließ das Finanzamt für die Jahre 2001 bis 2004 Einkommensteuerbescheide, mit denen das Einkommen und die Einkommensteuer für die einzelnen Jahre wie folgt festgesetzt wurden:

Bescheid vom	27.03.2003 2001	07.06.2004 2002	18.03.2005 2003	03.02.2006 2004
	ATS	€	€	€
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	17.697,00	1.307,02	1.297,73	1.297,73
Einkünfte aus Kapitalvermögen	0,00	0,00	1.818,07	1.870,71
Einkünfte Vermietung und Verpachtung	-44.582,00	-2.430,44	0,00	0,00
 Gesamt betrag der Einkünfte	-26.885,00	-1.123,42	3.115,80	3.168,44
Sonderausgaben	-819,00	-60,00	-60,00	-60,00
Einkommen	0,00	0,00	3.055,80	3.108,44
Einkommensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00
Kapitalertragsteuer	0,00	0,00	-454,51	-467,67
Festgesetzte Einkommensteuer	0,00	0,00	-454,51	-467,67

4. Aufrollung der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2000 bis 2004 und Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2005

4. 1. Am 24. August 2006 langten beim Finanzamt folgende Schriftstücke ein:

- a) Einkommensteuererklärung bei beschränkter Steuerpflicht (Formular E 7) für 2005, in der unverändert als Wohnsitz die spanische Adresse und ausschließlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 1.297,73 erklärt wurden
- b) Beilage (Formular E 1 c) mit pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 1.297,73
- c) Beilage mit folgender Angabe: *Sonstige Einkünfte: Übergabsrente siehe Beilage*
St. Nr. 020/0000-21 € 10.464,84
- d) Ein mit 17. August 2006 datierter „*Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO*“, in dem die Rückerstattung zu viel abgeführter Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO unter Verweis auf den Art. 11 DBA Österreich-Spanien beantragt wurde mit einer Kopie eines (österreichischen) Sparbuchauszuges, aus dem eine Zinsengutschrift in Höhe von € 1.570,68 und ein Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von € 392,67 für das Jahr 2005 hervorgehen.
- e) Schreiben vom 17. August 2006, in dem um Löschung des Steuersignals „E 7“ ab 2007 ersucht wird, da der Bw. in Zukunft lediglich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von rund € 1.300,00 beziehen werde

4. 2. Das **Finanzamt führte** am 5. September 2006 **Abfragen** beim zentralen Melderegister und im Telefonbuch Herold durch.

Auf dem in den Finanzamtsakten abgelegten Ausdruck vom 5. September 2006 zur Abfrage im Zentralen Melderegister scheinen für den Bw. folgende Meldedaten auf:

„17.7.2001 bis aktuell - S-Straße,M - Nebenwohnsitz; 22.1.2001 bis 17.7.2001 - S-Straße,M – Hauptwohnsitz“

Eine mit gleichem Datum durchgeführte Abfrage beim zentralen Melderegister für die Ehegattin weist folgende Meldedaten aus:

„S-Straße,M seit 1. 1. 1996 als Hauptwohnsitz“

Der Ausdruck betreffend die Abfrage über die auf den Bw. registrierten Daten im HEROLD Telefonbuch enthält folgende Angaben: *Name des Bw., Adresse: S-Straße,M Festnetznummer 07000/1000 und zwei Mobiltelefonnummern (0664/10000000 und 0699/00000)*

Zu den beim Gemeindeamt M angeforderten Zusatzinformationen zu den Meldedaten wurden folgende Unterlagen übermittelt:

- a) Meldebestätigung vom 6. September 2006:

Herr Bw. , geboren 1.1.19xx, Staatsbürgerschaft Österreich ist im örtlichen Melderegister mit folgenden Adressen eingetragen:

Zuzug – Hauptwohnsitz von 1.1. 1996 bis 29. 2. 2000 S-Straße,M (Wegzugsadresse Kplatz6,M)

Wegzug – Hauptwohnsitz von 29. 2. 2000 von S-Straße,M nach StadtD/Straße33b E

Zuzug – Hauptwohnsitz 22. 1. 2001 – 17. 7. 2001 S-Straße,M von StadtD/Straße33b E

Wegzug - Hauptwohnsitz 22. 1. 2001 – 17. 7. 2001 S-Straße,M

Zuzug – Wohnsitz 17. 7. 2001 S-Straße,M

b) Schreiben vom 3. Jänner 2001 der Marktgemeinde M, mit dem der Bw. aufgefordert wird, unverzüglich wieder eine Anmeldung beim Gemeindeamt M vorzunehmen (mit der Begründung, dass die Angabe, wonach der Hauptwohnsitz nach Spanien verlegt worden sei nicht den Tatsachen entsprechen würde, sondern dessen Hauptwohnsitz in M sei, nachdem eine Postzustellung erfolge, ein Abgabenkonto bei der Gemeinde auf dessen Namen mit obiger Adresse eingerichtet sei und gegen den Mieter mit der Adresse in M eine gerichtliche Klage geführt werde)

c) Anzeige vom 18. Jänner 2001 von der Marktgemeinde M an die Bezirkshauptmannschaft K mit folgendem Inhalt:

„Herr Bw. , whft. in S-Straße,M , hat am 29. Februar 2000 seinen Hauptwohnsitz nach Spanien verlegt. Es erfolgte eine polizeiliche Abmeldung im Marktgemeindeamt M (siehe beil. Meldezettel). In den folgenden Wochen und Monaten wurde jedoch festgestellt, dass es sich offensichtlich um eine "Scheinabmeldung" gehandelt hat, weil Bw. keineswegs aus M weggezogen ist. Es erfolgt an die Adresse "SStraße4 " eine Postzustellung, es ist ein Abgabenkonto bei der Gemeinde auf seinen Namen mit obiger Adresse eingerichtet und er führt gegen seinen Mieter eine gerichtliche Klage, wo er als Kläger ebenfalls mit der Adresse "SStraße4 " aufscheint. Er hilft überdies im Betrieb seines Sohnes (Fleischhauerei) regelmäßig mit und ist auch sonst im öffentlichen Leben anzutreffen. Mit Schreiben vom 03. Jänner 2001 bzw. 11. Jänner 2001 wurde Bw. aufgefordert, seinen Hauptwohnsitz in M anzumelden, weil unter Gesamtbetrachtung seiner wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen seitens der Marktgemeinde M festgestellt wurde, dass sein Hauptwohnsitz in M ist. Bw. kam dieser Aufforderung bisher nicht nach, weshalb Anzeige wegen Übertretung des Meldegesetzes 1991 idgF. erstattet wird.“

d) Schreiben vom 26. Februar 2001, in der die Marktgemeinde M der Bezirkshauptmannschaft K mitteilte:

„Die Angelegenheit kann als bereinigt angesehen werden, der Meldepflichtige hat seinen Hauptwohnsitz wieder in M errichtet, er verweigerte allerdings die Unterschrift auf dem als Beilage übermittelten Meldezettel.“

e) Schreiben vom 6. März 2001 der Bezirkshauptmannschaft K an die Marktgemeinde M mit folgendem Inhalt:

„Auf Grund der do. Anzeige vom 18.1.2001 wurde ein Verfahren wegen des Verdachtes der Übertretung des Meldegesetzes eingeleitet. In diesem Verfahren hat Bw. glaubhaft dargelegt,

dass sein Hauptwohnsitz nunmehr in Spanien ist (Nachweis der Meldebestätigung, Krankenversicherung, Überweisung der Pension wurden vorgelegt). Der Umstand, dass sich Herr Bw. in gewissen Zeitabständen (Behandlung) auch in M aufhält lässt nicht den Schluss zu, dass sich an diesem Ort auch der Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen befindet. In diesem Zusammenhang wird auch auf den Erlass des Bundesministeriums für Inneres vom 10.10.2000, Zahl 11.000/176-II/13/00, welcher den Gemeinden am 29.11.2000 übermittelt wurde, hingewiesen. Selbst wenn an mehreren Orten Mittelpunkte von - wenn unter Umständen auch unterschiedlichen - Lebensbeziehungen bestehen, steht es dem Betroffenen frei jenen Ort zu bezeichnen, der sein Hauptwohnsitz sein soll. Hr. Bw. hat eindeutig Spanien als seinen Hauptwohnsitz bezeichnet. Die nunmehr vor der do. Behörde durchgeführte Anmeldung mit Hauptwohnsitz (der Meldepflichtige hat hier richtigerweise die Unterschrift auf dem Meldezettel verweigert, da die Anmeldung ja nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht) entspricht keinesfalls den gesetzlichen Bestimmungen und Intentionen des Meldegesetzes“.

4. 3. Mit Schreiben vom 18. September 2006 übermittelte das Finanzamt ein

Ergänzungssersuchen mit folgendem Inhalt an den Bw.:

„Sie haben sich am 10. 3. 2000 von ihrem Wohnsitz in M abgemeldet nach Spanien, Adresse E -StadtD/Straße33b . Vom 22. 1. 2001 bis 17. 7. 2001 bestand laut Zentralem Melderegister wiederum ein Hauptwohnsitz in Österreich an der ursprünglichen Adresse S-Straße,M. Vom 17. 7. 2001 bis dato ist für sie an dieser Adresse ein Nebenwohnsitz eingetragen.

Zur Überprüfung Ihrer unbeschränkten Steuerpflicht bzw. für die Ermittlung ihrer Ansässigkeit im Sinne des DBA Österreich – Spanien werden sie gebeten, folgende Auskünfte zu erteilen sowie diverse Unterlagen vorzulegen:

1. Beschreiben Sie bitte Ihren Wohnsitz in Spanien so detailliert wie möglich: Lage und Art des Wohnsitzes, Ausstattung, Infrastruktur, etc.
2. Warum erfolgte im Jahre 2000 eine Wohnsitzverlegung nach Spanien? Seit wann besteht dieser Wohnsitz?
3. Welche persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen können Sie seit 2000 zu Spanien nachweisen?
4. Wie viele Tage haben Sie sich in den einzelnen Jahren von 2000 bis dato in Spanien aufgehalten und wie viele Tage in Österreich? Können Sie dafür eventuell Nachweise erbringen oder können Sie Ihre Angaben irgendwie glaubhaft machen?
5. Wenn Sie in Spanien ansässig sind, so legen Sie bitte eine Ansässigkeitsbescheinigung der spanischen Finanzverwaltung betreffend den Zeitraum von 2000 bis dato vor.
6. Worauf ist eine eventuell in Spanien gegebene Ansässigkeit begründet? Warum sind Sie ggf. in Spanien ansässig und nicht in Österreich?
7. Belegen Sie bitte Ihre ordnungsgemäße Anmeldung bei der spanischen Finanzverwaltung im Jahre 2000.
8. Legen Sie bitte alle spanischen Steuerbescheide aus den Jahren von 2000 bis dato vor.
9. Laut unseren Unterlagen besteht eine aufrechte Ehe mit Ihrer Gattin ED, die Ihren Wohnsitz nach wie vor in S-Straße,M, hat. Ihr Sohn A hat ebenfalls seinen Wohnsitz in M. Diese Umstände sprechen für eine Ansässigkeit in M. Nehmen Sie dazu bitte Stellung.
10. Im Jahre 2001 wurden von Seiten der Gemeinde M Erhebungen zur Vollziehung des Meldegesetzes durchgeführt. Im Schreiben vom 18.1.2001 an die Bezirkshauptmannschaft K wurde folgender Sachverhalt angeführt: "Es erfolgt an die Adresse 'SStraße4 " eine

Postzustellung, es ist ein Abgabenkonto bei der Gemeinde auf seinen Namen mit obiger Adresse eingerichtet und er (Anmerkung: Hr. Bw.) führt gegen seinen Mieter eine gerichtliche Klage, wo er als Kläger ebenfalls mit der Adresse 'SStraße4 " aufscheint. Er hilft überdies im Betrieb seines Sohnes (Fleischhauerei) regelmäßig mit und ist auch sonst im öffentlichen Leben anzutreffen." Dieser Sachverhalt lässt ebenfalls auf eine Ansässigkeit in M schließen. Nehmen Sie dazu bitte Stellung.

4. 4. Mit Fax vom 25. September 2006 übermittelte die **Bezirkshauptmannschaft K** eine (vom Bw. unterfertigte) **Niederschrift vom 9. Februar 2001** über die Vernehmung des Beschuldigten zu den von der Gemeinde M vorgebrachten Verletzungen des Meldegesetzes, in der folgendes festgehalten ist:

„Ich gebe hiermit an, dass ich meinen Hauptwohnsitz aus gesundheitlichen Gründen auf Empfehlung meiner Ärzte vom Ckrankenhaus in Linz nach zweimaliger Dickdarm- und Leberkrebsoperation nach Spanien verlegt habe. Ich lege dazu meinen Nachweis bei (Residencia), dass ich dort gemeldet und steuerpflichtig bin. Weiters lege ich eine Bestätigung bei, dass ich dort krankenversichert (Bestätigung des spanischen Sozialministeriums über Sozialversicherungsnummer vom 10. Jänner 2001 liegt bei) bin. Meine monatliche Pension wird ebenfalls nach Spanien überwiesen (Bestätigung beiliegend- Bankauszug vom Jänner 2001 mit Pensionsgutschrift über 1.600,77 € liegt bei). Meinen PKW habe ich ebenfalls in Spanien angemeldet. Ich besitze einen spanischen Führerschein (Kopie einer Permiso de Circulation vom 28. November 2000 liegt bei). Ich halte mich mehr als 182 Tage im Jahr in Spanien auf. Aufgrund meiner Krebserkrankung habe ich immer wieder Kontrolluntersuchungen beim Krankenhaus der C in Linz, die ich einhalten muss und es wäre absurd in Spanien in ein Krankenhaus zu gehen, da die Ärzte in Linz mit meiner Krankengeschichte vertraut sind und ich die Sprache besser verstehe.

Ich kann mit Belegen beweisen, dass der Wasserverbrauch in meinem Haus in Spanien im Jahr 2000 von Jänner bis November S 3.951,00 (laut beigelegter handschriftlicher Aufstellung Jänner bis März 2000 ATS 405,00, April bis Juni 2000 ATS 628,00, 11. 11. 2000 ATS 2.918,00) betrug. Der Stromverbrauch von November 1999 bis 9. 1. 2001 betrug S 11.332,00 (laut handschriftlicher Aufstellung 5.11.99 – 11.1.2000 ATS 1.546,00; 11.1. - 6.3.2000 ATS 1.967,00, 11.3. -13.5.. 2000 ATS 1.949,00, 13.5.-11.7.2000 ATS 1.169,00; 11.7. - 11.9.2000 ATS 543,00, 11.9. -11.11. ATS 923,00, 11.11. bis 9.1.ATS 3.335,00). Wenn ich nach Österreich zur Krebskontrolle fliege oder fahre, sehe ich natürlich auch jedes Mal nach meinen Häusern in M und H und meinen Grundstücken. Einen Teil meines Aufenthaltes in Österreich verbringe ich dann jedes Mal in H, weil ich gerne Schi fahre und mir das Haus sehr am Herzen liegt. Weiters besuche ich natürlich meinen Sohn. Kürzlich hat es mir während meines Aufenthaltes in Spanien im Haus in M die Heizung eingefroren. Mein Sohn hat mich telefonisch verständigt und ich bin heimgeflogen und habe das in Ordnung gebracht. Wie bereits erwähnt, tut mir das Klima in Spanien sehr gut und ist äußerst wichtig für meine Gesundheit. Ich verbringe mehr als die Hälfte in Spanien. Meine Frau ist weiterhin in M gemeldet und besucht mich nur öfter in Spanien. Ich bin mit Zweitwohnsitz weiterhin in M gemeldet.“

4. 5. Am 31. Oktober 2006 wurde eine schriftliche, vom Bw. unterzeichnete **Vorhaltsbeantwortung** mit Beilagen (laut handschriftlichem Vermerk *persönlich von Herrn BP*) beim Finanzamt übergeben, in der folgendes ausgeführt wird:

„Laut Meldezettel der Gemeinde M habe ich mich nicht am 10.3.2000 schon am 29.2.2000 abgemeldet. Eine Anmeldung vom 22.1.2001 bis 17.7.2001 erfolgte von mir nicht, auf dem Meldezettel ist weder eine Unterschrift noch eine Amtsstampiglie mit der Unterschrift des

Gemeindebediensteten vorhanden. Sofern ich mich erinnere ist es der Gemeinde M damals darum gegangen, möglichst viele Bürgeranmeldungen in der Gemeinde zu haben.

Das Haus in Spanien wurde 1989 erworben, alleinige Besitzerin ist meine Frau ED. Es liegt ca. 12 km außerhalb der Stadt Denia; ebenerdiges Einfamilienhaus mit 1 Küche, 3 Schlafzimmern, Wohnzimmer und Badezimmer. Das Grundstück misst ca. 320m² das Haus ca. 112 m².

Meine Pension wird monatlich nach Spanien überwiesen.

Anmeldung laut spanischer Bestätigung vom 20. 5. 2000, Ansuchen um Residentia vom 30. 5. 2000, Residentia seit 25. 9. 2000

Ich habe immer darauf geachtet, mich persönlich mehr als die Hälfte eines Jahres in Spanien aufzuhalten. Bin häufig mit dem Flugzeug, aber auch mit meinem Auto nach Spanien gereist. Autofahrzeit ca. 20 Stunden (immer Autobahn) teilweise mit meiner Frau, aber auch oft alleine. Flugkarten, span. Wasser und Strombezüge können vorgelegt werden. Ich habe einen span. Führerschein seit 25.1.2001, mein Auto Citroen ZX 1,4 ist seit 8.4.2003 in Spanien zugelassen."

1998 wurde bei mir Dickdarmkrebs festgestellt. Eine sofortige Operation musste durchgeführt werden. Einige Monate nach der Entfernung des Tumors im Dickdarm wurde bei einer CT Untersuchung festgestellt, dass sich in der Leber bereits Metastasen gebildet hatten. Bei einer nochmaligen Operation wurde ein Teil der Leber entfernt. Etwas später nochmalige Operation, Gallenstein musste entfernt werden. Zur besseren und rascheren Abheilung meiner Operationen wurde vom damaligen Chirurgen Dr. B eine möglichst oftmalige Abwesenheit in Meernähe empfohlen.

Da mein Sohn A D die von mir übernommene Fleischhauerei alleine führen musste, bis heute nicht verheiratet ist, musste meine Frau wie bisher die Buchhaltung führen und ihm auch gelegentlich im Geschäft Beihilfe leisten (Mehrarbeit zu Feiertagen, Urlaubsvertretungen). Meine Hilfe gegenüber meinem Sohn bestand, so ich in Österreich anwesend war, lediglich ihm stundenweise auszuhelfen, ev. auch mit dem Auto Botendienste durchzuführen. Eine regelmäßige Mithilfe im Betrieb hat nie stattgefunden.

Eine Postzustellung Sstraße4 besteht bis heute, die Post wird in einem Postkasten abgelegt. So meine Frau und ich in Spanien sind, wird die Post von Frau R nachgeschickt."

Beigelegt waren folgende Unterlagen:

1. a) „Extranjeros – Solicitud des Asignacion y comunicacion del numero de identificacion des extranjeros“ (= Antrag auf Vergabe einer Ausländeridentifikationsnummer) mit Name, Geburtsdatum und Ort, Familienstand und der spanischen Adresse des Bw., datiert mit 23. Mai 2000, versehen mit einer Stampiglie „Comisaria des Policia, Denia (Alicante); Registro de Entrada;“ und dem Erledigungsvermerk: *Numero de identificacio des extranjero atribuido (NIE) XD*
- b) „Solicitud de Tarjeta en Regimen Communitario (=Aufenthaltsbestätigung) N.I.E. XD – mit Stampiglie „Comisaria des Policia, Denia (Alicante); 6. Juli 2006“ mit den persönlichen Daten des Bw.
2. a) Formular der *Agencia Tributaria* (=Steuerbehörde)

„Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas – Declaration 2004 – Documento de ingreso o devolucion (=Einkommensteuererklärung 2004) zur N.I.F. XD (=Ausländeridentifikationsnummer) und Steuernummer 123

(1) Primer Declarante: Bw. ; domicilo actual: P.c.Nr.20,McS-M, Provincia Alicante, C. P. 03...

Con.uge: ED , N.I.F. XV

(2) Resultado a ingresar o a devolver (=einzuzahlender Betrag) 1.758,62

(4) Fracchiomiento del pago (= Ratenaufteilung der Vorschreibung): Si fracciona el pago en dos plazos (6) X Importe 1.055,17 – Forma de pago: ADEUDO EN CUENTA (=Banküberweisung)

Si domicile el pago 2 plazo en Entidad Colaboradora (3) X Importe del 2 plazo (40%) 703,45

(5) Cuenta bancaria (=Bankverbindung) Nr. 456

(8) Firma: Unter der Orts- und Datumsangabe (McS-M Y Mi, 17. Mayo 2005) befinden sich die Unterschriften von Bw. und ED

Stampiglie: Recibio 18. May 2005 Deutsche Bank

b) Überweisungsbeleg der deutschen Bank mit folgenden Angaben:

Tipo: 100; Codigo. 456; Name + .N.I.F des Bw.,

Importe 1.055,17; Fecha valor 18. 5. 2005

3. Kontoauszüge der deutschen Bank lautend auf ED

- vom 1. 12. 2001 (mit Zusatz: „Auszug nicht Gebietsansässige“) aus dem eine Stromabbuchung iHv € 85,59 hervorgeht sowie Auszüge vom 13. 8. 2006 und 2. 8. 2005 auf denen u.a. Abbuchungen für *Aguas Abril a Junio 2005 bzw. 2006* in Höhe von € 40,38 bzw. € 45,18 ausgewiesen sind

4. Bestätigung vom Krankenhaus der C in Linz, Oberarzt Dr. B vom 17. 10. 2006 mit folgendem Inhalt:

„Aus gesundheitlichen Gründen wurde dem Patienten ärztlicherseits zur besseren Rehabilitation und Genesung einer schweren Erkrankung eine oftmalige, länger dauernde Abwesenheit in Meeresnähe empfohlen. Dies wurde ihm vor allen Dingen nach dem Jahre des Krankheitsbeginns 1998 empfohlen.“

5. Schreiben mit folgendem Inhalt:

„Ich, CT, wohnhaft in 03....StadtEP,C20, kann als Nachbarin der Familie D bestätigen, dass sich Bw. mehr als ein halbes Jahr oftmals alleine, aber auch mit seiner Frau im Haus der Familie D , in 03....StadtEP,C20C aufhält (Anreise teilweise mit eigenem Auto von M nach Spanien, aber auch per Flugzeug)“

Im Zuge der Übergabe des Antwortschreibens (und der Beilagen) machte der Überbringer (Herr BP) ergänzende Angaben über die Aufenthaltsdauer des Bw. in Spanien, die von der Sachbearbeiterin handschriftlich wie folgt festgehalten wurden:

„ca 8 Flüge a '3 Wochen im Jahr in Spanien, 5- 6 mal im Jahr mit dem Auto“

4. 6. Das Finanzamt führte daraufhin folgende Maßnahmen durch:

4. 6. 1. Wiederaufnahme der Verfahren und Neufestsetzung der Einkommensteuer 2000

Mit Bescheid vom 9. Jänner 2007 (Steuer Nr. 040/000) wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 laut Bescheid vom 18. Oktober 2002 (betreffend den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht Jänner bis Februar 2000 unter der damaligen St. Nr. 090/0000) gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und mit Einkommensteuerbescheid vom 9. Jänner 2007 das Einkommen und die Einkommensteuer für 2000 wie folgt festgesetzt:

ATS	
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	17.033,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
KZ 245 laut übermitteltem Lohnzettel *)	267.304,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-29.361,00
Sonstige Einkünfte	144.000,00
 Gesamtbetrag der Einkünfte	 398.976,00
 Sonderausgaben	 -972,00
 Einkommen	 398.004,00
 Einkommensteuer vor Absetzbeträge	 112.680,00
Allgemeiner Absetzbetrag	-12.039,00
Einkommensteuer nach Absetzbeträgen	100.641,00
 Steuer sonstige Bezüge	 2.180,40
Einkommensteuer	102.821,40
Anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260)	-11.595,30
Festgesetzte Einkommensteuer	91.226,00
Festgesetzte Einkommensteuer in €	6.629,65

*) Lohnzettel der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft:

	1.1.-31.3.2000	1.4. -31.12. 2000
	ATS	ATS
Bruttobezüge (KZ 210)	68.558,00	251.381,00
Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge		45.706,00
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	2.598,00	4.331,00
Steuerpflichtige Bezüge (245)	65.960,00	201.344,00
SV Beiträge für sonstige Bezüge		866,00
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	11.595,30	

Bezüglich der berücksichtigten sonstigen Einkünfte ist in einem Aktenvermerk des Finanzamtes festgehalten, dass unter der St. Nr. 51-020/0000-21 (Sohn A D) unter den Sonderausgaben eine Übergabsrente erfasst sei und eine Überprüfung ergeben hätte, dass an den Bw. folgende Beträge ausbezahlt worden seien: 2000 und 2001 ATS 144.000,00, 2003 – 2004 € 10.464,84, die Steuererklärung für 2005 des Sohnes liege noch nicht vor, weshalb ebenfalls ein Betrag von € 10.464,84 angenommen werde (die Differenz zu den beantragten Sonderausgaben sei darauf zurückzuführen, dass die restlichen Beträge die Gattin für Verpflegung betreffen würden).

Mit weiterem Bescheid vom 10. Jänner 2007 (Steuer Nummer 030/000) erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2000 laut Bescheid vom 24. Oktober 2002 (betreffend den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht März bis Dezember 2000 unter der damaligen St. Nr. 015/000). Mit dem unter der Steuer Nr. 030/000 erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 10. Jänner 2007 wurde das Einkommen und die

Einkommensteuer für 2000 (für Zeiträume der beschränkten Steuerpflicht) mit Null festgesetzt.

Zu der im Bescheidspruch der Wiederaufnahmsbescheide vom 9. und 10. Jänner 2007 angeführten „*Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO*“ wurde folgende Begründung angegeben: „*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) in Verbindung mit § 303 Abs. 1. lit. c BAO.*“

In den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden vom 9. und 10. Jänner 2007 wurde in der Begründung festgehalten, dass „*die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid gesondert zugeht.*“

4. 6. 2. Wiederaufnahme der Verfahren und Neufestsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003

Mit 19. Dezember 2006 wurden (unter der Steuer Nr. 030/000) für den in diesen Jahren bisher beschränkt steuerpflichtig veranlagten Bw. Bescheide über die *Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuern für das Jahr 2001, 2002 und 2003 zu den Bescheiden vom 27. 3. 2003 bzw. 7. 6. 2004 bzw. 18. 3. 2005*“ sowie (unter der Steuer Nr. 040/000) jeweils mit 9. Jänner 2007 neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 (als unbeschränkt Steuerpflichtiger) erlassen.

Zum Spruch in den Wiederaufnahmebescheiden („*Das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2001 bzw. 2002 bzw. 2003 wird gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen*“) wird in der Begründung angeführt, dass „*die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) in Verbindung mit § 303 Abs. 1. lit. c BAO erfolgte und auf die zusätzliche Begründung verwiesen wird.*“

In den mit 9. Jänner 2007 neu ergangenen Einkommensteuerbescheiden wurden das Einkommen und die Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 wie folgt neu festgesetzt:

	2001 ATS	2002 €	2003 €
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	17.697,00	1.307,02	1.297,73
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:			
KZ 245 laut übermitteltem Lohnzettel *)	265.951,00	19.539,96	19.810,54
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-44.582,00	-2.430,44	
Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalv.			1.818,07
Sonstige Einkünfte	144.000,00	10.464,84	10.464,84
Gesamtbetrag der Einkünfte	383.066,00	28.881,38	33.391,18
Sonderausgaben	-819,00	-60,00	-60,00
Einkommen	382.247,00	28.821,38	33.331,18
Einkommensteuer vor Absetzbeträge	106.202,00	8.145,37	9.994,38
Allgemeiner Absetzbetrag + Pensionistenabsetzbetrag	-7.474,00	-479,51	-255,27
Einkommensteuer nach Absetzbeträgen	98.728,00	7.665,86	9.739,11
Steuer sonstige Bezüge	2.241,90	160,78	169,55
Einkommensteuer	100.969,90	7.826,64	9.908,66
Kapitalertragsteuer	0,00	0,00	-454,51
Festgesetzte Einkommensteuer	100.969,80	7.826,64	9.454,15
Festgesetzte Einkommensteuer in €		7.337,78	

*) Lohnzettel der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft:

	ATS	€	€
Bruttobezüge (KZ 210)	324.100,00	23.739,49	24.172,54
Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge	47.671,00	3.429,61	3.581,52
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	10.478,00	769,92	780,48
Steuerpflichtige Bezüge (245)	265.951,00	19.539,96	19.810,54
SV Beiträge für sonstige Bezüge (225)	1.806,00	129,99	135,69
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	0,00	0,00	0,00

4. 6. 3. Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2004 gemäß § 299 BAO und Neufestsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2004

Mit Aufhebungsbescheid vom 5. Jänner 2007 (Steuer Nr. 030/000) wurde der Bescheid vom 3. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 (als beschränkt Steuerpflichtiger) aufgehoben und in der Begründung auf die gesonderte Bescheidbegründung verwiesen.

Mit 9. Jänner 2007 wurde ein neuer Einkommensteuerbescheid für 2004 erlassen, in dem das Einkommen und die Einkommensteuer wie folgt festgesetzt wurden:

	2004
	€
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	1.297,73
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
KZ 245 laut übermitteltem Lohnzettel *)	19.627,56
Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalv.	1.870,71
Sonstige Einkünfte	<u>10.464,84</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	33.260,84
 Sonderausgaben	 -60,00
Einkommen	33.200,84
 Einkommensteuer vor Absetzbeträge	 9.940,94
Allgemeiner Absetzbetrag + Pensionistenabsetzbetrag	<u>-279,57</u>
Einkommensteuer nach Absetzbeträgen	9.661,37
 Steuer sonstige Bezüge	 159,08
Einkommensteuer	<u>9.820,45</u>
Kapitalertragsteuer	<u>-467,67</u>
Festgesetzte Einkommensteuer	9.352,78
 *) Lohnzettel der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft:	
 Bruttobezüge (KZ 210)	 23.952,04
Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge	3.421,72
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	902,76
Steuerpflichtige Bezüge (245)	19.627,56
SV Beiträge für sonstige Bezüge (225)	150,46
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	0,00

4. 6. 4. Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2005:

Mit Bescheid vom 9. Jänner 2007 wurde das Einkommen und die Einkommensteuer für 2005 (erstmals) wie folgt festgesetzt und unter dem Punkt Begründung auf die zusätzlich zu diesem Bescheid gesondert ergehende Begründung verwiesen:

	€
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	1.297,73
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
KZ 245 laut übermitteltem Lohnzettel *)	19.619,28
Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalv.	1.570,68
Sonstige Einkünfte	<u>10.464,84</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	32.952,53
 Sonderausgaben	 -60,00
Einkommen	<u>32.892,53</u>
 Einkommensteuer vor Absetzbeträge	 9.190,84
Allgemeiner Absetzbetrag + Pensionistenabsetzbetrag	<u>-272,04</u>
Einkommensteuer nach Absetzbeträgen	8.918,80
 Steuer sonstige Bezüge	 158,99
Einkommensteuer	<u>9.077,79</u>
Kapitalertragsteuer	<u>-392,67</u>
Festgesetzte Einkommensteuer	8.685,12
 *) Lohnzettel der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft:	
 Bruttobezüge (KZ 210)	 24.094,70
Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge	3.442,10
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	1.033,32
Steuerpflichtige Bezüge (245)	19.619,28
SV Beiträge für sonstige Bezüge (225)	172,22

4. 6. 5. In der mit **5. Jänner 2007** datierten (wirksam an den steuerlichen Vertreter zugestellten) „**Bescheidbegründung** betreffend die Steuernummern 030/000 und 040/000“ wird folgendes ausgeführt:

„An Sie wurden durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigte Bescheide betreffend die Einkommensteuer 2000 bis 2005 abgefertigt. Für das Jahr 2004 erfolgte eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO durch einen händischen Bescheid. Die nachstehenden Ausführungen sind die ergänzende Begründung zu diesen Bescheiden.“

1. Allgemeine Darstellung des Sachverhaltes

.... (Darstellung des unter Punkt 2.1. und 2.2. ausgeführten Verwaltungsgeschehens)

Ab dem Veranlagungszeitraum 2000 wurde Hr. D in Österreich als beschränkt steuerpflichtig veranlagt, was zur Folge hatte, dass insbesondere seine Pension und seine Versorgungsrente in Österreich nicht mehr versteuert wurden.

Eine im Zuge der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung 2005 am 5. September 2006 durchgeführte Behördenabfrage aus dem Zentralen Melderegister ergab folgendes Ergebnis:

Hr. D hat sich am 10.3.2000 von seinem Wohnsitz in M abgemeldet nach Spanien, Adresse 03... StadtD, Straße33b .

Vom 22.1.2001 bis 17.7.2001 bestand wiederum ein Hauptwohnsitz in Österreich an der ursprünglichen Adresse M.

Vom 17.7.2001 bis dato ist für Hrn. D an dieser Adresse ein Nebenwohnsitz eingetragen. Daraufhin wurden Auskünfte von der Gemeinde M eingeholt, wobei folgende Dokumente übermittelt wurden:

... (Wörtliche Wiedergabe der unter Punkt 4.2.c), und e) ausgeführten Inhalte der an die Bezirkshauptmannschaft K übermittelten Anzeige vom 18. Jänner 2001 und des Schreibens der Bezirkshauptmannschaft K an die Marktgemeinde M vom 6. März 2001).

Zur Überprüfung der unbeschränkten Steuerpflicht und der Ansässigkeit wurde am 18. September 2006 ein Vorhalt versendet mit folgendem Inhalt:

..... (wörtliche Wiedergabe des Inhaltes des Ergänzungersuchens laut Punkt 4.3.)

Am 26. September 2006 wurden von der Bezirkshauptmannschaft K diverse Unterlagen aus dem oben angeführten Meldeverfahren zur Verfügung gestellt. Im Wesentlichen liegt eine Niederschrift inkl. Beilagen vor, die am 9. Februar 2001 mit Hrn. D aufgenommen wurde: (wörtliche Wiedergabe des Inhaltes der Niederschrift wie unter Punkt 4. 4.beschrieben)

Am 31. Oktober 2006 wurde die schriftliche, von Hrn. D unterzeichnete Vorhaltsbeantwortung von Hrn. BP persönlich beim Finanzamt eingereicht. Hr. P ist offensichtlich ein Bekannter des Hrn. D bzw. der Familie D. Im Zuge der Übergabe der schriftlichen Antwort des Hrn. D machte Hr. P noch ergänzende Angaben über die Aufenthaltsdauer des Hrn. D in Spanien, die von der Sachbearbeiterin in einem kurzen Aktenvermerk festgehalten wurden. Ergänzt wird, dass Hr. P bei seiner Vorsprache im Infocenter K vom 31. Oktober 2006 die Flugtickets des Hrn. D zu dessen Spanienflügen bei sich gehabt hat, er wollte der Behörde jedoch die Originaltickets nicht überlassen, Kopien wurden nicht angefertigt.

Eingangs stellt Hr. D in seiner schriftlichen Vorhaltsbeantwortung richtig, dass er sich nicht am 10.3.2000 nach Spanien abgemeldet habe, sondern schon am 29.2.2000. Eine Anmeldung vom 22.1.2001 bis 17.7.2001 sei nicht von ihm erfolgt, auf dem Meldezettel sei weder seine Unterschrift noch eine Amtsstampiglie mit der Unterschrift des Gemeindebediensteten vorhanden. Der Gemeinde M sei es damals darum gegangen, möglichst viele Bürgeranmeldungen in der Gemeinde zu haben. Zu den einzelnen Punkten des Vorhalts wurde ausgeführt:

Zu Punkt 1: Das Haus in Spanien wurde 1989 erworben, alleinige Besitzerin ist Fr. ED. Es liegt ca. 12 km außerhalb der Stadt Denia und es handelt sich um ein ebenerdiges Einfamilienhaus mit Küche, 3 Schlafzimmern, Wohnzimmer und Badezimmer. Das Grundstück misst ca. 320m² das Haus ca. 112m²

Zu Punkt 2: Die Wohnsitzverlegung nach Spanien bzw. die Begründung eines Wohnsitzes in Spanien wurde begründet mit der schweren Krebserkrankung des Hrn. D. Hr. D ist 1998 an Dickdarmkrebs erkrankt und es mussten mehrere Operationen durchgeführt werden. Er wurde im Krankenhaus der C in Linz behandelt, und der damalige Chirurg Dr. B hat eine möglichst oftmalige Anwesenheit in Meernähe empfohlen. Dazu liegt auch eine Bestätigung der Chirurgischen Abteilung des Krankenhauses der C vom 17. Oktober 2006 vor.

Zu Punkt 3: Zu der Frage, welche persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen seit dem Jahr 2000 zu Spanien nachgewiesen werden können, hat sich Hr. D nicht konkret geäußert.

Zu Punkt 4: Zur Frage der Aufenthaltsdauer wurde angegeben: "Ich habe immer darauf geachtet, mich persönlich mehr als die Hälfte eines Jahres in Spanien aufzuhalten. Bin häufig mit dem Flugzeug, aber auch mit meinem Auto nach Spanien gereist. Autofahrzeit ca. 20 Stunden (immer Autobahn) teilweise mit meiner Frau, aber auch oft alleine. Flugkarten, span. Wasser und Strombezüge können vorgelegt werden. Ich habe einen span. Führerschein seit 25.1.2001, mein Auto Citroen ZX 1,4 ist seit 8.4.2004 in Spanien zugelassen." Zum Nachweis der Betriebskosten wurden Kontoauszüge von der deutschen Bank vorgelegt. Von Bedeutung ist der Auszug vom 1.12.2001: Es handelt sich um einen "Auszug Girokonto nicht

Gebietsansässige in Euros" in deutscher Sprache. Weiters wurde eine Bestätigung der Fr. CT beigelegt: Diese kann als Nachbarin von Familie D bestätigen, dass sich Bw. mehr als ein halbes Jahr oftmals alleine, aber auch mit seiner Frau im Haus der Familie D in 03....StadtEP,C20C aufhält.

Zu Punkt 5: Eine Ansässigkeitsbescheinigung der spanischen Finanzverwaltung betreffend den Zeitraum von 2000 bis dato wurde nicht vorgelegt.

Zu Punkt 6: Die Frage, worauf eine eventuell in Spanien gegebene Ansässigkeit begründet sei und warum Hr. D in Spanien ansässig sein soll und nicht in Österreich, wurde nicht beantwortet.

Zu den Punkten 7 und 8: Diese Fragen sollten offensichtlich durch die Vorlage von 3 Dokumenten belegt werden: Beim Dokument 1 handelt es sich um den Antrag für die Zuteilung einer Ausländeridentifikationsnummer, daraufhin wurde von den spanischen Behörden die Nummer XD vergeben. Beim Dokument 2 handelt es sich um die Einkommensteuererklärung 2004 betreffend die Einkünfte natürlicher Personen, die am 18. Mai 2005 bei der deutschen Bank eingereicht wurde. Aus dieser Erklärung geht hervor, dass Hr. D in Spanien für den Veranlagungszeitraum 2004 insgesamt € 1,758,62 an Einkommensteuer zu entrichten hatte. Dokument 3 beinhaltet einen Antrag auf Aufenthaltsgenehmigung vom 6. Juli 2006.

Zu Punkt 9: Zu diesem Vorhalt wurde keine konkrete Stellungnahme abgegeben. Es wurde lediglich darauf hingewiesen, dass der Sohn A bis heute noch nicht verheiratet ist, seine Gattin musste daher wie bisher die Buchhaltung führen und ihm auch gelegentlich im Geschäft Beihilfe leisten.

Zu Pkt. 10: Hr. D gab folgendes an: "Meine Hilfe gegenüber meinem Sohn bestand, so ich in Österreich anwesend war, lediglich ihm stundenweise auszuhelfen, ev. auch mit dem Auto Botendienste durchzuführen. Eine regelmäßige Mithilfe im Betrieb hat nie stattgefunden. Eine Postzustellung S-Straße,M besteht bis heute, die Post wird in einem Postkasten abgelegt. So meine Frau und ich in Spanien sind, wird die Post nachgeschickt."

Der Abgabenbehörde liegt auch die Einkommensteuererklärung 2005 von Fr. ED vor. Daraus ist ersichtlich, dass die Ehe mit ihrem Gatten aufrecht ist. ED hat laut dem Zentralen Melderegister ihren Hauptwohnsitz in M, S-Straße4. Im Herold-Telefonbuch ist für Bw. mit Adresse M, S-Straße4, die Festnetznummer 07000/1000 dokumentiert, darüber hinaus liegen die Mobiltelefonnummern 0664/10000000 und 0699/00000 vor.

2. Rechtliche Würdigung

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Hr. D hat seinen inländischen Wohnsitz in S-Straße,M, trotz seiner kurzfristigen behördlichen Abmeldung, die vom 29. Februar 2000 bis zum 22. Jänner 2001 dauerte, tatsächlich nicht aufgegeben. Hr. D ist daher auch in den Veranlagungszeiträumen ab 2000 in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Gemäß Artikel IV Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) mit Spanien bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat und seine Gebietskörperschaften. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenem Vermögen steuerpflichtig ist.

Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

- a) Die Person gilt als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).
- b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer 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 nur in dem Vertragstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.

Zur Frage des Mittelpunktes der Lebensinteressen ergibt sich aus dem VwGH-Erkenntnis vom 22.3.1991, Zi. 90/13/0073, folgendes: Entscheidend ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftliche Beziehungen kommen 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 Haushalts sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen voraus.

Mit Vorhalt vom 18. September 2006 wurde Hr. D nun konkret gefragt, welche persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen er zu Spanien nachweisen könne. Weiters wurde er aufgefordert, eine Ansässigkeitsbescheinigung der spanischen Finanzverwaltung betreffend den Zeitraum von 2000 bis dato vorzulegen. Er wurde auch gefragt, worauf sich eine eventuell in Spanien gegebene Ansässigkeit begründe und warum er ggf. in Spanien ansässig sei und nicht in Österreich. Auf diese Fragen ist Hr. D in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2006 nicht eingegangen. Es konnten daher im gegenständlichen Ermittlungsverfahren keine konkreten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Spanien festgestellt werden. Es wurde auch keine Ansässigkeitsbescheinigung der spanischen Finanzverwaltung vorgelegt. Der einzige Bezug zu Spanien ist laut der vorliegenden Vorhaltsbeantwortung durch das für die Gesundheit des Hrn. D günstige Meeresklima gegeben.

Im Vorhalt vom 19. September 2006 wurde Hr. D auch konkret gefragt, wie viele Tage er sich in den einzelnen Jahren von 2000 bis dato in Spanien aufgehalten habe und wie viele Tage in Österreich. Dazu wurde in der Vorhaltsbeantwortung erklärt, dass er immer darauf geachtet habe, sich persönlich mehr als die Hälfte eines Jahres in Spanien aufzuhalten. Es ist daher jetzt im Nachhinein nicht mehr ermittelbar, wie viele Tage pro Jahr sich Hr. D tatsächlich jeweils in Spanien und in Österreich aufgehalten hat. Das bedeutet, der gewöhnliche Aufenthalt des Hrn. D ist für die Kalenderjahre von 2000 bis 2005 nicht mehr exakt feststellbar, zumindest nicht mehr überprüfbar. Da Hr. D laut seinen Auskünften jedoch tatsächlich darauf achten muss, dass er sich jeweils länger als 183 Tage im Kalenderjahr in Spanien aufhält, ist zu schließen, dass seine Aufenthalte in Spanien vermutlich insgesamt nicht wesentlich länger als 6 Monate pro Jahr angedauert haben.

Wie oben in der Sachverhaltsdarstellung angeführt, machte Hr. P am 31. Oktober 2006 im Zuge der Übergabe der schriftlichen Vorhaltsbeantwortung an die Sachbearbeiterin im IC des

Finanzamtstandortes K ergänzende Angaben über die Aufenthaltsdauer des Hrn. D in Spanien, die über die schriftlichen Ausführungen des Abgabepflichtigen selbst hinausgingen. Dazu wird festgestellt, dass Hr. P darüber keine eigenen, über die schriftlichen Auskünfte des Hrn. D hinausgehenden Wahrnehmungen haben kann, seine Auskünfte werden daher als nicht relevant zurückgewiesen.

In welchem der beiden Staaten Österreich und Spanien ist Hr. D nun tatsächlich ansässig? Wie in Artikel IV Abs. 2 lit. a des DBA ausgeführt, ist für den Fall, dass eine Person in beiden Vertragstaaten über einen Wohnsitz verfügt, primär auf die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu den einzelnen Vertragstaaten abzustellen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Die weiteren Kriterien wie gewöhnlicher Aufenthalt und Staatsbürgerschaft kommen nur dann zu Anwendung, wenn sich die Ansässigkeit nicht schon aus Abs. 2 lit. a ergibt. Im Zuge des Ermittlungsverfahrens wurden von Amts wegen die folgenden persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu den beiden Vertragstaaten Spanien und Österreich festgestellt:

Beziehungen zu Österreich:

- Es besteht eine aufrechte Ehe mit seiner Gattin, der Familienwohnsitz befindet sich in M.
- Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb des Hrn. D, EWAZ 99-999-1-999, befindet sich in M.
- Hr. D betreibt eine Vermietung in M bzw. hat bis zum Jahre 2002 eine Vermietung in M betrieben.
- Hr. D besitzt ein Haus in H, das er für Schiurlaube nutzt und das ihm sehr am Herzen liegt.
- Der Fleischereibetrieb des Sohnes A D befindet sich in M. Hr. D hat diesen Betrieb an seinen Sohn übergeben und hilft ihm fallweise im Betrieb. Im Jahre 2006 wurde dieser Betrieb aufgegeben bzw. veräußert.
- An die Adresse S-Straße, M erfolgt die Postzustellung, und es besteht laut dem Schreiben der Marktgemeinde M vom 18.1.2001 ein Abgabenkonto bei der Gemeinde M, lautend auf Bw. .
- Laut dem Schreiben der Marktgemeinde M vom 18.1.2001 war Hr. D auch sonst im öffentlichen Leben anzutreffen.

Beziehungen zu Spanien:

Aus gesundheitlichen Gründen wurde Hrn. D ärztlicherseits zur besseren Rehabilitation und Genesung einer schweren Erkrankung eine oftmalige, länger dauernde Anwesenheit in Meeresnähe empfohlen. Dies wurde ihm vor allen Dingen nach dem Jahre des Krankheitsbeginnes 1998 empfohlen.

In freier Beweiswürdigung wird daher festgestellt, dass nach dem Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zur Republik Österreich bestehen. Hr. Bw. ist daher im Sinne des DBA in Österreich ansässig. Das Besteuerungsrecht für seine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft sowie für die Versorgungsrente von seinem Sohn A D hat daher gem. Artikel 22 des DBA (Andere Einkünfte) nur die Republik Österreich. Gem. Artikel 11 des DBA sind auch die Zinsen in Österreich zu versteuern, eine Erstattung der an der Quelle einbehaltenden Kapitalertragsteuer ist daher nicht zulässig. Und gem. Artikel 24 Abs. 1 lit. d des DBA dürfen Einkünfte, die Hr. D in Spanien bezogen hat und die von der österreichischen Besteuerung auszunehmen wären, bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden (Progressionsvorbehalt). Die Versorgungsrente, die Hrn. Bw. von seinem Sohn A zugeflossen ist, wird analog der von Hrn. A D abgesetzten Sonderausgabenbeträge mit € 10.464,84 per anno angesetzt.

3. Wiederaufnahme des Verfahrens

Erst im Zuge der aktuellen Bearbeitung der Abgabenerklärung 2005 wurde festgestellt, dass Hr. D tatsächlich nach wie vor einen Wohnsitz im Inland innehat. Außerdem konnten erst im laufenden Ermittlungsverfahren die gegebenen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Hrn. D und somit seine Ansässigkeit in Österreich festgestellt werden. Es liegen daher neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO vor, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen. Aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind die Einkommensteuerbescheide zu berichtigen, die Einkommensteuerverfahren von 2000 bis 2003 werden daher wieder aufgenommen. Für 2004 erfolgt eine Berichtigung gem. § 299 BAO, weil der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2004 sich als unrichtig erwiesen hat. Für das Jahr 2005 ergeht ein Erstbescheid. Für den Veranlagungszeitraum 2000 sind bisher wegen des vermeintlichen Wechsels der Steuerpflicht von unbeschränkt auf beschränkt zwei Einkommensteuerbescheide ergangen, es sind daher beide Bescheide zu berichtigen (Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO).

4. Zustellung der Bescheide und sonstigen Schriftstücke

Gemeinsam mit dieser Bescheidbegründung werden die folgenden Schriftstücke zugestellt:

- o Bescheide über die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2001 bis 2003 vom 19.12.2006 (StNr. 030/000).
- o Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO für 2004 vom 5.1.2007 (StNr. 51-030/000).
- o Buchungsmitteilung Nr. 3 vom 19.12.2006 (StNr. 51-030/000).
- o Buchungsmitteilung Nr. 4 vom 20.12.2006 (StNr. 51-030/000).

Die übrigen zu den Steuernummern 51-040/000 und 51-030/000 für den Zeitraum 2000 bis 2005 ergangenen Bescheide werden direkt vom Bundesrechenzentrum zugestellt.

5. Berufung vom 27. Jänner 2007

In einem mit 27. Jänner 2007 datierten, beim Finanzamt am 29. Jänner 2007 eingelangten, Schreiben wird folgendes ausgeführt:

Einkommensteuerbescheide 2000 - 2005 v. 09.01.2007

In offener Frist erhebe ich das Rechtsmittel der Berufung gegen die oben angeführten ESt-Bescheide der Jahre 2000 bis 2005, sämtliche vom 09.01.2007 und begründe dies wie folgt:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte ohne neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen.

Es war der Behörde sehr wohl bekannt, dass ich in Österreich eine winzige Landwirtschaft besitze, welche ich verpachtet habe.

Es war der Behörde auch bekannt, dass ich ein Haus in H besitze.

Seit 18.01.2001 war aus dem Schreiben der Marktgemeinde M der Behörde bekannt, dass ich bei meinen seltenen Besuchen in Österreich auch im öffentlichen Leben anzutreffen bin. Daraus kann man unschwer erkennen, dass der Behörde zumindest seit 2001 der Sachverhalt bekannt ist und keinesfalls neue Tatsachen im Zuge der aktuellen Bearbeitung der Abgabenerklärung 2005 aufgetaucht sind.

Somit liegen keine neuen Tatsachen vor, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gern. § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen! Die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2003 sind daher sofort aufzuheben, weil es sich um Willkür handelt.

Weiters wurde der Sachverhalt nicht in objektiver Weise ermittelt. Die Ermittlungen der BHK wurden gar nicht in die Entscheidung einbezogen. Die Behörde hat nicht einmal vom Angebot Gebrauch gemacht, sich Kopien von den Originaltickets anzufertigen, sehr wohl aber hat die Behörde Einsicht genommen und die Flugtickets wurden vorgelegt! Kein vernünftiger Mensch wird seine Originalbelege aus der Hand geben und das Risiko in Kauf nehmen, dass diese eventuell verloren gehen. Aufgrund der persönlichen Beziehungen wird mir unterstellt, den Wohnsitz weiterhin in Österreich zu haben, weil meine Gattin einen Wohnsitz in M hat und eine aufrechte Ehe besteht! Hätte die Behörde den Sachverhalt objektiv ermittelt und sich Kopien von den Flugtickets gemacht, wie dies bei der persönlichen Vorsprache am 31.10.2006 angeboten wurde und teilweise auch durchgeführt wurde (die Behörde hat 5 – 8 Kopien von Bankauszügen mit Strom-, Wasser und Gasabrechnungen vom spanischen Haus gemacht) wäre der Behörde nicht entgangen, dass meine Gattin mit mir gemeinsam in Spanien lebt und ebenfalls dort gemeldet ist. Als Beweis wird die „Número de Identificación Fiscal XII“ für ED angeführt. Unter dieser Nummer bezahlt meine Gattin auch seit 1999 ihre Steuern in Spanien!

Anhand der Flugtickets, lautend auf ED, Mrs. (!), ist ersichtlich, dass sie mit mir gemeinsam mehr als 185 Tage jährlich in Spanien lebt! Somit bestehen die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen durch die aufrechte, glückliche Ehe mit ED, sehr wohl in Spanien!

Zu dieser Entscheidung ist auch die BHK beim Strafverfahren wegen Übertretung des Meldegesetzes gekommen. In dieser Entscheidung der BHK heißt es wörtlich: „Herr D hat glaubhaft dargelegt, dass sein Hauptwohnsitz nunmehr in Spanien ist (Nachweis der Meldebestätigung etc.). Der Umstand, dass sich Herr D in gewissen Zeitabständen auch in M aufhält, lässt nicht den Schluss zu, dass sich an diesem Ort (M) auch der Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen befindet.“

Nachdem aus der beiliegenden Aufstellung die Flüge für meine Gattin für die Jahre 2001 – 2006 ersichtlich sind und die gemeinsamen Autofahrten von meiner Gattin und mir zusätzlich zu berücksichtigen sind, besteht wohl kein Zweifel mehr daran, dass meine Gattin und ich in glücklicher, aufrechter Ehe leben und die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Spanien bestehen, wo wir uns gemeinsam mehr als die Hälfte des Jahres aufhalten!

Aus den vorgebrachten Gründen ist der Berufung gegen die Bescheide 2000 – 2005 stattzugeben.

Nachdem die Berufung positiv erledigt wird, ersuche ich um Aussetzung der Einhebung gern. § 212a BAO für den gesamten Rückstand von EUR 55.338,38 bis zur Entscheidung über die Berufung. ... (Aufgliederung des angegebenen Abgabenrückstandes nach Jahren)

Weiters wird ersucht, die Vorauszahlung an Einkommensteuer 2007 auf Null zu stellen, weil seit 2006 sowieso keine Leibrente mehr bezahlt wird und damit keine Steuer anfällt! (Egal wie über die Berufung entschieden wird)

Besonders hinweisen möchte ich darauf, dass ich in Spanien jährlich seit 2000 beinahe EUR 1.800,-- an Einkommensteuer bezahle, d.h. ich habe bisher rund EUR 11.000,-- an Einkommensteuer in Spanien bezahlt! („Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas“)

Beilagen: Aufstellung über die Flüge meiner Gattin anhand der noch vorhandenen Flugtickets, wobei ich anmerken möchte, dass wir auch sehr oft gemeinsam mit dem Auto nach Spanien gereist sind. (Durch die Abrisse an den Flugtickets sind z.T. die Jahreszahlen nicht mehr ersichtlich.)

-
- (1) 7. Mai 2002; (2) 21. Jänner 2001; (3) 1. Mai 2006; (4) 21. Mai 2006; (5) 20. November;
 (6) 4. Dezember; (7) 25. Juni; (8) 23. Oktober; (9) 20. Mai; (10) 1. Juni 2004;
 (11) 30. September; (12) 28. Jänner 2004; (13) 12. Juni; (14) 7. Jänner 2006;
 (15) 13. Februar 2006; (16) 26. November 2000; (17) 7. Jänner 2001

6. Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat

Am **2. Februar 2007** legte das Finanzamt die Berufung an den unabhängigen Finanzsenat vor. Dem Vorlagebericht (Verf. 46) angeschlossen wurde eine mit 2. Februar 2007 datierte **Stellungnahme des Finanzamtes** mit folgendem Inhalt:

„1. Wiederaufnahme des Verfahrens 2000 bis 2003“

Im Zuge der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung 2005 (Formular E7, eingereicht am 24.8.2006) wurde von der Sachbearbeiterin am 5.9.2006 routinemäßig eine Anfrage beim Zentralen Melderegister vorgenommen. Ergebnis: Für Hrn. D war vom 22.1.2001 bis zum 17.7.2001 ein Hauptwohnsitz und vom 17.7.2001 bis dato ein Nebenwohnsitz gemeldet. Daraufhin wurden weitere Erhebungen bei der Marktgemeinde M und bei der BH K an der Krems vorgenommen: Die Unterlagen von der Marktgemeinde M sind am 7.9.2006 auf dem Finanzamt K eingegangen und die Unterlagen von der BH K an der Krems am 26.9.2006.

Erst durch diese Ermittlungshandlungen ist der Abgabenbehörde bekannt geworden, dass Hr. D im gegenständlichen Zeitraum von 2000 bis 2005 tatsächlich einen Wohnsitz im Inland innehatte. Der Abgabenbehörde gegenüber wurde dieser Wohnsitz verschwiegen, indem

*o trotz aufrechtem Wohnsitz in M eine Wohnsitzverlegung nach Spanien angezeigt wurde, und
 o für die Veranlagungszeiträume 2000 bis 2005 Einkommensteuererklärungen für beschränkt Steuerpflichtige eingereicht wurden (Formular E7), und*

o in der Einkommensteuererklärung 2005 für beschränkt Steuerpflichtige (Formular E7) das vorgegebene Datenfeld "Adresse in Österreich" nicht ausgefüllt wurde.

Dadurch wurde die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 Abs. 1 BAO) verletzt.

Die für den Bestand und den Umfang einer Abgabenpflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Weiters wurden der Abgabenbehörde erst durch den Vorhalt vom 18.9.2006 und durch die zugehörige Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2006 die für die Ermittlung des Ansässigkeitsstaates maßgeblichen Sachverhalte bekannt. Der Umstand, dass entgegen der Darstellung in den Abgabenerklärungen 2000 bis 2005 ein Wohnsitz im Inland bestanden hat und die für die Beurteilung der Ansässigkeit maßgeblichen Umstände sind der Abgabenbehörde somit erst im laufenden Ermittlungsverfahren vom September bis Oktober 2006 bekannt geworden. Es liegen daher neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO vor, die eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2000 bis 2003 erforderten. Im Übrigen wird auf Tz. 3 der Bescheidbegründung vom 5.1.2007 hingewiesen.

2. Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2005

Von Seiten des Berufungswerbers wurden gegen die von der Abgabenbehörde getroffenen Feststellungen folgende Argumente vorgebracht:

-
- a) Der Sachverhalt sei nicht in objektiver Weise ermittelt worden, indem vom Angebot, Kopien von den Flugtickets zu erstellen, nicht Gebrauch gemacht wurde.
- b) Die Gattin ED lebe gemeinsam mit Hrn. Bw. in Spanien, sei dort gemeldet und halte sich länger als 185 Tage jährlich in Spanien auf.
- c) Hr. D habe im Strafverfahren wegen der Übertretung des Meldegesetzes bei der BHK an der Krems "glaublich dargelegt, dass sein Hauptwohnsitz nunmehr in Spanien ist (Nachweis der Meldebestätigung, etc.). Der Umstand, dass sich Herr D in gewissen Zeitabständen auch in M aufhält, lässt nicht den Schluss zu, dass sich an diesem Ort (M) auch der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befindet."
- d) Aufgrund der Flüge für die Gattin für die Jahre 2001 bis 2006 und der gemeinsamen Autofahrten bestehe kein Zweifel, dass sich Hr. D gemeinsam mit seiner Gattin jeweils länger als die Hälfte des Jahres in Spanien aufhalte und die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Spanien bestünden.
- e) Hr. Bw. bezahle seit dem Jahre 2000 in Spanien beinahe € 1.800,00 jährlich an Einkommensteuer.

Gegen diese in der Berufungsschrift vorgebrachten Argumente wird wie folgt Stellung genommen:

Zu Punkt a):

Die Beilage von Kopien der Flugtickets zur Vorhaltsbeantwortung ist von vorneherein nicht erfolgt, Hr. D hat somit — was nahe liegend gewesen wäre — nicht von sich aus diese Tickets kopiert und als Beweismittel beigelegt. Im Zuge der persönlichen Übergabe der Vorhaltsbeantwortung wurden ebenfalls keine Kopien angefertigt, und der Überbringer war damit offensichtlich einverstanden. Eine detaillierte Einsichtnahme in der Form, dass der Inhalt und die Anzahl der Flüge genau erfasst worden wäre, ist nicht erfolgt. Von der Sachbearbeiterin wurde jedoch der Vermerk "ca. 8 Flüge a' 3 Wochen im Jahr in Spanien, 5—6 x im Jahr mit d. Auto lt. Hrn. P" angebracht.

Hr. D wurde mit Vorhalt vom 18.9.2006 aufgefordert, genaue Angaben über seine Aufenthalte in Spanien zu machen und diese Angaben glaubhaft zu machen. Dieser Punkt wurde wie folgt beantwortet: "Ich habe immer darauf geachtet, mich persönlich mehr als die Hälfte eines Jahres in Spanien aufzuhalten. Bin häufig mit dem Flugzeug, aber auch mit dem Auto nach Spanien gereist. Autofahrzeit ca. 20 Stunden (immer Autobahn) teilweise mit meiner Frau, aber auch oft alleine. Flugkarten, span. Wasser- und Strombezug können vorgelegt werden." Diese schriftlich erteilten Sachverhaltsauskünfte wurden von der Abgabenbehörde zur Kenntnis genommen und in der Bescheidbegründung vom 5.1.2007 nicht beeinsprucht. Da dieser Darstellung des Hrn. D grundsätzlich nicht widersprochen wurde, wurde die weitere Vorlage der Flugtickets als nicht notwendig erachtet. Dies auch vor dem Hintergrund, dass für die Ermittlung des Ansässigkeitsstaates primär nicht der gewöhnliche Aufenthalt des Abgabepflichtigen maßgeblich ist, sondern die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zum einen oder zum anderen Staat. Festgestellt wird jedenfalls, dass diese Flugtickets auch der Berufungsschrift vom 27.1.2007 nicht beigelegt wurden. Dem Abgabepflichtigen steht es jedoch frei, die Flugtickets als Beweismittel nachzureichen.

Zu den Punkten b) und d):

Vorweg wird darauf hingewiesen, dass Hr. D zu Fragen der Ansässigkeit trotz detaillierter Bevorhaltung (Punkt 3, Punkt 5 und Punkt 6 des Vorhaltes vom 18.9.2006) bis zur Bescheiderlassung keine stichhaltigen Angaben gemacht hat. In der Berufungsschrift wird nun erstmals bekannt gegeben, dass sich Fr. D gemeinsam mit ihrem Gatten überwiegend in Spanien aufhalte und die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Spanien

bestünden. Dieser Darstellung wird von Seiten der Finanzverwaltung aus folgenden Gründen widersprochen:

- In der Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2006 wurde dieser Sachverhalt nicht vorgebracht. Warum erfolgt dies erstmals in der Berufungsschrift? Laut der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt bei widersprüchlichen Sachverhaltsdarstellungen der Erstauskunft entscheidende Bedeutung zu.
- Zum Nachweis dafür, dass Fr. ED gemeinsam mit ihrem Gatten länger als 185 Tage pro Jahr in Spanien lebt, wurde der Berufungsschrift eine Aufstellung über 17 Spanienflüge aus den Jahren 2000 bis 2006 beigelegt. Nach Ansicht der Finanzverwaltung wird damit die Begründung eines gewöhnlichen Aufenthaltes der Fr. D in Spanien weder bewiesen noch glaubhaft gemacht.
- In der Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2006 wurde von Hrn. Bw. zum Aufenthalt von Fr. ED eine völlig andere Darstellung geboten: "Da mein Sohn A D die von mir übernommene Fleischerei alleine führen musste, er ist bis heute nicht verheiratet, musste meine Frau wie bisher die Buchhaltung führen und ihm gelegentlich auch im Geschäft Beihilfe leisten."

Demnach muss sich Fr. ED zumindest bis zur Veräußerung der Fleischerei im Jahre 2006 laufend in M aufgehalten haben.

- Fr. ED hatte im Zeitraum von 2000 bis 2005 jedenfalls ihren Hauptwohnsitz in M. Dies geht sowohl aus dem Zentralen Melderegister hervor als auch aus der Tatsache, dass sie ihre Einkünfte in diesem Zeitraum als unbeschränkt Steuerpflichtige zur Gänze in Österreich versteuerte (Steuernummer 51-043/0895).
- Bei der BHK hat Hr. D am 9.2.2001 angegeben, seine Frau sei weiterhin in M gemeldet und besuche ihn nur öfter in Spanien. Diese Darstellung deckt sich mit den Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2006.

Die in der Berufungsschrift enthaltene Darstellung, Fr. ED lebe gemeinsam mit ihrem Gatten in Spanien und sei in Spanien ansässig, wird somit als Schutzbehauptung zurückgewiesen. Und dass Fr. D evtl. in Spanien gemeldet ist und Steuern bezahlt (welche Steuern? Grundsteuer für ihr Haus?) steht der Feststellung, dass sie in Österreich ansässig ist, nicht entgegen.

Zu Punkt c)

Bei der Bezirkshauptmannschaft K an der Krems wurde im Februar und März 2001 ein Verfahren zum Meldegesetz durchgeführt. Laut dem Schreiben der BHK vom 6.3.2001 an die Marktgemeinde M hat Hr. D in diesem Verfahren glaubhaft gemacht, dass sein Hauptwohnsitz nunmehr in Spanien sei. Dabei hat man sich offensichtlich auf folgende Dokumente und Sachverhalte gestützt: a) die spanische Meldebestätigung, b) die spanische Krankenversicherung und c) die Überweisung der Pension nach Spanien. Gleichzeitig wird diese Aussage im selben Schreiben wiederum relativiert: "Selbst wenn an mehreren Orten Mittelpunkte von — wenn auch unterschiedlichen — Lebensbeziehungen bestehen, steht es dem Betroffenen frei jenen Ort zu bezeichnen, der sein Hauptwohnsitz sein soll. Hr. D hat eindeutig Spanien als seinen Hauptwohnsitz gewählt und bezeichnet."

Fest steht, dass dieses Verfahren bei der BHK die Feststellung des Hauptwohnsitzes im Sinne des Meldegesetzes zum Gegenstand hatte und NICHT die Ermittlung des Ansässigkeitsstaates im Sinne des Artikel IV des DBA Österreich/Spanien. Im Übrigen sind die Begriffe "Hauptwohnsitz" und "Nebenwohnsitz" im Sinne des Meldegesetzes nicht ident mit dem Begriff 'Wohnsitz' im Sinne der Abgabenvorschriften (26 Abs. 1 BAO); dies ist alleine schon aus der Tatsache abzuleiten, dass das Abgabenrecht einen eigenen Wohnsitzbegriff definiert hat und nicht an das Meldegesetz anknüpft. Die Feststellung des Hauptwohnsitzes durch die

Bezirkshauptmannschaft K kann daher keine Vorfrage für die Klärung der Ansässigkeit im Sinne des zit. DBA sein.

Bei Vorliegen von Wohnsitz (im Sinne des Abgabenrechtes) in beiden Vertragstaaten ist gem. Artikel iV Abs. 2 lit. a des DBA auf die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu den einzelnen Vertragstaaten abzustellen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Wie in der Bescheidbegründung angeführt, ist dabei das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse entscheidend, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommen 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 Haushalts sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen voraus. Dieser vom Verwaltungsgerichtshof vorgegebenen Rechtsauslegung folgend hat die Abgabenbehörde bei der Ermittlung des Ansässigkeitsstaates in erster Linie am Familienwohnsitz angeknüpft, und dann die weiteren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu beiden Vertragstaaten beachtet. Bei der Feststellung des Hauptwohnsitzes im Sinne des Meldegesetzes waren hingegen andere Parameter wesentlich: Eine Meldebestätigung, die Krankenversicherung, die Pensionsüberweisung und schließlich die Freiheit, bei Vorliegen von mehreren Wohnsitzten den Hauptwohnsitz selbst wählen und bezeichnen zu können.

Zu Punkt e)

Hr. D gibt an, dass er in Spanien jährlich ca. € 1.800,00 an Einkommensteuer zu bezahlen gehabt habe. Dieser Sachverhalt wurde von Seiten der Abgabenbehörde nicht bestritten, ist jedoch für die Ermittlung des Ansässigkeitsstaates nicht relevant, da die Besteuerung eine Folge dieser Entscheidung ist und nicht deren Begründung. Zur Höhe der in Spanien entrichteten Einkommensteuer ist anzumerken, dass – die Ansässigkeit in Spanien vorausgesetzt – dort zumindest die Pension von der gewerblichen Wirtschaft und die Versorgungsrente von seinem Sohn A zu versteuern gewesen wären, was eine jährliche Bemessungsgrundlage von mehr als € 30.000,00 bedingt hätte. Demgegenüber erscheint der Jahresbetrag an Einkommensteuer mit € 1.800,00 sehr gering.

Eine Ansässigkeitsbescheinigung der spanischen Finanzverwaltung wurde jedenfalls auch im Berufungsverfahren nicht vorgelegt."

Die Vorlage wurde gemeinsam mit der Stellungnahme dem steuerlichen Vertreter (als Zustellungsbevollmächtigter) am 5. Februar 2007 durch Hinterlegung im Abholfach des zustellungsbevollmächtigten steuerlichen Vertreters beim Finanzamt K zugestellt.

7. Ermittlungen der Berufungsbehörde

1. Die Ehegattin des Bw. wurde gemäß den Veranlagungsdaten des Abgabeninformationssystems des Bundesministeriums für Finanzen - wie in der Stellungnahme des Finanzamtes vom 2. Februar 2007 ausgeführt - in den streitgegenständlichen Jahren 2000 bis 2005 gemäß den Wohnsitzangaben (Adresse SStraße4, M) in den Einkommensteuererklärungen bzw. Arbeitnehmerveranlagungsanträgen

als unbeschränkt Steuerpflichtige veranlagt. In den Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 2000 bis 2004 wurden außergewöhnliche Belastungen für die Berufsausbildung eines Kindes berücksichtigt. Dabei handelt es sich um Kosten für den in diesem Zeitraum in Wien studierenden Sohn Mag. WD (geboren 1971), welcher laut Abfrage im zentralen Melderegister ab 2000 einen Wohnsitz in Wien hat.

2. Bei den Einkommensteuerfestsetzungen des Sohnes A D (St. Nr. 51-020/0000-21) wurden bis zum Jahr 2006 Sonderausgaben aus einer Übergaberente an den Bw. und dessen Ehegattin (2000 ATS 155.000,00, 2001 ATS 153.240,00; 2002 € 10.656,74; 2003 € 11.500,78; 2004 € 11.500,78; 2005 € 11.500,77; 2006 € 5.750,39) in Abzug gebracht. Der auf den Bw. entfallende Anteil beträgt laut den Ermittlungen des Finanzamtes in den Streitjahren ATS 144.000,00 bzw. € 10.464,84 (siehe Ausführungen unter Punkt 4.6.2.).

In den Einkommensteuerveranlagungsdaten von A D ist im Jahr 2007 ein Gewinn aus der Unternehmensveräußerung ausgewiesen.

Laut Abfrage beim zentralen Melderegister hat A D seinen Wohnsitz in Kplatz6,M, im Jahr 2008 abgemeldet und ist in die Mongolei verzogen.

3. Die im April 2011 durchgeführten **Grundbuchsabfragen** ergaben folgendes:

a) Der Bw. ist seit 1966 Alleineigentümer der EZ111KG M (Wohngebäude mit Grünfläche von rund 2.850 m² an der Adresse SStraße4, M und landwirtschaftlichen Flächen im Ausmaß von rund 2 ha) und der EZ122KG M (land- und forstwirtschaftliche Liegenschaften im Ausmaß von rund 11 ha).

Mit Kaufvertrag vom 19. Oktober 2005 wurde eine geringe Teilfläche dieser Grundstücke veräußert und Grundstücksarrondierungsmaßnahmen mit der angrenzenden EZ 133 durchgeführt.

Dazu wird angemerkt, dass in den Streitjahren alleiniger Eigentümer der EZ 133 der Sohn A D war, der diese Liegenschaften (einschließlich des Betriebsstandortes) mit Übertragsvertrag vom Bw. im Jahr 1991 erworben hat und zwischenzeitig größtenteils veräußert hat (ua. auch den Betriebsstandort Kplatz6,M mit Kaufvertrag vom 14. Mai 2007).

Laut den vom Finanzamt übermittelten Einheitswerterklärungen des Bw. (zuletzt zum 1. 1. 1992) zur EW-AZ 09.-2-0000 betreffend die Liegenschaft EZ 111 mit dem Gebäude und den Grünflächen (im Gesamtausmaß von rund 2.850 m²) in der SStraße4 handelt es beim Gebäude um ein Wohngebäude mit zwei Wohneinheiten (57 m² und 82 m², insgesamt somit 139 m²)

Für die verpachteten landwirtschaftlichen Flächen (EW-AZ 09.-1-0000) wurden laut den eingereichten Abgabenerklärungen betreffend die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in den Streitjahren jährlich Pachteinnahmen in Höhe von ATS 17.000,00 bzw. € 1.235,00 erzielt.

- b) Der Bw. ist weiters alleiniger Eigentümer der EZ 222KG KG H (Ferienhaus im Schigebiet Hb – Fläche von 560 m²)
- c) Mit Kaufvertrag vom 15. Jänner 2003 veräußerten der Bw. und seine Ehegattin jeweils ihren 1/6 Anteil der EZ4444KG-St (Bauplatzfläche 2.776 m²), den sie im Jahr 1992 erworben hatten (Veräußerungserlös für die gesamte Liegenschaft € 607.000,00, davon 1/6 rund € 101.000,00).
- d) Eine unter www. Google Maps durchgeführte Internetrecherche zur spanischen Adresse 03...EP,A-33A,StadtD ergab, dass sich das (laut den Angaben des Bw. der Ehegattin gehörende) Haus in Strandnähe in einer (Ferien)Wohnhaussiedlung unweit vom Ortszentrum EP rund 10 km nördlich von der an Costa Blanca gelegenen Stadt Denia bzw. rund 430 km südwestlich von Madrid befindet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Feststellung des entscheidungserheblichen Sachverhaltes:

1.1. Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Bw. ist österreichischer Staatsbürger und mit ED verheiratet. Ende Februar 2000 meldete er seinen Hauptwohnsitz an der gemeinsam mit seiner Ehegattin seit 1996 bewohnten Adresse in M (SStraße4) ab und brachte diese Abmeldung im März 2000 dem Finanzamt K zur Kenntnis.

Gleichzeitig mit der Abmeldung in Österreich erfolgte im Jahr 2000 die Anmeldung eines Wohnsitzes bei der spanischen Meldebehörde an der Adresse 03...EP,A-33A,StadtD.

Bei der spanischen Adresse handelt es um eines in Strandnähe in einer Ferienwohnsiedlung nahe der Stadt Denia an der Costa Blanca gelegenes, nach den vom Finanzamt nicht bestrittenen, eigenen Angaben des Bw. ebenerdiges Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 112 m², welches im Jahr 1989 von der Gattin erworben wurde.

Im zentralen Melderegister ist beim Bw. mit 22. 1. 2001 ein Zuzug bei der Adresse in M und diese ab 17. 7. 2001 (bis aktuell) als Zweitwohnsitz eingetragen.

Bei der Ehegattin wird seit 1.1.1996 unverändert die Adresse SStraße4, M als Hauptwohnsitz ausgewiesen. Die Ehegattin erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus einer Pension

(Pensionsversicherungsanstalt) und aus einer Versorgungsrente und wurde als unbeschränkt Steuerpflichtige veranlagt.

Das Gebäude SSträße4, M ist laut Einheitswertdaten mit zwei Wohneinheiten (57 m² und 82 m² - insgesamt 139 m²) ausgestattet, die nach Beendigung der Vermietung einer Wohnung dem Bw. und seiner Ehegattin ab 2002 zur Gänze zur Verfügung standen. Das grundbücherlich bei der Liegenschaft EZ111KG M erfasste Gebäude befindet sich in unmittelbarer Nähe zum Ortszentrum von M und ist von Grünflächen im Ausmaß von rund 2.800 m² umgeben. Als alleiniger Eigentümer ist der Bw. im Grundbuch ausgewiesen.

Neben dieser Liegenschaft ist der Bw. auch alleiniger Eigentümer der angrenzenden, ebenfalls in M befindlichen EZ122KG M mit land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken im Ausmaß von rund 12 ha. Die landwirtschaftlichen Flächen waren gemäß den eingereichten Erklärungen in den streitgegenständlichen Jahren großteils verpachtet (jährliche Pachteinnahmen € 1.235,00).

Die aus den landwirtschaftlichen Grundstücken erzielten (pauschaliert ermittelten) Einkünfte betrugen laut den Erklärungsangaben für 2000 ATS 17.033,00, für 2001 ATS 17.697,00, für 2002 € 1.307,02, für 2003 € 1297,73; für 2004: 1.297,73 und für 2005: € 1.297,73). Die Höhe dieser Einkünfte steht außer Streit.

Der Bw. ist weiters Alleineigentümer eines Ferienhauses im Schigebiet H, welches er nach eigenen Angaben für Urlaubszwecke (insbesondere für Schiurlaube) nutzt.

Weiters besaßen der Bw. und seine Ehegattin ab dem Jahr 1992 mit je 1/6 Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft in St, die im Jahr 2003 verkauft wurden.

In den Jahren 2000 bis 2002 erzielte der Bw. aus der Vermietung einer (ab 2001 leer stehenden) Wohnung in M (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die entsprechend den Erklärungsangaben (2000: ATS 29.361,42; 2001: ATS 44.582,00; 2002: € 2.430,44) betrugen. Unstrittig ist sowohl die Einkunftsquelleneigenschaft als auch die Höhe der erklärten Vermietungseinkünfte.

Die Söhne der Ehegatten D (A und W) hatten in den Streitjahren ihre Wohnsitze in Österreich.

Der unverheiratete Sohn A (geboren 1968) führte in den Streitjahren den im Jahr 1991 vom Bw. übernommenen Fleischereibetrieb am Standort Kplatz6,M , der sich in unmittelbarer Nähe zur Wohnadresse des Bw. und seiner Ehegattin befindet. A D verkaufte den Betrieb (einschließlich der dazugehörigen Liegenschaften) im Jahr 2007 und ist im Jahr 2008 in die Mongolei verzogen.

Bw. jun (geboren 1971) absolvierte in den Streitjahren (bis 2004) ein Studium in Wien. Bei der Ehegattin des Bw. wurden aufgrund der angegebenen Kostentragung in den Einkommensteuerveranlagungen bis zum Jahr 2004 außergewöhnliche Belastungen für eine auswärtige Berufsausbildung berücksichtigt.

Der Bw. bezog in den Streitjahren aus einer ehemaligen gewerblichen Tätigkeit (Fleischerei) eine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft, die in den Streitjahren auf ein Konto in Spanien überwiesen wurde.

Den der Höhe nach unstrittigen Pensionsbezügen für die Streitjahre liegen die von der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft übermittelten Lohnzetteldaten zu Grunde (siehe Punkt 3.1.).

Der Bw. und seine Ehegattin erhielten von ihrem Sohn A gemäß Übergabevertrag aus dem Jahr 1991 eine Versorgungsrente, die bei den Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 2000 bis 2005 des Rentenverpflichteten in voller Höhe als Sonderausgaben berücksichtigt wurden. Sowohl die Qualifikation dieser Rentenzahlungen als Versorgungsrente (sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988) als auch die Höhe des in den Streitjahren auf den Bw. entfallenden Betrages mit jährlich € 10.464,84 bzw. ATS 144.000,00 stehen außer Streit. (Diesbezüglich wird auf die in der Bescheidbegründung vom 5. Jänner 2007 enthaltenen Ausführungen, gegen die vom Bw. keine Einwendungen erhoben wurden, verwiesen.)

Bis zur Veräußerung des Betriebes im Jahr 2007 musste A D (nach eigenen Angaben des Bw.) von seiner Mutter bei Buchhaltungstätigkeiten und im Bedarfsfall (bei regerer Geschäftstätigkeit vor Feiertagen oder als Urlaubsvertretung) im Fleischereigeschäft unterstützt werden. Der Bw. erledigte bei Aufenthalten in Österreich notwendige Instandhaltungen bei seinen Liegenschaften und Gebäuden und übernahm stundenweise Aushilfstätigkeiten und Botendienste im Betrieb seines Sohnes. Dass der Bw. bei seinen Inlandsaufenthalten auch im öffentlichen Leben in M anzutreffen war, bestätigt dieser in der Berufung, wenn er dort angibt, dass dies dem Finanzamt aus dem Schreiben der Gemeinde M vom 18. 1. 2001 bekannt gewesen sei.

Nach der dem Finanzamt bekannt gegebenen Abmeldung blieben an der Adresse in M auf den Namen des Bw. weiterhin eine Postzustelladresse, ein Festnetzanschluss und zwei auf den Bw. angemeldete Mobilanschlüsse österreichischer Telefonbetreibergesellschaften sowie das auf ihn lautende Abgabenkonto für die Gemeindeabgaben (unverändert) aufrecht.

Zu den Einträgen im Melderegister (*1.1. 1996 bis 29. 2. 2000 Hauptwohnsitz in SStraße4; Wegzug Hauptwohnsitz von SStraße4 nach 03...EP,A-33A,StadtD Spanien;* (von 1. 3. 2000 bis 22. 1. 2001 keine Angaben), *22. 1. 2001 (Zuzug) bis 17. 7. 2001 Hauptwohnsitz in SStraße4,*

17. 7. 2001 Nebenwohnsitz) bestätigt der Bw. in der Niederschrift der Bezirkshauptmannschaft vom 9. März 2001 den (Weiter)Bestand eines Zweitwohnsitzes in M.

Als Beweggrund für die Wohnsitzverlegung nach Spanien gibt der Bw. gesundheitliche Gründe an, die durch eine ärztliche Bescheinigung dahingehend bestätigt wurden, dass zu Rehabilitationszwecken nach einer schweren Erkrankung des Bw. im Jahr 1998 von ärztlicher Seite ein oftmaliger Aufenthalt in Meeresnähe empfohlen wurde (siehe Ausführungen unter Punkt 4.5.4.). Die Kontrolluntersuchungen und Nachsorgebehandlungen in Zusammenhang mit der Krebserkrankung fanden laut den eigenen Angaben des Bw. weiterhin im österreichischen Krankenhaus, in dem die Erstbehandlung erfolgte, statt.

Der Bw. besitzt seit 2001 auch einen spanischen Führerschein und hat seit 2003 ein Auto in Spanien angemeldet.

Über das soziale Umfeld (Bekannten- und Freundeskreis) und zur Gestaltung der in Spanien verbrachten Aufenthalte (Hobbies, allfällige Mitgliedschaften und Aufgaben in Interessens- und Freizeitgemeinschaften, Besuche von Kursen und Veranstaltungen, etc.) liegen keine Informationen vor. Zur diesbezüglichen Frage 3 (Welche persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Spanien bestehen?) im Ergänzungsersuchens vom 18. September 2006 des Finanzamtes unterlässt der Bw. - abgesehen von den gesundheitlichen Beweggründen – konkrete Angaben.

Das Finanzamt K hat im Oktober 2002 gemäß den an das Finanzamt übermittelten Unterlagen (Abmeldung bei der Gemeinde, Kenntnisnahme der Wohnsitzänderung durch die Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft, Bestätigung eines spanischen Steuerbüros über die Einreichung einer Steuererklärung im Jahr 2001) sowie den Angaben in den eingereichten Einkommensteuererklärungen und Beilagen (Angabe der spanischen Adresse als Wohnsitz) ab März 2000 bis zum Jahr 2004 Einkommensteuerveranlagungen als beschränkt Steuerpflichtiger durchgeführt und dabei ausschließlich die in den Erklärungen angegebenen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Vermietung und Verpachtung (bis 2002) und Kapitalvermögen (2003 und 2004) als im Inland zu besteuernndes Einkommen berücksichtigt.

Nach Einlangen der Einkommensteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige einschließlich Beilagen für das Jahr 2005 sowie eines Antrages auf Kapitalertragsteuerrückerstattung für 2005 führte das Finanzamt Abfragen im Melderegister durch und erlangte im September 2006 erstmals darüber Kenntnis, dass aufgrund eines von der Gemeinde M im Jahr 2001 eingeleiteten Verfahrens wegen Verletzung der Meldepflichten im Melderegister mit 22. 1. 2001 wieder ein Zuzug bzw. von 22.1. bis 17.7. 2001 ein Hauptwohnsitz und ab

17.7.2001 ein Nebenwohnsitz eingetragen wurde und im Telefonbuch weiterhin auf den Bw. Anschlüsse an der Adresse in M registriert waren. Nach Durchführung weiterer Erhebungen (Anforderung von Unterlagen bei den Meldebehörden, Übermittlung eines Ergänzungsersuchens an den Bw., Einsichtnahme in Veranlagungsdaten der Ehegattin) nahm das Finanzamt das Verfahren mit Bescheiden vom 19. Dezember 2006 bzw. 9. und 10. Jänner 2007 für die Jahre 2000 bis 2003 wieder auf, hob den Einkommensteuerbescheid 2004 gemäß § 299 BAO auf und erließ für die Jahre 2000 bis 2004 neue Einkommensteuerbescheide bzw. für das Jahr 2005 einen Erstbescheid, wobei das Finanzamt nicht mehr von einer beschränkten Steuerpflicht sondern vom Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht und von einer Ansässigkeit im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich – Spanien in Österreich ausging.

Dem oben dargestellten Sachverhalt liegen

- a) die Angaben der beim Finanzamt K eingebrachten Steuererklärungen der Jahre 2000 bis 2005 (siehe Punkt 2.2., 3.1., 4.1.),
- b) die von der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft übermittelten Lohnzetteldaten (Punkt 2.2.c, 3.1.und 4.6.4.),
- c) die Angaben im zentralen Melderegister und im Telefonbuch (laut den vom Finanzamt im September 2006 und von der Berufungsbehörde im April 2011 durchgeführten Abfragen – siehe Punkt 4.2. und 7.),
- d) die Angaben in den vom Gemeindeamt M und von der Bezirkshauptmannschaft K im September 2006 übermittelten Unterlagen (Schreiben 3. und 18. Jänner 2001 des Gemeindeamtes M sowie die Niederschrift vom 9. Februar 2001 und das Schreiben vom 26. Februar 2001 der Bezirkshauptmannschaft K- siehe Ausführungen unter Punkt 4.2. und 4.4.),
- e) die Angaben im Grundbuch laut den von der Berufungsbehörde durchgeführten Grundbuchsabfragen (Punkt 7.),
- f) Daten des Finanzamtes K aus den Einheitswertakten(bescheiden) der Grundstücke des Bw. in M sowie aus den im Informationssystem des Bundesministeriums für Finanzen erfassten Einkommensteuererklärungs- und –bescheidangaben der Ehegattin und des Sohnes A (siehe Punkt 7) und
- g) die Angaben des Bw. in der (schriftlichen) Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2006 mit den dazu übermittelten Unterlagen

zu Grunde.

1.2. Rechtliche Grundlagen und Würdigung der Einwendungen des Bw. zur Erhebung des Sachverhaltes

Zur Einwendung in der Berufung, dass die Behörde den Sachverhalt nicht in objektiver Weise ermittelt habe wird folgendes festgehalten:

Die in Abschnitt 4 der Bundesabgabenordnung (BAO) festgelegten allgemeinen Bestimmungen über die Erhebung der Abgaben normieren folgendes:

§ 114 (1): Die Abgabenbehörden haben darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabevorschriften 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 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 Abgabevorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

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

§ 120 (1): Die Abgabenpflichtigen haben ihrem zuständigen Finanzamt (§§ 55, 56 und 58) alle Umstände anzuzeigen, 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 anzuzeigen.

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

§ 115 BAO legt der Abgabenbehörde die Verpflichtung auf, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit diese abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Gemäß dem Grundsatz der Amtsweigigkeit ist die Abgabenbehörde verpflichtet, von Amts wegen Ermittlungen durchzuführen, wenn diese von Bedeutung für die Richtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind.

Der Untersuchungsgrundsatz verpflichtet die Abgabenbehörde, den Besteuerungsrelevanten Sachverhalt umfassend und wahrheitsgemäß zu erforschen. Dabei sind die für den objektiv

richtigen Abgabenanspruch erforderlichen Sachverhaltsermittlungen bis zur Grenze des Zumutbaren zu führen. Der Ermittlungspflicht steht die in den §§ 119 und 120 festgelegte Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gegenüber. Dies bedeutet, dass der Abgabepflichtige trotz dem Grundsatz der Amtswegigkeit nicht von der Verpflichtung befreit ist und zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen hat (*Ritz*, BAO³, § 115, Tz 8 mit den dort angeführten Judikaturnachweisen) und umgekehrt die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die Behörde nicht von der Ermittlungspflicht befreit. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungserheblichen Sachverhaltes findet aber dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25. 10. 1995, 94/15/0131, 94/15/0181).

Die Wechselwirkung der beiden Grundsätze bestimmt sich nach dem Einzelfall, wobei einerseits die Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung und andererseits die Grenzen der Mitwirkungspflicht der Partei die Notwendigkeit, Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit der Mitwirkung darstellen (*Ritz*, BAO³, § 115, Tz 6 und 9). Ausfluss dieser wechselseitigen Abhängigkeit ist auch, dass die der Behörde auferlegte Sachverhaltaufklärungspflicht in Umfang und Intensität unter Bedachtnahme auf die Mitwirkung und das Ausmaß der Erfüllung der dem Abgabepflichtigen auferlegten Pflichten zu erfolgen hat. Dem kommt insbesondere dann Bedeutung zu, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken der Behörde mit der Partei geklärt werden kann, was regelmäßig bei Sachverhalten der Fall ist, die den persönlichen Lebensbereich des Abgabepflichtigen betreffen. Bestimmte Sachverhalte lassen sich nur durch entsprechende Mitwirkung des Abgabepflichtigen ermitteln.

Erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei besteht nach der Rechtsprechung auch dann, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (*Ritz*, BAO³, § 115, Tz 10 mit den dort angeführten Judikaturnachweisen).

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung steht für die Berufungsbehörde fest, dass dem Bw. nach Abmeldung seines Hauptwohnsitzes mit 29. Februar 2000 in M und der Registrierung eines Wohnsitzes in Spanien, unverändert die in seinem alleinigem Eigentum stehenden Wohnungen in der SStraße4, M (nach Einstellung der Vermietung ab 2002 beide Wohneinheiten) und in seinem Ferienhaus in H in den Streitjahren uneingeschränkt zur Verfügung standen und diese von ihm und seiner Ehegattin bei Aufenthalten in Österreich benutzt wurden. Dies ergibt sich nicht nur daraus, dass der Bw. alleiniger Eigentümer dieser Liegenschaften ist und keine Hinweise darüber vorliegen, dass der Familienwohnsitz in M (und

das Ferienhaus in H) aufgrund einer Überlassung an Dritte nicht mehr benutzbar gewesen wären, sondern auch daraus, dass nach der Abmeldung auf den Namen des Bw. eine Postzustelladresse und ein Festnetzanschluss in M angemeldet und das Abgabekonto für Gemeindeabgaben bestehen blieben. Schließlich bestätigt der Bw. gemäß Niederschrift der Bezirkshauptmannschaft K vom 9. Februar 2001 selbst das Vorliegen eines Zweitwohnsitzes in M und gibt an, dass er sich bei seinen Aufenthalten in M um erforderliche Instandhaltungs- bzw. Reparaturarbeiten an den Gebäuden kümmerte und gerne Schiurlaube in seinem Haus in H verbrachte.

Unstrittig ist auch, dass der Bw. und seine Ehegattin in Spanien über eine angemessene Wohnmöglichkeit in dem Ehegattin gehörenden Haus verfügt haben. Seitens der Berufungsbehörde und auch des Finanzamtes wird auch nicht bestritten, dass sich der Bw. dort (allein und gemeinsam) in den streitähnlichen Jahren nicht nur vorübergehend aufgehalten hat.

Als nicht erwiesen gilt jedoch auch für die Berufungsbehörde, dass sich die Aufenthalte des Bw. in Spanien in den einzelnen Jahren stets über mehr als ein halbes Jahr erstreckt hätten.

Dies lässt sich weder aus der vorgelegten Flugticketaufstellung betreffend die Flüge der Ehegattin (17 Flüge für den Zeitraum 2000 bis 2006) noch aus den vorgelegten Unterlagen (spanische Meldebestätigungen, Auto- und Krankenversicherungsanmeldung in Spanien, Wasser- und Stromverbrauch für das spanische Haus) nicht mit einer derart hohen Wahrscheinlichkeit ableiten, um diese Behauptung als erwiesen anzunehmen. Zur vorgelegten Bestätigung der Nachbarin bleibt anzumerken, dass es nach allgemeiner Lebenserfahrung unglaublich erscheint, dass von einer Nachbarin für einen derart langen Zeitraum in der Vergangenheit die behauptete Anwesenheit wahrgenommen werden konnte und im Übrigen in der mit Oktober 2006 datierten Bestätigungen eine Angabe über den Zeitraum für den diese Aussage Geltung haben soll fehlt. Die vorgelegten Unterlagen belegen zwar, dass in Spanien ein Wohnsitz besteht und der Bw. sich dort in den Streitjahren auch über längere Zeiträume (möglicherweise in einzelnen Jahren auch mehr als sechs Monate) aufgehalten hat, dies besagt aber nicht, dass der Bw. über keinen Wohnsitz in Österreich verfügt hat bzw. der Mittelpunkt der Lebensinteressen weiterhin nicht in Österreich gelegen ist.

Somit bleibt in Übereinstimmung mit dem Finanzamt festzuhalten, dass aufgrund der vorgelegten Informationen nicht (mehr) feststellbar ist, in welchem der beiden Staaten sich der Bw. in den Streitjahren tatsächlich überwiegend aufgehalten hat.

Da für die rechtliche Beurteilung, ob beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt bzw. welcher der beiden Staaten der Ansässigkeitsstaat ist, die Dauer des Aufenthaltes erst

dann entscheidende Bedeutung erlangt, wenn mit den Kriterien der ständigen Wohnstätte und des Mittelpunktes der Lebensinteressen die Ansässigkeit nicht festgestellt werden kann (siehe dazu nachstehende ausführliche Darstellung der rechtlichen Grundlagen unter Punkt 3.2.2.2.), kann dies im gegenständlichen Fall dahingestellt bleiben.

Feststeht aber (wie vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 2. Februar 2007 unter Punkt 1. ausgeführt – siehe oben Punkt 6.), dass der Bw. dem Finanzamt im März 2000 die Abmeldung des Wohnsitzes in M gemeldet hat, es jedoch unterlassen hat, dem Finanzamt bekannt zu geben, dass er weiterhin über Wohnungen in M und H verfügt und diese bei seinen Inlandsaufenthalten auch benutzt und das Finanzamt darüber nicht in Kenntnis gesetzt hat, dass er (wieder) einen Zweitwohnsitz in M gemeldet hat.

Das Finanzamt ist aufgrund von unvollständigen Angaben des Bw. davon ausgegangen, dass dieser in Österreich keinen Wohnsitz mehr hat und somit der beschränkten Steuerpflicht mit den deklarierten Einkünften unterliegt.

Was die in § 115 Abs. 2 BAO normierte Wahrung des Parteiengehörs betrifft, wurde dem Bw. bereits im Ergänzungersuchen vom 18. September 2006 zur Kenntnis gebracht auf Grund welcher Umstände, dass Finanzamt davon ausgeht, dass unbeschränkte Steuerpflicht und eine Ansässigkeit in Österreich vorliegt. Dem Finanzamt ist nach Ansicht der Berufungsbehörde insoweit keine Verletzung des Parteiengehörs anzulasten. Die entscheidungserheblichen Ergebnisse aus dem Anfang September 2006 eingeleiteten Ermittlungsverfahrens, die zu einer geänderten rechtlichen Beurteilung des Finanzamtes geführt haben, wurden dem Bw. im Ergänzungersuchen vom 18. September 2006 (Punkt 9 und 10. – siehe dazu ausführlich oben unter Punkt 4.3) vor Ergehen der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide und der geänderten Sachbescheide mitgeteilt und dem Bw. mit dem ausführlichen Fragenkatalog im Ergänzungersuchen vom 18. September 2006 ausreichend Gelegenheit geboten, die Lebensumstände in Spanien (und Österreich) ausführlich darzulegen.

Der Bw. gibt zu den Bezugspunkten in Spanien neben der Beschreibung der Wohnung und der damit anfallenden Betriebskosten nur bekannt, dass sich dort auch die Ehegattin häufig in Spanien aufhalte, ein Bankkonto für die von der österreichischen Pflichtversicherung ausbezahlten Pensionsüberweisungen bestehe, ein Auto angemeldet sei, die polizeilichen und krankenversicherungsrechtlichen Anmeldungen und ein spanischer Führerschein vorliegen würde sowie Steuerzahlungen in Spanien geleistet würden. Er unterlässt aber bedeutende Informationen zu den persönlichen Lebensverhältnissen bzw. zum sozialen Umfeld, konkret Angaben über den Freundes- und Bekanntenkreis, zu den Freizeitbeschäftigungen, zur Zugehörigkeit zu Interessengemeinschaften und Vereinigungen in Spanien, zu allfälligen Einnahmenerzielungen und/oder zu einem in Spanien angelegtem Vermögen und der

Verwaltung desselben. Da diesen Aspekten für die Bestimmung des Lebensmittelpunktes entscheidende Bedeutung zukommt und diese – schon wegen deren Vergangenheitsbezogenheit - naturgemäß nur der Bw. selbst darlegen kann und die diesbezügliche amtsweigige Ermittlungspflicht in den Hintergrund tritt, weil aus aktuellen Beobachtungen z.B. des Jahres 2006 nicht zwangsläufig darauf geschlossen werden kann, dass die im Jahr 2006 wahrgenommenen Umstände auch in den Jahren 2000 bis 2005 bestanden haben bzw. dies zudem auch einen bedenklichen Eingriff in die Privatsphäre bedeuten würde, kann nach Ansicht der Berufungsbehörde der Abgabenbehörde aufgrund der Unmöglichkeit und Unzumutbarkeit keine Verletzung ihrer Ermittlungspflichten angelastet werden.

Schließlich wird festgehalten, dass auch eine neuerliche Befragung des Bw. nach persönlichen und wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten in Spanien seitens der Berufungsbehörde nicht mehr notwendig war, da das Finanzamt zu den persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Spanien bereits ausdrücklich Auskünfte im Ergänzungsersuchen vom 18. September 2006 (Frage 3) eingefordert hat und zudem in der Begründung vom 5. Jänner 2007 (unter dem Punkt 2. Rechtliche Würdigung) die für die Bestimmung des Lebensmittelpunktes maßgeblichen Faktoren ausführlich dargestellt hat bzw. darauf hingewiesen hat welchen Kriterien (neben der Familie sind dies die Berufsausübung, Gestaltung des Familienlebens, Betätigungen kultureller, religiöser Art, persönliche Interessen und Neigungen) wesentliche Bedeutung für die Bestimmung des Ansässigkeitsstaates zukommt und der Bw. im Berufungsverfahren Gelegenheit gehabt hat diesbezüglich noch entsprechende Informationen beizubringen.

Zu den vom Bw. angegebenen gesundheitlichen Gründen handelt es sich nicht um objektive für die Ermittlung des Lebensmittelpunktes maßgebliche tatsächliche Lebensverhältnisse einer Person an einem bestimmten Ort oder in einem bestimmten Land, sondern um einen (subjektiven) Beweggrund für längere Aufenthalte in Spanien.

Wenn der Bw. eine Verletzung der gesetzlichen Ermittlungspflichten darin erblickt, dass die Abgabenbehörde ihre Entscheidung (alleine) darauf stütze, dass dieser in aufrechter Ehe mit seiner nach wie vor in M gemeldeten Ehegattin lebe, wird dem entgegengehalten, dass das Finanzamt gemäß Bescheidbegründung vom 5. Jänner 2007 der Ansässigkeit in Österreich nicht ausschließlich diesen (zwar sehr bedeutenden) Aspekt zu Grunde gelegt hat, sondern die Beurteilung nach Abwägung einer Reihe der dort angeführten, als erwiesenen geltenden persönlichen und wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte zu Spanien und Österreich, deren Bestehen auch vom Bw. nicht bestritten wird (Betrieb des Sohnes, Immobilienbesitz in Österreich, Vermietungen und Verpachtungen, Auftritt im öffentlichen Leben), vorgenommen

hat und das Gesamtbild auch nach Ansicht der Berufungsbehörde eindeutig einen intensiveren Bezug zu Österreich ergab.

Abschließend wird angemerkt, dass die Abgabenbehörde im Schreiben vom 2. Februar 2007 zu den in der Berufung angeführten Einwendungen ausführlich Stellung genommen hat und der Bw. zu diesen Ausführungen keine weiteren Einwendungen erhoben hat bzw. diesen nicht entgegen getreten ist und er bis zur Erledigung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz dazu Gelegenheit gehabt hätte.

Die Berufungsbehörde schließt sich auch der Ansicht des Finanzamtes in der Stellungnahme des Finanzamtes vom 2. Februar 2007 an, dass es sich bei der Angabe des Bw. in der Berufung, wonach sich auch seine Ehegattin überwiegend in Spanien aufgehalten habe, um eine Schutzbehauptung handle.

Für die Berufungsbehörde gilt vielmehr als erwiesen, dass sich die Ehegattin in den Streitjahren weiterhin überwiegend in M aufgehalten haben muss und somit M auch weiterhin als Familienwohnsitz anzusehen ist. Dies ergibt sich nicht nur aus der in der behördlichen Niederschrift vom 9. Februar 2001 bei der Bezirkshauptmannschaft K festgehaltenen Aussage (der zudem als Aussage in einem behördlichen Verfahren erhöhte Beweiskraft zukommt), wonach die Ehegattin weiterhin in M gemeldet war und den Bw. in Spanien nur öfter „besucht“ hat, sondern auch aus den Angaben des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2006, wo dieser ausführt, dass die Ehegattin den Sohn im Betrieb weiterhin bei der Führung der Buchhaltung und aushilfsweise im Geschäft unterstützen „musste“. Wie vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 2. Februar 2007 zutreffend dargestellt, kommt nach ständiger Rechtsprechung (zB. VwGH 31. 10. 1991, 90/16/0176) die jeweils erste Aussage einer Partei im Verfahren der Wahrheit am nächsten.

Wenn der Bw. in der Berufung neu vorbringt, dass sich die Ehegattin vorwiegend (bei ihm) in Spanien aufgehalten habe, steht dem entgegen bzw. ist für die Berufungsbehörde nicht nachvollziehbar, warum die Ehegattin melderechtlich ihren Wohnsitz (bis dato) nicht geändert hat und in den Streitjahren Einkommensteuer- bzw. Arbeitnehmerveranlagungen als unbeschränkt Steuerpflichtige beantragt hat bzw. ihre Pensionsbezüge weiterhin in Österreich besteuert hat. Zum weiteren Vorbringen in der Berufung, dass die Ehegattin seit 1999 „ihre Steuern“ in Spanien bezahle unterlässt der Bw. konkretere Angaben.

Unter Zugrundelegung des festgestellten, im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen geltenden Sachverhaltes war abzuklären, ob die vom Finanzamt verfügte Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2000 bis 2003 rechtmäßig erfolgt ist und in

weiterer Folge zu prüfen, ob die den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2000 bis 2005 zu Grunde gelegte unbeschränkte Steuerpflicht des Bw. in diesem Zeitraum bestanden hat und sofern dies zu bejahen ist, ob Spanien oder Österreich als Ansässigkeitsstaat im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich – Spanien zu qualifizieren ist und für welche Einkünfte aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens letztlich Österreich ein Besteuerungsrecht zusteht.

2. Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO

2.1. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2000

Der Bw. hat im eingereichten Berufungsschriftsatz vom 27. Jänner 2007 ausdrücklich gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2005 vom 9. Jänner 2007 Berufung erhoben, jedoch in der Begründung ausgeführt, dass das Finanzamt zu Unrecht eine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer verfügt habe, da die Behörde Kenntnis über die Verpachtung der Landwirtschaft und den Besitz des Hauses in H gehabt hätte sowie aus dem Schreiben vom 18. Jänner 2001 der Marktgemeinde M auch bekannt gewesen sei, dass der Bw. bei seinen Inlandsaufenthalten im öffentlichen Leben anzutreffen gewesen wäre und daher keinesfalls neue Tatsachen erst im Zuge der Aktenbearbeitung 2005 aufgetaucht seien.

Das Finanzamt hat aufgrund dieser ergänzenden Ausführungen im Berufungsschriftsatz trotz der im Eingangssatz der Berufungsschrift nicht ausdrücklich genannten Wiederaufnahmebescheide die Berufung zu Recht auch als gegen sämtliche Wiederaufnahmebescheide eingebracht qualifiziert.

Nach herrschender Auffassung (*Ritz*, BAO³, § 85, Tz. 1) kommt es nämlich für die Beurteilung von Anbringen nicht auf Bezeichnungen und verbale Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischritts. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeiten nimmt. Abzustellen ist somit auf den Gesamtkontext des eingebrachten Berufungsschriftsatzes, aus dem nach Ansicht der Berufungsbehörde eindeutig hervorgeht, dass der Bw. auch die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 2000 (bis 2003) bekämpfen wollte.

Als nicht angefochten ist nach Ansicht der Berufungsbehörde jedoch der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 5. Jänner 2007 betreffend die Einkommensteuer 2004 zu qualifizieren, da für eine Anfechtung dieses (eigenständigen verfahrensrechtlichen) Bescheides keinerlei Anhaltspunkte im Berufungsschriftsatz zu finden sind.

§ 303 Abs. 4 BAO normiert, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig ist, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Der Bescheid über die Wiederaufnahme und der neue Sachbescheid sind zwei getrennte Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (Ritz, BAO³, § 307 Tz 7 mwN).

Sind beide Bescheide – wie im vorliegenden Fall – angefochten, ist zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid zu entscheiden (VwGH 22. 5. 1990, 87/14/0038).

Im gegenständlichen Fall wird im Bescheidspruch sämtlicher angefochtener Wiederaufnahmbescheide die Wiederaufnahme auf § 303 Abs. 4 BAO gestützt.

In den angefochtenen Bescheiden betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuern 2001 bis 2003 vom 19. Dezember 2006 wird in der Begründung neben dem Verweis auf die gesetzliche Grundlage auf die gesonderte zusätzlich ergangene Bescheidbegründung verwiesen, während in den Bescheiden betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2000 vom 9. Jänner 2007 (betreffend die Zeiträume der unbeschränkten Steuerpflicht) und vom 10. Jänner 2007 (betreffend die Zeiträume der beschränkten Steuerpflicht) ausschließlich auf die Gesetzesgrundlage (§ 303 Abs. 4 in Verbindung mit § 303 Abs. 1 c BAO) hingewiesen wird und der Hinweis auf eine gesonderte Begründung fehlt.

Nach der Rechtsprechung des VwGH gehört der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand in den Spruch des Bescheides und sofern der Spruch für sich alleine Zweifel offen lässt, ist die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen (Ritz, BAO³, § 307, Tz. 2, mit dem ergänzenden Hinweis, dass es dem VwGH im Erkenntnis vom 12. 6. 1991 als ausreichend erschien, dass der Wiederaufnahmetatbestand einem Betriebsprüfungsbericht, auf den in der Bescheidbegründung verwiesen wird, zu entnehmen war.)

Einen Wiederaufnahmegrund des im Spruch der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide angeführten § 303 Abs. 4 BAO bilden neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel,

mit denen ermöglicht wird bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können (Stoll, BAO-Kommentar, § 303, S 2937).

Daneben erlaubt § 303 Abs. 4 BAO neben dem hier nicht relevanten Erschleichungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. a BAO auch eine Wiederaufnahme, wenn der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hier zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde (§ 303 Abs. 1 lit. c BAO) .

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen ausschließlich die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Daraus folgt, dass "Sache", über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO selbst zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein kann, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte.

Unter "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte.

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die erstinstanzlich abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde.

Die Rechtsmittelbehörde darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln bestätigen, die vom Finanzamt gar nicht angesprochen wurden. Sie darf nur die von der die Wiederaufnahme verfügenden Behörde geprüften und herangezogenen Gründe (die verfahrensbestimmend gewesenen gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die (auf diese Weise zu beurteilende) Sache erster

Instanz schließt es daher aus, dass jene neue Wiederaufnahmegründe einführt und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt.

Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss die Berufungsbehörde den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Am Finanzamt liegt es dann, ob es allfällige andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht. Dass die Berufungsbehörde keine (neuen) Wiederaufnahmegründe einführen darf, ist auch durch die zeitliche Begrenzung der Wiederaufnahme, wie sie sich aus § 304 BAO ergibt, geboten. Schließlich kann wohl auch primär nur die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Behörde beurteilen, welche Tatsachen und Beweismittel ihr anlässlich der seinerzeitigen Sachentscheidung noch nicht bekannt waren (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 30.11.1999, 94/14/0124; 2.2.2000, 97/13/0199; Stoll, a.a.O., S. 2803).

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht nachholbar (Ritz, BAO³, § 307, Tz 3 mwN).

Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Der Abgabepflichtige soll nichträtseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (Ritz, BAO³, § 93, Tz. 10). Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides hat die Wiederaufnahmegründe, also die Tatsachen und Beweise, die neu hervorgekommen sind, anzugeben und dabei auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17. 10. 1984, 84/13/0054) sowie die Qualifikation dieser Umstände als bedeutsam für den anders lautenden Spruch des neuen Sachbescheides darlegen. Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgeblichen Überlegungen zu enthalten, wobei ein Begründungsmangel hinsichtlich der Ermessensentscheidung als nicht wesentlich angesehen wird und für sich allein zu keiner Bescheidaufhebung führt (siehe Ritz, BAO³, § 303, Tz 3 mwN).

Im gegenständlichen Fall verabsäumte das Finanzamt in den Bescheiden betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2000 den in der Begründung

angeführten Gesetzesverweis (§ 303 Abs. 4 in Verbindung mit § 303 Abs. 1 lit. c BAO) zu konkretisieren bzw. näher darzulegen, welche „Vorfrage“ der Wiederaufnahme zu Grunde gelegen sein soll bzw. welche neuen Erkenntnisse im Tatsachenbereich gegenüber dem Erstverfahren dazu geführt hätte(n), dass ein im Ergebnis anders lautender Spruch indiziert worden wäre.

Begründungsausführungen in einem gesonderten Begründungsschriftsatz (wie im gegenständlichen Fall) oder im Sachbescheid selbst könnten nur dann ergänzend herangezogen werden, wenn im betreffenden Wiederaufnahmebescheid darauf verwiesen wurde.

Dass in den neu ergangenen Einkommensteuerbescheiden für 2000 vom 9. und 10. Jänner 2007 auf die (gesondert ergangene) Begründung verwiesen wird vermag den Begründungsmangel der Wiederaufnahmebescheide nach Ansicht der Berufungsbehörde im gegenständlichen Fall nicht zu sanieren.

Nach herrschender Rechtsprechung ist es nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die eines anderen, der Partei bekannten Bescheides zu verweisen (VwGH 20. 1. 2005, 2002/14/0116; 18. 9. 2003, 2002/15/0132, 17. 12. 2002, 97/14/0026).

Im Erkenntnis vom 4. 3. 2009, 2008/15/0327 hat der VwGH die Ansicht vertreten, dass bei einer Fallkonstellation, bei der das Finanzamt einen „Sammelbescheid“ erlassen hat, mit dem einerseits die Wiederaufnahme betreffend Körperschaftsteuer 1999 verfügt und andererseits die Körperschaftsteuer 1999 festgesetzt wurde und am Ende dieser kombinierten Bescheidausfertigung ein (zweifach gedruckter) Hinweis auf eine gesondert versandte Bescheidbegründung angebracht war, in der im Einzelnen jene Umstände dargestellt wurden, die vom Finanzamt als neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel beurteilt wurden, dass dies den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Begründung der verfügten Wiederaufnahme Rechnung tragen würde und es als nicht relevant erachtet, dass in dem gesonderten ergangenen Begründungsschriftsatz nur ausdrücklich auf den Körperschaftsteuerbescheid verwiesen worden sei.

Dieser Sachverhalt liegt jedoch gegenständlich nicht vor. Die neu ergangenen Einkommensteuerbescheide für 2000 vom 9. und 10. Jänner 2007, die auf die gesonderte ergangene Begründung verweisen, wurden getrennt von den Wiederaufnahmebescheiden und nicht wie im oben dargestellten Fall mittels eines „Sammelbescheides“ erlassen. In dem der VwGH-Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt war außerdem der Begründungsverweis im Sammelbescheid zweifach gedruckt (und sollte somit offensichtlich einmal für die verfügte Wiederaufnahme und einmal für die Körperschaftsteuerfestsetzung gelten).

Da für das Jahr 2000 entsprechend der Judikatur (laut VwGH 26. 9. 1990, 86/13/0104 liegen bei unterjährigem Ein- bzw. Austritt in die bzw. aus der unbeschränkten Steuerpflicht zwei Steuerabschnitte mit getrennten Veranlagungsverfahren vor) zwei Einkommensteuerbescheide (getrennt für die Zeiträume der beschränkten und unbeschränkten Steuerpflicht) ergangen sind, waren auch beide Verfahren getrennt wieder aufzunehmen.

Die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide betreffend die Einkommensteuer 2000 vom 9. und 10. Jänner 2007 führen als Begründung nur den Hinweis auf die gesetzliche Grundlage an, wobei ergänzend zum Spruch neben § 303 Abs. 4 BAO auf den Vorfragentatbestand des § 303 Abs. 1 lit. c BAO verwiesen wird.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist bei der gegenständlichen Sachverhaltskonstellation, bei der Wiederaufnahmbescheide und Sachbescheide getrennt ergangen sind eine Interpretation dahingehend, dass der in den geänderten Einkommensteuerbescheiden angeführte Begründungsverweis gleichzeitig als Begründung für die Wiederaufnahme Geltung haben soll, nicht zulässig, da die getrennt ergangenen (und anfechtbaren) Bescheide jeweils für sich die gesetzlich geforderten Bescheidmerkmale zu enthalten haben.

Die Begründungsausführungen in einem anlässlich einer Wiederaufnahme oder Berichtigung im Sinne des § 299 BAO neu ergangenen Sachbescheid könnten nach ständiger Rechtsprechung nur dann ergänzend als für den Wiederaufnahmbescheid herangezogen werden, wenn im betreffenden Wiederaufnahmbescheid ausdrücklich darauf verwiesen worden wäre (UFS 23. 1. 2008, RV/0914-L/06; UFS 27. 5. 2008, RV/0112-F/08, UFS 22. 4. 2010, RV/2765-W/09). Dies muss nach Ansicht der Berufungsbehörde auch dann gelten, wenn zwar wie im gegenständlichen Fall in der gesonderten Begründung vom 5. Jänner 2007 unter Punkt 3 auch die Wiederaufnahmbescheide betreffend Einkommensteuer 2000 erwähnt werden, diese Wiederaufnahmbescheide, die zudem zu einem späteren Zeitpunkt ergangen sind, aber keinen Hinweis auf diesen Begründungsschriftsatz enthalten.

Im gegenständlichen Fall war somit nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht nur schon aufgrund des fehlenden ausdrücklichen Hinweises in den Bescheiden sondern auch aufgrund der zeitlichen Abfolge (Datum der Begründung mit 5. Jänner 2007, Wiederaufnahmbescheide vom 9. bzw. 10. Jänner 2007) für den Bw. die Wiederaufnahme der Verfahren für das Jahr 2000 nicht in der Klarheit nachvollziehbar, wie vom Gesetzgeber gefordert.

Abgesehen davon, dass im gegenständlichen Fall die im Spruch angeführte Grundlage des § 303 Abs. 4 BAO auch den Tatbestand des Hervorkommens neuer Tatsachen und Beweismittel als Wiederaufnahmsgrund umfasst (und solche im gegenständlichen Fall nach

den Darstellungen im Schriftsatz vom 5. Jänner 2007 durchaus vorgelegen sein mögen), geht der in der Begründung angeführte Verweis auf den Vorfragentatbestand jedenfalls ins Leere, zumal ein solcher nach herrschender Ansicht nur dann vorliegt, wenn die steuerliche Beurteilung von der Entscheidung einer anderen Behörde abhängig gewesen wäre, wofür im gegenständlichen Fall weder aus der gesonderten Begründung noch aus dem Bescheid selbst Anhaltspunkte zu gewinnen sind. Wie vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 2. Februar 2007 zutreffend angemerkt, handelt es sich bei den meldegesetzlichen Fakten um keine für die abgabenrechtliche Beurteilung des Wohnsitzes bzw. der Ansässigkeit relevante Vorfrage im Sinne des § 116 BAO.

Zusammenfassend bleibt somit festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall die bekämpften Bescheide vom 9. und 10. Jänner 2007 über die **Wiederaufnahmen betreffend die Einkommensteuer 2000** weder im Spruch noch in der Begründung einen für den Abgabepflichtigen nachvollziehbaren Wiederaufnahmegrund enthalten.

Nachdem die Rechtsmittelbehörde auf Grund der oben stehenden Ausführungen nicht befugt war, die fehlenden, vom Finanzamt in den bekämpften Bescheiden nicht ausgeführten Wiederaufnahmegründe durch neue zu ersetzen bzw. solche einzuführen, war spruchgemäß zu entscheiden und die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide vom 9. und 10. Jänner 2007 betreffend die Einkommensteuer 2000 des Finanzamtes **ersatzlos aufzuheben**.

2.2. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003

Wie oben dargestellt, ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einem im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 23. 2. 2010, 2006/15/0314, 4. 3. 2009, 2004/15/0135 mwN).

Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (stellvertretend für viele VwGH 18. 12. 2008, 2006/15/0208).

Die Wiederaufnahmebescheide der Jahre 2001 bis 2003 vom 19. Dezember 2006 verweisen in der Begründung auf den gesonderten mit 5. Jänner 2007 datierten Schriftsatz (siehe Punkt 4. 6. 5.).

Darin wird angegeben, dass erst im Zuge der Bearbeitung der Abgabenerklärung 2005 (somit im September 2006) festgestellt worden sei, dass der Bw. tatsächlich nach wie vor einen Wohnsitz im Inland hat und im Zuge des weiteren Ermittlungsverfahrens bisher nicht bekannte Informationen über die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Österreich erlangt worden seien.

Das Finanzamt stellt in der Bescheidbegründung vom 5. Jänner 2007 unter den Sachverhaltsbeschreibungen ausführlich den Verfahrensablauf, die durchgeführten Ermittlungshandlungen und die daraus neu gewonnenen Erkenntnisse, die zur geänderten rechtlichen Beurteilung geführt haben, dar.

Nach den unter Punkt 1 dargestellten Sachverhalt gründete die ursprüngliche Qualifikation des Bw. als beschränkt Steuerpflichtigen auf der dem Finanzamt bekannt gegebenen (und von der Sozialversicherungsanstalt zur Kenntnis genommenen und offensichtlich nicht näher überprüften) Wohnsitzabmeldung in M sowie den Angaben in den Steuererklärungen, die ausschließlich die spanische Adresse als Wohnsitz aufweisen. Den Steuererklärungen war darüber hinaus – wie vom Bw. angegeben – zwar der Besitz und die Verpachtung der Landwirtschaft und einer Wohnung (bis 2002) zu entnehmen, folgende, für die Beurteilung ob beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt und ob Österreich Ansässigkeitsstaat im Sinne des DBA Spanien ist, maßgebliche Tatsachen waren dem Finanzamt jedoch nicht bekannt:

Aufrechterhaltung des Hauptwohnsitzes in M und der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich seitens der Ehegattin, Beibehaltung der Postzustelladresse, des Festnetzanschlusses und der Mobilnummern österreichischer Telefonbetreiber, die Unterstützung des Sohnes im Betrieb durch die Ehegattin und durch den Bw. selbst, die mit dem Liegenschaftseigentum in M und H selbst besorgten Instandhaltungsarbeiten und bezahlten Betriebskosten, Berichtigung im Melderegister dahingehend, dass im Jahr 2001 wieder ein (Zweitwohnsitz) in M eingetragen worden ist, das Fehlen von wirtschaftlichen und persönlichen Anknüpfungspunkten in Spanien

Erst durch das Bekanntwerden dieser bedeutenden neuen Tatsachen gelangte das Finanzamt zur (geänderten) Erkenntnis, dass nach der dem Finanzamt im Jahr 2000 bekannt gegebenen Abmeldung für den Bw. weiterhin unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich bestand und bei

Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens von einer Ansässigkeit in Österreich auszugehen war.

Die Berufungsbehörde schließt sich daher der zutreffenden Ansicht des Finanzamtes (die dem Bw. in der übermittelten Stellungnahme zur Vorlage vom 2. 2. 2007 mitgeteilt wurde) an, dass erst aufgrund der im September 2006 durchgeführten Meldeabfragen und den dazu in weiterer Folge übermittelten Unterlagen von der Gemeinde M und von der Bezirkshauptmannschaft K sowie aus den Informationen des Bw. zum Ergänzungsersuchen des Finanzamtes die oben angeführten, in den Veranlagungsjahren bereits existenten Umstände bekannt geworden sind, die wären sie schon im Zeitpunkt der Erstveranlagungen bekannt gewesen bereits damals zu einer geänderten rechtlichen Beurteilung (unbeschränkte Steuerpflicht anstatt beschränkter Steuerpflicht, Ansässigkeit in Österreich) geführt hätten. Insbesondere war weder den eingereichten Steuererklärungen noch den Beilagen ein Hinweis auf die neuerliche Anmeldung in Österreich zu entnehmen.

Für die Beurteilung, ob in Österreich unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt, kommt es darauf an, ob der Abgabepflichtige einen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO im Inland hat. Die (vom Bw. nicht bestrittenen) in der Bescheidbegründung vom 5. Jänner 2007 angeführten Umstände, dass der Bw. ab 2001 wieder mit einem Wohnsitz in seinem Haus in M gemeldet war, dort weiterhin Post an ihn zugestellt wurde und ein Telefonanschluss bestand wurde dem Finanzamt erst nach den routinemäßigen Abfragen im zentralen Melderegister im September 2006 bekannt.

Zur Einwendung des Bw., dass aus dem Schreiben der Marktgemeinde M vom 18. Jänner 2001 bekannt gewesen sei, dass er bei seinen Besuchen in Österreich auch im öffentlichen Leben in M anzutreten gewesen wäre, wird angemerkt, dass das erwähnte Schreiben dem Finanzamt erst im September 2006 übermittelt wurde und dieser Umstand somit dem Finanzamt auch erst ab diesem Zeitpunkt bekannt gewesen sein konnte.

Dass die Behörde bereits im Zeitpunkt der Erstveranlagungen entsprechende Prüfmaßnahmen hätte durchführen können, belastet die angefochtenen Wiederaufnahmen ebenso nicht mit einer Rechtswidrigkeit, da nach herrschender Rechtsprechung ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Erhebung von Beweismitteln im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt (VwGH 4. 3. 2009, 2006/15/0016).

Vor diesem Hintergrund geht das Vorbringen des Bw. ins Leere, da von der Behörde nicht nur maßgebliche Tatsachen nachweislich tatsächlich erst nachträglich bekannt geworden sind (was für die Wiederaufnahme eines Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO schon ausreicht),

sondern der Bw. auch seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO nicht nachgekommen ist.

Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung des ihr zustehenden Ermessens zu entscheiden, ob die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei ist im Sinne des § 20 BAO Ermessen auszuüben (VwGH 10. 7. 1996, 92/15/0101).

Zentrale Bedeutung bei der Ermessensübung hat die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis, weshalb bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (Ritz, BAO³, § 303, Tz. 38 mit weiteren Judikurnachweisen).

Das Finanzamt verweist hinsichtlich des Ermessens in der Bescheidbegründung vom 5. 1. 2007 auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der auch bei der Wiederaufnahme wie bei allen Ermessensentscheidungen wesentliche Bedeutung zukommt (Ritz, BAO³, § 303, Rz. 37).

Zusammenfassend bleibt somit festzuhalten, dass die **Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003** gemäß den gesetzlichen Vorgaben des § 303 Abs. 4 BAO **zu Recht** erfolgt ist und die **Berufung** gegen die Wiederaufnahmbescheide vom 19. Dezember 2006 **abzuweisen** war.

3. Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2005

3. 1. Einkommensteuerbescheide 2000 vom 9. und 10. Jänner 2007

Mit der ersatzlosen Aufhebung der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 (getrennt für die Veranlagungszeiträume als unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtiger) scheiden die vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassenen Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2000 gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand aus und das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Wie oben dargelegt, sind die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2000 durch die ersatzlose Aufhebung der am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmsbescheide gemäß § 307 Abs. 3 BAO somit ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Das bedeutet, dass die vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandenen Einkommensteuerbescheide somit wieder aufleben.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Da mit der Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch unzulässig, wenn der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (Ritz, BAO³ § 273 Tz 2 und 6).

Demzufolge war die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2000 vom 9. Jänner 2007 (betreffend unbeschränkte Steuerpflicht) und vom 10. Jänner 2007 (betreffend beschränkte Steuerpflicht) als unzulässig zurückzuweisen.

3.2. Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2001 bis 2005

3.2.1. Beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht

§ 1 EStG 1988 normiert dazu folgendes:

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

(3) Beschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die in § 98 aufgezählten Einkünfte.

Anknüpfungspunkt für die Beurteilung, ob unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich vorliegt ist das Vorliegen eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland.

Für die Auslegung des Begriffes „Wohnsitz“ ist § 26 Abs. 1 BAO maßgebend, wonach jemand einen Wohnsitz dort hat, „wo er eine Wohnung unter Umständen innehalt, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“.

Kumulativ vorliegen müssen somit die Voraussetzungen „Wohnung“, „Innehabung derselben“ sowie „Beibehaltung und Benutzung“. Dabei kommt es nach der Judikatur (VwGH 26. 11. 1991, 91/14/0041) nicht auf die rechtliche, sondern tatsächliche Gestaltung der Dinge an. Abzustellen ist stets auf das Gesamtbild und die Erfüllung des Gesamttatbestandes mit all den angeführten (beweglichen) Tatbestandselementen (Stoll, BAO, S. 333).

Nicht von Bedeutung ist eine polizeiliche Abmeldung im Inland bzw. polizeiliche Anmeldung im Ausland (VwGH 3. 7. 2003, 99/15/0104; 24. 1. 1996, 95/13/0150), dem kann lediglich in Zweifelsfällen Indizwirkung zukommen. Der Wohnsitz im Inland muss nicht automatisch die

fremdenpolizeilichen Voraussetzungen über einen dauernden Aufenthalt erfüllen (VwGH 19. 12. 2006, 05/15/0127).

Eine Wohnung iSd § 26 Abs. 1 EStG 1988 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 (*Ritz*, BAO³, § 26, Tz. 1 mit Verweis auf VwGH 3. 11. 2005, 2002/15/0102).

Unter Innehabung wird verstanden, wenn über eine Wohnung rechtlich und tatsächlich jederzeit verfügt werden bzw. diese jederzeit ohne Einholung der Zustimmung einer anderen Person für den eigenen Wohnbedarf benutzt werden kann (VwGH 3. 7. 2003, 99/15/0104; 9. 11. 2004, 99/15/0008). Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen vor allem Eigentum (bei Häusern), Wohnungseigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht (§ 521 ABGB) aber auch familienrechtliche Ansprüche (z.B. des Ehegatten, § 97 ABGB) in Betracht. Bleibt eine Wohnung während eines Auslandsaufenthaltes eingerichtet und wird sie nicht vermietet, ist davon auszugehen, dass der inländische Wohnsitz beibehalten worden ist. Indizwirkung kommt dabei auch dem Umstand zu, ob eine Telefonabmeldung erfolgt ist und die Möbel entfernt wurden (VwGH 21. 1. 1987, 85/13/0097).

Die Wohnung muss nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilden, man kann gleichzeitig mehrere Wohnsitze haben (VwGH 3. 7. 2003, 99/15/0104).

Was das Erfordernis der Beibehaltung und Benutzung betrifft lässt der Wortlaut des § 26 Abs. 1 BAO auch ein kurzes Benutzen als wohnsitzbegründend zu.

Auch nach der Literatur (*Ritz*, BAO³, § 26 Tz. 9) und der dort zitierten Judikatur ist eine ununterbrochene Benützung nicht erforderlich. Die Dauer des Aufenthaltes ist laut VwGH (E 22. 3. 1991, 90/13/0073) nicht von erheblicher Bedeutung. Ausreichend ist eine Benutzung der Wohnung mehrere Wochen, was z.B. auch dann der Fall ist, wenn sich eine Person nur zur Erholung, bei Inlandsbesuchen, zu Studienzwecken uÄ aufhält. Konkret hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 4. 12. 1969, 310/69 die tatsächliche Benützung von circa vier Wochen (in zwei von drei Jahren) bzw. von zwei Monaten (in einem Jahr) als ausreichend für das Vorliegen eines Wohnsitzes angesehen. In der Judikatur des UFS wird eine tatsächliche Mindestnutzung von zwei bis drei Monate für eine Wohnsitzbegründung verlangt (UFS 27. 6. 2008, RV/0172-S/06; UFS 12. 12. 2006, RV/3046-W/02).

Im gegenständlichen Fall ist der Bw. Eigentümer des Wohnhauses in M und des Ferienhauses in H und hat über die dort zur Verfügung stehenden Wohneinheiten uneingeschränktes Verfügungsrecht, wenn er in seinen Angaben darauf hinweist, dass er sich bei seinen

Inlandsaufenthalten gerne in seinem Ferienhaus in H aufhält und an der Adresse in M einen Zweitwohnsitz gemeldet hat bzw. die Innehabung dieses Wohnsitzes gegenüber der Bezirkshauptmannschaft K bestätigt.

Gemäß dem als erwiesen geltenden Sachverhalt, hat sich die Ehegattin (jedenfalls bis zur Aufgabe des Betriebes durch den Sohn im Jahr 2006) überwiegend am Familienwohnsitz in M aufgehalten. Ein Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO liegt auch dann vor, wenn es sich dabei um den auf Ehrerecht gründenden abgeleiteten Wohnsitz der Ehegattin handelt.

Was das zeitliche Ausmaß der Benützung betrifft, so ist nach Ansicht der Berufungsbehörde nach den Angaben des Bw. wonach dieser stets darauf geachtet habe jedenfalls mehr als ein halbes Jahr in Spanien zu verbringen und sich laufend um seine Liegenschaften in Österreich zu kümmern hatte und den Sohn im Betrieb unterstützte, davon auszugehen, dass der Bw. die ihm in Österreich zur Verfügung stehenden Wohnungen jährlich mindestens zwei bis drei Monate benutzt hat.

Der Umstand, dass der Bw. (und seine Ehegattin) in den Streitjahren auch in Spanien über einen (ihren Ansprüchen entsprechenden) Wohnsitz verfügt haben, steht der Annahme eines inländischen Wohnsitzes nicht entgegen (VwGH 7. 3. 2003, 99/15/0104), selbst wenn die Aufenthaltsdauer in Spanien überwiegen würde.

Zusammenfassend bleibt somit festzuhalten, dass der Bw. mit seinen Wohnungen in M und H auch nach dessen polizeilicher Abmeldung weiterhin einen Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO in den Streitjahren nach wie vor in Österreich hatte und somit der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 BAO unterlegen ist.

Ergänzend wird festgehalten, dass aufgrund der ab 1. 1. 2004 anwendbaren Zweitwohnsitzverordnung (BGBl. II 2003/528) zu § 1 EStG 1988, bei Abgabepflichtigen, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet, eine inländische Wohnung nur in jenen Jahren einen Wohnsitz im Sinne des § 1 EStG (und somit unbeschränkte Steuerpflicht) begründet, wenn diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen österreichischen Wohnungen an mehr als 70 Tagen benutzt wird. Voraussetzung hierfür ist die Führung eines Verzeichnisses, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung hervorgehen.

Da im gegenständlichen Fall für die in Betracht kommenden streitanhängigen Jahre 2004 und 2005 zum einen der Mittelpunkt der Lebensinteressen als in Österreich gelegen anzusehen ist (siehe dazu Ausführungen im folgenden Punkt 3.2.2.) und zudem auch die Verzeichnisse über die tatsächliche Dauer der Inlandsaufenthalte nicht geführt wurden, schließt sich die Berufungsbehörde der in Punkt der Begründung des Finanzamtes vom 5. Jänner 2007 (siehe

Ausführungen oben unter Punkt 4.6.5.) dargelegten Rechtsansicht an, dass der Bw. in den streitgegenständlichen Jahren in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG unterliegt.

3.2.2. Besteuerungsansprüche unter Berücksichtigung des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich – Spanien

3.2.2.1. Steuerpflichtige Einkünfte des Bw. aufgrund des österreichischen EStG

Mit § 1 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 erstreckt Österreich seinen Besteuerungsanspruch für Personen, die der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen auf das gesamte Welteinkommen. Auch andere Staaten statuieren in ihren Rechtsordnungen idR ebenfalls derart weit gefasste Besteuerungsansprüche.

Wie oben ausgeführt kann eine Person mehrere Wohnsitze haben. Dies trifft im gegenständlichen Fall zu. Dass der Bw. auch in Spanien einen Wohnsitz hat wird von der Abgabenbehörde nicht bestritten.

Liegen Doppel- bzw. Mehrfachwohnsitze in verschiedenen Staaten vor, regeln Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerungsrechte zwischen zwei Staaten.

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob nach innerstaatlichem Recht steuerpflichtige Einkünfte vorliegen, in weiterer Folge zu erheben, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen einen Besteuerungsanspruch auf diese Einkünfte einschränkt und schließlich in einem letzten Schritt die Einkommensteuer für jenes Einkommen, für das Österreich ein Besteuerungsrecht zusteht, nach den nationalen Vorschriften zu ermitteln und einzuheben.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. in den streitgegenständlichen Jahren folgende nach dem Einkommensteuergesetz steuerpflichtigen Einkünfte bezogen:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionsbezüge der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft aus einer ehemaligen gewerblichen Tätigkeit) iSd § 25 Abs. 1 Z 3 a EStG 1988
- (Nicht endbesteuerungsfähige) Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988 (gemäß den Angaben in den von der steuerlichen Vertretung eingereichten Steuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2005) und endbesteuerte Kapitaleinkünfte laut Schreiben vom 17. Juni 2006 für das Jahr 2005 (Zinsen für ein österreichisches Sparbuch iHv € 1.570,68, KEST € 392,67)

-
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG 1988 (für die Jahre 2000 bis 2002)
 - Sonstige Einkünfte aus der Versorgungsrente iSd § 29 EStG (Dazu wird angemerkt, dass laut festgestelltem Sachverhalt unstrittig ist, dass es sich bei den Rentenzahlungen des Sohnes in Zusammenhang mit der Übertragung des Betriebes um eine außerbetriebliche Versorgungsrente und um keine Kaufpreisrente handelt. Eine außerbetriebliche Versorgungsrente liegt nach herrschender Auffassung (Jakom, *Kanduth-Kristen*, EStG 2011, § 29 Rz 28) dann vor, wenn eine Betriebsübertragung aufgrund einer nicht angemessenen Gegenleistung (Barwert der Rentenzahlungen liegt entweder unter 75 % oder zwischen 125% und 200% des übertragenen Betriebsvermögens) als unentgeltliche Übertragung zu beurteilen ist und die Renten beim Empfänger ab der ersten Zahlung aufgrund der Zahlungsform als wiederkehrende Bezüge zu Einkünften iSd § 29 Z. 1 EStG 1988 führen bzw. beim Rentenverpflichteten Sonderausgaben iSd § 18 Abs. 1. Z. 1 EStG 1988 darstellen.)

3.2.2.2. Bestimmung des Ansässigkeitsstaates

Zur Bestimmung des inländischen Besteuerungsanspruches kommt dem Begriff der Ansässigkeit entscheidungserhebliche Bedeutung zu. Sowohl die abkommensrechtlichen Verteilungsnormen als auch die Methodenartikel (Befreiungs- oder Anrechnungsmethode) der Doppelbesteuerungsabkommen (und des OECD-Musterabkommens) bauen in ihrer Systematik grundlegend auf der Unterscheidung zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat („anderem Vertragsstaat“) auf.

Der Ansässigkeitsstaat erhält grundsätzlich das umfassende Besteuerungsrecht, während der Quellenstaat nur einen auf inländische Quellen beschränkten Besteuerungsanspruch hat.

Artikel 4 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Spanien normiert folgendes:

(1) *Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.*

(2) *Ist nach Abs. 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:*

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

- b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.
- c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Vertragsstaaten, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.

Art. 4 Abs. 1 DBA legt als ansässigkeitsbegründendes Merkmal fest, dass für eine Person unter anderem aufgrund eines Wohnsitzes eine Steuerpflicht gegeben sein muss. Es entspricht der herrschenden Auffassung, dass der Wohnsitzbegriff nach den jeweiligen nationalen Vorschriften auszulegen ist und somit ein Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO, der grundsätzlich keine physische Anwesenheit des Steuerpflichtigen am Wohnort erfordert, sondern für den das bloße Bestehen einer örtlich fest gebundenen Einrichtung und der Umstand, dass diese Wohnung beibehalten und auch weiterhin (wenn auch nur vorübergehend) benutzt wird, ausreicht, ein ansässigkeitsbegründendes Merkmal nach Art. 4 Abs. 1 DBA darstellt (*Beiser*; Doppelwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen im zwischenstaatlichen Steuerrecht, ÖStZ 1989, 241).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Bw. sowohl in Spanien als auch in Österreich über einen nach den jeweiligen nationalen Vorschriften zu beurteilenden Wohnsitz im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA verfügt hat, da in beiden Staaten dem Bw. seinen Bedürfnissen entsprechende eingerichtete Einfamilienhäuser bzw. Wohnungen zur Verfügung standen. Die Wohnungen in beiden Staaten wurden während dem Aufenthalt im jeweiligen anderen Staat nicht vermietet oder anderweitig überlassen. Diese Umstände lassen darauf schließen, dass der Bw. die Wohnungen in beiden Staaten behalten und benutzen wollte. Dabei nicht von Belang ist, dass sich der Bw. bei seinem Wegzug nach Spanien Ende Februar 2000 in Österreich abgemeldet bzw. in Spanien angemeldet hat.

Für den Fall der doppelten Ansässigkeit wie im gegenständlichen Fall, wenn eine natürliche Person die tatsächlichen Voraussetzungen einer Ansässigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA nach dem jeweiligen Steuerrecht in beiden Vertragsstaaten erfüllt, kommt die Sonderregelung des Art. 4 Abs. 2 DBA-Spanien zur Anwendung. Der Konflikt der unbeschränkten Steuerpflicht in beiden Vertragsstaaten wird mit der dort normierten Kollisionsregelung nach folgenden Kriterien entschieden: (1) ständige Wohnstätte (2) Mittelpunkt der Lebensinteressen (3) gewöhnlicher Aufenthalt (4) Staatsbürgerschaft (5) Verständigungsverfahren.

Bei der Prüfung ist die Reihenfolge (Rangordnung) einzuhalten, das jeweils folgende Kriterium kommt nur dann zur Anwendung, wenn das vorangehende Zuteilungskriterium versagt.

Als erstes Kriterium ist daher zu prüfen, in welchen der beiden Staaten der Bw. eine ständige Wohnstätte hat.

Im Abkommen selbst sind die Begriffe „Wohnstätte“ bzw. „ständige Wohnstätte“ nicht definiert. Auch wenn die Verwendung des Begriffes Wohnsitz in Abs. 1 und des Begriffes „ständige Wohnstätte“ in Abs. 2 darauf schließen lässt, dass beide Begriffe nicht identisch sind, so entsprechen sich diese nach herrschender Ansicht und Judikatur (BFH vom 23. 10. 1985, I R 274/82) doch in vielen Merkmalen. Nach überwiegender Ansicht, handelt es sich beim Begriff der „ständigen Wohnstätte“ um einen besonders qualifizierten Wohnsitz, der durch enge persönliche und emotionale Beziehungen gekennzeichnet ist (*Mammut in „Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Hrsg. Lang/Schuch/Staringer, Linde Verlag, S. 147 mit Verweis auf BFH 16. 12. 1998 I R 40/97*).

Wie bei der Qualifikation des Wohnsitzes, verlangt auch der Begriff der „ständigen Wohnstätte“ nicht, dass sich der Steuerpflichtige stets in der Wohnung aufhält und diese dauernd benutzt, sondern vielmehr, dass sie ihm jederzeit zur Benutzung zur Verfügung steht. Daher kommt dem Element des tatsächlichen Aufenthaltes und dem Umfang der tatsächlichen Nutzung bei der Beurteilung der Frage, ob eine „ständige Wohnstätte“ vorliegt, wenn überhaupt nur geringe Bedeutung zu. Der ständige Aufenthalt in der Wohnung ist somit jedenfalls keine Voraussetzung einer ständigen Wohnstätte. Steht die Wohnstätte tatsächlich jederzeit zu Wohnzwecken abstrakt zur Verfügung, bleiben demnach auch vorübergehende Unterbrechungen des Gebrauchs ohne Auswirkungen. Folglich hat ein im Ausland lebender Ehemann seine Wohnstätte an dem Ort, an dem er mit seiner Familie bisher gewohnt hat und wo sich die Familie (Ehegattin) weiterhin aufhält, da durch das Abstellen auf die abstrakte Verfügungsmacht auch ein abgeleiteter Wohnsitz eine Wohnstätte begründen kann. Daraus ergibt sich, dass auch Räumlichkeiten, die nur selten benutzt werden, eine ständige Wohnstätte darstellen können (*Mammut in „Die ständige Wohnstätte als Tie-Breaker nach Art. 4 Abs. 2 OECD-MA, Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.) - Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Linde Verlag 2008, S. 153*).

Unter Bezugnahme auf die vorherrschende Ansicht, die bei dem Verwendungserfordernis der Wohnung weniger auf den tatsächlichen Aufenthalt sondern vielmehr auf die Bestimmung oder Widmung der Wohnung zu nicht nur vorübergehenden Zwecken durch den Steuerpflichtigen abstellt (BFH vom 23. 10. 1985, I R 274/82 mit Verweis auf Flick/Wassermeyer/Wingert, Doppelbesteuerung), gelangt die Berufungsbehörde im gegenständlichen Fall zur Ansicht, dass der Bw. in den Streitjahren sowohl in Spanien als auch

in Österreich über ständige Wohnstätten im Sinne des Art. 4 Abs. 2 DBA Spanien verfügt hat. Dem Bw. standen sowohl Wohnungen in seinen Häusern in Österreich (M und H) als auch das spanische Haus jederzeit für eigene Wohnzwecke zur Verfügung, die jeweils über mehrere Monate im Jahr vom Bw. benutzt wurden und zu denen der Bw. emotionale Beziehungen hat.

Verfügt eine Person, wie im Streitfall, in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie nach Art. 4 Abs. 2 a Satz 2 DBA Spanien als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Als „persönliche und wirtschaftliche Beziehungen“ einer Person im Sinne des DBA Spanien sind nach herrschender Ansicht (*Marschner, Jakom, EStG 2011, § 1 Tz 20* mit Verweis auf Beiser ÖStZ 1989, S. 243) und Rechtsprechung (VwGH 20. 2. 2008, 2005/15/0135) die familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, die berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit und ähnliches zu berücksichtigen, wobei das Gesamtbild der Lebensverhältnisse und letztlich das Überwiegen der einzelnen Umstände ausschlaggebend ist. Von Bedeutung sind die Ausübung des Berufs, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (VwGH 20. 2. 2008, 2005/15/0135). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (28. 10. 2008, 2008/15/0114) kommt den wirtschaftlichen Beziehungen in der Regel eine geringere Bedeutung zu als den persönlichen Beziehungen. Sind die persönlichen Beziehungen in beiden Staaten aber gleich verteilt, geben die wirtschaftlichen Beziehungen den Ausschlag (UFS 23. 3. 2009, RV/2235-W/08).

Unter persönliche Beziehungen werden solche verstanden, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehält (UFS 25. 5. 2010, RV/0386-F/08). Von den oben aufgezählten, eine persönliche Beziehung prägenden Merkmale kommt nach der österreichischen Rechtsprechung den familiären Beziehungen besondere Bedeutung zu.

So hält der VwGH in seinem Erkenntnis vom 22. März 1991 (90/13/0073) fest, dass „*die stärkste persönliche Beziehung im Regelfall zu dem Ort besteht, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt*“ und fügt klarend hinzu, dass „*diese Annahme die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender oder stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwas aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen voraussetzt*“.

Unter familiären Beziehungen waren in den höchstgerichtlichen Entscheidungen in erster Linie die Beziehungen zum Ehepartner und den schulpflichtigen Kindern zu verstehen. Der Wohnort volljähriger Kinder spielt dabei zwar keine so bedeutende Rolle, differenzierter wird dies jedoch bei studierenden Kindern gesehen, wenn in diesem Fall die engsten persönlichen

Beziehungen der Eltern auch bis zum Abschluss des Studiums zum Wohnort der (volljährigen, studierenden) Kinder bestehen können. Dabei wird es im Wesentlichen darauf ankommen, ob der Steuerpflichtige regelmäßig zu seinen Familienmitgliedern zurückkehrt, dabei können auch das Ausmaß des brieflichen Verkehrs oder die Anzahl der Telefonate von Bedeutung sein (*Stürzlinger in „Der Mittelpunkt der Lebensinteressen als Tie-Breaker nach Art. 4 Abs. 2 OECD-MA, Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.) - Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Linde Verlag 2008, S. 165*).

Beiser (ÖStZ 1989, S. 243) vertritt die Ansicht, dass eine Person, die in einem Staat über eine Wohnung verfügt, ohne diese aufzugeben, in einem anderen Staat eine Wohnstätte begründet, die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte dort beibehält, wo sie bisher gelebt und gearbeitet hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten als Zeichen dafür sprechen, dass diese Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat.

Zu den übrigen relevanten persönlichen Beziehungen gesellschaftlicher, politischer, religiöser, sozialer und kultureller Natur zählen beispielsweise Mitgliedschaften in Vereinen, Ausübung sportlicher und kultureller Aktivitäten, Hobbys und Passionen einer Person, aber auch Beziehungen zu einer Sache (Privatsammlungen, Reitstall, etc.).

Bei der Prüfung der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen sind alleine objektive Kriterien von Bedeutung und die subjektiven Absichten und Erklärungen einer Person unbeachtlich (VwGH 22. März 1991, 90/13/0073). In einem Erkenntnis (VwGH 25. Februar 1970, 1001/69) hielt das Höchstgericht fest, dass „*es darauf ankomme, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen tatsächlich befindet, und nicht auf die äußeren Ursachen, die für die Wahl dieses Mittelpunktes maßgebend gewesen seien.*“

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen setzt eine gewisse Dauerhaftigkeit, aber keine ständige Anwesenheit und auch nicht das Überwiegen des Aufenthaltes an einem Wohnstättenort voraus.

Grundsätzlich kann jedoch nur ein Mittelpunkt der Lebensinteressen bestehen. Eine Verlagerung des Mittelpunktes Lebensinteressen erfolgt naturgemäß nicht abrupt ab einem bestimmten Zeitpunkt sondern dieser manifestiert sich erst durch eine Entwicklung über längere Zeiträume. Erst aus der Entwicklung der Verhältnisse im mehrjährigen Zeitablauf können entsprechende Rückschlüsse auf das Gesamtbild der Verhältnisse geschlossen werden (UFS 23. 3. 2009, RV/2235-W/08). Die Verwaltungspraxis geht bei langfristigen Aufenthalten – abgesehen von Einzelfällen, in denen ein Abgabepflichtiger ausschließlich im Zuzugsstaat eine berufliche Tätigkeit ausübt und gleichzeitig die gesamte Familie (Ehefrau und haushaltzugehörige Kinder) dauerhaft mit übersiedeln - in der Regel auch erst bei mehr als

fünf Jahren von einer Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen aus (EAS 23. 4. 2001, EAS 1841).

In einem jüngeren Erkenntnis hatte der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 20. 2. 2008, 2005/15/0135) bei der nachfolgend angeführten Sachverhaltskonstellation die Entscheidung des UFS bestätigt, dass nach Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht in die Schweiz verlegt worden sei, sondern Österreich weiterhin Ansässigkeitsstaat im Sinne des DBA bleibt:

Die Abgabepflichtige verfügte in den Jahren 2002 bis 2004 über einen Wohnsitz in der Schweiz und in Österreich und erzielte in der Schweiz den Großteil ihres Einkommens als Leiterin einer LehrInnenweiterbildungsanstalt während sie in Österreich aus Vorträgen und einer Vermietungsgemeinschaft nur rund 8 % des Gesamteinkommens erzielte. Die Bw. hielt sich großteils in der kleineren Schweizer Wohnung auf, wo sie neben dem berufsbedingten Aufenthalt aber auch einen guten Teil ihrer Freizeit (mit sportlichen und kulturellen Aktivitäten) verbrachte, einen Freundes- und Bekanntenkreis aufbaute, über Schweizer Bankverbindungen verfügte und Herausgeberin einer Schweizer Lehrbuchreihe war und legte auch eine Ansässigkeitsbescheinigung von der Schweiz vor. In Österreich hatte sie weiterhin einen (gemeinsamen) Wohnsitz mit ihrem Gatten, an dem sie gemeldet war, verfügte weiterhin über einen Telefonanschluss an der österreichischen Adresse und war im österreichischen Branchenverzeichnis als Physiotherapeutin registriert, der Ehegatte hielt sich bedingt durch seine berufliche Tätigkeit zwar überwiegend in Österreich auf, verbrachte jedoch auch Wochenenden bei seiner Ehegattin in der Schweiz, der Wohnsitz ihrer Eltern und der volljährigen und studierenden Kinder befand sich in Österreich. Weiters verfügte sie über Wertpapiere, die in einem inländischen Depot verwaltet wurden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat unmissverständlich festgehalten, dass bei der dem Höchstgericht zustehenden Beurteilung, ob hinreichende Ermittlungen angestellt wurden und die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind bzw. in Einklang mit den Denkgesetzen der Logik und dem allgemeinen Erfahrungsgut stehen, die bescheiderlassende Behörde (UFS) das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse umfassend dargestellt und dabei alle relevanten Umstände bei der Abwägung berücksichtigt hat und die vorgenommene Beurteilung nicht mit einer Rechtswidrigkeit behaftet ist.

Der VwGH hat auch keine Einwendungen zu der vom UFS vertretenen Ansicht erhoben, dass das Vorlegen einer Ansässigkeitsbescheinigung von der ausländischen Behörde für die Beurteilung des Sachverhaltes durch die belangte Behörde unerheblich sei, da die Ansässigkeit immer aus Sicht und nach Recht jenes Staates von dem die Ansässigkeit in Anspruch

genommen wird, autonom zu beurteilen sei. Dieser Ansicht schließt sich der Berufungssenat auch im gegenständlichen Fall an. Diesbezüglich wird angemerkt, dass nach der Verwaltungspraxis der Ansässigkeitsbescheinigung Indizwirkung zukommen soll.

Dies kann im gegenständlichen Fall aber dahingestellt bleiben, da der Bw. ohnehin keine Ansässigkeitsbescheinigungen vorgelegt hat.

Unter Zugrundelegung der VwGH Entscheidung vom 20. 2. 2008 ergibt sich für den gegenständlichen Fall folgendes:

Das Finanzamt stützt die Entscheidung, dass der Ansässigkeitsstaat des Bw. Österreich ist, darauf, dass (1) der Bw. in aufrechter Ehe lebt und sich der Familienwohnsitz in M befindet, (2) der Bw. auch ein Haus in H besitzt, in dem er sich gerne aufhält, (3) sich in M ein (großteils verpachteter) land- und forstwirtschaftlicher Betrieb befindet und bis 2002 Vermietungseinkünfte aus einer Wohnung im M erzielt worden sind, (4) sich dort auch der (von ihm übergebene) Fleischerbetrieb seines Sohnes befindet und er fallweise und seine Ehegattin regelmäßig dem Sohn geholfen haben, (4) weiterhin auf seinen Namen eine Postzustellung in M erfolgt ist und ein Gemeindeabgabekonto besteht und (5) der Bw. nach wie vor im öffentlichen Leben von M anzutreffen ist, denen als Bezugspunkt zu Spanien gesundheitliche Beweggründe gegenüberstehen.

Dass die aufgezählten Bezugspunkte zu Österreich vorliegen, ergibt sich aus den als erwiesen geltenden Sachverhaltsdarstellungen.

Feststeht darüber hinaus, dass der Bw. in den Streitjahren der Abgabenbehörde bekannte Einnahmen ausschließlich aus inländischen Quellen bezogen hat (insbesondere Pachteinnahmen Land- und Forstwirtschaft, Pensionseinkünfte, Versorgungsrente, Veräußerungserlös aus den Liegenschaften S und M) und sich auch der überwiegende Teil seines offen gelegten Vermögens (der Immobilienbesitz in M, H und S sowie das den deklarierten Kapitaleinkünfte zugrunde liegende Geldvermögen) in Österreich befand bzw. dort verwaltet wurde. Das Haus in Spanien steht nach den eigenen Angaben des Bw. im Eigentum seiner Ehegattin. Über allfälliges weiteres Vermögen (außer dem Girokonto für die Rentenbezüge) in Spanien liegen keine Informationen vor. Daraus ergibt sich, dass wirtschaftliche Beziehungen des Bw. ausschließlich zu Österreich bestehen.

Mit der Überweisung der österreichischen Pensionsbezüge auf das Konto einer Bank in Spanien und der Verfügungsberechtigung des Bw. über ein Girokonto in Spanien (bei einer Zweigstelle der Deutschen Bank), mit dem offensichtlich die Lebenshaltungskosten in Spanien bestritten werden, lassen sich nach Ansicht keine bedeutsamen wirtschaftlichen Bezugspunkte zu Spanien ableiten.

In diesem Zusammenhang wird angemerkt, dass der Bw. in den Streitjahren Einnahmen in Österreich aus der Versorgungsrente seines Sohnes, den Pachteinnahmen aus der Landwirtschaft und insbesondere aus Veräußerungserlösen aus Grundverkäufen bezogen hat.

Was die persönlichen Beziehungen anbelangt, ist dem Finanzamt darin zuzustimmen, dass der Familienwohnsitz weiterhin in M bestanden hat. Auch wenn sich der Bw. überwiegend in Spanien aufgehalten haben mag, gilt für die Berufungsbehörde als nicht erwiesen, dass die Ehegattin ebenfalls den Großteil der Zeit mit ihrem Mann in Spanien verbracht hat. Zudem besteht kein Zweifel daran, dass der Bw. auch nach seiner Abmeldung die Wohnung (gemeinsam mit seiner Ehegattin) in M beibehalten und benutzt hat und sich der Bw. nach seinen eigenen Angaben auch laufend um die Erhaltung gekümmert und die Betriebskosten hiefür bestritten hat. Unter Miteinbeziehung der weiteren Faktoren, dass sich dort auch der Sohn und der von diesem weiter geführte Betrieb sowie die verpachtete Landwirtschaft befand, steht für die Berufungsbehörde fest, dass zum Wohnort M eine besondere Nahebeziehung bestanden haben muss.

Dies wird noch dadurch untermauert, dass die Ehegattin ihren Hauptwohnsitz in M nie abgemeldet hat und gemäß den glaubwürdigen Erstaussagen des Bw. den Sohn im Streitzeitraum laufend im Betrieb unterstützen musste (die Führung einer Buchhaltung stellt nach allgemeiner Erfahrung eine laufend wahrzunehmende Tätigkeit dar) und sich diese daher bis zur Aufgabe des Betriebes überwiegend und regelmäßig in M aufgehalten haben muss.

Weitere familiäre Bezugspunkte des Bw. (und seiner Ehegattin) stellen die beiden Söhne dar, die in den Streitjahren ihren Wohnsitz in Österreich hatten. Dass insbesondere zu jenem Sohn, der den Betrieb des Bw. in M weitergeführt hat und dabei regelmäßig von der Mutter und auch fallweise von Bw. unterstützt wurde, eine intensive Nahebeziehung bestanden haben muss, kann nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht in Abrede gestellt werden. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist aber auch davon auszugehen, dass mit dem zweiten Sohn, der in den Berufungsjahren ein Studium in Wien absolvierte und aufgrund der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung in dieser Zeit offensichtlich noch auf die finanzielle Unterstützung seiner Eltern angewiesen war, laufend Kontakt zu diesem bestanden haben wird.

Offenkundig ist, dass neben dem Aufenthalt der Ehegattin und der Söhne in Österreich mit dem ehemaligen Betrieb und der Landwirtschaft in M sowie dem Haus in H intensive Beziehungspunkte in Österreich vorliegen. Daneben werden aber auch in Zusammenhang mit der Verpachtung, den Liegenschaftsinstandhaltungen sowie den in den Streitjahren erfolgten Grundstücksveräußerungen Beziehungen zu den dabei involvierten Personen (Pächter, Berater, Liegenschaftskäufer, Professionisten, etc) in Österreich bestanden haben.

Dazu kommt, dass der Bw. in M aufgewachsen und ständig dort gewohnt hat und wegen der beruflichen Verwurzelung als Unternehmer davon auszugehen ist, dass er sich dort sowohl privat als auch beruflich einen entsprechenden Freundes- und Bekanntenkreis aufgebaut hat und zu diesem auch weiterhin persönliche Beziehungen pflegt, während sich bezüglich der sozialen Kontakte in Spanien keine Anhaltspunkte ergeben.

Zur Einwendung des Bw., dass die Meldebehörde zum Ergebnis gelangt sei, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Spanien verlagert worden wäre, wird auf die ausführlichen zutreffenden Darstellungen des Finanzamtes in der Stellungnahme vom 2. Februar 2007 verwiesen, wonach die rechtliche Beurteilung nach den meldegesetzlichen Bestimmungen für die abgabenrechtliche Beurteilung nicht von Bedeutung ist, der Mittelpunkt der Lebensinteressen ausschließlich nach den steuerlichen Vorgaben eigenständig zu beurteilen ist und darüber hinaus die Bestimmungen des Meldegesetzes bei möglichen mehreren Lebensbeziehungspunkten dem Meldepflichtigen offensichtlich ein Wahlrecht hinsichtlich der Festlegung des Hauptwohnsitzes einräumen.

Die in Spanien erfolgten polizeilichen und krankenversicherungsrechtlichen Meldungen vermögen keine steuerliche Ansässigkeit in Spanien begründen. Wie oben dargestellt, sind die melderechtlichen Umstände grundsätzlich für die abgabenrechtliche Beurteilung nicht von Relevanz, lediglich in Ausnahmefällen, in denen keine bzw. zu mehreren Staaten gleichwertige familiäre und sonstige persönlichen und wirtschaftlichen Bezugspunkte vorliegen, kann derartigen Meldungen Indizwirkung zukommen. Dies trifft aber im gegenständlichen Fall nicht zu.

Der Bw. unterlässt konkrete Angaben zu seinem persönlichen Umfeld und zu den Lebensumständen in Spanien bzw. bezieht zur Fragestellung des Finanzamtes, ob und welche persönlichen Beziehungspunkte in Spanien bestehen, nicht Stellung. Wenn der Bw. zu seinen Motiven für den Umzug vorbringt, dass ihm zur Rehabilitation ein Aufenthalt in Meeresnähe empfohlen worden sei, wird dazu angemerkt, dass zum einen in der ärztlichen Bestätigung ergänzt bemerkt wurde, dass dies insbesondere für das Jahr 1998 (unmittelbar nach Erkrankung) geraten wurde und zum anderen, nach der oben zitierten Rechtsansicht, der Beweggrund für einen Wohnortwechsel für die Feststellung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht relevant ist, sondern der für den Steuerpflichtigen bedeutungsvollere Ort im Einzelfall immer der unter objektiver Betrachtung der Lebensumstände bestimmt werden muss (*Stürzlinger in „Der Mittelpunkt der Lebensinteressen als Tie-Breaker nach Art. 4 Abs. 2 OECD-MA, Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.) - Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Linde Verlag 2008, S. 175.*

Der Umstand, dass die in Zusammenhang mit der Erkrankung erforderlichen ärztlichen Nachsorgebehandlungen weiterhin in Österreich in Anspruch genommen werden, untermauert nach Ansicht der Berufungsbehörde sogar den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich, zumal eine gut abgesicherte medizinische Versorgung und Betreuung im Krankheitsfall einen bedeutenden Aspekt in der persönlichen Sphäre eines Menschen darstellt und allgemein bekannt ist, dass die Gesundheitsversorgung in Österreich qualitativ einen höheren Standard als in den südeuropäischen Staaten hat.

Nachdem der Bw. – außer der Beschreibung des Hauses und der aufgezählten behördlichen Registrierungen – keine näheren Angaben zum Lebensumfeld (soziale und gesellschaftliche Beziehungen, Freizeitbeschäftigungen, Interessen, etc.) in Spanien bekannt gibt, konnten weder seitens des Finanzamtes noch seitens der Berufungsbehörde persönliche Anknüpfungspunkte in Spanien festgestellt werden. Die vom Bw. dargelegten (nicht bestrittenen) Umstände, dass er einen spanischen Führerschein besitzt und ab 2003 in Spanien ein Auto angemeldet hat sowie die Höhe des mitgeteilten Strom- und Wasserverbrauches und die (zeitlich nicht zuordenbare) beigebrachte Bestätigung der Nachbarin mögen zwar für die behauptete längere zeitliche Verweildauer in Spanien sprechen, allfällige für die Bestimmung des Lebensmittelpunktes bedeutsame persönliche Verbindungen zu Spanien lassen sich daraus aber nicht ableiten.

Wie bereits ausgeführt, kommt der Dauer des Aufenthaltes nur untergeordnete Bedeutung zu.

Aber selbst wenn man zur Ansicht gelangen würde, dass sich die persönlichen Beziehungen zu gleichen Teilen auf Österreich und Spanien verteilen, wäre im gegenständlichen Fall nach der Rechtsprechung aufgrund der Tatsache, dass wirtschaftliche Beziehungen ausschließlich zu Österreich bestanden, der Mittelpunkt der Lebensinteressen Österreich zuzuordnen (UFS 23. 3. 2009, RV/2235-W/08 wonach bei Gleichgewicht der persönlichen Verhältnisse die wirtschaftlichen Verhältnisse ausschlaggebend sind).

Das Finanzamt hat gemäß den Ausführungen in der Begründung vom 5. Jänner 2007 die im Ermittlungsverfahren festgestellten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu den Vertragsstaaten Spanien und Österreich umfassend dargestellt und ist zur Ansicht gelangt, dass bei den gegebenen Umständen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die engeren wirtschaftlichen und persönlichen Beziehungen zu Österreich bestehen.

Zusammenfassend schließt sich die Berufungsbehörde der Ansicht des Finanzamtes an, dass im gegenständlichen Fall der Bw. seinen nach abkommensrechtlichen Grundsätzen zu beurteilenden Mittelpunkt der Lebensinteressen im Sinne des Art. 4 Abs. 2 DBA-Spanien in Österreich hat, da nach dem Gesamtbild der nach Ansicht der Berufungsbehörde ausreichend

erhobenen und zur Beurteilung relevanten persönlichen und wirtschaftlichen Lebensbezugspunkte schwerpunktmäßig zu Österreich bestehen.

Ergänzend wird angemerkt, dass auch wenn man zur Ansicht gelangen würde, dass ein Mittelpunkt der Lebensinteressen und der (in weiterer Folge zu prüfende) gewöhnliche Aufenthalt für die Streitjahre nicht (mehr) feststellbar ist, sich spätestens beim Kriterium der Staatsangehörigkeit Österreich als Ansässigkeitsstaat ergeben würde.

3.2.3. In Österreich zu versteuerndes Einkommen gemäß Doppelbesteuerungsabkommen

Das Doppelbesteuerungsabkommen Spanien (BGBl. 395/1967) regelt mit den in den Art. 6 bis 22 festgelegten Verteilungsnormen, für welche steuerpflichtigen Einkünfte Österreich das Besteuerungsrecht zusteht bzw. für welche Einkünfte Österreich auf ein Besteuerungsrecht verzichten muss.

Der Bw. erzielte als unbeschränkt Steuerpflichtiger in den streitähnlichen Jahren folgende einkommensteuerpflichtigen Einkünfte:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionen aus einer ehemaligen selbständigen Tätigkeit)
3. Einkünfte aus Kapitalvermögen (2003 und 2004 laut Steuererklärung (KZ 367) Nicht endbesteuerungsfähige Kapitalerträge, die einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen; 2005 Endbesteuerte Zinsen aus österreichischen Sparguthaben)
4. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (2000 bis 2002)
5. Versorgungsrente gemäß § 29 EStG

Für die Zuteilung des Besteuerungsrechtes dieser Einkünfte sind folgende Bestimmungen des DBA Spanien relevant:

Art. 6: „(1) *Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen dürfen nur in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.*

(2) *Der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ bestimmt sich nach dem Recht des Vertragsstaates, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, auf die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke Anwendung finden, die Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen,..“*

Art. 23: „*Unbewegliches Vermögen im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 darf nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.*“

Art. 11: „*Vorbehaltlich des Absatzes 3 (betrifft Zinsen aus Staatsanleihen) dürfen Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, in dem anderen Staat besteuert werden.*“

Art. 19: „*Vorbehaltlich des Artikels 20 Absatz 1 (betrifft Vergütungen und Ruhegehälter einer öffentlichen Institution für Tätigkeiten im öffentlichen Dienst eines Staates) dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.*“

Art. 22: „*Die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.*“

Gemäß Art. 6 iVm Art. 23 DBA Spanien wird für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus Vermietung und Verpachtung jenem Staat das Besteuerungsrecht zugeteilt, in dem sich das unbewegliche Vermögen befindet.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die (der Höhe nach nicht in Streit gezogenen) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus Vermietung und Verpachtung der österreichischen Steuerpflicht unterliegen.

Für die Pensionseinkünfte des Bw., die nach innerstaatlichem Recht (§ 25 Abs. 1 Z 3 EStG) unabhängig von der pensionsbegründenden Tätigkeit stets Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen, kommt wie vom Finanzamt zutreffend beurteilt, die Zuteilungsregel des Art. 22 DBA Spanien zur Anwendung. Erhält wie im gegenständlichen Fall ein in Österreich ansässiger ehemaliger Gewerbetreibender eine Pension von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft, kann weder Art. 19 noch Art. 20 des DBA Spanien angewendet werden, da die pensionsbegründende Tätigkeit selbständig ausgeübt wurde. Da keine andere Verteilungsnorm anwendbar ist, fallen die Pensionsbezüge daher unter Art. 22 DBA Spanien, BGBl. Nr. 395/1967, und diese dürfen nur im Ansässigkeitsstaat, das ist Österreich besteuert werden.

Auch für die Versorgungsrente steht gemäß Art. 22 DBA Spanien dem Ansässigkeitsstaat Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht zu. Unstrittig ist, dass es sich im gegenständlichen Fall um eine Versorgungsrente handelt und keine Kaufpreisrente vorliegt, für die nach dem DBA die Zuteilungsregel über Betriebsstätteneinkünfte zur Anwendung kommen und die das Besteuerungsrecht jenem Staat in dem das übertragene Betriebsvermögen belegen ist, einräumen würde.

Hinsichtlich der Kapitaleinkünfte ergibt sich aus den Angaben in den Steuererklärungen bzw. eingebrochenen Erstattungsanträgen, dass diese aus Vermögensquellen in Österreich stammen und somit auch für diese gemäß Art. 11 DBA Spanien Österreich ein Besteuerungsrecht zusteht. Dabei sind die Zinsen aus Sparguthaben mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten und die in den Steuererklärungen unter der KZ 367 als „Nicht endbesteuerungsfähige Kapitalerträge, die einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen“ deklarierten Einkünfte bei der Veranlagung zu berücksichtigen und die davon in Abzug gebrachten Kapitalertragsteuern (KZ 365) in Anrechnung zu bringen.

Art. 24 DBA Spanien, der die Methode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vorgibt, normiert, dass die in einem Vertragsstaat ansässige Person solche Einkünfte, die nur in dem anderen Staat (hier Spanien) besteuert werden dürfen, vom Ansässigkeitsstaat aus der Besteuerung auszunehmen sind, diesbezüglich dem Ansässigkeitsstaat aber ein Progressionsvorbehalt zusteht.

Wenn der Bw. vorbringt, dass dieser in Spanien Einkommensteuer entrichtet habe, wird dazu festgehalten, dass eine Anrechnung dieser Steuern nach Art. 24 DBA Spanien nicht in Frage kommt, da nach den oben stehenden Ausführungen gemäß den Verteilungsregelungen des DBA Spanien für keine der dem Bw. zugeflossenen Einkünfte „dem anderen Staat“ (Spanien) ein Besteuerungsrecht zusteht.

Weiters wird dazu festgehalten, dass – wie vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 2. Februar 2007 festgehalten – die Entrichtung von Steuern im anderen Staat für die Beurteilung der Ansässigkeit nicht von Bedeutung ist. Die Ermittlung des Ansässigkeitsstaates hat vom jeweiligen Staat autonom zu erfolgen und bewirkt keine Bindung im jeweils anderen Staat.

Schließlich wird angemerkt, dass nach ständiger Rechtsprechung des EuGH eine Doppelbesteuerung in zwei Mitgliedsstaaten auch nicht als gemeinschaftsrechtswidrig angesehen wird und dies damit begründet, dass das Gemeinschaftsrecht in seinem gegenwärtigen Stand in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Kompetenzen der Mitgliedsstaaten untereinander vorschreibt (*EuGH 14. 11. 2006, C-513/04 Kerckhart und Morres*).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 17. Mai 2011