



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Dr. Walter Rosenkranz, Rechtsanwalt, 1080 Wien, Albertgasse 1A/19, vom 18. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch Fachvorstand Hofrat Dr. Gottfried Pitnik, vom 16. Februar 2011 betreffend Einkommensteuer 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der Berufungswerber (Bw.) Ing. Manfred X im Jahr 1998 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war und zutreffendenfalls, ob das österreichische Besteuerungsrecht auf Dividendeneinkünfte aus Irland durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wurde.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 1998 (Bescheid vom 4. Juli 2005) war bereits ein Berufungsverfahren anhängig, welches mit Bescheid UFS 23. 4. 2009, RV/2007-W/05, beendet wurde.

Die Vorgeschichte möge diesem den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens bekannten und in der Findok veröffentlichten Bescheid sowie der ausführlichen Darstellung in dem nunmehr angefochtenen neuerlichen Einkommensteuerbescheid 1998 (Bescheid vom 16. Februar 2011) entnommen werden.

Mit dem vorerwähnten Bescheid UFS 23. 4. 2009, RV/2007-W/05, trug die Berufungsbehörde dem Finanzamt Waldviertel gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) die Durchführung von Ermittlungen – unter Inanspruchnahme internationaler Amtshilfe - zum gewöhnlichen Aufenthalt des Bw. in den Monaten September und Oktober 1998, zum Vorliegen einer ständigen Wohnstätte des Bw. in Irland und zum Vorliegen einer ständigen Wohnstätte des Bw. in Portugal unter Berücksichtigung der diesbezüglichen Beweisanträge des Bw. auf.

Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Nach Durchführung der aufgetragenen Ermittlungen erließ die Abgabenbehörde erster Instanz mit Datum 16. Februar 2011 neuerlich einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998, welchem Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von 81.646 S und solche aus Kapitalvermögen von 8.350.000 S zugrunde liegen, woraus eine Einkommensteuervorschreibung von 297.351,08 € resultierte. Das Finanzamt begründete diesen Bescheid wie folgt:

„Manfred X ist österreichischer Staatsbürger. Er war an der "A-Limited – ATrading " (A-Limited) mit dem Hauptsitz in Dublin (Irland) ab deren Gründung im Jahre 1995 mit einem Anteil von 12% beteiligt. Ein weiterer fünfprozentiger Anteil daran wurde treuhändig für Manfred X von Gottfried Sc gehalten.

Diese A-Limited - laut österreichischer Firmenbuch- bzw. deutscher Handelsregistereintragung - eine Joint-stock Company bzw. Aktiengesellschaft nach irischem Recht – hatte ab 21. November 1996 eine Zweigniederlassung in Un im Landkreis München (vgl.

Handelsregisterauszug: Vorstand/Managing Director: Oliver Ki und Manfred X ; letzterer auch ständiger Vertreter der Zweigniederlassung; Unternehmensgegenstand: Abwicklung von Kommissionsgeschäften im Wertpapierbereich) und ab 1. Februar 1998 (vgl.

Firmenbuchauszüge: Vorstand: Oliver Ki; ständiger Vertreter: Gottfried Sc; Geschäftszweig: Termin-, Options- u.a. Handelsgeschäfte) eine österreichische Zweigniederlassung in Ha.

Manfred X war vom 1. August 1998 bis 31. Dezember 2001 als Angestellter der A-Limited Niederlassung Österreich bei der Salzburger Gebietskrankenkasse angemeldet.

Er bezog laut Lohnzetteln der A-Limited Zweigniederlassung Ha

- vom 1. August bis 31. Dezember 1998 brutto 115.735 öS;*
- vom 1. Jänner bis 31. Dezember 1999 brutto 277.759 öS;*
- vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2000 brutto 277.759 öS;*
- vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2001 brutto 238.358 öS.*

Manfred X erhielt im September 1998 direkt eine erste Dividendenausschüttung der A-Limited iHv umgerechnet 8.350.000 öS. Eine weitere Dividendenausschüttung im Jahr 1999 ging in eine österreichische Privatstiftung des Manfred X .

Mit Vertrag vom 27. November 1998 kauften Manfred X und Frau Gertrude Z, nunmehr X, die Manfred X im Juni 1999 heiratete, ein Grundstück in Fu.

Mit Stiftungserklärung vom 4. Jänner 1999 errichtete Manfred X die Ing. Manfred X Privatstiftung und wendete ihr ein Barvermögen von 1.000.000 öS zu. Laut Artikel 3 der Stiftungszusatzurkunde (Beistatut) vom 4. Jänner 1999 werde Manfred X mit gesonderter Nachstiftungsurkunde 9,9% seines Anteiles der A-Limited in die Stiftung einbringen, was mit Nachstiftungsurkunde vom 19. Februar 1999 geschah. Die Stiftung wurde am 16. Jänner 1999 unter FN 17xxxxx in das Firmenbuch eingetragen.

Bei der Zweigniederlassung der A-Limited in Ha begannen 2000 finanzstrafrechtliche Ermittlungen. Auch Manfred X wurde am 21. Mai 2001 und am 13. November 2001 als Zeuge einvernommen. Laut seinen Aussagen habe sich Manfred X um den technischen Aufbau der Niederlassung in Deutschland gekümmert und sei dann wieder nach Irland an den Stammsitz zurückgekehrt. Er sei bis Ende 1998 in Irland tätig und wohnhaft gewesen und Ende 1998 nach Österreich verzogen.

Am 28. Dezember 2001 wurde vom Landesgericht Salzburg der Konkurs über die A-Limited eröffnet.

Im Verlauf einer Betriebsprüfung wurde Manfred X am 23. Juni 2003 niederschriftlich einvernommen; dabei erklärte Manfred X, dass er ab 1.8.1998 Angestellter der A-Limited in Salzburg gewesen sei, 1995 bis 1996 sei er in Deutschland gewesen, dann sei er nach Irland gegangen. Mitte 1998 hätte er den technischen Direktor in Irland zurückgelegt und wäre nach Salzburg gegangen. Die erhaltenen Dividendenausschüttungen seien von ihm in Irland versteuert worden.

Auf ein österreichisches Einzelauskunftsersuchen an Irland vom Mai 2004 erhielt das Finanzamt über das UID-Büro des BMF im Oktober 2004 einen Zwischenbericht und im April 2005 einen Endbericht. Und zwar teilte das irische Office of the Revenue Commissioner mit Schreiben vom 3. März 2005 mit, dass Manfred X in Irland nicht steuerpflichtig ("liable to tax") sei und kein Einkommen/keine Einkünfte ("not ... any income") von A-Limited bezogen habe.

Über die Außenprüfung wurde am 14. Juni 2005 die Schlussbesprechung abgehalten und vom Prüfer ein mit 27. Juni 2005 datierter Bericht erstellt.

Das Finanzamt setzte in dem 4. Juli 2005 datierten Einkommensteuerbescheid 1998 für den Abgabepflichtigen die Einkünfte aus dem Lohnzettel der A-Limited mit dem Bezugszeitraum 1.8.1998 bis 31.12.1998 sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv 8.350.000 öS an; aufgrund eines Einkommens von 8.431.646 öS bzw 612.751 € wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1998 mit 297.351,08 € festgesetzt.

Der Prüfer bzw das Finanzamt sahen folgende Indizien für die unbeschränkte Steuerpflicht des AbgPfl. in Österreich zumindest ab August 1998:

Der AbgPfl. war vom 20. September 1991 bis 2. März 2000 mit Hauptwohnsitz in 3XXX Kr, R-Straße 46, wo sich damals das Y-Haus befand, gemeldet.

Der AbgPfl. hätte in der Dienstwohnung seiner nunmehrigen Gattin, die damals seine Lebensgefährtin gewesen wäre, im Y-Haus eine Wohnmöglichkeit gehabt.

Als Adresse des AbgPfl. wird die R-Straße 46, 3XXX Kr, sowohl angeführt in der Handelsregistereintragung in München am 22. November 1996 als auch im irischen Firmenbuchauszug

Mit Anmelde(und zugleich Erstzulassungs)datum 27. März 1998 wurde ein PKW-Mercedes C 220 CDI mit dem Kennzeichen AB-XXXH auf den AbgPfl. zugelassen.

Die vom Prüfer auf Jahresfahrleistungen von 32.000 bis 36.000 Kilometer umgerechneten Fahrleistungen des Mercedes deckten die 8-malige Fahrtstrecke Ha - Kr pro Monat.

Für die vom AbgPfl. behaupteten Fahrten nach Irland und Schottland gebe es hingegen keine Nachweise wie Fährenbuchungen, Tankrechnungen etc.

Anwesenheiten des AbgPfl. in Österreich/Kr.:

18. August 1998: Autoservice bei Kilometerstand 16.382

28.9.1998, 7:30 Uhr: Unfall mit Mercedes im Innenhof des Y-Hauses

12. November 1998: Werkstattzession unterschrieben.

26. November 1998: Rechnungsdatum der Schadensreparatur

2. Dezember 1998: Rechnungsdatum Windschutzscheibenreparatur

Der AbgPfl. hat im Kaufvertrag über die Liegenschaft in Fu, B-Graben 493 vom 27. November 1998 "an eidesstatt" erklärt, Deviseninländer zu sein;

der Erwerb einer Liegenschaft sei mit diversen Vorhandlungen verbunden wie Besichtigung anderer Objekte, Kaufverhandlungen etc; diese seien nur innerhalb eines längeren Zeitraumes zu bewältigen

Dienstverhältnis in Ha

Nichterklärung der Ausschüttungen des irischen Unternehmens gegenüber den irischen Steuerbehörden

Mit Schreiben vom 21. Juli 2005 wurde Berufung gegen diesen Bescheid erhoben.

Der Lebenslauf Manfred X wurde darin dargestellt. Da sowohl die Brüder des AbgPfl. als auch seine Eltern im C-Tal gelebt hätten, sei er von 1967 bis 1998 zwischenzeitig immer wieder in Österreich auf Besuch gewesen. Dabei habe er in Hotels, beim Bruder und auch einige Male im Y-Haus Kr übernachtet. In erster Ehe sei er ab 1972 mit Frau Christine X, geborene De, aus den Niederlanden gebürtig, verheiratet gewesen. Die Eheleute hätten 1989 den Entschluss gefasst, in südlichere Gebiete zu übersiedeln, und hätten daher von 1989 bis 1994 ein Haus in Portugal errichtet. Mit der Begründung des gemeinsamen Haushaltes mit der Gattin in Portugal sei sein Lebensmittelpunkt in Portugal gewesen. Frau X sei im Jahr 2002 verstorben. Der AbgPfl. sei Hälfteeigentümer der Liegenschaft in Portugal. Im Zuge seiner Besuchsreisen zu seiner damals bereits schwer kranken Mutter im zweiten Halbjahr 1998 habe der AbgPfl. in Ho seine Jugendfreundin und jetzige Gattin Gertrude X wieder getroffen. Diese und der AbgPfl. stammten aus Ho. Im Herbst 1998 habe er ihr gesagt, dass er die Absicht hätte, im kommenden Jahr nach Erledigung seiner Geschäfte in Irland wieder nach Österreich zurückzukommen. Der AbgPfl. habe 1998 die Weichen gestellt, nach Österreich zurückzukommen und habe mit der Suche nach einem Grundstück begonnen, bzw. habe er seine nunmehrige Gattin beauftragt, sich nach einer Liegenschaft in der Umgebung der ... umzusehen.

Der AbgPfl. sei bis Ende 1998 als Geschäftsführer der A-Limited, welche bankähnliche Geschäfte ausgeführt habe, in Dublin tätig gewesen sei. Aus diesem Grund seien ständig Meldungen an die irische Nationalbank über Umsätze, Erfolg und dergleichen zu machen gewesen. Durch das plötzliche Ausscheiden von Herrn Ki Mitte 1998, sei ein zwingender Verbleib für den AbgPfl. bis Ende 1998 aufgrund gesetzlicher Vorschriften gegeben gewesen, da die Gesellschaft entsprechend zu vertreten gewesen sei. Neben der Schulung der Mitarbeiter sei der AbgPfl. auch für die gesetzlichen Meldungen der Gesellschaft bis Ende 1998 vor Ort zuständig gewesen. Obwohl der AbgPfl. Anfang 1998 aus der Unternehmensleitung habe ausscheiden wollen, sei ihm dies in Abstimmung mit der A-Limited nur dahingehend genehmigt worden, dass er bis Ende 1998 noch zu Verfügung stünde. Betreffend seines

tatsächlichen Aufenthaltes in Dublin verweise der AbgPfl. auf die Ausführungen von Herrn Ki bei der Besprechung am 14. Juni 2005 im Finanzamt in Krems. Herr Ki habe die Aussage gemacht, dass er den AbgPfl. im Jahr 1998 persönlich zumindest nach seinem (Kis) Ausscheiden, also im 2. Halbjahr 1998, etwa einmal pro Woche in Irland angetroffen hätte. Es werde auch auf eine Aussage von Herrn Ki beim Finanzamt München verwiesen, aus der erkennbar wäre, dass der AbgPfl. richtige Aussagen bezüglich seines Aufenthalts in Irland gemacht habe.

Der AbgPfl. habe im Jahr 1998 bereits Überlegungen angestellt, nach Österreich zurückzukommen, zumal er seine Jugendfreundschaft mit seiner jetzigen Gattin wieder neu entdeckt habe. Der AbgPfl. habe verständlicherweise Maßnahmen ergriffen, dass er bei seiner Rückkehr eine Wohnung haben und in Österreich einen ordentlichen Wohnsitz begründen würde. Aufgrund dieser Überlegungen, habe der AbgPfl. auch seine steuerliche Situation mit einem steuerlichen Berater besprochen. Das Ergebnis sei eben die Gründung der Privatstiftung gewesen, in die er seine Anteile an der A-Limited eingebracht habe. In die Stiftung seien dann im Jahr 1999 Dividenden eingeflossen, welche durch die Ausschüttung der österreichischen Stiftung auch dem österreichischen Steuerabzug mit 25 Prozent unterlegen seien.

Er habe sich daher entgegen dem Vorwurf des Finanzamtes nicht steuerunehrlich verhalten.

Die angegebene Adresse in Kr habe bei einem mehrwöchigen Aufenthalt im Jahr 1991 bestanden. Dem AbgPfl. sei damals von der Heimleitung gesagt worden, dass er sich am Magistrat anmelden müsse. Nachdem er sich bis zu diesem Zeitpunkt fast nie in Österreich aufgehalten habe, seien ihm dessen Gesetze nicht geläufig gewesen und er habe einen Meldezettel ausgefüllt. Sein Wohnsitz sei in dieser Zeit Portugal gewesen. Bei der Abreise des AbgPfl. sei aus ihm unbekannten Gründen keine Abmeldung erfolgt. Diese formelle Anmeldung bedeute jedoch in keinster Weise, dass der AbgPfl. im Y-Haus Kr eine Wohnung bzw. Wohnsitz begründet habe. Er habe dort für seine kurzfristigen Aufenthalte für Verwandten- und Freundesbesuche ein Zimmer so wie in einem Gasthaus angemietet. Er habe auch nicht immer das gleiche Zimmer gehabt, sondern es sei ihm eben nur ein gerade freies Zimmer zugewiesen worden.

Laut schriftlicher Stellungnahme des Leiter des Y-Hauses Kr sei es weder im Sinne noch zulässig, dass sich im Y-Haus Personen über eine längere Zeit aufhielten. Die Meldung im Y-Haus Kr datiere vom 2. September 1991. Üblicherweise sei es Aufgabe der Heimleitung - vergleichbar einem normalen Gastbetrieb - eine Abmeldung beim Magistrat vorzunehmen, wenn der Gast das Y-Haus verlasse. Laut Einwohnermeldeamt in Kr, das dies aber nicht schriftlich bestätigen wolle, komme es öfter vor, dass bei erfolgtem Wegzug einer Person aus

Hotels, Pensionen oder Heimen die Abmeldung vergessen werde. Das Finanzamt ignoriere gleichzeitig, dass der AbgPfl. auch eine Meldebestätigung der Marktgemeinde C für den Zeitraum 31. Jänner 1992 bis 10. Juli 2002 bei seinem Bruder vorgelegt habe. Daraus den Schluss zu ziehen, dass der AbgPfl. in dieser Zeit in C gelebt habe, wäre es genauso unrichtig, wie der Schluss, dass er in Kr gelebt habe. Der AbgPfl. habe sich vielmehr einmal angemeldet, als er im Jahr 1992 einige Wochen in C bei seinem Bruder war, und habe vergessen, sich abzumelden. Der AbgPfl. habe weder bei seinem Bruder länger gewohnt noch eine Wohnung gehabt, so auch nicht im Y-Haus Kr.

Teilweise sei der AbgPfl. auch in Deutschland gemeldet gewesen. Ihm sei auch von der Bundesrepublik Deutschland mit Datum vom 12.11.1996 eine Aufenthaltserlaubnis für Angehörige eines Mitgliedstaates der EWG ausgestellt worden. Diese Aufenthaltserlaubnis habe der AbgPfl. im Hinblick auf seine Tätigkeit in Un eingeholt.

Laut der vom AbgPfl. dem Finanzamt vorgelegten Kontolösung bei der Oberbank vom 1. Dezember 1998 sei der AbgPfl. bis zu diesem Zeitpunkt als Devisenausländer mit portugiesischer Adresse geführt worden.

Herr St, der im Y-Haus oft zu tun gehabt habe, bestätige, dass er den AbgPfl. dort 1998 nicht gesehen habe, sondern den AbgPfl. erst seit 2002 persönlich kenne.

Betreffend seine Wohnung in Irland bestätige sein Nachmieter, Herr Curtis Mu, dass er Anfang 1999 das Appartement des AbgPfl. in Dublin übernommen habe. Im Zuge der Besprechungen mit dem Finanzamt sei der AbgPfl. aufgefordert worden, Reisedokumente aus dem Jahr 1998 vorzulegen. Das Finanzamt habe vermeint, dass es üblich sei, Buchungen von Fährschiffen und Flugzeugen über eine längere Zeit im Privatbereich aufzubewahren, was nach Erachten des AbgPfl. nicht der normalen Lebenserfahrung entspreche. Jedoch habe der AbgPfl. versucht, bei den zuständigen Reiseunternehmen Bestätigungen einzuholen. Die Antworten seien negativ gewesen mit der Begründung, dass so lange Zeit zurück selbst Unternehmen keine Belege mehr aufbewahrten. Lediglich von einem Herrn Sph, Irland, habe der AbgPfl. Korrespondenzunterlagen aus dem Jahr 1998 erhalten.

Zu dem von ihm angeschafften Pkw verweist der AbgPfl. darauf, dass er sich diesen im Hinblick auf die geplante Rückkehr nach Österreich angeschafft habe, und er sich auch schon zu diesem Zeitpunkt einen linksgesteuerten Wagen anschaffen habe wollen. Wie auf der Bestätigung von Autohändler zu lesen sei, habe man damals mit erheblichen Lieferschwierigkeiten rechnen müssen. Um dem auszuweichen, habe der AbgPfl. das Auto bereits Anfang des Jahres 1998 bestellt. Der AbgPfl. sei ja nur auf Wunsch der A-Limited im Jahr 1998 noch in Irland geblieben, woraus jedoch nach dem Ausscheiden von Herrn Ki aus

der Geschäftsführung im Juli 1998 ein Muss geworden sei. Diesbezüglich gebe es eine schriftliche Vereinbarung vom März 1998, wo das Ausscheiden des AbgPfl. so geregelt worden sei, dass der AbgPfl. noch bis Ende 1998 zur Verfügung stehe.

Die Vorbereitungen zum Liegenschaftserwerb seien im Wesentlichen von Frau Gertrude Z, seiner nunmehrigen Gattin abgewickelt worden. Sie habe die meisten Gespräche mit der Maklerin, Frau Ma, der Immobiliengesellschaft Gmr GmbH, geführt. Die Gründe für die mehrmaligen, gelegentlichen Aufenthalte des AbgPfl. in Österreich Ende 1998 seien neben der bereits geplanten Übersiedlung die Tatsache gewesen, dass seine Mutter bereits schwer erkrankt war und er jede Gelegenheit wahrnehmen wollte, sie noch zu sehen bzw. sich um sie zu kümmern. Seine Mutter verstarb am tt.mm.1999. Bei ihr sei im August 1998 Leberkrebs diagnostiziert worden.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes an Manfred X betreffend die exakte Angabe seiner Wohnsitze im Zeitraum 1996 bis 1999, gab der AbgPfl. mit Schreiben vom 16. September 2005 bekannt:

"...

Anfang 1996 bis Dezember 1996 hatte ich eine Wohnung in Un, Deutschland, und hielt mich dort überwiegend auf. Ich hatte also im Jahr 1996 eine Wohnung in Deutschland, hatte dort meinen gewöhnlichen Aufenthalt und auch den Mittelpunkt meiner Lebensinteressen.

Im Jänner 1997 ging ich nach Irland, wo ich Direktor der A-Limited war. Ich hatte dort eine Wohnung mit der Anschrift Dublin, Sa. Obgleich ich beruflich bis Ende März 1998 mehrmals nach Un musste, hatte ich eine Wohnung ab Jänner 1997 nur noch in Dublin. Damit verlegte ich Anfang 1997 sowohl meinen Wohnsitz, meinen gewöhnlichen Aufenthaltsraum und auch den Mittelpunkt meiner Lebensinteressen nach Dublin. Seit Anfang des Jahres 1998 hatte ich in Dublin auch eine Lebenspartnerin, die in England wohnte. Wir hatten die Absicht, uns im Süden der Insel ein Haus zu mieten oder zu kaufen. Meine Lebenspartnerin zog dann auch etwa im April von England zu mir in die Wohnung und blieb dann bis Oktober. Aufgrund des Weggangs von Herrn Ki aus der A-Limited musste ich jedoch in Irland bleiben. Dies war ein Grund dafür, dass mein Verhältnis zu meiner Lebenspartnerin damals zu Ende ging, da sie nicht in Irland wohnen wollte. Die Wohnung in Dublin hatte ich bis Ende 1998. Mein Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthaltsort und der Mittelpunkt meiner Lebensinteressen von Jänner 1997 bis Ende 1998 war daher Irland, Dublin.

Wie bereits mehrfach ausgeführt, hatte ich 1998 die Absicht, wieder nach Österreich zurückzukommen und mich hier niederzulassen. Dies wurde jedoch aufgrund meiner erforderlichen Tätigkeit bei A-Limited verzögert. Um meine Rückkehr vorzubereiten, bin ich

natürlich ab November 1998 mehrere Tage in Österreich gewesen. Dies aus mehreren Gründen, und zwar:

- a) Erwerb einer Liegenschaft, wo ich ja dann im Jahr 1999 ein Haus errichtete
- b) Besuch bei meiner Mutter, die zu diesem Zeitpunkt schwer krank war und
- c) Vorbereitung zur Gründung einer Privatstiftung, die dann auch im Jänner 1999 errichtete.

Auch Weihnachten 1998 verbrachte ich bei einem Besuch bei meinen Eltern in Ho.

Dies waren aber ausschließlich Verwandtenbesuche. Ich hatte im Jahr 1998 in Österreich weder eine Wohnung noch einen gewöhnlichen Aufenthaltsort noch den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich.

In Jänner 1999 fuhr ich wieder nach Dublin zurück, wo ich nach wie vor meine Wohnung hatte. Im Jänner 1999 reiste ich von Dublin aus mehrere Male nach Mallorca, wo eine neue Filiale der A-Limited aufzubauen war.

Der schlechte Gesundheitszustand meiner Mutter veranlasste mich, die letzte Jännerwoche 1999 und die erste Februarwoche 1999 in Ho zu verbringen. Meine Mutter verstarb im Februar 1999.

Bis Mitte Februar hatte ich meine Wohnung in Dublin, sodaß bis Mitte Februar 1999 Dublin mein gewöhnlicher Aufenthaltsort war.

Ab Mitte Februar 1999 verlegte ich meinen Wohnsitz von Dublin nach Portugal, wo ich ein Haus zusammen mit meiner geschiedenen Gattin besitze. Da ich mich unter anderem über die Kollaudierung des Hauses kümmern musste - meine damals bereits von mir geschiedene Gattin war aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr in der Lage, dies durchzuführen -, verlegte ich daher den Mittelpunkt meines Lebensinteresses nach Portugal. Von Portugal aus reiste ich natürlich gelegentlich nach Österreich, um mich über den Fortgang der Errichtung meines Eigenheimes in Fu zu kümmern. Es handelt sich hiebei um ein Fertigteilhaus, das im wesentlichen im Juli 1999 fertiggestellt wurde. Bei dieser Gelegenheit besuchte ich auch immer wieder meinen 86-Jahre alten Vater in Ho. Natürlich traf ich auch gelegentlich meine jetzige Gattin, welche den Aufenthalt bei meiner geschiedenen Gattin in Portugal nur ungern sah. Sie drängte mich daher zu einer raschen Heirat. Die Ehe wurde dann im Juni 1999 geschlossen.

Ab August 1999 war mein jetziges Domizil in Fu halbwegs bewohnbar. Ab Mitte 1999 habe ich daher in meinem neuen Haus in Fu gewohnt und damit den gewöhnlichen Aufenthalt von

Portugal nach Österreich verlegt. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen war ab Mitte 1999 in Österreich. Eine Anmeldung beim Meldeamt Fu erfolgte dann am 2. Mai 2002.

Zusammenfassend möchte ich daher meinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt wie folgt definieren:

Anfang Jänner 1996 bis Ende 1996 Un, Deutschland,

Jänner 1997 bis Mitte Feber 1999 Dublin, Irland,

Mitte Feber 1999 bis Mitte Juli 1999 Portugal,

Ab Mitte Juli 1999 Fu (Österreich)

...."

Im Beiblatt zum Vorlagebericht des Finanzamtes an den UFS, das auch dem AbgPfl. zur Kenntnis gebracht wurde, zeigte das Finanzamt u.a. Widersprüche in den Angaben des AbgPfl. auf. In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. September 2005 gab der AbgPfl. an, dass er 1996 seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland, Un, gehabt hätte. In einem Schreiben eines deutschen Steuerberaters vom 23. September 1996 an den AbgPfl. sei dieser Steuerberater davon ausgegangen, dass der AbgPfl. u.a. auf Grund des Hauptwohnsitzes in Österreich weiterhin seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gehabt habe. In diese Richtung weisend habe der AbgPfl. in der Niederschrift vom 13. November 2001 angegeben, dass er ca. 2 Monate in Un tätig gewesen sei, bis die Technik funktioniert habe, er wäre nur sporadisch anwesend gewesen und habe in Deutschland selbst keinen Wohnsitz begründet. Wenn der AbgPfl. in seiner Berufung bezüglich seines Dienstverhältnisses angebe, dass er sich nur wenige Tage in Ha aufgehalten habe, dann widerspricht er damit seinen eigenen Angaben vom 23. Juni 2003. Auch stehen Spesenabrechnungen des AbgPfl. gegenüber der A-Limited über wöchentliche Fahrtspesen Kr - Ha dieser Darstellung entgegen. Weiters scheint der AbgPfl. auf innerbetrieblichen Memos aus dem Jahr 1997 auf dem Münchner Verteiler (und nicht auf dem Dubliner-Empfängerverteiler) auf. Am 12.11.1998 gab der neue Director der A-Limited, Frank Ro, dem AbgPfl. gegenüber den Wert der A-Limited bekannt, adressiert ist das Schreiben an 3XXX Kr, R-Straße 46. Die Löschung eines Kontos als Devisenausländer im November 1998 und die Aussage des AbgPfl. in der Niederschrift vom 21. Mai 2001 steht in Widerspruch mit der behaupteten Rückkehr nach Portugal erst Anfang 1999.

Laut Schreiben vom 7. Juli 2003 wäre der AbgPfl. 1998 für die neue Betriebsstätte in Ha von München aus tätig gewesen sei. In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. September 2005 sei

jedoch von München nicht mehr die Rede, sondern angeblich wäre der AbgPfl. bis Ende 1998 in Dublin gewesen.

Mit der Berufungsergänzung vom 2. Dezember 2005 stellte der AbgPfl. Beweisanträge auf (zum Teil ergänzende) Einvernahmen betreffend seines Lebensmittelpunktes.

Mit Schreiben vom 9. Mai 2008 hielt der Referent des UFS dem Finanzamt als Amtspartei - vorbehaltlich der Entscheidung des gesamten Berufungssenates - vor, dass es (bis dahin) nicht bestritten habe, dass der AbgPfl. als Hälfteeigentümer Wohnraum in Portugal innegehabt habe. Auch die Innehabung der Wohnung in Irland aufgrund der Mietverträge vom 1. Dezember 1996 und vom 1. Dezember 1997 sei vom Finanzamt nicht bestritten, sondern in Tz 1 des Außenprüfungsberichtes in Frage gestellt worden, wie häufig diese Möglichkeit auch ausgeschöpft worden wäre. Weiters sei von den in Tz 1 des Außenprüfungsberichtes vom 27. Juni 2005 angeführten Indizien direkt auf die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Österreich geschlossen worden.

Nach innerstaatlichem Recht erscheine es aber notwendig, klar die Erfüllung von zumindest einem der Tatbestände für die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988 iVm § 26 Abs 1f BAO zu bejahen, um in einem weiteren Schritt auf die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht schließen zu können:

- *Wohnsitz (... hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.)*
- *(echter) gewöhnlicher Aufenthalt (... hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt.)*
- *(fiktiver) gewöhnlicher Aufenthalt gemäß § 26 Abs 2 Satz 2f BAO: Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate.*

Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung ("Da er 1998 sowohl seinen gewöhnlichen Aufenthalt als auch seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich hatte") deute darauf hin, dass das Finanzamt den (echten) gewöhnlichen Aufenthalt, der häufig mit dem Mittelpunkt der Lebensinteressen einhergehe, und nicht einen Wohnsitz des AbgPfl. in Österreich geltend mache.

Weiters habe das Finanzamt aus diesen Indizien auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich und weiter auf das österreichische Besteuerungsrecht (nach DBA) an den Dividenden geschlossen.

Da nunmehr die Ansässigkeit des AbgPfl. in Irland oder in Österreich oder in Portugal thematisiert werde, wären nach Ansicht des Referenten gegebenenfalls sowohl das DBA Österreich-Irland als auch das DBA Österreich-Portugal anzuwenden und - bei Zutreffen der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich - würde nur die Zuweisung des Besteuerungsrechtes an Österreich nach beiden DBA im Endergebnis eine Versteuerung der Gewinnausschüttungen aus der irischen Gesellschaft in Österreich bedeuten.

Gemäß [Art 8 Abs 1 lit a des DBA Irland](#) idF BGBI 1989/12 könnten Dividenden, die eine in Irland ansässige Gesellschaft an eine in Österreich ansässige Person zahle, in Österreich besteuert werden.

Die berufungsgegenständlichen Ausschüttungen aus einer irischen Gesellschaft seien aus Sicht des DBA Österreich - Portugal keine Dividenden iSd Art 10, sondern Drittstaatseinkünfte, auf die [Art 21 DBA Portugal](#) anwendbar wäre, welcher lautet: *Die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragstaat ansässigen Person dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.*

Sowohl gegenüber Irland als auch gegenüber Portugal wäre daher die Ansässigkeit in Österreich nötig, damit nach zwischenstaatlichem Recht die Besteuerung Österreich zukäme.

Als "ständige Wohnstätte" würde die Wohnung in Irland einem gewöhnlichen Aufenthalt ohne BAO-Wohnsitz (ständige Wohnstätte) in Österreich gemäß Art 2A Abs 2 lit a erster Fall [DBA Irland](#) vorgehen, ohne dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen noch von Belang wäre.

Dem stehe jedoch der Wortlaut des [Art 2A Abs 1 DBA Irland](#) iVm der Konzeption des irischen Steuerrechtes (unter Verweis auf den irischen Taxes Consolidation Act 1997), das eine vom Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt abgeleitete unbeschränkte Einkommensteuerpflicht gar nicht kenne, entgegen - sodass niemand im Sinne des [DBA Irland](#) als in Irland ansässig gelten könne. Gegen diese Interpretation des [Art 2A Abs 1 DBA Irland](#) dürfte jedoch der OECD-Kommentar zu Art 4 Abs 1 des Musterabkommens sprechen: *"So ist eine einengende Auslegung der Vorschrift geboten, weil sie sonst sämtliche in Ländern mit Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip ansässigen Personen aus dem Anwendungsbereich des Abkommens ausschließen würde; dies ist aber mit ihr klarerweise nicht beabsichtigt."*

Auch die Auskunft der irischen Steuerverwaltung, dass der AbgPfl. in Irland nicht steuerpflichtig gewesen sei, würde (zutreffendenfalls) eine Ansässigkeit des AbgPfl. in Irland

gemäß [DBA Irland](#) ausschließen. Diese Bestätigung des irischen Office of the Revenue Commissioner vom 3. März 2005, widerspreche jedoch hinsichtlich des Nichtbeziehens von Einkünften von der irischen Gesellschaft, deren Ausschüttungen an den AbgPfl. dem Grunde nach unstrittig seien, dem Ergebnis des bisherigen Verfahrens. Die Bestätigung vom 3. März 2005 sei daher insofern plausibel, als die Ausschüttungen der A-Limited an den AbgPfl. dem Aussteller der Bestätigung unbekannt gewesen seien. Wenn sie dem Aussteller bekannt gewesen wären, wäre eventuell eine Steuerpflicht bestätigt worden, aber keine, die nach irischer Rechtslage auf Wohnsitz oder ständigem Aufenthalt beruht hätte.

Zum Begriff der ständigen Wohnstätte werde im OECD-Kommentar zu Art 4 Abs 2 des Musterabkommens "bemerkt, daß jede Form einer Wohnstätte in Betracht kommt (Häuser oder Wohnungen, die der natürlichen Person gehören oder von ihr gemietet sind, oder gemietete möblierte Zimmer). Entscheidend ist, daß es sich um eine ständige Wohnstätte handelt; dies erfordert Vorkehrungen der natürlichen Person dafür, daß ihr die Wohnstätte jederzeit ständig zur Verfügung steht und nicht nur gelegentlich für Aufenthalte, die ihrem Anlaß nach notwendigerweise nur von kurzer Dauer sein können (Vergnügungs-, Geschäfts- oder Studienreise, Lehrgänge u.ä.)"

Der Vergleich mit Ritz, BAO³, § 26 Tz 5f deute darauf hin, dass der Begriff einer ständigen Wohnstätte nach DBA dem Begriff des Wohnsitzes nach BAO entspreche.

Aus einer EG-Zusammenstellung der Steuerrechte der Mitgliedstaaten gehe hervor, dass Portugal ein System mit der Besteuerung des Welteinkommens für Ansässige habe. Dem stehe die in dem am 29. Dezember 1970 abgeschlossenen [DBA Portugal](#) unter Art 2 Abs 3 lit b angeführte Liste von schedulen-artigen portugiesischen Steuern nicht entgegen, weil gemäß Art 2 Abs 4 das DBA auch für alle Steuern gleicher oder ähnlicher Art, die künftig neben den zur Zeit bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden, gelte.

Dies würde auf eine unbeschränkte Steuerpflicht des AbgPfl. aufgrund des (laut Vorbringen) ihm zur Hälfte gehörenden und von ihm benutzten Einfamilienhauses in Portugal hindeuten (vgl. auch Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Z 4 Tz 7 zum Wort "steuerpflichtig" in Art 4 Abs 1 OECD-Musterabkommen, wonach es nicht auf eine tatsächliche Besteuerung ankomme).

Gegenüber Portugal erscheine ein direkter Schluss vom Mittelpunkt der Lebensinteressen und dem gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich auf die Ansässigkeit in Österreich jedenfalls als nicht möglich.

Vielmehr wäre ohne ständige Wohnstätte (BAO-Wohnsitz) in Österreich im relevanten Zeitraum (insb September 1998) aufgrund der Formulierung des [Art 4 Abs 2 lit a Satz 1 DBA](#)

Portugal allein die portugiesische Wohnstätte entscheidend mit der Folge der Ansässigkeit in Portugal (und der Mittelpunkt der Lebensinteressen wäre belanglos).

Das Finanzamt antwortete darauf, dass es sich den rechtlichen Ausführungen im Zusammenhang mit der Zuweisung des Besteuerungsrechtes an Österreich unter Anwendung der DBA mit Irland bzw. Portugal grundsätzlich anschließe.

Ergänzend werde noch darauf hingewiesen, dass laut einer Beilage zum Vorhalt (EG-Zusammenstellung betreffend Portugal) u.a. nur dann jemand von Portugal als "resident" gesehen werde, wenn er am letzten Tag des Kalenderjahres unter solchen Umständen einen Wohnsitz in Portugal habe, die darauf schließen ließen, dass dieser beibehalten und als dauerhafter Wohnort benutzt werde.

Generell setze die allfällige Anwendbarkeit des DBA mit Portugal voraus, dass der AbgPfl. im strittigen Zeitraum in Portugal über einen Wohnsitz verfügt habe oder gewöhnlichen Aufenthalt gehabt habe. Im bisherigen Verfahren habe der AbgPfl. bis dato nur behauptet, dass er sich zeitweise in Portugal aufgehalten habe. Die diesbezüglichen zeitlichen Angaben des AbgPfl. seien einerseits sehr vage bzw. widersprüchen sich. Es sei vom AbgPfl. allerdings bisher nicht konkret vorgebracht worden, dass er in der zweiten Hälfte des Jahres 1998 in Portugal über einen Wohnsitz verfügt habe.

Auch über Vorhalt des Finanzamtes vom 31. August 2005, in dem der AbgPfl. aufgefordert worden sei, seine Wohnsitze detailliert mit einer zeitlichen Zuordnung bekannt zugeben, habe der AbgPfl. keine Adresse bzw. keine genauen Daten über seine angeblichen Aufenthalte in Portugal angegeben. Ebenso habe der AbgPfl. im bisherigen Verfahren keinen Nachweis darüber erbracht, dass er (Hälfte)Eigentümer eines Hauses sei (bzw. im strittigen Zeitraum gewesen sei). Selbst wenn man seinen Angaben Glauben schenken wollte, wäre damit noch nicht nachgewiesen, dass der AbgPfl. in Portugal über einen Wohnsitz verfügt habe. Denn der Kommentar zum OECD-Musterabkommen führe zum Begriff der ständigen Wohnstätte folgendes aus:

12. Für die Anwendung des Abkommens gilt nach Buchstabe a) (bei einem Konflikt zwischen dem Recht der beiden Staaten), dass sich der Wohnsitz (residence) einer natürlichen Person an dem Ort befindet, an dem sie eine Wohnstätte hat; es muss sich um eine ständige Wohnstätte handeln, d. h. die natürliche Person muss sie zur dauernden Nutzung bestimmt und beibehalten haben, im Gegensatz zu einem Aufenthalt an einem bestimmten Ort unter Umständen, die eindeutig erkennen lassen, dass der Aufenthalt von kurzer Dauer sein soll.

13. Zum Begriff der ständigen Wohnstätte sei bemerkt, dass jede Form einer Wohnstätte in Betracht kommt (Häuser oder Wohnungen, die der natürlichen Person gehören oder von ihr

gemietet sind, oder gemietete möblierte Zimmer). Entscheidend ist, dass es sich um eine ständige Wohnstätte handelt; dies erfordert Vorkehrungen der natürlichen Person dafür, dass ihr die Wohnstätte jederzeit ständig zur Verfügung steht und nicht nur gelegentlich für Aufenthalte, die ihrem Anlass nach notwendigerweise nur von kurzer Dauer sein können (Vergnügungs-, Geschäfts- oder Studienreise, Lehrgänge u. ä.).

Dass das angeblich in seinem Hälfteeigentum stehende Haus in Portugal dem AbgPfl. jederzeit für seinen Wohnbedarf zur Verfügung gestanden sei (und nicht etwa vermietet gewesen sei), sei bisher weder behauptet noch nachgewiesen worden. Aus dem Umstand, dass die Kollaudierung erst Ende 1998 bzw. in der ersten Hälfte des Jahres 1999 erfolgt sei (die diesbezüglichen Angaben des AbgPfl. widersprächen sich), lasse sich der Schluss ableiten, dass dieses Haus vorher noch nicht benutzbar gewesen sei.

Im übrigen lasse auch die Tatsache, dass der AbgPfl. von der Miteigentümerin zu diesem Zeitpunkt bereits geschieden gewesen sei, darauf schließen, dass ihm dieses Haus nicht uneingeschränkt zur Verfügung gestanden sei. Überhaupt habe der AbgPfl. keine Aussagen darüber getätigt, wie die - behaupteten - Eigentumsverhältnisse bei der Scheidung von seiner ersten Gattin geregelt worden seien. Weiters sei vom AbgPfl. nie dargetan worden, dass er das Haus zu Zwecken des eigenen Nutzens bestimmt und beibehalten habe.

Zusammenfassend müsse daher gesagt werden, dass nach Ansicht des Finanzamtes der AbgPfl. in Portugal über keinen Wohnsitz - zumindest nicht im Jahre 1998 - verfügt habe, und damit das DBA mit Portugal nicht zur Anwendung kommen könne.

Abschließend werde im Hinblick auf die ständige Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. VwGH vom 26.7.2000, [95/14/0145](#)) noch auf folgendes verwiesen:

Es trage zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssten, um einen Abgabenspruch geltend machen zu können, doch befreie dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabenpflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß iSd [§ 119 Abs 1 BAO](#) offen zulegen (Hinweis E 19.5.1992, 91/14/0089 bis 0091). Wenn Sachverhaltselemente im Ausland ihre Wurzeln hätten, sei die Mitwirkungspflicht und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer werde. Trete in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liege es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen (Hinweis E 22.1.1992, 90/13/0200). Die Partei habe diesfalls durch konkrete

und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die belangte Behörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände geboten habe (Hinweis E 16.11.1993, 93/14/0139). Verletze die Partei diese ihre "erhöhte" Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so habe die belangte Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung festzustellen (Hinweis E 19.5.1992, 91/14/0089 bis 0091).

Die Grenze der amtlichen Ermittlungspflicht orientiere sich lt. VwGH (vgl. Erk. v. 21.10.1993, 92/15/0002) an der Zumutbarkeit, die bei Auslandsbeziehungen (und bei Inanspruchnahme abgaberechtlicher Begünstigungen) eine mehr oder weniger starke Einschränkung erfahre (Hinweis: E 17.11.1980, 1885/78). Diese Formel bringe der allgemeine Grundsatz zum Ausdruck, daß die Pflicht zur amtsweigigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dort ihre Grenze finde, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen könne (Hinweis: E 25.7.1990, 89/17/0054, 0055).

Der AbgPfl. gab hierzu durch seinen Rechtsanwalt mit Schreiben vom 11. September 2008 folgende Stellungnahme mit Beilagen ab:

Der AbgPfl. habe sehr wohl in seiner Eingabe vom 16. September 2005 durch seinen steuerlichen Vertreter seine Wohnsitze in Irland und Portugal detailliert angegeben.

Aus Sicht des AbgPfl. sei nicht nur der Zeitraum 1998 von Bedeutung, sondern auch, wo er sich von Anfang 1999 an befunden habe. In diesem Zeitraum (1998/1999) habe er - bis auf kurze familiär oder geschäftlich bedingte kurze Besuche in Österreich oder Deutschland - in Irland (Dublin) und Portugal seine Wohnsitze gehabt. Dies habe er bereits mehrfach dargelegt und eine Reihe von Zeugen beantragt, deren Einvernahme - allenfalls im Rechtshilfeweg - er aufrechterhalte. Die objektiven Beweise, zB die Mietverträge, seien ja unbestritten.

Der AbgPfl. sei zwischen den Wohnsitzen in Irland und Portugal gependelt, insbesondere aus familiären Gründen und um die Kollaudierung seines Hauses in Portugal voranzutreiben (August, September 1998). Im Dezember 1998 habe er lediglich die Weihnachtsfeiertage in Österreich verbracht, besuchsweise bei seinen Eltern, aber noch im Dezember 1998 sei er in Portugal gewesen, weil es Schwierigkeiten mit der Kollaudierung des Neubaues gegeben habe. Seine Ex-Frau habe wegen einer fortschreitenden bösartigen Erkrankung viele Dinge nicht mehr wahrnehmen können.

Tatsächlich habe der AbgPfl. in Irland seine Wohnung gehabt und im ehemaligen leerstehenden kleinen Haus in Portugal bis zum Bezug des Neubaus seine Wohnung gehabt, so auch im Dezember 1998. Den Wohnsitz in Dublin habe der AbgPfl. erst im Februar 1999 aufgegeben. Danach habe nur mehr sein Wohnsitz in Portugal bestanden. Der Wohnsitz in Ol (Portugal) sei 1989 gegründet worden. Der AbgPfl. habe dort im selben Jahr dieses kleine

Haus errichtet, das während der Bauzeit bewohnt worden sei. Gleichzeitig sei ein neues Haus errichtet worden, das Mitte 1992 fertig gestellt worden sei. Nach der Scheidung im September 1992 seien die Wohneinheiten derart geteilt worden, dass im Neubau die Ex-Schwiegermutter des AbgPfl. und seine Ex-Frau gewohnt hätten; im Althaus habe der AbgPfl. gewohnt, sooft er in Portugal gewesen sei.

Für den Wohnsitz des AbgPfl. in Portugal (Ol, Ca, Qu) sprächen mehrere Fakten, die anhand folgender Unterlagen bewiesen bzw. untermauert würden:

- Kopie der Bestätigung der offiziellen Meldung des AbgPfl. in Portugal vom 18. Oktober 1989, wobei sogar seine Steuernummer vermerkt sei;
- Kopie eines Grundbuchauszuges, worin er bereits im Jahr 1989 Liegenschafts(mit)eigentümer mit seiner Ehefrau gewesen sei (Gütergemeinschaft);
- Kopie des Deckblattes für die Bau-Einreichung vom 14. Dezember 1990;
- Kopie der Baueinreichung vom 2. September 1998 (Eingangsstempel 8. September 1998);
- Kopie des Schreibens des portugiesischen Rechtsanwaltes vom 17. Juni 2002, der dem AbgPfl. bestätige, dass er trotz Scheidung Miteigentümer der portugiesischen Liegenschaft sei;
- Kopie des Antrages auf Bewilligung für die Bohrung eines Brunnens auf dem Grundstück des AbgPfl. durch Joao Bo aus dem Jahr 1989.

Mit diesem Herrn Joao Bo, Bauleiter, habe der AbgPfl. wegen der verschiedenen Baumaßnahmen im Jahr 1998/99 mehrfach über das Jahr verteilt Besprechungen wegen der abgelehnten Einreichpläne und deren Verbesserung gesprochen. Dieser könne bezeugen, dass der AbgPfl. in den Jahren 1998 und 1999 sehr oft und durchgehend in Portugal gewohnt habe. Er habe den AbgPfl. ja auch in dessen Wohnung zur Besprechung aufgesucht. Aufgrund der häufigen Anwesenheiten des AbgPfl. sei noch zu überprüfen, ob er nicht sogar mehr als 183 Tage des Jahres 1998 und jedenfalls 1999 in Portugal wohnhaft gewesen sei. Der zweite Tatbestand neben dem Umstand, dass der AbgPfl. zum 31. Dezember 1998 in Portugal wohnhaft gewesen sei.

Mittelpunkt des Lebensinteresses des AbgPfl. in wirtschaftlicher und familiärer Hinsicht im Sinne eines Wohnsitzes in den Jahren 1998 und 1999 seien ausschließlich Irland und Portugal gewesen. Aus dem Besuch der Eltern zu Weihnachten, aus dem Aufenthalt in Österreich beim Sterben der Mutter und aus dem Kauf eines PKW könne keine Steuerpflicht resultieren. Käufe im gesamten EU-Raum seien seit dem EU-Beitritt normal.

Das Finanzamt gab dazu die Gegenäußerung ab, dass sich auch daraus wiederum keineswegs ergebe, dass der AbgPfl. (Ende) 1998 über einen Wohnsitz in Portugal verfügt habe. Ob der AbgPfl. allenfalls 1989 Eigentümer einer Liegenschaft in Portugal bzw. ob er damals dort offiziell gemeldet gewesen sei, sei nicht relevant. Zu den vom AbgPfl. vorgelegten Unterlagen könne mangels (beglaubigter) Übersetzung nicht Stellung genommen werden.

Da der AbgPfl. somit seiner Beweislast nicht nachgekommen sei, sei daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon auszugehen, dass er im Jahr 1998 keinen Wohnsitz in Portugal gehabt habe und daher das DBA mit Portugal nicht zur Anwendung gelangen könne.

In der am 25. März 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung vor dem UFS wurde ausgeführt:

Der AbgPfl. erläuterte, in den Jahren 1997 und 1998 einer von zwei Direktoren der A-Limited in Dublin gewesen zu sein. Die irischen Behörden hätten einen ständigen Aufenthalt der beiden Direktoren in Irland verlangt. Im Jänner und März 1998 sei der AbgPfl. auch Geschäftsführer der Münchener Niederlassung gewesen und von Irland nach München gependelt. Der AbgPfl. habe in Irland eine Wohnung bis Februar 1999 gehabt. Im Frühjahr 1998 sei die Niederlassung von Un nach Ha übersiedelt. Dabei sei der AbgPfl. persönlich etwa zwei Wochen in Österreich anwesend gewesen. In Ha sei dann ein neuer Geschäftsführer tätig gewesen.

Nach der Scheidung im Jahr 1992 habe der AbgPfl. auf dem Areal in Portugal ein kleines Haus bewohnt, während seine geschiedene Gattin im Haupthaus gelebt habe. Der AbgPfl. sei im Jahr 1998 etwa 10 Mal von Irland nach Portugal geflogen. Da die Kollaudierungspläne abgelehnt worden seien, sei der AbgPfl. im Dezember 1998 noch einmal nach Portugal gefahren, um die Gründe hiefür in Erfahrung zu bringen.

Der AbgPfl. sei ab August 1998 mit einem vergleichsweise geringen Gehalt von 20.000 öS brutto im Monat als Arbeitnehmer angemeldet gewesen, um in Österreich sozialversichert zu sein. Ein Arbeitsplatz in Ha habe nicht bestanden; in der Niederlassung seien vier oder fünf Mitarbeiter beschäftigt gewesen. Der AbgPfl. habe in Ha nach der Verlegung der Niederlassung im Frühjahr 1998 eigentlich keine Tätigkeiten ausgeübt.

Die Behörden hätten für die Tätigkeit des AbgPfl. bei der A-Limited eine ordnungsmäßige Adresse gebraucht. Da das Haus in Portugal entlegen sei und die Post im Milchgeschäft abgegeben werde, wo sie sich jeder nehmen könne, sei Portugal als Anschrift nicht in Frage gekommen. Daher sei die Anschrift des Y-Hauses in Kr angegeben worden, da der AbgPfl. die dort beschäftigte Frau Gertrude Z, seine nunmehrige Gattin seit Kindheit bekannt habe und auch eingeschriebene Briefsendungen dort zugestellt werden hätten können. Die

Firmengründung habe 1996 begonnen. Später wäre auch die irische Adresse als Anschrift wählbar gewesen.

Ende 1998 sei der AbgPfl. öfter in Österreich gewesen, um seine kranke Mutter zu besuchen. Dabei sei er auch Frau Gertrude Z näher gekommen. Ende 1998 habe sich der AbgPfl. mit seinem steuerlichen Vertreter besprochen, welche steuerlichen Konsequenzen eine Übersiedlung nach Österreich hätte. Daraus sei die Gründung der Stiftung im Dezember 1998 resultiert. Der Kauf des Mercedes sei eigentlich auf ein Ersuchen der Mutter des AbgPfl. zurückgegangen, die ihm dazu geraten habe, ein Auto zu erwerben, damit er bei den Besuchen bei ihr mobil sei. Der AbgPfl. habe sich dann für den neuen Mercedes interessiert und sei aufgrund der Auskünfte des Händlers von einer längeren Lieferzeit ausgegangen.

Der Mercedes sei dann zum Transport von spezieller EDV-Ausrüstung von München nach Dublin verwendet worden, auch für Fahrten zwischen Dublin und deutschen Städten. Später dann auch für Fahrten von Ha nach Dublin. Der Mercedes sei verwendet worden, weil er schon da gewesen sei und so Wartezeiten etwa auf eine Spedition entfallen seien.

Es sei zutreffend, dass Ende 1998 dem Unternehmen Spesen für Fahrten Kr - Ha verrechnet worden seien. Tatsächlich sei der AbgPfl. in Kr gewesen, um seine Mutter zu betreuen bzw. sie nach Wien ins Krankenhaus zu bringen. Er habe aber eine Krer Adresse angeben müssen und habe nicht etwa AKH Wien schreiben können.

Der rechtsfreundliche Vertreter erläuterte zum Beweisantrag auf Einvernahme verschiedener Zeugen, dass beispielsweise die Maklerin bezeugen könne, dass die Gespräche betreffend den Ankauf der Liegenschaft zur Gänze von Frau Gertrude Z geführt worden seien.

Herr St solle bezeugen, dass der AbgPfl. über kein ständiges Zimmer im Kolpingheim verfügt habe. Bei den übrigen Zeugen handle es sich etwa um damalige Mitarbeiter der A-Limited, die das Vorbringen des AbgPfl. - etwa über den Transport der EDV mit dem Mercedes - bestätigen könnten.

Frau St-Jo sei im Jahr 1998 die Lebensgefährtin des AbgPfl. gewesen und könne etwa bezeugen, dass sich der AbgPfl. mit dem Mercedes auch in Schottland befunden habe. Frau St-Jo habe mit dem AbgPfl. in derselben Wohnung in Dublin gewohnt. Die Lebensgemeinschaft sei etwa bis September/Oktober 1998 gegangen. Es habe auch Überlegungen gegeben, ein Haus in Irland zu kaufen, allerdings habe die damalige Lebensgefährtin nicht wollen. Die Lebensgefährtin habe in England eine Wohnung und sei fallweise beim AbgPfl. in Irland gewesen. Mieter der Wohnung in Irland sei der AbgPfl. gewesen. Die Wohnung in Irland habe der AbgPfl. zwei Jahre lang gehabt. Der zweite

Geschäftsführer sei deutscher Staatsbürger gewesen. Auch dieser habe sich überwiegend in Dublin aufgehalten.

Ab etwa 1999 bis zur Beendigung der Firma habe es Dienstwagen gegeben. In der Aufbauphase habe es weder Gehalt noch Dienstwagen gegeben. Für die Fahrten habe der AbgPfl. einen Spesenersatz bekommen. Mit dem Mercedes sei der AbgPfl. die Strecke Ha - Dublin zwei Mal gefahren. Die Anmeldung des PKW sei mit der Meldeadresse Y-Haus Kr erfolgt.

Über Befragen durch den Vertreter des Finanzamtes gab der AbgPfl. an, dass er seiner Meinung nach im Jahr 1998 in Irland aufgrund seines Wohnsitzes steuerpflichtig gewesen sei, wonach das irische Steuerrecht nur Einkünfte aus Irland versteuere. Ein Gehalt von einem Arbeitgeber aus Irland wäre dort sehr wohl steuerpflichtig gewesen. Da die Dividenden an der deutschen Terminbörse erwirtschaftet worden seien, habe diesbezüglich keine Steuerpflicht in Irland bestanden. Da sich der AbgPfl. im Jahr 1998 weniger als 183 Tage in Portugal aufgehalten habe, dürfte auch dort keine Steuerpflicht bestehen.

Die Frage der Besteuerung der 8 Mio öS sei nie ein Thema gewesen, da diese Off-shore-Einkünfte in Irland nicht besteuert würden. Hier gebe es eine Auskunft eines irischen Steuerberaters. Die irischen Behörden seien vom AbgPfl. nicht kontaktiert worden.

Der AbgPfl. habe sich nicht veranlasst gesehen, diesbezügliche Erkundungen in Österreich und Portugal einzuholen. Erst wie die Absicht, nach Österreich zu kommen, bestanden habe, sei eine Erkundung in Österreich erfolgt.

Die geschiedene Gattin in Portugal sei 2002 verstorben. Eigentümer der Häuser in Portugal seien die geschiedene Gattin und der AbgPfl. gewesen. Erben nach der geschiedenen Gattin seien ihre Enkelkinder gewesen. Der AbgPfl. sei nach wie vor Hälfteeigentümer. Die Grundsteuer sei von der Ehegattin bezahlt worden, ab 2002 sei die Grundsteuer gesplittet worden. Es gebe ein Schreiben aus 2002 an das zuständige Finanzamt in Portugal mit dem Ersuchen, die Grundsteuer zu splitten.

Mit Berufungsentscheidung des UFS vom 23.4.2009 hob der UFS den bekämpften Einkommensteuerbescheid gem. § 289 Abs.1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde 1. Instanz auf.

Das Finanzamt Waldviertel tätigte in weiterer Folge folgende Ermittlungen bezüglich der Frage, ob der AbgPfl. einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt in den Monaten September und Oktober 1998 in Österreich und ob er 1998 eine ständige Wohnstätte in Irland und/oder eine solche in Portugal verfügt hat.

Im Amtshilfsweg wurde Erich Fl als Auskunftsperson durch das deutsche Finanzamt Bad Segeberg befragt. Erich Fl war vom 1.6.1998 bis 31.12.2001 Dienstnehmer der A-Limited-Niederlassung in Ha. Er gab an, den AbgPfl. seit ca. Sommer 1997 zu kennen. Manfred X sei seines Wissens nicht in Ha tätig gewesen, er „sei ziemlich schnell weg gewesen“ – den Zeitraum könne er nicht genau bestimmen.

Eine Befragung einiger ehemaliger Dienstnehmer des Y-Hauses Kr als Auskunftsperson ergab folgende Aussagen:

Alle befragten Personen kennen Manfred X auf Grund ihrer Tätigkeit im Y-Haus. Die meisten wussten von einer Beziehung zwischen Manfred X und Gertrude Z.

Frau Silvia Ba etwa, die als Stubenmädchen 1998 (6.5.-23.9.) die Zimmer und Büros reinigte, sagte aus, dass sie Manfred X kenne. Er hätte in der Dienstwohnung von Frau X gewohnt. Wenn er da gewesen sei, hätte er sich teilweise eine Woche dort aufgehalten, dann sei er wieder weg gewesen. Er hätte im Büro seinen eigenen Schreibtisch gehabt, wo er gearbeitet habe. Bis zu ihrem Ausscheiden hätte sie ihn dort in unregelmäßigen Abständen gesehen.

Harald He, der jahrelang bis 28.2.1998 im Y-Haus als Koch arbeitete, gab an, dass er in den Monaten Jänner und Februar 1998 Manfred X meist am Wochenende zwei bis dreimal im Monat gesehen habe. Er sei mit Gertrude Z liiert gewesen.

Meinhard de Sa-Lo, war ebenfalls als Koch bzw. Küchenchef im Y-Haus beschäftigt (1.10.1997 - 18.6.1998). Er sagte aus, dass der AbgPfl. jedes Wochenende im Jahre 1998 bei Frau X in deren Wohnung verbracht habe. Er kam freitags und fuhr sonntags wieder weg. Manfred X habe ihm mitgeteilt, dass er beruflich in München tätig sei. Die Firma, für die er arbeitete, sei auch in Irland stationiert gewesen. Er sei meistens mit seinem Auto, einem Mercedes, aus München gekommen. Er hätte erzählt, dass er beabsichtige, das Unternehmen nach Salzburg zu verlegen. Ab einem gewissen Zeitpunkt sei der AbgPfl. nach dessen eigenen Angaben nicht mehr nach München, sondern nach Salzburg arbeiten gefahren. Außer den Urlauben sei er jedes Wochenende in Kr gewesen. Er selbst sei 1998 mit der Tochter von Frau Z liiert gewesen. Seines Wissens hätte sich der AbgPfl. 1998 nicht in Portugal aufgehalten. Er hätte ihm erzählt, dass er bei der Scheidung sein Haus in Portugal verloren habe, mit seiner Ex-Frau sei er im Streit.

Mit neuerlichem Vorhalt vom 27.10.2009 wurde der AbgPfl. vom Finanzamt ersucht, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

1) Geben Sie die genaue Adresse ihres Hauses/Grundstückes in Portugal bekannt.

-
- 2) Um die Vorlage der Belege betreffend die Entrichtung der "gesplitteten" Grundsteuer für dieses Objekt in Portugal wird ersucht.
- 3) Wo (bzw. nach welchem Recht) erfolgte ihre Scheidung von Christine Maria X (De)? Legen Sie bitte die Scheidungsurkunde und die diesbezüglichen vertraglichen Regelungen über die Aufteilung des ehelichen Vermögens vor.
- 4) Geben Sie die Namen der Erben nach ihrer Ex-Gattin Christine Maria X (De) und deren Adressen bekannt.
- 5) Geben Sie die Namen und Adressen der (Mit-)Eigentümer ihres Grundstückes/Hauses in Portugal bekannt.

Zu Pkt. 3 gab der AbgPfl. in seinem Antwortschreiben vom 17.12.2009 an, dass die einvernehmliche Scheidung in Bregenz erfolgt sei. Seine geschiedene Frau habe die Zusicherung erhalten, dass das Haus 10 Jahre nach der Scheidung nicht verkauft werde und dass er sich an den Kosten der Fertigstellung beteiligen werde. Die Mieteinnahmen der drei Gästезimmer wären ihr zugestanden. Dies sei in einem Zusatzvertrag vereinbart worden.

Vorgelegt wurde eine Ablichtung der Übertragung des Tonbandprotokolles vom 15.9.1992 zu 7 C 1XX/92 über die Scheidung gem. § 55 a EheG zwischen Ing. Manfred X und Christine Maria X. Als Adresse des Ing. Manfred X ist hierin 3XXX Kr, R-Straße 46, angegeben.

Die als Beilage 3a angeführte Zusatzvereinbarung wurde nicht übermittelt.

Über Ersuchen des Finanzamtes Waldviertel übermittelte das Bezirksgericht Bregenz am 19.2.2010 eine Ablichtung der am 15.9.1992 im Zuge der Ehescheidung geschlossenen Vereinbarung zwischen Christine Maria X-De und Ing. Manfred X (Adresse: A-3XXX Kr, R-Straße 46).

Die Vereinbarung hat folgenden Inhalt:

....

II.

Während der Dauer der Ehe wurde in Portugal ... Qu ein Wohnhaus mit einem kleinen Häuschen errichtet. Grundbürgerliche Eigentümerin dieser Liegenschaft ist und bleibt Christine X -De.

Christine Maria X hat ihren ständigen Wohnsitz in Portugal und bewohnt in diesem Hause im Parterre ein Wohnung bestehend aus großem Wohnzimmer mit offener Küche, Schlafzimmer und Sanitärräume.

Gleichfalls im Parterre ist ein kleines Appartement ausgebaut, sowie eine zweite Wohnung ebenfalls bestehend aus großem Wohnzimmer mit separater kleiner Küche und separaten Schlafzimmern. Im 1. Stock befinden sich drei Gästezimmer.

Ferner ist auf der Liegenschaft ein kleines Häuschen errichtet, bestehend aus Wohnzimmer mit offener Küche, zwei Zimmer und Sanitärräumlichkeiten.

Herr Ing. Manfred X hat seinen ständigen Wohnsitz in Kr, Niederösterreich.

Die Mutter der Christine Maria X-De, Frau Lia Da, wird im Herbst dieses Jahres ihren ständigen Wohnsitz gleichfalls in Portugal errichten und die im Parterre gelegene Wohnung beziehen.

Frau Christine Maria X-De verpflichtet sich die oben genannt Liegenschaft nicht zu verkaufen und zur Gänze zu vermieten oder zu verpachten, ohne vorher das Einverständnis ihres geschiedenen Ehegatten Ing. Manfred X eingeholt zu haben.

Bei Verkauf der Liegenschaft durch die Eigentümerin Christine Maria X-De erhält Herr Ing. Manfred X, bei dessen Ableben seine Erben, die Hälfte des allfälligen Nettoverkaufspreises ausbezahlt. von dieser Hälfte des Nettoverkaufspreises kommen jedoch in Abzug alle von Frau Christine Maria X-De bis heute von ihr allein bezahlten Investitionen, an welchen sich Herr Ing. Manfred X nicht beteiligt hat.

Das Wohnhaus ist noch nicht zur Gänze ausgebaut. Herr Ing. Manfred X trägt nicht nur die Hälfte der bis heute von Frau Christine Maria X-De aus eigenem Geld getätigten Aufwendungen des Ausbaus des Wohnhauses, sondern ist er verpflichtet, die Hälfte der weiter auflaufenden Kosten zur Fertigstellung des Wohnhauses einschließlich aller notwendigen Investitionen zu bezahlen bzw. seiner geschiedenen Ehegattin Christine Maria X-De zu ersetzen.

Die mit der Errichtung des allfälligen Verkaufvertrages auflaufenden Steuern, Gebühren und Abgaben aller Art werden von Ing. Manfred X und Christine Maria X-De je zur Hälfte getragen.

Frau Christine Maria X-De räumt ihrem geschiedenen Ehegatten Ing. Manfred X das persönliche unentgeltliche Wohnungsrecht an der im Parterre gelegenen Zweitwohnung, welche Lia Da ein, frühestens jedoch 10 Jahre ab Rechtskraft der Ehescheidung ein. Sollte Christine Maria X-De vor Ablauf dieser 10-jährigen Frist selbst vorversterben, kommt das oben genannte Wohnungsrecht Herrn Ing. Manfred X ab Ableben seiner geschiedenen Ehefrau Christine Maria X-De zu.

III.

Sämtliche in dem oben genannten Wohnhaus und den im Garten errichteten Häuschen befindlichen Fahrnisse, Möbel, Einrichtungsgegenstände, etc. gehen in das Alleineigentum der Christine Maria X-De über.

Frau Christine Maria X-De stellt auch keinerlei Ansprüche an Fahrnisse, welcher Art immer, welche sich derzeit im Besitze des Herrn Ing. Manfred X befinden.

.....

Am 21.12.2009 wurde Frau Gertrude X als Zeugin einvernommen und sagte folgendes aus:

Von 1988 bis 2004 war ich Geschäftsführerin des Y-Hauses Kr. In dieser Zeit wohnte ich in meiner Dienstwohnung im 5. Stock des Y-Hauses. Meinen jetzigen Gatten Manfred X kenne ich seit meiner Kindheit, da wir aus derselben Ortschaft stammen. In meiner Jugend war er eine Jugendliebe von mir, in weiterer Folge sah ich ihn gelegentlich immer wieder. Ende des Jahres 1998 überlegten wir, dass wir unser weiteres Leben gemeinsam führen wollen. Wie es zu diesem Entschluss kam kann ich nicht mehr sagen, da dies schon so lange her ist. Wo wir uns getroffen haben, kann ich mich auch nicht mehr erinnern. Ein Grund für die Suche eines gemeinsamen Baugrundes war meine Überlegung, dass auf Grund der Sanierungsbedürftigkeit des Y-Hauses meine dortige Wohnmöglichkeit auf Dauer gefährdet erschien. Auf die Frage wie meine Beziehung im Jahr 1998 zu meinem jetzigen Gatten war, verweigere ich die Aussage, da es sich um einen Angehörigen handelt. Im Übrigen kann ich mich auch nicht mehr erinnern. Gelegentlich habe ich ihn auch im Jahr 1998 gesehen. Teils in Kr im Y-Haus, teils in unserem Geburtsort in Ho.

Wenn er bei mir im Y-Haus war, hat er ab und zu in einem Zimmer des Y-Hauses genächtigt. In diesen Fällen, hat er wie alle anderen Gäste für die Nächtigung im Heim bezahlt. Grundsätzlich wurde den Gästen ein namentlicher Beleg über die Nächtigung ausgestellt, im Kassaeingangsbuch wurden die Nächtigungsentgelte nur in Summe erfasst. Einen Schlüssel für meine Wohnung hatte Hr. X nicht. Hr. X war im Jahr 1998 technischer Direktor der Fa. ATrading in Dublin. So viel ich noch weiß, war er in dieser Zeit überwiegend in Dublin tätig. Soweit ich mich erinnern kann, wurde die Filiale dann nach Salzburg übersiedelt, wo er auch mitgeholfen hat. Diese war glaublich vorher in München. Gemeinsam mit meinem Mann Manfred X war ich im Jahr 2002, nach dem Tod seiner ersten Frau, das erste Mal in Portugal. Wir waren dort in seinem Haus, das zur Hälfte ihm gehört. Wir waren nachher auch noch dort, z.B. auch heuer.

Im Jahr 1998 war mein jetziger Gatte öfter in Portugal. Der Name Shirley St-Jo sagt mir etwas, ich habe ihn schon gehört. Nachdem Zusammenhang befragt, in dem ich diesen Namen gehört habe, verweigere ich die Aussage. Darüber befragt ob es richtig sei, dass diese

Frau bis zum Oktober 1998 die Lebensgefährtin von Manfred X in Dublin gewesen sei und diese bei ihm gewohnt hätte, gebe ich an: ich verweigere die Aussage.

Die an Manfred X per Adresse Y-Haus Kr adressierte Post schickte ich nach Portugal nach oder er nahm sie mit, wenn er in Kr war. Über Befragen dazu, dass ehemalige Angestellte des Y-Hauses unter Wahrheitspflicht ausgesagt haben, dass Manfred X in der Dienstwohnung von Fr. Gertrude X gewohnt hätte, vor allem am Wochenende von Freitag bis Sonntag, verweigere ich die Aussage.

Ein Einzelauskunftsersuchen gem. [§ 2 Abs. 2 EG-AHG](#) betreffend Manfred X an die Finanzbehörden der Irischen Republik, in dem um Zeugeneinvernahme von vier der durch Manfred X beantragen Zeugen ersucht wurde, ergab folgende Antwort vom 28.4.2010:

Manfred X ist den irischen Behörden nicht bekannt und war für steuerliche Zwecke nie in Irland registriert. Laut den Informationen des „Companies Registration Office“ war Manfred X ein Director der A-Limited, und zwar vom 21.8.1995 bis zum 1.12.1997. Die von der A-Limited ausgefüllten Formulare weisen als Adresse des AbgPfl. R-Straße 46, 3XXX Kr, Austria, auf. Eine Beziehung zwischen Herrn X und der Liegenschaft 43 St-Road, Sa, Dublin 4, läge nicht vor.

Über Urgenz durch das Finanzamt Waldviertel wurden dann die vom Finanzamt Waldviertel namhaft gemachten Zeugen durch die irischen Steuerbehörden befragt.

Herr Brian Cu gab an, einen Herrn Manfred X nicht zu kennen, laut seinen Firmenunterlagen habe er nie eine Rechnung an diesen oder die Firma A-Limited ausgestellt.

Herr Walter McC war Geschäftsführer der A-Limited (seit dem Ausscheiden Manfred Xs als Director mit 1.12.1997). Befragt, ob Manfred X 1998 (speziell in der 2. Jahreshälfte 1998) in 43 St-Road, Sa, Dublin 4, gewohnt habe, gab er an, dass dies ein Appartementblock sei, in dem die A-Limited ein Appartement gemietet hatte. Dieses sei offiziell von einem Herrn Bob Ke benutzt worden. McC konnte nicht sagen, ob Manfred X dort zusammen mit Bob Ke gewohnt hätte oder er ein anderes Appartement allein bewohnt hätte. Ob Manfred X 1998 für die A-Limited in Dublin gearbeitet hätte, könne er mangels Zugriff auf die Angestelltenunterlagen nicht sagen, Manfred X sei aber im Zeitraum 1996 bis 2002 immer wieder im Büro in Dublin vorbeigekommen. Einen Mercedes mit dem Kennzeichen AB-XXXH habe er niemals bemerkt, ob Manfred X Computer von Österreich oder Deutschland gebracht habe, könne er nicht mehr sagen.

Padraig Fi gab an, dass er Manfred X rein gesellschaftlich gekannt habe, dass dieser in Dublin gewohnt habe, könne er mit Sicherheit sagen, genauere bzw. weitere Angaben könne er nicht machen.

Der Aufenthalt von Frank Ro konnte von den irischen Behörden nicht ermittelt werden.

Mit Einzelauskunftsersuchen vom 30.11.2009 gem. [§ 2 Abs. 1 EG-AHG](#) ersuchte das Finanzamt Waldviertel im Wege des BMF, die britischen Steuerbehörden Shirley St-Jo als Zeugin zu befragen.

Diese gab über eine diesbezügliche schriftliche Aufforderung der britischen Behörde von 26.2.2010 mit Schreiben vom 3. April 2010 folgende Stellungnahme ab:

Sie kenne Manfred X seit Dezember 1997. Sie sei seit Anfang 1998 bis Oktober 1998 mit ihm liiert gewesen. Manfred X habe an dieser Adresse in Dublin (=in 43 St-Road, Sa, Dublin 4) gewohnt - glaublich von Anfang 1997 bis 1999, als er die Unterkunft aufgeben musste. Während des Jahres 1998 hätte sie von Zeit zu Zeit bei ihm an dieser Adresse gewohnt. Anfangs 1998 sei er geschäftlich viel nach München gereist, später oft an die Algarve, wo er ein Haus gehabt hätte. Diese Zeiten hätte sie in England verbracht. Manfred X sei das ganze Jahr 1998 Director der A-Limited gewesen. Er sei für die Computer und das System verantwortlich gewesen, er hätte oft bis spät in die Nacht hinein gearbeitet. Sie hätte Manfred X im Herbst 1998 einmal während eines 2-wöchigen Urlaubes an die Algarve begleitet. Manfred X hätte Behördenwege zu erledigen gehabt, sie glaube im Zusammenhang mit den Umbauten in seinem Haus. Nicht lange nach seiner Rückkehr sei seine Mutter an Krebs erkrankt, Manfred X sei zu ihr gefahren, wie oft könne sie nicht sagen. Die Beziehung hätte kurz darauf geendet. Sie könne sich erinnern, dass Manfred X einige Male mit einem Mercedes nach Dublin gereist sei, der ein ausländisches Kennzeichen, glaublich ein österreichisches, gehabt habe. Der Mercedes sei regelmäßig zum Transport von Computern, Bildschirmen und solchen Dingen benutzt worden, einige Male seien die Geräte an der deutschen Grenze abzuholen gewesen.

Mit Einzelauskunftsersuchen gem. [§ 2 Abs. 1 EG-AHG](#) vom 28.5.2010 ersuchte das Finanzamt Waldviertel im Wege des BMF die portugiesischen Finanzbehörden zu beantworten, ob Manfred X im Jahre 1989 (vor allem in der 2. Jahreshälfte) in n° 4452 Fr Qu Con de Ol bzw. ob er irgendwo anders in Portugal gelebt hätte und er 1998 somit einen Wohnsitz im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens in Portugal gehabt hätte. Weiters wurde angefragt, wer 1998 Eigentümer der obgenannten Liegenschaft gewesen sei bzw. wer dies nun sei. Letztendlich wurde gefragt, ob Manfred X seine Dividendeneinkünfte aus der A-Limited in Portugal erklärt hätte.

Im Antwortschreiben vom 29.7.2010 gaben die portugiesischen Finanzbehörden bekannt, dass Manfred X unter der TIN 19xxxxxxxx in den Grundbuchdaten mit der angegebenen Adresse zu finden sei. Gemeinsam mit Robert Theodor De sei er Eigentümer einer landwirtschaftlichen und von zwei bebauten Liegenschaften an dieser Adresse.

Manfred X habe nie eine Einkommensteuererklärung in Portugal abgegeben. Bezuglich des Jahres 1998 erfolgten keine Angaben.

Weiters wurde vom Finanzamt Waldviertel in die beschlagnahmten Unterlagen der A-Limited, die bei der STEUFA, Standort Salzburg, lagern, Einsicht genommen. Hiebei fanden sich folgende Unterlagen, die für die Frage, wo sich Manfred X im Jahr 1998 aufgehalten bzw. gearbeitet hat, bzw. dessen Wohnsitz von Relevanz sind:

** Eine Mitarbeiterliste der A-Limited Un, L-Weg 4, auf der Manfred X mit der Adresse R-Straße 46, A-3XXX Kr, und der Tel.Nr. 0043 2XXXXXX60 - 0043 2XXXXXX1 aufscheint*

** eine Mitarbeiterliste A-Limited Ha, in der Manfred X mit der Adresse A-3XXX Kr, R-Straße 46 und Tel.Nr. 0063-2XXX-X3XX1 aufscheint*

** ein Haustelefonverzeichnis des A-Limited-Standortes Ha (0043-6XXX-70XX10), in der ein Manfred mit der Klappe 14 aufscheint*

** eine Bestätigung über eine Schlüsselübergabe vom 25.3.1998 seitens der Hausverwaltung Schloß R, in der u.a. bestätigt wird, dass einer der 9 Büroschlüssel an Manfred X ausgehändigt wurde*

** eine Niederschrift der PAST Salzburg über die Vernehmung des Christian Si als Zeugen vom 6.6.2001, in der dieser angibt, dass er Ende Februar 1999 erstmals nach Dublin zur A-Limited geflogen sei und dort zu arbeiten begonnen habe. Geschäftsführer sei Frank Ro gewesen, McC hätte den Bereich Technik über gehabt. In Dublin habe er in der Firmenwohnung in Sa, einem Vorort von Dublin, gewohnt. Im Herbst 1999 habe er wieder 2 Wochen in Dublin gearbeitet, er habe wieder in diesem Appartement gewohnt. Er wisse, dass Manfred X an der MTH beteiligt sei, er sei so eine Art Nothelfer in EDV-Angelegenheiten gewesen, in der Firma (=Salzburg) habe ich 1999 noch öfter, ab dem Jahr 2000 nur mehr selten gesehen*

** eine Niederschrift der PAST Salzburg vom 12.6.2001 über die Befragung von Richard Thomas To als Zeuge, in der dieser angibt, dass er bis ca. März/April 1998 in Un für die A-Limited gearbeitet habe, dann sei er einige Wochen in Dublin gewesen, in weiterer Folge sei er nach Salzburg gesandt worden. McC sei der EDV-Chef und hätte fast ausschließlich in Irland gearbeitet. Herrn X kenne er bereits seit Un, er dürfte eher für den technischen Bereich*

zuständig gewesen sein, auch im Büro in Salzburg war er in den Jahren 98 und 99. Er sei nicht ständig im Büro gewesen, sondern nur tageweise

** eine Niederschrift der PAST Salzburg vom 31.7.2001 über die Befragung Christian Hz als Zeuge, in der dieser angibt, das er Manfred X kenne, dieser sei bereits vor ihm im Büro (=Ha) gewesen, er dürfte dort auch mehr für den technischen Teil zuständig gewesen sein.*

** eine Vernehmungsniederschrift der Steuerfahndungsstelle Finanzamt München I vom 16.7.2001 über die Zeugeneinvernahme von Stefan Fg, der 1994 bis 1998 mit EDV-Hardware gehandelt hat. Fg gab an, dass ihm Herr Ke das Büro in Un gezeigt hätte, in welchem 2-3 Personen an Bildschirmen saßen, einer dieser Personen sei Manfred X gewesen, der sich überwiegend mit Software beschäftigte. Die Pkw's von Sc und Wü (7er BMW) seien auf die A-Limited zugelassen gewesen (mit deutschen Kennzeichen). Im April 1996 hätte ihn Herr Wü angerufen, dass dieser eine komplette EDV-Ausstattung für den Betrieb in Un bräuchte. Fg Firma, die XS GmbH hätte diese in weiterer Folge an die A-Limited geliefert. Anfang 1997 hätte Herr Wü weitere Hardware und Lizenzen bestellt, welche zum Teil nach Dublin, größtenteils aber nach Un geliefert worden seien. Bis zum Umzug im April 1998 seien alle Haupthändler in Un gewesen. Ebenso Sc, Wü, X und Ke; Rt und Al hätten auch in Un gewohnt. Im Zusammenhang mit der Möglichkeit Steuer zu sparen, hätte Herr Wü gemeint, dass es die Möglichkeit mit der 180-Tage-Regelung durch Anmeldung eines Wohnsitzes in Dublin gebe, Steuer zu sparen, man müsse nur dafür Sorge tragen, nicht länger als 180 Tage in Dublin zu sein. Es sei auch darüber gesprochen worden, über eine Stiftung in Österreich die erzielten Gewinne möglichst niedrig zu besteuern.*

** eine Vernehmungsniederschrift der Steuerfahndungsstelle Finanzamt München I vom 4.3.2002 über die Zeugeneinvernahme von Andrea Mi, in der diese angab, dass sie von Mitte 1996 bis 31.7.2000 bei der A-Limited beschäftigt gewesen sei. Ihre Aufgaben seien Sekretariatsarbeiten gewesen, Anweisungen habe ihr Manfred X, der Niederlassungsleiter von Un, geben können, später in Salzburg der dortige Niederlassungsleiter Gottfried Sc. Befragt über die Funktion von Herrn X in ihrer Zeit bei der A-Limited gab sie an, dass dieser in Un und oft auch in Dublin gewesen sei, während seiner Abwesenheit sei Herr Ke ihre Ansprechperson gewesen. Die ihr vorgelegte Anwesenheitsliste der Händler für 1998 sei von ihr erstellt worden. In dieser Liste scheinen die Händler Paul Rt, Florian Al, Richard To, Evangelos Gi auf, alle mit der Adresse 43 St-Road, Sa, Dublin 4, Ireland, und es wird hierin von der Niederlassung Österreich der A-Limited bestätigt, dass die genannten Händler alle 1998 weniger als 183 Tage anwesend gewesen seien.*

** eine Vernehmungsniederschrift des Finanzamtes Wetzlar vom 4.3.2002 über die Zeugeneinvernahme von Helmut We, in der dieser angibt, er sei Ende 1995 von Herrn Sc*

angesprochen worden, ob er für die Firma A-Limited, die damals ihren Sitz in München hatte, in Dublin beim Aufbau der Firmenstruktur zu helfen. Damit sei die Installation und Einrichtung der gesamten Büroorganisation (Telefon, Fax, Computer etc.) gemeint gewesen. er hätte das Angebot angenommen und sei im Januar 1996 nach Dublin gegangen, bis Juli 1997 habe er dort gearbeitet und gewohnt. Seine Anschrift sei ein Appartementhouse in H-House (...) in Dublin gewesen. In Dublin seien außer ihm und Oliver Ki nur irische Staatsbürger beschäftigt gewesen. Herr Ki sei Geschäftsführer gewesen.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurden diese Ermittlungsergebnisse Manfred X mit Schreiben des Finanzamtes Waldviertel vom 6.12.2010 zur Kenntnis gebracht und weiters mitgeteilt, dass das Finanzamt davon ausgehe, dass er 1998 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war und mangels anderer Wohnsitze außerhalb Österreichs dieses Besteuerungsrecht Österreichs auch nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt werde.

In der Stellungnahme vom 11.1.2011 beschränkte sich der AbgPfl. auf die Feststellung, dass die seitens des Finanzamtes gezogenen Schlüsse falsch seien. Einige von ihm beantragte Beweise seien nicht aufgenommen bzw. Aussagen nicht bzw. unrichtig gewürdigt worden. 1998 hätte er jedenfalls Wohnsitze außerhalb Österreichs gehabt.

Innerhalb von 14 Tagen werde er eine weitere detaillierte Stellungnahme abgeben.

Mit 31.1.2011 fragte das Finanzamt beim ausgewiesenen Vertreter des AbgPfl. mittels E-Mail nach, ob die angekündigte zusätzliche weitere Stellungnahme noch komme.

Dieses E-Mail blieb unbeantwortet.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten:

1) Zur Frage, ob Manfred X im Jahre 1998 in Portugal ansässig im Sinne [Art. 4 DBA Portugal](#) war:

Die portugiesischen Finanzbehörde bestätigte eine derartige Ansässigkeit Manfred Xs in Portugal im Jahre 1998 nicht .

Manfred X selbst behauptete im bisherigen Verfahren, dass er 1998 oft in Portugal gewesen sei, um die Kollaudierung des seinerzeit in seinem Eigentum und dem seiner Exgattin stehenden Hauses zu finalisieren. Er habe dort im „kleinen Häuschen“ gewohnt.

Ein Nachweis, dass Manfred X im Jahre 1998 dieses „kleine Häuschen“ oder andere Wohnmöglichkeiten jederzeit ständig zur Verfügung standen (und etwa nicht nur gelegentlich für Aufenthalte), konnte von ihm nicht erbracht werden.

Im Gegenteil, wie bereits erwähnt, haben Ermittlungen des Finanzamtes ergeben, dass die gegenständliche Liegenschaft Ca Qu nach der Scheidung im Jahre 1992 Manfred Xs von seiner damaligen Gattin Christine Maria X-De in deren Eigentum verblieb. Manfred X wurde im Scheidungsvergleich zwar das persönliche unentgeltliche Wohnungsrecht an der im Parterre gelegenen Zweitwohnung des Haupthauses der Liegenschaft eingeräumt, allerdings erst frühestens 10 Jahre ab Rechtskraft der Ehescheidung. Im Falle des früheren Ablebens seiner Exgattin kam das oben genannte Wohnungsrecht Herrn Ing. Manfred X ab Ableben seiner geschiedenen Ehefrau Christine Maria X-De zu. Diese verstarb im Jahr 2002. Das heißt frühestens im Jahre 2002 konnte der AbgPfl. rechtlich über Teile der Liegenschaft in Portugal verfügen und allenfalls einen Wohnsitz begründen. Bezeichnend in diesem Zusammenhang ist auch, dass dieser Scheidungsvergleich mehrmals beim AbgPfl. urgiert wurde, dieser den Vergleich aber nicht vorlegte bzw. behauptete, diesen nicht mehr zu besitzen.

Abschließend ist zu diesem Punkt zu sagen, dass mangels entsprechenden Anknüpfungspunktes hinsichtlich der Besteuerung der Dividendeneinkünfte des Manfred X von der A-Limited im Jahr 1998 das DBA Portugal nicht zur Anwendung gelangen kann.

2) Zur Frage, ob Manfred X im Jahr 1998 in Irland ansässig im Sinne Art. 2 DBA Irland war:

Die irische Finanzbehörde konnte eine derartige Ansässigkeit Manfred Xs in Irland im Jahre 1998 nicht bestätigen. Einen Bezug zwischen dem AbgPfl. und der von diesem angegebenen Wohnsitzadresse konnte die irische Finanzbehörde ebenfalls nicht herstellen.

Die Behauptung des Manfred X, dass er 1998 in Irland an der Adresse 43 St-Road, Sa, Dublin 4, über einen Wohnsitz verfügt hätte, stützt sich einerseits auf entsprechende vorgelegte Mietverträge zwischen ihm und der A-Limited vom Dezember 1996 und Dezember 1997. Andererseits wird die Anwesenheit des AbgPfl. in Dublin damit begründet, dass er 1997 und 1998 einer von zwei Direktoren der A-Limited gewesen sei und die irischen Behörden einen ständigen Aufenthalt der beiden Direktoren in Irland verlangt hätten. Als Zeugen für seinen Aufenthalt/Wohnsitz in Dublin machte Manfred X u.a. Andrea Mi, Richard To, Walter McC und Shirley St-Jo namhaft.

Einzig Shirley St-Jo bestätigt in ihrem Schreiben an die britischen Steuerbehörden die Angaben der AbgPfl. Bemerkenswert ist aber, dass sie für die Beantwortung des Ersuchschreibens der britischen Finanzbehörde über ein Monat benötigte und ihre Wortwahl bzw. Formulierungen sehr an jene des Manfred X in seinen zahlreichen Stellungnahmen bzw. seine Aussage im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem UFS erinnert.

In einem Schreiben vom 10.3.2004, das Andrea Mi als Absender aufweist, allerdings nicht unterschrieben ist, wird bestätigt, dass diese bei ihrem oftmaligen Arbeitseinsätzen in Dublin

immer auf Manfred X getroffen sei und in den Jahren 1997/98 sogar zusammen mit ihm logiert hätte. Im Schreiben vom 28.7.2003 hatte Manfred X allerdings angegeben, dass Andrea Mi insbesondere in den Jahren 1997 bis inklusive 1999 in Dublin tätig gewesen sei, sie hätte in Dublin in der St-Road gewohnt und sei überwiegend für den AbgPfl. tätig gewesen. Jedoch hatte Andrea Mi bei ihrer zeugenschaftlichen Einvernahme am 4.3.2002, wie bereits ausgeführt wurde, ausgesagt, dass sie in Deutschland, Un, und später in Salzburg tätig gewesen sei. In Un hätte ihr Manfred X, der Niederlassungsleiter, Anweisungen geben können, später in Salzburg der dortige Niederlassungsleiter Gottfried Sc. In den vorgefundenen schon erwähnten Mitarbeiterlisten Un und Ha scheint Andrea Mi ebenfalls auf. Die von Manfred X behauptete längerfristige Tätigkeit von Andrea Mi in Irland konnte durch keine Fakten erhärtet werden, weshalb den Aussagen der Andrea Mi im nicht unterfertigten Schreiben vom 10.3.2004 im Rahmen der freien Beweiswürdigung keine Aussagekraft zugestanden werden können.

Ebenso bestätigte Herr Walter McC, der lt. Eintragung im irischen Firmenbuch Director der A-Limited (seit Ausscheiden Manfred Xs als Director mit 1.12.1997) war, die Angaben Manfred Xs nicht. Befragt, ob Manfred X 1998 (speziell in der 2. Jahreshälfte 1998) in 43 St-Road, Sa, Dublin 4, gewohnt habe, gab er an, dass dies ein Appartementblock sei, in dem die A-Limited ein Appartement gemietet hatte. Dieses sei offiziell von einem Herrn Bob Ke benutzt worden. Ob Manfred X 1998 für die A-Limited in Dublin gearbeitet hätte, könne er mangels Zugriff auf die Angestelltenunterlagen nicht sagen, Manfred X sei aber im Zeitraum 1996 bis 2002 immer wieder im Büro in Dublin vorbeigekommen. Einen Mercedes mit dem Kennzeichen AB-XXXH habe er niemals bemerkt, ob Manfred X Computer von Österreich oder Deutschland gebracht habe, könne er nicht mehr sagen. Aber gerade ein Director sollte – auch ohne Einblick in irgendwelche Unterlagen – über die Existenz eines weiteres (technischen) Directors in der selben Firma und im selben Büro Bescheid wissen, sollte ein solcher tatsächlich existiert haben.

Insgesamt lassen die Ermittlungsergebnisse den Schluss zu, dass Manfred X sich zwar sicherlich zeitweise in Dublin aufgehalten hat und vielleicht auch in dieser Zeit in der 43 St-Road, Sa, gewohnt hat, er aber dort sicherlich keinen Wohnsitz begründet hat. Wie z.B. die Aussage von Christian Si als Zeuge vom 6.6.2001 zeigt, wurde das Firmenappartement in Sa allen Mitarbeitern der A-Limited, die kurzfristig in Dublin tätig waren, zur Verfügung gestellt. Daraus ergibt sich einerseits, dass Manfred X – auch im Jahre 1998 - keineswegs alleine und ausschließlich über dieses Appartement verfügen konnte. Andererseits hatte auch er nicht die Absicht, dieses Appartement zu seiner dauernden Nutzung bestimmt und beibehalten zu haben. Dies lässt sich unter anderem daran erkennen, dass er diese Adresse gegenüber keiner (irischen) Behörde verwendet hat, sondern immer als seine Adresse A-3XXX Kr, R-

Straße 46 angegeben hat. Dass er sich jeweils nur kurzfristig in Dublin aufgehalten hat, zeigt sich etwa darin, dass er unbestritten ermaßen nur im „Münchner-Postverteiler“ aufscheint, selbst im Jahre 1997, also zu einem Zeitpunkt als er laut irischem Firmenbuch noch als Director der A-Limited eingetragen war. Ebenso spricht die Adressierung des Schreibens der A-Limited vom 12.11.1998, unterfertigt von Frank Ro als Director und Company secretary, an Manfred X betreffend den Wert der A-Limited, ganz eindeutig dafür, dass Manfred X zu diesem Zeitpunkt sicherlich nicht in Dublin wohnhaft war. Denn welche Gründe sollte der Director der A-Limited gehabt haben, ein offizielles Schreiben der A-Limited an Manfred X an die Kreter Adresse zu senden, wenn dieser sich zu diesem Zeitpunkt in der Firma in Dublin, so wie er behauptet, aufgehalten hat bzw. in Dublin in der St-Road wohnhaft war.

Insgesamt erweisen sich die Angaben der AbgPfl. über seine dauerhaften Aufenthalte in Dublin widersprüchlich bzw. als nicht richtig. So ging Manfred X laut Vorhaltsbeantwortung vom 16.9.2005 im Jänner 1997 nach Dublin und hatte dort bis Mitte Februar 1999 seinen Wohnsitz. Helmut We sagte dagegen als Zeuge aus, dass er bis Juli 1997 in Dublin bei der A-Limited gearbeitet habe und dass in dieser Zeit außer ihm und Oliver Ki nur irische Staatsbürger in Dublin beschäftigt gewesen seien.

Ebenso zeigt auch die Zeugenaussage Stefan Fg den Schutzbehauptungscharakter der Aussage des AbgPfl., er hätte Computer und Bildschirme mit seinem Mercedes von Deutschland nach Dublin transportieren müssen, auf. Der Zeuge gab nämlich an, für die A-Limited die EDV-mäßige Hardwareausstattung für München, Dublin und Salzburg abgewickelt bzw. die entsprechenden Lieferungen an diese Orte durchgeführt zu haben und auch für deren Wartung zuständig gewesen zu sein. Das Büro in Dublin sei im Mai 1997 fertig gewesen und feierlich eröffnet worden. Es erscheint daher nicht glaubhaft, dass die A-Limited Manfred X im Jahre 1998 mit der Lieferung von EDV-Hardware nach Dublin beauftragt hat, wenn diesbezüglich eine ständige Geschäftspartnerschaft zwischen der A-Limited und dem genannten Zeugen bestanden hat. Im Übrigen hat es entgegen der Aussage der AbgPfl. laut diesem Zeugen auch bereits 1998 Dienstwagen in der A-Limited gegeben.

Die Behauptungen Manfred Xs sind aber vor allem auch unter dem Blickwinkel zu sehen, dass innerhalb der A-Limited die Möglichkeit der Nichtbesteuerung von Einkünften ein Thema war. Man versuchte mittels Anmeldung eines Wohnsitzes in Dublin und eines nicht länger als 180 Tage dauernden Aufenthaltes in Irland die Steuerfreiheit von Bezügen zu bewirken (vgl. die Zeugenaussage Stefan Fg.).

Abschließend ist zu diesem Punkt zu sagen, dass all diese Fakten den Schluss zulassen, dass Manfred X in Irland im Jahr 1998 über keine ständige Wohnstätte verfügte und daher das DBA Irland nicht zur Anwendung gelangen kann.

3) Zur Frage, ob Manfred X im Jahre 1998, vor allem im September und Oktober 1998 in Österreich über einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt gehabt hat:

Laut Angaben des AbgPfl. habe dieser im Jahre 1998 nur gelegentlich an der Adresse 3XXX Kr, R-Straße 46, und im dortigen Y-Haus gegen Entgelt ein Zimmer angemietet. Dies bestätigt auch seine nunmehrige Gattin Gertrude X in ihrer Zeugenaussage.

Am 28.9.1998 hatte Manfred X nachweislich um 7:30 Uhr einen Unfall mit seinem Mercedes im Innenhof des Y-Hauses. Auf Grund der Uhrzeit kann davon ausgegangen werden, dass der AbgPfl. die Nacht zuvor im Y-Haus verbracht hat. In den vom Y-Haus vorgelegten Zimmerbelegungslisten scheint für die Nacht von 27. auf 28.9.1998 eine Eintragung „KI“ auf. Der Name X scheint nicht auf. Dass bedeutet, dass der AbgPfl. in dieser Nacht nicht zahlender Gast des Kolpingheimes gewesen ist.

Wenn man nun die Zeugenaussagen des Personals des Y-Hauses würdigt, kommt man zu dem Schluss, dass Manfred X bei seinen Aufenthalten im Y-Haus Kr in der Dienstwohnung von Gertrude Z (nunmehr Gertrude X) gewohnt hat, mit der er laut diesen Aussagen liiert war. Die Zeugin Christine Wi (die 1994 bis März 1998 im Y-Haus arbeitete) bezeichnete den Beginn dieser Beziehung mit ca. 1991. Die Zeugin Silvia Ba sagte weiters aus, dass Manfred X im Büro in der Dienstwohnung einen eigenen Tisch gehabt habe, wo er gearbeitet habe. Die genauesten Angaben über die Verhältnisse des Manfred X konnte der Zeuge Meinhard de Sa-Lo machen, der mit der Tochter von Frau Z, Sabine Z, die im übrigen von Manfred X im Juni 1999 adoptiert wurde, 1998 liiert war.

Weitere Indizien, dass sich Manfred X an der Adresse R-Straße 46, 3XXX Kr, regelmäßig aufgehalten hat, sind z.B. der Umstand, dass er ab seiner Scheidung im Jahr 1992 bei allen Behörden im In- und Ausland diese Adresse angegeben hat und dort auch mit seinem Hauptwohnsitz gemeldet war. Ebenso war in den Mitarbeiterlisten von Un und Ha mit dieser Adresse aufgelistet, wobei besonders aussagekräftig der Umstand ist, dass dort auch die Telefonnummer des Krer Y-Hauses als seine Telefonnummer aufscheint. Es würde jeglicher Lebenserfahrung widersprechen, sollte eine leitende Person einer Firma an seinem Arbeitsplatz eine „fiktive“ Telefonnummer angeben, und damit seine Erreichbarkeit unmöglich machen. Es ist daher davon auszugehen, dass er unter dieser Telefonnummer, also im Y-Haus Kr, erreichbar war.

Ebenso erweist sich die Aussage des AbgPfl., dass er die österreichische Adresse nur deswegen angegeben habe, weil eine Postzustellung an seine portugiesische Adresse auf Grund der dortigen Verhältnisse nicht sichergestellt gewesen wäre, als reine Schutzbehauptung. Einerseits sagte seine nunmehrige Gattin aus, sie hätte die an Manfred X

adressierte Post, so er sie nicht selbst abgeholt hätte, nach Portugal weitergeschickt. Dies allein zeigt schon die Unglaubwürdigkeit dieser Aussagen auf.

Vielmehr zählt aber der Umstand, dass das Zustellorgan (=Briefträger) an Manfred X, 3XXX Kr, R-Straße 46, adressierte Sendungen nicht zustellen hätte dürfen, wenn er nicht davon ausgehen hätte können, dass es sich bei dieser Adresse um eine Abgabestelle im Sinne § 4 ZustellG handelte. Eine derartige Abgabestelle setzt aber voraus, dass sich dort (u.a.) eine Wohnung oder sonstige Unterkunft des Empfängers befindet, d.h. sich dort eine Räumlichkeit befindet, die der Empfänger tatsächlich nützt bzw. an der er sich gewöhnlich aufzuhalten pflegt. Dies bedeutet aber somit, dass der Briefträger von der Wohnung bzw. ständigen Aufenthalt des Manfred X im Y-Haus gewusst hat, andernfalls er jegliche Postsendungen mit dem Vermerk Empfänger unbekannt retournieren hätte müssen. Das Manfred X nie Postsendungen im Kreis Y-Haus empfangen hätte, wurde bis dato nie behauptet und würde auch den bisherigen Ermittlungen widersprechen.

Im Übrigen sprechen auch die Fahrspesenabrechnungen des AbgPfl. gegenüber der A-Limited über wöchentliche Fahrten Kr-Ha-Kr im Zusammenhang mit den Zeugenaussagen von Richard To und Christian Hz bzw. der Mitarbeiter- und Büroschlüsselliste Ha eindeutig dafür, dass Manfred X entgegen seinen Behauptungen im Zeitraum 1998 tatsächlich in Ha für die A-Limited gearbeitet hat und dorthin von Kr pendelt ist. Dies erklärt auch die Anschaffung des Mercedes im März 1998.

Es kann daher gesagt werden, dass Manfred X die Dienstwohnung von Gertrude Z im Y-Haus Kr im Jahr 1998 ständig (vor allem an den Wochenenden) zu Wohnzwecken mitbenutzt hat. Gertrude Z war, wie aus den Zeugenaussagen ersichtlich ist, seine Lebenspartnerin. Er hat somit einen so genannten abgeleiteten Wohnsitz begründet. Dass es sich auch um eine "eigene" Wohnung handelt, verlangt der steuerliche Wohnsitzbegriff, der auch nicht an melderechtliche Vorschriften anknüpft, nicht; der Steuerpflichtige kann durchaus auch in Räumen, die ein anderer gemietet hat, eine Wohnung "innehaben" und dadurch einen Wohnsitz begründen, wie dies zB beim Ehegatten, Lebensgefährten oder volljährigen Kindern ohne eigenen Hausstand im elterlichen Wohnhaus der Fall ist; die Rechtsprechung hat in diesem Zusammenhang die Begriffe "abgeleiteter Wohnsitz" (VwGH 15. 6. 1976, [2303/75](#), § 1 EStG 1972 E 2) oder "abgeleitete Verfügungsmacht" (BFH 17. 3. 1961, BStBl III 298) geprägt (vgl. Hofstätter /Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar Band III A, Orac-Verlag, § 1 EStG 1988, Tz 7, und Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 36). Auch Doralt führt in seinem Einkommensteuer-Gesetz Kommentar, 3. Auflage, § 1 Tz 11, aus, dass das Mitbenützen einer fremden Wohnung bei ständiger Nutzung einen Wohnsitz begründen kann.

Auf Grund des Wohnsitzes des AbgPfl. im Y-Haus Kr war dieser im Jahre 1998 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Im Hinblick darauf, dass diese unbeschränkte Steuerpflicht nicht durch die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens eingeschränkt wird (vgl. 1) und 2)), waren die Dividendenausschüttungen, die Manfred X im Jahre 1998 von der A-Limited bezogen hat, in Österreich zu besteuern.

Ergänzend sei noch bemerkt, dass auch dann, wenn man den vorliegenden Sachverhalt dahingehend rechtlich würdigen sollte, dass der AbgPfl. an der Adresse 3XXX Kr, R-Straße 46, keinen Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs.1 BAO begründet haben sollte, käme man zum selben Ergebnis.

Denn jedenfalls hat sich Manfred X im September 1998 unter solchen Umständen im Y-Haus Kr aufgehalten, die erkennen ließen, dass er dort nicht nur vorübergehend verweilte.

Verwiesen wird etwa nur auf die bestehende Lebenspartnerschaft mit Gertrude X (mit nachfolgender Eheschließung 1999), dem dortigen Arbeitsplatz, die Hauptwohnsitzmeldung und die Verwendung der diesbezüglichen Adresse und Telefonnummer im täglichen Geschäftsleben. Er hatte somit dort seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 26 Abs. 2, erster Satz, BAO, und wäre daher aus diesem Titel ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Bezüglich einer allfälligen Einschränkung dieses Besteuerungsrechtes gilt das bereits zum Wohnsitz gesagte. ... "

Hiergegen richtet sich die Berufung des Bw. vom 18. März 2011:

„.... Der gegenständliche Bescheid wird seinem gesamten Umfang nach aus den Gründen der materiellen und formellen Rechtswidrigkeit sowie unzweckmäßigen Ermessenübung angefochten.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1998 mit € 297.351,08 festgesetzt. Dies deshalb, weil ich aufgrund eines Wohnsitzes in Österreich (3XXX Kr, R-Straße 46) unbeschränkt abgabepflichtig sei.

Dies ist nicht richtig.

Die belangte Behörde kommt aufgrund des Beweisverfahrens zum Schluss, es handelte sich um einen "abgeleiteten Wohnsitz", weil an dieser Adresse in Kr meine nachmalige Ehefrau Gertrude in einer Dienstwohnung lebte.

Ich war jedoch berufsbedingt und auch privat in Dublin (Irland) wohnhaft, als auch in Portugal, wo ich ein zwei Häuser errichtete.

Die belangte Behörde stellt die für mich positiven Ergebnisse des Beweisverfahrens ohne entsprechende Begründung in Abrede, andererseits werden Teile von Beweisergebnissen so verwendet und nicht entsprechend geprüft, sofern sie für meine Rechtsposition negativ sind. Dies verstößt gegen das Objektivitätsgebot der Behörde.

Die belangte Behörde führte folgende Beweisergebnisse ins Treffen, um meinen Wohnsitz und damit meine Steuerpflicht in Österreich zu begründen:

Bestehen eines Meldezettels für die Dauer von 1991 bis 2000 in 3XXX Kr, R-Straße 46 (Y-Haus).

Dazu sei bemerkt, dass das Bestehen eines Meldezettels keinen zwingenden Schluss für das Bestehen eines Wohnsitzes zulässt. Es ist durchaus Gang und Gabe, dass speziell Auslandsösterreicher in Österreich eine Postabgabestelle haben. Andere Phänomene beobachtet man auch in Wahlzeiten, wo „Zweitwohnsitze“ nur einen Meldezettel abgeben, um wahlberechtigt zu sein. So darf beispielhaft ein Fall aus NÖ zitiert werden, wo polnische Saisonarbeiter in einem Bürogebäude einer Interessensvertretung gemeldet waren, das noch dazu wegen Umbaumaßnahmen gesperrt wurde. Oder im Kreis Krankenschwesternheim wurden die Krankenschwesternschülerinnen während ihrer Schulzeit angemeldet, jedoch nach Beendigung der Ausbildung nicht abgemeldet, was zu einem Überbelag von über 100 Personen führte.

Dienstverhältnis Ha, Nichterklärung der Ausschüttung gegenüber irischen Behörden

Die Frage, wo bei einem internationalen Konzern der Dienstort angegeben wird, unterliegt vollkommen der Privatautonomie und kann keine zwingenden Schlüsse auf einen Wohnsitz mit sich bringen.

Um die Tatsache der Nichterklärung gegenüber den irischen Steuerbehörden zu würdigen, hätte die belangte Behörde die abgabenrechtliche Situation in Irland klären müssen. Es handelte sich bei den Ausschüttungen um Off-shore-Einkünfte, die in Irland nicht der Steuerpflicht unterliegen.

Auch aus diesen Verdachtsmomenten lässt sich kein zwingender Sachverhalt ableiten, der auf einen Wohnsitz in Österreich schließen ließe.

Diverse Zeugenaussagen:

Hier ist besonderes Augenmerk auf den Umgang und das Hinterfragen von Antworten zu legen. Da ich bzw. mein Vertreter bei den Befragungen nicht dabei waren, erscheint es so, als

ob die belangte Behörde nur mir negative Aussagen in die Entscheidung einfließen ließ, ohne auf Widersprüche bzw. Glaubwürdigkeitsprobleme einzugehen.

Es darf auch bemerkt werden, dass von mir im ersten Rechtsgang beantragte Zeugen bis dato nicht befragt wurden. Es waren Zeugen, die meine Sicht der Dinge bestätigen hätten können.

Im Rahmen des Berufungsverfahrens werden diese Zeugen, aber auch bereits angeführte Zeugen vor die Berufungsbehörde geladen, um auch mir die Gelegenheit zu geben im Rahmen des ‚Grundsatzes der Waffengleichheit‘ Fragen zu stellen und so einerseits meine Darstellung unter Beweis zu stellen und andererseits die Glaubwürdigkeit von Aussagen, die gegen mich sprechen zu relativieren oder zu erschüttern.

Bei den Befragungen insbesondere ehemaliger Dienstnehmer des Y-Hauses Kr gibt es schon Bemerkenswertes.

Aussage Zeugin Ba:

Es werden ausschließlich unbestimmte Zeitangaben getätigt – ‚teilweise‘, ‚unregelmäßig‘, ‚wieder weg‘. Hier hätte wesentlich intensiver die Zeugin zu klaren Aussagen gebracht werden müssen.

Aussage Zeuge de Sa-Lo:

Ich sei 1998 jedes Wochenende bei meiner vormaligen Ehefrau gewesen. Da der Zeuge nur bis 6/1998 im Y-Haus beschäftigt war - woher stammt das Wissen für die zweite Jahreshälfte? Dies wurde vergessen zu fragen. Auch die Fragen zum Privatbereich (zB Portugal) sind hinterfragbar. Es lässt sich objektiveren, dass ich 1998 in Portugal war. Auch ist objektiviert, dass ich immer noch grundbürgerlicher Hauseigentümer bin. Das passt nicht mit der Aussage zusammen, ich hätte das Haus verloren.

Aussage Zeugin Christine Wi:

Sie hat von 1994 bis 1998 im Y-Haus gearbeitet. Woher stammt ihre Wahrnehmung, dass ich mit Getrude Z (nunmehr X) seit 1991 (!) liiert gewesen bin? Auch das wird nicht hinterfragt.

Im übrigen sei zur Beziehung mit Frau Z angeführt, dass auch eine gelegentliche oder auch regelmäßige sexuelle Beziehung in der fremden Wohnung keinesfalls einen eigenen Wohnsitz begründen kann.

Zeugin Shirley St-Jo:

Diese Zeugin unterstreicht meine Darstellung in vielen Punkten. Die belangte Behörde vermeint jedoch, sie sei nicht glaubwürdig, weil ihre Diktion der meinen ähnele. Ich kann dies

nicht beurteilen, weil ich davon ausgehe, dass Frau St-Jo ihre Stellungnahme in englischer Sprache abgegeben hat. Inhaltliche Übereinstimmung deutet auf die Richtigkeit meiner Darstellung, stilistische Ähnlichkeiten können wohl nur beim Übersetzer liegen.

Wohnsitz I Aufenthalt Portugal:

Hier hat sich die belangte Behörde kaum Mühen gemacht, Näheres zu eruieren. Dokumente, Zeugen etc. wurden nicht geprüft. Dennoch gibt es Beweisergebnisse: ich bin im Grundbuch an der angegebenen Adresse eingetragen - so viel zum Thema "ich hätte im Streit mit meiner Ex-Frau das Haus verloren". Tatsächlich hatte ich immer ein Wohnrecht, das im Scheidungsvergleich modifizierte Wohnrecht wurde in weiterer Folge modifiziert. Ich war ja sogar mit meiner englischen Lebensgefährtin in Portugal!

Diverse Vorhalte:

Die Tatsache, dass ich einen Büroschlüssel für die Filiale Ha hatte deutet wohl nicht zwingend auf einen Wohnsitz irgendwo hin. Ebenso sind die Vorhalte, für den Kauf eines Grundstückes müsse man öfter vor Ort sein, sind unzutreffend und ergibt sich kein zwingender Anhaltspunkt für einen abgeleiteten Wohnsitz. Es darf allgemein als bekannt vorausgesetzt werden, dass es Liegenschaftskäufe aus einem Prospekt gibt - man muss kein einziges Mal vor Ort gewesen sein. Ebenso verhält es sich mit der Passage 'Deviseninländer'. Der Vertrag wurde nicht von mir verfasst, ich habe diesen Formulierungen keine Bedeutung beigemessen. Hier wird der Vertragserichter zu befragen sein.

Zusammenfassung:

Die belangte Behörde war tunlichst bemüht, Verdachtsmomente zu relevieren, die einen (zumindest abgeleiteten) Wohnsitz meiner Person in Österreich zu begründen. Dabei ist sie letztlich aber nur im Bereich der Vermutung geblieben.

Eine lose Geschlechtsbeziehung zu einer Jugendfreundin nach vielen Jahren, die sich in Zeiten einer menschlichen Krise (Sterben der Mutter) in einer tiefere Beziehung verwandelte, kann keinen Wohnsitz begründen. Ebenso sind Meldeadressen und Postanschriften nicht geeignet, per se einen Wohnsitz zu begründen. Dass ich in Österreich war, ist ja unbestritten. Das Beweisverfahren hat jedoch ergeben, dass ich 1998 in Dublin eine Wohnung hatte und diese auch mit meiner damaligen Lebensgefährtin nutzte. Die Zeugenaussage ist wohl eindeutig, die Unrichtigkeit ist nicht bewiesen und nicht beweisbar. Daher ist davon auszugehen.

Zulassung eines PKW Mercedes

Gerade hier zeigt es sich, dass eine Anschrift in Österreich gebraucht wurde, um die Anmeldung einfach durchzuführen. Überstellung, Anmeldung etc. in Irland im Wissen, dass in den nächsten Jahren ein Wohnsitz in Österreich begründet werde, hätte nur unnötige Komplikationen gemacht.

Kilometerleistung des PKW Mercedes

Es wurde hochgerechnet, dass die Jahresfahrleistung von 32.000 bis 36.000 Kilometer die achtmalige Fahrstrecke Ha - Kr pro Monat decken würde. Dies ist absolut hypothetisch und kann daraus nicht gewonnen werden. Einerseits wird nicht dargelegt, wie der Prüfer auf die Fahrleistung kommt, andererseits sind hypothetische Fahrten in jedliches Schema zu bringen. Für echte, beweiskräftige Zeit-Weg-Diagramme sind andere Parameter heranzuziehen. Die Vermutung ist für eine Beweiswürdigung zu wenig.

Hier passt es auch, dass objektivierbar am 18.8.1998 ein km-Stand von 16.382 km beim Service angegeben war. Geht man davon aus, dass es sich bei der Erstanmeldung um einen Neuwagen mit einer km-Leistung von nahezu null handelte, so wurden in der Zeit von 27.3.1998 bis 18.8.1998 eben rund 16.300 km in 14 Wochen zurückgelegt. Dies ließe den Schluss zu, dass ich 2 mal pro Woche zwischen Kr und Ha gependelt wäre. Dass ich derart oft in Kr gewesen wäre ergibt sich aber aus dem Beweisverfahren nicht. Im Gegenteil - öftere Anwesenheiten in Österreich (speziell Kr und Ho) ergaben sich erst nach Bekanntwerden der Krebserkrankung der Mutter. Der nachvollziehbare Besuch der sterbenskranken Mutter lässt ebenfalls nicht darauf schließen, dass ich einen Wohnsitz in Österreich gehabt hätte oder in dieser Zeit hätte gründen wollen.

Rechenbeispiele ergeben sich unzählige - auch die Strecke Dublin-Kr lässt sich in die objektivierbaren Kilometerleistung einrechnen. Hypothetische Rechenbeispiele können keine objektivierbaren Fakten schaffen.

Hier zeigt sich auch die mangelnden Objektivität der belangten Behörde: einerseits wird für meine Darstellung verlangt Nachweise zu erbringen (Fährenbuchungen, Tankrechnungen etc.), andererseits genügt es der belangten Behörde, dass in einer angenommenen Fahrleistung die für die Finanzbehörde genehme Variante ein hypothetisches Rechenbeispiel angestellt wird. Für mich Fakten - für die Behörde Hypothesen...

Anwesenheiten in Österreich

Es wurden zutreffend Daten angeführt (28.9., 12.11., 26.11., 2.12.), an denen ich in Österreich war. Dies waren Daten, die in engstem zeitlichen Zusammenhang mit der Krankheit meiner Mutter standen. Hierin ist daher meiner Aussage zu folgen und für die Frage des

Bestehens eines Wohnsitzes in Österreich nichts zu gewinnen. Aus familiär bedingten Kurzaufenthalten kann auch bei noch so extensiver Betrachtung kein abgeleiteter Wohnsitz konstruiert werden. Ein Beispiel darf es hier verdeutlichen: Ein Großelternteil mit Wohnsitz Monaco erhält auch keinen abgeleiteten Wohnsitz, wenn er seinen Kinder und Enkel in Österreich zu Ostern, Weihnachten und Geburtstagen besucht.

Zur Frage meines Wohnsitzes in Portugal wurden zu wenige Beweise erhoben, obwohl diese beantragt waren.

Ich beantrage daher zusammenfassend die Stattgebung meiner Berufung."

Mit Bericht vom 28. März 2011 legte das Finanzamt Waldviertel die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz folgt den Sachverhaltsfeststellungen, der Beweiswürdigung und den hieraus gezogenen rechtlichen Schlüssen, die – siehe oben – die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrem überaus ausführlich begründeten Bescheid dargelegt hat und verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf diese.

Zusammengefasst steht somit fest, dass der Bw. im September 1998 eine Dividendenausschüttung der A-Limited i. H. v. umgerechnet 8.350.000 öS (606.818,17 €) erhalten hat, zu diesem Zeitpunkt in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war, sowie dass diese Einkünfte weder in Irland noch in Portugal versteuert wurden und Irland oder Portugal auch keinen diesbezüglichen Besteuerungsanspruch erheben.

Der Zufluss des Betrages sowie die – weltweite – Nichtbesteuerung der Einkünfte außerhalb Österreichs ist unstrittig.

Die Feststellung der unbeschränkten Steuerpflicht stützt sich auf folgende Beweismittel, die in einer Zusammenschau das Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht im September 1998 als erwiesen nach sich ziehen (in alphabethischer Reihenfolge, die Seitenangaben beziehen sich auf die Berufungsentscheidung [im Original]):

- Angabe der Anschrift in 3XXX Kr, R-Straße 46, als Wohnanschrift des Bw.
 - anlässlich der Scheidungsverhandlung vom 15. September 1992 (Seite 22)
 - im Handelsregister München (Seite 5)
 - im irischen Firmenbuch (Seite 5)

-
- in firmeninternen Schreiben und Unterlagen (Seite 11, Seite 27).
 - Angabe der Telefonnummer des Y-Haus in 3XXX Kr, R-Straße 46, als jene des Bw. in firmeninternen Unterlagen (Seite 27, 34).
 - Angestelltenverhältnis mit der A-Limited Zweigniederlassung Ha von 1. August 1998 bis 31. Dezember 2001 (Seite 3).
 - Behördliche Meldung vom 20. September 1991 bis 2. März 2000 in 3XXX Kr, R-Straße 46, wo sich damals das Y-Haus befand, als Hauptwohnsitz (Seite 5).
 - Besuche bei der schwerkranken, im Februar 1999 verstorbenen Mutter in Österreich, bei der im August 1998 Leberkrebs diagnostiziert wurde, „bei jeder Gelegenheit“ (Seite 8 f).
 - Eidesstättige Erklärung des Bw. am 27. November 1998, Deviseninländer zu sein (Seite 5).
 - Faktische Einräumung einer Wohnmöglichkeit in der damaligen Wohnung der späteren Gattin des Bw., Gertrude Z, nunmehr X, in 3XXX Kr, R-Straße 46 (Seite 5).
 - Keine Ansässigkeit des Bw. in Portugal (Seite 27, Seiten 30 ff).
 - Keine Ansässigkeit, keine Steuerpflicht des Bw. in Irland und keine Registrierung für steuerliche Zwecke in Irland (Seite 4, Seite 25, Seite 30).
 - Langjährige Bekanntschaft mit Gertrude Z, nunmehr X („Jugendliebe“, Seite 24).
 - Tatsächliche regelmäßige Nutzung der Wohnmöglichkeit in der damaligen Wohnung der späteren Gattin des Bw., Gertrude Z, nunmehr X, in 3XXX Kr, R-Straße 46:
 - Angabe der Adresse 3XXX Kr, R-Straße 46 als ständigen Wohnsitz bereits im Scheidungsvergleich vom 15. September 1992 (Seite 23)
 - Aussage von Silvia Ba, im fraglichen Zeitraum Stubenmädchen im Y-Haus, wonach der Bw. dort gewohnt und über einen eigenen Schreibtisch verfügt habe (Seite 21).
 - Aussage von Harald He, der bis 28. Februar 1998 im Y-Haus als Koch arbeitete, wonach er im Jahr 1998 bis Beendigung seines Dienstverhältnisses zweimal bis dreimal im Monat den Bw. an den Wochenenden im Y-Haus gesehen und gewusst habe, dass der Bw. mit Gertrude Z liiert gewesen sei (Seite 21).
 - Aussage von Meinhard de Sa-Lo (von Oktober 1997 bis Juni 1998 im Y-Haus beschäftigt, darüber hinaus Kenntnisse infolge Liierung mit der Tochter von Gertrude Z), dass der Bw. abgesehen von Urlauben jedes Wochenende im Jahre 1998 bei Frau Gertrude Z in deren Wohnung verbracht habe.

- Überlegung des Bw., im Jahr 1998 nach Österreich zurückzukommen, „*zumal er seine Jugendfreundschaft mit seiner jetzigen Gattin wieder neu entdeckt habe*“ (Seite 6 f).
- Unfall des Bw. mit seinem PKW an der Adresse 3XXX Kr, R-Straße 46 am 28. September 1998 (Seite 5).
- Verschiedene nachweisliche Aufenthalte in Kr im Jahr 1998 (Seite 5).
- Verrechnung von Fahrten zwischen der Niederlassung in Österreich (Ha) und Kr Ende 1998.
- Vorbereitung des Ankaufs des Grundstücks in Fu durch Manfred X und Frau Gertrude Z, nunmehr X (Ankauf mit Vertrag vom 27. November 1998; Seite 4).
- Zulassung eines PKW-Mercedes C 220 CDI mit dem Kennzeichen AB-XXXH6 auf den Bw. mit der Zulassungsadresse 3XXX Kr, R-Straße 46 am 27. März 1998 (Seite 5).
- Zustellungen an den Bw. unter der Adresse 3XXX Kr, R-Straße 46 sind tatsächlich möglich gewesen (Seite 34).

Die Angaben des Bw. im Zuge des Verfahrens waren recht unterschiedlich. Gab er zunächst an, die erhaltenen Dividendenausschüttungen seien von ihm in Irland versteuert worden, erklärte er später, es habe keine Steuerpflicht bestanden. Einmal will der Bw. in Irland ansässig gewesen sein, dann wieder in Portugal, obwohl er sich tatsächlich auch in Österreich regelmäßig aufgehalten hat und ihn im Jahr 1998 die überwiegenden Anknüpfungspunkte mit Österreich verbanden. Gleches gilt für die Angaben bei anderen Stellen: Beispielsweise will der Bw. seinen Wohnsitz in 3XXX Kr bei der Zulassungsbehörde nur zur Vermeidung „unnötiger Komplikationen“ angegeben haben. Der in einem dem Bankgeschäft vergleichbaren Geschäft tätig gewesene Bw. will seiner eidesstättigen Erklärung im Kaufvertrag über die Liegenschaft in Fu, Deviseninländer gewesen zu sein (d.h. seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland zu haben, § 1 Abs. 1 Z 9 DevisenG [BGBI. Nr. 162/1949](#)), „keine Bedeutung beigemessen“ haben.

Daher ist auf die vom Finanzamt herangezogenen Beweismittel abzustellen und den wechselnden Angaben des Bw. nicht zu folgen.

Rechtlich folgt hieraus, dass der Betrag von 8.350.000 öS in Österreich im Jahr 1998 als Einkünfte aus Kapitalvermögen ([§ 27 EStG 1988](#)) vom Bw. zu versteuern gewesen ist.

Zu den hiergegen in der Berufung erhobenen Einwendungen:

Soweit die Berufung eine unzweckmäßige Ermessensübung rügt ist ihr entgegenzuhalten, dass die Erlassung eines Einkommensteuerbescheids nicht im Ermessen der Abgabenbehörden liegt.

Die Rüge eines angeblichen Verstoßes gegen das „Objektivitätsgebot der Behörde“ bleibt auf der Behauptungsebene. Die erstinstanzliche Behörde hat die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens sorgfältig gewürdigt und die Beweise entsprechend geprüft.

Die Beziehung eines rechtsfreundlichen Vertreters des Steuerpflichtigen bei Beweisaufnahmen durch die Abgabenbehörden ist grundsätzlich nicht vorgesehen.

Dafür, dass erfahrene Organe der Finanzverwaltung nicht in der Lage sein sollten, sachdienliche Fragen zu stellen und die Antworten ordnungsgemäß wiederzugeben, findet sich kein Anhaltspunkt.

Hier werden vom rechtsfreundlichen Vertreter allgemeine Behauptungen in den Raum gestellt, ohne konkrete Aussagen zu treffen.

Auch im Berufungsverfahren ist eine Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme durch die Berufungsbehörde nicht vorgesehen.

Da eine mündliche Berufungsverhandlung im gegenständlichen Verfahren nicht beantragt wurde ([§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO](#); der diesbezügliche Antrag im vorangegangenen Verfahren wirkt – ebenso wie der damalige Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat – nicht im gegenständlichen Berufungsverfahren weiter) und kein Grund zur Anberaumung einer mündlichen Verhandlung von Amts wegen ([§ 284 Abs. 1 Z 2 BAO](#)) besteht, kommt eine Beteiligung des rechtsfreundlichen Vertreters an einer Zeugenbefragung durch die Berufungsbehörde ([§ 285 Abs. 6 BAO](#)) schon aus diesem Grund nicht in Betracht, abgesehen davon, dass kein Anlass für eine Wiederholung von Beweisaufnahmen gegeben ist.

Das Finanzamt hat – teils selbst, teils im nationalen und internationalen Amtshilfeweg – eine Vielzahl an Zeugen befragt bzw. Aussagen in anderen Verfahren gewürdigt. Welche entscheidungsrelevante Umstände darüber hinaus weitere Zeugen konkret angeben sollten, hat der Bw. nicht dargelegt.

Zur Frage des Bestehens eines Wohnsitzes (allenfalls des gewöhnlichen Aufenthalts) im Berufungszeitraum in Kr ist dem Bw. grundsätzlich beizupflichten, dass die einzelnen vom Finanzamt ins Treffen geführten Umstände möglicherweise jeder für sich genommen das Bestehen eines Wohnsitzes (allenfalls des gewöhnlichen Aufenthalts) allein nicht beweisen vermögen.

Im gegenständlichen Fall beweist hingegen – und hier ist dem Finanzamt beizupflichten – in einer Gesamtsicht die Summe der vom Finanzamt aufgenommenen Beweise das Vorliegen eines Wohnsitzes des Bw. in Kr.

Zur Aussage der Silva Ba (Bl. 245 ff./1998 des Finanzamtsaktes) rügt der Bw., dass diese ausschließlich unbestimmte Zeitangaben getätigt hätte. Dass sich die als Zimmermädchen tätig gewesene Zeugin mehr als 12 Jahre später nicht mehr an Details und konkrete Aufenthaltszeiten des Bw. erinnern kann, entspricht der Lebenserfahrung. Auf welche Weise die Zeugin „wesentlich intensiver“ „zu klaren Aussagen gebracht werden“ hätte müssen, lässt die Berufung offen.

Bei der Aussage des Meinhard de Sa-Lo (Bl. 257 ff./1998), der Bw. sei im Jahr 1998 an fast jedem Wochenende bei seiner – wohl nicht: vormaligen, sondern späteren - Ehefrau gewesen, ergibt sich der Kenntnisstand für die Zeit nach Beendigung der Beschäftigung im Y-Haus (Juni 1998) aus dem bekannt gegebenen Umstand, dass Herr de Sa-Lo im Jahr 1998 mit der Tochter der späteren Ehegattin des Bw. liiert war und daher auch privater Kontakt mit dem Bw. bestand. Außerdem widerspricht es der Lebenserfahrung, dass der Bw. bis Juni 1998 eine enge Beziehung zu seiner späteren Ehegattin gehabt, diese dann aufgegeben und erst nach dem September 1998 wieder aufgenommen habe. Dass Herr de Sa-Lo berichtete, ihm habe der Bw. gesagt, er habe bei der Scheidung „das Haus“ verloren, ist durchaus glaubwürdig, zumal diese allgemeine Angabe auch im Einklang mit dem Scheidungsvergleich steht, da das (große) Wohnhaus im Eigentum der geschiedenen Gattin stand und dem Bw. ein Wohnrecht an einer darin befindlichen Wohnung frühestens im Jahr 2002 zukam (unabhängig davon, ob sich der Bw. statt dessen dennoch fallweise im daneben befindlichen „kleinen Häuschen“ etwa für einen Urlaub aufgehalten hat).

Zur Aussage von Christine Wi (Bl. 240 ff./1998) wird in der Berufung gerügt, es sei nicht nachgefragt worden, wieso die von 1994 bis 1998 beschäftigte Frau Wi Wahrnehmungen darüber machen konnte, dass Frau Gertrude Z (nunmehr X) den Bw. nach ihrem Wissensstand „ca. 1991“ kennengelernt hat. Dazu ist festzuhalten, dass es für dieses Verfahren unerheblich ist, wann vor dem Jahr 1998 die Beziehung des Bw. zu seiner späteren Gattin begonnen hat und daher kein Anlass, dies zu hinterfragen, bestand.

Die nunmehrige Ehegattin Gertrude X, die über die unmittelbarste Sachverhaltskenntnis verfügen sollte, hat sich zu entscheidungsrelevanten Fragen als Angehörige der Aussage entschlagen.

Zutreffend ist, dass Shirley St-Jo (Bl. 337 f./1998) schriftlich gegenüber der zuständigen Behörde des Vereinigten Königreichs unter anderem angegeben hat, der Bw. „was my partner

from the beginning of 1998 to around about october 1998" und sie habe mit ihm an seiner Adresse in Dublin "on and off during 1998" gelebt, *wenn* er sich dort befunden hatte (ansonsten hat Frau St-Jo in London gelebt). Wie oft und wie lange dies der Fall gewesen ist, bleibt offen. Frau Shirley St-Jo bestätigt auch keine Ansässigkeit in Portugal, sie sei mit dem Bw. dort lediglich einmal zwei Wochen auf Urlaub gewesen. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass der Bw. gegenüber Frau St-Jo seine Beziehung zu seiner nunmehrigen Ehegattin nicht offen gelegt und nicht immer die wahren Gründe für seine Abwesenheiten aus Dublin genannt hat. Daher stehen diese Angaben nicht der Feststellung eines Wohnsitzes des Bw. in Österreich jedenfalls im September 1998 entgegen.

Der Unabhängige Finanzsenat hält es – wie das Finanzamt – für erwiesen, dass sich der Bw. im Jahr 1998 fallweise in Portugal aufgehalten hat.

Wie sich aus der Auskunft des portugiesischen Finanzministeriums vom 4. August 2010 (Bl. 343 f./1998) ergibt, ist der Bw. im Kataster von Ol registriert und verfügt dort über Eigentum.

Portugal beansprucht dieser Auskunft zufolge auf Grund dieses Umstandes jedoch weder das Besteuerungsrecht hinsichtlich der strittigen Dividendenzahlung noch kam es tatsächlich jemals zur Zahlung an portugiesischer Einkommensteuer durch den Bw.

Die Besteuerung der Dividendenzahlung in Österreich kann daher in Bezug auf Portugal keine Doppelbesteuerung darstellen.

Weitere Erhebungen zum Vorliegen einer Ansässigkeit im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens mit Portugal sind daher entbehrlich.

Gleiches gilt für eine Ansässigkeit in Irland. Auch hier hat die zuständige irische Behörde angegeben (Bl. 324 ff./1998), dass der Bw. den irischen Behörden unbekannt und der Bw. niemals in Irland steuerlich registriert gewesen sei. Dortigen Informationen zufolge sei der Bw. Direktor der ATrading gewesen und habe als seine Anschrift jene in Kr angegeben.

Auch Irland hat hinsichtlich der streitgegenständlichen Zahlung kein Besteuerungsrecht geltend gemacht.

Die Besteuerung der Dividendenzahlung in Österreich kann daher auch in Bezug auf Irland keine Doppelbesteuerung darstellen.

Der Unabhängige Finanzsenat hält es für zutreffend, dass der Bw. im Jahr 1998 eine mehr als freundschaftliche Beziehung sowohl mit Shirley St-Jo als auch mit seiner späteren Ehegattin Gertrude Z, nunmehr X, und jedenfalls in Kr über eine Wohnung tatsächlich verfügt hatte.

Dass es sich bei der Beziehung zu seiner späteren Gattin nicht bloß um eine „*lose Geschlechtsbeziehung zu einer Jugendfreundin nach vielen Jahren, die sich in Zeiten einer menschlichen Krise (Sterben der Mutter) in einer tiefere Beziehung verwandelte*,“ handelte, sondern sich der Bw. regelmäßig in der Wohnung seiner späteren Gattin aufhielt und diese bei dessen Abwesenheit seine Post entgegen nahm, ist zufolge der Ergebnisse des Beweisverfahrens als erwiesen anzusehen.

Wie häufig der Bw. tatsächlich im Jahr 1998 seine späteren Gattin getroffen hat und welche Verkehrsmittel er für seine Besuche bei ihr (und seiner Mutter) verwendete, und ob und wie häufig der Bw. seinen PKW auch für Transporte verwendete, ist in diesem Zusammenhang irrelevant. Auch wenn der Bw. Transporte mit seinem PKW unternommen hat, schließt dies – wie die im Ermittlungsverfahren aufgenommenen Aussagen zeigen – einen regelmäßigen Aufenthalt in der Wohnung seiner späteren Gattin nicht aus.

Nach § 37 KFG i. d. F. [BGBI. I Nr. 103/1997](#) durften Kraftfahrzeuge nur zugelassen werden, wenn der Antragsteller unter anderem „seinen Hauptwohnsitz oder Sitz, bei Antragstellern ohne Sitz im Bundesgebiet eine Hauptniederlassung im Bundesgebiet hat“.

Eine Anschrift in Österreich war/ist nicht bloße Formalität einer kraftfahrrechtlichen Zulassung, es muss/te sich vielmehr um den Hauptwohnsitz handeln.

Wenn der Bw. im Besteuerungsverfahren vorgibt, in- und ausländische Behörden (sowie Private wie seinen Arbeitgeber) über die Tatsache des Bestehens eines (Haupt)Wohnsitzes in Österreich getäuscht zu haben, um – wie in der Berufung in Bezug auf das Zulassungsverfahren ausdrücklich angegeben – „unnötige Komplikationen“ zu vermeiden, liegt der Schluss nahe, dass der Bw. in Verwaltungsverfahren – also auch im gegenständlichen Besteuerungsverfahren – jene Angaben tätigt, die – aus seiner Sicht – „unnötige Komplikationen“ hintanhalten. So hat der Bw. etwa am 23. Juni 2003 zu Protokoll gegeben (Bl. 281 ff/Arbeitsbogen), die erhaltenen Dividendenausschüttungen seien von ihm in Irland versteuert worden.

Was die Frage eines Wohnsitzes des Bw. in Kr im maßgebenden Zeitraum anlangt, ist ergänzend darauf zu verweisen, dass der Wohnsitzbegriff des Steuerrechts weder auf eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form noch auf subjektive Absichtserklärungen abgestellt ist, sondern an die tatsächliche Gestaltung der Dinge anknüpft. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten („Wohnung“), die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind (vgl. *Grabner/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 1 Anm. 8). Innehabung der Wohnung erfordert nicht unbedingt eine rechtliche, sondern eine

bloß faktische, allerdings jederzeitige Verfügungsmöglichkeit über die Wohnung (VwGH 26. 11. 1991, [91/14/0041](#)).

Dass dies im Zeitpunkt des Zuflusses ([§ 19 EStG 1988](#)) der streitgegenständlichen Zahlung hinsichtlich der Wohnung von Gertrude Z, nunmehr verehelichte X, in Österreich der Fall gewesen ist, steht nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens fest. Der Bw. war daher bereits zu diesem Zeitpunkt in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Der Besteuerung in Österreich steht auch nicht die Besteuerung dieser Zahlung in einem anderen Land, das hierfür das Besteuerungsrecht in Anspruch nimmt, entgegen.

Die Ausschüttung der A-Limited von (umgerechnet) 8.350.000 öS war im Rahmen der Kapitaleinkünfte ([§ 27 EStG 1988](#)) ebenso wie die nichtselbständigen Einkünfte ([§ 25 EStG 1988](#)) seitens der A-Limited im Jahr 1998 in Österreich der Besteuerung zu unterziehen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 4. Jänner 2012