



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Mitglieder Oberrat Mag. Christoph Kordik, Dr. Ernst Grafenhofer, Wirtschaftskammer OÖ., Mag. Waltraud Schirz, Arbeiterkammer OÖ., im Beisein der Schriftführerin Veronika Schauer, über die Berufung des H.E., Adresse 1, vertreten durch Friedl - Haslberger GmbH, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, Adresse 2, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels vom 29. September 1998 betreffend **Einkommensteuer 1989**, sowie vom 9. Juni 1993 betreffend **Einkommensteuer 1990** nach der am 23. November 2005 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten **mündlichen Berufungsverhandlung** entschieden:

1. Der Berufung gegen den **Einkommensteuerbescheid 1989** wird teilweise stattgegeben:

Die Bemessungsgrundlagen bzw. die Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1989	Einkommen	ATS 11.639.693,00	Einkommensteuer	ATS 5.707.850,00
Abgabenschuld				€ 414.805,64

2. Der Berufung gegen den **Einkommensteuerbescheid 1990** wird Folge gegeben:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1990	Einkommen	ATS 0,00	Einkommensteuer	ATS 0,00

Abgabenschuld

€ 0,00

### Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

### Entscheidungsgründe

Strittig sind im konkreten Fall folgende **Fragen**:

1. **Umfang der Steuerpflicht** des Abgabepflichtigen ( Fragen der Ansässigkeit bzw. des Mittelpunktes der Lebensinteressen im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens Ö./K. (im Folgenden kurz DBA genannt)
2. **Zuschätzungen** aufgrund ungeklärter Geldflüsse für das Jahr 1989 sowie
3. **Abgrenzung von gewerblichem Grundstückshandel zur Vermögensverwaltung** .

### Vorverfahren( Jahr 1989)

Der Abgabepflichtige erklärte für das Streitjahr **1989** (lt. Abgabenerklärung bei beschränkter Einkommensteuerpflicht) **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** von Immobilien in Ö.

### Sachverhaltsfeststellungen

Die folgenden Sacherhaltsausführungen werden aus dem **Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26. 07. 2000, 95/14/0145 )** betreffend die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid der Abgabenbehörde zweiter Instanz **vom 17. Februar 1995 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1989** , die mit dem zitierten Erkenntnis als unbegründet abgewiesen wurde übernommen:

*„Im Rahmen einer die Jahre 1991 bis 1993 umfassenden Betriebsprüfung wurde der Abgabepflichtige u.a. aufgefordert, bekannt zu geben, ob er sich im Zeitraum Jänner 1987 bis April 1987, vom 18. September 1987 bis 18. Dezember 1987 (Zeitraum vom 18. Dezember 1987 bis 20. Jänner 1988 ungeklärt) vom 20. Jänner 1988 bis Mai 1988, vom 1. September 1988 bis 28. Dezember 1988, vom 2. Jänner 1989 bis 17. Juni 1989 und vom Oktober 1989 bis Dezember 1989 in Ö. aufgehalten habe. Weiters möge er die Dauer seines Aufenthaltes in K. im Jahr 1985 und 1986 mitteilen. Seine Angaben seien durch geeignete Unterlagen nachzuweisen.*

*Ohne auf die ihm gestellten Fragen konkret einzugehen, gab der Abgabepflichtige mit **Schreiben vom 21. November 1991** bekannt, er habe seinen Wohnsitz im Oktober 1983 nach K. verlegt. Das Finanzamt habe im Jahr 1989 die zunächst vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheide bis einschließlich für das Jahr 1987 für endgültig erklärt und damit seine beschränkte Einkommensteuerpflicht in Österreich anerkannt. Er sei in K. ansässig. Die in Ö. fallweise frequentierte Wohnung biete ihm kein - seinen Lebensverhältnissen entsprechendes - Heim. Seine engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen habe er zu K.. Seit seiner Auswanderung habe er sich niemals 183 Tage in Ö. aufgehalten. Die Aufforderung, die Dauer seines Aufenthaltes in K. in den Jahren 1985 und 1986 mitzuteilen, werde als unzumutbar zurückgewiesen. Erzwungene Mutmaßungen aus dem Erinnerungsvermögen könnten zur klaren Sachverhaltsermittlung nicht dienlich sein. Abschließend ersuchte er, Ermittlungen betreffend seine beschränkte Einkommensteuerpflicht in Ö. einzustellen.*

### **Schriftliche Beantwortungen durch die steuerliche Vertretung (Ansässigkeitsfrage):**

**In der Vorhaltsbeantwortung vom 21.11.1991** wurde von der steuerlichen Vertretung bekannt gegeben:

#### **Zur Frage 1 des Erhebungsauftrages und Punkt 4. des Vorhaltes:**

Anlässlich der Abgabe der Einkommensteuererklärungen 1983 und der Vermögenssteuererklärung zum 1. Jänner 1984 habe der Abgabepflichtige der Finanzbehörde zur Kenntnis gebracht, dass sein Wohnsitz seit Ende Oktober 1983 nach K. verlegt worden sei. Das Finanzamt Wels habe bis zur Prüfung und Klärung dieser Tatsache seine Abgabenbescheide vorläufig erlassen. Er habe in dieser Angelegenheit - wie in seiner Eingabe vom 21. Februar 1986 zu entnehmen sei - am 10. Februar 1986 beim Finanzamt Wels vorgesprochen und die Richtigkeit der beschränkten Steuerpflicht, die sich aus der Wohnsitzverlegung ins Ausland zwangsläufig ergab, untermauert. In Reaktion auf diese Eingabe vom 21. Februar 1986 erhielt der Abgabepflichtige einen umfangreichen

Fragenkatalog zur Klärung der beschränkten Steuerpflicht, den er mit Eingabe vom 3.6.1986 beantwortete. Nachdem sich die Finanzbehörde auf Grund der offen gelegten Tatsachen eingehend beschäftigte, seien die bis dahin vorläufig erlassenen Abgabenbescheide am 7. Juni 1989 gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt und dabei als erwiesen erkannt worden, dass der Bw. in Ö. als beschränkt steuerpflichtig zu erfassen sei. Bis heute habe sich die Tatsache nicht geändert, sodass der Abgabepflichtige als in K. ansässig zu betrachten sei. Die in Ö. fallweise frequentierte Wohnung in Adresse , könne kein seinen Lebensverhältnissen entsprechendes Heim bieten, sodass kein Wohnsitz iSd § 26 BAO vorliegen könne. Sollte die nunmehr nachträglich noch einmal erhebende Betriebsprüfungsabteilung entgegen der Entscheidung der Bescheidinstanz einen ö. Wohnsitz vermuten, muss auf das Abkommen vom 9.12.1976 zwischen der R.Ö. und K. zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hingewiesen werden, welches darauf abgestimmt sei, in welchem Vertragsstaat die Person ansässig sei. Außer Zweifel stünde jedoch auf alle Fälle, dass der Bw. seine engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen in K. habe und somit iSd Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA als in K. ansässig gelte. Die Fragestellung der Betriebsprüfung gehe auch in Richtung eines allfälligen gewöhnlichen Aufenthaltes in Ö., wozu von vornherein festgehalten werde, dass der Bw. sich niemals seit seiner Ausreise 183 Tage in Ö. aufgehalten habe und ihm dies bis heute auch nicht möglich gewesen sei. Die Beantwortung der Frage: "Sie werden aufgefordert Ihre Anwesenheitszeiten für die Jahre 1985 bis 1986 in K. bekannt zu geben und ihre Angaben anhand geeigneter Unterlagen im Zuge des Erhebungsverfahrens nachzuweisen, wird als unzumutbar zurückgewiesen. Erzwungene Mutmaßungen aus dem Erinnerungsvermögen können zur klaren Sachverhaltsermittlung nicht dienlich sein. Es werde daher ersucht, dass die Ermittlungen betreffend beschränkte Steuerpflicht in Ö. eingestellt würden bzw. mit der bescheiderlassenden Abteilung des Finanzamtes Wels darüber abzusprechen, ob sich diese überhaupt der Meinung des Betriebsprüfers anschließen. Eine rasche Behandlung dieser allfälligen Vorfragen möge vorgenommen werden, dass ein weiterer reibungsloser Prüfungsablauf ermöglicht bzw. gesichert sei.

**Zur Frage 2 des Erhebungsauftrages von Punkt 1 bis 3 des Vorhaltes:**

*Es sei richtig, dass am 14.4.1984 die Liegenschaft xy vom Bw. veräußert worden sei. Seinerzeit sei diese Liegenschaft zum größten Teil vermietet, sodass daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt würden. Weiters sei auch richtig, dass im Jahr 1983 das seinerzeitige Einzelunternehmen des Klienten veräußert worden sei. Dieser Betrieb habe sich nicht in angemieteten Räumen befunden. In der gegenständlichen Liegenschaft würden sich Büroausstellungs- und Lagerräume befinden. Allfällig bleibende Bedenken des Prüfers mögen mitgeteilt werden, sodass diese bereits einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogenen*

---

*Sachverhalte von einer nochmaligen Behandlung und Beurteilung ausgeklammert werden können.*

**Zur Frage 5 des Vorhaltes:**

*Die hier angesprochenen Grundstücke seien durch Bankkredite finanziert worden. Grundstücksveräußerungen werden meist dadurch zu Stande gekommen, dass Interessenten auch unter Zuhilfenahme eines Maklers an unsere Klienten herangetreten seien. Die Veräußerungserlöse dienten zur Kredittilgung. Der Bw. teilte uns mit, dass die teilweise Veräußerung dieser Liegenschaft ebenfalls bereits einer abgabenrechtlichen Beurteilung bzw. Prüfung unterzogen worden seien. Sollten tatsächlich berechtigte Bedenken auftauchen, mögen diese präzisiert werden.*

## Ungeklärte Geldflüsse (Erhebungen während der Betriebsprüfung)

**Im Erhebungsauftrag vom 22.11.1991** (seitens des Betriebsprüfers des Finanzamtes Wels) wurde **betreffend ungeklärte Geldmittel** in Punkt 2. Folgendes ausgeführt:

Der Nachweis der Herkunft folgender Geldmittel sei zu erbringen und es sei zu erläutern, wofür die Beträge bezahlt worden seien. Gleichzeitig sei zu erklären, wohin diese Mittel unmittelbar nach erfolgter Barbehebung vom Bankkonto (diese Beträge sind mit einem Stern gekennzeichnet) geflossen sind.

### Konto x1

1987	10.2.	58.800,00
	12.2.	80.000,00
	29.4.	65.940,00
	30.4.	15.459,15
	23.11.	18.480,00
	30.11.	32.000,00
	16.12.	105.000,00
	28.12.	45.000,00
1988	27.4.	4.176,00
	2.12.	400.000,00
1989	10.1.	400.000,00
	1.3.	73.000,00
	31.3.	5.000,00
	24.4.	20.561,79
	16.11.	66.000,00
	16.11.	29.000,00

Belege für die Gutschriften xy fehlen.

### Konto x2

1987	30.11.	224.434,61
	15.2.	189.741,00
Abfluss		200.000,00
1989	17.3.	3.799.970,00
Frage von welchem Konto überwiesen		
	26.5.	495.000,00
Frage von welchem Konto überwiesen		
Konto x31987	30.11.	104.208,60

Konto x4

1987	30.11.	127.181,60
------	--------	------------

**Konto x5**

1987	30.11.	104.051,60
------	--------	------------

3. Folgende weitere Geldabgänge sind zu erläutern und der Geldfluss ist zu dokumentieren.

**Konto x6**

1989	22.12.	3.000.000,00
------	--------	--------------

Konto x7

1988	4.2.	12.000,00 Überweisung
1989	25.4.	217.000,00 Überweisung

Konto x7

1989	23.6.	2.874.039,00
	29.11.	2.157.633,00
	4.12.	1.079.474,00
	13.12.	1.065.474,00

4. Für **welche Geldgeschäfte wurden die ÖNB - Bewilligungen** mit folgenden Nummern benötigt, über welche Konten wurden diese Geschäfte abgewickelt?

**Konto x9**

29.1.1987	Bank-Bewilligung	Nr. 200.413/87
21.11.1988		Nr. 238.669/88
15.12.1988		Nr. 240.010
8.5.1989		Nr. 240.010/88

5. Wofür wurden am 2.1.1989 auf dem Konto **Devisenspesen** belastet? Wohin wurde der Betrag von k.Dollars 95.000,00 überwiesen? Als Begünstigter erscheint auf dem entsprechenden Bankbeleg die Nummer y auf. Wer ist das?

6. Die **Bankkonten** Bank 1b und Bank 1 c sind vorzulegen.

7. Gleichzeitig zu diesem Vorhalt ergeht das Ersuchen, auch die am 18.11.1991 anlässlich der Besprechung mit der steuerlichen Vertretung übermittelten **Fragenkatalog** geschäftlich zu beantworten. Die Fragenkataloge werden als Beilage noch einmal übersandt.

**Mit Schreiben vom 22. November 1991** forderte der Prüfer **abermals** den Abgabepflichtigen auf, Unterlagen vorzulegen, aus denen ersichtlich sei, dass er in K. ansässig im Sinne des Art. 4 DBA-K. sei. Als Beweis für diese Tatsache möge er Steuerbescheide der k.Abgabenbehörde für die Jahre 1984 bis 1989 vorlegen, aus denen dies hervorgehe. Eine Wohnsitzbescheinigung der k.Bezirkssteuerbehörde im Sinne des § 3 der Verordnung BGBl. Nr. 318/1982 für die Jahre 1984 bis 1989 möge er ebenfalls vorlegen. Überdies urgierte der Prüfer die konkrete Beantwortung der im Schreiben vom 18. November 1991 gestellten Fragen.

Nach Erinnerung durch den Prüfer am 24. April 1992 legte der Bf. am selbigen Tage eine Bescheinigung der k. Bezirkssteuerbehörde vor, in der bestätigt wird, er sei am 29. Oktober 1983 nach K. eingewandert, wohne seit dem Jahr 1984 in K. und habe seine persönlichen Einkommensteuererklärungen in K. eingereicht.

Mit **Schreiben vom 15. Mai 1992** hielt der Prüfer dem Abgabepflichtigen vor, er habe sich nachweislich in den Jahren 1987 bis 1989 jeweils 7-8,5 Monate in Ö. aufgehalten. Seine Ehefrau sei nach wie vor in Ö. unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Es könne daher geschlossen werden, dass er in Ö. unbeschränkt steuerpflichtig sei. Aus der von ihm vorgelegten Bescheinigung der k. Bezirkssteuerbehörde gehe lediglich hervor, dass er seit dem Jahr 1984 in K. wohne. In dieser Bescheinigung sei jedoch nichts darüber ausgeführt, in



welchem Vertragsstaat er ansässig iSd Art. 4 des DBA mit K. sei. Es sei daher iSd Art. 4 Abs. 2 zu prüfen, in welchem Staat die persönliche Steueranknüpfungsmerkmale stärker ausgebildet seien. Da er bisher noch keine Unterlagen vorgelegt habe, aus denen ersichtlich sei, in welchem Staat er ansässig sei, forderte ihn der Prüfer nochmals auf, Unterlagen z.B. k. Steuerbescheide, Bilanzen über seine Tätigkeit in K. vorzulegen.

Mit **Schreiben vom 29. Juni 1992** erklärte der Abgabepflichtige, er habe bereits die Wohnsitzbescheinigung der zuständigen k. Bezirkssteuerbehörde vorgelegt. Die vom Prüfer geforderten Unterlagen würden im Zuge eines allfälligen Verständigungsverfahrens im Wege der obersten k. Abgabenbehörde dem österreichischen Bundesministerium für Finanzen vorgelegt werden. Er sei in K. ansässig. Ob die in Ö. fallweise frequentierte Wohnung als ö. Wohnsitz gelte, sei von sekundärer Bedeutung, weil auf alle Fälle der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in K. liege. Er sei ausschließlich in Kanada beruflich tätig. In Ö. erziele er nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Tatsache, dass seine Ehefrau in Ö. nach wie vor als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gelte, möge einer Überprüfung unterzogen werden.

In einem **am 1. September 1992** vom Abgabepflichtigen vorgelegten Schreiben seines k. Steuerberaters wird bestätigt, der Abgabepflichtige sei in K. an einem Unternehmen beteiligt, dessen Präsident er sei. Dieses Unternehmen habe ein Einkaufszentrum, eine Tankstelle und Industriebauland erworben. In späterer Folge habe das Unternehmen Teile des erworbenen Vermögens veräußert und andere Realitäten erworben bzw. errichtet. Der Abgabepflichtige beschäftige sich seit seiner Einwanderung nach K. im Oktober 1983 ständig mit dem Ankauf, dem Neu- oder Ausbau von Gebäuden und beziehe daraus sein Einkommen. Er sei mit der Verwaltung der Realitäten arbeitsmäßig voll ausgelastet und gelte als erfolgreicher Geschäftsmann. Er habe einen ausgedehnten Freundeskreis und sei Mitglied in verschiedenen Clubs, wobei er sich eines sehr guten Rufs erfreue. Er habe ein Haus für seinen privaten Gebrauch gekauft und umgebaut.

In einem **am 29. Dezember 1992** vom Abgabepflichtigen vorgelegten Schreiben eines k. Notars wird bestätigt, der Bf. halte Anteile an einem Unternehmen, das er auch leite. Das Unternehmen sei Eigentümer eines vermieteten Geschäftsgebäudes. Der Bf. sei Eigentümer eines Geschäftsgebäudes mit einer Tankstelle, eines Hotels, eines Sport- und Fitnesscenters, eines Reitstalles sowie einer Obstplantage und eines Weinberges. Er verwalte seinen Besitz selbst und beziehe daraus sein Einkommen. Im Jahre 1991 habe er mit der Errichtung eines Geschäftsgebäudes begonnen (Einzelhandel und Büro), welches beinahe fertig gestellt sei. Er sei ein allgemein respektierter erfahrener und sehr erfolgreicher Geschäftsmann. Er besitze eine luxuriöse Wohnstätte, die er in den Jahren 1986 bis 1989 nach seinen Vorstellungen errichtet habe.

Im **Betriebsprüfungsbericht vom 12. März 1993** vertrat der Prüfer zunächst Ansichten, die im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zu Zl. 95/14/0145 nicht strittig waren. Zur Ansässigkeit in Ö. führte der Prüfer aus, der Abgabepflichtige sei alleiniger Eigentümer eines gemischt genützten Grundstückes mit zwei Geschäftslokalen und einer Wohnung in W. Die Wohnung werde von ihm und seiner Ehefrau während der Aufenthalte in Ö. bewohnt. Er habe somit einen Wohnsitz im Inland und sei daher in Ö. unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Da er auch einen Wohnsitz in K. habe, sei zu prüfen, wo er ansässig sei, um so feststellen zu können, welchem der beiden Vertragsstaaten im Sinne des DBA Ö./K. das Hauptbesteuerungsrecht zukomme. Trotz mehrmaliger Aufforderungen sei die Vorlage von k. Steuerbescheiden, aus denen ersichtlich wäre, welche Tätigkeit er in K. ausübe und über welches Vermögen er verfüge, verweigert worden. Er habe zwei Schreiben vorgelegt, in denen bestätigt werde, dass er an einem k. Unternehmen beteiligt sei. Weiters habe er die Bescheinigung der zuständigen k. Bezirkssteuerbehörde vorgelegt, aus der ersichtlich sei, dass er seiner Steuerpflicht nachkomme. Obwohl er dem Verlangen auf Vorlage von k. Steuerbescheiden nicht entsprochen habe, werde unter Zugrundelegung der vorhandenen Beweismittel nach dem bisherigen Verfahrensstand der Ansicht des Abgabepflichtigen gefolgt, wonach sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Prüfungszeitraum in K. befunden habe, weswegen das Besteuerungsrecht der in K. erzielten Einkünfte ist DBA K. ebenfalls K. zukomme. Unbestritten sei jedoch, dass er in Ö. beschränkt einkommensteuerpflichtig sei.

**Das Finanzamt** schloss sich den Ausführungen des Prüfers an und erließ am **9. Juni 1993** im wiederaufgenommenen Verfahren u.a. einen dem entsprechenden Einkommensteuerbescheid für das **Jahr 1989**.

Gegen diese Bescheide wurde vom Abgabepflichtigen am 30. Juni 1993 aus im Verfahren vor dem VwGH nicht strittigen Gründen **Berufung** erhoben.

Er führte aus, dass er in K. ansässig sei. In **seiner Stellungnahme vom 16. September 1993** zur Berufung wies der Prüfer u.a. darauf hin, dass der Bf. seine Mitwirkungspflicht insbesondere bei der äußerst strittigen Frage, ob er in K. ansässig sei, nur in sehr eingeschränktem Umfang nachgekommen sei. In seiner **Gegenäußerung am 21. Oktober 1993** zur Stellungnahme des Prüfers erklärte der Abgabepflichtige, er habe sowohl in K. als auch in Ö. einen Wohnsitz. Das Finanzamt habe sich der Ansicht des Prüfers, er sei in K. ansässig, angeschlossen und dem entsprechend als in Ö. beschränkt einkommensteuerpflichtig angesehen.

Mit **Schreiben vom 20. Oktober 1994** forderte die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Bf. unter teilweiser Wiederholung der Vorhalte des Prüfers vom 18. November 1991 vom 22. November 1991 und vom 15. Mai 1992 um, auf, den genauen Umfang seiner

wirtschaftlichen Tätigkeiten in Kanada bekannt zu geben und dazu geeignete Unterlagen, insbesondere k. Steuerbescheide vorzulegen. Unter einem wies **die belangte Behörde** darauf hin, sie gehe nach dem bisherigen Ergebnis des Ermittlungsverfahrens davon aus, dass **er in Ö. ansässig iSd DBA sei**.

**An dieser Stelle wird wörtlich der Text des Vorhaltes der ehemaligen Finanzlandesdirektion für OÖ., Geschäftsabteilung 3, vom 20. Oktober 1994 wiedergegeben:**

**Ad I) Zum gewerblichen Grundstückshandel:**

"Zur grundsätzlichen Frage des Besteuerungsrechtes durch Österreich ist anzuführen, dass diesbezüglich – unabhängig von der Frage, ob Sie in Ö. oder in K. als ansässig iSd DBA mit K. gelten, gem. Art. 6 DBA K. jedenfalls dem Lagestaat hier also Ö. das Besteuerungsrecht zusteht. Dies gilt selbst dann, wenn die Gewinne im Rahmen eines Gewerbebetriebes anfallen, der keine Betriebsstätte in Ö. hat (siehe Philipp, Loukota internationales Steuerrecht, allgemeine Erläuterungen Tz 6.10). Es ist daher – entgegen der von Ihnen in der Berufung zum Ausdruck gebrachten Ansicht – nicht notwendig, das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte zu prüfen. Sie werden daher ersucht, die folgenden Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

a) Durch wen erfolgte die Anbahnung der Grundstücksverkäufe 1978 bis 1984 und ab 1987 bis laufend? Angabe der Makler, der Rechtsvertreter, Vorlage der diesbezüglichen Verträge (Vermittlungsaufträge) und sämtlicher Abrechnungen über die tatsächlich durchgeführten Vermittlungsgeschäfte.

b) Vorlage sämtlicher Verträge über die seit dem Erwerb der strittigen Liegenschaften durchgeführten Grundstücksverkäufe

c) Vorlage des gesamten Schriftverkehrs (betreffend der Grundstücke ab dem Jahre 1978 bis laufend (Anträge auf Umwidmung, Parzellierung, Bescheide, Vorschreibungen der Gemeinde, etc.)

d) Vorlage der Kredit- und Darlehensverträge sowie sämtlicher Kontoauszüge (ab Kreditaufnahme bis zur vollständigen Tilgung) betreffend die angeblich zur Finanzierung der stritten Grundstückserwerbe (1978 von der Firma O. und den Ehegatten R.) aufgenommenen Kredite/Darlehen. Vorlage geeigneter Nachweise (Überweisungsbelege), die eine Verwendung der aufgenommenen Darlehen/Kreditvaluta zum Ankauf der erwähnten Grundstücke dokumentieren

e) ausführliche Schilderung des Zusammenhanges zwischen den in Rede stehenden Grundstückserwerben und den von Herbert Lindinger aufgenommen Darlehen bei der xy Bank

*iHv. 1 Mio. S am 22.7.1976; Begründung dafür, warum die diesbezüglichen Zinsen bei ihrem gewerblichen Grundstückshandel als Betriebsausgaben absetzbar sein sollen, Vorlage geeigneter schriftlicher Nachweise.*

## ***II) Zur Frage der Ansässigkeit, ungeklärter Geldflüsse***

*Im Zuge der Betriebsprüfung sei Ihnen in mehreren Vorhalten (z.B. vom 18.11.1991 und vom 15.5.1992) mitgeteilt worden, dass mehrere Indizien für ihre Ansässigkeit in Ö. vorliegen würden:*

*Inländischer Wohnsitz (Adresse):*

*1987 bis 1989 jeweils 7 bis 8,5 Monate Aufenthalt in Ö. und – wirtschaftliche Aktivitäten im Inland*

*Geschäftsführer der Firma xx GmbH, Vermietung des Hauses Adresse, Verkauf von Kunstgegenständen).*

*Unbestritten ist, dass Sie in diesem Zeitraum auch über einen Wohnsitz in K. verfügt haben. Aus den von Ihnen vorgelegten Bestätigungen der k. Steuerbehörde geht hervor, dass Sie in K. wohnhaft ("Resident") sind und den vorgelegten Bestätigungen Ihrer k. Rechtsvertreter ist zu entnehmen, dass Sie in K. größere wirtschaftliche Betätigungen entfalten. Ungeklärt ist allerdings nach ho. Ansicht nach wie vor, wo sich der tatsächliche Mittelpunkt der Lebensinteressen in diesem Zeitraum befand; zur Klärung dieser Frage ist es notwendig, den genauen Inhalt Ihrer wirtschaftlichen Betätigung in K. zu kennen sowie die Behandlung derselben durch die k. Steuerbehörden. Die diesbezüglichen Fragen haben Sie im Zuge der Betriebsprüfung nicht beantwortet bzw. die geforderten Unterlagen nicht vorgelegt. Sie werden daher neuerlich ersucht, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:*

*a) Vorlage geeigneter Unterlagen aus denen die Dauer der Aufenthalte in K. in den Jahren 1987 bis 1990 hervorgehen (Flugtickets, Reisepasseintragungen, andere geeignete schriftliche Unterlagen); Dauer des Aufenthaltes im Inland im Jahre 1990 unter Vorlage von Nachweisen hierfür (Meldebestätigungen sind nicht ausreichend, da der Betriebsprüfer für die Vorjahre feststellte, dass diese nicht mit den aus anderen Unterlagen Belege der Firma xx hervorgehenden Daten übereinstimmten).*

*b) Auflistung und genaue Beschreibung Ihrer wirtschaftlichen Betätigungen in K. insbesondere Angabe der Gesellschaften, Gesellschaftsform, Beteiligungshöhe, gesellschaftsrechtliche Funktion, Unternehmensgegenstand von Gesellschaften, an denen sie beteiligt sind, sowie die Höhe der Ausschüttungen oder sonstige Erträge die Ihnen im Zeitraum seit Beginn Ihrer Beteiligung bis 1990 von solchen Gesellschaften zugeflossen sind; Vorlage geeigneter*

*schriftlicher Unterlagen, die diese Angaben dokumentieren (Verträge, Auszüge aus öffentlichen Registern, Schriftverkehr, Kontoauszüge, Bilanzen und dergleichen).*

*c) Angaben über die genaue Art der Nutzung des commercial building with gastation, "Hotel", "Sport- und Fitnesscenter" Horse ranche and Riding stabel" sowie "orchard and and vine yard" (Vermietung, Eigennutzung), Höhe der jährlichen Einkünfte daraus seit Erwerb bis 1990; Vorlage geeigneter schriftlicher Unterlagen zur Dokumentation dieser Angaben (siehe oben Punkt b).*

*d) Vorlage der von Ihnen in K. seit 1984 bis 1990 abgegebenen Steuererklärungen oder der k. Steuerbescheide für diesen Zeitraum.*

*Die Berufungsbehörde geht auf Grund der oa. Indizien bis auf weiteres davon aus, dass Sie im Berufszeitraum in Ö. ansässig iSd DBA mit K. waren. Es sind daher auch noch jene Geldflüsse aufzuklären, die im Zuge der Betriebsprüfung letztlich ungeklärt blieben:*

*e) Geldfluss "V." iHv. 7.346.360,70 bei der Firma xx in der Folge kurz PT) 1989 als "von Bw. privat bezahlt" ausgebucht (Bezahlung von Lieferantenschulden bei der Firma .V in Adresse aus 1987 und 1988 lt. Notiz des Betriebsprüfers in dessen Arbeitsbogen) trotz mehrmaliger Aufforderung erfolgte im Zuge der Betriebsprüfung letztlich keine Klärung der Frage, woher dieser Betrag stammte (siehe Vorhalt des Prüfers vom 4.11.1981 Punkt 8.).*

*Aus welchen in- oder ausländischen Quellen (Kredite in- oder ausländischen Einkünften oder sonstigen) stammte dieser Betrag? Bitte um Vorlage belegmäßiger Nachweise.*

*f) Zu Punkt 2. des Vorhaltes der Betriebsprüfung vom 22.11.1991 (Konto xc): 17.3.1989 3.799.970,00 S, 26.5.1989 495.000,00*

*Lt. Besprechung des Prüfers mit dem steuerlichen Vertreter vom 28.1.1991 bzw. der Bestätigung der VKB xv vom 20.11.1991 erfolgte die Überweisung dieser Beträge direkt aus dem Ausland mit "Swift". Aus welchen in- oder ausländischen Quellen (Kredite in- oder ausländischer Einkünfte oder sonstigen) stammen diese Beträge? Bitte um Vorlage belegmäßiger Nachweise.*

*g) Zu Punkt 3. des Vorhaltes der Betriebsprüfung vom 4.11.1991*

*9.5.1988 ATS 1.491.000,00 und 31.5.1988 ATS 1.997.470,00*

*Lt. Bestätigung der VKB xc vom 18.11.1991 erfolgten die Gutschriften auf dem Konto Nr. xc (betriebliches Konto der PT) direkt durch Auslandsüberweisung; die Beträge wurden bei der PT auf das Verrechnungskonto des Bw. gebucht (= Darlehen an die PT). Aus welchen in- oder ausländischen Quellen Kredite in- oder ausländischen Einkünften oder sonstigen stammten diese Beträge? Bitte um Vorlage belegmäßiger Nachweise.*

*Sollte eine Klärung der Frage, woher die unter den Punkten e) bis g) angeführten Geldflüsse letztlich stammten, nicht erfolgen, so wird eine steuerliche Zurechnung derselben in den Jahren des jeweiligen Geldflusses als in Ö. steuerpflichtige Einkünfte erwogen. Dies deshalb, weil wie oa. in diesen Jahren von der Ansässigkeit in Ö. auszugehen ist und daher grundsätzlich auch möglicherweise die in K. erzielte Einkünfte in Ö. steuerpflichtig sind (Art. 23 Abs. 2 des DBA K. Anrechnung der in K. dafür bezahlten Einkommensteuer). Im Hinblick auf die in den Vorjahren erzielten Erlöse aus diversen Veräußerungsvorgängen (Veräußerung von GmbH-Anteilen 1972 um 13,68 Mio., einer Liegenschaft in W. 1984 um 15 Mio., Grundstücksverkäufe aus den Liegenschaften in B. 1978 bis 1984 sowie Verkäufe von Kunstgegenständen) entspricht dies der Lebenserfahrung, dass diese Beträge reinvestiert wurden. Auf Grund der vorgelegten Bestätigungen aus K. scheint es glaubwürdig, dass zumindest ein Teil dieser Beträge in wirtschaftliche Unternehmen (Gesellschaften, Liegenschaften) in K. investiert wurden. Da Sie den genauen Inhalt dieser wirtschaftlichen Aktivitäten bisher nicht bekannt gaben, wird – für den Fall, dass eine nähere Aufklärung durch Sie unterbleibt – voraussichtlich eine Zuordnung der nicht aufgeklärten Beträge von jeweils einem Drittel zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb in K. oder im übrigen Ausland aus Vermietung und Verpachtung in K. oder im übrigen Ausland und aus Kapitalvermögen im In- oder Ausland vorgenommen werden. Im Falle des Nachweises der in K. bezahlten Einkommensteuer könnte eine Anrechnung derselben auf die österreichische Einkommensteuer gem. der oa. Bestimmung des DBA mit K. erfolgen.*

*Es wird ersucht, dieses Schreiben innerhalb von vier Wochen ab dessen Zustellung zu beantworten".*

***Nach Erinnerung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz am***

***21. Dezember 1994*** nahm der Abgabepflichtige seine Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer sowie gegen den Sachbescheid für das ***Streitjahr 1989*** am 23. Jänner 1995 zurück, worauf das Finanzamt ***die Berufung gem. § 256 Abs. 3 BAO mit Bescheid vom 10. Februar 1995 als gegenstandslos*** erklärte.

**Fortsetzung VwGH-Erkenntnis 26.7.2000, 95/14/0145, S.6.:**

*" In der Folge wurde von der **Abgabenbehörde zweiter Instanz** ein **Aufhebungsbescheid vom 17. Februar 1995 betreffend Einkommensteuer 1989 gem. § 299 Abs. 1 lit. c BAO** erlassen, wobei sie zur Begründung im Wesentlichen ausführte, auf Grund verschiedener Umstände, die dem Bf. vorgehalten worden seien, bestünden ernsthafte **Zweifel**, ob er tatsächlich - wie vom Finanzamt bei der Erlassung des nunmehr aufgehobenen Bescheides angenommen - im **Streitjahr in K. ansässig** iSd DBA mit K. gewesen sei. Diese Frage sei ausschlaggebend dafür, ob er **im Streitjahr in Ö.***

**unbeschränkt einkommensteuerpflichtig** sei. Sollte er dies sein, würden die in K. erzielten Einkünfte unter Berücksichtigung der Bestimmungen des DBA K. in Ö. zu besteuern sein. Eine Doppelbesteuerung mit K. werde gem. Art. 23 des DBAs durch das so genannte Anrechnungsverfahren vermieden. Eine in Österreich ansässige Person, die Einkünfte aus k. Quellen beziehe, die nach dem DBA K. besteuern dürfe, müsse diese Einkünfte jedoch in die ö. Steuerbemessungsgrundlage einbeziehen. ...Diesfalls wäre allerdings ein Nachweis über die in K. für derartige Einkünfte bezahlte Steuer vom Einkommen notwendig.

Gem. § 51 BAO (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: offenbar § 115 Abs. 1 BAO) hätten die Abgabenbehörden die Pflicht zur amtswegigen Erforschung der abgabenrechtlich relevanten Verhältnisse. **Das Finanzamt** wäre demnach vor der Erlassung des nunmehr aufgehobenen Einkommensteuerbescheides **für das Streitjahr verpflichtet gewesen**, durch **zweckdienliche weitere Ermittlungen festzustellen**, in welchem Vertragsstaat der Bf. im Streitjahr ansässig iSd DBA K. gewesen sei, um somit festzustellen, in welchem Vertragsstaat sich der tatsächliche Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befunden habe, wobei es ihm zum Nachweis der tatsächlich in K. entfalteten wirtschaftlichen Tätigkeiten hätte auffordern müssen. Bei weiterer Verweigerung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO hätte es auf Grund der bei der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellten Umstände davon ausgehen müssen, dass der Bf. im Streitjahr in Ö. ansässig und damit unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen sei. Es habe somit die ihm auferlegte Verpflichtung zur amtswegigen Ermittlung des für die Abgabepflicht maßgeblichen Sachverhaltes außer Acht gelassen, bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Streitjahr 1989 gründe sich insbesondere auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem der Rechtssicherheit und Rechtsbeständigkeit sowie auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dem Interesse des Abgabepflichtigen an der Nichtaufhebung des Einkommensteuerbescheides 1989 komme im Vergleich zum öffentlichen Interesse an dessen Aufhebung in Anbetracht seines Verhaltens anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung sowie im Berufungsverfahren (**äußerst mangelhafte Mitwirkung bei der Sachverhaltsermittlung, Verfahrensverschleppung** durch nicht zeitgerechte bzw. überhaupt nicht erfolgte Vorbehaltsbeantwortung) geringeres Gewicht zu".

So enden die Sachverhaltsfeststellungen in der genannten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.7.2000, 95/14/0145), in der er die Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO lit. c BAO als rechtmäßig bestätigt hat.

### **3. Berufungspunkt: gewerblicher Grundstückshandel ?**

Aus der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. Februar 1993, Pkt. 2.**

**"Grundstücke B."** (Problembereich gewerblicher Grundstückshandel) geht Folgendes hervor:

Am 3.4.1978 habe der Bw. von der Firma O. .I.GmbH 9.277 m<sup>2</sup> Grund in der Gemeinde B. bei Sch. erworben. Der Kaufpreis habe lt. Kaufvertrag 700.000,00 S betragen. Am 11.8.1978 wurden von ihm von den Ehegatten R. 34.149 m<sup>2</sup> Grund ebenfalls in der Gemeinde B., welcher in unmittelbarer Nähe des ersterworbenen Grundstückes gelegen ist, erworben. Der Kaufpreis betrug lt. Kaufvertrag 1.710.250,00 S. Nach Aussage des Bws. seien die Erwerbe größtenteils fremdfinanziert (siehe auch Vorhaltsbeantwortung vom 6.3.1991 anlässlich der Vermögenssteuererklärung zum 1.1.1989) worden. Im Anschluss an diese Erwerbe seien vom Bw. an die Gemeinde B. laufend Ansuchen um Bauplatzbewilligung gestellt worden. Betreffend das ersterworbene Grundstück bestanden Bauplatzbewilligung bereits im Erwerbszeitpunkt und der Bw. habe sich in Punkt 8 des Kaufvertrages auch verpflichtet, die in diesem Zusammenhang angefallenen Kosten zu tragen. Außerdem sei in Punkt 9 des Kaufvertrages vereinbart worden, dass der Käufer die Vertragsgrundstücke in der Absicht erwerbe, hier auch Arbeiterwohnstätten zu errichten. In den Jahren 1979 bis 1983 wurden laufend Grundstücke durch den Bw. verkauft bzw. an seine Gattin geschenkt und von dieser veräußert. Nach Auskunft der Gemeinde B. sei auch die Errichtung einer Reihenhaussiedlung in Zusammenarbeit mit der Frau Architektin L.geplant, wofür 1985 noch 12 Bauplatzbewilligungen erteilt worden seien. Die Errichtung sei durch ein mangelndes Käuferinteresse gescheitert. Die angefallenen Aufschließungskosten samt Fahrbahnkostenbeiträgen seien lt. Auskunft der Gemeinde B. dem Bw. vorgeschrieben worden. Ab 1989 seien vom Bw. wieder Grundstücke im größeren Umfang veräußert worden. Die Verkäufe sämtlicher Grundstücke ab dem Erwerb durch den Bw. sei vorerst unter Einschaltung des Realbüros F.und anschließend durch die RÄ W.& B.erfolgt. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei in dieser Vorgangsweise keine reine Vermögensverwaltung mehr zu erblicken, sondern es liege prinzipiell eine gewerbliche Tätigkeit vor. Dies sei anlässlich der Besprechung vom 22.11.1991 auch dem Steuerpflichtigen bzw. seinem Vertreter mitgeteilt und dieser auch aufgefordert worden, diesbezügliche Unterlagen zur Ermittlung der angefallenen Betriebsausgaben vorzulegen. Dieser Aufforderung sei mit dem Hinweis, dass es sich nach Ansicht des Pflichtigen um eine reine Vermögensverwaltung und somit um steuerfreie Verkaufsvorgänge handle, nicht nachgekommen worden. Das Finanzamt sei daher gezwungen, **die Steuerbemessungsgrundlagen gem. § 184 BAO zu schätzen:** Gesamtkaufpreis 2.410.250,00 S, Gesamtfläche 43.426 m<sup>2</sup>, durchschnittlicher Preis pro m<sup>2</sup> 55,50 S.

**Verkaufte Grundstücke:**



<b>1989</b>	<i>Käufer</i>	<i>Parzellen</i>	<i>Größe</i>	<i>Preis</i>
	<i>F.</i>	<i>x1</i>	<i>668 m<sup>2</sup></i>	<i>187.000,00 S</i>
<b>1990</b>	<i>P.</i>	<i>x2</i>	<i>963 m<sup>2</sup></i>	<i>288.900,00 S</i>
	<i>D.</i>	<i>x3</i>	<i>11.073 m<sup>2</sup></i>	<i>2.700.000,00 S</i>
	<i>K.r</i>	<i>x4</i>	<i>951 m<sup>2</sup></i>	<i>240.000,00 S</i>
	<i>Sch.</i>	<i>x5</i>	<i>951 m<sup>2</sup></i>	<i>380.400,00 S</i>
	<i>1990</i>	<i>x6</i>	<i>13.938,00 m<sup>2</sup></i>	<i>3.609.300,00 S</i>
<b>Gesamt</b>			<b><i>14.606,00 m<sup>2</sup></i></b>	<b><i>3.796.300,00</i></b>

*Für anteilige Vertragserrichtungskosten, Aufschließungsgebühren, Finanzierungskosten wird durch die Betriebsprüfung ein Zuschlag von 30 % zum Anschaffungspreis pro m<sup>2</sup> als angemessen erachtet.*

	<b>1989</b>	<b>1990</b>
<i>Erlöse Verkäufe</i>	<i>187.000,00</i>	<i>3.609.300,00</i>
<i>Aufwendungen</i>	<i>-37.074,00</i>	
<i>verkaufte m<sup>2</sup> 1.000 1989</i>		
<i>668 á 55,50</i>		
<i>verkaufte m<sup>2</sup> 1990 14.001 á 55,50</i>		<i>-777.055,50</i>
<i>Zuschlag 30 %</i>	<i>-11.122,00</i>	<i>-233.117,00</i>
<b><i>Gewinn</i></b>	<b><i>+ 138.804,00</i></b>	<b><i>2.599.127,50</i></b>

### **Berufungsargumente der steuerlichen Vertretung zum gewerblichen Grundstückshandel**

Aus der **Berufungsschrift vom 30. Juni 1993** (Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989, Einkommensteuerbescheid 1989, **Einkommensteuerbescheid 1990 sowie Gewerbesteuerbescheid 1990**) sind - betreffend **gewerblichen Grundstückshandel für die Jahre 1989 und 1990** - folgende Ausführungen zu entnehmen:

*Die wichtigste zu klärende Vorfrage sei, ob die R. Ö. überhaupt auf einen allfälligen Unternehmensgewinn ein Besteuerungsrecht habe. Tatsache sei, dass der Abgabepflichtige im*

Jahr 1978 rund 43.000 m<sup>2</sup> an Grund und Boden in der Gemeinde B. bei Sch. erworben habe. Die Grundstücksübereignung sei das Endresultat aus einer Anfang 1977 geschlossenen Sozietät mit Herrn Herbert L. aus W., die die Lieferung und die Errichtung von Fertighäusern in den bzw. im Iran zum Betriebsgegenstand hatte, gewesen. Die Vertragsgestaltung E.L. habe im essenziellen Teil Folgendes vorgesehen:

1. Herr L. hatte die Aufgabe, die Beschaffung und die Aufstellung der Häuser durch entsprechende Subunternehmen durchführen zu lassen.
2. Der Bw. übernahm die Vorfinanzierung und konnte durch sonstige intensive persische Geschäftskontakte und Einflussnahmen auf ernst zu nehmende Persönlichkeiten in Persien die Durchführung der Transaktion bzw. den Verkauf einer größeren Anzahl von Häusern sichern. Sein Gewinnanteil sei iHv. 5 % des Umsatzes vorgesehen gewesen. Als bald stellte sich heraus, dass Herr L. ein unverlässlicher Partner gewesen sei, nachdem allerdings der Bw. neben seinen Spesen bereits 800.000,00 S finanziert hatte. Als Ausgleich für die Nichterfüllung der Verpflichtung im Rahmen dieser gemeinschaftlichen noch nicht einmal ein Jahr währenden Erwerbstätigkeit übertrug Herr L. am 30.11.1977 alle seine Rechte aus einer Verkaufsvollmacht, die er von den Vorbesitzern der berufungsgegenständlichen Liegenschaft (gesamte EZ 64 der KG B.) bereits seit 1974 besessen habe, auf den Bw. In der Nacht vom 8. auf den 9. Mai 1978 sei Herr L. bei einem Verkehrsunfall tödlich verunglückt. Der Verlust aus dem gemeinsamen initiierten Iran-Geschäft habe für den Bw. lt. Forderungsanmeldung beim Kreisgericht W. 1.066.401,39 S betragen. Dem Bw. sei aus dieser Geschäftstätigkeit nur der Verkauf bzw. die Kaufanwartschaft aus der Liegenschaft in B. zu einem relativ günstigen Preis allerdings unter der Voraussetzung, dass eine Umwidmung in Bauland erreicht würde, geblieben. Der Abgabepflichtige ließ unverzüglich Vermessungen durchführen bzw. veranlasste Parzellierungen der Grundstücke. In der Zeit bis 1980 seien bereits ca. 4.500 m<sup>2</sup> Bauland verkauft worden. Eine abgabenbehördliche Prüfung über die Jahre 1978, 1979, 1980 im Jahre 1983 befasste sich mit den sich seinerzeit erhebenden Spekulationsgewinnen. Anlässlich der Schlussbesprechung am 6.4.1983 sei der zu diesem Berufungspunkt gestellte Antrag auf Anerkennung der geleisteten Schuldzinsen nach damaliger Rechtsauslegung mit der Begründung abgelehnt worden, dass es sich hier eindeutig um Spekulationsgeschäfte im Sinne des § 30 EStG 1972 handle und somit eine Berücksichtigung von Schuldzinsen bei der Ermittlung des Überschusses nicht in Frage komme. Wie bereits erwähnt, sei der Klient seit Ende 1983 in K. ansässig, sodass er sich schon alleine auf Grund der Entfernung mit der Veräußerung von Grundparzellen nicht persönlich an Ort und Stelle befassen konnte. Bei seiner Auswanderung wäre ein allfälliger Verkauf im Hinblick auf die seinerzeit gültige fünfjährige Spekulationsfrist kein Hinderungsgrund mehr gewesen. Dies ändere sich auch nicht ab der Rechtslage iSd EStG 1988 mit Wirksamkeit ab 1.1.1989 nach Einziehung der 10-

jährigen Spekulationsfrist. Lt. Prüfungsauftrag vom 4.11.1991 habe am 11.11.1991 eine abgabenbehördliche Prüfung über die Jahre 1987 bis 1989 begonnen. Der Betriebsprüfer stellte im Jahre 1989 und insbesondere im Jahre 1990 größere Geldeingänge aus Grundstücksverkäufen fest und veranlasste schließlich am 11.1.1993, dass die Betriebsprüfung auf die Gewerbesteuer 1987 bis 1990 und die Einkommensteuer auf 1990 ausgedehnt werde. Das Finanzamt W. folgte bei Ausfertigung der nunmehr angefochtenen Abgabenbescheide der Rechtsmeinung der Betriebsprüfers, dass die rechtliche Würdigung der Finanzbehörde anlässlich der Vorbetriebsprüfung falsch gewesen sei und somit die Spekulationsfrist auf Grund seiner Meinung unbedeutend sei, da hier gewerblicher Grundstückshandel zu unterstellen sei. Im Verlaufe des Prüfungsverfahrens, das mit Unterbrechungen immerhin 16 Monate andauerte, sei vom steuerlichen Vertreter insbesondere vor der Klärung der Zweifelsfrage, ob der Klient in K. ansässig sei, eingewendet worden, dass ein allfälliger gewerblicher Grundstückshandel aber erst ab Wiederbetätigung beim Grundstücksverkauf im Jahre 1989 erblickt werden könne und somit die Normen des EStG 1988 anzuwenden seien. Des Weiteren sei es stets eingewendet worden, dass die zwischenzeitig aufgelaufenen Kosten eine Höhe erreicht hätten, dass sie von vornherein einen Gewinn, insbesondere im Hinblick auf den hohen Zinsaufwand nicht ergeben können. Auch der Hinweis, dass der Finanzierungsaufwand aktivierungsfähig sei, vermochte nicht die Rechtsmeinung des Betriebsprüfers zu ändern. Seitens der Prüfungsabteilung des Finanzamtes Wels sei sogar verlangt worden, dass Unterlagen zur Ermittlung des gewerblichen Gewinnes vorgelegt werden sollten, wobei ja immerhin ein 13-jähriger Zeitraum zur Debatte gestanden sei. Diesem unerfüllbaren und unzumutbaren Auftrag sei nicht entsprochen worden. Schließlich sei seitens des Finanzamtes Wels eingesehen worden, dass ein vermuteter bzw. allfälliger Gewinn aus dem gewerblichen Grundstückshandel nur im Schätzungswege ermittelt werden könne. Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung sei von folgender rechtlicher Würdigung auszugehen:

Unbestritten sei, dass im vorliegenden Falle Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen vorliegen würden. Diese seien nach innerstaatlichem Recht - geht man natürlich davon aus, dass sich die Liegenschaften im Privatvermögen befunden haben - iSd § 30 EStG 1988 nicht steuerpflichtig, wenn hier ab Anschaffung zehn Jahre verstrichen seien. Liegt allerdings Betriebsvermögen vor, so wäre primär zu prüfen, ob sich in Ö. überhaupt eine Betriebsstätte befindet. Mit dieser wichtigen Vorfrage hat sich die Abgabenbehörde bis heute nicht befasst. Wie bekannt sei der Klient, der als gewerblicher Grundstückshändler seitens der österreichischen Abgabenbehörde gelte, seit 1983 in K. ansässig. Es sei somit zur Klärung dieses Rechtsstreites das DBA zwischen der Republik Ö. und K. vom 9.12.1976 heranzuziehen. Geht man also iSd Betriebsprüfung davon aus, dass gewerblicher Grundstückshandel vorliege,

so sind diese Grundstücke in das Umlaufvermögen des Gewerbebetriebes aufzunehmen. Die Existenz eines Gewerbebetriebes könne in Ö. allerdings nur dann gegeben sein, wenn sich hier überhaupt eine Betriebsstätte befinde. Im **Sinne des Art. 5 DBA K.** liege auf alle Fälle keine Betriebsstätte vor. Es werde insbesondere darauf hingewiesen, dass die Veräußerung von Liegenschaften durch Einschaltung von Maklern bzw. durch Rechtsanwälte erfolgt sei. Dazu besagt **Abs. 5 des Art. 5 DBA K.** ausdrücklich, dass ein Unternehmen eines Vertragsstaates nicht schon deshalb so behandelt werde, als habe es eine Betriebsstätte in einem anderen Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübe, soweit diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln. Des Weiteren sei angemerkt, dass die "Ware", die der Klient im Rahmen seines angeblichen Gewerbebetriebes vertreibe, nur Grundstücke sind, wobei hiezu **Abs. 3 lit. b des Art. 5 DBA K.** besage, dass als Betriebsstätte Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten würden, nicht als Betriebsstätte gelten würden. Schließt man sich also der Meinung der Finanzbehörde an und erkennt in der Tätigkeit des Klienten die Erzielung eines Unternehmensgewinnes, so **wäre dieser Unternehmensgewinn iSd Art. 7 DBA K. in Ö. nicht steuerpflichtig**, da Voraussetzung ist, dass diese Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausgeübt würde. Schließlich werde auch jeder unbeschränkt Steuerpflichtige in Ö., der international bewegliche oder unbewegliche Güter handle und im Ausland keine Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle gründe, hinsichtlich seines gesamten Unternehmensgewinnes in Ö. besteuert.

Sollte wider Erwarten das Finanzamt Wels nicht von der Ansicht abrücken, dass ein allfälliger Gewinn aus der gegenständlichen Grundstücksveräußerung von der R. Ö. zu versteuern sei, müsse auf folgende aktenkundige Fakten hingewiesen werden:

In der Abgabenerklärung 1978 habe der Klient den Verlust aus der gemeinschaftlichen Geschäftstätigkeit L. wie bereits erwähnt, iHv. 854.052,00 geltend gemacht. Vorhalt des Finanzamtes W. Ref. xy, vom 13.2.1981 sei vom Bw. mit Eingabe vom 6.4.1981 eingehend beantwortet worden. Mit endgültiger Veranlagung 1978 wurde dieser Aufwand in die Privatsphäre verwiesen. Mit Berufung des seinerzeitig beauftragten Wirtschaftstreuhänders Herrn L.S. aus L. vom 1.7.1983 sei der Antrag auf zumindest teilweise Berücksichtigung der Kreditkosten betreffend die berufsgegenständlichen Grundstücke in den Jahren 1979 bis 1981 bei der Einkommensermittlung gestellt worden. Dieser Eingabe könne entnommen werden, dass damals die Kreditkosten folgende Höhe aufgewiesen hätten:

Jahr	ATS

<b>1979</b>	309.551,00
<b>1980</b>	378.976,00
<b>1981</b>	521.053,30

*Die Berufungserledigung würde der jetzigen steuerlichen Vertretung nicht zur Verfügung stehen, soweit sich allerdings der Klient erinnern könne, sei er hinsichtlich dieses Berufsbegehrens in voller Höhe abgewiesen worden bzw. wurden diese Aufwendungen dem Voluptuarbereich zugeteilt.*

*Es könne also nicht das geringste Verständnis für die Vorgangsweise der Betriebsprüfung aufgebracht werden, dass nunmehr insbesondere im Jahre 1990 ein Gewinn konstruiert würde, der jenseits jeglicher Realität liegen müsse. Im Jahre 1990 billige der Betriebsprüfer für Ausgaben inklusive Fremdfinanzierungskosten für den Zeitraum 1978 bis einschließlich 1990 einen Betrag von 233.117,00 zu.*

*Seitens der Betriebsprüfung sei auch in keiner Weise darauf eingegangen worden, dass im Jahre 1983 an die Gemeinde bzw. an das öffentliche Gut 5.563 m<sup>2</sup> unentgeltlich abgetreten werden mussten.*

*Die Kosten, die dem Klienten mit dem B. seit 1978 erwachsen seien, könnten keinesfalls durch die noch erzielbaren Erlöse aus den restlichen Bauparzellen abgedeckt werden. Schon allein auf Grund dieser Tatsache müsste die Finanzbehörde dies einsehen und dem Berufungsantrag vollinhaltlich stattgeben. Die Ausführungen in der Tz 21 des BP-Berichtes schildern ausschließlich die Tatsachen, die bei früherer rechtlicher Würdigung bekannt waren. Auf Grund desselben Sachverhaltes ist also die Finanzbehörde seinerzeit zum Schluss gekommen, dass Voluptuarvermögen vorliegen müsse, sodass die geltend gemachten Aufwendungen bzw. Kosten und Kreditzinsen niemals einkommensmindernd berücksichtigt wurden. Die Behauptung des Betriebsprüfers, dass die Gründung des Gewerbebetriebes auf alle Fälle vor dem 1. Jänner 1989 falle, sei unpräzise und unbegründet. Nachdem allerdings ohnedies die Aktivierungsmöglichkeit der Schuldzinsen und aller anderen bis zum Verkauf anfallenden Kosten bestehe, sei die Klärung dieser Frage nicht von großer Bedeutung, da bei Berücksichtigung dieser Beträge ohnedies den Verkaufserlösen Anschaffungskosten in zumindest demselben Ausmaß gegenüber stehen. Zum angefochtenen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens im Jahre 1989 sei noch angemerkt, dass diesbezüglich kein Grund für die Wiederaufnahme erkennbar sei.*

**Zum angefochtenen Gewerbesteuerbescheid 1990** wird bemerkt, dass auf Grund der Verhältnisse iSd § 1 Gewerbesteuergesetz kein Steuergegenstand vorliege. Darüber hinaus

seien bei der Berechnung der Gewerbesteuer sogar die Zuschläge für die Bundes- und Landeskammer vorgenommen worden, obwohl offensichtlich sein müsse, dass der Abgabepflichtige mit seiner angeblichen gewerblichen Tätigkeit dort nicht zugehörig sein könne.

**Im Schriftsatz vom 23.1.1995** wurde die Berufung vom 30.6.1993 hinsichtlich des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 sowie Einkommensteuer 1989 zurückgenommen. **Die gleichzeitig gegen den Einkommensteuerbescheid 1990 und Gewerbesteuerbescheid 1990 eingebrachten Berufungen bleiben aufrecht.**

***Berufungsgegenständlicher Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989***

*Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist der **Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. September 1998** angefochten. Dieser **Sachbescheid für das Jahr 1989** ist auf der Grundlage des Wiederaufnahmebescheides vom 9. Juni 1993 ergangen.*

*Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 1989 wurden –nach vorausgehendem Ermittlungsverfahren - **folgende Einkünfte** festgesetzt:*

	<b>ATS</b>
<b><i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i></b>	<i>4.019.248,00</i>
<b><i>Einkünfte aus Kapitalvermögen</i></b>	<i>3.880.443,00</i>
<b><i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i></b>	<i>3.880.444,00</i>
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	<i>11.780.135,00</i>
<i>abzüglich Sonderausgaben</i>	<i>1.638,00</i>
<i>ergibt Einkommen</i>	<i>11.778.497,00</i>
<i>Einkommensteuer</i>	<i>5.782.280,00</i>
<i>- allgemeiner Steuerabsetzbetrag</i>	<i>5.000,00</i>
<i>ergibt Abgabenschuld von</i>	<i>5.777.250,00</i>

*Als Begründung wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführt:*

*Dieser Bescheid ergeht auf Grund des rechtskräftigen Wiederaufnahmebescheides vom 9. Juni 1993. Die Berufung gegen diesen Bescheid wurde am 23. Jänner 1995 zurückgenommen. Durch die Aufhebung des (zweiten) Wiederaufnahmebescheides mit Berufungsvorentscheidung vom 17.8.1998 ist der Bescheid vom 9. Juni 1993 "wird" (Zusatz*

der Rechtsmittelbehörde: gemeint offenbar: wieder) in den Rechtsbestand getreten, sodass der gegenständliche Bescheid auf dieser verfahrensrechtlichen Grundlage gestützt werden kann.

Auf Grund der bisher festgestellten Indizien und im Hinblick darauf, dass Sie im bisherigen Verfahren den genauen Inhalt der in K. entfalteten wirtschaftlichen Tätigkeit nicht konkret darlegen bzw. nachgewiesen haben, ist davon auszugehen, dass Sie im Jahr 1989 in Österreich **den Mittelpunkt der Lebensinteressen** iSd Art. 4 Abs. 2 lit. a 2. Satz DBA K. gehabt haben und somit im Sinne dieses Abkommens **in Ö. ansässig** gewesen sind.

Betreffend ihres Grundstückshandels in der Gemeinde B. bei Sch. wird noch einmal darauf hingewiesen, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung darin keine reine Vermögensverwaltung mehr zu erblicken ist, sondern eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt. Die von Ihnen seinerzeit angeforderten Unterlagen zur Ermittlung der angefallenen Betriebsausgaben wurden dem Finanzamt bis heute nicht vorgelegt. Das Finanzamt war daher gezwungen, die Bemessungsgrundlagen gem. § 184 BAO zu schätzen.

Der Aufforderung im Bedenkvorhalt der Finanzlandesdirektion für OÖ. vom 20.10.1994 (Pakt. II, lit. e-g dieses Vorhaltes), bestimmte Geldflüsse aufzuklären, sind Sie ebenfalls nicht nachgekommen, sodass diese Beträge bei der Erstellung des Einkommensteuerbescheides 1989 entsprechend der Ankündigung im Vorhalt wie folgt berechnet werden:

<i>Ungeklärte Geldflüsse</i>	<b>1989</b>
	<b>ATS</b>
<i>Pkt. II lit e des Vorhaltes vom 20.10.1994</i>	<i>7.346.360,70</i>
<i>Geldfluss „V.“</i>	
<i>Pkt. II lit f. des Vorhaltes vom 20.10.1994</i>	<i>3.799.970,00</i>
<i>Kto. xyz</i>	<i>459.000,00</i>
<i>Summe</i>	<i>11.641.330,70</i>

*Dieser Betrag ist – wie im angeführten Vorhalt bereits angekündigt – zu je einem Drittel als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1989 zu erfassen.*

	<b>ATS</b>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (bisher ATS 138.804,00)	4.019.248,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen	3.880.443,00
Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung	3.880.444,00

*Da hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte **keine Hinweise auf das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte** erkennbar sind, unterliegt der zuzurechnende Gewinn nicht der Gewerbesteuer.*

*Da auch keine Hinweise darauf vorliegen, dass die den Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. aus Vermietung und Verpachtung (Ergänzung durch die Rechtsmittelbehörde: zugrunde liegenden Umsätze) im Inland getätigt wurden hat auch die Festsetzung einer Umsatzsteuer zu unterbleiben“.*

Gegen den **Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29.9.1998**, zugestellt am 5.10.1998, wurde mit Schriftsatz vom 29.10.1989 **Berufung** mit folgender Begründung erhoben:

Es werde der gesamte Inhalt des Bescheides angefochten und unter Hinweis auf nachstehende Begründung der Antrag auf ersatzlose Aufhebung gestellt. Weiters werde der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat gestellt.



*„Der angefochtene Bescheid ergehe aufgrund des Wiederaufnahmebescheides vom 9.6.1993. Mittels dieses Formalbescheides erging am 9.6.1993 gleichzeitig der Sachbescheid, also der Einkommensteuerbescheid 1989, welcher zwischenzeitig rechtskräftig wurde, allerdings durch den Aufhebungsbescheid vom 14.3.1995 durch die Finanzlandesdirektion für OÖ. aufgehoben wurde. Die dagegen erhobene Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof ist derzeit unerledigt. Gemäß § 299 Abs. 5 BAO ist das Verfahren in jene Lage zurückgetreten, in der es sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hat. Das ist der Einkommensteuerbescheid 1989 vom 9.6.1993.*

**Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.3.1995** wurde die Berufung gegen den **Einkommensteuerbescheid 1990** als unbegründet abgewiesen. Die Abgabenbehörde bleibt in dieser Entscheidung bei ihrer Ansicht des gewerblichen Grundstückshandels.

**Anmerkung - Gewerbesteuer 1990:**

Mit Bescheid vom 15.3.1995 wurde der Berufung gegen den Bescheid vom 9.6.1993 über die **Gewerbesteuer für das Jahr 1990 stattgegeben**. Der Gewerbesteuerbescheid 1990 ist rechtskräftig.

**Weitere Verfahrensschritte nach dem Ergehen des Erkenntnisses des VwGH vom 26.7.2000:**

**Niederschrift vom 12.2.2001**, aufgenommen vom ehemaligen Rechtsmittelbearbeiter mit dem Steuerberater und dem Abgabepflichtigen:

*Seitens des Bws. wird ein das Jahr 1989 betreffender Einkommensteuerbescheid übergeben und hinzugefügt, dass die Beträge in Klammern jeweils minus bedeuten. Seitens des Rechtsmittelbearbeiters wird nochmalig auf den Vorhalt der Rechtsmittelbehörde vom 20.10.1994 verwiesen, dessen Beantwortung in wesentlichen Teilen nach wie vor von Relevanz ist. Seitens des Bw. wird darauf verwiesen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen eindeutig in K. gelegen sei, was durch zahlreiche bereits vorgelegte Unterlagen bestätigt sei. Über Vorhalt des Rechtsmittelbearbeiters, dass die Ehegattin in den berufsgegenständlichen Jahren in Ö. unbeschränkt steuerpflichtig und inländische Zustellungsbevollmächtigte war, wird festgehalten, dass dies die Tatsache der Ansässigkeit in K. des Bw. nicht beeinflusse. Die Behandlung der Ehegattin als in Ö. unbeschränkt steuerpflichtig entsprach einer seinerzeitigen Rechtsberatung und sollte gewerbebehördlich eine Vereinfachung bringen. Einer der beiden ehelichen Söhne ist seit 1983 (Zeitpunkt der Auswanderung) in K. unbestritten ansässig. Festgehalten wird weiters, dass anlässlich der Auswanderung sowohl das Wohnhaus als auch der Betrieb veräußert wurden. Weiters wird auf das Berufungsverfahren betreffend den angeblichen gewerblichen Grundstückshandel*

verwiesen (Begründung zum Bescheid vom 29.3.1995). Die Beantwortung des Vorhaltes vom 20.10.1994 wird – soweit möglich – bis Mitte April 2001 erfolgen.

**In der Folge wurde von der steuerlichen Vertretung im Schriftsatz vom 9.5.2001 folgende Stellungnahme zur Niederschrift vom 12.2.2001 abgegeben:**

1. Im Anschluss **an die Besprechung am 12.2.2001 in der Finanzlandesdirektion OÖ.** überreichte der Abgabepflichtige der steuerlichen Vertretung das beiliegende Schreiben vom 12.2.2001, welchem wiederum entnommen werden könne, dass im Zeitraum 1983 bis 1989 ihm rund 32 Mio. zur Verfügung gestanden seien, die er nicht nur für die Existenzgründung in K. verwendete.

2. Der **k.Einkommensteuerbescheid 1989** ist nunmehr in Händen der österreichischen Finanzbehörde, welchem auch klar entnommen werden könne, dass es keinerlei Berechtigung gäbe, den behördlicherseits vermuteten und im Einkommensteuerbescheid 1989 schätzungsweise angesetzten kanadischen Einkünften festzuhalten.

3. **Dem ö. Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29.9.1998** kann die Feststellung entnommen werden, dass **keine ö.inländische Betriebsstätte** erkennbar sei, sodass nochmals auf die Argumentation in der ursprünglichen Berufung hingewiesen werde. **1990 lagen dieselben Verhältnisse vor, sodass im Zuge der Berufungserledigung der Ansatz von gewerblichen Einkünften (aus Grundstückshandel) entfallen müsste.** Seit Beginn des Prüfungsverfahrens bzw. der zwischenzeitigen Rechtsmittelbearbeitung seien 10 Jahre verstrichen, wo keinerlei Grundstücksbewegungen stattgefunden hätten, sodass dieser Umstand alleine bestätigen müsste, dass kein Grundstückshandel im Sinne der derzeitigen abgabenbehördlichen Auslegung vorhanden sei.

4. Der **nunmehr weiters angefochtene Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29.9.1998 habe keine formelle Rechtsgrundlage.** Der Wiederaufnahmebescheid vom 9.6.1993 setze die Behörde **keinesfalls in die Lage, diesen neuerlichen Sachbescheid zu erlassen.** Wäre dem so, hätte die Oberbehörde den Aufhebungsbescheid vom 14.3.1995 nicht erlassen müssen. Der im Anschluss an diesen Aufhebungsbescheid ergangene Sachbescheid vom 29.3.1995 sei lt. Zurückweisungsbescheid vom 17.8.1998 ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. **Mit Berufung vom 29.10.1998 sei gegen diesen neuerlich erlassenen Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29.9.1998 eingeschritten und der Antrag auf ersatzlose Aufhebung gestellt worden. Es widerspreche dem österreichischen Verfahrensrecht, dass ein Sachbescheid auf der Grundlage eines nicht rechtsmittelfähigen Wiederaufnahmebescheides ergehe.** Dazu komme noch, dass der Sachverhalt völlig neu gewürdigt worden sei.

*Im Sinne des § 276 der BAO werde die Zustimmung erteilt, dass die Erledigung durch eine zweite Berufungsvorentscheidung seitens des Finanzamtes Wels erledigt werde.*

**Aus der Beilage vom 12.2.2001** geht Folgendes hervor:

*Betrifft Kapitalnachweis: Im Zuge der Auswanderung nach K. 29.10.1983 seien folgende in seinem Besitz befindliche vollkommen lastenfreie Liegenschaften bzw. Geschäfte und Gegenstände verkauft worden:*

*31.12.1983 "S-zentrum" (Groß-Einzelhandel)*

*1984 persönliches Wohnhaus in Adresse*

*1984 Wohn- und Geschäftshaus W., Adresse*

*1984 bis 1989 Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände, Kunstwerte etc.*

*Der Nettoerlös aus diesen Verkäufen habe etwa 32 Mio. S betragen. Weiters werde mitgeteilt, dass er keinerlei Probleme gehabt habe, von seinen Banken Kredite in zweistelliger Millionenhöhe für die Finanzierungen zu bekommen. Beiliegend werden Kopien aus den Liegenschafts Kaufverträgen übermittelt. Es werde nochmals höflich ersucht, die Angelegenheit mit dem Finanzamt endlich zu einem für ihn positiven Abschluss zu bringen.*

**Mit Schreiben vom 24. Jänner 2002** wurde in **der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung (die in der Folge nicht stattgefunden hat)** Folgendes ausgeführt:

*Sie werden ersucht, einerseits den Vorhalt der Rechtsmittelbehörde vom 24. Oktober 1994 (gemeint vom 20. Oktober 1994) vollinhaltlich zu beantworten sowie zu folgenden Punkten bis spätestens 5. März 2002 Stellung zu nehmen und allenfalls erforderliche Unterlagen vorzulegen:*

- 1. Vorlage von Unterlagen, aus denen die tatsächliche Aufenthaltsdauer in Ö.und in K. hervorgehe (Flugticket, Reisepass, etc. vgl. bereits Punkt II a des Vorhaltes vom 20.10.1994).*
- 2. Vorlage des vollständigen k. Steuerbescheides für 1989 bzw. entsprechende Erläuterungen zumal in dem am 12.2.2001 bereits eingereichten Bescheid im Wesentlichen lediglich ein negatives "total income" (Gesamteinkommen von 59.969 k. Dollar) ersichtlich sei. Es werde daher darzulegen sein, wie dieses Einkommen ermittelt wurde (vgl. Punkt II b des Vorhaltes vom 20.10.1994).*
- 3. Aufklärung des Umstandes, warum im beiliegenden Vernehmungsprotokoll vom 2.4.1990 vor dem Hauptzollamt L. als Wohnanschrift "Adresse," und als Art der Beschäftigung "derzeit ohne Beschäftigung" angegeben wurde, was einerseits die Ansässigkeit in K.und andererseits der behaupteten umfangreichen Tätigkeit widerspreche.*

4. *Sämtliche Ladungen des Landesgerichtes W.bzw. des Landesgerichtes U. (in den Jahren 1987 bis 1989) seien ebenfalls an ihrer W. Adresse zugestellt und seien Ihnen offensichtlich auch fristgerecht zugekommen. Auch das widerspreche Ihren Darstellungen, dass Sie sich vorrangig in K. aufgehalten hätten.*

**Mit Schreiben vom 31. Jänner 2002** wurde von der steuerlichen Vertretung Folgendes bekannt gegeben:

*Anlässlich der Vorbereitungsarbeiten zur gegenständlichen mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat sei die Vertretung zur Überzeugung gelangt, dass eine im Beschwerde beim VwGH zu ziehende Berufsentscheidung a priori zu einer Aufhebung führen müsse. Wir haben bei der Bescheidinstanz einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich des Zurückweisungsbescheides vom 17.8.1998 betreffend die Berufung vom 21.4.1995 gegen den Einkommensteuerbescheid 1989 vom 9.6.1993 eingebracht. Gleichzeitig wird die Finanzlandesdirektion für OÖ. als Oberbehörde angeregt, dass sie im Rahmen einer Bescheidaufhebung das angestrebte fehlerfreie Verfahren erwirke. Es werde ersucht um ehestmögliche Bearbeitung, da der Bw. aus K. anreisen müsse.*

**Beilage: k. Steuerbescheid 1989**, negatives Gesamteinkommen: 59.969 k. Dollar.

#### **Anträge nach dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz BGBl 97/2002**

Mit **Schriftsatz vom 23. Jänner 2003** wurde **der Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung** bei der **Abgabenbehörde zweiter Instanz** sowie die Entscheidung über die Berufung **durch den gesamten Berufungssenat** beantragt.

*Im Rahmen einer **Besprechung mit der steuerlichen Vertretung am 26. August 2003** wurden die gegenständlichen offenen Berufsfragen besprochen. Dabei wurde nochmals darauf hingewiesen, dass der k. Steuerbescheid für das Jahr 1989 mittlerweile vorgelegt worden sei. **Vom Referenten wurde nach wie vor auf den nicht beantworteten Vorhalt vom 20.10.1994 hingewiesen.** Die Wiedereinsetzungsproblematik wurde diskutiert (Anmerkung der Rechtsmittelbehörde: Die diesbezügliche Berufung wurde zurückgenommen). Zwecks leichter Nachvollziehbarkeit wurde der steuerlichen Vertretung eine **Beilage bezüglich des Verfahrensablaufes des Streitjahres 1989** übergeben.*

**Am 17.9.2003** wurde gemeinsam mit beiden Parteien **ein Erörterungstermin** abgehalten. Gegenstand der Erörterung waren die bisher vorgelegten Nachweise im Berufungspunkte unbeschränkte – beschränkte Steuerpflicht, DBA Ö.-K., Problematik des Mittelpunktes der Lebensinteressen, Fragen des gewerblichen Grundstückshandels. **Von der steuerlichen Vertretung wurde weiters angekündigt, dass der Vorhalt vom 20.10.1994 in den**

***nächsten Wochen beantwortet werde.** Auch sei diesbezüglich noch eine Besprechung interner Natur mit dem Abgabepflichtigen seitens der steuerlichen Vertretung notwendig.*

***Mit Schreiben vom 10. Februar 2004** wurde die steuerliche Vertretung vom Referenten des unabhängigen Finanzsenates ersucht, die angekündigte Vorhaltsbeantwortung zu übermitteln. Mehrmalige telefonische Urgenzen in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung waren erfolglos.*

**Mit Schreiben vom 2. Februar 2005** wurden seitens der steuerlichen Vertretung folgende Ergänzungen nachgereicht:

*Mit Eingabe vom 29.10.1998 sei fristgerecht Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1989 eingelegt worden. Berufungsgegenständlich sei **nunmehr der 4. Einkommensteuerbescheid 1989**, der im Zuge dieser Veranlagung erlassen worden ist. Die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat sei für den 20.3.2002 festgesetzt worden, aber schließlich telefonisch am 25.2.2002 auf unbestimmte Zeit vertagt worden. Der Grund für die Vertagung sei der Hinweis auf das Erkenntnis des VfGH vom 22.10.1997, Zl. 95/13/0036 gewesen. Im Verfahrensbereich sei der Sachverhalt nahezu gleich gelagert, sodass es in unserem berufsgegenständlichen Verfahren zu einer ersatzlosen Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 29.9.1998 kommen müsse. Zum Verfahren werde noch angemerkt, dass nach heutiger Gesetzeslage dieses Verfahren nicht in Gang gesetzt worden wäre. Die Finanzlandesdirektion als Oberbehörde existiere nicht mehr, sodass eine Bescheidaufhebung iSd § 299 BAO durch die Abgabenbehörde erster Instanz erfolgen muss. Der Rechtfertigungsdruck auf Seiten der Bescheidinstanz gegenüber der Berufungsinstanz ist beseitigt. Die heutige Formulierung des § 302 BAO sei dergestalt, dass sie unseren seinerzeitigen Beschwerdegründen beim VfGH eingebracht am 25.4.1994 entsprechen würde. Der Antrag auf ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 1989 vom 29.9.1998 werde wiederholt.*

In der **mündlichen Berufungsverhandlung am 23. November 2005** wurde vom Abgabepflichtigen bzw. von der steuerlichen Vertretung im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Der Bw. legte – obwohl er über Befragung bereits zu Beginn der mündlichen Verhandlung andeutete, Unterlagen vorzulegen – auch in der mündlichen Berufungsverhandlung **keine Unterlagen** zu den berufsgegenständlichen Themen vor.

Die **steuerliche Vertretung** verwies auf die bisherigen Schriftsätze und ergänzte:

**Unbeschränkte/beschränkte Steuerpflicht , Ansässigkeit:**

Das Thema sei bereits durch die Betriebsprüfung abschließend geregelt worden (Mittelpunkt der Lebensinteressen in K.)

In der Berufungsschrift wurde lediglich die Feststellung des gewerblichen Grundstückshandels gerügt, diese Berufung sei dann wieder zurückgenommen worden. Die Frage der Ansässigkeit sei im wieder aufgenommenen Verfahren überhaupt nicht Thema gewesen.

### **Kreditaufnahmen:**

In Österreich seien Kredite im Ausmaß von mehreren Millionen Schilling sowie in K. im Ausmaß von 5,6 Mio. k.Dollar aufgenommen worden.

Das von der Behörde festgesetzte Einkommen (1989 –ca. 11Mio. ATS) stimme mit der Realität nicht überein.

Im Zuge der Auswanderung nach K. seien in Ö.ca. 40 Mio. ATS an Veräußerungserlösen erzielt worden. Die Verkaufserlöse (Gebäude, Betrieb, Maschinenfabrik etc.) seien dann in K. in den dortigen Existenzaufbau investiert worden. Andere Geldflüsse habe es nicht gegeben. Die Behörde habe im Zusammenhang mit der Schätzung eine übertriebene Maßnahme gesetzt. Die Gelder seien einfach in K.investiert worden. Die von der Behörde geschätzten Gewinne seine konstruierte realitätsfremde Gewinne. Wenn man Schulden bezahle, löse dies kein Einkommen aus.

### **V.-Geldflüsse:**

#### **Steuerliche Vertretung:**

Dies sei eine Auflösung einer Verbindlichkeit gewesen (Ausbuchung vom Verrechnungskonto). Eine Ertragsbuchung müsse bei der Fa.xx erfolgen. Dem Betriebsprüfer seien alle Unterlagen (Kreditverträge) übergeben worden.Zahlungsbelege seien niemals vorenthalten worden. Zuschätzungen, die durch unklare Sachverhalte ausgelöst worden seien, seien ohnehin bei der Firma xx vorgenommen worden.

Die **Fa.xx** sei geprüft worden, die Prüfung hätte Zuschätzungen ergeben. Dies habe allerdings nichts mit dem Bw. zu tun.

Aus den Geldflüssen im Zusammenhang mit dieser Firma sei schließlich hohes Einkommen des Bws unterstellt worden. Es sei letztlich 1 Jahr heraus„gepickt“ worden. In den anderen Jahren sei er beschränkt steuerpflichtig gewesen. Nur weil Erlöse aus dem privatem Abverkauf und der Auflösung des Betriebes geflossen seien, werde ein Einkommen in K. konstruiert, das nicht haltbar sei. Hier würden Geldflüsse in Einkommen umgewandelt. Durch den mittlerweile vorgelegten k. Steuerbescheid sei ersichtlich, dass er nichts verdient habe. Er sei da noch im Aufbau gewesen. Der Bw. sei in K.verwurzelt. Das letzte Mal sei der Bw. beim damaligen

Gruppenleiter mit dabei gewesen, in der Sache selbst sei nichts weiter gegangen. Es seien nur formelle Hürden zu überwinden gewesen. Die Vorgesetzten des Betriebsprüfers hätten alles geklärt. Die Sache sei damals in punkto Ansässigkeit abgeschlossen gewesen.

Der k.Steuerbescheid für das Jahr 1989 sei vorgelegt worden.

Das Hauptbegehren sei, dass im Jahre 1989 keine k.Einkünfte existierten. Wären welche vorhanden gewesen, dann könnte man die k.Einkommensteuer absetzen. Nun konstruiere man aus ungeklärten Geldflüssen Einkommen in gigantischer Höhe.

**Der Bw. führte aus:**

Die Bezahlung der Verbindlichkeit sei an den persischen Importeur erfolgt.

Im Zuge der Geschäftsauflösung der Fa. xx im Jahre 1989 sei die Verbindlichkeit bezahlt worden. Diese Zahlung sei mittels Darlehens erfolgt. Die Darlehensverträge seien vorgelegt worden. Die Firma sei eine Importfirma gewesen. Die Firma habe seiner Frau gehört. In K. sei erst später Geld verdient worden (1992, 1993, 1994). Mit den erzielten Erlösen seien Verbindlichkeiten getilgt worden. Zu den Swift-Überweisungen wurden Kopien von den Banküberweisungen übergeben worden. Dann habe eine Umrechnung stattgefunden.

**Der Betriebsprüfer** führte aus, es seien diese Geldflüsse letztlich – trotz wiederholter Aufforderungen während der Betriebsprüfung - nicht nachgewiesen worden.

Bei der Verbindlichkeit „V.“ habe es sich um eine Schuld an die Gläubigerin, Fa. V., gehandelt. Diese Verbindlichkeit sei gegen das Verrechnungskonto des Bws. ausgebucht worden. Das bedeute, dass der Bw. diese rd. 7 Mio. ATS aus seinen privaten Mitteln an die Schweizer Firma bezahlt habe. Der Betriebsprüfer habe in diesem Punkt keine Nachweise über die Ursachen bzw. den tatsächlichen Geldfluss erhalten.

Weiters seien die Punkte lit f) und lit g) des Vorhaltes vom 20.10.1994 schon während der Betriebsprüfung (Geldflüsse aus dem Ausland auf das Konto der Firma xx)

Prüfungsgegenstand gewesen. Die Aufklärung sei unterblieben, da die steuerliche Vertretung immer der Meinung gewesen sei, in Ö. bestehe keine Steuerpflicht. Daher seien diese Vorgänge von der Betriebsprüfung auch nicht zu untersuchen. Es sei immer wieder betont worden, dass die Gelder aus dem Vermögen bzw. den Einkünften des Bws. aus dem Ausland stammten. Dieser „Ball“ sei von der steuerlichen Vertretung hin und her gespielt worden. Der Bw. bzw. die steuerliche Vertretung hätten das Verfahren dadurch verzögert, indem immer wieder nur spärlich Unterlagen vorgelegt worden seien.

Über Weisung des ehemaligen Vorstandes sei über das Schlussbesprechungsprogramm gar nicht mehr geredet worden. Kreditfinanzierungen über die ungeklärten Geldflüsse seien der Abgabenbehörde nicht bekannt.

**Der Vorsitzende** wies darauf hin, dass wiederholt Unterlagen betreffend die Causa V. und die ungeklärten Vermögenszuwächse bzw. Zahlungen verlangt worden seien.

**Die Amtspartei** führte aus, dass es im Verfahren genügend Möglichkeiten gegeben habe, unklare Sachverhalt aufzuklären (Hinweis auf die Vorhalte der Betriebsprüfung im November 1991 und der FLD f. OÖ. vom 20.10.1994). Gerade auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten werde hingewiesen. Unklar seien aber auch vor allem die Geldflüsse aus K. nach Ö. im Jahre 1989 bzw. 1990.

### **Gewerblicher Grundstückshandel**

#### **Amtspartei:**

Einem Einkauf von 2,4 Mio. ATS stünden Kredite im Ausmaß von 6 Mio. ATS gegenüber. Das sei nicht nachvollziehbar.

Die Vorlage von Unterlagen sei bereits während der Betriebsprüfungsverfahren, im Vorhalt der FLD f. OÖ. vom 20.10.1994 sowie im Rahmen des Erörterungstermins vom 17.9.2003 verlangt worden.

**Die steuerliche Vertretung** entgegnete, alle Kaufverträge im Zusammenhang mit den Grundstückstransaktionen seien vorgelegt worden. In jenen Bereichen, wo Parzellierungen durchgeführt worden seien, habe man mit Spekulation argumentiert. Auf einmal sei es gewerblicher Grundstückshandel gewesen und die ursprüngliche Ansicht sei falsch gewesen.

#### **Bw.:**

Damals bei der Betriebsprüfung habe er den Zinsenaufwand geltend gemacht. Die Betriebsprüfung hätte hierauf argumentiert, es liege kein Gewerbebetrieb, sondern ein Spekulationsgewinn vor. Es seien auch Spekulationssteuern bezahlt worden. Das sei mit der ehemaligen steuerlichen Vertretung so besprochen worden.

Die Geschäftsverbindung mit Hrn. L. sei durch dessen Ableben beendet worden. Alle Forderungen (Darlehen) hätte man „hinten lassen“ müssen. Es seien Geschäfte für Hrn. L. vorfinanziert worden. Es sei niemals ein Grundstückshandel durchgeführt worden. Parzelliert sei erst zu einem Zeitpunkt worden, als die ehemalige steuerliche Vertretung den Hinweis auf die steuerliche Absetzbarkeit von Zinsen gemacht habe.

#### **Die Amtspartei entgegnete Folgendes:**

Aus einer Behandlung des Zeitraumes 1979 -1981 könne nicht geschlossen werden, wie der Grundstücksverkauf in den Jahren 1989/1990 zu behandeln sei. Wenn in den Jahren bis 1981 die Tätigkeit keinen Umfang erreicht habe, die auf Gewerblichkeit schließen lassen habe, sei dies damals abgeschlossen gewesen. In der Folge habe sich jedoch gezeigt, dass vom Bw.



tatsächlich Maßnahmen gesetzt worden seien, die eine gewerbliche Betätigung begründeten. Die Zinsenaufwendungen im Jahre 1981 im Ausmaß von ATS 521.000,00 bei einem Grundstückskaufumfang von 2,4 Millionen ATS stünden allerdings außer Relation.

### **Beweisanträge:**

1) Die steuerliche Vertretung legt den Erhebungsauftrag vom 11.11.1991 zum Beweis dafür vor, dass die Frage der Ansässigkeit (unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht) bereits für den Zeitraum 1983 bis 1986 geprüft worden sei. K. sei als Mittelpunkt der Lebensinteressen sei letztlich anerkannt worden.

2) Dies ergebe sich auch aus der Veranlagung des Jahres 1983.

3) Umwandlung der Anregung vom 2.2.2005 in einen konkreten Antrag:

Es werde der Antrag auf Bescheidaufhebung im Sinne des §299 BAO (neue Fassung) sowie § 302 BAO in Verbindung mit § 323 Abs. 10 BAO gestellt, da unter Berücksichtigung des zwischenstaatlichen Steuerrechtes die Verjährung nicht eingetreten sei. Über diesen Antrag müsse die Abgabenbehörde I. Instanz entscheiden.

4) Weiters werde der **Antrag auf Vertagung** gestellt, um den Bw. dazu zu bewegen, alle entscheidungswesentlichen Unterlagen vorzulegen.

Die Amtspartei bezeichnet diese Beweisanträge als entbehrlich.

### **Die Beweisanträge des Berufungswerbers wurden mit Beschluss mit folgender Begründung abgewiesen:**

Es sei ausreichend Zeit gewesen, entsprechende Unterlagen vorzulegen, wozu wiederholt aufgefordert worden sei. Hinsichtlich der Präjudizialität bzw. der Erhebungen für den Zeitraum 1983 – 1987 sei es dem Finanzamt und auch dem Unabhängigen Finanzsenat möglich, den Umfang der Steuerpflicht im Berufszeitraum 1989/90 gesondert und ggf. anders zu beurteilen.

Der Antrag nach § 299 BAO sei an das Finanzamt gerichtet und daher von diesem zu entscheiden. Dies hindere aber nicht eine Entscheidung des Berufungssenates. Es sei wiederholt gesagt worden, dass das Verfahren im konkreten Fall schon extrem lange dauere. Daher müsse irgendwann Schluss sein. Der Berufungswerber habe gesagt, er wolle nicht, dass das Ergebnis unsicher bleibe, sondern wissen, wie er dran sei. Diese Möglichkeit werde ihm durch die heutige Entscheidung geboten.

Auf die Verhandlungsniederschrift, die einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet, wird verwiesen.

### **Schlussanträge:**

Die **steuerliche Vertretung** wies nochmals auf die formale Rechtsage hin. Der strittige Bescheid basiere auf einem nicht rechtsmittelfähigen Wiederaufnahmebescheid.

Die Schätzung selbst sei gesetzeswidrig. Auf die eingebrachten Schriftsätze werde hingewiesen und Stattgabe der Berufung im Sinne des Ergebnisses der Schlussbesprechung betreffend die Einkommensteuer 1989 sowie die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1990 beantragt.

**Die Amtspartei** wies auf die nach wie vor offenen Vorhalte der Betriebsprüfung und der ehemaligen Oberbehörde hin und stellt den Antrag, die Berufung abzuweisen.

### ***Der Senat hat über die Berufung erwogen:***

#### **Verfahrensrechtliches:**

Die steuerliche Vertretung vertritt die Ansicht, dass jegliche Entscheidung der Berufungsbehörde – außer der ersatzlosen Behebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 1989 – Rechtswidrigkeit auslösen müsse, weil **der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1989** vom 29.9.1998 bereits der **vierte Einkommensteuerbescheid** sei.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt diese Rechtsansicht aus folgendem Grund nicht:

#### **Wiederaufnahme des Verfahrens**

Gemäß § 304 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen möglich, wenn 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. Dabei ist es unmaßgeblich, ob im Erstverfahren diese Umstände unverschuldet nicht bekannt geworden sind oder ob jemand ein Verschulden daran trifft.

Neu hervorgekommen ist eine Tatsache, von welcher die Behörde keine Kenntnis hatte.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Ritz (BAO-Handbuch<sup>3</sup>, S. 957, Tz 8f) führt zu § 307 Abs. 3 BAO Folgendes aus:

*Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben (insbesondere gem. den §§ 276 Abs. 1, § 289 Abs. 2 oder § 299 Abs. 1), so tritt nach § 307 Abs. 3 das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.01.1990, 86/13/0146), der alte Sachbescheid lebt wieder auf.*

*Wird der den Wiederaufnahmsbescheid aufhebende Bescheid seinerseits aufgehoben, so scheidet der alte Sachbescheid wieder aus dem Rechtsbestand aus und der neue Sachbescheid erlangt – ebenso wie der Wiederaufnahmsbescheid selbst – wieder seine Wirksamkeit (VwGH 31.03.1987, 86/14/0160).*

*§ 307 Abs. 1 (Verbindungsgebot von Wiederaufnahmsbescheid und Sachentscheidung) steht nach Aufhebung der Sachentscheidung (zB gem. § 299 Abs. 1) der neuerlichen Erlassung einer Sachentscheidung (ohne Verbindung mit dem nicht aufgehobenen Wiederaufnahmsbescheid) nicht entgegen (vgl. VwGH 22.10.1997, 95/13/0036).*

Im gegenständlichen Fall wurde das Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO mit Bescheid vom 9.6.1993, zugestellt am 14.6.1993, wieder aufgenommen. Dieser Bescheid ist rechtskräftig:

Die Berufung vom 30.6.1993 gegen diesen Wiederaufnahmsbescheid wurde vom Finanzamt nämlich nach Zurücknahme vom 23.1.1995 seitens des Berufungswerbers mit Bescheid vom 10.2.1995 für gegenstandslos erklärt. Die Oberbehörde hat mit dem Bescheid vom 17.2.1995 gem. § 299 Abs. 1 lit. c BAO lediglich den Sachbescheid vom 9.6.1993 – nicht jedoch den Wiederaufnahmsbescheid vom selben Tag behoben.

Durch die neuerliche Wiederaufnahme mit Bescheid vom 29.3.1995 ist der gegenständliche erste Wiederaufnahmsbescheid vom 9.6.1993 nur vorübergehend aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Mit Berufungsvorentscheidung vom 17.8.1998 wurde nämlich dem Rechtsmittel des Berufungswerbers vom 21.4.1995 gegen den zweiten Wiederaufnahmsbescheid vom 29.3.1995 durch dessen ersatzlose Aufhebung stattgegeben.

Dadurch ist nicht nur der damit verbundene Sachbescheid vom 29.3.1995 ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden, sondern auch der gegenständliche erste Wiederaufnahmebescheid vom 9.6.1993 wieder aufgelebt.

Auf die anlässlich der Besprechung vom 26.8.2003 der steuerlichen Vertretung übergebene verfahrensrechtliche Gesamtdarstellung wird hingewiesen.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 12.03.1993 (Umsatz-Einkommen-Gewerbesteuer für die Jahre 1987bis 1990) bzw. der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 25.02.1993 (vor allem Pkt. 1 (**Steuerpflicht**) und Pkt. 2 (gewerblicher Grundstückshandel) gehen zahlreiche neue Tatsachen hervor, auf die sich der Wiederaufnahmsbescheid vom 9.6.1993 stützt. Es liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kein Zweifel an der Berechtigung zur Wiederaufnahme des Verfahrens vor. Diese Frage ist auf Grund der Rechtskraft dieses Bescheides im Rahmen dieser Berufungsentscheidung nicht weiter zu prüfen.

Da durch das Erkenntnis des **VwGH vom 26. 07. 2000, 95/14/0145** der Aufhebungsbescheid der Finanzlandesdirektion für OÖ. vom 17.02.1995 als rechtmäßig bestätigt wurde, ist der Einkommensteuerbescheid vom 9.6.1993 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Der **Wiederaufnahmebescheid vom 9.6.1993 betreffend die Einkommensteuer 1989** ist entsprechend der obzitierten Literatur und Judikatur mit

ersatzloser Aufhebung des zweiten Wiederaufnahmebescheides durch die Berufungsvorentscheidung wiederum in Wirksamkeit getreten.

Der Wiederaufnahmebescheid vom 9.6.1993 stellt daher die rechtskräftige verfahrensrechtliche Grundlage für den am **29.9.1998 erlassenen, nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 1989 dar.

Ein Verstoß gegen das Wiederholungsverbot (entschiedene Sache) liegt daher nach Meinung des Senates nicht vor.

### **Spannungsverhältnis Mitwirkungspflichten - amtswegige Ermittlungspflichten**

*Gemäß § 115 Abs. 1 haben die Abgabenbehörden 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.*

*Fälle erhöhter Mitwirkungspflicht* nach Ritz, BAO-Handbuch<sup>3</sup>, S. 254, § 115, TZ 10:

*„Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) ua. dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (VwGH vom 23.2.1994, 92/15/0159).*

*Diesfalls bestehe somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. zB Loukota, Internationale Steuerfälle, TZ 429 ff; Kotschnigg, ÖStZ 1992,84; VwGH 25.5.1993, 93/14/0019).*

*Die sachliche Rechtfertigung für die erhöhte Mitwirkungspflicht hinsichtlich Auslandssachverhalten besteht in der Einschränkung der Möglichkeit behördlicher Ermittlungen im Ausland (Kotschnigg, ÖStZ 1992,84; VwGH 30.5.1995, 91/13/0248,0250)“.*

Gemäß § 115 Abs. 2 ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtliche Interessen zu geben.

Gierlinger/Neschkudla, Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen, Orac-Verlag, Wien 2000, S. 12, führen dazu Folgendes aus:

*„Bei Vorliegen einer Schätzungsberechtigung bzw. -verpflichtung muss auch das Verfahren einwandfrei durchgeführt sein und der **Grundsatz des Parteiengehörs** gewahrt werden. Der Grundsatz des Parteiengehörs besagt, dass der Partei zu den von der Behörde getroffenen Sachverhaltsfeststellungen Gelegenheit zur Äußerung sowie zur Kenntnisnahme gegeben werden muss (unter Hinweis auf Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch mit eingehenden Erläuterungen, Verweisungen und Hinweisen auf die Rechtsprechung, 5. Auflage, Verlag Orac, Wien 1980). Dem Abgabepflichtigen (der Partei) sollte deutlich werden, dass er (sie) dazu Stellung nehmen kann, innerhalb einer zu setzenden Frist.*

Die zugeschätzten Beträge sind im gegenständlichen Fall unter Wahrung des Parteiengehörs (insbesondere Vorhalt vom 20.10.1994) dem Abgabenbescheid vom 29.9.1998 betreffend Einkommensteuer 1989 zugrunde gelegt worden.

### **Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflichten:**

§ 119 Abs. 1 BAO normiert Folgendes:

*Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht 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.*

*Der Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg. cit., insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben.*

Nach diesen gesetzlichen Bestimmungen muss der Abgabepflichtige der Abgabenbehörde ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen verschaffen. Er hat bei der Ermittlung des Sachverhalts aktiv mitzuwirken und die bedeutsamen Umstände darzulegen, ungeachtet der amtswegigen Ermittlungspflicht. Es genügt auch nicht, wenn er ein Beweisthema nur andeutet, er muss durch genaue Bezeichnung des Gegenstandes und der Beweismittel zur Wahrheitsfindung beitragen (VwGH vom 28.01.1970, 1853/68).

Diese Grundsätze gelten in den Fällen der **Beurteilung eines Sachverhaltes mit Auslandsbezug** umso mehr.

Der Abgabepflichtige hat im gegenständlichen Fall das Verfahren verzögert und die ihm obliegende Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt. Auf die diesbezüglichen Feststellungen im Erkenntnis des VwGH vom 26.07.2000, 95/14/0145, wird hingewiesen.

**Der Beschluss des VfGH vom 26. 09.1995**, 1256/95-4, sei der Vollständigkeit halber in diesem Zusammenhang erwähnt, mit dem er die Behandlung der Beschwerde des Abgabepflichtigen abgelehnt und **an den VwGH abgetreten hat**. Eine Verletzung von verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten liege im gegenständlichen Fall nicht vor.

### **Inhaltliches:**

#### **Unbeschränkte Steuerpflicht unter Berücksichtigung des DBA Ö./K:**

Gemäß **§ 1 Abs. 2 EStG 1988**, BGBl 400/1988, idF BGBl 660/1989, sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in - und ausländische Einkünfte.

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

Gemäß **§ 26 Abs. 1 BAO** hat jemand seinen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Im konkreten Fall ist ua. der Umfang der Steuerpflicht des Bws. strittig.

### **Doppelbesteuerungsabkommen - Allgemeines**

Bei natürlichen Personen mit Wohnsitz in zwei oder mehreren Staaten sind die Besteuerungsrechte in der Regel aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen (im Folgenden kurz DBA genannt) auf die beteiligten Staaten aufzuteilen (Beiser, Doppelwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen im zwischenstaatlichen Steuerrecht, ÖStZ 1989, 241). Die DBA weisen dabei den beteiligten Staaten Teile des Welteinkommens zur Besteuerung zu. Der eine Staat erhält dabei die Position des Wohnsitzstaates (mit umfassendem Besteuerungsrecht) der andere die Position des Quellenstaates (auf inländische Quellen beschränktes Besteuerungsrecht). Diese Positionen werden nach dem OECD-Musterabkommen, dem die Doppelbesteuerungsabkommen weitgehend folgen, nach folgenden Regeln zugeteilt:

- Ständige Wohnstätte
- Mittelpunkt der Lebensinteressen
- Gewöhnlicher Aufenthalt
- Staatsbürgerschaft
- Verständigungsverfahren

Die Reihenfolge der Kriterien ist zu beachten. Das folgende Kriterium kommt nur zur Anwendung, wenn das vorangehende Zuteilungskriterium versagt. Die Reihenfolge ist als Rangordnung zu verstehen (Subsidiarität der jeweils folgenden Kriterien).

### **Doppelbesteuerungsabkommen Ö./K.**

Die Frage des steuerlichen Wohnsitzes wird im Abkommen zwischen der Republik Ö. und K.zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ,BGBl. Nr. 77/1981, wie folgt geregelt:

#### **Artikel 1**

#### **Persönlicher Geltungsbereich**

Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

#### **Artikel 4**

#### **Steuerlicher Wohnsitz**

(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 ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmales steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes (Fettdruck durch die Rechtsmittelbehörde):

- a) Die Person gilt in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie in dem Vertragsstaat als ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (**im Folgenden als Mittelpunkt der Lebensinteressen bezeichnet**).
- 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 Vertrags-Staat als ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Im konkreten Fall liegt ein Doppelwohnsitz im Berufszeitraum vor.

Da sich der Berufungswerber im Berufszeitraum zeitweise auch in Ö. aufgehalten hat, um seine geschäftlichen Aktivitäten (Geschäftsführer der Firma xx) auszuüben, ist die Existenz eines Wohnsitzes in Ö. denkbar und auch schlüssig, wie dies der VwGH in seinem Erkenntnis vom **26.7.2000, 95/14/0145**, bestätigt hat.

Maßgeblich ist in diesem Fall der **Mittelpunkt der Lebensinteressen**. Entscheidend sind die familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, die beruflichen, politischen, kulturellen und sonstigen Tätigkeiten, der Ort der Geschäftstätigkeit und der Ort der Vermögensverwaltung. Die Umstände sind als Ganzes zu prüfen. Erwägungen, die sich aus dem persönlichen Verhalten ergeben, haben erhöhte Bedeutung. Bei gegenläufigen Beziehungen (enge persönliche Beziehung zum einen Staat, enge wirtschaftliche Beziehungen zum anderen Staat) entscheidet das Überwiegen. Das erfordert eine zusammenfassende Wertung (Gesamtbild der Lebensverhältnisse).

**Im Erkenntnis vom 26.07.2000, 95/14/0145**, (Abweisung der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer 1989 vom 17. Februar 1995) hat der VwGH **zur persönlichen Steuerpflicht** im gegenständlichen Fall auf S. 11 Folgendes ausgeführt:

*„Anders verhält es sich jedoch wenn der Abgabepflichtige wie im Beschwerdefall seine Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, somit seine Mitwirkungspflicht nach § 119 BAO verletzt. Zwar trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können. Dies befreit den Abgabepflichtigen jedoch nicht von der Verpflichtung, seinerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen*

*Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Wenn Sachverhaltselemente im Ausland ihre Wurzeln haben, ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen in dem Maß höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Der Abgabepflichtige hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände geboten hat. Verletzt der Abgabepflichtige diese ihm obliegende erhöhte Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so hat die Abgabenbehörde den entscheidungswesentlichen Sachverhalt im Rahmen der ihr zustehenden freien Beweiswürdigung festzustellen (vgl. das Erkenntnis vom 23.2.1994, 92/15/0159).*

*Obwohl dem Verlangen nach Vorlage k. Steuerbescheide und Bilanzen keine Folge geleistet wurde, ist das Finanzamt ausgehend von dem vom Bf. vorgelegten Unterlagen (Bescheinigung der k. Bezirkssteuerbehörde, Schreiben des k. Steuerberaters, Schreiben des k. öffentlichen Notars), davon ausgegangen, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Streitjahr in K. befunden habe. **Die von ihm vorgelegten Bestätigungen geben jedoch keinen Aufschluss darüber, ob sich nach den oben dargestellten Kriterien der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Streitjahr in Ö. oder in K. befunden hat.** Zu den relevanten persönlichen Beziehungen hat das Finanzamt weder Ermittlungen vorgenommen noch Feststellungen getroffen, wobei es überdies außer Acht gelassen hat, dass er in seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1989 seine Ehefrau als inländische Zustellungsbevollmächtigte angegeben hatte. Zu den relevanten wirtschaftlichen Beziehungen hat sich das Finanzamt mit den von ihm vorgelegten Schreiben zufrieden gegeben, obwohl diesem keine konkrete Angaben hinsichtlich des Umfangs seiner wirtschaftlichen Betätigung und der Höhe der von ihm in K. erzielten Einkünfte zu entnehmen war. Überdies ist er seinem ihm obliegenden erhöhten Mitwirkungspflicht nur schleppend und in geringem Umfang nachgekommen.“*

Mit dem oben wiedergegebenen Schreiben vom 24. Jänner 2002 hat die damalige Rechtsmittelbehörde den Bw. ersucht, deren Vorhalt vom 20. Oktober 1994 endlich vollinhaltlich zu beantworten und bis spätestens 5. März 2002 folgende Unterlagen vorzulegen:

1. Flugtickets, Reisepass, etc. zum Nachweis der tatsächlichen Aufenthaltsdauer in Ö. und in K.



## 2. Vollständiger k. Steuerbescheid für 1989

3. Aufklärung des Umstandes, warum im beiliegenden Vernehmungsprotokoll vom 2.4.1990 vor dem Hauptzollamt L. als Wohnanschrift "Adresse," und als Art der Beschäftigung "derzeit ohne Beschäftigung" angegeben wurde, was einerseits die Ansässigkeit in K. und andererseits der behaupteten umfangreichen Tätigkeit widerspreche.

4. Sämtliche Ladungen des Landesgerichtes W. bzw. des Landesgerichtes U. (in den Jahren 1987 bis 1989) seien ebenfalls an ihrer W. Adresse zugestellt und seien Ihnen offensichtlich auch fristgerecht zugekommen. Auch das widerspreche seinen Darstellungen, dass er sich vorrangig in K. aufgehalten hätte.

In der obgenannten Besprechung mit der steuerlichen Vertretung am 26. August 2003 wurde vom nunmehrigen Referenten neuerlich die Beantwortung des noch immer nicht beantworteten Vorhaltes vom 20.10.1994 urgiert. Beim Erörterungstermin am 17.9.2003 wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. die Beantwortung des Vorhaltes vom 20.10.1994 in den nächsten Wochen angekündigt, dies aber trotz mehrer Urgenzen mit Schreiben vom 10. Februar 2004 und wiederholten Telefonaten nicht eingehalten. Auch in der mündlichen Verhandlung wurden seitens des Bw. die seit mehr als zehn Jahren (!) geforderten Unterlagen nicht vorgelegt.

Aus der vom Bw. vorgelegten Bescheinigung der k. Bezirkssteuerbehörde geht nur hervor, dass er seit 1984 in K. wohnt, nicht jedoch in welchem Vertragsstaat Ö. oder K. iSd Art. 4 des DBA mit K. er im Berufszeitraum ansässig gewesen ist. Nähere Unterlagen über seine wirtschaftlichen Aktivitäten und deren Besteuerung in K. hat der Bw. trotz Aufforderung der Rechtsmittelbehörde vom 20.10.1994, Pkt. II lit. b (Auflistung und genaue Beschreibung, Angabe der Gesellschaften, Gesellschaftsform, Beteiligungshöhe, gesellschaftsrechtliche Funktion, Unternehmensgegenstand, Höhe der an den Bw. ausgeschütteten und ihm sonst seit Beginn seiner Beteiligung bis 1990 zugeflossenen Erträge – Aufforderung zur Vorlage geeigneter Unterlagen: Verträge, Auszüge aus öffentlichen Registern, Schriftverkehr, Kontoauszüge, Bilanzen und dergleichen), lit. c (Angaben über die genaue Nutzung der in den Bescheinigungen des k. Steuerberaters und Notars genannten Unternehmungen – Vermietung, Eigennutzung, Höhe der jährlichen Einkünfte hieraus seit Erwerb bis 1990 samt Vorlage geeigneter schriftlicher Unterlagen wie unter lit. b) und lit. d (Vorlage der in K. seit 1984 bis 1990 abgegebenen Steuererklärungen und Steuerbescheide) ebenfalls nicht vorgelegt, obwohl dies von den Abgabenbehörden wiederholt urgiert worden ist (Erinnerung vom 21.12.1994, Begründung des bekämpften Einkommensteuerbescheides 1989 vom 29.9.1998, Schreiben vom 24.1.2002, Besprechung vom 26.8.2003, Erörterungstermin vom 17.9.2003, Schreiben vom 10.2.2004).

Damit hat der Bw. die ihm obliegende erhöhte Mitwirkungspflicht (Ritz, BAO-Handbuch<sup>3</sup>, S. 254, § 115, TZ 10) beharrlich verletzt. Da es bei der Frage der Ansässigkeit auch um Sachverhaltselemente geht, deren Wurzeln im Ausland liegen, trifft den Bw. nämlich insbesondere die Pflicht, Beweismittel zu beschaffen und diesbezüglich vorzusorgen (VwGH 25.05.1993, 93/14/0019). Die geforderten Unterlagen wären für den Bw. unschwer beizubringen gewesen. Dem gegenüber sind die Möglichkeiten behördlicher Ermittlungen im Ausland beschränkt.

Der Bw. hat nun bereits im Schriftsatz vom 29. Juni 1992 angekündigt, die vom Prüfer geforderten Unterlagen würden im Zuge eines allfälligen Verständigungsverfahrens im Wege der obersten k. Abgabenbehörden dem österreichischen Bundesministerium für Finanzen vorgelegt werden. Er sei in K. ansässig.

Gem. Abs. 1 des mit der Überschrift "Verständigungsverfahren" versehenen Art. 25 des DBA Ö.-K. kann sich eine in einem Vertragsstaat ansässige Person, wenn sie der Auffassung ist, dass die Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung geführt haben oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, unvorgreiflich der nach innerstaatlichem Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel mit einem schriftlichen Antrag unter Angabe der Gründe, die eine Abänderung der Besteuerung bewirken sollen, an die zuständige Behörde des Vertragsstaates wenden, in dem sie ansässig ist.

Der Bw. hat einen derartigen Antrag in K. offensichtlich jedoch nicht gestellt. Da der Bw. in Ö. die Vorlage der verlangten Unterlagen über seine wirtschaftlichen Aktivitäten beharrlich verweigert, besteht der dringende Verdacht, dass er die beiden Staaten gegeneinander ausspielen will, um seine Steuerbelastung zu minimieren.

Gem. § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Nach Abs. 2 der genannten Gesetzesstelle hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 183 Abs. 3 BAO trifft zu Beweisanträgen der Parteien folgende Regelungen:

*"(3) Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.*

*Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig."*

Vom Berater des Bw. wurde in der mündlichen Verhandlung der Antrag auf Vertagung, insbesondere, um den Bw. doch noch zur Vorlage aller seiner entscheidungsnotwendigen Unterlagen zu bewegen, gestellt. Im gegenständlichen Fall wurde der Bw. - wie oben noch einmal dargelegt - mehr als zehn Jahre von den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz vergeblich zur Vorlage dieser Unterlagen aufgefordert. Der Antrag auf Vertagung zwecks Beweisaufnahme wurde deshalb vom Senat als unbegründet abgewiesen.

Seitens des Bw. konnte in der mündlichen Berufungsverhandlung bis zuletzt keine überzeugende Erklärung dafür abgegeben werden, warum er den wiederholten Ersuchen der Berufungsbehörde nicht schon längst hätte entsprechen können. Der Antrag auf Vertagung und Beweisaufnahme ist nach Ansicht des Senates offenbar in der Absicht gestellt worden, das Verfahren weiter zu verschleppen (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, E 56 zu § 183 Abs. 3, unter Hinweis auf VwGH 19.02.1985, 84/14/0112). Dass sich der Bw. mit seinem Berater innerhalb eines Zeitraumes von über zehn Jahren nicht akkordieren konnte, ist völlig unglaubwürdig.

Verschleppungsabsicht liegt offensichtlich auch dem in der mündlichen Verhandlung gestellten weiteren Anträgen auf Einbeziehung des Veranlagungsverfahrens betreffend das Jahr 1983 und des Erhebungsauftrages vom 11.11.1991 zur Frage der beschränkten und unbeschränkten Steuerpflicht zugrunde.

Abgesehen davon, dass dieser Erhebungsauftrag, betreffend 1.

*"Erhebung betreffend beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht für den Zeitraum 1983-1986, sowie Erhebung der Ansässigkeit im Sinne des Art IV des DBA Ö. – K. "*

dem Senat ohnehin (Arbeitsbogen Bp Bw.Br.xy) bereits vorgelegen ist, vertritt der Senat die Rechtsauffassung, dass die Frage der Ansässigkeit für den nunmehrigen Berufszeitraum, das Jahr 1989, eigenständig zu beurteilen und er entgegen der Rechtsansicht des Bw. (vgl. Schriftsatz vom 21.11.1991 und mündliche Verhandlung) nicht an die Beurteilung des Jahres 1983 gebunden ist. Auf die erhebliche Zeitspanne von fünf Jahren zwischen 1983 und 1989 und auf die Tatsache, dass die nunmehrige Amtspartei die Ansicht des Senates in diesem Punkt teilt, wird hingewiesen.

Zum Antrag seitens des Bw. auf Vertagung, um dem Finanzamt die Möglichkeit der Bescheidbehebung nach § 299 iVm § 302 BAO iVm § 323 Abs. 10 BAO zu geben, wird bemerkt, dass seitens der Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung geäußert worden ist, dass mangels Vorliegens der Voraussetzungen der einschlägigen lit. c des § 302 Abs. 2 BAO (weder zwischenstaatliche Vereinbarung Ö. – K., noch Gemeinschaftsrecht der

Europäischen Union verletzt) eine derartige Maßnahme gar nicht beabsichtigt ist. Die (theoretische) Möglichkeit einer Bescheidbehebung steht der Erlassung einer Berufungsentscheidung nach Ansicht des Senates nicht entgegen. Im gegenständlichen Fall spricht jedoch auch die lange Verfahrensdauer und der Wunsch des Bw., endlich Klarheit über den Ausgang des Verfahrens zu bekommen, gegen die Vertagung wegen der bloß eventuellen Möglichkeit eines weiteren erstinstanzlichen Verfahrens.

Der Senat hat aus obigen Überlegungen daher die Frage, welcher der beiden Vertragstaaten – Ö. oder K. als Mittelpunkt der Lebensinteressen anzusehen ist, an Hand der ihm bei Schluss der mündlichen Verhandlung vorliegenden Akten zu beurteilen.

Folgende Fakten sprechen dafür, dass der **Mittelpunkt der Lebensinteressen** des Bw. im Berufszeitraum **in Ö.** gelegen ist:

**a) Familiäre Beziehungen**

Die Ehegattin des Abgabepflichtigen war im Berufszeitraum in Ö. unbeschränkt steuerpflichtig. Der Bw. besucht seinen in Ö. verbliebenen Sohn, der vom Hals weg gelähmt ist.

**b) Aufenthalt des Bws. in Ö.:**

Der Bw. hat sich in den Jahren 1987 bis 1989 jeweils nachweislich 7 bis 8,5 Monate in Ö. aufgehalten (Schreiben vom 15.5.1992 des Betriebsprüfers). Auch im Zusammenhang mit der Verwaltung seines Liegenschaftsbesitzes weilte der Bw. in Ö. (Bewertungsakt).

Bei der niederschriftlichen Einvernahme am 2.4.1990 beim Zollamt L. als Finanzstrafbehörde I. Instanz hat der Bw. als Auskunftsperson – zu seinen persönlichen Verhältnissen befragt - angegeben:

Wohnanschrift : Adresse

Beschäftigung : derzeit ohne Beschäftigung

**c) Wirtschaftliche Betätigungen in Ö.**

Aus dem Schreiben der OÖ. Gebietskrankenkasse vom 29.11.1991 an die Abgabenbehörde I. Instanz geht hervor, dass der Bw. vom 16.1.1989 bis 31.5.1989 als kaufmännischer Angestellter bei der Fa. xx beschäftigt gewesen ist. (Versicherungsmeldung). Nach dem Schriftverkehr vom 10.10.1988 ausgehend von W., an das LG U. war der Bw. damals gerade mit dem Totalausverkauf des Geschäftes der Fa.xx beschäftigt.

Die Ausübung der Geschäftsführerfunktion bei der Firma xx beweist, dass der Berufungswerber im Jahre 1989 – auch nach der förmlichen Auswanderung nach K. – in Ö. noch immer geschäftliche Aktivitäten – wenn auch im Zusammenhang mit der Auflösung des Geschäftes - entfaltet hat.

**d) Wahrnehmung von Zeugenladungen**

Der Bw. hat Ladungen als Zeuge am 8.1.1988 und 29.1.1988 (BG W.betreffend Veruntreuung von Teppichen durch Herrn B. mit einem Schaden von S 2 Mio.) sowie am 12.9.1988 vor dem Landesgericht U.(Strafsache B.) wahrgenommen.

Hinsichtlich seiner persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse in K. hat der Bw. am 24. April 1992 eine Bescheinigung der k. Bezirkssteuerbehörde vorgelegt, in der bestätigt wird, der Bw. sei am 29.10.1983 nach K. eingewandert, wohne seit 1984 in K. und habe seine persönlichen Einkommensteuererklärungen in K. eingereicht. Am 1.9.1992 und 29.12.1992 hat der Bw. Schreiben seines k. Steuerberaters bzw. eines k. Notars vorgelegt, die ihm eine umfangreiche wirtschaftliche Betätigung in K. und den Status eines erfolgreichen Geschäftsmannes bescheinigen.

Diese Unterlagen hat der VwGH in dem bereits mehrfach erwähnten Erkenntnis (VwGH 26.07.2000, 95/14/0145) als keineswegs hinreichenden Nachweis für die Begründung der vom Bw. begehrten Ansässigkeit in K. erachtet. Die Vorlage näherer Unterlagen hiezu hat der Bw. beharrlich verweigert. Mangels Überprüfbarkeit kann nach Ansicht des Senates keineswegs ausgeschlossen werden, dass es sich hier um mit der Wirklichkeit nicht im Einklang stehende Gefälligkeitsbestätigungen handelt.

*Gemäß § 167 der Bundesabgabenordnung hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.*

Unter Berücksichtigung aller Umstände kommt der Senat in freier Beweiswürdigung des Gesamtbildes zum Ergebnis, dass **im Berufszeitraum Ö.- und nicht K.-der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. gewesen ist.**

Als Konsequenz ergeben sich **ö.Besteuerungsrechte** für die strittigen Zuschätzungen von k. (oder im übrigen Ausland) erzielten Einkünften aufgrund des Welteinkommensprinzips.

Selbst wenn man annehmen würde, dass die wirtschaftlichen und persönlichen Beziehungen zu beiden Staaten gleich stark ausgeprägt sind, läge jedenfalls der gewöhnliche Aufenthalt in Ö. Dieser ist laut OECD-Musterabkommen dort gegeben, wo eine Person sich häufig aufhält bzw. normalerweise lebt. Nach dem vorab Gesagten, ist es nach Ansicht des Senates unbestreitbar, dass sich der Berufungswerber grundsätzlich in Ö. aufgehalten hat (7- 8,5 Monate in Ö.–vgl. Vorhalt der Betriebsprüfung vom 15.5.1992 bzw. auch VwGH – Erkenntnis vom 26.7.2000, 95/14/0145).

### **Zuschätzungen**

Im oben wiedergegebenen Vorhalt der damaligen Berufsbehörde vom 20.10.1994 wurden dem Bw. unter Pkt. II lit. e und f folgende ungeklärten Geldflüsse vorgehalten:

*"e) Geldfluss "V.I" iHv. 7.346.360,70 bei der Firma xx in der Folge kurz PT) 1989 als "vom Bw. privat bezahlt" ausgebucht (Bezahlung von Lieferantenschulden bei der Firma V.aus 1987 und 1988 lt. Notiz des Betriebsprüfers in dessen Arbeitsbogen) trotz mehrmaliger Aufforderung erfolgte im Zuge der Betriebsprüfung letztlich keine Klärung der Frage, woher dieser Betrag stammte (siehe Vorhalt des Prüfers vom 4.11.1981 Punkt 8.).*

*Aus welchen in- oder ausländischen Quellen (Kredite in- oder ausländischen Einkünften oder sonstigen) stammte dieser Betrag? Bitte um Vorlage belegmäßiger Nachweise.*

*f) Zu Punkt 2. des Vorhaltes der Betriebsprüfung vom 22.11.1991 (Konto xc): 17.3.1989 3.799.970,00 S, 26.5.1989 495.000,00*

*Lt. Besprechung des Prüfers mit dem steuerlichen Vertreter vom 28.1.1991 bzw. der Bestätigung der VKB xc vom 20.11.1991 erfolgte die Überweisung dieser Beträge direkt aus dem Ausland mit "Swift". Aus welchen in- oder ausländischen Quellen (Kredite in- oder ausländischer Einkünfte oder sonstigen) stammen diese Beträge? Bitte um Vorlage belegmäßiger Nachweise."*

Dem Bw. wurde bereits im genannten Vorhalt vom 20.10.1994 folgende Konsequenzen angekündigt:

*Sollte eine Klärung der Frage, woher die unter den Punkten e) bis g) angeführten Geldflüsse letztlich stammten, nicht erfolgen, so wird eine steuerliche Zurechnung derselben in den Jahren des jeweiligen Geldflusses als in Ö.steuerpflichtige Einkünfte erwogen. Dies deshalb, weil wie oa. in diesen Jahren von der Ansässigkeit in Ö.auszugehen ist und daher grundsätzlich auch möglicherweise die in K.erzielte Einkünfte in Ö.steuerpflichtig sind (Art. 23 Abs. 2 des DBA K. Anrechnung der in K.dafür bezahlten Einkommensteuer). Im Hinblick auf die in den Vorjahren erzielten Erlöse aus diversen Veräußerungsvorgängen (Veräußerung von GmbH-Anteilen 1972 um 13,68 Mio., einer Liegenschaft in W. im Jahre 1984 um 15 Mio., Grundstücksverkäufe aus den Liegenschaften in B. 1978 bis 1984 sowie Verkäufe von Kunstgegenständen) entspricht dies der Lebenserfahrung, dass diese Beträge reinvestiert wurden. Auf Grund der vorgelegten Bestätigungen aus K.scheint es glaubwürdig, dass zumindest ein Teil dieser Beträge in wirtschaftliche Unternehmen (Gesellschaften, Liegenschaften) in K. investiert wurden. Da Sie den genauen Inhalt dieser wirtschaftlichen Aktivitäten bisher nicht bekannt gaben, wird – für den Fall, dass eine nähere Aufklärung durch Sie unterbleibt – voraussichtlich eine Zuordnung der nicht aufgeklärten Beträge von jeweils einem Drittel zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb in K. oder im übrigen Ausland aus Vermietung und Verpachtung in K. oder im übrigen Ausland und aus Kapitalvermögen im In- oder Ausland vorgenommen werden. Im Falle des Nachweises der in K. bezahlten Einkommensteuer könnte eine Anrechnung derselben auf die österreichische Einkommensteuer gem. der oa. Bestimmungen des DBA mit K. erfolgen.*

Im bekämpften Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 vom 29.9.1998 hat das Finanzamt erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb von S 138.804 Einkünfte in Höhe von je S 3,880.443 aus Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung im Wege

der Schätzung hinzugerechnet und dies damit begründet, dass er den genannten Vorhalt nicht beantwortet habe.

*Gemäß § 184 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung, BGBl. 194/1961, hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*Nach Abs. 2. leg. cit. ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.*

**Ritz** (aaO, § 184, TZ 1ff, S 50,) führt dazu im Wesentlichen Folgendes aus:

*„Gegenstand der Schätzung sind Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe (Ellinger/Wetzel, BAO, 119, VwGH 21.01.1998, 95/16/0322); siehe jedoch TZ 11...*

*Bei einer **Globalschätzung** (Vollschätzung) wird die Bemessungsgrundlage einer Abgabe geschätzt...*

*Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 22.04.1998, 95/13/0191; 10.09.1998, 96/15/0183; 28.05.2002, 99/14/0021; 02.07.2002, 2002/14/0003).*

Die **Schätzungsberechtigung** (Ritz aaO, RZ 6) beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (Stoll, BAO, 1912; VwGH 28.02.1995, 94/14/0157; 19.03.2003, 2002/16/0255; 03.08.2004, 2001/13/0022; vgl. VwGH 04.12.2003, 2003/16/0148, Schätzung als ultima ratio).

*Zu den Umständen, die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wesentlich sind (Ritz aaO, RZ 7), kann gegebenenfalls ein Vermögenszuwachs gehören, dessen Nichtaufklärung durch die Partei zu einer Schätzung führen kann (zB VwGH 27.05.1998, 95/13/0282, 0283; 29.01.2003, 97/13/0056; 29.01.2004, 2001/15/0022; 11.05.2005, 2001/13/0039).*

*Die Wahl der **Schätzungsmethode** (Ritz aaO, RZ 12) steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (zB VwGH 15.07.1998, 95/13/0286; 18.07.2001, 98/13/0061; 18.11.2003, 2000/14/0187). Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH 22.02.1995, 95/13/0016; 25.06.1998, 97/15/0218; 18.07.2001, 98/13/0061; 24.09.2003, 99/13/0094).*

*Als Schätzungsmethoden werden in der Literatur (zB. Stoll, BAO, 1931 ff; Doralt, EStG, § 4 TZ 20) vor allem der äußere und der innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem*

*Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag erwähnt.*

*Bei Schätzung nach dem Vermögenszuwachs (Ritz aaO, RZ 17) wird dieser Zuwachs innerhalb einer bestimmten Periode ermittelt und unter Berücksichtigung der Kosten der Lebensführung und anderer Einkommensverwendungen auf die Einkünfte innerhalb der untersuchten Periode geschlossen (Hofians, in Jahrbuch 272).*

Der Bw. hat nach den insoweit unstrittigen Feststellungen im Jahr 1989 Zahlungen in Höhe von S 11,641.330,70 (Tilgung der Lieferantenverbindlichkeit der seiner Gattin gehörenden Fa. xx an die Fa. V. in der S. in Höhe von S 7,346.360,70 Überweisung von S 3,799.970 am 17.3.1989 und von S 495.000 am 26.5.1989 auf das Konto xv) getätigt.

Seitens des Bw. wurde in der mündlichen Verhandlung behauptet, Unterlagen betreffend die Finanzierung dieser Zahlungen seien dem Prüfer H. schon 1991 während der Betriebsprüfung bei der Fa xx vorgelegt worden. Diese Zahlungen seien mit Darlehen finanziert worden.

Der Betriebsprüfer H. entgegnete in der mündlichen Verhandlung, es sei um die Herkunft der Geldmittel für das Schuldzahlen und die vom Bw. der Fa. xx über sein Verrechnungskonto als Darlehen gewährten Gelder gegangen. Der Nachweis für diese Geldflüsse sei trotz mehrmaliger Aufforderung im Prüfungsverfahren und im Berufungsverfahren nicht erbracht worden.

Weder die seitens des Bw. behaupteten Belege betreffend den Finanzierungsnachweis noch deren Vorlage sind aktenkundig. Es ist unverständlich, dass seitens des Bw. auf den von ihm nunmehr behaupteten Umstand der bereits erfolgten Vorlage nicht schon während der Betriebsprüfung bzw. umgehend nach Erhalt des Vorhaltes vom 20.10.1994 hingewiesen worden ist. Dieses Vorbringen ist im Lichte des Verfahrensablaufes völlig unglaubwürdig. Der Senat vertritt in freier Beweiswürdigung daher die Ansicht, dass seitens des Bw. derartige Belege den Abgabenbehörden nie vorgelegt worden sind.

Damit erscheint die Glaubwürdigkeit der Seite des Bw. schwer erschüttert.

Den Bw. trifft wegen des Auslandsbezuges in diesem Zusammenhang wie bereits oben ausgeführt eine erhöhte Mitwirkungs-, insbesondere Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht.

Der Bw. hat wiederholt Transaktionen in Millionenhöhe vorgenommen und ist wirtschaftlich international (P. K.) tätig. Da sich der Bw. beharrlich geweigert hat, diesbezügliche Unterlagen vorzulegen, ist anzunehmen, dass er etwas verbergen will, um seine Steuerbelastung zu minimieren.



Der Senat sieht daher keine Veranlassung von der Schätzung im bekämpften Bescheid abzugehen. Er geht vielmehr im Wege einer Globalschätzung davon aus, dass die gegenständlichen Zahlungen mit nicht versteuerten Einkünften des Bw. finanziert worden sind.

Von der steuerlichen Vertretung wurde als einziges Argument gegen die Höhe der Schätzung vorgebracht, dieselbe sei gigantisch und stimme mit der Realität nicht überein. Dem wird Folgendes entgegnet:

*Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.05.1997, 95/16/0144; 23.04.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 09.12.2004, 2000/14/0166).*

*Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen (zB. VwGH 30.09.1998, 97/13/0033; 19.03.2002, 98/14/0026; 27.08.2002, 96/14/01111).*

### **Wirtschaftliche Aktivitäten in K.und/oder im übrigen Ausland:**

Erst nach mehrmaliger Aufforderung (Fragenkatalog der Betriebsprüfung vom 11. November 1991, Vorhalt vom 20.10.1994, Niederschrift vom 21.Februar 2001) wurde seitens des Bw. am 12.2.2001 die Kopie eines k.Steuerbescheides für das Jahr 1989 vorgelegt, der ein negatives Einkommen von 59.969,00 k.Dollar ausweist.

Dieser Bescheid war zum einen unvollständig (Seite 1 fehlte), zum anderen handelte es sich dabei nur um eine Ablichtung. Eine nähere Differenzierung nach Einkunftsarten ist dieser Teilkopie nicht zu entnehmen.

Die steuerliche Vertretung verneint jegliche Gewinne bzw. ein positives Einkommen im Jahr 1989. Die Umwandlung der unaufgeklärten Geldflüsse in Einkommen sei nicht nachvollziehbar. Erst später, in den Jahren 1992, 1993 und 1994 seien Gewinne angefallen.

Dem wird vom Senat Folgendes entgegnet:

Abgesehen davon, dass die Vorlage des abverlangten Beweismittels seitens des Bw. erst ca. 10 Jahre nach der Betriebsprüfung bzw. 7 Jahre nach dem Vorhalt der FLD erfolgt ist, muss die Unvollständigkeit (Fehlen der S 1) und die Tatsache, dass es sich um kein Original, sondern nur eine Kopie handelt, berücksichtigt werden. Im Zusammenhang mit der oben aufgezeigten Erschütterung der Glaubwürdigkeit der Seite des Bw. wird diese Kopie vom Senat nicht als zuverlässiges Beweismittel für die vom Bw. in K. versteuerten Einkünfte angesehen.

Die Höhe der im Ausland erzielten Einkünfte ist zudem bei der Besteuerung in Ö. nach inländischem Recht zu ermitteln. Wegen der vom Bw. beharrlich verweigerten Mitwirkung und

Nichtvorlage entsprechender Unterlagen sieht der Senat daher auch keine Veranlassung von der Höhe der Zuschätzung im bekämpften Bescheid – etwa durch Ansatz bzw. Abzug seitens des Bw. suggerierter negativer k.Einkünfte – abzugehen.

### **Anrechnung k.Steuer gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA Ö./K**

Art. 23 Abs. 2 lautet wie folgt:

*"In Ö. wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:*

*a) Bezieht eine in Ö.sterreich ansässige Person Einkünfte aus k. Quellen, die nach diesem Abkommen in K. besteuert werden dürfen, so rechnet Ö. auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in K.gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in K. besteuert werden dürfen, entfällt."*

Die Zahlung von Einkommensteuer für das Jahr 1989 in K.hat der Bw. weder behauptet noch nachgewiesen. Eine Anrechnung ist daher nicht möglich.

### **Gewerblicher Grundstückshandel:**

Die Abgabenbehörde I. Instanz setzte unter diesem Titel Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1989 und 1990 in Höhe von S 138.804,00 bzw. S 2,599.127,50 fest.

Die Abgabenbehörde I. Instanz erblickt in den gegenständlichen Verkäufen von Liegenschaften nämlich keine Vermögensverwaltung, sondern einen einkommensteuerpflichtigen Gewerbebetrieb.

In der Berufung wurde dagegen unter Hinweis auf Artikel 5 des DBA vorgebracht, mangels Betriebsstätte im Inland habe Ö. an diesbezüglich kein Besteuerungsrecht.

Das bereits oben zitierte DBA Ö./K.enhält in diesem Zusammenhang folgende Bestimmungen:

### **Artikel 7**

#### **Unternehmensgewinne**

*(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt.*

### **Artikel 5**

#### **Betriebsstätte**

*(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.*

### **Artikel 6**

## Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

*(1) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen einschließlich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dürfen in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.*

*(2) Der Ausdruck unbewegliches Vermögen bestimmt sich nach dem Recht des Vertragsstaates, in dem das Vermögen liegt....*

Da im gegenständlichen Fall der Lagestaat der vom Bw. veräußerten Liegenschaften unbestritten Ö. ist, kommt der Frage des Vorliegens einer inländischen Betriebsstätte keine Bedeutung zu.

Doralt (Kommentar zum EStG 1988, Stand 1.7.1999), führt unter § 23 zur im gegenständlichen Fall entscheidenden Frage der Abgrenzung Gewerbebetrieb (hier gewerblicher Grundstückshandel) zur Vermögensverwaltung im Wesentlichen Folgendes aus:

*RZ 125:*

*Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen wird zum Grundstückshandel und damit zum Gewerbebetrieb, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (vgl. Erkenntnis des VwGH 07.11.1978, 2085, 2139/78, 1979, 139), also nicht bloß unter Ausnützung sich zufällig ergebender Möglichkeiten. Es handelt sich dabei um einen Sonderfall der Frage, wann die Veräußerung von Privatvermögen zu einer gewerblichen Tätigkeit wird.*

*RZ 127*

*Die Frage, ob Grundstücksgeschäfte zu einem gewerblichen Grundstückshandel führen, ist keine Frage der Abgrenzung zur Vermögensverwaltung, sondern zur nichtsteuerbaren Privatsphäre. Außerhalb eines gewerblichen Grundstückshandels werden Grundstücksgeschäfte nur dann erfasst, wenn sie innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist erfolgen.*

*RZ 128*

*Zur Beurteilung der Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, bieten sich um folgende objektiv erkennbare Kriterien (vgl. auch ÖStZ 1996, 461 zur Veräußerung von landwirtschaftlichem Grundvermögen):*

*-Grundstückshandel besteht im Umschichten von Vermögen durch Anschaffung und Veräußerung, während bei der Vermögensverwaltung die Anlage und Nutzung des Vermögens im Vordergrund steht (VwGH 31.05.1983, 82/14/0188, 1984, 73).*

*- Eine umfangreiche Kauf –und vor allem Verkaufstätigkeit spricht für gewerblichen Grundstückshandel (Erkenntnis 31.05.1983, 82/14/0188, 1984, 73 zum Erwerb von 68 Projekten in elf Jahren bei Veräußerung von 37 Objekten).*

*Eine zahlenmäßige Grenze an An- bzw. Verkaufsvorgängen, ab deren Überschreiten regelmäßig gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, besteht nicht (BMF, RdW 1997, 767; ebenso Quantschnigg/Schuch, § 23 Tz 14.2.2.)*

- Eine mehrfache Umschichtung von Grundstücken innerhalb verhältnismäßig kurzer Zeit (innerhalb weniger Jahre) spricht für einen Gewerbebetrieb (VwGH 07.11.1978, 727, 815/76, 1979, 101).*
- Alleine die Parzellierung einer Liegenschaft mit nachfolgendem Verkauf der Parzellen begründet nach BMF auch dann keinen Gewerbebetrieb, wenn es sich um 35 Parzellen handelt (RdW 1998, 173).*

*RZ 103 zu § 23 EStG 1988:*

*Gewerbebetrieb liegt dann vor, wenn die Betätigung über den Rahmen der Vermögensverwaltung (§ 32 BAO) hinausgeht (§ 31 BAO zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, siehe auch Stoll, BAO, 421); dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (VwGH 22.06.1983, 81/13/0157, 0183, 1984, 75). Die Überschreitung muss deutlich sein (VwGH 22.03.1991, 90/13/0256, 1992, 15); maßgeblich ist das Gesamtbild der Tätigkeit (vgl. BMF, ecolex 1991, 279 zum gewerblichen Wertpapierhandel).*

*RZ 104:*

*Dass größere Vermögen (im Anlassfall mehr als 100 Wohnungen) auch eine intensivere und besser organisierte Verwaltung erfordern, bewirkt noch keinen Gewerbebetrieb (VwGH 10.12.1997, 95/13/0115, 1998, 692).*

*RZ 105:*

*Welches Ausmaß der Verwaltung nach Art und Umfang üblich ist, richtet sich nach der jeweiligen Tätigkeit*

Ein als gewerblich zu qualifizierender Grundstückshändler kauft und verkauft in regelmäßig kurzen Abständen. Der Grund und Boden wird gleichsam als „*Handelsware*“ behandelt.

Der Bw. hat im Berufungszeitraum im Jahre 1989 nur ein einziges und auch im Folgejahr 1990 nur vier Grundstücke verkauft. Nach dem vorliegenden Schriftverkehr mit der Gemeinde B. in Schärding hat im gegenständlichen Fall diese Gemeinde den Bw. zu Grundstücksabtretungen zur Arrondierung angeregt, um ihr Siedlungsgebiet durch die Errichtung von Arbeiterwohnstätten erweitern zu können. Hiefür waren Änderungen des Bebauungsplanes erforderlich, nach deren Durchführung auch Bauplatzbewilligungen erteilt wurden. Dieses Projekt ist mangels Interesses von Käufern letztlich gescheitert. Die Initiative ist von der Gemeinde – nicht vom Bw. – ausgegangen.

Der Bw. hat die im Berufungszeitraum veräußerten Liegenschaften bereits im Jahr 1978 gekauft. Der Bw. hat damals ca. 40.000 m<sup>2</sup> Grund erworben. Nach dem glaubwürdigen – von der Amtspartei unwidersprochenen – Vorbringen des Bw. in der mündlichen Verhandlung wurden die vor dem Berufungszeitraum getätigten Veräußerungen der Einkommensteuer im Wege der Spekulationsbesteuerung unterworfen und diese auch entrichtet.

Dieser Umstand spricht dagegen, dass man die Verkäufe des Berufungszeitraumes abweichend von den früheren Verkäufen, die vom Finanzamt als solche von Privatvermögen qualifiziert worden sind, als solche von Betriebsvermögen beurteilt. Nach der Rechtsprechung (VwGH 20.12.2000, 98/13/0236) müssten bei zeitlich lange auseinander liegenden An- und Verkäufen weitere qualifizierte Umstände dazukommen, um zur Beurteilung der Tätigkeit als Gewerbebetrieb kommen zu können.

Der Senat vermag bei Würdigung des Gesamtbildes im gegenständlichen Fall im Lichte der oben dargestellten Literatur und Judikatur keinen Gewerbebetrieb zu erblicken. Es handelt

sich hier vielmehr – da nunmehr außerhalb der Spekulationsfrist - um nicht steuerbare Veräußerungen von Privatvermögen.

Untersuchungen betreffend die strittigen Kreditkosten waren mangels Abzugsfähigkeit (§ 20 Abs. 2 EStG 1988) daher nicht mehr vorzunehmen.

**Zusammenfassend** kommt dem Berufungsbegehren daher Berechtigung hinsichtlich des vom Finanzamt nach obigen Feststellungen rechtswidrig angenommenen gewerblichen Grundstückshandels zu, weshalb die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 1989 um S 138.804,00 und im Jahr 1990 um S 2.599.127,00 zu vermindern sind. Da dem Berufungsbegehren betreffend die Zuschätzungen des Jahres 1989 hingegen kein Erfolg beschieden war, ergibt sich im Ergebnis für das Jahr 1989 eine teilweise und für das Jahr 1990 eine volle Stattgabe.

### Rechnerische Darstellung

1989	ATS
Einkünfte lt. Schätzung § 184 BAO	3,880.444,00
Entfall gewerbl. Grundstückshandel	0,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	3,880.444,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen	3,880.443,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	<u>3,880.444,00</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	11,641.331,00
Sonderausgaben	<u>-1.638,00</u>
<b>Einkommen</b>	<b>11,639.693,00</b>
Einkommen gerundet	11,639.700,00
Einkommensteuer	5,712.850,00
allgemeiner Steuerabsetzbetrag	<u>-5.000,00</u>
<b>Abgabenschuld lt. BE € 414.805,64</b>	<b>5,707.850,00</b>
Abgabenschuld bisher	<u>5,777.250,00</u>
Differenz	69.400,00
<b>1990</b>	<b>ATS</b>

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bisher	(2,599.127,00)
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	0,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	Einnahmenüberschuss 270.267,02 steuerfrei § 28/5 EStG -270.267,02 0,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	0,00
-Sonderausgaben	1.638,00
<b>Einkommen</b>	<b>0,00</b>
Einkommensteuer und Abgabenschuld	0,00
bisher	1.182.750,00

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 17.1.2006