

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***2*** Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., ***3***, über die Beschwerde vom 22. April 2015 gegen die Bescheide des ***4*** vom 18. März 2015 betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Streitpunkt:

Strittig ist, ob der Beschwerdeführer, im folgenden „der Bf.“, in den Beschwerdejahren 2009 bis 2013 in Österreich beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig war.

II. Verfahrensgang

II.1. Der Bf. wurde vom Finanzamt für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2009 bis 2013 unter Annahme einer beschränkten Steuerpflicht mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zur Einkommensteuer veranlagt.

II.2. Die entsprechenden Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2013 vom 18.03.2015 basieren auf den Feststellungen anlässlich einer von der Abgabenbehörde durchgeführten Nachschau gemäß § 144 BAO (Bericht vom 17.03.2015; Niederschrift vom 16.03.2015), auf die auch in deren Begründung verwiesen wurde.

Aus der Niederschrift vom 16.03.2015 über die Nachschau ergab sich im Wesentlichen Folgendes:

Der Bf., geboren ***5***, Arzt, ledig, zwei Kinder, sowie seine beiden jüngeren Brüder seien seit dem Jahr 2007 Mitbesitzer einer Liegenschaft in ***6*** und erzielten daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, welche einheitlich und gesondert festgestellt würden. Alle drei Brüder hätten den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen (und Hauptwohnsitz) jeweils in der Schweiz gehabt.

Für 2007 und 2008 sei die Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht erklärungsgemäß erfolgt. Für 2009 bis 2013 seien wegen Annahme unbeschränkter Steuerpflicht und Unterschreitens der Besteuerungsgrenzen durch den Steuerberater keine Einkommensteuererklärungen eingereicht worden.

Zum behaupteten Wohnsitz der Brüder in ***6***:

Ihre Mutter, ***7***, welche ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen und Hauptwohnsitz ebenfalls in der Schweiz habe, sei in ***6*** zu einem Drittel ideelle Mitbesitzerin der Liegenschaft ***6***, ***8*** (Wohnhaus direkt am ***9***see). Die restlichen zwei Drittel (jeweils 1/3) ***6*** im Mitbesitz eines Bruders (***10***) und einer Schwester (***11***). Die Eigentümer des Wohnhauses hätten dieses Anfang ***12*** von deren Vater im Schenkungswege erhalten.

Die drei Brüder bzw. Söhne von ***7***, Dr. ***13***, ***14*** und ***15*** ***16*** seien in ***6***, ***8*** seit Jahren mit Nebenwohnsitz gemeldet. Weiters sei dort auch noch deren in ***18*** lebender Bruder ***17*** ***16*** mit Nebenwohnsitz gemeldet. Der Mitbesitzer der Liegenschaft ***8***, ***10***, habe seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland (Meldung in ***6*** mit Nebenwohnsitz). Die Mitbesitzerin ***11*** habe ihren Hauptwohnsitz in ***18*** (Meldung in ***6*** mit Nebenwohnsitz).

Zur räumlichen Gestaltung des Wohnhauses laut Besichtigung vom 19.02.2015:

Das Objekt könne im landläufigen Sinn als Ferienhaus bezeichnet werden und liege direkt am Traunsee.

Räumliche Ausstattung:

Untergeschoß: Wohnzimmer mit integriertem Wintergarten; Küche; Sanitärräumlichkeiten (Bad/WC); Sauna; Heiz- bzw. Waschraum; Schlafzimmer mit Doppelbett; schmales Zimmer mit Schlafcouch für eine Person.

Erdgeschoß: Wohnzimmer und Küche; Bad/WC; Atelierraum; kleiner, verglaster, zum Obergeschoß hin offener Raum mit Treppe zur Schlafgelegenheit im OG.

Obergeschoß: Doppelzimmer mit Kochnische und integrierter, abdeckbarer Badewanne; kleines Zimmer mit Doppelmatratze; vom Atelier im EG über Treppenleiter erreichbares

schmales Zimmer mit Einzel- und Doppelbett; vom Erdgeschoß über schmale Treppe erreichbare Galerie mit Schlafmöglichkeit (Doppelmattlatze).

Somit verfüge das Gebäude über insgesamt 12 Schlafmöglichkeiten (drei im Untergeschoß und neun im Obergeschoß).

Anlässlich der Gebäudebesichtigung am 19.02.2015 seien Fotos gemacht worden.

Bei der Besichtigung sei festgestellt worden, dass das gegenständliche Gebäude nicht laufend bewohnt sei, sondern als Ferienhaus genutzt werde. Persönliche Gegenstände bzw. Bekleidung der Eigentümer sowie der anderen gemeldeten Personen seien nicht gesichtet worden.

Mit E-Mail vom 28.10.2014 sei vom Steuerberater Folgendes angegeben worden:

Zur Anzahl der Betten: Das Haus verfüge über mehrere Schlafmöglichkeiten, sodass auch bei gleichzeitiger Nutzung des Gebäudes durch mehrere Personen Übernachtungen möglich seien.

Zu den Nutzungsvereinbarungen: Hinsichtlich der Nutzung des Hauses gebe es keine schriftlichen Vereinbarungen. Es sei jedoch mündlich vereinbart worden, dass allen beteiligten Personen „Schlüsselgewalt“ zukomme. Das Haus könne jederzeit und ohne Absprache voll genutzt werden. Die Mitbesitzer sowie jede einzelne Person der Familie ***16*** verfügten über einen eigenen Schlüssel.

Zur Anzahl und Dauer der Aufenthalte in ***6***: Da die beschränkte Steuerpflicht in Österreich nicht angestrebt worden sei, seien in der Vergangenheit keine Aufzeichnungen zu Anzahl und Dauer der Aufenthalte in ***6*** geführt worden (da auch nicht notwendig).

Zum Wasser- und Stromverbrauch: Angaben zum Wasser- und Stromverbrauch seien nicht gemacht worden. Stromkosten 01.01.-31.12.2013 lt. Abrechnung brutto 319,27 €.

Nach Ansicht des Finanzamtes hätten die Brüder in ***6***, ***8*** aus folgenden Gründen über keinen Wohnsitz verfügt und seien daher beschränkt steuerpflichtig:

Wie sich aus dem Stromverbrauch ergebe, werde das gegenständliche Objekt in ***6*** offensichtlich nur als Ferienhaus genutzt. Über die tatsächliche Anzahl der Aufenthalte in ***6*** und ob sich Dr. ***13***, ***14*** und ***15*** ***16*** in den letzten Jahren überhaupt in ***6*** aufgehalten hätten, seien keine datumsmäßigen Angaben gemacht worden und könnten auch keinerlei Nachweise erbracht werden. Laut Aussage von Frau ***16*** bei der Gebäudebesichtigung würden deren Söhne das gegenständliche Wohnhaus an Wochenenden, aber auch wochenweise benützen.

Das Haus stehe im ideellen Dritteigentum der Mutter, des Onkels und der Tante der Brüder, welche ihrerseits das Haus ebenfalls nur für Ferien- und Urlaubszwecke benutzen würden. Das Gebäude verfüge über insgesamt 12 Schlafmöglichkeiten, wobei einige jedoch räumlich sehr

beengt seien und in zwei Räumen nur aus am Fußboden aufgelegten Matratzen bestünden. Nutzungsverträge zwischen den grundbücherlichen Eigentümern und den Brüdern lägen keine vor, auch seien die von diesen Personen alleine nutzbaren Räumlichkeiten im Ferienhaus nicht konkret festgelegt. Somit fehle die erforderliche Bestimmtheit der Räumlichkeiten. Die steuerliche Anerkennung eines Wohnsitzes sei an die objektiven Voraussetzungen des Besitzes und an die tatsächliche Verfügungsmacht geknüpft.

Zum Innehaben: Der Steuerpflichtige müsse die Schlüsselgewalt über die Wohnung haben. Aufgrund der Volljährigkeit der Kinder sei ein familienrechtlicher Anspruch nicht gegeben.

Schlüsselgewalt: Wer das Recht habe, zu kommen (zu wohnen) und zu gehen, wann er wolle, und zu bestimmen, wer auf Besuch kommen dürfe und wer nicht.

Diese Voraussetzungen seien bei den Brüdern nach Ansicht des Steuerberaters aufgrund der Aussagen der Mutter gegeben, wonach diese ihr Kommen, Wohnen und Gehen mit den drei Miteigentümern und auch mit dem ältesten Bruder (Hauptwohnsitz in ***18***, gemeldeter Nebenwohnsitz im gegenständliche Objekt) nicht abstimmen müssten.

Im gegenständlichen Fall liege keine tatsächliche Verfügungsmacht über bestimmte, zum Wohnen geeignete Räumlichkeiten vor, da offensichtlich jede der gerade anwesenden Personen (Eigentümer und Kinder der Miteigentümerin) mangels genauer Zuordnung nur die gerade freistehenden Räumlichkeiten nutzen könne. Der Umstand, dass das Gebäude den Brüdern von den Eigentümern zur Verfügung gestellt werde, bzw. die entsprechende Nutzungsmöglichkeit bedinge für sich alleine nicht die tatsächliche Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten. Die tatsächliche Verfügungsgewalt liege im konkreten Fall nach Ansicht des Finanzamtes ausschließlich bei den grundbücherlichen Eigentümern, welche das Objekt mit Willensentscheidung den drei Söhnen der Mitbesitzerin ***7*** als Gäste nur zu fallweisen Nutzung für Urlaubs- bzw. Ferienzwecke überließen. Volljährige Kinder hätten dann einen abgeleiteten Wohnsitz bei den Eltern, wenn sie keine eigene Wohnung hätten.

Die gegenständliche räumliche Situation bzw. Ausstattung komme nach Ansicht des Finanzamtes teilweise nur Schlafstellen mit Gemeinschaftsräumlichkeiten nahe. Damit seien die Voraussetzungen für das Innehaben einer Wohnung im Sinne der Annahme eines steuerlichen Wohnsitzes nicht gegeben.

Zum Benutzen: Bei den Brüdern läge nur gelegentliches Verweilen während unregelmäßig aufeinanderfolgender Zeiträume zu Erholungszwecken vor. Es hätten keine Nachweise erbracht werden können, dass sie in den letzten Jahren die Wohnung überhaupt benutzt bzw. wie oft sie diese benutzt hätten. Persönliche Gegenstände dieser Personen hätten bei der Gebäudebesichtigung nicht festgestellt werden können.

Zum Mitbenützen: Für ein dauerndes, den Verhältnissen der Steuerpflichtigen angemessenes Wohnen wäre nach Ansicht des Finanzamtes wohl nur eine zeitlich abwechselnde Nutzung möglich. Dann stünde jedoch die Wohnung nicht jederzeit zur Verfügung. Auch bei Time-Sharing-Verhältnissen werde kein Wohnsitz begründet.

Insgesamt verfügten die Brüder aufgrund obiger Ausführungen nicht über einen Wohnsitz in ***6***, ***8*** und wären damit mit ihren Einkünften aus der Miteigentümergeinschaft „***19*** u. Mitbes.“ beschränkt steuerpflichtig.

II.3. Gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2013 erhob der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 21.04.2015 – eingelangt am 22.04.2015 – Beschwerde, dies mit der Begründung, dass aufgrund seines Wohnsitzes in Österreich von unbeschränkter Steuerpflicht auszugehen sei. Er habe seinen Hauptwohnsitz, der zugleich den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen darstelle, in der Schweiz. Zugleich begründe er einen Nebenwohnsitz in ***6***, ***8***. Für diese Liegenschaft habe er einen eigenen Schlüssel und könne jederzeit und ohne Absprache über diese Wohnung frei verfügen. Es liege somit „Schlüsselgewalt“ vor, welche vom Finanzamt auch nicht in Abrede gestellt worden sei. Laut VwGH 23.05.1990, 89/13/0015, komme es für die Frage, ob ein Wohnsitz vorliege, nur auf die tatsächliche Verfügungsmacht (Schlüsselgewalt) und auf keine bestimmte rechtsgeschäftliche Form an.

Laut Finanzamt wäre von einer beschränkten Steuerpflicht nur dann auszugehen, wenn die jederzeitige Nutzung der Wohnung aufgrund zu weniger Schlafmöglichkeiten bei gleichzeitiger Nutzung aller Nutzungsberechtigten nicht gegeben wäre. Im Umkehrschluss bedeute dies, dass bei Vorhandensein von genügend Schlafplätzen für eine jederzeitige gleichzeitige Nutzung aller Berechtigten eine unbeschränkte Steuerpflicht vorliege.

Bei Besichtigung des Wohnhauses am 19.02.2015 sei vom Finanzamt selbst festgestellt worden, dass es ständig über 12 Betten verfüge. Somit sei eindeutig klargestellt und dokumentiert, dass eine gleichzeitige Nutzung jederzeit gegeben sei. Es liege auch eine untereinander abgesprochene räumliche Aufteilung vor, sodass bei Aufhalten der Nutzungsberechtigten immer die gleichen Betten/Räumlichkeiten bezogen würden. Dies untermauere auch beispielsweise eine Schallplattensammlung oder eine Staffelei mit einem noch nicht ganz abgeschlossenen Bild. Ein dauerndes, den Verhältnissen des Steuerpflichtigen angemessenes Wohnen sei jederzeit erfüllt. Die gegenständliche Wohnung werde vom Bf. an Wochenenden, aber auch wochenweise genutzt. Eine Aufzeichnungspflicht zu den dort verbrachten Tagen sei aufgrund des Verzichts auf die Anwendung der Zweitwohnsitzverordnung nicht gegeben. Die hohe Anzahl der Betten hebe die regelmäßige Nutzung der Wohnung (ohne Absprache mit den anderen Nutzungsberechtigten) hervor und unterstreiche den Willen des Bf., die Wohnung beizubehalten und zu nutzen. Die Eigenschaft

einer Wohnung im Sinne des § 26 BAO und die damit verbundene unbeschränkte Steuerpflicht sei somit klar erfüllt.

Es werde die Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

II.4. Mit Beschwerdevereinsentscheidungen vom 25.06.2015 wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt unter Verweis auf die Begründung der Bescheide und der Niederschrift vom 16.03.2015 abgewiesen. Außerdem wurde insbesondere darauf hingewiesen, dass ein Gast, der die Wohnung eines anderen mitbenutze, möge dies auch für längere und regelmäßige Zeit sein, keine Verfügungsgewalt über die Wohnung habe. Das Mitbenutzen einer Wohnung begründe nur bei ständiger Nutzung einen Wohnsitz. Volljährige Kinder hätten dann einen abgeleiteten Wohnsitz bei den Eltern, wenn sie keine eigene Wohnung hätten. Es sei nicht nachgewiesen, ob das Ferienhaus tatsächlich jemals zu Wohnzwecken genutzt worden sei. Laut Niederschrift seien dort bei der Besichtigung keine persönlichen Gegenstände und keine Bekleidung vorgefunden worden. Ein allfälliges fallweises Benutzen stelle ein Mitbenutzen einer fremden Wohnung dar und könne die Mitbenutzung mangels eines Rechtstitels nur auf Einladung in der Eigenschaft als Gast erfolgen. Eine Schlafstelle begründe keinen Wohnsitz. Weiters dürfe es sich nicht um ein notdürftiges, vorübergehendes Wohnen handeln, sondern müsse in den persönlichen Verhältnissen angemessenes Wohnen vorliegen. Die Schlafmöglichkeiten seien teilweise räumlich sehr beengt und es handle sich teilweise lediglich um am Boden aufgelegte Matratzen. Es sei davon auszugehen, dass die großzügigen Schlafgelegenheiten den berechtigten Eigentümern vorbehalten seien. Diese Situation entspreche Notbetten und einer Schlafstelle. Damit könne – über ein kurzfristiges notdürftiges Wohnen hinaus – kein den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Wohnbedürfnis befriedigt werden.

II.5. Mit Schriftsatz vom 13.07.2015 stellte der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter den Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag). Darin wiederholte er seine in der Beschwerde gestellten Anträge. Außerdem hielt er ausdrücklich fest, dass die Anzahl und Qualität der Betten sowie die Gestaltung der Räumlichkeiten durch das Finanzamt fotografisch festgehalten worden sei. Demnach sei eine dem Verhältnis des Steuerpflichtigen angemessenes Wohnen eindeutig erfüllt und nachgewiesen. Von Notschlafstellen können hier deshalb nicht gesprochen werden. Die angesprochenen auf dem Boden aufgelegten Matratzen (zwei Doppelmatratzen) würden sich auf die gewollt genutzte räumliche Gegebenheit mit der damit einhergehenden Gemütlichkeit begründen.

II.6. Mit Vorlagebericht vom 17.08.2015 wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag auf Abweisung zur Entscheidung vorgelegt.

II.7. Mit Ergänzungsersuchen vom 09.03.2021 stellte das BFG folgende Fragen an den Bf.:

„(...) 2.1. Laut Aktenlage haben sie Medizin studiert und arbeiteten im Beschwerdezeitraum als Arzt in der Schweiz.

2.1.1. Welche Arbeit führten Sie an welchem Arbeitsort in dieser Zeit konkret aus? Nennen Sie Ihren Arbeitgeber? Waren Sie Vollzeit- oder Teilzeit (wie viele Stunden?) beschäftigt?

2.1.2. Wieviel Urlaubsanspruch hatten Sie pro Jahr?

2.1.2. Wo haben Sie im Beschwerdezeitraum in der Schweiz gewohnt?

2.2. Laut Aktenlage sind Sie ledig und haben zwei Kinder.

2.2.1. Wann wurden Ihre Kinder geboren?

2.2.2. Lebten Sie mit den Kindern und der Mutter der Kinder zusammen?

2.3.

2.3.1. Stand Ihnen im beschwerdegegenständlichen Haus am Traunsee in Österreich ein bestimmtes Zimmer zur Verfügung, das Sie bei Bedarf jederzeit ohne Absprache mit anderen Hausbenutzern frei nutzen konnten?

2.3.2. Wenn ja, wo hat sich dieses Zimmer innerhalb des Hauses befunden? Zeichnen Sie das Zimmer auf dem beiliegenden Plan (Vgl. Beilage 1) ein?

2.3.3. Anlässlich der Besichtigung des Wohnhauses am 19.02.2015 durch das Finanzamt wurden Bilder erstellt (Vgl. Beilage 2). Zeichnen Sie bitte die Bilder an, die das von Ihnen bewohnte Zimmer betreffen oder teilen Sie mit, dass davon kein Foto gemacht wurde.

2.3.4. Wie groß ist dieses Zimmer?

2.3.5. Beschreiben Sie dieses Zimmer: Was befindet sich in diesem Zimmer? Welche Einrichtungsgegenstände sind darin? Welche Ihrer persönliche Sachen werden dort ständig aufbewahrt? Gab es eine abschließbare Tür oder war das Zimmer offen?

2.4.1. Wie oft waren Sie dort in den einzelnen beschwerdegegenständlichen Jahren und jeweils wie lange?

2.4.2. Was war der Zweck Ihres Aufenthaltes?

2.4.3. Wurden Sie von Ihren Kindern und/oder Ihrer Lebensgefährtin begleitet?

2.4.4. Wenn ja, wo haben diese geschlafen?

2.5.

2.5.1. Teilen Sie bitte die Wohnfläche (m²) für den Keller, das Erd- und Obergeschoss des Hauses mit?

2.5.2. Laut den vorliegenden Unterlagen gehört das Haus zu je einem Drittel Ihrer Mutter und deren Bruder und Schwester. Welche Familienmitglieder haben der Bruder und die Schwester Ihrer Mutter und haben diese ebenso das Haus genutzt? Wo waren diese untergebracht?

2.5.3. Legen Sie bitte den im Grundbuch angemerkten Schenkungsvertrag vom 18.01.***12*** vor, mit dem Herr ***28*** seinen Nachkommen die beschwerdegegenständliche Liegenschaft geschenkt hat.

2.6.

2.6.1. *Erläutern Sie, inwieweit Ihnen eine rechtliche und tatsächliche Verfügungsgewalt über das Zimmer zugekommen ist?*

2.6.2. *Konnten Sie jeden von der Benutzung ausschließen?*

2.6.3. *Warum hatte Ihr Bruder ***17***, der in den Beschwerde Jahren an der beschwerdegegenständlichen Adresse seinen Nebenwohnsitz gemeldet hatte, im Gegensatz zu Ihnen und Ihren beiden anderen Brüdern ***14*** und ***15*** keine „Schlüsselgewalt“?*

II.8. Nach Fristverlängerung übermittelte die steuerliche Vertretung des Bf. am 03.05.2021 per E-Mail ein Schreiben des Bf. mit folgendem Inhalt:

„Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 9. März 2021, beantworte ich Ihre Fragen gerne wie folgt:

2.1.1.

*Vom 1.1.- 31.3.2009: Assistenzarzt Kantonsspital ***20***, Vollzeit (ca. 50 Std.).*

Vom ca. 1.5.- 30.6.2009: Kein Einkommen resp. Arbeitslosenentschädigung.

*Ab 1.7.2009 - 31.12.2013: Assistenzarzt ***21*** (Vollzeit ca. 50 Std.).*

2.1.2

Ca. 25 Urlaubstage/Jahr.

2.2.1

****24*** und ***25***.*

2.2.2

Ja, bis Dez. 2010 mit einem der Kinder und Lebenspartnerin.

2.3.1.

Ja.

2.3.2

s. Markierung in gelb in der Beilage.

2.3.3

s. Markierung in gelb in der Beilage.

2.3.4.

Schätzungsweise 12-16 m² Grundfläche.

2.3.5.

Das Zimmer befindet sich ebenerdig und linkerhand vom Haupteingang. Es verfügt über eine kleine Küche, eine Essnische, eine kleine Dusche und ein Waschbecken. Über eine schmale Holzterrasse gelangt man zu den Schlafeinheiten im gleichen Raum.

Nebst Sitzmöglichkeiten und Küchenutensilien sind manchmal auch Malutensilien (Staffelei, Farben, Pinsel) in diesem Raum vorhanden.

2.4.1.

1-2/Jahr für ca. 5 Tage.

2.4.2

Ferien, Lernphasen vor Prüfungen, Treffen mit Freunden und Verwandten.

2.4.3

Zweimalig von meiner Tochter.

2.4.4.

Soweit ich mich erinnere, nächtigte sie im selben Raum.

2.5.1

Diese Angaben sind mir nicht geläufig.

2.5.2

Meine Tante und mein Onkel (Untergeschoss) waren in den ihnen zugeteilten Wohnteilen untergebracht.

Tante: Erd-und Obergeschoss rechterhand vom Haupteingang

Onkel: Untergeschoss.

2.5.3

Ein solcher ist mir nicht vorliegend.

2.6.1

Durch Schenkung meiner Eltern.

2.6.2

*Abgesehen meines Bruders ***14***, dem der gleiche Raum wie mir zugeteilt wurde, schon, aber ich würde niemanden von der Benutzung ausschließen wollen.*

2.6.3.

*Ich habe keine Kenntnis davon, dass mein Bruder ***17*** keine «Schlüsselgewalt» für das besagte Haus haben soll. Wir Brüder sind diesbezüglich gleichberechtigt. (...)*

II.9. Zur selben Rechtsfrage basierend auf dem zu großen Teilen gleichen relevanten Sachverhalt waren auch für jene zwei von drei Brüdern des Beschwerdeführers, ***14*** und ***15***, die ebenfalls wie der Beschwerdeführer nicht in Österreich, sondern in der Schweiz ihren Hauptwohnsitz hatten, Beschwerdeverfahren anhängig. Die Rechtsfrage im vorliegenden Beschwerdeverfahren kann jedoch für den Beschwerdeführer nicht wie bei seinen beiden Brüdern gelöst werden, weil diese im Beschwerdezeitraum noch von ihren Eltern wirtschaftlich

abhängige Studenten waren und aufgrund eines abgeleiteten Wohnsitzes unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich vorgelegen hat. Der Beschwerdeführer war im Beschwerdezeitraum hingegen schon wirtschaftlich selbständig und als Arzt tätig.

In einem der beiden Beschwerdeverfahren, das mittlerweile mit Erkenntnis vom 08.06.2020, GZ RV/5101389/2015, erledigt ist, wurde ein umfangreiches Vorhalteverfahren durchgeführt. Die Antworten und die zugrundeliegenden Fragen wurden dem Bf. mit Vorhalt vom 21.05.2021 (Vgl. auch den nachfolgenden Punkt) zur Kenntnis gebracht und werden auszugsweise, nämlich soweit für dieses Beschwerdeverfahren relevant, im Folgenden wiedergegeben.

In seiner Vorhaltsbeantwortung zum Vorhalt vom 04.11.2019 führt ***15*** ***16***, der jüngste Bruder des Bf., zu den Verhältnissen im Haus am Traunsee aus: Ihm sei dort ein bestimmtes Zimmer zur Verfügung gestanden, das er bei Bedarf jederzeit und ohne Absprache mit anderen Hausbesitzern frei benutzen habe können. Das ihm zugeteilte Zimmer befinde sich ebenerdig am südostseitigen Ende des Hauses. Die Wohnfläche betrage circa 12 m². Das Zimmer sei mit einem Doppelbett (Hochbett), einem Kleiderschrank und einem Tisch mit Stuhl ausgestattet. Ständig untergebracht seien Wechselwäsche sowie Toilettenartikel, Bettwäsche, Badesachen.

Zur Verfügungsgewalt: Die Verfügungsgewalt sei mittels mündlicher Vereinbarung mit den Hausbesitzern (Mutter, Onkel, Tante) und den Geschwistern vereinbart. Konkret habe eine vollständige Schlüsselgewalt mit uneingeschränkter Nutzbarkeit des Hauses, des Gartens sowie des Seezuganges bestanden. Für den Fall, dass mehrere Familienmitglieder im Haus waren, hätte es keine zusätzliche Vereinbarung gegeben, da jeder im eigenen Zimmer genächtigt habe. Auf der Nutzung des zugewiesenen Zimmers zu bestehen und jeden anderen von dessen Nutzung auszuschließen, wäre zwar theoretisch möglich gewesen, sei glücklicherweise in seiner Familie aber nie notwendig gewesen.

Zur Absprache betreffend Übertragung der Schlüsselgewalt: Da er jederzeit im Besitz eines eigenen Hausschlüssels gewesen sei, sei diesbezüglich keine Absprache notwendig gewesen.

Zum Zweck der Aufenthalte: (...) Grundsätzlich sei jedem Familienmitglied ein eigenes Zimmer zugeteilt gewesen. Das Untergeschoß befinde sich unter Verwaltung des Onkels. Die Anteile des Erd- und Obergeschoßes stünden (neben den jeweils zugewiesenen persönlichen Zimmern) allen Familienmitgliedern zur Verfügung. Das gesamte Haus – inklusive seines Zimmers – sei mittels einer Gasheizung versorgt.

Mit weiterem Ergänzungsersuchen vom 09.01.2020 wurde der jüngste Bruder des Bf. unter Anhang eines aktenkundigen Planes von Erd- und Obergeschoß um Kennzeichnung der jeweils zugewiesenen Zimmer und Auskunft über die Nutzung des Hauses durch die Mutter bzw. Eltern gebeten. (...)

In seiner Antwort vom 04.02.2020 teilte dieser im Wesentlichen Folgendes mit:

Auch seine Eltern hätten das Haus am Traunsee regelmäßig genutzt. Sie hätten sich in besagtem Zeitraum rund 5x/Jahr für 1-2 Wochen im Haus aufgehalten.

Die Schlafgelegenheit seines im Plan gekennzeichneten Zimmers befinde sich im „Obergeschoß“ (in seinem letzten Schreiben sei dies von ihm als Hochbett bezeichnet worden). Das besagte Zimmer wie auch das Atelier bestünden aus einem loftartigen, geöffneten Raum aus Erd- und Obergeschoß, bei dem nur der straßenseitige Anteil einem „Obergeschoß“ oder genauer einer „Empore“ entspreche (im Atelier sei dieser Sachverhalt auf dem Plan mit dem Terminus „Luftraum“ beschrieben, im besagten südostseitigen Zimmer fehle diese Beschreibung fälschlicherweise). Insofern sei von einem Raum, bestehend aus Erd- und Obergeschoß auszugehen. Hierfür spreche auch die Tatsache, dass die besagten Räume im „Obergeschoß“ nur via Treppen/Leitern aus den jeweiligen Zimmern erreicht werden könnten. Zwischen den Räumen im „Obergeschoß“ gäbe es keine Türen. Dies erkläre auch, weshalb im Erdgeschoß keine Betten lokalisiert seien, da jedem Zimmer im Erdgeschoß eindeutig eine Schlafgelegenheit in der Empore bzw. im „Obergeschoß“ zugeteilt sei.

Die entsprechenden Zimmerzuteilungen wurden vom jüngsten Bruder des Bf. auf einem beigelegten Plan gekennzeichnet. Hingewiesen wurde darauf, dass dem gemeinsamen Bruder ***17*** kein eindeutiges Zimmer zugewiesen worden sei.

Anmerkung des BFG: Auf dem Plan ist ersichtlich, dass für das sog. Atelier die Namen des Bf. und seines Bruders ***14*** eingezeichnet sind.

II.10. Das BFG richtete am 21.05.2011 einen weiteren Vorhalt, zugestellt am 26.05.2021, an den Bf.. Darin wurde der derzeit vorliegende Sachverhalt wiedergegeben und offene Sachverhaltsfragen gestellt mit der Aufforderung, diese innerhalb von 14 Tagen ab Zustellung des Vorhalts zu beantworten.

Die Fragen wurden mit Schreiben vom 10.06.2021 wie folgt beantwortet:

3.1. Ist das Atelier ein Durchgangszimmer? Wie betreten Sie das Atelier?

*„Nein, das ist kein Durchgangszimmer, sondern der Hauptwohnbereich des meinem Bruder ***14*** und mir zugeteilten Hausteils. Das Atelier besteht aus einem größeren Raum mit einer Fensterfront mit Sitzmöbeln vor den Fenstern, einer Schiebetüre zum Balkon hin, einer kleinen Einbauküche, rückseitig einem Esstisch mit Sitzbank und Stühlen und zu einer Seite hin einem Badbereich mit Lavabo und einer kleinen Dusche. Das Atelier kann vom Haupteingang her kommend durch den Flur oder durch die Schiebetüre vom Balkon her betreten werden.“*

3.2. Geht im Atelier nur eine oder zwei Leitern in das Obergeschoß?

„Es führt nur eine Leiter ins Obergeschoss.“

3.3. Wie geht es dann nach Erklimmen der Leiter(n) im Obergeschoß weiter? Kommt man auf einer Plattform an und gehen davon wie bei einem Gang zwei Abtrennungen weg oder ist diese Plattform gänzlich offen? Wenn ja, wie schauen diese Abtrennungen aus? Erklären Sie den Plan, wo links und rechts im Eck einmal ein Doppelbett und einmal ein Einzelbett eingezeichnet ist. Was ist dazwischen? Gibt es dort Fenster und/oder Türen? Beschreiben Sie das Obergeschoß ausführlich. Wenn Sie davon Fotos übermitteln könnten, so wäre dies erfreulich.

„Man kommt auf einer «Plattform» an, wobei die beiden Betten durch eine dicke Trennwand räumlich abgetrennt sind. Diese Schlafeinheiten sind aber am Fussende ohne Türe miteinander verbunden und können deswegen dem Geländer der Plattform entlang ohne Abtrennung durchschritten werden.“

*Zwischen dem Doppelbett (linke Plattformecke auf dem Plan) und dem Einzelbett (rechte Ecke) liegt wie erwähnt eine dicke bett lange Trennwand mit Kästen und Büchergestellen auf beiden Seiten und stirnseitig einem weiteren quergestellten Büchergestell. Das rechtsseitige Einzelbett liegt anders als auf dem Plan vermerkt längs an der Aussenwand in der Ecke. Über beiden Bettbereichen hat es je ein Dachfenster. Leider habe ich keine Möglichkeit derzeit, aus ***22*** nach ***6*** anzureisen, um Ihnen noch Fotos beizulegen.“*

3.4. Ist bei der angegebenen Fläche von 12-16 m² für das Obergeschoß nur das Erdgeschoß gemeint? Wenn ja, welche Fläche hat das Obergeschoß?

„Ja, es ist nur das Erdgeschoss gemeint, das Obergeschoss hat ca. eine Fläche von 9 m².“

3.5. Können Sie im Obergeschoß aufrecht stehen, auch neben den Matratzen/Betten? Sind dort oben richtige Betten oder nur Matratzen?

„Ja, das Stehen in aufrechter Position ist aufgrund der Raumhöhe problemlos möglich. Es sind richtige Betten inkl. Bettgestell.“

3.6. Wo gehen Sie auf die Toilette? Diese wird bei Ihrer Beschreibung des Erdgeschoßes des Ateliers nicht genannt.

„Ich benutze entweder die Toilette im Bad, welches zwischen dem Erdgeschoss des Ateliers und dem Parkplatz vor dem Haus lokalisiert ist oder diejenige neben der Eingangstüre zum Atelier vom Flur her kommend.“

II.11. Mit Vorhalt vom 25.05.2021 wurde dem Finanzamt das bisherige Vorhalteverfahren zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt hat folgende Stellungnahme abgegeben: *„Die Vorbehaltsbeantwortung des Steuerpflichtigen untermauert unserer Ansicht den im bisherigen Verfahren festgestellten Sachverhalt, dass der Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum keinen*

*Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO in ***23*** hatte. Er hatte nur die Möglichkeit zur Benutzung eines Zimmers in einem Haus, welches mehreren Angehörigen gehört. Dieses Zimmer war überdies nicht ihm alleine zugewiesen, sondern gemeinsam mit seinem Bruder. In 94/16/0033 hat der VwGH die bloße Überlassung eines Zimmers durch den Onkel als nicht ausreichend zur Begründung eines Wohnsitzes angesehen. Auch in 83/13/0015 vermochte der Urlaubsaufenthalt der Tochter in einem Zimmer ihrer eigenen Eigentumswohnung (welche sie an ihren Vater vermietet hatte), in welchem sie auch Winterbekleidung aufbewahrte, die Annahme eines Wohnsitzes nicht zu stützen. Der Bf. hatte auch keine rechtliche Handhabe andere von der Nutzung eines Bereiches auszuschließen, im Gegenteil hätten die drei Eigentümer jederzeit mit einer rei vindicatio alle Brüder von der Nutzung des Ferienhauses ausschließen können oder auch das Haus verkaufen können, da keinerlei Vertrag deren Eigentumsrecht einschränkte.“*

II.12. Mit Fax vom 08.06.2021 hat die steuerliche Vertretung des Bf. im Namen des Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung und den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgezogen.

Das BFG hat erwogen:

A. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Der Bf., geboren ***5***, arbeitete in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2009 bis 2013 auf Vollzeitbasis (ca. 50 Stunden pro Woche) mit einer Unterbrechung von 2 Monaten im Mai und Juni 2009 als Arzt in der Schweiz. Er hatte einen Urlaubsanspruch von ca. 25 Urlaubstagen pro Jahr. Der Bf. hat zwei Kinder, geboren ***24*** und ***25***. Mit der Mutter eines der Kinder lebte er bis 2010 zusammen. Der Bf. hatte in der Schweiz seinen Hauptwohnsitz.

Zeitweise hielt sich der Bf. aber auch in einem Haus am Traunsee in ***6***/Österreich, ***8*** auf. Dieses Haus hat seine Mutter zusammen mit ihren beiden Geschwistern im Jahr ***12*** im Schenkungswege von ihrem Vater erworben. Das Haus ist ganzjährig mit Gas beheizbar. Ebenso wie seine drei anderen Brüder und seine Eltern war der Bf. dort auch (bereits seit ***27***) mit Nebenwohnsitz gemeldet.

Die Eltern bzw. die Mutter als Dritteigentümerin des Hauses hielten sich dort cirka fünfmal pro Jahr für ein bis zwei Wochen auf.

Der Bf. selbst verbrachte cirka ein bis zwei Mal pro Jahr etwa fünf Tage im Ferienhaus am Traunsee. Diese Aufenthalte dienten Ferienzwecken, Treffen mit Freunden und Verwandten und Lernphasen vor Prüfungen.

Dem Bf. stand dort zusammen mit seinem Bruder ***14***, geb. ***29***, das sog. Atelier zur Verfügung. Dabei handelt es sich um einen loftartig geöffneten Raum aus Erd- und Obergeschoß. Das Atelier wird entweder vom Haupteingang kommend durch den Flur oder durch die Schiebetür vom Balkon kommend betreten.

Das Erdgeschoß des Ateliers hat eine Grundfläche von etwa 12-16m², in dem eine kleine Küche, ein Esstisch mit Sitzgelegenheiten, eine Dusche und ein Waschbecken sowie eine leere Staffelei untergebracht sind. Aus den Fotos ergibt sich ein spartanisches Erscheinungsbild. Vom Erdgeschoß führt eine Leiter in das Obergeschoß, das einer Plattform gleicht. Diese Plattform in der Fläche von etwa 9 m² ist unterteilt in einen Gang und Schlafbereiche. Jene Bereiche, die keinen Gang darstellen, sind räumlich durch eine Trennwand geteilt. Dadurch werden zwei Schlafbereiche abgeteilt, die aber zum Gang hin – ohne Tür – und damit auch zum Erdgeschoß offen sind. Zur Trennwand hin befinden sich auf beiden Seiten Kästen und Büchergestelle und stirnseitig ein weiteres quergestelltes Bücherregal. In einem Bereich ist ein Einzelbett, im anderen Bereich ein Doppelbett untergebracht. Jeder Bettbereich verfügt über ein Dachfenster. Das Stehen ist in aufrechter Position aufgrund der Raumhöhe möglich.

Als Toilette benutzte der Bf. entweder die im Bad oder jene im Flur neben der Eingangstür zum Atelier. Es handelt sich dabei um eine Mitbenutzung mit den anderen Bewohnern des Erdgeschoßes, das sind seine Eltern, seine Tante und seine Brüder.

15, dem jüngsten Bruder des Bf., geb. ***26***, ist ein Zimmer links vom Atelier zugeteilt, das ebenfalls aus einem loftartigen Raum aus Erd- und Obergeschoß, genauer „Empore“, besteht. Auch diese Empore, wo sich eine Doppelmatratze als Schlafgelegenheit befindet, ist nur über eine Leiter zugänglich.

Lediglich ***17***, einem der drei Brüder des Bf., geb. ***27***, der in ***18*** wohnte, ist kein eindeutiges Zimmer zugewiesen.

Die Eltern nächtigten in einem kleinen Zimmer im Obergeschoß. Im Erdgeschoß befanden sich Wohnzimmer, Küche, Bad und WC. Die beiden anderen Miteigentümer verfügten ebenfalls über eigene Räumlichkeiten, der Bruder der Mutter über jene im Untergeschoß, die Schwester der Mutter über ein Doppelzimmer mit Kochnische und Badewanne im Obergeschoß.

Ab 2007 bezog der Bf. zusammen mit seinen Brüdern, seinem Onkel und seiner Tante Einkünfte aus der Vermietung einer Liegenschaft in ***6*** durch die Miteigentümergeinschaft, wobei sich sein Einkunftsanteil jeweils auf durchschnittlich cirka 10.000,00 € pro Jahr belief.

Da der Bf. – wie seine Brüder auch – von einem Wohnsitz im Haus am Traunsee ausging, gab er in Österreich wegen Annahme unbeschränkter Steuerpflicht und Unterschreitens der Besteuerungsgrenzen für die beschwerdegegenständlichen Jahre keine Einkommensteuererklärungen ab.

Nach Ansicht des Finanzamtes konnte dort aufgrund der räumlichen Gegebenheiten allenfalls nur für die Miteigentümer, nicht aber für ihre erwachsenen Kinder ein Wohnsitz angenommen werden. Der Bf. wurde daher ab 2009 (Vorjahre verjährt) – ebenso wie seine im Ausland lebenden Brüder – mit seinen österreichischen Einkünften (= Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung/Anteil an den Einkünften der Miteigentümergeinschaft) als beschränkt Steuerpflichtiger zur Einkommensteuer veranlagt. Dagegen ist das Beschwerdebegehren gerichtet.

B. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig. Er ergibt sich aus den zur Verfügung gestellten Akten und dem Vorhaltsverfahren.

C. Rechtliche Beurteilung

C.1. Rechtsgrundlagen:

C.1.1. Zur Steuerpflicht nach innerstaatlichem Recht:

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

Beschränkt steuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unter anderem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28), wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte

- im Inland gelegen sind oder
- in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder
- in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden.

C.1.2. Zum Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt:

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

Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat gemäß § 26 Abs. 2 BAO jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. 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.

C.1.3. Zur Steuerpflicht nach zwischenstaatlichem Recht:

Nach Art. 6 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BGBl 64/1975 (in der Folge kurz DBA Schweiz-Österreich) dürfen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.

Abs. 1 gilt für die Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens (Abs. 3).

Nach Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz-Österreich dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 (Anmerkung: betrifft Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen sowie Ruhegehälter) Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

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

Verfügt eine Person in beiden Vertragsstaaten über eine Wohnstätte, so gilt sie nach Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Schweiz-Österreich als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

C.2. Erwägungen:

C.2.1.

Im gegenständlichen Fall stand unbestritten fest, dass der Bf. in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2009 bis 2013 Einkünfte aus der Vermietung einer Liegenschaft in ***6***/Österreich bezogen, Österreich daran das Besteuerungsrecht und der Bf. seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz hat. Ebenso war die Höhe der im Feststellungsverfahren der Miteigentümergeinschaft festgestellten Einkunftsanteile unstrittig.

In Streit stand vielmehr die Frage, ob der Bf. mit seinen Einkünften in Österreich der beschränkten oder unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterlag.

Eine unbeschränkte Steuerpflicht liegt gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn eine natürliche Person im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Wenn dies nicht der Fall ist, ist sie mit ihren in § 98 aufgezählten Einkünften – darunter, wie hier vorliegend, gemäß § 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von in Österreich gelegenen, unbeweglichem Vermögen – beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 3 EStG 1988).

Darüber hinaus kann ein Steuerpflichtiger trotz fehlendem Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland unter den in § 1 Abs. 4 EStG 1988 festgelegten Bedingungen auch zur unbeschränkten Steuerpflicht optieren. Diese Option zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 war dem Bf. im Gegensatz zu seinen Brüdern im Beschwerdezeitraum verwehrt, weil er unzweifelhaft als Arzt in der Schweiz seine Haupteinkünfte erzielte.

Vom Finanzamt wurde die unbeschränkte Steuerpflicht im gegenständlichen Fall deswegen verneint, weil es sich nach dessen Ansicht bei dem vom Bf. behaupteten Wohnsitz in ***6***, ***8*** um keinen steuerlich relevanten Wohnsitz gehandelt habe. Die Annahme eines gewöhnlichen Aufenthalts stand angesichts des Umstandes, dass der Bf. in ***6*** immer nur vorübergehend und keinesfalls sechs Monate verweilte, nicht zur Diskussion.

C.2.2.

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO (siehe obiges Zitat) liegt ein Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort vor, wo der Steuerpflichtige eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Ein Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO ist an die objektive Voraussetzung des Besitzes einer Wohnung geknüpft (VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0066). Erforderlich ist, dass der Steuerpflichtige die Wohnung "innehat", sie also jederzeit für die eigenen Wohnbedürfnisse nutzen kann (vgl. VwGH 16.09.1992, 90/13/0299; VwGH 09.11.2004, 99/15/0008). Dieses "Innehaben" muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Die polizeiliche Meldung oder die Unterlassung derselben ist für die Frage des Wohnsitzes nicht entscheidend (VwGH

03.07.2003, 99/15/0104). Maßgebend ist vielmehr die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Um einen Wohnsitz zu begründen, bedarf es der tatsächlichen Verfügungsmacht über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (VwGH 05.03.2020, Ra 2019/15/0145; VwGH 04.09.2014, 2011/15/0133; VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0066 mwN). In diesem Sinne können auch Untermietzimmer, im Fall einer Dauermiete sogar Hotelzimmer eine Wohnung und damit einen Wohnsitz gemäß § 26 Abs. 1 BAO darstellen (VwGH 23.05.1990, 89/13/0015; VwGH 18.01.1996, 93/15/0145).

Da ein Mensch mehrere Wohnungen haben kann, sind gleichzeitig auch mehrere Wohnsitze möglich. In welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird, ist nicht entscheidend (VwGH 05.03.2020, Ra 2019/15/0145).

C.2.3.

C.2.3.1.

Ein Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO erfordert daher drei Voraussetzungen:

1. eine Wohnung
2. das Innehaben dieser Wohnung
3. Umstände, die darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und benutzt wird

C.2.3.2.

Eine Wohnung ist der Inbegriff von Räumlichkeiten und Einrichtungen, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind (Weinzierl, „Zum steuerlichen Begriff des „Wohnsitzes“, FJ 1974, 51ff. (51) mit Anführung weiterer Rechtsprechung). Die Wohnung muss aber weder standesgemäß (vgl. VwGH 28. 2. 1973, 1356/72) noch zur Aufnahme der gesamten Familie geeignet sein (vgl. VwGH 29. 11. 1965, 1281/65), sie muss aber über eine bloße „Schlafstelle“ hinausgehen (VwGH 29.11.1965, 1281/65).

Zur vergleichbaren deutschen Rechtslage wird in Hermann/Heuer/Raupach, einem der maßgeblichen deutschen Einkommensteuerkommentare (Tiede in Hermann/Heuer/Raupach, § 1 (dt.) EStG Anm. 63), als eine der Mindestvoraussetzungen für eine Wohnung die räumliche Abgrenzung genannt. Dazu wird ausgeführt: *„Wohnen ist mehr als das Vorhandensein einer Übernachtungs- oder Aufenthaltsmöglichkeit. Es verlangt eine private (abgeschlossene) Atmosphäre und Rückzugsmöglichkeiten. Eine Wohnung setzt daher stets voraus, dass die Räumlichkeiten durch eine Decke und Wände (nicht notwendigerweise aus Stein) mit einer verschließbaren Tür nach außen abgegrenzt sind. Folglich ist eine Wohnfläche, die von anderen Räumlichkeiten nur durch eine offene Galerie abgegrenzt ist, ebenso wenig eine Wohnung iSd § 8 AO wie ein Durchgangszimmer oder eine Übernachtungsmöglichkeit sowie ein Schlafplatz,*

den eine Person in der Wohnung von Verwandten hat (BFH v. 24.10.1969 – IV 290/64, BStBl. II 1970, 109; BFH v. 25.1.1989 – I R 205/82; BStBl. II 1990, 687; FG Bremen v. 27.07.1989 – II 246/85 K, EFG 1990, 93, rkr.). Ein Schlafplatz in einer Turnhalle oder einer sonstigen Massenunterkunft ist keine Wohnung, auch wenn er für einen längeren Zeitraum genutzt wird.“

Derselbe Kommentar hält als weitere Mindestvoraussetzung unter dem Stichwort „Mindestgröße“ (Tiede in Hermann/Heuer/Raupach, § 1 (dt.) EStG Anm. 63) fest: *„Zum Wohnen geeignet ist die Räumlichkeit nur, wenn sie eine gewisse Mindestgröße hat. Es reicht nicht aus, wenn sie von der Grundfläche oder der Höhe her nur zum Schlafen dienen kann, sondern man muss sich auch ansonsten dort aufhalten und bewegen können (zur bloßen Schlafmöglichkeit BFH v. 25.1.1989 – I R 205/82, BStBl. II 1990, 687). 10 m² können uE genügen (Hess. FG v. 12.4.2012 – 3 K 1061/09, EFG 2012, 1718, best. durch BFH v. 10.4.2013 – I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909, hat eine Wohnfläche von 12-15 m² genügen lassen).“*

Ähnlich judiziert der VwGH in seiner Rechtsprechung. Danach muss eine Wohnung am Arbeitsplatz nicht allen Anforderungen genügen, die der Abgabepflichtige nach seinen persönlichen Verhältnissen an eine Wohnung stellt, in der sich der Mittelpunkt seines familiären und geselligen Lebens befindet (VwGH 22.09.1981, 2287/80). Unabdingbar ist jedoch, dass er – im Beschwerdefall am Arbeitsplatz – eine „Wohnung“ iSd Abgabenvorschriften innehat. Der VwGH führte zu dieser Frage aus: *„Darüber, was iS der Abgabenvorschriften als Wohnung zu verstehen ist, geben diese selbst keine unmittelbare Auskunft. Maßgebend ist die Verkehrsauffassung (E 9.2.1967, 1982/65, ÖStZB 1967, 80, 7.5.1969, 125/68, ÖStZB 1969, 150). Danach kann aber in einem Raum, in dem dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber nur eine Schlafstelle eingeräumt ist und den dieser Arbeitnehmer mit Arbeitskollegen teilen muss, keine Wohnung erblickt werden. Auch unter den verminderten Anforderungen, die an Wohnungen am Arbeitsplatz zu stellen sind, ist ein solcher Raum nicht so beschaffen, dass er dem Inhaber ein Heim bieten könnte.“* Der VwGH ging dabei von den Feststellungen der belangten Behörde aus, dass dem Bf. von seinem Arbeitgeber in dessen Gebäudebereich ein Bett in einem Burschenzimmer als Schlafstelle zur Verfügung gestellt wurde und dass der Bf. den Raum als Schlafstelle benutzte, sowie dass er den Raum fallweise mit Arbeitskollegen teilen musste. Der Raum war bloß mit drei Betten, einem Kasten, einem Sparherd und mit Fließwasser (Kaltwasser) ausgestattet. Das Mobiliar war in sehr einfachem Zustand. Am Bahnhof befanden sich auch noch andere Zimmer mit ähnlicher Ausstattung, die als Arbeiterquartiere zur Verfügung standen.

C.2.3.3.

Im Beschwerdefall haben zwei erwachsene Brüder ein Erdgeschoß mit etwa 12-16m² und ein Obergeschoß, welches durch eine Leiter erreichbar war, geteilt. Im Erdgeschoß war, bis auf die Toilette, die Küche, eine Dusche, ein Waschbecken und eine Essecke untergebracht. Das Mobiliar ist in einem sehr einfachen Zustand, das Erscheinungsbild des Erdgeschoßes erscheint

auf den Fotos spartanisch. Das Obergeschoß im Ausmaß von etwa 9 m² ist eine Art Galerie, die zum Erdgeschoß hin offen ist. Die beiden Schlafbereiche sind durch eine Trennwand getrennt. Jedem Schlafbereich können daher nach Abzug des Ganges nur etwa 3 bis 3,5 m² zugeordnet sein, in dem sich ein Bett, in einem Schlafbereich sogar ein Doppelbett, und Kästen zur Trennwand und Bücherregale befinden. Der Bewegungsraum ist dadurch für den Bf. und seinen Bruder im offenen Schlafbereich auf ein Minimum eingeschränkt.

Bei dieser Sachlage ist nach Ansicht des BFG das sog. Atelier mit der offenen Galerie nicht als Wohnung im Sinne des § 26 BAO anzusehen. Durch die offene Gestaltung, die vorhandene geringe Fläche und die spartanische Ausstattung fehlt es an der für eine Wohnung notwendigen minimalen privaten Atmosphäre und Rückzugsmöglichkeit. Daran ändert auch nichts, dass sich ein Brüderpaar, der Bf. und sein Bruder, das Atelier geteilt haben. Denn auch bei Brüdern im Erwachsenenalter ist für das Vorliegen einer Wohnung ein Minimum an Rückzugsmöglichkeit mit Bewegungsmöglichkeit für jeden einzelnen nach der Verkehrsauffassung erforderlich.

C.2.3.4.

Liegt keine Wohnung für den Bf. vor, ist auch kein Wohnsitz iSd § 26 BAO und damit auch keine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 BAO gegeben. Darauf, ob die weiteren zwei Voraussetzungen für das Vorliegen eines Wohnsitzes vorliegen, braucht daher nicht mehr eingegangen zu werden.

Die Veranlagung des Bf. als beschränkt Steuerpflichtiger erfolgte damit zu Recht. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

D. Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Ob der Bf. in Österreich beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist, weil er hier einen Wohnsitz hat, hängt primär vom konkret vorliegenden tatsächliche Geschehen und dessen Beurteilung anhand der zitierten Rechtsprechung ab. Es lag sohin nicht die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die ordentliche Revision ist nicht zulässig.

Linz, am 25. Juni 2021