



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Yvonne Primosch, Gerd Dörflinger und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des Ing. R X, 1 Z, S-Straße 14, vertreten durch die Reiner & Reiner Steuerberatungs GmbH, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, 4 La, Schillerstraße 2, vom 23. Dezember 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bg, vertreten durch Mag. Peter Geiger, vom 26. November 2002 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2001 nach der am 31. März 2009 in 6800 Fh, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend die Jahre 1995 bis 2001 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 1995 festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 1995 beträgt:	70.835,43 S 535.381,00 S	5.147,81 € 38.907,65 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:		
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag Pauschbetrag für Werbungskosten	657.813,00 S - 117.132,00 S - 1.800,00 S	538.881,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		538.881,00 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): (Topf-)Sonderausgaben Kirchenbeitrag		- 2.500,00 S - 1.000,00 S
Einkommen		535.381,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		173.868,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		- 8.840,00 S

Alleinverdienerabsetzbetrag		- 5.000,00 S
Verkehrsabsetzbetrag		- 4.000,00 S
Grenzgängerabsetzbetrag		- 1.500,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		154.528,00 S
Gem. § 33 EStG 1988	28,86 % von 535.400	154.516,44 S
Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 8.500 S mit 6 %		2.866,74 S
Einkommensteuer		157.383,18 S
Ausländische Steuer		- 86.547,75 S
Festgesetzte Einkommensteuer		70.835,43 S
Die Einkommensteuer wird für das Jahr 1996 festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 1996 beträgt:		67.792,43 S 4.926,67 € 528.843,00 S 38.432,52 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag Pauschbetrag für Werbungskosten	671.039,85 S - 126.081,12 S - 1.800,00 S	543.158,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		543.158,00 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): (Topf-)Sonderausgaben Kirchenbeitrag		- 13.315,00 S - 1.000,00 S
Einkommen		528.843,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		171.096,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		- 8.840,00 S
Alleinverdienerabsetzbetrag		- 5.000,00 S
Verkehrsabsetzbetrag		- 4.000,00 S
Grenzgängerabsetzbetrag		- 1.500,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		151.756,00 S
Gem. § 33 EStG 1988	28,70 % von 528.800	151.756,60 S
Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 8.500 S mit 6 %		5.515,03 S
Einkommensteuer		157.271,03 S
Ausländische Steuer		- 89.478,60 S
Festgesetzte Einkommensteuer		67.792,43 S
Die Einkommensteuer wird für das Jahr 1997 festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 1997 beträgt:		112.303,22 S 8.161,39 € 579.957,00 S 42.147,12 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag Pauschbetrag für Werbungskosten	713.890,36 S - 122.007,20 S - 1.800,00 S	590.083,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		590.083,00 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Sonderausgaben (Topf-)Sonderausgaben Kirchenbeitrag		- 9.126,00 S - 1.000,00 S
Einkommen		579.957,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		192.600,00 S

Alleinverdienerabsetzbetrag		- 5.000,00 S
Verkehrsabsetzbetrag		- 4.000,00 S
Grenzgängerabsetzbetrag		- 1.500,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		182.100,00 S
Einkommensteuer		182.423,88 S
Ausländische Steuer		- 70.120,66 S
Festgesetzte Einkommensteuer		112.303,22 S
Die Einkommensteuer wird für das Jahr 1998 festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 1998 beträgt:		84.540,12 S 6.143,77 € 546.385,00 S 39.707,35 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:		
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag Pauschbetrag für Werbungskosten	671.039,58 S - 117.218,82 S - 1.800,00 S	552.020,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		552.020,00 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Sonderausgaben (Topf-)Sonderausgaben Kirchenbeitrag		- 4.635,00 S - 1.000,00 S
Einkommen		546.385,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		178.488,00 S
Verkehrsabsetzbetrag		- 4.000,00 S
Grenzgängerabsetzbetrag		- 1.500,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		172.988,00 S
Gem. § 33 EStG 1988	31,66 % von 546.400	172.988,00 S
Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 8.500 S mit 6 %		3.152,87 S
Einkommensteuer		176.140,87 S
Ausländische Steuer		- 91.600,75 S
Festgesetzte Einkommensteuer		84.540,12 S
Die Einkommensteuer wird für das Jahr 1999 festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 1999 beträgt:		103.306,77 S 7.507,59 € 585.805,00 S 42.572,11 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:		
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag Pauschbetrag für Werbungskosten	720.539,00 S - 128.742,00 S - 1.800,00 S	589.997,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		589.997,00 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Sonderausgaben (Topf-)Sonderausgaben Kirchenbeitrag		- 3.193,00 S - 1.000,00 S
Einkommen		585.805,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		195.036,00 S
Verkehrsabsetzbetrag		- 4.000,00 S
Grenzgängerabsetzbetrag		- 1.500,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		189.536,00 S
Gem. § 33 EStG 1988	32,36 % von 585.800	189.536,00 S
Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf		

entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 8.500 S mit 6 %		6.249,26 S
Einkommensteuer		195.785,26 S
Ausländische Steuer		- 92.478,49 S
Festgesetzte Einkommensteuer		103.306,77 S
Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2000 festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2000 beträgt:		107.331,34 S 621.207,00 S 45.144,87 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag Pauschbetrag für Werbungskosten		766.713,00 S - 140.639,00 S - 1.800,00 S 624.274,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		624.274,00 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Sonderausgaben (Topf-)Sonderausgaben Kirchenbeitrag		- 2.067,00 S - 1.000,00 S
Einkommen		621.207,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		204.192,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		- 1.288,00 S
Verkehrsabsetzbetrag		- 4.000,00 S
Grenzgängerabsetzbetrag		- 1.500,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		197.404,00 S
Gem. § 33 EStG 1988	31,78 % von 621.200	197.404,00 S
Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 8.500 S mit 6 %		5.141,88 S
Einkommensteuer		202.545,88 S
Ausländische Steuer		- 95.214,54 S
Festgesetzte Einkommensteuer		107.331,34 S
Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2001 festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2001 beträgt:		141.446,56 S 700.293,00 S 50.892,28 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag Pauschbetrag für Werbungskosten		866.288,00 S - 163.195,00 S - 1.800,00 S 701.293,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		701.293,00 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Kirchenbeitrag		- 1.000,00 S
Einkommen		700.293,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		236.650,00 S
Verkehrsabsetzbetrag		- 4.000,00 S
Grenzgängerabsetzbetrag		- 750,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		231.900,00 S
Gem. § 33 EStG 1988	33,11 % von 700.300	231.869,33 S
Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 8.500 S mit 6 %		7.453,09 S
Einkommensteuer		239.322,42 S
Ausländische Steuer		- 97.875,86 S

Festgesetzte Einkommensteuer	141.446,56 S
------------------------------	--------------

Entscheidungsgründe

Am 30. Juli 2002 teilte ein anonymer Anrufer dem Finanzamt mit, dass der Berufungswerber mit seiner Familie in Z wohne, in der Schweiz arbeite, einen roten PKW mit dem Kennzeichen xyz fahre und in Österreich keine Steuern zahle (vgl. den diesbezüglichen Aktenvermerk des Finanzamtes).

In weiterer Folge richtete das Finanzamt ein Schreiben an den Berufungswerber mit nachstehendem Inhalt (vgl. das Schreiben vom 9. August 2002):

"Lt. den amtlichen Unterlagen gehört Ihrer Gattin das von Ihnen gemeinsam errichtete Einfamilienhaus in Z, S-Straße 14. Ihre Gattin hat dort auch den Hauptwohnsitz gemeldet. Ihr Wohnsitz ist angeblich Y in der Schweiz. Y liegt im Grenzbereich zu Vorarlberg, sodass davon ausgegangen werden muss, dass Sie tatsächlich von Z in die Schweiz als Grenzgänger pendeln. Sie werden gebeten, dazu Stellung zu nehmen und Ihr Einkommen der Jahre 1997 - 2001 zu erklären und die beiliegenden Steuererklärungen vollständig und ordnungsgemäß ausgefüllt zu returnieren."

Mit Schreiben vom 12. September 2002 führte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers unter Hinweis auf eine Erledigung der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, GZ. RV 854-6/97, und einer Einzelerledigung der Bundesministeriums für Finanzen vom 6. Mai 1996, EAS 880, aus, dass der Berufungswerber einen Wohnsitz in der Schweiz habe, dass er in der Vergangenheit auch seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz gehabt habe, dass ein Steuerpflichtiger, der nicht üblicherweise an jedem Arbeitstag an den österreichischen Wohnort zurückkehre, in der Schweiz steuerpflichtig sei, dass das für die Praxis bedeute, dass in Österreich dann keine Besteuerung vorzunehmen sei, wenn der Arbeitnehmer im Jahr an mehr als 45 Tagen nicht an seinen Wohnort zurückpendle, dass anhand des beiliegenden Steuerbescheides der Gemeinde Y für das Jahr 2001 ersichtlich sei, dass der Berufungswerber in der Schweiz als unbeschränkt Steuerpflichtiger anzusehen sei, dass der Berufungswerber in Y, Ortsteil Yx, ansässig sei, dass sein Arbeitsort von dort aus ungefähr halb so weit entfernt sei wie von Z aus, dass Yx von seinem Arbeitsort bequemer als Z zu erreichen sei, dass der Berufungswerber als Set für Spezialwerkzeug auch für Kunden in den USA am Abend und in der Nacht arbeiten müsse und deshalb auch nicht regelmäßig nach Z zurückkehre, dass der Berufungswerber über eine unbeschränkte Niederlassungsbewilligung in der Schweiz verfüge und er deshalb auch von der Schweizer Fremdenpolizei überprüft worden sei und dass aus all diesen Überlegungen für die Jahre 1997 bis 2001 keine Steuerpflicht in Österreich gegeben sei.

Das Finanzamt übermittelte dem Berufungswerber ein weiteres Ergänzungersuchen (vgl. Schreiben vom 3. Oktober 2002) mit folgendem Inhalt:

"In der Beantwortung des Vorhaltes vom 9. Aug. 02 geben Sie an, dass Sie in den Vorjahren den Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz hatten. Spätestens mit der Verehelichung und der Geburt des ersten Kindes im Jahr 1993 geht das Finanzamt Bg vom Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich aus. Bei der Entfernung Arbeitsort - Wohnort (W - Z) ist es absolut unüblich einen zweiten Wohnsitz in der Schweiz, nur ca. 12 km entfernt vom Wohnort Z zu begründen. Dies dürfte lediglich aus steuerschonenden Überlegungen heraus vorgebracht worden sein. Daher geht das Finanzamt Bg davon aus, dass Sie regelmäßig von Ihrem Familienwohnsitz in Z zu Ihrem Arbeitsort in W pendeln und daher als Grenzgänger in Österreich der Besteuerung zu unterziehen sind. Aufgrund der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Sachverhalten, die vom Finanzamt wegen des Auslandsbezuges nicht ausreichend überprüft werden können, werden Sie gebeten, die folgenden Unterlagen einzureichen. Weiters wäre aufgrund Ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht von Ihnen einwandfrei nachzuweisen, dass Sie nicht als Grenzgänger von Z nach W pendeln. Sie werden ersucht, eine Kopie Ihres Mietvertrages der Wohnung in Y nachzureichen, aus dem die Größe und die Ausstattung der Wohnung ersichtlich ist. Weiters benötigen wir die bankmäßigen Nachweise über die Mietzahlungen für die Wohnung ab dem Jahr 1992. Reichen Sie bitte die Betriebskostenabrechnungen der Wohnung (Wasser, Strom, Müll, Gas) ebenfalls ab dem Jahr 1992 nach. Des Weiteren benötigen wir die Rundfunkkostenabrechnung der Schweizer Wohnung, sowie die Telefonkostenabrechnungen mit einer Aufgliederung der Gespräche ebenfalls ab dem Jahr 1992. Abschließend benötigen wir noch die Arbeitszeitaufzeichnungen aus denen Ihre tatsächliche Anwesenheit in der Firma ersichtlich ist."

Eine schriftliche Beantwortung des Ergänzungersuchens des Finanzamtes Bg vom 3. Oktober 2002 erfolgte nicht; ebenso wenig wurden die in diesem Ergänzungersuchen angesprochenen Unterlagen vorgelegt.

In Rahmen von Telefonaten am 18. November 2002 und 19. November 2002 mit dem Finanzamt (vgl. die diesbezüglichen Aktenvermerke) führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Berufungswerber einen Wohnsitz in der Schweiz habe, dass dieser Wohnsitz die Wohnung eines Freundes sei, bei dem der Berufungswerber mehr oder weniger kostenlos wohnen dürfe, dass der Berufungswerber dem Freund dafür ab und zu bei Softwareproblemen geholfen habe, dass kein Mietvertrag abgeschlossen worden sei, dass keine Miete und keine Betriebskosten gezahlt worden seien, dass es in der Ehe des Berufungswerbers gleich zu Beginn des Bezugs des neuen Hauses in Z zu Eheproblemen gekommen sei, dass der Berufungswerber deshalb auch nicht mehr nach Hause gekommen sei, dass sich das Bemühen zur Bewältigung

der Ehekrise mit einem Schreiben einer Sozialinstitution (I) nachgewiesen werden könne und dass eine Steuerpflicht in Österreich erst ab Beginn des Jahres 2002 gegeben sei.

Das Finanzamt schätzte anhand der Steuerrechnung der Gemeinde Y für das Jahr 2001 die Höhe der Schweizer Einkünfte des Berufungswerbers und erließ am 26. November 2002 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 2001. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Schweizer Einkünfte des Berufungswerbers in Österreich steuerpflichtig seien und dass der Berufungswerber bedingt vorsätzlich seine Schweizer Einkünfte der österreichischen Besteuerung entzogen habe. Auf die diesbezügliche umfangreiche Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen.

Im Rahmen einer Besprechung am 4. Dezember 2002 mit Vertretern des Finanzamtes legte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers folgende Unterlagen vor:

- Rechnung der ST vom 9.6.1995 über 13,40 SFr bezahlt am 6.6.1995 in Ax
- Rechnung der ST vom 18.7.1996 über 13,40 SFr bezahlt am 19.8.1996 in SM
- Rechnung der ST vom 18.9.1997 über 13,40 SFr bezahlt am 29.9.1997 in SM
- Rechnung der SI für Radio- und Fernsehempfangsgebühren Bi AG vom 13.10.1998 über 40,20 SFr bezahlt am 26.10.1998 in SM
- Rechnung der SI für Radio- und Fernsehempfangsgebühren Bi AG vom 13.10.1999 über 40,20 SFr bezahlt am 9.11.1999 in SM
- Rechnung der SI für Radio- und Fernsehempfangsgebühren Bi AG vom 14.1.2000 über 40,50 SFr bezahlt am 29.2.2000 in SM
- Prämienrechnung der S mr V für die Zeitperiode 1.2.1995 bis 31.1.1996 über 140,00 SFr bezahlt am 19.12.1994 in SM
- Prämienrechnung der S mr V für die Zeitperiode 1.2.1996 bis 31.1.1997 über 145,20 SFr bezahlt am 3.1.1996 in SM
- Prämienrechnung der S mr V für die Zeitperiode 1.2.1997 bis 31.1.1998 über 145,20 SFr bezahlt am 22.1.1997 in SM
- Prämienrechnung der S mr V für die Zeitperiode 1.2.1998 bis 31.1.1999 über 145,20 SFr bezahlt am 26.1.1998 in SM
- Prämienrechnung der S mr V für die Zeitperiode 1.2.2000 bis 31.1.2001 über 145,20 SFr bezahlt am 27.1.2000 in SM

- Prämienrechnung der S mr V für die Zeitperiode 1.2.2001 bis 31.1.2002 über 130,70 SFr bezahlt am 30.1.2001 in SM
- Rechnung von E AG, G, vom 19.6.1998 über 52,00 SFr, bezahlt in Ax
- Einzahlungsschein betreffend Arztrechnung in Höhe von 98,25 SFr, Dr. med. N, W, bezahlt am 30.4.1998 in SM
- Rechnung von Dr. med. N, Wn, vom 31.8.1996 über 92,00 SFr, bezahlt am 13.9.1996 in Ax
- Einzahlungsschein betreffend Arztrechnung in Höhe von 132,85 SFr, Dr. med. N, W, bezahlt am 27.6.2000 in SM
- Einzahlungsschein betreffend Arztrechnung in Höhe von 102,75 SFr, Dr. med. N, Wn, bezahlt am 29.5.2001 in L
- Einzahlungsschein betreffend Arztrechnung in Höhe von 43,50 SFr, Dr. med. N, W, bezahlt am 1.6.1999 in SM
- Einzahlungsschein betreffend Arztrechnung in Höhe von 116,50 SFr, Dr. med. N, W, bezahlt am 6.10.1999 in SM
- Rechnung von Dr. med. N, W, vom 16.6.1998 über 170,90 SFr
- Rechnung der Gemeinde Y vom 31.10.1997 über 110,00 SFr betreffend Erteilung Niederlassung bis 1.11.2000, bezahlt am 18.11.1997 in SM
- Rechnung der Gemeinde Y vom 2.7.1998 über 8,90 SFr betreffend Wohnsitzbescheinigung, bezahlt am 13.7.1998 in Ax
- Rechnung der Gemeinde Y vom 25.1.1996 über 10,00 SFr betreffend Wohnsitzbescheinigung, bezahlt am 5.2.1996 in Ax
- Bestätigung von Hr B, Haus zur SA, CH-2 Yx, vom 20.11.2001 mit folgendem Inhalt:
"Hiermit bestätige ich, dass ich R X (ab November 1994) in meinem Haus kostenlos eine Unterkunft zur Verfügung gestellt habe. Als Gegenleistung betreute mir Herr X die PCs und unterstützte mich bei allen EDV-Problemen."
- E-Mail von der Ro Bn, Tn AG, CH-3 Hn, vom 20.6.2000 betreffend Stellenangebot
- Schreiben vom I, Bs Bg, vom 26.9.2002 mit folgendem Inhalt: *"Sehr geehrte Frau X, sehr geehrter Herr X, auf Ihre Anfrage kann ich Ihnen bestätigen, dass Sie am I Bg vom 10.8.2000 bis 18.9.2000 insgesamt 3 Eheberatungen in Anspruch genommen haben."*

Mit Berufung vom 23. Dezember 2002 wandte sich der steuerliche Vertreter des Berufungs-
werbers gegen die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2001 vom 26. November 2002 und
führte dazu Folgendes aus:

"Zum Schweizer Wohnsitz nur aus steuerlichen Überlegungen:

Herr X hat seine Ausbildung seit dem Jahre 1986 in der Schweiz absolviert und war während des Studiums in Gs (bei Bh) wohnhaft. Nach Beendigung seines Studiums ist er privat und beruflich in der Schweiz geblieben. Zuerst war Herr X in Gn (im Raum C) wohnhaft und tätig. In der Branche, in der er tätig ist (Spezialsoftware), waren und sind in Lx die besten Berufschancen gegeben. Zur Zeit der Heirat fand Herr X in Lx einen geeigneten Arbeitsplatz. Er wohnte damals in Hn am Se, während seine Frau in Z wohnte. Diese Konstellation war zwar privat nicht angenehm, beruflich jedoch insofern notwendig, als sich damals außerhalb Lxs keine geeigneten Stellenangebote ergeben haben. Die Kontakte zu seiner Gattin beschränkten sich auf das Wochenende. Dies galt auch noch nach der Geburt des ersten Kindes. Die familiäre Beziehung gestaltete sich somit von Anfang an anders, als dies dem von der Behörde herangezogenen Familienbild entspricht. Allerdings versuchte Herr X seither einen Arbeitsplatz zu finden, der näher an der österreichischen Grenze gelegen ist, um zumindest hin und wieder auch während der Woche zur Familie zurückkehren zu können. Die Suche war nicht sehr einfach, weil nur sehr wenige Firmen Sw-Spezialisten mit der Ausbildung, die Herr X absolviert hat, suchen. Schließlich fand er eine solche Stelle in W. Im Zuge dessen ergab sich die Möglichkeit bei einem Bekannten des Vaters von Herrn X in Yx quasi kostenlos zu wohnen. Er musste ihm allerdings im Gegenzug dafür die EDV-Anlage seines Unternehmens betreuen. Hinzuweisen ist noch, dass Voraussetzung bei allen Stellengesuchen immer eine Niederlassungsbewilligung in der Schweiz war bzw. ist. Die Aufgabe des Schweizer Wohnsitzes hätte die Position des Herrn X am Schweizer Arbeitsmarkt erheblich eingeschränkt. Zudem war es für ihn nach der langen Phase einer Wochenend-Ehe auch aus privater Sicht erwünscht, einen weiteren Wohnsitz zu haben. Wie im folgenden noch ausgeführt wird, stellten sich auch in der Ehe Probleme ein, die ein arbeitstägliches Heimkehren an den Familienwohnsitz auch aus privater Motivation ausschlossen.

Wie in unserer ersten Vorhaltbeantwortung bereits erwähnt, hatte Herr X damit früher eindeutig seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz. Darüber hinaus hatte er einige Jahre nicht einmal einen Wohnsitz in Österreich.

Wenn also die Behörde von der Begründung eines zweiten Wohnsitzes spricht, kann damit nur der österreichische gemeint sein. Denn schließlich hat der Schweizer Wohnsitz seit 1986 bestanden, also zu Zeiten als Herr X in Österreich keinen Wohnsitz hatte.

Ergänzend dazu möchten wir einen Punkt vorbringen, den wir bereits telefonisch und in der Besprechung angedeutet haben: Nach Begründen des österreichischen Wohnsitzes sind in der

Ehe des Herrn X emotionale Probleme aufgetreten, welche die mehrmalige Intervention einer Eheberatung notwendig gemacht haben. Schon aus diesem Grund wollte er nicht jeden Abend nach Z fahren. Weiters hat er sich zu diesem Zeitpunkt auch nachweislich für eine Arbeitsstelle in Lx beworben. Entsprechende Nachweise haben wir der Behörde vorgelegt. Damit ist uE ein unregelmäßiges Heimkehren an den Familienwohnsitz ebenso belegt wie dies die vom Finanzamt geforderten Kostennachweise tun würden, wenn Herr X nicht unentgeltlich gewohnt hätte.

Zum Argument der Behörde, dass dies als reine Schutzbehauptung und dritte Argumentationslinie zu sehen sei, möchten wir folgendes vorbringen: Wie die Behörde durch ihr Vorgehen bewiesen hat, nützen ihr Aussagen oder Vorbringen nichts, wenn nicht entsprechende Beweise von Dritten mitgeliefert werden: Aus diesem Grund hat Herr X nach Ergehen des ersten Vorhaltes eine Bestätigung des beratenden Institutes angefordert. Da diese Bestätigung vom beratenden Institut erst Ende September zugesandt wurde, konnte sie unserem Schreiben vom 12.9.2002 nicht beigelegt werden. Ob es sich dabei um das erste Argument oder das dritte handelt, dürfte wohl für die Entscheidung der Behörde nur insoweit relevant sein, als dass damit belegt ist, dass Herr X mehrere Argumente auf seiner Seite hat.

Zur erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten:

Die Mitwirkungspflicht besagt, dass der Steuerpflichtige an der Ermittlung des Sachverhaltes mitwirken muss; da bei Auslandssachverhalten die Behörde in ihrer eigenen Ermittlungsmöglichkeit eingeschränkt ist, wird dem Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht zugemutet. Allerdings bedeutet dies nicht, dass ein Nichtvorhandensein von Beweismitteln dem Steuerpflichtigen anzulasten ist. Lebenssachverhalte, die nicht beweisbar sind, können nicht lediglich mit dem Argument der erhöhten Mitwirkungspflicht dem Steuerpflichtigen angelastet werden. Weder die Mitwirkungspflicht noch die erhöhte Mitwirkungspflicht sind Fragen der Beweislast (Ritz, BAO, § 115, Tz 9ff, Stoll, BAO, 1562). Es handelt sich um eine Beweismittelbeschaffungspflicht. Nur wenn der Steuerpflichtige Beweismittel, deren Beschaffung und Beibringung ihm zumutbar und möglich ist, nicht bringt, trifft ihn die Beweislast. Der vom Finanzamt geforderte Negativbeweis ("Weisen Sie nach, dass sie nicht pendeln.") lässt sich jedoch nicht erbringen. Auch die von der Behörde angeführten Unterlagen sind kein Beweis für den tatsächlichen Aufenthalt in der Schweiz, sondern lediglich Beweis für das In-Kauf-Nehmen von Miet- und ähnlichen Kosten. Andererseits müsste die Behörde wiederum belegen, dass der Steuerpflichtige an jedem Arbeitstag nach Österreich zurückgekehrt ist. Für diese Frage würde auch die erhöhte Mitwirkungspflicht nicht bestehen, da das Nächtigen in Österreich kein Auslandssachverhalt ist. Damit liegt in der Frage des Art 15 Abs 4 DBA Österreich-Schweiz auch kein ausschließlicher Auslandssachverhalt vor.

Zur Grenzgängereigenschaft:

Was uns jedoch in den Schriftsätze grundsätzlich fehlt, ist eine Begründung für die Steuerpflicht anhand einer Überprüfung der gesetzlichen Kriterien: Das einzige was die Behörde lang und breit annimmt ist das Vorhandensein eines österreichischen Wohnsitzes. Nicht einmal dieser wird begründet, sondern einfach angenommen. Selbst wenn ab Fertigstellung des Hauses ein Wohnsitz vorhanden gewesen sein sollte, bedeutet dass noch lange nicht, dass Herr X deshalb in Österreich tatsächlich zu besteuern ist. Da seine Einkünfte aus nicht-selbständiger Tätigkeit aus der Schweiz stammen, gilt gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz der Grundsatz, dass diese Einkünfte im Tätigkeitsstaat zu besteuern sind, und dass der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte freistellt. Damit wäre Einkommensteuer ausschließlich in der Schweiz zu bezahlen, Österreich würde die Einkünfte aus der Steuerpflicht ausnehmen. Von diesem Grundsatz gibt es eine Ausnahme. Diese Ausnahme erfordert das Erfüllen dreier Kriterien: einen Wohnort in der Nähe der Grenze, einen Arbeitsort in der Nähe der Grenze und dass der Steuerpflichtige sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt. Keine dieser drei Voraussetzungen wurde vom Finanzamt begründet. Da es sich bei dieser Bestimmung auch um keine Begünstigungs-, sondern um eine Verschlechterungsbestimmung handelt, liegt dem Grundsatz nach auch keine erhöhte Mitwirkungspflicht beim Steuerpflichtigen.

Die Frage des üblicherweise arbeitstäglichen Zurückkehrens ist bereits in der theoretischen Gesetzesauslegung nicht einfach. Hier hat die Verwaltungspraxis deshalb die 45-Tage-Regel eingeführt (ca. ein Tag pro Arbeitswoche). In der Praxis stellt sich zudem die Problematik, dass für einen Beweis wohl eine lückenlose Dokumentation der Übernachtungen nötig wäre, was - wie oben erwähnt - nicht möglich ist. Andererseits müsste die Behörde wiederum belegen, dass der Steuerpflichtige an jedem Arbeitstag nach Österreich zurückgekehrt ist. Für diese Frage würde auch die erhöhte Mitwirkungspflicht nicht bestehen, da das Nächtigen in Österreich kein Auslandssachverhalt ist.

Besonders erwähnt hat die Behörde in ihrer Begründung, dass ihr nicht bekannt ist, wie das "Üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin Begeben" im Rahmen des DBA mit der Schweiz zu überprüfen ist. Hier sei der Behörde nur zum DBA Deutschland bekannt, wie vorzugehen sei. Dazu gibt es jedoch Aussagen der FLD Vorarlberg, diverse Anfragebeantwortungen des BMF, die auch in Fachzeitschriften veröffentlicht wurden, eine Praxis, die in Abwandlung von der 45-Tage-Regel (ein Tag pro Arbeitswoche) bei Halbtags- oder anderen Teilzeitarbeitskräften als so genannte 20%-Richtlinie bekannt ist (bei Ganztagsbeschäftigten stellen ein Tag pro 5 Arbeitstage ebenfalls 20% dar). All dies wurde auch im Rahmen einer Tagung, die sich unter anderem speziell mit der Besteuerung von Dienstnehmern im Bereich des DBA Österreich-Schweiz beschäftigt hat, von Hofrat Dr. Tu von der Finanzlandesdirektion Vorarlberg so dargestellt. Am Podium saßen unter anderem Ministerialrat Dr. Loukota vom österreichischen

Bundesministerium für Finanzen und Herr Andreas KB von der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Unter den Zuhörern waren etliche Finanzbeamte aus Vorarlberg und Tirol. Die Veranstaltung hat übrigens in Bg stattgefunden.

Eine Anfragebeantwortung der FLD Vorarlberg (854-6/97), die aufgrund einer Anfrage unserer Kanzlei ergangen ist, bestätigt, dass die zum DBA Deutschland getroffenen Aussagen auch auf das DBA Liechtenstein anzuwenden sind. Unter anderem wird dort aber auch ausgeführt: Wenn also im Anfragefall Übernachtungen des im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht nur ausnahmsweise am Schweizer Arbeitsort erfolgen, dann geht die Grenzgängereigenschaft verloren. Dazu gibt es auch ein Urteil des BFH vom 16.3.1994 (SWI 1994, 340) zum DBA Deutschland-Schweiz, der 30 Tage als die Grenzgängereigenschaft nicht beeinträchtigend ansieht und für den "sich die 45-Tage-Regelung noch im Rahmen einer zulässigen Auslegung halten dürfte". Es sieht 45 Tage aber somit als Obergrenze, die die Behörde verlangen kann, an. In der Anfragebeantwortung wird von der FLD weiters ausgeführt: Aufgabe des Steuerpflichtigen wird es sein, die Freistellungsvoraussetzungen (zB durch polizeiliche Meldung, Steuerbescheinigung etc.) glaubhaft zu machen.

Hinweisen möchten wir noch auf die Ansicht der FLD Vorarlberg vom 30.8.1985, 1098-2/1985, nach der die Grenzgängerbewilligung der stärkste Beleg für das üblicherweise arbeitstägliche Pendeln darstellt. Im Umkehrschluss stellt dann natürlich das Vorliegen einer unbeschränkten Niederlassungsbewilligung auch ein starkes Indiz für das mehrmalige Verbleiben in der Schweiz dar, zumal die Schweizer Fremdenpolizei die Voraussetzungen für das Vorliegen der C-Bewilligung ebenfalls überprüft. Weiters ist im Zuge dessen auch die Entfernung des Arbeitsortes von der Grenze zu überprüfen. In der Praxis gibt es zur Schweiz keine einheitliche Entfernungsregel, weil iSd FLD-Ansicht eine vorhandene Grenzgängerbewilligung unabhängig von der Entfernung zur Anwendung der Grenzgängerbesteuerung führt. Bei Herrn X liegt jedoch gerade keine Grenzgängerbewilligung vor.

Zur Vorgangsweise:

Am Telefon ist angeklungen, dass wir auf den ersten Vorhalt sehr wenig geantwortet hätten: Im ersten Vorhalt war angeführt, dass der Wohnsitz des Herrn X angeblich Y sei, obwohl der Gattin ein Einfamilienhaus in Z gehöre. Deshalb müsse davon ausgegangen werden, dass Herr X tatsächlich von Z in die Schweiz pendle. Im Zuge des Vorhaltsverfahrens wurde Herr X aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen und die Steuererklärungen seit 1997 auszufüllen. Stellung genommen haben wir auf eineinhalb Seiten. Wir haben auch Nachweise, die nicht angefordert waren, beigelegt. Im Zuge dessen haben wir höflich angefragt, ob im Sinne der Verwaltungökonomie ein Ausfüllen der Steuererklärungen unterbleiben könne. Da wir dazu keine gegenteilige Antwort erhielten, sind wir davon ausgegangen, dass auch aus Sicht der Finanzbehörde die Abgabe und Bearbeitung von Steuererklärungen erst sinnvoll ist, wenn die

Frage der Steuerpflicht geklärt ist.

Gerade um den Unwegsamkeiten von Schriftsätze aus dem Weg zu gehen, habe ich telefonisch ein Gespräch angeregt, bei dem offene Punkte gemeinsam besprochen hätten werden können. In der Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden wird nun versucht, uns ein Nicht-mitwirken-Wollen zu unterstellen. Am 11.11.2002 habe ich versucht Herrn Wa zu erreichen, der auf den Vorhalten als Unterzeichner und als einzige Ansprechperson ausgewiesen war. Es wurde mir mitgeteilt, dass er die ganze Woche ortsabwesend sei. Als ich nach einer Stellvertretung fragte, bekam ich die Antwort, dass diese derzeit nicht erreichbar sei. Daraufhin nahm ich am 12.11.2002 Kontakt auf, und fragte unter Angabe des Namens (Steuernummer war noch keine vergeben) und unter Verweis auf den zweiten Vorhalt und die dort gesetzte Frist nach, ob es möglich sei, die Frist insofern zu erstrecken, als ich gerne zuvor telefonisch Kontakt aufgenommen hätte. Geantwortet wurde mir, dass das kein Problem darstellen dürfte. Da das bisher im Umgang mit Ergänzungsersuchen üblich war, nahm ich es als glaubwürdige Antwort an. Am Montag, den 18.11.2002 (also am ersten Arbeitstag, an dem Herr Wa wieder im Amt war) nahm ich telefonisch Kontakt auf und fragte Herrn Wa an, ob es möglich wäre, dass ich mit den Unterlagen zu einem Gespräch vorbeikommen könnte. Er gab mir zu erkennen, dass er nicht die richtige Ansprechperson sei und dass ich mit Herrn Dr. Be Kontakt aufnehme müsse. Da ich Herrn Dr. Be an diesem Tag nicht mehr erreichte, erledigte ich dies am Vormittag des 19.11.2002. Auch Herrn Dr. Be fragte ich, ob es für ihn - da wir uns ja im Sachverhaltsermittlungsstadium befänden - nicht angenehmer sei, wenn wir uns zu einem Gespräch zusammensetzen würden, anstatt in diesem Verfahrensstadium ausschließlich Schriftsätze auszutauschen, bei denen zwischen Frage und Antwort immer wieder Zeit vergeht. Ein Gespräch wurde abgelehnt. Vereinbart wurde, dass wir bis Ende der Woche Zeit hätten, den Vorhalt schriftlich zu beantworten.

Weshalb die Behörde diese drei Tage nicht mehr zuwarten konnte, ist mir nicht erklärliech. Jedenfalls leitete sie noch am selben Tag ein Finanzstrafverfahren ein. Der Einleitungsbescheid wurde an Frau X am Donnerstag, den 21.11.2002 ausgehändigt. Nachdem ich telefonisch davon in Kenntnis gesetzt wurde, habe ich Herrn Dr. Be davon verständigt, dass ich gerne den Wortlaut des Einleitungsbescheides, der ja verfahrensrechtlich keine Kleinigkeit darstellt, zur Kenntnis nehmen möchte, bevor ich unser umfassendes Schreiben an das Finanzamt absende und bat ihn diesbezüglich um Verständnis. Am Freitag, den 22.11.2002 wurde der Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2002 zugestellt. Am Dienstag, den 26.11.2002 nahm ich betreffend des Vorladungstermines, der im Zuge des Einleitungsbescheides bekannt gegeben wurde, mit Frau BF Kontakt auf, und fragte, ob sie dabei auch das Abgabenverfahren behandeln werde. Sie deutete mir an, dass sie lediglich das Finanzstrafverfahren bearbeite und dass ich bezüglich des Abgabenverfahrens mit der

Veranlagungsabteilung Kontakt aufnehmen müsse. Als ich versuchte, Herrn Dr. Be nochmals zu erreichen, wurde ich mit Herrn Dr. BK verbunden. Ergebnis des Telefonates war, dass die Angelegenheit am 4.12.2002 besprochen werde.

Nichtsdestotrotz wurden Ende der besagten Woche Herrn X Einkommensteuerbescheide für 1995 bis 2001 mit einer umfangreichen fünfseitigen Begründung und ein Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2003, datiert auf den 26. und 27.11.2002 zugestellt. Dort wird unter anderem ausgeführt, dass wir signalisierten, an der Aufklärung des Sachverhaltes nicht mitzuwirken und uns nicht mehr gemeldet hätten. Ich weiß nun wirklich nicht, was für eine Ablauforganisation bei der Behörde vorherrscht. Offensichtlich ist dort die emotionale Motivation so groß, dass in diesem Fall alle anderen Arbeiten nebенächlich erscheinen und täglich nur auf Schriftstücke oder Anrufe von uns gewartet wird. Anders lässt es sich nicht erklären, dass Anrufe am 18.11.2002, 19.11.2002, ein Fax am 21.11.2002 und Anrufe am 26.11.2002 und 27.11.2002 als Nichts-von-sich-Hören-Lassen bezeichnet werden können. Ich nehme an, dass die Behörde nicht auch am Wochenende auf uns gewartet hat.

Übrigens wird Herr X auch jetzt noch für das Jahr 2001 von der Behörde im FinanzOnline-Dienst, nach dem ja nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen die Wirtschaftstreuhänder die von ihnen abzugebenden Steuererklärungen verwalten sollen, immer noch als "keine Erklärung abzugeben" geführt. Offensichtlich hat die Behörde hier doch die Verwaltungsökonomie vor Augen, auf die wir im ersten Schreiben verwiesen haben. Dennoch haben wir in allen Telefonaten angedeutet, dass auf die geringste Andeutung der Behörde hin natürlich sofort Steuererklärungen erstellt würden. In der Begründung zu den Bescheiden schreibt die Behörde nun, es wäre am 3.10.2002 nochmals ein Schreiben erfolgt mit der Aufforderung Steuererklärungen für die Jahre ab 1992 abzugeben. Auf diesen Tag datiert ist uns nur der zweite Vorhalt bekannt, in dem mit keiner Silbe auf Steuererklärungen hingewiesen wird.

Zur Schweizer Steuerbelastung:

Weiters möchten wir darauf hinweisen, dass Herr X bereits in der Schweiz seine Einkünfte versteuert hat. Sollte die Finanzbehörde der Auffassung sein, dass die Einkünfte in Österreich zu besteuern sind, so beantragen wir im Namen unseres Mandanten die Durchführung eines Verständigungsverfahrens.

Die Behörde unterstellt zwar in der Begründung der Einkommensteuerbescheide, Herr X habe sich einerseits in der Schweiz bereits erkundigt und dort andererseits die Auskunft erhalten, er bekäme keine Steuern zurück. Erstens hat Herr X sich dort nicht erkundigt und zweitens ist genau diese Frage, falls es zu einer österreichischen Besteuerung kommen sollte, Gegenstand eines Verständigungsverfahrens.

Zur Höhe der Schätzung:

Abgesehen davon, dass anhand der noch einzureichenden Steuererklärungen samt der Beilagen andere Einkünfte anzusetzen sind, möchten wir trotz voller Anerkennung der bei Schätzungen notwendigen Ungenauigkeiten doch darauf hinweisen, dass alleine durch den der Behörde an sich bekannten Grenzgängerkurs ganz andere Schwankungen im Einkommen liegen, als dies die Behörde angenommen hat.

Zur Frage der Verjährungsfrist bzw. des offensichtlich unterstellten Vorsatzes:

Bisher fehlt zur Frage der Verjährungsfrist jegliche Aussage. Aus den Bescheiden 1995 und 1996 schließen wir, dass die Behörde von hinterzogenen Abgaben ausgeht. Auch wenn die Behörde die Beurteilung, ob hinterzogene Abgaben vorliegen, ohne Bindung an ein Finanzstrafverfahren selbst treffen kann, muss sie dennoch nach den im Finanzstrafrecht geltenden Kriterien vorgehen. Insbesondere ist somit neben dem objektiven Merkmal einer Abgabenverkürzung (dazu bereits oben) auch das subjektive Merkmal des Vorsatzes zu prüfen. Dieser Vorsatz muss im Zeitpunkt der Tat vorgelegen haben. Ansonsten gilt die verlängerte Verjährungsfrist nicht. Aus den folgenden Ausführungen geht hervor, dass Herr X zum damaligen Zeitpunkt keineswegs einen Vorsatz gehabt hat.

Wie bereits einleitend ausgeführt hatte Herr X früher keinen Wohnsitz in Österreich. Er wohnte und arbeitete ausschließlich in der Schweiz. Zur Zeit als er seine spätere Gattin kennen lernte, wohnte und arbeitete er im Raum C. Dennoch zog er zu dieser Zeit nach Lx (also nicht in die Nähe seiner Gattin). Dies änderte sich auch nicht bei der Geburt des ersten Kindes. Die Ehe der Familie X war von Anbeginn an eine Wochenendbeziehung. In der Folge stellten sich auch in der Ehe Probleme ein, die ein arbeitstägliches Heimkehren an den Familienwohnsitz auch aus privater Motivation ausschlossen.

Im Einleitungsbescheid wird nun argumentiert, der Familienwohnsitz wäre nur 10 Minuten weiter als der Schweizer Wohnsitz. Selbst wenn dem so wäre, wäre das unerheblich.

Entscheidend wäre nicht der Grund, weswegen Herr X nicht an seinen Familienwohnsitz zurückkehren würde, sondern ausschließlich die Tatsache, dass er nicht zurückkehrt. Weiters ist bei den angewendeten Routenplanern nicht berücksichtigt, dass sowohl durch die Stadt G als auch an der Grenze einerseits Zeiten verloren gehen und dass andererseits auf den Schweizer Bundesstraßen, die durch kleinere Ortschaften führen, erheblich Zeit gewonnen werden kann. Weiters ist zu erwähnen, dass die von Herrn X tatsächlich verwendete Strecke von den Routenplanern nie vorgeschlagen wird. Dazu haben wir einen Ausdruck beigelegt, bei dem wir dem Routenplaner die Verbindungsstraße Yx - Sn vorgegeben haben. Wenn man die tatsächlich verwendete Strecke heranzieht und weiters berücksichtigt, dass die direkten Dorfverbindungsstraßen von Yx nach W erstens sehr gut ausgebaut und zweitens sehr wenig befahren sind, kommt man realistisch auf eine Zeit von ca. 20 Minuten. Im Gegensatz dazu muss man bei der Route nach Z einerseits durch die sehr stark befahrene Stadt G mit jeder

Menge Ampeln und einigen Stauzonen fahren und andererseits auch über das Zollamt, wo man erfahrungsgemäß auch größere Wartezeiten in Kauf nehmen muss. Auch auf der dann folgenden Strecke Höchst - Z ist der Verkehr oft nur sehr zähfließend. Diese Route ist damit nur sehr schwer unter 45 Minuten zu bewerkstelligen. Daher benötigt man für die Route W - Yx also im Durchschnitt etwa nur halb so lange wie für die Route W - Z.

Abgesehen von der Fahrtzeit ist aber der noch größere Vorteil der Route W - Yx die immense Kostenersparnis. Dadurch, dass die Entfernung ebenfalls nicht einmal halb so groß ist, ergibt sich bei 8 Fahrten pro Woche (Montag und Freitag nur je einmal gerechnet, da am Montag Morgen und am Freitag nach Dienst immer die Heimfahrt nach Z erfolgte, Dienstag bis Donnerstag 2 mal gerechnet) eine Kostenersparnis von ca. ATS 4.000,00 pro Monat.

Die Ausführung im Einleitungsbescheid, Herr X habe im Schreiben vom 9.8.2002 angegeben, er fahre nur am Wochenende und vielleicht noch einmal zusätzlich unter der Woche nach Hause, ist nicht richtig. Einerseits gab es am 9.8.2002 kein Schreiben von Herrn X an die Behörde, sondern ein Ergänzungsersuchen, das von der Behörde an Herrn X gesandt wurde. In der zugehörigen Vorhaltbeantwortung hat Herr X angegeben, dass er aus verschiedenen Gründen nicht regelmäßig an seinen österreichischen Wohnort zurückkehrt.

Bei der Glaubwürdigkeit verweist die Behörde weiters auf den jung verheirateten Vater, und unterstellt, dass es gerade bei einem solchen nicht glaubwürdig erscheint, dass er nicht jeden Abend nach Hause kehrt. Dabei übersieht die Behörde jedoch, dass Herr X gerade als jung verheirateter Vater von der Familie noch weiter weg gezogen ist (von C nach Lx). Erst später ist er wieder in die Nähe der Familie gezogen.

Schlussendlich geht die Behörde davon aus, dass Herr X den ausländischen Wohnsitz vorgetäuscht hätte, um der österreichischen Besteuerung zu entgehen. Dass dem nicht so ist, belegen die obigen Ausführungen. Herr X ist immer davon ausgegangen, dass seine Vorgangsweise rechtmäßig ist. Er hatte früher einen Wohnsitz in Lx, er verlegte diesen nach Yx und fuhr zwar hin und wieder auch während der Woche nach Hause, aber nicht so regelmäßig, dass er sich als Grenzgänger fühlte. Dies belegt ja auch sein sonstiges Verhalten. Schließlich hätte er sonst nicht über all die Jahre bei der Finanzbehörde auch um Differenzzahlung betreffend der Familienbeihilfe angesucht (was laut dem Telefonat vom 19.11.2002 ausschlaggebend für die Ermittlungen gewesen sei). Auch hätte er sich so verhalten, dass die Behörde selbst nicht so viele Daten erhalten hätte. Und hätte er wirklich einen Vorsatz gehabt, hätte er sicherlich eine umfangreiche Dokumentation über die von ihm in der Schweiz verbrachten Zeiten erstellt. Weiters hätte er auch im Zuge des Vorhaltsverfahrens andere Verfahrensschritte gesetzt. All das belegt, dass Herr X die ganze Zeit davon ausgegangen ist, dass er in Österreich nicht steuerpflichtig ist. Nur weil die Behörde nun argumentiert, sie kenne die 45-Tage-Regel nicht und Herr X sei in Österreich steuerpflichtig, auch

zu unterstellen, Herr X hätte von vornherein einen Vorsatz gehabt, ist unzulässig. Auch wenn die Behörde somit aufgrund ihrer Interpretation zu einem steuerlich anderen Ergebnis kommen sollte, fühlte sich Herr X niemals im Unrecht. Herrn X fehlte für den Vorsatz jedenfalls die Wissentlichkeit; ansonsten wäre zu prüfen, ob er mit seiner Auslegung einem Irrtum unterlegen ist. Zu berücksichtigen ist dabei sicherlich auch, dass die Grundregel aller von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ist, dass die Besteuerung in jenem Staat durchzuführen ist, in dem die Tätigkeit erfolgt. Das gilt auch mit der Schweiz. Lediglich eine Ausnahmeregel gesteht dem Ansässigkeitsstaat bei eindeutigen Grenzgängern wiederum das Besteuerungsrecht zu.

Auch in Zusammenhang mit der Frage des Vorsatzes müssen wir auf die Anfragebeantwortung der FLD Vorarlberg (854-6/97) verweisen: Dort wird von der FLD - wie erwähnt ausgeführt: "Aufgabe des Steuerpflichtigen wird es sein, die Freistellungsvoraussetzungen (zB durch polizeiliche Meldung, Steuerbescheinigung etc.) glaubhaft zu machen. Wenn nun die Behörde mit den von uns vorgelegten Nachweisen nicht zufrieden ist, und daraus eine Abgabepflicht begründen sollte, kann sie aber dennoch, da Herr X sich an die bisher vertretenen Regeln gehalten hat, nicht auch noch einen Vorsatz unterstellen.

Hauptargument in der Frage des Vorsatzes dürfte nach dem Aufbau der Bescheidbegründung der Anruf des Bekannten des Herrn X sein: Da dieser Anruf nicht als Vertreter des Herrn X erfolgte, kann ihm kein juristisches Gewicht beigemessen werden. Die Behörde versucht aber offensichtlich anzudeuten, dass Herr X durch die Beauftragung eines Dritten seinen Vorsatz offen gelegt habe. Dass dem nicht so ist, belegt die Tatsache, dass Herr X uns gegenüber nie in diese Richtung agierte. Weiters handelt es sich nicht um einen Bekannten des Herrn X, sondern um einen Bekannten seiner Gattin. Diese hat sich bei besagtem Bekannten, der früher Fa war, lediglich erkundigt, wie solche Finanzverfahren ablaufen. Der Bekannte hatte jedoch nie Einblick in den steuerlichen Sachverhalt und hatte auch keinerlei diesbezüglichen Kontakt mit Herrn X selbst. Mag sein, dass ein ehemaliger Fa in die Angelegenheit mehr hineininterpretiert hat als der Realität entspricht (ähnlich wie die Behörde). Keineswegs kann dieses Verhalten jedoch Herrn X zugerechnet werden.

Und übrigens: Selbst wenn Herr X zwischen dem ersten und dem zweiten Vorhalt den Entschluss gefasst hätte, eventuell vorzuschreibende Abgaben möglichst niedrig zu halten, begründet das keinen Vorsatz im geforderten Sinne. Denn der Vorsatz muss im Zeitpunkt der Tat vorliegen. Ein verspäteter Vorsatz wäre unbeachtlich.

Dass Herr X keinen Vorsatz hatte, belegt auch seine Reaktion auf den ersten Vorhalt. In der Vernehmung am 4.12.2002 wurde seitens der Behörde diesbezüglich erwähnt, Herrn X sei die Tragweite des Verfahrens offensichtlich nicht bewusst gewesen. Wenn ihm dies aber im Sommer 2002 nicht bewusst war, dann kann keineswegs zum Zeitpunkt einer eventuellen

Abgabenverkürzung ein Vorsatz vorgelegen sein. Auch hier gilt: Wenn Herr X den Vorsatz jetzt hätte, wäre dies keine Abgabenhinterziehung. Vorsatz muss - wie gesagt - zum Tatzeitpunkt gegeben sein.

Ein letztes Indiz für den Vorsatz war für die Behörde die polizeiliche Nichtmeldung: Wenn es Herrn X damit darum gegangen wäre, bei der Finanzbehörde nicht aktenkundig zu werden, hätte er keineswegs Anträge auf Ausgleich der Familienbeihilfe oder Eingaben betreffend den Einheitswert bei der Behörde selbst eingebracht. Die polizeiliche Nichtmeldung erfolgte ausschließlich hinsichtlich des Präsenzdienstes. Zum Zeitpunkt, zu dem Herr X nach Ansicht der Behörde meldepflichtig gewesen wäre, wäre bei einer Meldung automatisch eine Einberufung durch das Bundesheer erfolgt. Wäre es um das Nichtaufscheinen betreffend der Steuerpflicht gegangen, hätte Herr X sich eher polizeilich gemeldet, keinesfalls aber mehrere und jährliche Anbringen bei der Finanzbehörde selbst eingebracht.

Zur Aussetzung der Einhebung:

Abschließend beantragen wir die Aussetzung der Einhebung der vorgeschriebenen Beträge.

Zu den vorgelegten Unterlagen:

Einige Unterlagen wurden bereits anlässlich der Besprechung am 4.12.2002 überreicht. Diesem Schriftsatz haben wir die Steuererklärungen der Jahre 1995 bis 2001 beigelegt mit den jeweiligen Beilagen und dem Jahreslohnauweis. Weiters liegt bei ein vom Schweizer Arbeitgeber erstelltes Übersichtsblatt über die Bezüge seit 1995, aus dem insbesondere die sonstigen Bezüge ersichtlich sind. Zu den Sonderausgaben verweisen wir bezüglich der Kirchensteuer auf den bereits vorgelegten Schweizer Steuerbescheid, mit dem auch die Kirchensteuer miteingehoben wurde. Betreffend der Schweizer Krankenversicherung haben wir eine Aufstellung beigelegt und noch vorhandene Versicherungsbestätigungen, aus denen sich die in der Aufstellung ausgewiesenen Beträge ergeben.

Beigelegt haben wir weiters zwei Abwicklungsformulare betreffend der Ausgaben für Wohnraumschaffung ab 1996. Im Jahr 1995 hatte Frau X bereits eine private Krankenversicherung. Da wir lediglich die Bestätigung des Jahres 1997 ausfindig machen konnten, haben wir den dort ausgewiesenen Betrag auf ATS 5.000,00 abgerundet.

Betreffend des Pendlerpauschales möchten wir erwähnen, dass wir auf den uns zur Verfügung stehenden Routenplanern jeweils mehr als 40 km für die Strecke W - Z ausgewiesen bekamen (Twix Route 42,1 km; Microsoft Autoroute 41,3 km).

Am 4.12.2002 wurden seitens der Behörde noch einige Unterlagen angesprochen. Diesbezüglich haben wir eine Bestätigung des Schweizer Unterkunftgebers über Größe und Ausstattung der Wohnung beigelegt. Zu erwähnen ist weiters, dass auch die Schweizer Ausländerbehörde grundsätzlich Kontrollen bezüglich des Wohnsitzes anstellt. Konkret war diesbezüglich auch in Anwesenheit des Unterkunftgebers eine Nachschau betreffend der Wohnung und eine

Befragung durch das Amt für Ausländerfragen aus Tg am 25.10.1997, was Herr B ebenfalls bestätigt hat. Belege über Hausrat konnten wir leider nur wenige beilegen, weil die Wohnung einerseits möbliert ist und weil Herr X andererseits bei Bezug der Wohnung in Yx den Hausrat und andere Gegenstände aus seinem komplett bestehenden Haushalt in Lx mitgenommen hat. Insbesondere die angesprochenen Gegenstände, wie Besteck und ähnliche Dinge, hatte er ja bereits in drei verschiedenen Wohnungen in der Schweiz. Außerdem werden solche Belege in der Regel nicht über mehrere Jahre aufgewahrt.

Beim I existieren leider keine weiteren Protokolle. Laut Aussage des I werden solche nie angefertigt. Beigelegt haben wir jedoch eine Bestätigung eines von Frau X damals in der Angelegenheit einer möglichen Ehescheidung aufgesuchten Anwaltes.“

Mit Schreiben vom 29. Jänner 2003 wurde vom Finanzamt Bg der Antrag des Berufungswerbers auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens im Sinne des § 25 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen an das Bundesministerium für Finanzen weitergeleitet (vgl. dazu auch das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 11. November 2004, wonach "die Schweiz die Sache einer Prüfung unterziehen werde").

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 4. Februar 2003 gab das Finanzamt der Berufung insoweit teilweise statt, als es die Höhe der Einkünfte anhand der vorgelegten Einkommensteuerbescheide und Lohnausweise der Schweizer Arbeitgeberin des Berufungswerbers ermittelte. Begründend führte es dazu Folgendes aus:

"I. Erster Vorhalt:

Am 9.8.2002 wurde der Berufungswerber aufgrund einer telefonischen Anzeige aufgefordert, bis zum 13.9.2002 die beigefügten Steuererklärungen auszufüllen und zur Wohnsitzfrage Stellung zu nehmen. Zuvor hatte das Finanzamt anhand des Einheitswertaktes festgestellt, dass ein in der S-Straße 14 im Jahre 1996 errichtetes Eigenheim im Eigentum der Ehegattin des Berufungswerbers steht. Auf der im Einheitswertakt aufliegenden Kopie des Bauplanes war aber zu erkennen, dass der Berufungswerber als Bauherr angeführt ist und auch die baubehördlichen Schreiben der Gemeinde Z an beide Ehegatten adressiert sind. Ebenso hatte die Finanzbehörde, diesen Vorlagen folgend, die Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes an beide Ehegatten versandt. Weiter wurde anhand des Familienbeihilfenaktes festgestellt, dass der Berufungswerber in der Schweiz, in C und Hn, gearbeitet und in früheren Jahren Schweizer Wohnsitze angeführt hatte.

II. Antwort auf ersten Vorhalt:

Bereits vor der schriftlichen Beantwortung des Vorhaltes wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers beim Leiter der Veranlagungsleitstelle "die Lage" sondiert.

Mit Schreiben vom 12.9.2002 wurde darauf verwiesen, dass der Berufungswerber in der Vergangenheit auch seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz hatte und im Kalenderjahr an mehr als 45 Tagen nicht an seinen Wohnort (45-Tage-Regel) zurückkehre. Weiter wurde darin ausgeführt, dass der Berufungswerber im Ortsteil "Yx" der Gemeinde Y ansässig sei - ansässig im Sinne der Terminologie des Doppelbesteuerungsabkommens war der Berufungswerber wohl seit seiner Hochzeit in Österreich, was im späteren Verfahren auch nicht mehr bestritten wurde - und sein Arbeitsort in LN von dort nur halb so weit entfernt sei, wie von seinem Haus in Z. Dies entspricht nicht den Tatsachen, wie in der Folge noch dargetan wird. Der Berufungswerber betreue Kunden in USA und müsse deshalb bis in die Nachtstunden hinein arbeiten, weshalb er nicht regelmäßig an seinen Wohnort zurückkehre. Es wurde in der Folge auf die Niederlassungsbewilligung hingewiesen, und dass der Berufungswerber hinsichtlich seines Wohnsitzes in der Schweiz schon von der Fremdenpolizei überprüft worden sei. Die Abgabe von Steuererklärungen wurde aus diesen Gründen für entbehrlich gehalten.

III. Zweiter Vorhalt (3.10.2002) und die darauf folgenden Ereignisse:

Am 3.10.2002 wurde der Berufungswerber erneut aufgefordert, seine Ansicht, dass er in der Schweiz steuerpflichtig sei, ausführlich zu begründen und dementsprechende Beweismittel vorzulegen (bankmäßiger Nachweis für die Miete, Mietvertrag, Betriebskostenabrechnung, Rundfunk- und Telefonkostenabrechnung, Arbeitszeitaufzeichnungen usw.). Als Frist für die Beantwortung wurde der 15.11.2002 vorgemerkt. Am 6.11.2002 wurde ein Sachbearbeiter (Herr Nr., der aber laut Geschäftsverteilung nicht für den Akt zuständig war) des Finanzamtes Bg telefonisch in dieser Angelegenheit von einem ehemaligen Fm (Or Gd, von 9/83 bis 8/96 beim Finanzamt Bg beschäftigt, zuletzt als Gruppenleiter der Arbeitnehmerveranlagung tätig) angesprochen. Er erklärte, seine Gattin kenne die Gattin des Berufungswerbers, der bekannt war, dass er selbst einmal beim Finanzamt beschäftigt gewesen sei. Der Anrufer brachte zum Ausdruck, dass es dem Berufungswerber hauptsächlich um die Rückerstattung der in der Schweiz bezahlten Steuern gehe, wenn er nun in Österreich besteuert werde. Es wurde auch nach einer allfällig vorhandenen Anzeige oder einem Anzeiger gefragt. Weiter erkundigte er sich über die Vorgehensweise des Strafreferenten in solchen Fällen und ob noch eine Selbstanzeige möglich sei. Tags darauf, am 7.11.2002, telefonierte obig erwähnte Person mit dem Strafreferenten, Dr. BK, und erkundigte sich, ob einer eventuellen Selbstanzeige noch eine strafbefreiende Wirkung zukomme. Es wurde sogar ausdrücklich danach gefragt, ob das Wort "Selbstanzeige" auf dem Schriftstück stehen müsste. Dr. BK teilte ihm mit, dass er diesbezüglich eher großzügig verfare und der Berufungswerber solle umgehend den Sachverhalt offen legen, er werde dann die Sachlage beurteilen. Aus den Gesprächen der Herren Dr. BK und Herrn Nr. mit Herrn Or war klar erkennbar, dass dieser dem

Berufungswerber beratend (abschätziger Kommentar von Herrn Or zur Stellungnahme des Steuerberaters auf den ersten Vorhalt) zur Seite stand und ihm geraten hatte, wenigstens das Finanzstrafverfahren mit einer Selbstanzeige zu verhindern. Dass nun der offizielle steuerliche Vertreter versucht, diese telefonischen Kontakte als bedeutungslos hinzustellen, ist lediglich eine aus der Not heraus entstandene Verteidigungsstrategie. Wenn es dem Berufungswerber mit der Selbstanzeige nicht ernst gewesen wäre, hätte Herr Or wohl nicht auch noch den Strafreferenten kontaktiert. Der Termin (15.11.02) für die Beantwortung des zweiten Vorhaltes verstrich, abgesehen von ein paar telefonischen Versuchen, Herrn Wa zu erreichen, ungenutzt. Am 18.11.2002 meldete sich zur Überraschung des Finanzamtes wieder der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers beim Leiter der V-Leitstelle, Herrn Wa, und wollte die Angelegenheit im Rahmen eines Gespräches erledigen. In diesem Telefonat wurde Herrn Wa erklärt, der Berufungswerber habe für seine Wohnung in der Schweiz keine Miete bezahlt. Er habe bei einem Freund in Yx kostenlos wohnen dürfen und diesem als Gegenleistung seine EDV-Anlage betreut. Weiter wurde erstmals auf Eheprobleme des Berufungswerbers hingewiesen. Diesbezüglich gäbe es ein Schreiben einer Sozialinstitution über eine Eheberatung. Am 19.11.2002 telefonierte der Steuerberater des Berufungswerbers mit dem Leiter der Veranlagung, Dr. Be, und teilte ihm in etwa dasselbe mit wie tags zuvor Herrn Wa. Auf den Vorwurf von Dr. Be, dass die Argumentationslinie des Berufungswerbers einige Male gewechselt worden sei, erklärte der steuerliche Vertreter, dass sich anfänglich der Berufungswerber gescheut habe, seinem Steuerberater gleich von seinen Eheproblemen zu erzählen. Am 26.11.2002, 11 Tage nach Ablauf der Frist für die Beantwortung des am 3.10. verfassten Schreibens, ergingen schließlich die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 2001 im Schätzungswege, da der Berufungswerber bis dahin keine Steuererklärungen beigebracht hatte, wie dies verlangt worden war.

IV. Vorsprache des steuerlichen Vertreters am 4.12.2002 im Finanzamt Bg:

Am 4.12.2002 erschien Dr. J. Reiner als steuerlicher Vertreter des Berufungswerbers im Finanzamt Bg um zu den Vorwürfen in der Einleitung des Strafverfahrens Stellung zu nehmen. An der Besprechung nahmen seitens des Finanzamtes Dr. BK und Dr. Be teil. Im Zuge der Besprechung wurden zur Erhärtung des Vorbringens folgende Beweismittel vorgelegt:

- Bestätigung des I über 3 in der Zeit vom 10.8.00 bis 18.9.00 in Anspruch genommene Eheberatungen.*
- Eine E-mail, aus der hervorgeht, dass sich der Bw am 20.6.00 um eine Stelle in Hn bei seinem früheren Arbeitgeber, der Tn AG, beworben hat.*
- Eine Bestätigung von B Hr, dass er dem Berufungswerber seit November 1994 kostenlos eine Unterkunft zur Verfügung gestellt habe. Als Gegenleistung habe der Berufungswerber seine EDV-Anlage betreut*

- Rechnung der Gemeinde Y über eine Wohnsitzbescheinigung vom 25.1.96 über Sfr 10, eingezahlt auf dem Postamt in Ax am 5.2.96 (Montag).
 - Rechnung der Gemeinde Y über eine Wohnsitzbescheinigung vom 2.7.98 über Sfr 8,90, eingezahlt auf der Post in Ax am 13.7.1998 (Montag)
 - Rechnung der Gemeinde Y über Erteilung der Niederlassungsbewilligung vom 31.10.97 über Sfr 110,--, bezahlt am 19.11.97 (Mittwoch) in SM.
 - Rechnung von Dr. NF in W über ärztliche Leistung vom 16.6.98
 - Einzahlung einer Rechnung von Dr. NF über Sfr 116,5, eingezahlt auf der Post in SM am 6.10.99 (Mittwoch).
 - Einzahlung einer Rechnung von Dr. NF über Sfr 43,50, eingezahlt auf der Post in SM am 1.6.99 (Dienstag).
 - Einzahlung einer Rechnung von Dr. NF über Sfr 102,75, eingezahlt auf der Post in L /W am 29.5.2001 (Dienstag)
 - Einzahlung einer Rechnung von Dr. NF über Sfr 132,85, eingezahlt auf der Post in SM am 27.6.2000 (Dienstag)
 - Bezahlung einer Rechnung von Dr. NF über Sfr 92, eingezahlt auf der Post in Ax am 13.9.1996 (Freitag)
 - Bezahlung einer Rechnung von Dr. NF über Sfr 98,25, eingezahlt in SM am 30.4.98 (Donnerstag).
 - Bezahlung einer Rechnung von Dr. NF über Sfr 52, eingezahlt in Ax, Juli 1998, Datum nicht leserlich,
 - Überweisung an LM von Sfr 130,7, eingezahlt in SM am 30.1.2001 (Dienstag)
 - Überweisung an LM von Sfr 145,20, eingezahlt in SM am 27.1.2000 (Donnerstag)
 - Überweisung an LM von Sfr 145,20, eingezahlt in SM am 26.1.1998 (Montag)
 - Überweisung an LM von Sfr 145,20, eingezahlt in SM am 22.1.1997 (Mittwoch)
 - Überweisung an LM von Sfr 145,20, eingezahlt in Ax am 3.1.1996 (Mittwoch)
 - Überweisung an LM von Sfr 140, eingezahlt in SM am 19.12.1994 (Montag)
 - Überweisung der Rundfunkgebühr von Sfr 40,20, eingezahlt in SM am 28.10.96 (Montag)
 - Überweisung der Rundfunkgebühr von Sfr 40,20, eingezahlt in SM am 9.11.1999 (Dienstag)
 - Überweisung für Rundfunkgebühr, Sfr 13,40, eingezahlt in Ax am 6.6.1995 (Dienstag)
 - Überweisung für Rundfunkgebühr, Sfr 13,40, eingezahlt in SM am 19.9.1996 (Donnerstag)
 - Überweisung für Rundfunkgebühr, Sfr 13,40, eingezahlt in SM am 29.9.1997 (Montag)
 - Überweisung für Rundfunkgebühr, Sfr 40,50, eingezahlt in SM am 29.2.2000 (Dienstag)
- Der steuerliche Vertreter brachte vor, der Berufungswerber habe seit Beginn seiner beruflichen Tätigkeit in der Schweiz gearbeitet und sei vor seiner Anstellung in W bei G in Orten

tätig gewesen, die für eine tägliche Rückkehr zu weit entfernt waren (C - 76,7 km nach La und Hn - 121,8 km nach La). Aus diesem Grunde sei er von Beginn seiner Berufstätigkeit in der Schweiz steuerpflichtig gewesen. Selbst nach Antritt seiner Dienststelle in W sei er nur an den Wochenenden nach Hause gekommen, was schließlich zu den ehelichen Problemen im Jahre 2000 bzw. schon früher geführt habe. Der steuerliche Vertreter deutete an, dass der Besteuerungsanspruch Österreichs ab 2002 nicht bestritten werde, und dass der Berufungswerber sowieso vorgehabt habe, in näherer Zukunft in Österreich "selbstständig" zu werden. Es wurde ein Rechtsmittel angekündigt.

V. Berufung vom 23.12.2002:>

Am 23.12.2002 wurde gegen die Steuerbescheide der Jahre 1995 bis 2001 vom 26./27. und 29.11.2002 berufen und die Einleitung eines Verständigungsverfahrens beantragt.

In der Berufung wurde vorgebracht:

1.) Die Aufgabe des Schweizer Wohnsitzes hätte die Position des Berufungswerbers bei Stellengesuchen auf dem Schweizer Arbeitsmarkt erheblich beschränkt und es sei nach der langen Phase einer Wochenend-Ehe für den Berufungswerber privat wünschenswert gewesen, weiterhin einen Wohnsitz in der Schweiz zu haben. Nach dem Bezug des Einfamilienhauses in Z hätten sich auch tatsächlich Eheprobleme eingestellt, worauf der Berufungswerber seinen Wohnsitz in der Schweiz während der Woche beibehalten habe und nur an den Wochenenden in sein neues Einfamilienhaus zu Ehegattin und Kindern heimgekehrt sei. Dokumentiert seien die Eheprobleme durch die Inanspruchnahme der Eheberatung des I im Jahre 2000, durch die Stellenbewerbung nach Hn vom 20.6.2000 und durch das Schreiben des RA Dr. Bc., in welchem er bestätigte, die Gattin des Berufungswerbers in Sachen Ehescheidung am 18.8.2000 beraten zu haben. Die Ehekrise solle nach Aussagen der Gattin bereits bis ins Jahr 1999 zurückgereicht haben.

2.) Bezüglich der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten wurde vorgebracht, dies bedeute nicht, dass ein Nichtvorhandensein von Beweismitteln dem Steuerpflichtigen anzulasten sei, und Lebenssachverhalte seien nun mal nicht beweisbar. Abgesehen davon sei das "Nächtigen" in Österreich kein Auslandssachverhalt, sodass diesbezüglich die erhöhte Mitwirkungspflicht nicht gegeben sei.

3.) Die Berufung rügte die Begründung der Erstbescheide dahingehend, dass keine Aussage zur Frage der Verjährungsfrist getroffen werde. Es könne lediglich aus den Bescheiden für die Jahre 1995/96 geschlossen werden, dass die Behörde von hinterzogenen Abgaben ausgehe. Bezüglich der subjektiven Tatseite wurde vorgebracht, dass die Familie X von Anbeginn an eine Wochenendbeziehung unterhalten habe. In der Folge hätten sich Eheprobleme eingestellt, die ein arbeitstägliches Heimkehren an den Familienwohnsitz auch aus privater Motivation ausgeschlossen hätte. Zur Bekräftigung dieses Standpunktes wurde vorgebracht,

die üblichen Routenplaner würden nicht berücksichtigen, dass für die Route über G - Autobahn - Z infolge des Stadtverkehrs und durch den Stau an der Grenze mehr Zeit benötigt werde als für die Fahrt durch kleinere Ortschaften nach Yx. Man benötige über die Dörfer von Yx nach W realistisch ca. 20 Minuten, wogegen man die Strecke nach Z in kaum weniger als 45 Minuten schaffe. Die Fahrtzeit nach Yx sei also halb so lang wie jene nach Z und daraus errechne sich eine monatliche Ersparnis an Kraftfahrzeugkosten von ATS 4.000.

Bezüglich der Glaubwürdigkeit - jung verheirateter Vater besucht seine Familie nur am Wochenende - weist der Berufungswerber darauf hin, dass er selbst nach der Heirat einen noch weiter entfernt gelegenen Arbeitsplatz angenommen habe (in Hn). Der Berufungswerber habe früher einen Wohnsitz in Lx (gemeint war offensichtlich Hn) gehabt und diesen in der Folge nach Yx verlegt. Er sei zwar hin und wieder unter der Woche nach Hause gefahren, aber nie so regelmäßig, dass er sich als Grenzgänger gefühlt habe.

4.) Bezüglich des Einschreitens eines ehemaligen Fm wird vorgebracht, dass dieser nicht mit dem Berufungswerber persönlich Kontakt aufgenommen habe und auch keinen Einblick in den steuerlichen Sachverhalt gehabt habe. Dass der Berufungswerber über seinen Bekannten keineswegs ein vorsätzliches Verhalten - Selbstanzeige - offen legen wollte, beweise die Tatsache, dass der Berufungswerber dem steuerlichen Vertreter gegenüber nie in diese Richtung agiert habe. Auch die polizeiliche Nichtanmeldung in Z sei kein Indiz für eine vorsätzliche Abgabenverkürzung, da der Berufungswerber dies allein zur Umgehung der Wehrpflicht in Österreich getan habe. Ebenso sei aus dem Umstand der Einreichung verschiedener Schriftstücke beim Finanzamt Bg (Familienbeihilfenstelle und Bewertungsstelle) erkennbar, dass der Berufungswerber ein gutes Gewissen gegenüber der Finanzbehörde hatte.

5.) Der Berufung wurden weitere Beweismittel (für Schweizer Wohnsitz) beigelegt:

- Überweisung der KV von Sfr 203,6 am 27.10.95 (Freitag) in SM
- Überweisung der KV von Sfr 819,7 am 7.1.97 (Dienstag) in Ax
- Überweisung der KV von Sfr 890,1 am 22.12.97 (Montag) in SM
- etliche weitere Vorschreibungen der KV, jedoch ohne Zahlungsnachweise
- ein Abwicklungsformular über einen Kredit von Sfr 41.000 mit Kreditnehmern "X R und Bb"
- ein Abwicklungsformular über einen Kredit von Sfr 230.065 mit der Kreditnehmerin "X Bb"
- Bescheinigung über eine KV bei der Wr.Städt. für Frau M.B. vom 14.1.98
- die Bestätigung von B Hr mit Originalunterschrift
- Beleg über den Kauf eines Radioweckers im Rp am 22.11.96 (12:03 Uhr, Freitag)
- Beleg über den Kauf eines Toastgerätes um Sfr 100 in Pn am Dienstag, den 7.11.95 um 1:37 Uhr (Pn liegt am Se, ca. 120 km von Z)
- Beleg über den Kauf eines Möbelstückes 80 mal 35 mal 124 cm um Sfr 115 am 26.10.96,

Samstag, in Ln (Ln liegt in der Nähe von An, ca. 20 km von Z, es wird nicht davon ausgegangen, dass der Berufungswerber an diesem Wochenende in Yx übernachtet hat.) Am 24.1.2003 fand eine neuerlich eine Besprechung mit dem Vertreter des Berufungswerbers im Finanzamt Bg in Gegenwart der Herren Dr. W. BK, R. Br und Dr. W. Be statt. Es wurden nach Einbringung der Berufung nochmals die gegenseitigen Standpunkte vorgetragen und versucht, eine einvernehmliche Lösung für die Streitfrage zu finden, was aber infolge der gegensätzlichen Meinungen nicht gelungen ist. Der steuerliche Vertreter legte zwecks Richtigstellung der Besteuerungsgrundlagen diverse Beweismittel vor.

VI. Begründung der Ansicht des Finanzamtes:

Zur Frage der verstärkten Mitwirkungspflicht des Berufungswerbers:

Die Rechtsprechung und Lehre leitet aus § 115 BAO in bestimmten Fällen eine verstärkte Mitwirkungspflicht des Abgabenpflichtigen ab. So soll die amtswegige Ermittlungspflicht in den Hintergrund treten, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Es ist in diesen Fällen von einer Beweismittelbeschaffungspflicht und einer Vorsorgepflicht die Rede. Der Berufungswerber meint nun, dass aufgrund des Wohnsitzes in Österreich die Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Inland hätten, und dem gemäß keine erhöhte Mitwirkungspflicht gegeben sei. Die Frage, ob der Berufungswerber tatsächlich in Yx gewohnt hat, ist wohl nicht von Österreich aus beweisbar. Das Vorbringen des Berufungswerbers, dass Lebenssachverhalte nicht beweisbar seien, ist nach ho Ansicht nicht richtig. Üblicherweise kann die Tatsache des Wohnens in der Schweiz anhand von Belegen (Mietvertrag, Zahlung von Betriebskosten, TV-Gebühren, Arzkosten, Auflistung der Telefonkosten) sehr wohl bewiesen werden. Aus dem Vorbringen des Berufungswerbers war zu erkennen, dass er über derartige Beweise nicht verfügte. Damit ist aber nur ausgesagt, dass sich der Berufungswerber im Beweisnotstand befindet und nicht, dass dies nicht beweisbar wäre. Darüber hinaus geht die Lehre und Rechtsprechung von einer verstärkten Mitwirkungspflicht aus, wenn ungewöhnliche Sachverhalte behauptet werden, und dass der behauptete Sachverhalt mehr - ein verheirateter Familienvater baut für sich und seine Familie ein neues Haus und behauptet, er habe sich in der Schweiz einen Zweitwohnsitz besorgt und sei in der Folge nur an den Wochenenden nach Hause gefahren, wobei die Fahrtzeit zum Zweitwohnsitz ungefähr gleich lang ist wie zu seiner Familie - als ungewöhnlich ist, dürfte wohl anhand dieser Begründung zu erkennen sein. Die verstärkte Mitwirkungspflicht des Berufungswerbers ist also sogar doppelt begründet.

Zu I. und IV.: Entfernung zwischen Arbeitsort und dem Schweizer und österreichischen Wohnort, Wohnung in der Schweiz:

Sowohl in der ersten Vorhaltbeantwortung wie auch in der Berufung wurde behauptet, die Fahrtstrecke vom Arbeitsplatz nach Yx sei nur halb so lang wie jene nach Z und in der

Berufung wurde vorgebracht, dass für die Strecke von W nach Yx nur ca. 20 Minuten Fahrtzeit benötigt würden, hingegen die Fahrt nach Z kaum unter 45 Minuten zu schaffen sei. Dazu ist zu aller erst einmal festzuhalten, dass im Vorbringen in der Berufung von W aus gerechnet wird und nicht vom Arbeitsort LAN, der nach ho Routenplanern noch 3,1 km weiter von W bzw. Yx entfernt ist. Der Routenplaner map24.de veranschlagt für diese 3,1 km, die durch Ortsgebiet mit Geschwindigkeitsbeschränkung von 50km/h führen, eine Fahrtzeit von 10 Minuten. Insofern geht die Berechnung einer eventuellen Ersparnis an Kraftfahrzeugkosten von ATS 4.000 im Monat von falschen Voraussetzungen aus. Es wird auch die Richtigkeit der angeführten Fahrtzeit von 22 Minuten für 22,8 km bezweifelt. Das hieße nämlich, dass auf dieser Route eine Durchschnittsgeschwindigkeit von knapp über 60 km/h erreichbar wäre. Tatsache ist aber, dass Schweizer Ortschaften innerorts meist Geschwindigkeitsbeschränkungen von 40 km/h (z.B. Tg) oder 50 km/h aufweisen. Abgesehen davon ist diese Strecke äußerst kurvenreich, geht teilweise durch Waldstücke, und wie in der Berufung ausgeführt, durch mehrere Ortschaften. Erwähnenswert ist zudem, dass Yx auf einer Seehöhe von ca. 800 m liegt und daher diese Strecke speziell im Winter, bei Nacht oder Nebel erhöhte Aufmerksamkeit von einem Autofahrer erfordert. Vom Finanzamt Bg wurden die Routenplaner "Map24.de", "Finaroute.ch", "easytour.dr-staedtler.de", "reiseplanung.de", Aral- und Falk-Routenplaner, "Shellgeostar.de", "Onstar.de", Vw-Routenplaner, "Viamichelin.com" und "premium.telemap.de" bezüglich der Berechnung der Entfernung und der Fahrtzeit zu Rate gezogen. Ergebnis war folgendes:

1.) Es gibt mehrere Möglichkeiten von WL nach Yx zu kommen:

- a) über W - Sr - Tg - Sn - Yx
- b) über W - Sr - RI - Sn - Yx (lt. Berufung)
- c) über W - Sr - RI - Wh - Yx
- d) über W - Sr - Wd - Wh - Yx
- e) über G - Si - RI - Sn - Yx
- f) über G - Autobahn - Rk - Yx

2.) Die Entfernungen für obige Routen von L nach Yx bewegen sich von 23,9 km bis 33 km (über Autobahn). Eine Testfahrt von Yx - Wh - Tg Sr - W nach L am 11.1.2003 ergab eine Entfernung von 27 km, welche mit den Angaben des Routenplaners Map24.de - 26,9 km - übereinstimmt.

3.) Die Fahrtzeiten werden von den Routenplanern mit 24 bis 59 min angegeben. Dabei gaben zwei Routenplaner für die Strecke über die Autobahn eine Fahrdauer von 27 bzw. 30 Minuten an. Die kürzeste Fahrtzeit fand der Routenplaner premium. telemap. de. Je nachdem, ob man eine schnelle oder mittlere Fahrt wollte, berechnete er 24 oder 26 Minuten für die Strecke L - RI - Yx. Allerdings benötigte dieser Routenplaner auch für die Strecke L - Z

(40,25 km) nur 26 bzw. 28 Minuten. Bei finaroute betrug die Fahrtzeit nach Yx 38,7 Minuten (Route über Sn Tg - W, im Prinzip die Route It Berufung nur mit dem Unterschied, dass nicht über RI gefahren wurde.). Für die Strecke Yx - Wh - Gb Et - G - L benötigt Map24 48 Minuten und easytour 39 Minuten, d.h., dass easytour generell - siehe Fahrtzeit nach Z - kürzere Fahrtzeiten angibt und easytour braucht für genau die gleiche Streckenführung, wie sie in der Berufung dargestellt worden (W - Sr - RI - Oe - Sn) ist, 46 Minuten für 27,7 km.

4.) Die Entfernung von W / L nach Z wurde zwischen 34,4 km und mit 38,4 km angegeben. Der Routenplaner finaroute.ch ist nur für Routen in der Schweiz eingerichtet. Die Fahrtzeit gibt Map24 mit 43 Minuten und easytour mit 28 oder 33 Minuten (schnelle oder kurze Strecke) an, wobei Map24 genauer sein dürfte, da bei diesem die Straße und Hausnummer eingegeben werden kann.

Aus diesen Recherchen zieht die Behörde folgenden Schluss, egal mit welchem Routenplaner gefahren wird, es ergibt sich für die Fahrt nach Yx "über die Dörfer" meist eine längere oder zumindest ähnlich lange Fahrtzeit wie für die Fahrt nach Z. Von all den Routenplanern kommen nur zwei für die Strecke nach Yx auf eine kürzere Fahrtzeit (Vw-Routenplaner ist 4 Minuten schneller, premium.telemap.de ist jeweils 2 Minuten schneller). Shellgeostar.de benötigt für die 28,2 km nach Yx genauso lange wie für die 35,8 km nach Z (nicht straßengenau!), nämlich unrealistische 29 Minuten. Alle anderen Routenplaner benötigen für die Fahrt über die "Dörfer" nach Yx länger als für die Fahrt nach Z. An Fahrtstrecke erspart man sich bei der Fahrt nach Yx ca. 12 km. Einzig über die Autobahn nach Yx wäre beim Routenplaner Map24.de eine Zeitersparnis von 6 Minuten und eine Wegersparnis von 7,3 km zu erreichen. Diese Route wird aber laut Vorbringen des Berufungswerbers nicht benutzt. Die in der Vorhaltbeantwortung und in der Berufung vorgebrachten Angaben und Berechnungen entsprechen aufgrund obiger Feststellungen nicht der Realität. Auch das Vorbringen in der Besprechung am 24.1.2003 im Finanzamt Bg, dass man auf dieser Strecke viel schneller fahren könne, ist nicht stichhaltig, da der weitaus überwiegende Teil der Strecke durch Geschwindigkeitsbegrenzungen von 50-60 km/h geregelt sind oder einfach aufgrund der Straßenführung gar nicht schneller gefahren werden kann. Ein Vergleich der Durchschnittsgeschwindigkeiten der Angaben des Berufungswerbers zeigt deren Ungleichgewicht auf. Nach seinen Berechnungen beträgt die Entfernung 22,8 (tatsächlich über 26 km) km und er will die Fahrt in 22 Minuten schaffen, das bedeutet bei 26 km, dass er eine durchgängige Geschwindigkeit von 70,9 km/h fahren müsste, was auf dieser Strecke, auf die Geschwindigkeitsbegrenzungen und Streckenbeschaffenheiten wurde schon verwiesen, unmöglich ist. Die Strecke nach Z beträgt ca. 39 km, wovon 26 km Autobahn sind. Die Firma NG AG liegt ca. 4 km von der nächsten Autobahnauffahrt G Kb/AI entfernt (siehe Zufahrtsplan auf der Homepage der Firma NG). Der Berufungswerber behauptet, die Fahrt sei nicht unter

45 Minuten zu bewältigen. Ginge man für die Autobahnstrecke von einer Durchschnittsgeschwindigkeit von 110 km/h aus (was ja nicht die zulässige Höchstgeschwindigkeit bedeutet), so blieben für die restlichen 13 km von den 45 Minuten noch 30,8 Fahrminuten übrig, was einer Durchschnittsgeschwindigkeit von 25,3 km/h entspräche. Bei einer Durchschnittsgeschwindigkeit von 120 km/h auf der Autobahn und 40 km/h für die Reststrecke errechnete sich eine Fahrtzeit nach Z von 32,5 Minuten. Der Routenplaner easy/our braucht für die Strecke 33 Minuten und für die Strecke von L - RI - Sn - Yx (das sind 27,7 km, die Strecke wie sie der Berufungswerber gefahren sein will) 46 Minuten, wobei gerade dieser Routenplaner - im übrigen auch Map24.de - die Strecke über Wh - Gb Et um 1,3 km kürzer angibt und auch 7 Minuten auf dieser Strecke schneller ist. Das bedeutet, dass der Berufungswerber bezüglich der Fahrtzeiten nur für seine Theorie sprechende Zweckbehauptungen aufstellt. Nicht nur, dass er bei seiner Fahrt nach Yx Streckenteile (von L nach W) auslässt, er behauptet auch noch Durchschnittsgeschwindigkeiten, der er nach Angabe des steuerlichen Vertreters nur durch Nichteinhaltung der Geschwindigkeitsbeschränkungen erreichen könnte.

Hinzu kommt, dass die monatliche Kostenersparnis offensichtlich anhand des Kilometergeldsatzes (ATS 4,9/km) berechnet wurde. Das amtliche Kilometergeld beinhaltet jedoch Kostenkomponenten, die unabhängig von der Nutzung entstehen (wie z.B. Abschreibung, Versicherung, Steuern) und dies führt, wie aus der vorgelegten Berechnung zu sehen ist, zu komplett verzerrten Ergebnissen, wobei wie schon dargetan wurde, auch die Prämissen für diese Berechnung falsch sind. Darüber hinaus verfügte der Berufungswerber in Yx über keinen Garagenplatz, sodass sein Pkw das ganze Jahr über Wind und Wetter ausgesetzt war, und auch die Abnutzung der Verschleißteile des Pkw's durch die gewählte Fahrtstrecke höher gewesen wäre, als für die Strecke nach Z. Von der erforderlichen zusätzlichen Winterausrüstung (800 m Seehöhe) ganz zu schweigen.

Insofern ist das im ersten Vorhalt vorgebrachte Argument, der Berufungswerber müsse bis in die Nachtstunden - zwecks Betreuung von US-Kunden - arbeiten, hinfällig, da hiermit wohl dokumentiert werden sollte, dass der Berufungswerber nach einem anstrengenden Arbeitstag bis in die Nachtstunden den langen Rückweg nach Z sparen wollte und in der Nähe des Arbeitsplatzes übernachte. Wie nun dargelegt, ist aber die Fahrt nach Yx nur dann unwesentlich kürzer, wenn er die Autobahn benützen würde, die ihn aber nach einer ca. 5 - 10-minütigen Weiterfahrt in sein Eigenheim bringen würde. Es ist wenig glaubhaft, dass der Berufungswerber ca. 10 Minuten vor Erreichen seines Familienwohnsitzes die Fahrt in einem abgelegenen Bergdorf unterbrochen und dort genächtigt hat. (Bildhaft auf Vorarlberg übertragen würde das bedeuten, dass ein Arbeitnehmer, der in Lu seinen Familienwohnsitz hat und in Fh arbeitet, seinen Nachhauseweg abbricht und in Oberbildstein übernachtet.) Die

Behauptungen des Berufungswerbers sind daher, egal ob man für die Strecke nun 30 Minuten oder 45 Minuten braucht, unglaublich und als reine Schutzbehauptungen zu werten. Der Frage der Entfernung und der Fahrtzeiten wurde hier ein breiter Raum gewidmet, da der Berufungswerber an die kürzere Strecke bzw. kürzere Fahrtzeit seine Argumentation von einer vermeintlichen Kostenersparnis geknüpft hat. Wie nun durch obige Ausführungen unschwer zu erkennen ist, hat der Berufungswerber auf der Strecke, wenn er über die Dörfer fährt, jedenfalls einen zeitmäßigen Nachteil gegenüber seinem üblichen Nachhauseweg. Somit dürfte aber auch klar sein, dass auf der kurvenreichen, bergauf und bergab und durch Dörfer führenden Strecke weder eine Ersparnis an Treibstoff noch an Verschleißteilen zu erreichen ist. Somit ist das Hauptargument des Berufungswerbers für die ungewöhnliche Ortswahl des Schweizer Wohnsitzes nicht nachvollziehbar. Im Zusammenhang mit der Erörterung der Entfernung zwischen W und Yx bzw. Z sind auch die beiden Wohnsitze einmal generell zu vergleichen. In Z wurde gemeinsam mit der Ehegattin ein Einfamilienhaus um ATS 3.300.000 (ohne Grundkosten und Einrichtung) im Jahre 1996 errichtet. Die Behörde geht wohl nicht fehl, wenn sie davon ausgeht, dass das Haus nach dem Willen und Geschmack beider Eheleute X errichtet und eingerichtet worden ist. Das familiäre, kulturelle und gesellschaftliche Leben der Familie X spielt sich in Österreich ab. Der Berufungswerber ist österreichischer Staatsbürger, seine Gattin wohnt und arbeitet in Österreich, die Kinder gehen in Österreich in die Schule. Das Haus wurde mit österreichischen Fördermitteln errichtet. Z liegt direkt am Bed, binnen weniger Minuten sind Geschäfte, Kino, Theater, Strandbad, Hallenbad, Eislaufplatz, Sportplatz, Banken, Post, Ärzte usw. zu erreichen. Demgegenüber wurde laut Vorbringen in der Berufung dem Berufungswerber in Yx, einem Ortsteil von Y, direkt an der Durchgangsstrasse, auf über 800 m Seehöhe gelegen, eine 40 qm große Kleinwohnung, bestehend aus 1 Wohn- und Schlafzimmer, 1 Bad, 1 Vorraum und 1 WC kostenlos, d.h. im Gegenzug für die Wartung und Betreuung der EDV-Anlage zur Verfügung gestellt. Hierbei drängt sich sogleich die Frage auf, wo der Berufungswerber täglich gegessen hat. Die Aufzählung der Zimmer lässt eine Küche mit Kühlschrank vermissen. Das "Haus zur SA" ist ein mehrstöckiges, älteres Gebäude, das wie bereits erwähnt, direkt an der Straße situiert ist. In Yx selbst gibt es nach ho Kenntnis keine Bank und auch kein eigenes Postamt und auch sonst keine Möglichkeiten für die Freizeitgestaltung (Sportplatz, Kino, Theater, Strandbad usw.). Herr B selbst verfügt für seine eigenen Pkw's lediglich über ein Flugdach, sodass davon ausgegangen werden kann, dass für den Berufungswerber bestenfalls ein Abstellplatz zur Verfügung stand. Die Wohnung war laut den Ausführungen komplett eingerichtet und möbliert. Der Berufungswerber kann weder die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen für diese Wohnung, noch die Bezahlung von Betriebskosten, wie Strom, Wasser, TV-Gebühren oder Telefongebühren nachweisen. D.h., dass die Unterkunft in der Schweiz einen weitaus

geringeren Standard auswies wie das Einfamilienhaus in Z und zudem in einem unattraktiven Ortsteil von Y liegt, für dessen Anfahrt der Berufungswerber viel mehr Aufmerksamkeit benötigt wie für eine Fahrt über die Autobahn nach Z .

In diesem Zusammenhang wird auch auf die Anfragebeantwortung der FLD GZ. 3193-6/96 vom 9.1.97 auf eine Anfrage von Dr. J. Reiner zur Klärung der Ansässigkeit verwiesen: "Ich gebe auch zu bedenken, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer verheirateten Person regelmäßig am Ort des Aufenthaltes ihrer Familie, gemeinsame Haushaltsführung vorausgesetzt, zu finden ist. doch klar für eine inländische Ansässigkeit seit dem Einzug in das Eigenheim der Ehegattin zu sprechen.... Es ging bei der Anfrage ebenfalls um eine kostenlose Unterkunft bei den Eltern des Abgabepflichtigen bei gleichzeitigem Bestand eines Einfamilienhauses am Familienwohnsitz in Österreich.

Auszug aus der SWI 1996, S. 234, Grenzorte (DBA Schweiz): Aus österr. Sicht werden alle Grenzorte noch als in Grenznähe gelegen anzusehen sein, die unter Berücksichtigung der modernen Verkehrsverhältnisse erlauben, unter Zugrundelegung einer vertretbaren Wegzeit den Arbeitsort täglich von der Wohnung anzufahren. Mit anderen Worten, wird am Arbeitsort keine Zweitwohnung (z.B. ein Untermietzimmer) unterhalten und findet daher tatsächlich üblicherweise eine arbeitstägliche Rückkehr zum österreichischen Wohnsitz statt, dann wird die Grenzgängereigenschaft zu bejahen sein (12.3.96) Hier ist speziell die Formulierung "am Arbeitsort" zu beachten, was nichts anderes bedeutet, dass objektive Gründe für die Begründung eines Zweitwohnsitzes gegeben sein müssten und nicht wie im vorliegenden Fall die Fahrtzeit zum Schweizer Zweitwohnsitz gar länger dauert als jene zum Familienwohnsitz in Österreich. Bereits in einem Verständigungsverfahren vom 7.12.1959 zwischen den Finanzämtern Bg und Fh, sowie den Steuerbehörden der Kantone Tr und G wurde zum Grenzgängerbegriff festgehalten: "wer in der Regel täglich vom Arbeitsort in den Wohnort zurückkehrt." Die Qualifikation des Grenzgängers soll erst abgesprochen werden, wenn die Übernachtungen am Arbeitsort nicht mehr vereinzelt vorkommen und durch objektive Gründe, z.B. Leistung von regelmäßigen Überstunden, verursacht werden. Diese Prämissen hat der Berufungswerber in seinem Fall in keiner Weise erfüllt. Seine behaupteten, regelmäßigen Übernachtungen in der Schweiz fanden nicht am Arbeitsort statt, wurden nicht durch objektive, betriebliche Gründe verursacht und konnten zudem durch keinerlei Kostenbeweise auch nur annähernd glaubhaft gemacht werden. Es kann dem Berufungswerber auch nicht unwidersprochen gefolgt werden, dass ein Lebenssachverhalt nicht beweisbar sei. Über eine Gesprächsaufstellung der privaten Telefonanschlüsse bzw. Mobiltelefone, über Mengenvergleiche bei der Brauchwasserabrechnung, sowie über eine Offenlegung sämtlicher Bankkonten unter Anschluss der Zahlungsbelege ließe sich doch mit einiger Sicherheit beweisen, dass der Berufungswerber wohl kaum überwiegend in Yx, wenn überhaupt je einmal

übernachtet hat. Abschließend sei noch ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.11.1991, 9111410041 zum Thema Wohnsitz zitiert: ...bedarf es daher nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten. Die Behörde bezweifelt entschieden, dass dem Berufungswerber im Vergleich zu seinem Einfamilienhaus in Z in Yx ein seinen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim, das er nicht einmal nach seinem Gutdünken eingerichtet hatte, geboten wurde.

Im Zuge des Verfahrens wurden vom Berufungswerber etliche Rechnungen und Belege, die seine Beziehungen zur Schweiz dokumentieren sollten, wie z.B. Arztrechnungen, Bezahlung von Rundfunkgebühren, - bei denen es sich im übrigen nicht, wie vorerst behauptet, um TV Gebühren handelt, und die höchstwahrscheinlich das Autoradio betreffen - Bezahlung einer Haustratversicherung, - diesbezüglich wäre noch die Originalpolizze zum Beweis dafür, was mit dieser Versicherung versichert wurde, vorzulegen - und einige andere Zahlungsbelege vorgelegt. Wenn schon behauptet wird, Lebenssachverhalte ließen sich nicht nachweisen, so ist an diesen insgesamt 27 Überweisungsbelegen über die Jahre 1994 bis 2001 - mehr wurden nicht vorgelegt, das heißt, dass dies alle noch verfügbaren Belege sind - doch auffallend, dass die Einzahlungen nur auf dem Postamt in Ax - das ist der Nachbarort des früheren Wohnortes La - und nur in SM - das ist der Ort, in dem die Autobahn auf der Heimfahrt nach Z üblicherweise verlassen wird - vorgenommen worden sind. Die Einzahlungen wurden überwiegend von Montag bis Donnerstag getätigt. Von den 2 Zahlungen entfallen nur zwei auf einen Freitag. Es gibt offensichtlich keine einzige Einzahlung im nahegelegenen Y, welches ein eigenes Postamt besitzt. Und von Yx, "Haus zur SA", sind es 2,6 km nach Y bis zur Post, während SM noch 5-6 km weiter entfernt ist, wobei man an der Yr Post vorbeifahren und einen Höhenunterschied von 300 - 400 m hinter sich bringen müsste. Auffällig ist auch, dass Rechnungen über Bestätigungen der Gemeinde Y (mit Kleinbeträgen von ca. Sfr 10,--) erstens mit der Post zugestellt und zweitens nicht in Y einbezahlt worden sind. Zu Denken gibt auch die Tatsache, dass offensichtlich nur ein Arzt (Dr. NF, prakt.Arzt) in W, direkt am Arbeitsort und nicht am behaupteten Schweizer Wohnort, konsultiert worden ist. Insgesamt stehen 6 Überweisungen mit Arztkonsultationen im Zusammenhang. Es ist wohl nicht üblich, sich einen Hausarzt zu wählen, der erst nach einer 40-minütigen Autofahrt zu erreichen ist. Auf Vorarlberg übertragen, würde das bedeuten, dass sich der Berufungswerber für seine Gattin und seine Kinder einen praktischen Arzt in Fh gesucht hätte. Und in Y gibt es laut Telefonbuch zwei praktische Ärzte. Diese Indizien betreffen zum Beispiel Lebenssachverhalte, die nach ho Ansicht klar belegen, dass der Berufungswerber nicht in Yx gewohnt hat. Und es kann davon

ausgegangen werden, dass der Berufungswerber nur die nach seiner Meinung für ihn günstigsten Belege vorgelegt hat. Gerade bezüglich dieses Punktes bestünde die Möglichkeit, über eine Offenlegung sämtlicher Kontoauszüge unter Beilage der Überweisungsbelege, Einzahlungen über das Postamt Y nachzuweisen.

Zur Glaubhaftigkeit des Vorbringens des Berufungswerbers:

Im Jahre 1996 wurde der Wohnbauförderungsstelle des Amtes der Vorarlberger Landesregierung eine von der NT AG (= Treuhandstelle der Arbeitgeberfirma des Berufungswerbers) ausgestellte Lohnbescheinigung vorgelegt, die für das Kalenderjahr 1996 einen monatlichen Verdienst von Sfr 5.397 brutto auswies. Beigelegt war dieser Bestätigung auf einer gesonderten Beilage die Berechnung des durchschnittlichen Monatsnettogehaltes in Höhe von ATS 37.957. Laut Auskunft der Wohnbauförderungsstelle (Herr LH) betrug im Jahre 1996 die maßgebliche Einkommensgrenze für eine mögliche Förderung bei einer vierköpfigen Familie ATS 46.000 im Monat, wobei ein allfälliges Karenzgeld hinsichtlich der Wohnbauförderung zum Einkommen hinzuzurechnen sei. In der im Jahre 2002 vorgelegten Steuererklärung ist ein Jahreslohnzettel des Arbeitgebers für das Jahr 1996 enthalten, indem ein Bruttobezug von Sfr 97.755 ausgewiesen ist. Weiter wird bestätigt, dass im Bruttolohn eine Wegvergütung von Sfr 15.600 enthalten sei. 97.755 dividiert durch 13 ergibt eine monatliche Bruttolohnsumme von Sfr 7.106. Bei der Wohnbauförderungsstelle wurde also die Wegvergütung von Sfr 15.600 verschwiegen. Unter Einrechnung dieser Beträge (Sfr 20.929 = ATS 174.757) hätte sich für den Berufungswerber ein durchschnittliches Monatseinkommen von ATS 49.230 errechnet, was für sich allein, ohne Zuzählung des Karenzgeldes der Gattin, die Gewährung eines Förderungsdarlehens ausgeschlossen hätte. Unter Einrechnung der Einkünfte der Ehegattin hätte sich gar ein Familieneinkommen von ATS 53.981 ergeben. Durch das Verschweigen von mehr als Sfr 1300 mtl. verringerte der Berufungswerber sein Familieneinkommen um ATS 11.075 auf somit ATS 42.906, womit er unter der schädlichen Grenze von ATS 46.000 lag. Diese Vorgangsweise erfüllte wohl den Straftatbestand des "Schweren Betruges" gemäß § 147 StGB:

Wer einen Betrug begeht, indem er zur Täuschung eine falsche oder verfälschte Urkunde, ein anderes solches Beweismittel oder ein unrichtiges Messgerät benutzt, ist mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren zu bestrafen.

S 146 StGB, Betrug:

Wer mit dem Vorsatz, durch das Verhalten des Getäuschten sich oder einen Dritten unrechtmäßig zu bereichern, jemanden durch Täuschung Ober Tatsachen zu einer Handlung, Dul dung oder Unterlassung verleitet, die diesen oder einen anderen am Vermögen schädigt, ist mit Freiheitsstrafe bis zu sechs Monaten oder mit Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen zu bestrafen.

Die Strafbarkeit dieses Deliktes ist verjährt, aber dieses Verhalten hat im vorliegenden Verfahren sehr wohl Auswirkungen auf die Glaubwürdigkeit des Vorbringens des Berufungswerbers. Die Behörde zieht daraus folgenden Schluss: Wenn dem Berufungswerber bereits die Zuzählung eines zinsbegünstigten Darlehens in Höhe von ATS 627.000 mit einem in Relation zur in Österreich verkürzten Steuer geringfügigen finanziellen Vorteil, die Begehung einer Straftat mit einer Strafandrohung von drei Jahren Freiheitsstrafe "wert" war, so darf die Behörde wohl mit Recht daraus den Schluss ziehen, dass dem Berufungswerber die Steuerersparnis von ca. ATS 1.500.000 in 7 Jahren einen größeren Einsatz an deliktischem Verhalten wert war. In obigem Fall ist gegenüber der Landesbehörde ein vorsätzliches Verhalten klar erkennbar. Der Berufungswerber informierte sich offensichtlich über die Einkommensgrenzen beim Landeswohnbaufonds. Er errechnete sich anhand seines Lohnzettels, dass sein Einkommen jenseits dieser Grenze liegt und handelte dementsprechend, indem er unter Einbindung seines Arbeitgebers von einer Treuhandfirma eine verminderte Lohnbestätigung ausstellen ließ, um mit dieser dann in den Genuss des Förderungsdarlehens zu gelangen. Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang auch, dass diese sogenannte Wegvergütung 1996 erstmalig auf dem Jahreslohnzettel der Firma aufscheint. D.h., diese Vergütung wurde gezielt "erfunden" um die verfälschte Lohnbestätigung zu rechtfertigen, oder fehlt gar diese Wegvergütung im Einkommen des Jahres 1995? Weiter wird in der Berufung vorgebracht, dass der Berufungswerber die Anmeldung bei der Gemeinde Z nicht aus steuerlichen Gründen unterlassen habe, sondern um sich der Wehrpflicht in Österreich zu entziehen. Diese Argumentation ist nicht stichhaltig. Der Berufungswerber hätte sich auch ohne Anmeldung bei der Meldebehörde beim Finanzamt Bg als Grenzgänger ab dem 1.1.2002 anmelden können. Die Tatsache, dass er dies unterlassen hat, lässt den Schluss zu, dass es wohl vorrangig um die Steuerersparnis gegangen ist und nicht um die als Grund vorgesetzte mögliche Wehrpflicht. Selbst wenn der Berufungswerber sich über das Besteuerungsrecht Österreichs im Ungewissen bzw. im Rechtsirrtum befunden hätte, so hat er es doch straflich unterlassen, sich beim Finanzamt zu erkundigen oder dessen Rechtsmeinung darüber einzuholen. Im übrigen entfällt dieser Entschuldigungsgrund mit den in dieser Begründung dargelegten Überlegungen der Behörde, da schließlich davon ausgegangen wird, dass der Berufungswerber an der angeführten Adresse nicht übernachtet - alle Indizien sprechen für diese Ansicht - hat. Diese beiden hier geschilderten Fakten zeigen deutlich, dass sich der Berufungswerber generell um seine Pflichten als österreichischer Staatsbürger (Steuerpflicht, Stellungspflicht) zu drücken versucht hat und auf der anderen Seite aber sehr wohl die sozialen Leistungen (Wohnbauförderung, Familienbeihilfe usw.) Österreichs, teils mit gefälschten Beweismitteln, in Anspruch genommen hat.

Vor diesem Hintergrund erscheint das Verhalten des Berufungswerbers gegenüber der

Finanzbehörde in einem ganz anderen Licht. Er hat sich weitab von seinem Arbeitsort eine Person gesucht, die ihm auf dem Papier zu einem Schweizer Scheinwohnsitz verhelfen sollte um sich die Differenz zwischen Schweizer und österreichischer Steuerbelastung zu ersparen. Wie sonst wäre die völlig dezentrale Lage des vorgetäuschten Wohnsitzes begründbar. Ein Wohnsitz in W oder G wäre objektiv wohl viel zweckmäßiger gewesen. In diese Richtung deuten auch mehrere Indizien, wie z.B. die permanenten Erkundigungen sowohl durch den Bekannten des Berufungswerbers, als auch durch dessen Steuerberater, wie man ihm auf die Schliche gekommen sei. Dieses Verhalten zeigt, dass sich der Berufungswerber sicher war, alle ihm erdenklichen Maßnahmen gesetzt zu haben, um dem österreichischen Fiskus zu entgehen. Auch die Feststellungen der mit Ermittlungen betrauten MüG lassen eine derartige Einstellung vermuten. Die Beamten der MüG stellten fest, dass der Berufungswerber nicht jeden Tag zur selben Zeit nach Hause komme und sein mit einem Schweizer Kennzeichen versehenes Auto sofort in seiner Garage verschließe, sodass dieses z.B. bei Kontrollfahrten von der Straße aus nicht sichtbar war. Das Garagentor blieb auch an Wochenenden in der Regel verschlossen. Im Gegensatz dazu stehe das Auto der Ehegattin des öfteren stundenlang vor der Garage oder bei offenem Tor in derselben. In diesen Rahmen passt dann auch der Versuch der Schadensbegrenzung durch einen ehemaligen Fm, der sich vorerst bei einem nicht mit dem Akt befassten Kollegen nach den Möglichkeiten einer Selbstanzeige erkundigte. Das Unrechtsbewusstsein des Berufungswerbers dokumentierte auch die Frage des Bekannten an einen Beamten des Finanzamtes Bg, ob er wisse, ob in solchen Fällen die Schweiz die Steuern rückerstatte. Wenn der Berufungswerber so gutgläubig gewesen wäre, wie er es nun zu vermitteln versucht, hätte er für die erste Kontaktaufnahme mit dem Finanzamt Bg wohl keinen Steuerberater gebraucht. Auch daraus kann man den Schluss ziehen, dass dem Berufungswerber die Verkürzung der Einkommensteuern sehr wohl bewusst war.

Zu III. und IV. Ehekrise:

Dieses Vorbringen ist nach ho Ansicht nicht geeignet, die tatsächliche Wohnsitznahme in der Schweiz zu begründen oder glaubhaft zu machen. Es wird darauf verwiesen, dass in der Beantwortung des ersten Vorhaltes kein Wort von einer Ehekrise die Rede war, es wurde nur vorgebracht, dass aufgrund der Nachtarbeit eine nahe gelegene Wohnstätte der nächtlichen Heimfahrt vorgezogen werde. Im Telefonat vom 19.11.2002 wies der steuerliche Vertreter auf den Vorwurf der wechselnden Argumentation darauf hin, dass der Berufungswerber seinem Steuerberater nicht sogleich seine Eheprobleme unterbreiten wollte. Dies ist bei der Höhe der nachgeforderten Steuersumme völlig unglaublich. Gerade diesbezüglich muss aber entgegnet werden, dass dem Bekannten des Berufungswerbers bzw. dessen Gattin die Familienverhältnisse wohl vertrauter waren als dem steuerlichen Vertreter. Insofern hätte dieser Bekannte, wenn ihm bzw. seiner Gattin die 'Wochenend-Ehe' des Berufungswerbers

bekannt gewesen wäre, dieses Argument sogleich aufgegriffen und nicht dem Berufungswerber zu einer Selbstanzeige geraten, um sich möglicherweise ein Finanzstrafverfahren zu ersparen.

Auch das Vorbringen, dass im Juni 2000 ein Wechsel des Arbeitsplatzes nach Hn geplant war, besagt nicht unbedingt, dass zu diesem Zeitpunkt bereits eine Ehekrise bestand. Genauso gut hätte gerade dieses Vorhaben des Berufungswerbers die Ehekrise, die sich in der Beratung beim I und beim RA Dr. Bc manifestiert hat, ausgelöst haben. Zu diesem Thema wird auch angeregt, RA Dr. Bc und die Eheberaterin des I von ihrer Verschwiegenheitspflicht zu entbinden, um sie gegebenenfalls als Zeugen zum Thema "Ehekrise" einvernehmen zu können. Auch das Argument, der Berufungswerber sei nach der Eheschließung mit seinem Arbeitsplatz von seiner Familie weggezogen, ist nicht unwidersprochen hinzunehmen. Nach ho Ansicht hat sich durch die Verlegung des Arbeitsplatzes von C nach Hn nämlich an der Wochenend-Beziehung gar nichts geändert. Der Berufungswerber konnte wohl von C genauso wenig täglich nach Hause fahren wie von Hn aus. Abgesehen davon könnten genauso gut andere, z. B. monetäre, Gründe für den Wechsel des Arbeitgebers ausschlaggebend gewesen sein. Der Berufungswerber bestätigt demgegenüber in der Berufung (Seite 1), dass er sich bemüht habe, einen in Grenznähe gelegenen Arbeitsplatz zu finden, der ihm zumindest hin und wieder gestatte während der Woche zur Familie zurückzukehren. Diesen Arbeitsplatz hat er dann in G&N gefunden. Hier meint die Behörde, dass das Vorbringen des Berufungswerbers in sich widersprüchlich ist. Einerseits gibt er zu, dass er bestrebt gewesen sei, einen Arbeitsplatz zu finden, von dem aus er täglich heimfahren könne, andererseits hat er sich aber trotz allem anscheinend eine Schweizer Wohnstätte besorgt, die, wenn man "seine" Route fährt, zeitlich weiter entfernt ist, als sein eigenes Haus. (Die Wohnungen in C und Hn waren in unmittelbarer Nähe des Arbeitsplatzes gelegen.) Der Berufungswerber hätte sich demnach zuerst um einen Arbeitsplatz in Grenznähe bemüht, um mehr bei seiner Familie zu sein, die Familie zu vergrößern und ein Haus zu bauen, und sich dann 12 km von seinem Einfamilienhaus entfernt eine Wohnung kostenfrei "angemietet", um dort ungestört von der Familie unter der Woche die Abende zu verbringen. Dies ist daher, wenn man das Gesamtbild des Vorbringens betrachtet, als reine Schutzbehauptung zu sehen. Im Gegensatz zu dem Vorgebrachten ist nach ho Ansicht bei einer Ehekrise eine objektiv unnötige Trennung während der Woche nicht unbedingt für den Fortbestand der Ehe förderlich. Zudem hat sich der Berufungswerber von November 1994 bis zum Einschreiten des Finanzamtes nie um seine Steuerpflicht in Österreich gekümmert. Gerade die ersten beiden Jahre - Geburt des 2. Kindes und der Hausbau - lassen nicht die Spur einer Ehekrise erkennen. Hätte der Berufungswerber so oft in Yx übernachtet, wie er hier vor der Behörde behauptet, wäre seine Familie wohl schon lange auseinandergbrochen. Wenn die Wohnsitznahme in Yx den Tatsachen entsprechen würde,

so müsste man daraus den Schluss ziehen, dass das Übernachten des Berufungswerbers seine Ehekrise hervorgerufen hat. Denn gemäß dem Vorbringen des Berufungswerbers bestanden die Eheprobleme von 1995 bis 2001 und endeten dann im Jahr 2002, als sich der Berufungswerber unter dem Druck der Finanzbehörde zum täglichen Pendeln entschlossen hatte? Das gemeinsame Auftreten beim Hausbau (Planung, Benützungsbewilligung, Finanzierung usw.) lässt jedenfalls keine abnormen Familienverhältnisse erkennen. Wenn man die Ehekrise als Ursache für den Aufenthalt in der Schweiz sehen würde, ist jedenfalls die Nichtanmeldung zur Besteuerung in Österreich nicht für all die Jahre mit der Ehekrise zu begründen, wie dies der Berufungswerber darzustellen versucht.

Hiermit sieht die Behörde als erwiesen an, dass sich der Berufungswerber in vollem Bewusstsein der österreichischen Steuerpflicht entzogen hat. In C und Hn gab es in der Nähe eine Wohnung, weil die Heimfahrt nicht möglich war, in W hingegen wurde offensichtlich gezielt ein Steuerwohnsitz in Yx bei Herrn B gefunden. Wie sich der Berufungswerber über die Bedingungen der Wohnbauförderung offenbar erkundigt und seine Unterlagen dementsprechend gefälscht hat; genauso zielsicher hat sich der Berufungswerber nach Ansicht der Finanzbehörde einen Scheinwohnsitz besorgt und in der Schweiz alle Formalitäten für die Schweizer Steuerpflicht erfüllt, z.B. fuhr er mit Schweizer Autokennzeichen, versteuerte sein Einkommen in der Schweiz, meldete sich bei der österreichischen Meldebehörde nicht an usw.

Der Berufungswerber hat sich nicht um eventuelle steuerliche Konsequenzen der Verwendung eines Kraftfahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen in Österreich gekümmert. Die Mietzahlungen und die dafür erbrachten Dienstleistungen stellen Tauschumsätze dar. Herr B hätte Mieteinnahmen im Wert der EDV-Leistungen und der Berufungswerber gewerbliche Einkünfte in derselben Höhe zu deklarieren gehabt. Es ist in diesem Zusammenhang unglaublich, dass Herr B auf die Geltendmachung von Betriebsausgaben für die EDV-Betreuung verzichtet hätte. Eine möblierte Mietwohnung mit ca. 40 qm Wohnfläche wird in der Schweiz wohl nicht unter Sfr 500 monatlich zu haben sein. Es wird schon in Österreich mit ATS 100,-- für einen Quadratmeter Wohnfläche gerechnet. Demnach hätte der Berufungswerber Einkünfte aus Gewerbebetrieb entweder in der Schweiz oder in Österreich zu besteuern gehabt. Die Finanzbehörde geht davon aus, dass er sich darum nicht gekümmert hat. Die Feststellung eventueller Einkünfte des Berufungswerbers aus dieser Quelle wird einem etwaigen Verständigungsverfahren vorbehalten. Damit ist dem Berufungswerber zumindest ein bedingter Vorsatz zu unterstellen und gleichzeitig die Frage der Verjährung für die Jahre 1995 und 1996 beantwortet.

Argumente für den Berufungswerber	Argumente für die Finanzbehörde
-----------------------------------	---------------------------------

<i>Bestätigung des Herrn B Anmeldung in der Schweiz Wohnsitzbescheinigung von Y Haushaltsversicherung</i>	<i>Kein belegmäßiger Kostennachweis für Miete, Betriebskosten, Telefon, Anschaffung von Gebrauchsgegenständen. Herr B bestätigt nicht die tatsächliche Nutzung der Wohnung, sondern nur, dass er die Unterkunft zur Verfügung gestellt habe. In Österreich nicht einmal zum Zweitwohnsitz angemeldet. Auf dem Bauplan, für Baubewilligung, Benützungsbewilligung und beim LWBF als Bauherr aufgetreten Einzahlungen nur von SM oder Ax. Wohnsitze in C und Hn in unmittelbarer Nähe des Arbeitsplatzes. Polizze nicht vorgelegt! Einzahlungen von Ax oder SM.</i>
<i>Einzahlungen an Schweizer Krankenversicherung.</i>	<i>Keine einzige Einzahlung in Y !</i>
<i>Besteuerung in der Schweiz.</i>	<i>Die Steuer in der Schweiz ist weniger als die Hälfte der österreichischen Vorschreibung</i>
<i>Bezahlung der Schweizer Rundfunkgebühr</i>	<i>Es handelt sich nicht wie angekündigt um Fernsehgebühren, wahrscheinlich betrifft diese Gebühr das Autoradio. Alle Einzahlungen von Ax oder SM aus.</i>
<i>Arzt in W</i>	<i>Kein Arzt in YxN. Wer nimmt einen praktischen Arzt, der mit dem Auto erst in 40 Minuten erreichbar ist? Zahlungsverkehr über Ax oder SM.</i>
<i>40-qm Wohnung in einem Altbau ohne Garage 1996 errichtetes Einfamilienhaus</i>	<i>Gattin und Kinder in Österreich. Die Wohnung liegt nicht direkt am Ort des Arbeitgebers. Yx ist ein langweiliges "Kuhdorf" ohne jede Zerstreuungsmöglichkeit.</i>
<i>Bestätigung des I über Eheberatung Bestätigung von RA Dr. Bc</i>	<i>Zeugeneinvernahmen über Ehekrise wäre noch durchzuführen. Bei einer Ehekrise ist die getrennte Haushaltung kontraproduktiv. Nach Ende der Ehekrise (2002) nicht beim FA angemeldet. Hausbau 1996, Geburt des 2. Kindes im Feb. 1996.</i>
<i>Stellenbewerbung nach Hn am 20.6.2000.</i>	<i>Kann der Auslöser für die Ehekrise gewesen sein.</i>
<i>Kauf eines Toasters in Pn und eines Möbelstückes in Ln .</i>	<i>Beide Orte sind so weit von Yx bzw. W entfernt, dass angenommen werden muss, dass diese Gegenstände für Österreich bestimmt waren. Zudem fand der eine Kauf an einem Samstag statt.</i>
<i>Strecke von L nach Yx ist zeitlich und entfernungsmaßig halb so lang wie jene nach Hause. Angenehmere Strecke ohne Ampeln</i>	<i>Die Entfernung ist zwar um 12 km kürzer, aber die Fahrzeiten sind ziemlich ident. Merkt in der Berufung nicht, dass die Strecke W nach L in der</i>

<i>und Stau an der Grenze.</i>	<i>Berechnung fehlt. Mangelnde Streckenkenntnis des Berufungsberbers und des Steuerberaters. Kein Beweis für die Behauptung. Fahrzeit sei nur mit Geschwindigkeitsübertretung erreichbar. Die Routenplaner geben überwiegend für die Strecke nach Yx längere Fahrzeiten an. Lediglich einer ist um 2 Minuten schneller. Yx liegt auf über 800 m Seehöhe, die Straße dorthin ist kurvenreich, geht durch mehrere Orte und teils durch Waldstücke.</i>
<i>Berufungsberber bezahlte immer schon in der Schweiz seine Steuern.</i>	<i>Erschleichung der Wohnbauförderung durch gefälschte Lohnbestätigung. Kümmerte sich auch in der Schweiz nicht um steuerliche Belange (EDV-Betreuung für B). Argumentationswechsel: Fühlte sich immer schon als Schweizer Steuerzahler - Nacharbeit für US-Kunden - Ehekrisse</i>

Die Gegenüberstellung zeigt, dass der Berufungsberber keinen einzigen Beweis für seine Behauptungen vorlegen konnte. Die Finanzbehörde geht daher weiterhin davon aus, dass der Berufungsberber in der Zeit von November 1994 bis dato Grenzgänger in die Schweiz war und mit seinen bei der NG AG erzielten nichtselbständigen Einkünften der österreichischen Steuerpflicht unterliegt.

Bezüglich der Abweichungen der Steuerbemessungsgrundlagen von den eingereichten Steuererklärungen wird auf die im jeweiligen Bescheid angeführten Begründungen verwiesen.“

Mit Schreiben vom 28. Februar 2003 begehrte der steuerliche Vertreter die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Im Vorlageantrag vom 28. Februar 2003 und im – den Vorlageantrag ergänzenden – Schreiben vom 28. Mai 2003 führte der steuerliche Vertreter Folgendes aus:

“Gleitzeitguthaben in den Jahren 1996 bis 2001:

Gemäß Argumentation der Behörde seien die Gleitzeitguthaben kein sonstiger Bezug, da sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der erbrachten Arbeitsleistung in einem Lohnzahlungszeitraum stünden, und daher als laufender Arbeitslohn anzusehen seien. Unabhängig davon, ob man sich bei der Gesetzesauslegung an der Rechtsprechung, an der Verwaltungsmeinung (zB in Form von Erlässen oder Richtlinien) oder an Kommentaren orientiert, überall gilt zur Abgrenzung von laufendem und sonstigem Bezug dasselbe: Sonstige Bezüge werden aus Vereinfachungsgründen einer Pauschalbesteuerung unterzogen, damit nicht mehrere Lohnzahlungszeiträume aufgerollt werden müssen. Unabdingbare Voraussetzung ist, dass es sich um Bezugsteile handelt, die Anteilsleistungen aus verschiedenen Grundlohnzahlungszeiträumen darstellen (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 67 Tz 6). Als Paradebeispiel wird neben den gesetzlich erwähnten 13. und 14. Bezügen immer wieder auf Provisionszahlungen verwiesen, die nicht monatlich, sondern für mehrere Lohnzahlungszeiträume geleistet

werden (LStR 2002 Rz 1052). Sowohl der 13. Bezug, als auch der 14. Bezug als auch Provisionen werden typischerweise, genauso wie Gleitzeitguthaben neben dem laufenden Bezug aber für eine laufend erbrachte Arbeitsleistung gezahlt. Wer zwei Monate arbeitet, erhält 2/12 des 13. Bezuges, wer fünf Monate arbeitet, erhält 5/12 des 13 Bezuges. Dasselbe gilt für den 14. Bezug. Ebenso sind Provisionen abhängig von einer laufenden Arbeitsleistung. Wird die Provision monatlich bezahlt, ist sie laufender Bezug, wird der 13. monatlich anteilig mitüberwiesen, ist er ein laufender Bezug. Wird die Provision für mehrere Monate bezahlt ist sie ein sonstiger Bezug, wird der 13. Gehalt unter einmal ausbezahlt, ist er ein sonstiger Bezug, und zwar auch dann, wenn er wie bei Beamten alle drei Monate ausbezahlt wird (Doralt, EStG, 6. Aufl, § 67 Tz 7). Dasselbe gilt für Gleitzeitguthaben. Werden sie monatlich bezahlt, sind sie ein laufender Bezug, werden sie für mehrere Lohnzahlungszeiträume geleistet, handelt es sich unzweifelhaft um einen sonstigen Bezug.

Quellensteuer in den Jahren 1998 bis 2000:

Die Frage, dass in der Schweiz Quellensteuer bezahlt wurde, war im bisherigen Verfahren nie ein Thema. Bereits in den Bescheiden vom 26.11.2002 hat die Behörde in den betroffenen Jahren Quellensteuer berücksichtigt. Anerkannt wurde zwar nicht die gesamte geleistete Quellensteuer (diese ist Gegenstand eines Verständigungsverfahrens), sehr wohl hat die Behörde aber den Prozentsatz gemäß Art 15 Abs 3 DBA Schweiz berücksichtigt. Weshalb gerade 1998 bis 2000 von der Schweiz keine Steuer erhoben hätte werden sollen, lässt sich für uns nicht nachvollziehen. Sicherheitshalber legen wir für diese drei Jahre die Steuerrechnungen der Gemeinde Y bei, aus denen nochmals ersichtlich ist, dass in der Schweiz sehr wohl Steuern auf diese Einkünfte bezahlt wurden.

Bei der Frage der Steuerpflicht dem Grunde nach ist strittig, ob die Sondernorm des Art. 15 Abs. 4 des DBA Schweiz zur Anwendung kommt oder nicht. Sollte daraus eine österreichische Steuerpflicht resultieren, stellt sich im Anschluss daran die Frage der Verjährung.

Gemäß Art 15 Abs 4 DBA Schweiz ist ein Arbeitnehmer nur dann im Wohnsitzstaat zu besteuern, wenn er in der Nähe der Grenze arbeitet, in der Nähe der Grenze wohnt und sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt, ansonsten findet die Besteuerung ausschließlich im Tätigkeitsstaat statt.

Herr X hatte schon seit geraumer Zeit einen Wohnsitz und eine Niederlassungsbewilligung in der Schweiz. Seine Steuern zahlte er pünktlich und korrekt in der Schweiz. Daran änderte sich für ihn durch den Arbeitsstellenwechsel und den damit verbundenen Wohnsitzwechsel in der Schweiz nichts. Da er nach wie vor nicht an jedem Arbeitstag an den inzwischen auch in Österreich begründeten Wohnsitz zurückkehrte, sah er sich nicht als Grenzgänger iSd Art 15 Abs. 4 DBA Schweiz.

Nach Ansicht der Behörde sei Herr X jedoch sehr wohl Grenzgänger und somit in Österreich steuerpflichtig. Da die Behörde Herrn X auch einen Vorsatz unterstellt, wendet die Behörde bei der Verjährung die zehnjährige Frist an.

Sowohl die Ausführungen zur Besteuerung als auch zum Vorsatz stützt die Behörde ausschließlich darauf (Seite 21 der BVE-Begründung), dass Herr X keinen einzigen Beweis für seine Behauptungen vorlegen konnte. Die Finanzbehörde geht daher weiterhin davon aus, dass der Berufungsverwerber Grenzgänger war. Gerade diese Ausführungen legen die Vermutung nahe, dass die Behörde offensichtlich von vornherein ein vorgefasstes Bild hatte, und die Anzahl der von uns vorgebrachten Argumente und Belege nichts daran geändert hätte.

Die Behörde ihrerseits stützt sich im wesentlichen auf einen anonymen Anrufer (zu dem sie aber nicht einmal angibt, was er zur Sachverhaltsklärung beigetragen hat), auf einen Anruf eines ehemaligen Fm (bei dem die Behörde selbst zu erkennen gibt, dass er vom Sachverhalt keine Ahnung hat) und auf mehrere Routenplaner.

Unstrittig ist, dass Herr X schon länger sowohl in Österreich als auch in der Schweiz einen Wohnsitz hatte und aufgrund der Besteuerungsregel des Art 15 DBA Schweiz im Tätigkeitsstaat (in der Schweiz) zu besteuern war. Zu dieser Zeit war Herr X auch bereits verheiratet und Vater eines Kindes und führte eine klassische Wochenendbeziehung. Ab dem Arbeitsplatzwechsel nach W und dem damit verbundenen Wohnsitzwechsel nach Yx nimmt die Behörde die Grenzgängereigenschaft an. Es ist zwar richtig, dass Herr X ab diesem Zeitpunkt öfters in Österreich nächtigte als früher. Da er aber nach wie vor nicht arbeitstäglich an seinen Familienwohnsitz zurückkehrte, änderte sich seiner Ansicht nach nichts an der Anwendung des Art 15 DBA Schweiz. Er hatte wie bisher keine Grenzgängerbewilligung, er bezahlte wie bisher in der Schweiz seine Steuern. Er fuhr weiterhin mit seinem Schweizer Kennzeichen über die Grenze und wurde nicht angehalten, er bzw seine Gattin beantragte weiterhin den Ausgleich zur Familienbeihilfe bei der Finanzbehörde. All dies belegt, dass Herr X nie damit gerechnet hat, in Österreich steuerpflichtig zu sein. Auch als die Finanzbehörde Herrn X ein kurzes Ergänzungsersuchen zugesandt hat, hat er diesbezüglich umfangreich geantwortet.

Das nichtarbeitstägliche Zurückkehren zum Familienwohnsitz war zum einen arbeitsbedingt, zum anderen aber auch privat bedingt. Die Behörde lässt allerdings die Nachweise über die Schwierigkeiten in der Ehe nicht gelten, sondern unterstellt, dass die Ehe dann schon lange auseinander gebrochen wäre. Die Stellenbewerbung vom Juni 2000 nach Lx, die von uns unter anderem als Nachweis für die damaligen Schwierigkeiten in der Beziehung vorgelegt wurde, hat die Behörde sogar zum Auslöser der Ehekrise umfunktioniert, obwohl die Ehekrise bereits nachweislich spätestens zu Weihnachten 1999 bestanden hat. Auch das deutet darauf

hin, dass die Behörde den Sachverhalt bereits mit einem konkreten Endergebnis vor Augen ermittelt hat.

Die Behörde versucht auch darzustellen, dass die Ehekrise eine Schutzbehauptung sei und Herr X mehrmals seine Argumentationslinie gewechselt habe. Tatsächlich hat Herr X jedoch von Anbeginn darauf hingewiesen, dass er aufgrund des DBA Schweiz nicht in Österreich steuerpflichtig sei. Sein Argument war immer, dass er nicht unter die Definition des Art. 15 Abs. 4 DBA falle. Das gilt auch jetzt noch. Die Argumentationslinie wurde nie gewechselt. Allerdings war er mit immer umfangreicheren Beleganforderungen der Behörde konfrontiert. Die Behörde wollte vor allem Nachweise über Kosten, die Herrn X in der Schweiz entstanden sind. Allerdings gewährte ein Bekannter seines Vaters Herrn X eine kostenlose Unterkunft (im Gegenzug für technische Hilfestellungen bei der EDV im Unternehmen des Bekannten), sodass Herrn X in der Schweiz keine zusätzlichen Kosten angefallen sind und solche Belege nicht beigebracht werden konnten. Aus diesem Grund war zu überlegen, wie dem Wunsch der Behörde nach weiteren Nachweisen bzw. weiteren Glaubhaftmachungen nachzukommen ist. Mehrmals wurde angeboten, die Fahrtstrecke Yx - L gemeinsam zurückzulegen. Einige Belege zu Haustrat wurden beigebracht. Schriftliche Bestätigungen von I, RA Dr. Bc und Herrn B wurden vorgelegt und auf die Tatsache, dass die familiäre Situation zwischenzeitig nicht die beste war, wurde verwiesen. Immer hat es sich jedoch um dasselbe Argument gehandelt: Gemäß DBA Schweiz hat der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Nur bei Grenzgängern, zu denen Herr X nicht gehörte, hätte Österreich ein Besteuerungsrecht. Die Behörde hat immer wieder zuerkennen gegeben, dass sie als Beweise hauptsächlich Nachweise über angefallene Kosten akzeptieren würde. Herr X seinerseits hat von Anfang an zu verstehen gegeben, dass er diesem Wunsch der Behörde nicht nachkommen kann, da ihm kaum zusätzliche Kosten angefallen sind, hat jedoch versucht, andere aus seiner Sicht taugliche Nachweise vorzulegen. Die Behörde hat die ersten Nachweise als zu wenig angesehen, die weiteren Nachweise als neue Argumentationslinie abqualifizieren und ihre eigene Auffassung hauptsächlich auf das Verhalten des Bekannten der Frau X und auf mehrere Routenplaner gestützt. Selbst wenn dies für das Abgabenverfahren eine taugliche Vorgangsweise wäre, rechtfertigt es keineswegs die Unterstellung eines Vorsatzes. Herr X ist zweifelsfrei immer von der Ordnungsmäßigkeit seines Vorgehens ausgegangen. Er hatte keinen Zweifel daran, dass er in der Schweiz und nicht in Österreich steuerpflichtig ist. Das belegen auch die fehlenden Kostenbelege: Hätte er nämlich jemals Zweifel an seiner Ansicht oder einen Vorsatz zur Steuerhinterziehung gehabt, dann hätte er wohl jene Belege, die die Finanzbehörde als notwendig erachtet, vorlegen können. Zu denken geben auch die Ausführungen der Finanzbehörde zur Qualifikation eines Verhaltens als schwerer Betrug. Natürlich kann sich jeder seine Meinung über jemand anderen bilden. Personen mit

juristischen Vorkenntnissen wissen jedoch, dass das Urteil darüber, ob ein Verhalten einen Tatbestand des StGB (mit allen seinen objektiven und subjektiven Elementen) erfüllt oder nicht, in einem Strafverfahren von unabhängigen Richtern zu fällen ist. Bedenklich ist auch, wenn die Behörde ein Verhalten in einem anderen Verfahren in Zusammenhang mit einer nicht vergleichbaren Rechtsmaterie als Argument für den Vorsatz der Abgabenhinterziehung heranzieht, wo es doch im vorliegenden Fall eindeutig um die bereits für Fachleute oftmals schwierige Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen geht, bei der Herr X aufgrund seiner Vorgeschichte keinen Zweifel daran hatte, dass er in der Schweiz steuerpflichtig ist. Die Annahme eines Vorsatzes ist damit nicht gerechtfertigt, womit auch die Frage der Verjährung anders zu beurteilen ist.

Betreffend der Frage der Steuerpflicht dem Grunde nach ist weiters ein Verständigungsverfahren anhängig.

Da die Behörde die Einladung zu einem gemeinsamen Befahren der Fahrstrecke mit der Aussage abgetan hat, dass es ohnehin nicht relevant sei, ob man ein paar Minuten länger oder weniger lang hat - andererseits sich aber auf mehreren Seiten der BVE mit verschiedensten Routenplanern beschäftigt, um doch genau auch diese Frage als Argument heranzuziehen, hat Herr X von einigen seiner Fahrten Videoaufzeichnungen gemacht. Diese erlauben wir uns als Beweismittel anzubieten. Konkret handelt es sich um eine Fahrt L - Yx , für die Herr X 26 Minuten benötigte und um zwei Fahrten L - Z, wobei Herr X bei einer Fahrt ohne irgendwelche Komplikationen 41 Minuten nach Z benötigte und bei der zweiten Fahrt mit einem Stau, wie er auf dieser Strecke regelmäßig vorkommt, nach 45 Minuten (die Videokamera hat keine längere Aufnahmekapazität) im Stau in Fc stand (unter Berücksichtigung der fehlenden Strecke hätte Herr X somit mehr als eine Stunde benötigt). Weiters möchten wir als Zeugen Herrn Gd Or (6 Lt, P-Straße 11) anführen. Da die Behörde seine Telefonate als Hauptargument für den Vorsatz des Herrn X vorbringt, erscheint es uns doch vordringlich zu untersuchen, inwieweit überhaupt ein Kontakt zwischen Herrn X und Herrn Or bestand und was für einen Wissenstand betreffend des Sachverhaltes Herr Or im Zeitpunkt seiner Telefonate hatte.

Die Behörde verweist als Unterstützung ihrer Auffassung auf Seite 12 auf eine Anfrage, bei der es um die Klärung der Ansässigkeit geht. Wie bereits des öfteren angeführt, handelt es sich im gegenständlichen Fall aber nicht um eine Frage der Ansässigkeit im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens. Weiters führt die Behörde auf Seite 13 und auf Seite 14 unter anderem aus, dass durch die Offenlegung von Bankkonten einiges in der Sachverhaltsermittlung erreicht hätte werden können und unterstellt damit, Herr X hätte seine Bankkonten nicht offen gelegt. Tatsächlich hatte die Behörde die gesamten Originale des Schweizer Bankkontos zur Verfügung und hat - was auch aus der Begründung zu der

Behandlung der Sonderzahlungen hervorgeht lückenlos Kopien angefertigt.

Dann verweist die Behörde auch auf ein Erkenntnis des VwGH, der eine angemessene Unterkunft verlangt, und bezweifelt anschließend, dass die Schweizer Unterkunft im Vergleich zum Zr Einfamilienhaus nicht angemessen sei. Dabei übersieht die Behörde, dass im Einfamilienhaus mehrere Personen leben, in der Schweizer Unterkunft in der Regel aber nur Herr X genächtigt hat. Insofern handelt es sich um keinen tauglichen Vergleich. Der Vergleich kann sich nur auf die Bedürfnisse des Herrn X stützen.

Aus den Einzahlungsdaten der diversen Kostenbelege schlussfolgert die Behörde, dass Herr X an diesen Tagen nach Z gefahren ist. Tatsächlich hat die meisten Einzahlungen Frau X im Zuge von Einkäufen in der Schweiz getätigt, da Herr X in der Regel nicht zu Zeiten Dienstschluss hat, zu denen Bankeinzahlungen noch möglich gewesen wären.

Die Ausführungen unserer Berufung und dieses Schriftsatzes belegen, dass Herr X gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz in Österreich nicht steuerpflichtig ist. Da die Behörde das Gegenteil annahm und eine Doppelbesteuerung erzeugte, ist das Verständigungsverfahren anhängig. Selbst wenn die Ansicht der Behörde angabenrechtlich richtig wäre, rechtfertigt dies keineswegs die Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist mit Unterstellung eines Vorsatzes. Die von der Behörde vorgebrachten Argumente stützen sich im wesentlichen auf Telefonate eines ehemaligen Fm (den wir deshalb oben als Zeugen vorgeschlagen haben) und auf umfangreiche Ausführungen zu Routenplanem, die beweisen sollen, dass die Fahrt an den österreichischen Wohnsitz kaum länger dauern würde als die Fahrt zum Schweizer Wohnsitz. Da dem nicht so ist, bieten wir als Beweismaterial Videoaufzeichnungen der Fahrtstrecken."

Am 13. März 2009 wurde der Zeuge Gd Or, über Antrag des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers vernommen (vgl. den diesbezüglichen Antrag auf die Zeugeneinvernahme im Schriftsatz vom 28. Mai 2003). Im Rahmen der Zeugeneinvernahme gab der Zeuge zusammengefasst im Wesentlichen an, dass er vom strittigen Sachverhalt keine Kenntnis habe und deshalb zur Klärung des Sachverhaltes nichts beitragen können (im Detail vgl. die diesbezügliche Niederschrift über die Zeugeneinvernahme vom 13. März 2009).

Am 31. März 2009 wurde eine mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung ergänzte die steuerliche Vertretung das bisherige Berufungsbegehren in der Weise, dass die Anrechnung der gesamten in der Schweiz gezahlten Steuer begehrt werde und dass bei Durchsicht des Aktes aufgefallen sei, dass in den Jahren 1995 bis 2001 die Schweizer Krankenversicherungsbeiträge nur als Sonderausgaben abgezogen worden seien, obwohl der Berufungswerber auf Grund dessen, dass er in der Schweiz einen Wohnsitz gehabt habe, verpflichtet gewesen sei, eine Krankenversicherung abzuschließen. Anders als Grenzgänger; Grenzgänger seien bis zum Juni 2002 nicht verpflichtet gewesen, Krankenversicherungen abzuschließen. Der Berufungswerber sei aber verpflichtet gewesen,

weshalb er ersuche, falls es zu einer Steuerpflicht komme, die Krankenversicherungsbeiträge als Werbungskosten zu berücksichtigt und nicht als Sonderausgaben.

Im Übrigen wird auf die diesbezügliche Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Besteuerungsrecht:

Unbestritten ist, dass der Berufungswerber jedenfalls in den Streitjahren in Österreich einen Wohnsitz hatte (Familienwohnsitz bis 24. Oktober 1996 in 4 La, B-Straße 4, und ab 25. Oktober 1996 in 1 Z, S-Straße 14; vgl. die Meldebestätigung der Ehegattin des Berufungswerbers), weswegen er gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich jedenfalls unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen ist (vgl. dazu die Ausführungen im den Vorlageantrag ergänzenden Schreiben vom 28. Mai 2003, Seite 2, zweiter Absatz). Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig jene natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte iSd § 2 EStG 1988 (Welteinkommen; Totalitätsprinzip) und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden (vgl. Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 6).

Streit besteht im Berufungsfall darüber, ob der Berufungswerber auch in der Schweiz [2 Yx (Y), H-Straße 748] einen Wohnsitz hatte (entgegen dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung ging das Finanzamt davon aus, dass der behauptete Schweizer Wohnsitz in Yx lediglich ein Scheinwohnsitz gewesen sei; vgl. die diesbezüglichen Ausführungen in der zusätzlichen Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2003) und wenn ja, ob der Berufungswerber Grenzgänger im Sinne des Artikel 15 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in den im strittigen Zeitraum geltenden Fassungen), im Folgenden kurz: DBA-CH, war, und folglich Österreich das Besteuerungsrecht an den Schweizer Einkünften aus unselbständiger Arbeit des Berufungswerbers (im Streitzeitraum arbeitete der Berufungswerber bei der Schweizer Firma NG AG, Bs-Straße 16, W) in den Jahren 1995 bis 2001 zustand (verfügen natürliche Personen über einen Wohnsitz in zwei oder mehreren Staaten, so sind die Besteuerungsrechte auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen auf die beteiligten Staaten aufzuteilen).

Artikel 15 Abs. 1 und 4 iVm Artikel 23 Abs. 1 DBA-CH, regeln die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit im Hinblick auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Gemäß Artikel 15 Abs. 1 DBA-CH dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Wer als Grenzgänger in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig ist und in dem anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hat und sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt, darf mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit in dem Staat besteuert werden, in dem er ansässig ist. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens 3 vom Hundert im Abzugswege an der Quelle zu erheben. Soweit eine solche Steuer erhoben wird, wird sie der Staat, in dem der Grenzgänger ansässig ist, auf seine Steuer anrechnen, die auf diese Einkünfte entfällt (Artikel 15 Abs. 4 DBA-CH).

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

Zum Vorbringen des Berufungswerbers, dass er in den Streitjahren einen Wohnsitz in der Schweiz (2 Y, Yx, H-Straße 748) gehabt habe, ist Folgendes festzuhalten:

Der Berufungssenat verkennt nicht, dass insbesondere die nachfolgend angeführten Indizien dafür sprechen, dass der Berufungswerber in den Streitjahren über einen Wohnsitz in der Schweiz verfügte:

- Rechnung der Gemeinde Y vom 25. Jänner 1996 über 10,00 SFr an die Schweizer Adresse betreffend Wohnsitzbescheinigung
- Rechnung der Gemeinde Y vom 31. Oktober 1997 über 110,00 SFr an die Schweizer Adresse betreffend Erteilung Niederlassung bis 1.11.2000
- Rechnung der Gemeinde Y vom 2. Juli 1998 über 8,90 SFr an die Schweizer Adresse betreffend Wohnsitzbescheinigung

- Steuerrechnungen für die Jahre 1998 bis 2001 des Gemeindesteueramtes Y an die Schweizer Adresse
- Rechnung der ST vom 9. Juni 1995 in Höhe von 13,40 SFr an die Schweizer Adresse
- Rechnung der ST vom 18. Juli 1996 in Höhe von 13,40 SFr an die Schweizer Adresse
- Rechnung der ST vom 18. September 1997 in Höhe von 13,40 SFr an die Schweizer Adresse
- Rechnung der Bi (S Inkassostelle für Radio- und Fernsehempfangsgebühren) vom 13. Oktober 1998 (Bezugsdauer 1.10.1998-31.12.1998) in Höhe von 40,20 SFr (auf dem Erlagschein der Bi ist die Schweizer Adresse vorgedruckt)
- Rechnung der Bi vom 13. Oktober 1999 (Bezugsdauer 4. Quartal 1999) in Höhe von 40,20 SFr (auf dem Erlagschein der Bi ist die Schweizer Adresse vorgedruckt)
- Rechnung der Bi vom 14. Jänner 2000 (Bezugsdauer 1. Quartal 2000) in Höhe von 40,50 SFr (auf dem Erlagschein der Bi ist die Schweizer Adresse vorgedruckt)
- Prämienrechnung der "S mr V" in Höhe von 140,00 SFr (Zeitperiode: 1.2.1995 bis 31.1.1996) an die Schweizer Adresse
- Prämienrechnung der "S mr V" in Höhe von 145,20 SFr (Zeitperiode: 1.2.1996 bis 31.1.1997) an die Schweizer Adresse
- Prämienrechnung der "S mr V" in Höhe von 145,20 SFr (Zeitperiode: 1.2.1997 bis 31.1.1998) an die Schweizer Adresse
- Prämienrechnung der "S mr V" in Höhe von 145,20 SFr (Zeitperiode: 1.2.1998 bis 31.1.1999) an die Schweizer Adresse
- Prämienrechnung der "S mr V" in Höhe von 145,20 SFr (Zeitperiode: 1.2.2000 bis 31.1.2001; auf dem Erlagschein der Versicherungsanstalt ist die Schweizer Adresse vorgedruckt)
- Prämienrechnung der "S mr V" in Höhe von 145,20 SFr (Zeitperiode: 1.2.2001 bis 31.1.2002; auf dem Erlagschein der Versicherungsanstalt ist die Schweizer Adresse vorgedruckt)
- Bestätigungen des Hr B, Haus zur SA, 2 Yx, vom 20. November 2002 und vom 17. Dezember 2002, dass er dem Berufungswerber in seinem Haus ab 1. November 1994 kostenlos eine ca. 40 m² große, vollständig eingerichtete, Wohnung zur Verfügung gestellt habe, die ein Wohn- und Schlafzimmer, ein Bad, einen Vorraum und ein separates WC umfasse, dass die Unterkunft am 25. Oktober 1997 im Auftrag der Fremdenpolizei Tg

polizeilich kontrolliert worden sei und dass der Berufungswerber als Gegenleistung folgende Leistungen erbracht habe: allgemeine PC-Wartung, Installation von Updates, Internet und E-Mail Konten einrichten, Einbau neuer Komponenten, Hilfestellung bei Software-Problemen

Den angeführten Indizien misst der Berufungswerber jedoch keine entscheidende Bedeutung bei. Der Berufungssenat bezweifelt nicht, dass Herr B existent und Eigentümer des Hauses in 2 Yx (Y), H-Straße 748, ist, vertritt aber die Ansicht, dass es sich bei dieser Schweizer Adresse des Berufungswerbers nicht um seinen tatsächlichen Schweizer Wohnsitz gehandelt hat, sondern nur um seinen Schweizer Post- bzw. Scheinwohnsitz, und zwar aus folgenden Überlegungen:

Die Anmeldung an einem ausländischen Wohnort ist für die Frage des Wohnsitzes nicht entscheidend (vgl. SWI 2005, 24). Ebenso wenig kommt in diesem Zusammenhang dem Vorbringen Bedeutung zu, dass die Wohnung am 25. Oktober 1997 im Auftrag der Fremdenpolizei Tg polizeilich kontrolliert worden sei und dass der Berufungswerber eine Niederlassungsbewilligung gehabt habe und schon deshalb einen Schweizer Wohnsitz gebraucht habe (vgl. die Bestätigung von Herrn B vom 17. Dezember 2002 und das diesbezügliche Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 19.12.2006, 2005/15/0127) kommt nämlich der fremdenpolizeilichen Stellung keine entscheidende Bedeutung zu. Bei der Klärung der Frage, ob ein Wohnsitz vorhanden ist, wird nämlich auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt und nicht darauf ab, ob ein "berechtigter Aufenthalt" gegeben ist. Abgesehen davon geht das Vorbringen, dass die Unterkunft im Auftrag der Fremdenpolizei kontrolliert worden sei, über eine bloße Behauptung nicht hinaus. Wäre die Kontrolle im Auftrag der Fremdenpolizei tatsächlich erfolgt, so wäre auch ein Protokoll über das Ergebnis der Kontrolle vorhanden. Ein solches hat der Berufungswerber aber nicht vorgelegt, obwohl er gehalten war, alles Dienliche zur Klärung des behaupteten Sachverhaltes vorzulegen (vgl. dazu das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 3. Oktober 2002). Schließlich bleibt es - gelinde gesagt - rätselhaft, wie eine aus dem Jahr 2002 datierte Bestätigung eine Kontrolle zum Inhalt haben kann, die 1997 stattgefunden haben soll.

Genauso wenig wie die melderechtliche Situation eine entscheidende Bedeutung bezüglich der Frage hat, ob sich der Wohnsitz des Berufungswerbers in der Schweiz befunden hat, hat der Umstand Bedeutung, dass er in der Schweiz Steuern entrichtet hat. Die Feststellung der inländischen Steuerpflicht durch die österreichische Finanzbehörde ist unabhängig davon zu treffen, ob die Schweizer Finanzverwaltung hinsichtlich desselben Steuerpflichtigen die Steuerpflicht in der Schweiz für gegeben erachtet oder nicht (vgl. Toifl, Grenzgänger mit ausländischem Zweitwohnsitz, SWI 1996, Seiten 431 ff.).

Der Berufungswerber hat zum Beweis eines Schweizer Wohnsitzes weder einen Mietvertrag oder eine schriftliche Vereinbarung über die Gestaltung des Mietverhältnisses noch Nachweise, dass er Miete und Betriebskosten (in der Schweiz: Nebenkosten) bezahlt hat, noch Abrechnungen, dass er sog. Verbraucher Kosten (Verbraucher Kosten sind beispielsweise Telefongebühren, Fernseh- und Radiokonzessionsgebühren und die Kosten für den in der Mietlokalität verbrauchten elektrischen Strom; vgl. http://www.shev.ch/3945.0.html?tx_ttnews%5Btt_news%5D=1802&cHash=d8c6de59a) bezahlt hat, noch einen Beleg über Kautionszahlungen vorgelegt. Der Berufungswerber hat lediglich zwei Schreiben des Hr B vorgelegt, wonach dieser ihm eine Unterkunft kostenlos zur Verfügung gestellt habe. Diese bloße Behauptung ist nicht ausreichend, um davon ausgehen zu können, dass dem Berufungswerber tatsächlich Räumlichkeiten in der Schweiz zu Wohnzwecken zur Verfügung gestanden sind und dass er eine zur Verfügung stehende Wohnung auch genutzt hat. Seine Behauptung, dass er tatsächlich über eine Wohnung in der Schweiz verfügte, hätte sich anhand geeigneter Unterlagen auch überprüfen lassen müssen. Nach Auffassung des Berufungssenates ist es nach der allgemeinen Lebenserfahrung völlig unwahrscheinlich, dass, angesichts des behaupteten jahrelangen "Mietverhältnisses" (November 1994 bis 2001), der Vermieter völlig auf Miet- und Betriebskostenzahlungen verzichtet und dass die Abgeltung für die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten in der Form geleistet worden sein soll, dass der Berufungswerber die PC's von Hr B betreute und ihn bei EDV-Problemen unterstützte. Es ist nach Auffassung des Berufungssenates völlig unglaublich, selbst unter Berücksichtigung des Umstandes, dass es sich bei Hr B um einen Bekannten des Vaters des Berufungswerbers gehandelt haben soll, dass dieser sogar auf Betriebskostenzahlungen verzichtete. Nach Auffassung des Berufungssenates ist es zwar durchaus vorstellbar, dass im Falle, dass zwischen Mieter und Vermieter ein bestimmtes Naheverhältnis bestünde seitens des Vermieters auf Mietzahlungen verzichtet wird. Dass aber auch auf Betriebskostenzahlungen verzichtet worden sein soll, zumal bei einer nahezu acht Jahre langen Benutzung einer Wohnung auch Kosten durch den Gebrauch (Heizung, Warmwasserkosten) angefallen sein müssen, widerspricht gänzlich der allgemeinen Lebenserfahrung. Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung, dass dem Berufungswerber im Haus von Herrn B keine separate Einheit zur Verfügung gestanden sei und deshalb der Wasser- und Stromverbrauch nicht separat aufgezeichnet und abgerechnet worden sei, ist entgegenzuhalten, dass abgesehen davon, dass dieses Vorbringen nicht auf seine Richtigkeit überprüft werden kann, es gleichfalls gänzlich der allgemeinen Lebenserfahrung widerspricht, dass ein Vermieter mehr als sieben Jahre lang die Kosten hinsichtlich des Wasser- und Stromverbrauchs eines Mieters tragen hätte sollen.

Bezüglich der schriftlichen Bestätigungen von Hr B ist abschließend auch zu sagen, dass der Berufungssenat grundsätzlich nicht völlig am Beweiswert ausländischer schriftlicher Bestätigungen zweifelt. Die Skepsis gegenüber den schriftlichen Bestätigungen der genannten Person ist nach Auffassung des Berufungssenates auf Grund der obigen Ausführungen betreffend das behauptete Mietverhältnis aber angebracht. Daher hegte auch das Finanzamt berechtigte Zweifel an den schriftlichen Bestätigungen und hat völlig zu Recht den steuerlichen Vertreter des Berufungswerber aufgefordert, Hr B als Zeugen stellig zu machen (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen im Schreiben vom 29. Jänner 2003). Dies hat der Berufungswerber aber nicht getan. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 23.4.2002, 98/14/0173) wäre es Aufgabe des Berufungswerbers gewesen, Hr B als Zeugen stellig zu machen. Da dies nicht geschehen ist, hatte die Abgabenbehörde keine Möglichkeit, das den Lebenserfahrungen nicht entsprechende Vorbringen des Berufungswerbers zu verifizieren, wonach ihm ein (lediglich bloß) Bekannter seines Vaters über Jahre hinweg eine ca. eine halbe Stunde Fahrtzeit entfernt vom Arbeitsort gelegene Wohnung völlig unentgeltlich bzw. gegen Erbringung von zeitlich nicht bestimmten Dienstleistungen zur Verfügung gestellt haben soll, die der Berufungswerber auch benutzt haben will, obwohl hiefür keinerlei nachprüfbare Beweise erbracht worden sind. Der Berufungssenat ist deshalb der Überzeugung, dass die genannten schriftlichen Bestätigungen reine Gefälligkeitsbestätigungen sind. In diesem Zusammenhang ist weiters festzuhalten, dass in die Schweiz Zustellungen nur zur Aufforderung zur Namhaftmachung eines Zustellbevollmächtigten zulässig sind, weshalb es dem Unabhängigen Finanzsenat nicht möglich war, die in der Schweiz wohnhafte Person als Zeugen zu laden (vgl. Ritz, BAO³, § 10 Tz 4 und § 11 Tz 3 ZustG). Es war dem Unabhängigen Finanzsenat auch nicht möglich, die schriftlichen Bestätigungen der in der Schweiz wohnhaften Personen zu überprüfen. Die fehlende Ladungsmöglichkeit löst vielmehr eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Berufungswerbers aus.

Zu den vorgelegten Rechnungen der ST und der Bi ist festzuhalten, dass anhand der Höhe der Gebühren festgestellt werden konnte, dass diese - entgegen dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers anlässlich der Besprechung am 4. Dezember 2002 - keine Fernsehgebühren betrafen (vgl. dazu die im Akt befindliche Übersicht betreffend die Gebühren per 1. Jänner 2003; vgl. auch die zusätzlichen Begründung vom 5. Februar 2003 zur Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2003). Es ist anhand der Rechnungen jedoch nicht feststellbar, welche Gebühren dem Berufungswerber tatsächlich verrechnet worden sind. Diese Gebühren könnten dem Berufungswerber - wie das Finanzamt richtig ausgeführt hat - auch für den Betrieb eines Autoradios verrechnet worden sein (vgl. dazu in der zusätzlichen Begründung vom 5. Februar 2003 zur Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2003;

http://www.Bi.ch/web/de/fragen_und_antworten/geraet.html). Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers hat im Vorlageantrag vom 28. Februar 2009 und im Ergänzungsschreiben vom 28. Mai 2003 zum Vorlagenantrag den Feststellungen des Finanzamtes, dass es sich nicht wie ursprünglich behauptet um Fernsehgebühren handle und dass es sich bei den vorgeschriebenen Gebühren um Gebühren bezüglich des Betriebes eines Autoradio handeln könnte, jedenfalls nichts entgegengehalten.

Was die Prämienvorschreibungen von der "S mr V" (in der Folge: mr) betreffend die "Ma Hv" anlangt, ist Folgendes zu sagen:

Die mr ist die älteste private V der Schweiz. Die mr ist ein umfassender Allbranchenversicherer. Neben den klassischen Hausratversicherungen bietet sie Gebäude-, Haftpflicht- und Motorfahrzeugversicherungen, Lebens- und Risikoversicherungen, Unfall- und Krankenversicherungen, Technische und Bauversicherungen, Transport- und Reise- sowie Betriebsversicherungen an. Die "Ma Hv" ist eine umfassende Gesamtlösung mit bis zu fünf Versicherungen in einer Police. Die Versicherung ist modular aufgebaut. Die Versicherungszweige sind einzeln oder kombiniert versicherbar. Man kann die gewünschten Versicherungen aus dem umfassenden Angebot wählen. Die gewählte Variante findet sich in der gedruckten Police wieder (http://www.mobi.ch/mr/live/die-mr/mr-portraet/die-mr-im-ueberblick_de.htm; http://www.mobi.ch/mr/live/versicherungen-privatpersonen/haus-haltversicherung_de.html; http://www.mobi.ch/mr/live/haushalt_avb_de.pdf?len-ya.usecase=medialib&lenya.step=mediafile&uid=2008-06-20T13:50:59.000%2b02:00&language=de). Aus den vorgelegten Prämienrechnungen ist jedenfalls nicht ersichtlich, welches Risiko der Berufungswerber versichern hat lassen. Jedenfalls kann nicht zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass es sich bei den Prämienzahlungen um Zahlungen betreffend die Hausratsversicherung am behaupteten Schweizer Wohnort gehandelt hat. Um überprüfen zu können, welches Risiko der Berufungswerber versichern hat lassen, wäre die Vorlage der Versicherungspolizze nötig gewesen. Der Berufungswerber hat diese aber trotz diesbezüglicher Aufforderung des Finanzamtes in der zusätzlichen Begründung vom 5. Februar 2003 zur Berufungs-vorentscheidung vom 4. Februar 2003 nicht vorgelegt.

Hinsichtlich der Arztrechnungen von einem Schweizer Arzt (Dr. NF, W, Schweizer Arzt für Allgemeinmedizin), der Rechnungen von einem Schweizer medizinischen Labor und der Prämienrechnungen der Schweizer Krankenversicherung "Ss", die alle an die behauptete Schweizer Wohnung des Berufungswerbers adressiert worden sind, ist zu sagen, dass diesen Unterlagen und dem Umstand, dass der Berufungswerber einen Schweizer Arzt in der Nähe seines Schweizer Arbeitsortes gewählt hat, in der Gesamtschau hinsichtlich der Wohnsitz-begründung in der Schweiz keine wesentliche Bedeutung zu kommt. Zum einen ist es nicht

ungeöhnlich, wenn ein Arbeitnehmer am Ort des Arbeitsplatzes einen praktischen Arzt besucht. Zum anderen hat der Berufungswerber - wie bei den obigen Ausführungen betreffend des behaupteten Mietverhältnisses bereits festgehalten worden ist - nicht ausreichend glaubwürdig dargetan, dass es sich bei der Adresse in Yx (Y) nicht nur um eine Post- oder Scheinadresse, sondern tatsächlich um seinen Schweizer Wohnsitz gehandelt hat.

Gleiches gilt für die weiteren vorgelegten Belege (Kassabon "Rp SM" vom 22. November 1996 betreffend Radiowecker, Kassabon "MANOR Haushalt" vom 7. November 1995 betreffend elektrische Kleinapparate für den Haushalt, Kassabon "DISCO Möbel" vom 26. Oktober 1996 betreffend Kombimehrzweckmöbel). Die Belege stellen keine Indizien für einen Wohnsitz in der Schweiz dar. Denn erstens ist nicht nachvollziehbar wer diese Einkäufe getätigt hat, und zweitens - unterstellt man, dass der Berufungswerber tatsächlich die Einkäufe getätigt hat - ist es nichts Außergewöhnliches, dass ein Arbeitnehmer, der in der Schweiz beschäftigt ist, auch dort Einkäufe erledigt; im übrigen könnten die Anschaffungen genau so gut für den jeweiligen Österreichischen Wohnsitz getätigt worden sein (vgl. zB die Anschaffungen am 22. November 1996 und am 26. Oktober 1996; die Bewohn- und Benützungsbewilligung bezüglich des Einfamilienhauses in Z wurde am 14. Oktober 1996 erteilt).

Anhand den Einzahlungsnachweisen bezüglich der vorgenannten Rechnungen fällt aber auf, dass die Bezahlung der Rechnungen ausnahmslos in Ax, SM und W erfolgte, also entweder in Orten nahe der Grenze zu Vorarlberg oder direkt am Schweizer Arbeitsort. Keine einzige Einzahlung erfolgte am behaupteten Schweizer Wohnort. Anhand der vorliegenden Kontoauszüge für die Streitjahre ist weiters ersichtlich, dass keine einzige Bankbehebung am behaupteten Schweizer Wohnort getätigt worden ist (sondern in G, W, SM, Ax, Aw und Hg) und dass nur Tankstellen entweder im Bereich des Schweizer Arbeitsortes (G, W) oder im grenznahen Raum zu Vorarlberg (Ax, SM, Wu) aufgesucht worden sind. Im Rahmen der Gesamtschau kommt diesem Umstand zumindest Indizwirkung zu, denn aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass eine Person dort wo sie tatsächlich wohnt auch Spuren hinterlässt. Zum Einwand des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass die Ehegattin des Berufungswerbers, sehr oft in G eingekauft habe, was anhand der Tages- und Uhrzeiten erkennbar sei, ist zu sagen, dass auf den Bankauszügen hinsichtlich der Bankbehebungen keine Tages- und Uhrzeit ersichtlich ist (bezüglich der Tages- und Uhrzeit auf den Einzahlungsbelegen betreffend die vorgenannten Rechnungen siehe weiter hinten) und deshalb dieser Einwand über eine unbewiesene Behauptung nicht hinausgeht. Hätte der Berufungswerber tatsächlich - wie behauptet - mehr als sieben Jahren lang tatsächlich in Y (Yx) gewohnt, so hätte sich dieser Umstand auch anhand solcher vorgenannter Unterlagen (Bankauszüge, Einzahlungsbelege usw.) nachvollziehen lassen (müssen).

Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers, dass der Berufungswerber auch deshalb Y als seinen Schweizer Wohnsitz wählte, da sein Schweizer Arbeitsort W nur halb so weit von Y entfernt sei als sein österreichischer Wohnort Z und er so das stark befahrene Zentrum von G und die stauträchtige Strecke am Bu meiden könne, dass anhand von Videoaufzeichnungen, die der Berufungswerber gemacht habe, das Finanzamt habe im übrigen das gemeinsame Befahren der in Rede stehenden Strecke ja abgelehnt, ersichtlich sei, dass der Berufungswerber für die Fahrt L - Yx 26 Minuten und für eine Fahrt L - Z ohne irgendwelche Komplikationen 41 Minuten benötigt habe, und dass bezüglich der weiteren auf der Videokassette ersichtlichen Fahrt L - Z, angenommen werden könne, dass für diese aufgrund einer Verkehrsbehinderung (Stau) mehr als eine Stunde benötigt worden wäre (die Aufnahmekapazität der Videokamera sei nach 45 Minuten Aufnahmezeit erschöpft gewesen), ist Folgendes zu sagen:

Der Vertreter des Finanzamtes, Mag. Geiger, legte im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung eine Übersicht "3 Filme - Fahrten" über die auf der Videokassette ersichtlichen Fahrten vor (vgl. dazu die E-Mail vom 27. März 2009 des Unabhängigen Finanzsenates an Mag. Geiger, mit der Bitte um Durchsicht der vom steuerlichen Vertreter als Beweismittel angebotenen Videoaufzeichnungen). Bei der ersten gefilmten Fahrt habe es sich um die Fahrt W - Fc (kurz vor der Rheinbrücke) gehandelt. Diese Aufzeichnung habe bei Minute 45 geendet. Das tatsächlich Datum der Fahrt sei nicht ersichtlich gewesen. Die zweite Fahrt habe die Strecke W - Z umfasst und habe 41 Minuten gedauert; das Datum der Tag sei ebenfalls nicht ersichtlich gewesen. Die dritte Fahrt sei am 18. März 2003 (Dienstag) durchgeführt worden und habe in W begonnen, über zweispurige Landstrassen ohne Bankett, über kurvige und enge Waldstraßen und durch enge Gassen in ein nicht erkennbares Ortsgebiet geführt und 20 Minuten gedauert.

Selbst wenn für die Zurücklegung der Strecke W - Z jedenfalls mindestens 41 Minuten und bei Stau fallweise eine Stunde und mehr benötigt wird, ist die behauptete Zeitersparnis (ob die dritte gefilmte Fahrt tatsächlich die Strecke W - Y/Yx umfasst hat, konnte nicht nachvollzogen werden) nicht dergestalt ist, dass eine Wohnsitznahme in Y objektiv nachvollziehbar ist. Der österreichische Wohnsitz in Z ist jedenfalls vom Schweizer Arbeitsort W in einer durchaus vertretbaren Zeit zu erreichen. Weder die zurückzulegende Strecke (W - Z: ca. 40 Kilometer) noch eine Fahrtzeit je nach Verkehrsverhältnissen zwischen 40 Minuten und bis zu mehr als einer Stunde ist nach Ansicht des Berufungssenates nicht als unzumutbar anzusehen. Der Berufungssenat vermag in diesem Zusammenhang keine Zweckmäßigkeit und schon gar keine Notwendigkeit eines Schweizer Wohnsitzes erkennen. Dies auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Berufungswerber oft über die üblichen Arbeitszeiten hinaus arbeitete und er folglich gar nicht zu staugefährlichen Zeiten unterwegs war. Angesichts der geringen

Anzahl der vom Berufungswerber mit Video dokumentierten Fahrten, angesichts dessen, dass auch nicht bekannt ist, wie viele Fahrten der Berufungswerber unternommen und mit Video dokumentiert, aber nicht bekannt gegeben hat, und schließlich unter Berücksichtigung dessen, dass nicht festgestellt werden konnte, wann zwei der drei dokumentierten Fahrten unternommen wurden, neigt der Berufungssenat im Übrigen dazu, die erstinstanzlich durchgeführten Routenplaner-Abfragen als geeigneter anzusehen, repräsentative und interessensneutrale Ergebnisse (Fahrtzeiten) zu erbringen.

Auch das weitere Vorbringen, dass der Berufungswerber aufgrund amerikanischer Kunden seines Arbeitgebers oftmals am Abend bzw. in der Nacht arbeiten müsse und deshalb am Schweizer Wohnort nächtige, vermag nicht glaubhaft zu machen, dass der Berufungswerber in den Streitjahren tatsächlich über einen Schweizer Wohnsitz verfügte. Hätte der Berufungswerber wirklich aufgrund der späten Arbeitszeiten in der Schweiz nächtigen wollen bzw. müssen, so hätte er dies am Arbeitsort und nicht ca. eine halbe Autostunde entfernt getan. Hätte der Berufungswerber tatsächlich oftmals spät am Abend bzw. in der Nacht arbeiten müssen und aus diesem Grund in der Schweiz genächtigt, dann hätte er dies wohl nicht auf eine Art gemacht, die ihm neben recht beachtlichen zeitlichen Aufwendungen und Fahrtkosten auch noch Leistungen als EDV-Spezialist bescherte.

Der Berufungssenat gelangte daher zur Überzeugung, dass der Berufungswerber im fraglichen Zeitraum auf Grund eines inländischen Wohnsitzes der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich unterlag, dass er in den Streitjahren in der Schweiz über keine Wohnung verfügte, die er auch tatsächlich genutzt hat, und dass die Grenzgängereigenschaft des Berufungswerbers in den Berufungsjahren zu bejahen war und daher auch Österreich das Besteuerungsrecht an den Schweizer Einkünften des Berufungswerbers zusteht (vgl. Art. 15 Abs. 4 DBA-CH). Die im Art. 15 Abs. 4 DBA-CH genannten Voraussetzungen, nämlich das Ansässigsein in der Nähe der Grenze und der Arbeitsort in der Nähe der Grenze sind erfüllt, zumal sich der Schweizer Arbeitsort (W) und der jeweilige österreichischen Wohnsitz (La bzw. Z) in einem örtlichen Naheverhältnis befunden haben. Der Schweizer Arbeitsort W konnte auch vom jeweiligen österreichischen Wohnsitz in La bzw. in Z aus in einer durchaus vertretbaren Wegzeit angefahren werden; ein konkretes Berufungsvorbringen bezüglich seines bis Oktober 1996 in La befindlichen Familienwohnsitzes wurde zwar seitens des Berufungswerbers in diesem Zusammenhang nicht erstattet, der Vollständigkeit halber ist aber festzuhalten, dass der Schweizer Arbeitsort W auch von seinem Wohnsitz in La aus in einer vertretbaren Fahrzeit erreicht werden konnte (vgl. dazu das Ergebnis des Routenplaners Via Michelin, welcher für die Strecke La B-Straße - W Bs-Straße 31 Minuten veranschlagt). Mangels eines Schweizer Wohnsitzes war davon auszugehen, dass auch eine (arbeits)tägliche Rückkehr zum jeweiligen österreichischen Wohnsitz stattgefunden hat (dass ein

arbeitstägliches Pendeln aufgrund eines anderen Umstandes nicht erfolgt sein soll, hat der Berufungswerber nicht vorgebracht). Zum Einwand des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass es in den Jahren 1994 und 1995 und auch davor bei den Finanzämtern üblich war, dass eine Person, die eine Niederlassungsbewilligung vorlegen konnte bzw. über keine Grenzgängerbewilligung verfügt hat, nicht als Grenzgänger angesehen worden sei, ist zu sagen, dass der Unabhängige Finanzsenat als unabhängige Verwaltungsbehörde (vgl. § 1 Abs. 1 UFSG) allein an das Gesetz (das DBA-CH steht im Gesetzesrang) gebunden ist. Der Berufungssenat hatte folglich allein zu prüfen, ob die im Art. 15 Abs. 4 DBA-CH genannten Voraussetzungen vorlagen, nämlich ob der Berufungswerber in der Nähe der Grenze ansässig war, ob er in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hatte und ob er sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begeben hat.

Besonderes Gewicht hat er Berufungssenat bei seiner Entscheidung auch dem Verhalten des Berufung beigemessen, nämlich dass er ab November 1994 mit W einen Arbeitsort gewählt hat, welcher bedeutend näher zu seinem damaligen Familienwohnsitz in La lag, als seine bisherigen Arbeitsorte Lx und C (nach Ansicht des Berufungssenates spricht dies dafür, dass der Berufungswerber eben nicht mehr nur am Wochenende nach Hause fahren wollte), dass er und seine Gattin in den Jahren 1995 und 1996 das Einfamilienhaus in Z gemeinsam geplant und errichtet haben (vgl. zB die Projektunterlagen vom 13. Dezember 1995 iZm dem Ansuchen um Errichtung eines Einfamilienhauses und die Bewohn- und Benützungsbewilligung vom 14. Oktober 1996) und der Tatsache, dass am 13. Februar 1996 der zweite gemeinsame Sohn Ml geboren wurde. Das Begründen und "Unterhalten" eines Schweizer Zweitwohnsitzes wäre in diesem Zusammenhang, nämlich in einer Phase der Familiengründung und -erweiterung sowie der Errichtung und des Bezugs eines neuen, vom Berufungswerber mitfinanzierten, nur unwesentlich weiter vom Arbeitsort entfernt gelegenen Wohnhauses, völlig unverständlich und widersprüche gänzlich der allgemeinen Lebenserfahrung.

Das Vorbringen des Berufungswerbers im Berufungsschriftsatz vom 23. Dezember 2003, dass er nach einer langen Phase einer Wochenendehe, noch über einen zweiten Wohnsitz in der Schweiz zu verfügen wollte und dass gleich nach Bezug des neuen Hauses in Z (Bewohn- und Benützungsbewilligung vom 14. Oktober 1996) Eheprobleme aufgetaucht seien und er aufgrund der Eheproblemen nicht arbeitstäglich zu seinem Familienwohnsitz nach Z zurückgekehrt sei, stellt lediglich eine Behauptung dar, deren Wahrheitsgehalt für den Berufungssenat nicht überprüfbar ist und auch Widersprüchliches zeigt (siehe weiter unten). In diesem Zusammenhang fällt auch auf, dass der Berufungswerber unterschiedliche Aussagen, in Bezug auf die Häufigkeit des Zurückkehrens an den österreichischen Wohnort Z tätigt. So bringt er im Rahmen seiner Telefonate am 18. November 2002 und 19. Novem-

ber 2002 mit dem Finanzamtsvertreter etwa vor, dass er aufgrund der Eheprobleme nicht nur nicht arbeitstäglich, sondern gar nicht mehr nach Hause gekommen sei.

Die vorgelegte E-Mail, aus der hervorgeht, dass der Berufungswerber am 20. Juli 2000 Interesse an einer Stelle bei der Tn AG in Hn gezeigt hat, die als Beweis für das Bestehen von Eheproblemen dienen sollte (vgl. das diesbezügliche Berufungsvorbringen), beweist dies jedenfalls nicht. Sie hat nicht einmal Indizwirkung, wenn man bedenkt, dass der Berufungswerber ja auch schon in der Zeit vom 5. Dezember 1993 bis 31. Oktober 1994 bei der Tn AG beschäftigt war, unbestritten in der Zeit, als die Eheprobleme noch nicht bestanden haben.

Der Berufungssenat bezweifelt nicht, dass womöglich in den Streitjahren Eheprobleme bestanden haben, zumal der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers ein Schreiben des RA Dr. Bc vom 16. Dezember 2002 vorlegte, wonach dieser bestätigte, dass die Ehegattin des Berufungswerbers am 18. August 2000 eine Rechtsberatung in Sachen Ehescheidung in Anspruch genommen habe, im Rahmen derer sie ausführte, dass sie zu Weihnachten 1999 dem Berufungswerber eröffnete, dass eine Weiterführung der Ehe für sie nicht mehr tragbar sei. Der Berufungswerber und seine Ehegattin hätten aber unabhängig davon trotzdem am Erhalt der Ehe interessiert sein können und sich deshalb nicht räumlich getrennt haben; dass die Eheleute um eine Bewältigung der Ehekrise bemüht waren, zeigt sich jedenfalls darin, dass sie beim I Eheberatungen in Anspruch genommen haben (vgl. dazu das Schreiben vom I vom 26. September 2002, wonach der Berufungswerber und seine Ehegattin in der Zeit vom 10. August 2000 bis 18. September 2000 insgesamt drei Eheberatungen in Anspruch genommen hätten).

Festzuhalten ist an dieser Stelle (neben den eingangs erwähnten Umständen, dass der Berufungswerber und seine Gattin das Einfamilienhaus in Z gemeinsam geplant und errichtet und dass am 13. Februar 1996 der zweite gemeinsame Sohn MI geboren wurde) auch, dass die Ehe des Berufungswerbers jedenfalls nicht geschieden und nach wie vor aufrecht ist, dass die Gattin im Ansuchen auf Gewährung eines Neubauförderungsdarlehen vom 12. März 1996 den Berufungswerber als haushaltsgerechtig ansah, dass sie am 28. März 1996 anlässlich des Antrages auf Familienbeihilfe erklärte, dass sie verheiratet sei und nicht, dass sie dauernd von ihrem Ehegatten lebe und dass der Berufungswerber und seine Gattin gemeinsam als Kreditnehmer bezüglich der Finanzierung des Einfamilienhauses in Z aufgetreten sind (vgl. Währungskredit-Abwicklungsformular der Raiffeisenkasse Z-Lt; Zuzahlungsdatum 4. Oktober 1996).

Es ist unwahrscheinlich und entspricht nicht den Lebenserfahrungen, dass die Eheleute während der behaupteten jahrelangen Trennung keine schriftliche Unterhaltsregelung

getroffen haben, zumal sie das Einfamilienhaus in Z gemeinsam finanzierten und die gemeinsamen Kinder minderjährig waren. Unwahrscheinlich ist auch, dass die getrennt lebende Ehegattin finanzielle Verpflichtungen des Berufungswerbers übernommen haben soll (vgl. die bereits vorgenannten Rechnungen samt Einzahlungsbelege betreffend die Jahre 1994 bis 2001 und die diesbezügliche Ausführungen des Finanzamtes, dass anhand der Einzahlungsorte, nämlich Ax und SM, zu schließen sei, dass die Einzahlungen vom Berufungswerber auf der Heimfahrt von seinem Arbeitsort getätigten worden seien; vgl. auch das diesbezüglich Vorbringen im Ergänzungsschreiben vom 28. Mai 2003 zum Vorlageantrag, wonach die meisten Einzahlungen von der Ehegattin des Berufungswerbers vorgenommen worden seien]. Für den Fall der zerrütteten Ehe wäre nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass die Ehegattin des Berufungswerbers die finanziellen Aufwendungen des Berufungswerbers nicht beglichen hätte, schon gar nicht finanzielle Aufwendungen die ausschließlich den Berufungswerber (vgl. zB die Arztrechnungen) betroffen haben.

An dieser Stelle sei festgehalten, dass nicht nur im Zusammenhang mit dem Argument des Bestehens von Eheproblemen verschiedene Aussagen zum Ausmaß des Zurückkehrens an den Wohnsitz in Z getätigten worden sind (siehe oben). Während im Schreiben vom 12. September 2002 vorgebracht wird, dass der Berufungswerber als Set für Spezialwerkzeuge für Kunden in den USA am Abend und in der Nacht arbeiten müsse und deshalb *nicht regelmäßig* nach Z zurückkehre, wird im Berufungsschriftsatz vom 23. Dezember 2002 vorgebracht, dass die Wohnsitznahme in Yx (Y) auch aus Kostengründen erfolgt sei und bei *8 Fahrten pro Woche* die Kostenersparnis 4.000,00 S pro Monat betragen habe (*"am Montag und Freitag nur je einmal gerechnet, da am Montag Morgen und am Freitag immer die Heimfahrt nach Z erfolgte, Dienstag und Donnerstag 2 mal gerechnet"*).

In Bezug auf die Glaubwürdigkeit der Vorbringen des Berufungswerbers misst der Berufungssenat dem Umstand großes Gewicht bei, dass er im Zusammenhang mit dem Antrag auf Gewährung eines Neubauförderungsdarlehens seiner Ehegattin im Jahre 1996 eine Lohnbestätigung der NT AG vorlegt hat (vgl. die Bestätigung vom 1. März 1996), wonach der Monatsbruttolohn 5.397,00 SFr betrage. Tatsächlich aber stimmte die Höhe des Monatsbruttolohnes des Berufungswerbers nicht mit der bestätigten Höhe überein. Tatsächlich erhielt der Berufungswerber einen höheren Bruttomonatsgehalt (vgl. die Aufstellung des Arbeitgebers des Berufungswerbers vom 12. Dezember 2002 und die monatlichen Lohnausweise für das Jahr 1996; den diesbezüglichen Vorhaltungen des Finanzamtes, in der zusätzlichen Begründung vom 5. Februar 2003 zur Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2003, dass der Berufungswerber eine "gefälschte" Lohnbestätigung vorgelegt habe, hat der Berufungswerber jedenfalls nichts Wesentliches entgegengesetzt). Zum Zeitpunkt der Vorlage der Bestätigung am 7. März 1996 (Datum des obgenannten Antrages der Ehegattin des

Berufungswerbers) musste der Berufungswerber wissen, dass der bestätigte monatliche Bruttolohn nicht der tatsächlichen Höhe entsprach, zumal er bereits die Lohnzettel für die Monate Jänner und Februar 1996 in Händen hatte, wonach der Monatsbruttolohn im Jänner 1996 7.497,00 SFr und im Februar 1996 6.697,00 SFr betragen hat.

Zum beantragten Verständigungsverfahren (vgl. das Schreiben des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers vom 23. Dezember 2002 und das Schreiben des Finanzamtes vom 23. Jänner 2003) ist abschließend noch zu sagen, dass das Berufungsverfahren grundsätzlich unabhängig vom Verständigungsverfahren durchgeführt werden kann; eine Verfahrensvorschrift, die es gebieten würde, die Abgabenfestsetzung erst nach Abschluss eines beantragten Verständigungsverfahrens vorzunehmen, gibt es nicht. Im gegenständlichen Fall kommt hinzu, dass das für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zuständige Bundesministerium für Finanzen trotz Antrages auf Einleitung bis dato nichts unternommen hat, da die Akten untergegangen seien (vgl. Aktenvermerke über die Gespräche mit dem Fachvorstand des Finanzamtes Bg). Im Übrigen vermag der Berufungssenat keine Notwendigkeit zur Durchführung eines solchen Verfahrens parallel zum zweitinstanzlichen Verfahren zu erblicken. Der Berufungswerber hatte im verwaltungsbehördlichen Berufungsverfahren ausreichend Gelegenheit, alle jene Beweismittel anzubieten, die seiner Ansicht nach geeignet sind, den von der Behörde bezweifelten Wohnsitz in der Schweiz nachzuweisen (vgl. VwGH 12.9.2001, 2000/13/0031)].

2. Behandlung von Gleitzeitguthaben als sonstiger Bezug:

Zum Vorbringen im Vorlageantrag vom 28. März 2003, dass die ausbezahlten Gleitzeitguthaben in den Jahren 1996 bis 2001 sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 darstellen, da sie für mehrere Lohnzahlungszeiträume und nicht monatlich ausbezahlt worden seien, ist Folgendes zu sagen:

Erhält ein Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so ermäßigt sich nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 die Lohnsteuer für diese sonstigen Bezüge.

Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 liegen nur dann vor, wenn sie sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (vgl. VwGH 27.6.2001, 98/15/0121). Das Wesen der sonstigen Bezüge ist durch Lohnteile charakterisiert, die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Lohn bezahlt, wobei dies aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muss (vgl. VwGH 26.4.1989, 86/14/0027).

Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 27.9.2000, 2000/14/0087) solche, die nicht für den üb-

lichen Lohnzahlungszeitraum (in der Regel ein Zeitraum von einem Monat) geleistet werden. Der laufende Arbeitslohn steht in unmittelbarer Beziehung zu der laufend erbrachten Arbeitsleistung; seine Höhe orientiert sich daher regelmäßig an dieser. So ist etwa die Bezahlung für Mehrarbeit, die in einem bestimmten Lohnzahlungszeitraum geleistet wurde, auch dann laufender Bezug, wenn die Mehrarbeit nur in diesem, nicht aber auch in anderen Lohnzahlungszeiträumen also "laufend" geleistet wurde (vgl. Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Sailer, Bernold, Mertens, Ausgabe 2006, Seite 690).

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung übergab der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers ein Schreiben des damaligen Schweizer Arbeitgebers des Berufungswerbers vom 29. März 2009 mit folgendem Inhalt:

"Grundsätzlich hat jeder Mitarbeiter die Möglichkeit, seine Arbeitszeiten im Rahmen einer Gleitzeitspanne von +/- 20 Std. frei einzuteilen. Zusammenhängende Kompensationen von einem halben Tag und länger sind vorgängig mit dem Vorgesetzten abzusprechen. Minusstunden von mehr als -20 Std., die nicht innert angemessener Zeit (innerhalb von ca. 3 Monaten) nachgearbeitet werden können, werden jeweils im 4. Quartal vom Monatslohn in Abzug gebracht.

Mehrstunden von über +20 Std., die nicht innert angemessener Zeit kompensiert werden können, werden in der Regel im 4. Quartal ausbezahlt. Auf Antrag des Mitarbeiters und/oder des Vorgesetzten können Mehrstunden auch in den übrigen Monaten ausbezahlt werden. Um Missbrauch etwas vorzubeugen, werden Mehrstunden nicht in dem Monat bezahlt, in dem sie geleistet worden sind. Diese Handhabung der Abrechnung von Mehr- und Minderarbeit hat seit den frühen 90er Jahren ihre Gültigkeit."

Aus den monatlichen Lohnausweisen für die Streitjahre ist ersichtlich, dass im März 1996, Juni 1996 und Oktober 1996 Gleitzeitguthaben in Höhe von insgesamt 4.529,00 SFr, im Juli 1997 Gleitzeitguthaben in Höhe von 1.245,20 SFr, im Mai 1998 Gleitzeitguthaben in Höhe von 1.245,20 SFr, im April 1999 und Juni 1999 Gleitzeitguthaben in Höhe von insgesamt 6.870,95 SFr, im Mai 2000 Gleitzeitguthaben in Höhe von 4.243,70 SFr und im Mai 2001, Juni 2001, Juli 2001 und November 2001 Gleitzeitguthaben in Höhe von insgesamt 9.092,00 SFr ausbezahlt worden sind. Unter Berücksichtigung der vorherigen Ausführungen des Schweizer Arbeitgebers des Berufungswerbers im Schreiben vom 29. März 2009 kann nach Ansicht des Berufungssenates nicht gesagt werden, dass gegenständlich die Auszahlung des Gleitzeitguthabens ein laufender Bezug ist. Die Auszahlung des Gleitzeitguthabens erfolgte nicht in dem Lohnzahlungszeitraum in dem die Mehrarbeit auch geleistet worden ist. Das Zeitguthaben hat sich über mehrere andere Lohnzahlungszeiträume hinweg angesammelt und wurde zusammengefasst in einem gesonderten Lohnzahlungszeitraum ausbezahlt.

Aufgrund dieser Überlegung waren die genannten Beträge als sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu behandeln.

3. Quellensteuer:

Dem Begehrten des steuerlichen Vertreters entsprechend (vgl. dazu die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung) wird die in den Streitjahren in der Schweiz gezahlte Quellensteuer angerechnet (1995: 10.365,00 SFr; 1996: 10.716,00 SFr; 1997: 8.551,30 SFr; 1998 10.970,15 SFr; 1999: 10.944,20 SFr; 2000: 10.944,20 SFr; 2001: 10.935,85 SFr). Das Finanzamt stellte die begehrte Steueranrechnung außer Streit (vgl. dazu die diesbezüglichen Ausführungen in der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung).

4. Krankenversicherungsbeträge:

Dem Begehrten des steuerlichen Vertreters entsprechend (vgl. dazu die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung) werden die Beiträge an die Schweizer Krankenversicherung als Werbungskosten berücksichtigt (1995: 1.221,60 SFr; 1996: 1.447,20 SFr; 1997: 1.656,00 SFr; 1998: 1.789,20 SFr; 1999: 1.986,00 SFr; 2000: 2.088,00 SFr; 2001: 2.310,00 SFr). Das Finanzamt stellte die Berücksichtigung der Beiträge als Werbungskosten außer Streit (vgl. dazu die diesbezüglichen Ausführungen in der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung).

5. Bemessungsverjährung:

Nach § 207 Abs. 2 BAO in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung vor der Änderung durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBI. I Nr. 57/2004, betrug die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstand.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO ist nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes zu beurteilen. Im Falle des Nichtvorliegens einer finanzstrafrechtlichen Verurteilung, hat die Abgabenbehörde über die Hinterziehung als Vorfrage zu entscheiden. Dies setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus; die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind nachzuweisen (vgl. Ritz, BAO³ § 207 Tz 15 und die dort angeführte Judikatur).

Nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfordert eine Abgabenhinterziehung Vorsatz. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem

gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. zB VwGH 23.6.1992, 92/14/0036).

Das Finanzamt hat die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben herangezogen, im Wesentlichen mit der Begründung, dass in Anbetracht der Beweislage davon ausgegangen werden könne, dass der Wohnsitz in der Schweiz nur vorgegeben war, um der Besteuerung in Österreich zu entgehen.

Der Berufungssenat teilt die Auffassung des Finanzamtes, dass der Berufungswerber betreffend die bewirkte Abgabenverkürzung zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt hat. Die Vorgehensweise des Berufungswerbers (das Vortäuschen eines Schweizer Wohnsitzes) ist ohne das Motiv der Abgabenhinterziehung in Österreich gänzlich unverständlich. Aus dem Verhalten des Berufungswerbers ist zu erschließen, dass dieser in Kenntnis seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen mit dem Tatplan gehandelt hat, den Umstand seiner in der Schweiz als Grenzgänger erzielten, in Österreich einkommensteuerpflichtigen Einkünfte gegenüber dem österreichischen Fiskus zu verheimlichen. Es ist unglaubwürdig, dass der Berufungswerber über einen derart langen Zeitraum der Ansicht war, dass seine Einkünfte in Österreich keinem Steuerabzug zu unterwerfen sind, gerade im Hinblick darauf, dass in Vorarlberg besonders von grenznahen Gemeinden (wie zB La und Z) aus eine Vielzahl von Personen in die Schweiz pendeln und dort einer Erwerbstätigkeit nachgehen, und es weitläufig bekannt ist, dass eine steuerliche Erfassung auch von Schweizer Einkünften beim Finanzamt zu erfolgen hat und jährliche Einkommensteuererklärungen zu legen sind. Wenn der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers betreffend den steuerlichen Verpflichtungen des Berufungswerbers vorbringt, dass dieser zweifelsfrei immer von der Ordnungsmäßigkeit seines Vorgehens ausgegangen ist und keinen Zweifel daran hatte, dass er nicht in Österreich steuerpflichtig sei, so erscheint dies dem Berufungssenat als reine Schutzbehauptung, ist doch eine derartige Sichtweise hinsichtlich der jeden in Österreich wohnhaften Einkommensbezieher treffenden steuerlichen Verpflichtungen in Österreich im Hinblick auf die Person des Berufungswerbers, eines Erwachsenen mit einem Abschluss an einer berufsbildenden höheren Schule (der Berufungswerber führt den Titel Ingenieur; vgl. zB die Unterlagen im Zusammenhang mit der Planung des Einfamilienhauses) einfach unglaubwürdig.

Der Vertreter des Berufungswerbers hat mehrfach darauf hingewiesen, dass die Grenzgängerbestimmung eine Ausnahmeregelung ist und dies gleichsam als Entschuldigungsgrund für die

behauptete Unwissenheit seines Mandanten angeführt. Dem hält der Senat entgegen: Die Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens sind im Verhältnis zum rein innerstaatlichen Abgabenrecht Sonderbestimmungen. Die methodisch systematische Grundregel bildet daher § 1 EStG, wonach unbeschränkt steuerpflichtig ist, wer einen Wohnsitz im Inland hat. In faktischer Hinsicht wiederum gilt – insbesondere für Personen mit grenznahem inländischen Wohnsitz und ebenfalls grenznahen Arbeitsort, das sind mit einer relativ großen Schwankungsbreite immerhin ca. 10.000 Personen - als allgemein bekannte (in den lokalen Tageszeitungen und vom Grenzgängerverband) kommunizierte Grundregel, dass in Österreich steuerpflichtig ist, wer hier wohnt und in der Schweiz arbeitet.

Dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers ist zwar grundsätzlich zuzustimmen, dass das Verhalten des Berufungswerbers im Zusammenhang mit einer nicht vergleichbaren Rechtsmaterie (vgl. das Verfahren betreffend das Neubauförderungsdarlehen; siehe oben) nicht als Argument für den Vorsatz der Abgabenhinterziehung dienen kann. Gleichzeitig ist aber dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers in diesem Zusammenhang entgegenzuhalten, dass das sonstige Verhalten des Berufungswerbers bei der Prüfung der Frage, ob der Berufungswerber vorsätzlich gehandelt hat oder nicht, nicht ohne Berücksichtigung bleiben konnte und dieses Verhalten das von seiner Handlungsweise gewonnene Bild abrundet. Dem Umstand, dass sich der Berufungswerber im Inland nicht polizeilich gemeldet hat, weil er im Falle einer polizeilichen Meldung eine Einberufung zum Bundesheer erhalten hätte, hat der Berufungssenat an dieser Stelle kein Gewicht beigemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 14. April 2009