

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Huber & Rosenthal Steuerberatung KG, Stadtplatz 56, 5280 Braunau/Inn, und Dr. Hans Winter, Wp und Stb, Maygasse 3, 8010 Graz, über die Beschwerden vom 2. Mai 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 18. April 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 und 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 31.8.2022 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) beantragte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 die Berücksichtigung von Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 1.224,00 als Werbungskosten und in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 die Berücksichtigung von Steuerberatungskosten in Höhe von € 345,60 als Sonderausgaben und Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 1.530,00 als Werbungskosten. Das Finanzamt richtete daraufhin an den Bf bzw. an seinen bevollmächtigten steuerlichen Vertreter folgendes Ersuchen um Ergänzung:

„EU/EWR-BürgerInnen, die in Österreich weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, können gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden. Dies gilt aber nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der

österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 10.000 Euro betragen.

Unter Berücksichtigung aller dem Finanzamt bekannten Umstände sind Sie in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig, da Sie hier weder einen Wohnsitz noch Ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne der Abgabenvorschriften haben.

Für eine Option in die unbeschränkte Steuerpflicht geben Sie bitte für das ganze Kalenderjahr lückenlos bekannt, welche Tätigkeiten Sie in welchen Zeiträumen des Veranlagungsjahres außerhalb Österreichs ausgeübt haben bzw. in welchen Zeiträumen Sie keiner Tätigkeit nachgegangen sind. Legen Sie dazu eine Bescheinigung der zuständigen Abgabenbehörde in ihrem Ansässigkeitsstaat vor (Formular E9). Nicht in dieser Bescheinigung aufscheinende Einkünfte sind ebenso nachzuweisen (z.B. Bestätigung der Steuerbehörde eines anderen Staates bzw. des Arbeitgebers).

Ohne lückenlosen Nachweis für das gesamte Kalenderjahr kann dem Antrag auf Option in die unbeschränkte Steuerpflicht nicht stattgegeben werden bzw. ist die Veranlagung als beschränkt Steuerpflichtiger vorzunehmen.“

Nachdem der Bf dem Ersuchen des Finanzamtes nicht nachgekommen ist, führte das Finanzamt die Veranlagung durch und erließ den angefochtenen Bescheid. In der Begründung wurde ausgeführt, dass gem. § 1 Abs. 2 EStG 88 eine Person unbeschränkt steuerpflichtig sei, wenn sie in Österreich einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (länger als sechs Monate) habe. Ein von vorneherein nur für wenige Monate beabsichtigtes Innehaben einer Wohnung könne nicht als Wohnsitzbegründung qualifiziert werden. Die Vorhaltsbeantwortung bezüglich Option in die beschränkte Steuerpflicht sei nicht beantwortet worden. Es sei daher von einer beschränkten Steuerpflicht auszugehen gewesen. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2017 wurde eine Einkommensteuergutschrift in Höhe von € 1.205,00 und im Einkommensteuerbescheid 2018 in Höhe von € 986,00 festgesetzt.

Die dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerden richteten sich gegen die Behandlung des Bf als beschränkt Steuerpflichtiger. Als Begründung wurde darauf hingewiesen, dass für die Auslegung des Begriffs - Wohnsitz - § 26 Abs. 1 BAO maßgebend sei, wonach jemand einen Wohnsitz dort habe, wo er eine Wohnung innehabe und benutzen werde. Der Bf sei im Kalenderjahr (KJ) 2017 ca. 4 Monate und im KJ 2018 ca. 5 Monate für seinen Arbeitgeber in Österreich tätig gewesen und es sei für ihn eine Wohnung angemietet worden. Es liege somit ein Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO in Österreich vor, der zur unbeschränkten Steuerpflicht führe. Die Dauer des Aufenthaltes sei nach der Rechtsprechung des VwGH nicht von erheblicher Bedeutung (VwGH 22.03.91, 90/13/0073).

Davon abgesehen habe das Finanzamt bei einem Ersuchen um Ergänzung ausgeführt, dass zur Begründung eines Wohnsitzes die Wohnung zwar nicht ununterbrochen, aber zumindest

wiederkehrend längere Zeit (mehr als 10 Wochen) selbst benützt werden müsse. Der Bf befinde sich jedes Jahr über mehrere Monate in Österreich. Es werde daher beantragt, den Bf in den KJ 2017 und 2018 als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln.

In den abweisenden Beschwerdeentscheidungen verwies das Finanzamt auf § 1 Abs. 2 EStG 88, wonach eine Person unbeschränkt steuerpflichtig ist, wenn sie in Österreich einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (länger als sechs Monate) hat. Einen Wohnsitz habe gemäß § 26 Abs. 1 BAO jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Dieses beibehalten und benutzen drücke unter anderem ein Zeitmoment aus, das sich auf die in Betracht kommende Wohnsitzbegründung beziehe. Entscheidend sei dabei, ob die ursprüngliche Absicht auf einen längeren Aufenthalt als sechs Monate gerichtet war. Ein von vorneherein nur für wenige Monate beabsichtigtes Innehaben einer Wohnung könne nicht als Wohnsitzbegründung qualifiziert werden. Die in einem Ergänzungsersuchen angeführten 10 Wochen würden sich auf die tatsächliche Nutzung einer Wohnung bei längerfristiger Wohnsitzbegründung beziehen.

Im Jahr 2017 habe der Bf vom 28.03.2017 bis 06.07.2017 einen Wohnsitz in ***1*** bzw. einen gewöhnlichen Aufenthalt seit 13.02.2017 gehabt. Im Jahr 2018 habe der Bf vom 26.3.2018 bis 11.7.2018 einen Wohnsitz in ***1*** bzw. einen gewöhnlichen Aufenthalt seit 12.2.2018 gehabt. Insgesamt hätten die Aufenthalte in Österreich weniger als sechs Monate gedauert. Es sei daher von einer beschränkten Steuerpflicht auszugehen gewesen.

In den nach einer gewährten Fristverlängerung fristgerecht erhobenen Vorlageanträgen beantragte der Bf im Wege seines steuerlichen Vertreters die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Der Bf sei im Kalenderjahr 2018 vom 12.02. bis 13.07. für seinen Arbeitgeber in Österreich tätig gewesen. Im Kalenderjahr 2017 hätte er vom 13.02. bis 12.04. und vom 15.05. bis 11.07. in ***1*** gearbeitet. Im Kalenderjahr 2011 hätte er sich vom 03.06. bis zum 27.10. und vom 25.11. bis 06.12. im ***3*** aufgehalten. Im Kalenderjahr 2012 sei er vom 10.08. bis 04.11. in Österreich gewesen. Im Kalenderjahr 2014 sei er vom 17.03. bis 12.04. im ***10*** und vom 05.05. bis 29.09. in ***2*** gewesen.

Der Bf sei also regelmäßig für seinen Arbeitgeber in Österreich tätig, weshalb die Kalenderjahre 2017 und 2018 nicht isoliert betrachtet werden könnten. Sein Arbeitgeber stelle ihm für die Zeit des jeweiligen Aufenthaltes in Österreich eine Wohnung zur Verfügung, die er ausschließlich alleine nutzen könne. Eine Wohnstätte in Österreich sei also beruflich notwendig und es werde in der Regel auch immer wieder die gleiche Wohnung angemietet.

Es liege daher ein Wohnsitz gemäß § 26 Abs. 1 BAO vor. Die Dauer des Aufenthaltes sei nach der Rechtsprechung des VwGH nicht von erheblicher Bedeutung (VwGH 22.03.1991, 90/13/0073).

Es bestehe kein Unterschied, ob sich ein Steuerpflichtiger in einer ständigen Wohnstätte in Österreich jeweils nur für kurze Zeit im Kalenderjahr tatsächlich aufhalten würde oder ob sich jemand nur für die Dauer seiner beruflichen Tätigkeit- wie im vorliegenden Fall - maximal für 5 Monate im Kalenderjahr eine Wohnung anmieten würde. Er halte es für unzumutbar, würde man verlangen, eine Wohnung ganzjährig anzumieten, wenn man sie nicht das ganze Jahr benötigen würde.

Aber selbst wenn man nur von einem gewöhnlichen Aufenthalt gemäß § 26 Abs. 2 BAO in Österreich ausgehen würde, liege ein solcher schon bei einem weniger als 6 monatigen Inlandsaufenthalt vor, wenn sich bereits nach der Lage des Falles (z.B. aufgrund vertraglicher Inlandsverpflichtung über ein Jahr) ergeben würde, dass der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehend im Inland verweilen will (siehe Kommentar Quantschnigg/Schuch§ 1 RZ 13). Die 6 Monate müssten daher nicht in einem Kalenderjahr liegen. Damit würde selbst nach § 26 Abs. 2 BAO die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht begründet werden.

Er verweise in diesem Zusammenhang auch auf die Ausführungen in den LStR, Rz 3 und 4, ferner auf die EStR Rz 21. Es werde daher nochmals beantragt, den Bf in den Kalenderjahren 2017 und 2018 als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und verwies in seiner Stellungnahme darauf, dass bei der im ZMR ausgewiesenen Wohnung es sich um eine Ferienwohnung handeln würde, welche vom Arbeitgeber des Bf befristet für die Dauer der Filmproduktion angemietet worden sei. Die Ferienwohnung sei daher weder ungehindert und unbeschränkt vom Bf benutzbar noch sei das Beibehalten und Benutzen für einen längeren Zeitraum erkennbar. Eine Wohnung iSd § 26 Abs. 1 BAO sei daher nicht vorgelegen.

Aus dem Umstand, dass der Bf jedes Jahr für einige Monate in Österreich für seinen Arbeitgeber tätig werde, könne nicht auf einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich geschlossen werden. Der Aufenthalt in Österreich beschränke sich auf die Monate der Filmproduktion und werde jeweils für mehrere Monate unterbrochen, sodass die Voraussetzungen des § 26 Abs. 2 BAO ebenfalls nicht erfüllt seien (vgl. BFG vom 20.08.2019, RV/2100374/2015)

In der vom Bf beantragten mündlichen Verhandlung legte der bevollmächtigte steuerliche Vertreter des Bf Ausdrucke aus der Homepage der Unterkünfte (***8*** und ***11***) vor, womit zum Ausdruck kommen soll, dass diese Unterkünfte von der Größe (z.B. 57 m²) und der Ausstattung her zum Wohnen geeignet waren. Es war auch eine Küche vorhanden. Im Detail ist das aus den vorgelegten Plänen zu ersehen. Er verweist in diesen Zusammenhang auf Jakum, Kommentar vom EStG, § 1 Tz. 29, wonach Ferienwohnungen, Untermietzimmer, auf Dauer gemietete Hotelzimmer und auch ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestelltes und während der Woche am Arbeitsort genutztes Zimmer eine Wohnung darstellen können. Auf die dort angeführte Judikatur wird verwiesen.

Der bevollmächtigte steuerliche Vertreter des Bf legte weiters eine Aufstellung über die Aufenthaltstage des Bf in Österreich vor, die mit den Daten des ZMR bzw. den Lohnzahlungszeiträumen übereinstimmen. Dadurch soll zum Ausdruck kommen, dass nicht auf einzelne Jahre, sondern längere Zeiträume Bedacht zu nehmen ist. Hiezu verweist er auf Quantschnigg/Schuch, Kommentar zum EStG, § 1 Rz. 13.

Die Vertreterin des Finanzamtes wendet diesbezüglich ein, dass die Betrachtung bei tatsächlich jahresübergreifenden Aufenthalten auch tatsächlich jahresübergreifend erfolgen könne, dann allerdings müsse der Aufenthalt kontinuierlich sein. Kurze Unterbrechungen zum Beispiel Familienheimfahrten oder Urlaube würden den Aufenthalt hemmen. Im gegenständlichen Fall würde durch die Beendigung der beruflichen Tätigkeit der Aufenthalt tatsächlich beendet. Die Frist beginne dadurch bei jedem neuen Aufenthalt neu zu laufen.

Der bevollmächtigte steuerliche Vertreter des Bf verwies weiters auf den Artikel in der SWI 2022 S. 31, insbesondere darauf, dass der VwGH im Erkenntnis vom 05.03.2020, Ra 2019/15/0145, ausgesprochen hat, dass es einzig auf die Innehabung – die sog. Schlüsselgewalt – und darauf ankommt, dass die objektiven Umstände darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Es ist nicht entscheidend, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird.

Dazu merkt er an, dass der Begriff der Innehabung so zu verstehen sei, dass, dann, wenn die Innehabung einer Wohnung länger als der übliche urlaubsbedingte Aufenthalt dauere, bereits von einer Innehabung einer Wohnung auszugehen ist. Weiters werde auf die dortige Wohnsituation hingewiesen, wobei es sich um Appartements in der Größe von ca. 57 m² handelt und der Bf die Verfügungsgewalt insofern innehatte, als es ihm möglich war Familienmitglieder oder Freunde zur Nächtigung einzuladen, was beispielsweise in einem Hotelzimmer nicht möglich gewesen wäre (vgl. VwGH 23.05.1990, 89/13/0015). Diese Wohnmöglichkeit entspreche jedenfalls einem Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO.

Dagegen wendete die Vertreterin des Finanzamtes ein, dass im gegenständlichen Fall die objektiven Umstände nicht darauf schließen lassen würden, dass der Bf seine ihm vom Arbeitgeber für die Tätigkeit in Österreich zur Verfügung gestellte Wohnung beibehalten und benutzen werde. Das ergibt sich beispielsweise daraus, dass der Bf nur für gewisse Zeiträume von seinem Arbeitgeber für die berufliche Tätigkeit nach Österreich entsendet wurde und der Bf darauf keinen Einfluss nehmen konnte.

Der bevollmächtigte steuerliche Vertreter des Bf wies ergänzend darauf hin, dass nach der von ihm erstellten Auflistung der Aufenthaltstage des Bf in Österreich dieser sich im Zeitraum von 2011 bis 2018 an insgesamt 953 Tagen in Österreich aufgehalten habe (ca. 2,6 Jahre). Dadurch solle eine gewisse Kontinuität und jährliche laufende Benutzung des Wohnsitzes zum Ausdruck kommen.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf § 1 Abs. 2 EStG und die diesbezüglich aktuell vom BFG ergangenen und beim VwGH anhängigen Erkenntnisse, wonach bei Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht die ausländischen Einkünfte bei der inländischen Veranlagung zu berücksichtigen wären, unabhängig vom Mittelpunkt der Lebensinteressen und der steuerlichen Ansässigkeit.

Dagegen wendete der bevollmächtigte steuerliche Vertreter des Bf ein, dass dies immer vom Mittelpunkt der Lebensinteressen zu beurteilen sei und nicht auf etwaige Wohnsitze. Im gegenständlichen Fall liege der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf jedenfalls nicht in Österreich.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Bf ist nach den Daten des Zentralen Melderegisters ***4*** Staatsbürger und hat seinen Hauptwohnsitz in ***5***. Er war in den strittigen Jahren für seinen Arbeitgeber, die ***6***, mehrere Monate pro Jahr für Filmproduktionen in Österreich als Aufnahmeleiter beruflich tätig. Für die Zeit der Dreharbeiten in Österreich wurde für den Bf von seinem Arbeitgeber in der Nähe der Drehorte ein Ferienappartement angemietet und dort ein Nebenwohnsitz nach dem Zentralen Melderegister gemeldet. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf befand sich jedenfalls nicht in Österreich.

In den gegenständlich strittigen Jahren 2017 und 2018 wurde für den Bf von seinem Arbeitgeber Lohnzettel für die Zeiträume vom 13.2.2017 bis 12.4.2017 und 15.5.2017 bis 11.7.2017 sowie vom 12.2.2018 bis 13.7.2018 ausgestellt und für die gemeldeten Löhne Lohnabgaben in Österreich abgeführt. Laut Zentralem Melderegister war der Bf vom 28.3.2017 bis 6.7.2017 in ***1*** bei ***7***, ***8***, mit Nebenwohnsitz und vom 26.3.2018 bis 11.7.2018, ebenso in ***1*** bei Familie ***7***, ***8***, mit Nebenwohnsitz gemeldet.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Daten des Lohnzettels und des Zentralen Melderegisters sowie den Angaben des Bf selbst bzw. seines steuerlichen Vertreters und ist nicht weiter strittig.

Rechtliche Beurteilung

§ 1 EStG 1988 (Persönliche Steuerpflicht) lautet:

„(1) Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

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

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

(4) Auf Antrag werden auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11 000 Euro betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen. Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt werden.“

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften 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. Das Bundesministerium für Finanzen ist ermächtigt, von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben.

Für das Vorliegen eines Wohnsitzes müssen die Voraussetzungen „Wohnung“, „Innehabung derselben“ sowie die „Beibehaltung und Benutzung“ kumulativ vorliegen. Maßgebend ist nicht die rechtliche, sondern die tatsächliche Gestaltung der Dinge (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292).

Unter einer Wohnung im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO sind Räumlichkeiten zu verstehen, die ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten. Die Räumlichkeiten müssen nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sein, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzt werden können (vgl. z.B. VwGH 3.11.2005, 2002/15/0102).

Bei den dem Bf in den gegenständlich strittigen Jahren zur Verfügung gestellten Wohnmöglichkeit handelt es sich nach den in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Ausdrücken aus dem Internet um ein Ferienappartement in ***1*** in der Größe von ca. 57m², mit eigenem Badezimmer und einer Küche. Es ist daher davon auszugehen, dass dieses Appartement nach seiner Größe und Ausstattung ein den persönlichen Verhältnissen des Bf entsprechendes Heim darstellen könnte und grundsätzlich zum Wohnen geeignet ist.

Unter dem Innehaben einer Wohnung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs die rechtliche und/oder tatsächliche Möglichkeit zu verstehen, über die Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können (vgl. VwGH 14.11.1996, 94/16/0033). Bei der Beurteilung des Tatbestandsmerkmals des Innehabens steht die tatsächliche Verfügungsmacht im Vordergrund (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 334).

Dem Hinweis des bevollmächtigten steuerlichen Vertreters des Bf auf den Artikel in der SWI 2022, Seite 31, und insbesondere darauf, dass der VwGH im Erkenntnis vom 05.03.2020, Ra 2019/15/0145, ausgesprochen hat, dass es einzig auf die Innehabung – die sog. Schlüsselgewalt – und weiters darauf ankommt, dass die objektiven Umstände darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird und es nicht entscheidend ist, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird, ist die bereits in der mündlichen Verhandlung von der Vertreterin des Finanzamtes vorgebrachte Ansicht entgegenzuhalten, wonach beim Bf die objektiven Umstände nicht darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Das äußert sich dadurch, dass dieses Appartement ihm von seinem Arbeitgeber für die Zeit der beruflichen Tätigkeit in Österreich zur Verfügung gestellt wurde und er es nicht in der Hand hatte, das Ferienappartement jederzeit ungehindert und uneingeschränkt benützen zu können. Dass ihm das Appartement von seinem Arbeitgeber auch für private Zwecke über die Zeiträume der Dreharbeiten hinaus zur Verfügung gestellt wurde bzw. dass der Bf für die Kosten des Appartements selbst für dort privat verbrachte Zeiträume aufgekommen wäre, wurde nicht vorgebracht. Somit bestimmte nicht der Bf, sondern sein Arbeitgeber die Zeit der Nutzung des Ferienappartements durch den Bf und konnte die Wohnung auch anderen Mitgliedern der Filmcrew zur Verfügung gestellt werden. Zudem ist nicht belegt, dass das Ferienappartement für die restliche Zeit nicht an Touristen vermietet wurde.

Auch dem weiteren Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bf, dass kein Unterschied bestehen würde, ob sich ein Steuerpflichtiger in einer ständigen Wohnstätte in Österreich jeweils nur für kurze Zeit im Kalenderjahr tatsächlich aufhalten würde oder, ob sich jemand nur für die Dauer seiner beruflichen Tätigkeit, wie im vorliegenden Fall, maximal für 5 Monate im Kalenderjahr eine Wohnung anmieten würde, ist entgegenzuhalten, dass die von der Rechtsprechung geforderten objektive Umstände, wonach ein Abgabepflichtiger die Wohnung beibehalten und benutzen wird, darin, dass eine Wohnung nur für die berufliche Tätigkeit vom Arbeitgeber für ca. fünf Monate angemietet wird, nicht vorliegen.

Zu der vom Bf in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Zusammenstellung der Aufenthaltstage des Bf in Österreich über die Jahre 2011 bis 2018, wonach der Bf sich insgesamt an 953 Tagen in Österreich aufgehalten hat, und der in diesem Zusammenhang vertretenen Ansicht, dass das Kalenderjahr 2013 nicht isoliert betrachtet werden könne, ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 5.3.2020, Ra 2019/15/0145, zu verweisen, wonach es nicht entscheidend ist, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird. Auch wenn der Bf über mehrere Jahre von seinem Arbeitgeber als Teil einer Filmcrew für Dreharbeiten nach Österreich entsendet und nur für diese Zeiträume für ihn eine Ferienwohnung angemietet wurde, sind daraus objektive Umstände, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird, nicht zu ersehen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 24.1.1996, 95/13/0150) wird kein Wohnsitz begründet, wenn ein Hotel- oder Untermietzimmer (und wohl auch eine Ferienwohnung) wiederkehrend oder auch in kürzeren Zeitabständen angemietet wird. Auch wird durch die bloße Überlassung eines Zimmers zur vorübergehenden Nutzung, so wie im gegenständlichen Fall die Überlassung einer Wohnung durch den Arbeitgeber an den Bf für den Zeitraum der beruflichen Tätigkeit in Österreich, nicht die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit begründet, über eine Wohnung zu verfügen (VwGH 14.11.1996, 94/16/0033).

Mangels Vorliegens der Voraussetzung, lassen die objektiven Umstände, wie oben dargestellt, auch unter Berücksichtigung der nicht isolierten Betrachtung des gegenständlich strittigen Jahres nicht darauf schließen, dass der Bf die Wohnung beibehalten und benutzen wird, weswegen der Bf in den strittigen Jahren über keinen inländischen Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO verfügte.

Bezüglich des Vorbringens, dass ein gewöhnlicher Aufenthalt gemäß § 26 Abs. 2 BAO in Österreich schon bei einem weniger als 6-monatigen Inlandsaufenthalt vorliegen würde, wenn sich bereits nach der Lage des Falles (z.B. aufgrund vertraglicher Inlandsverpflichtung über ein Jahr) ergeben würde, dass der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehend im Inland verweilen wolle, wird auf das Erkenntnis des BFG vom 20.8.2019, RV/2100374/2015, verwiesen, dem ein dem gegenständlichen Fall ähnlicher Sachverhalt zu Grunde lag.

Die Bestimmung des § 26 Abs. 2 BAO verlangt (ebenso wie die des Abs. 1) das Vorliegen äußerer Umstände, und zwar solche, die erkennen lassen, dass der Abgabepflichtige am Aufenthaltsort oder im Aufenthaltsland nicht nur vorübergehend verweilt. Ein gewöhnlicher Aufenthalt ist begrifflich im Gegensatz zu einem vorübergehenden Aufenthalt zu sehen. Ein gewöhnlicher Aufenthalt ist im Allgemeinen mit einem dauernden Aufenthalt gleichbedeutend. Daher erfüllt ein nur vorübergehender Aufenthalt nicht den Tatbestand des gewöhnlichen Aufenthalts (Stoll, BAO-Kommentar, 336 f). Ein gewöhnlicher Aufenthalt erfordert im Allgemeinen mehr als bloß ein körperliches Anwesendsein wegen der Arbeit (VwGH 25.10.1972, 401/72).

Im gegenständlichen Fall hat sich der Bf im Inland nur wegen seiner beruflichen Tätigkeit aufgehalten. Seine Tätigkeit im Inland war von vornherein zeitlich beschränkt und es stand somit fest, dass der Bf nur vorübergehend im Inland verweilen und er nach Beendigung seiner Tätigkeit wieder zu seinem Hauptwohnsitz in ***9*** zurückkehren wird. Der Bf hat auch wöchentliche Familienheimfahrten geltend gemacht und ist dadurch manifestiert, dass die Bindungen zum ausländischen Aufenthaltsort enger waren als die zum inländischen.

Als nicht nur vorübergehend gilt ein Aufenthalt auch dann, wenn er sich über einen längeren Zeitraum erstreckt, wobei die Verwaltungspraxis in der Regel von einem längeren Zeitraum ausgeht, wenn sich der Zeitraum der Anwesenheit zumindest über sechs Monate erstreckt. Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 11.2.1972, 735/70) kann ein gewöhnlicher Aufenthalt auch bei einer unter Umständen wesentlich kürzer verbrachten Aufenthaltsdauer in Österreich vorliegen, sofern der Aufenthalt unter Umständen genommen wird, die erkennen lassen, dass es sich nicht um ein bloß vorübergehendes Verweilen handelt. In dem zitierten Rechtsfall (Beschäftigung von ausländischen Golftrainern) sah der VwGH in der vertraglichen Bindung der Arbeitnehmer, in Österreich 1 Jahr tätig zu sein, einen solchen Umstand, der - trotz eines tatsächlich oft nicht einmal 6-Monate dauernden Aufenthaltes im Inland – die Annahme eines gewöhnlichen Aufenthaltes rechtfertigt. Dass ein derartiger Umstand vorliegt, wurde im gegenständlichen Fall aber nicht behauptet und liegt nach der Aktenlage auch diesbezüglich kein Hinweis vor.

Der Bf meint, dass er regelmäßig in Österreich für seinen Arbeitgeber tätig geworden ist und sieht darin ein Indiz für das Vorliegen eines gewöhnlichen Aufenthaltes nach § 26 Abs. 2 BAO.

Der Bf war nach den Angaben im Beschwerdeschreiben im KJ 2017 ca. 4 Monate und im KJ 2018 ca. 5 Monate für seinen Arbeitgeber in Österreich, unterbrochen durch Familienheimfahrten, auf Anordnung seines Arbeitgebers in Österreich tätig.

Für einen gewöhnlichen Aufenthalt ist es nicht erforderlich, dass eine ununterbrochene Anwesenheit vorliegt. So wird ein gewöhnlicher Aufenthalt auch dann anzunehmen sein, wenn das Verweilen, die Anwesenheit, vorübergehend unterbrochen wird, die Umstände aber erkennen lassen, dass die (nicht nur vorübergehende) Verbundenheit mit diesem Ort oder

diesem Land aufrecht bleibt. Aus diesem Blickwinkel sind vorübergehende Unterbrechungen unschädlich (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 337) und ist es auch nicht Voraussetzung, dass der Aufenthalt von mehr als sechs Monaten im Inland innerhalb eines Kalenderjahres liegen muss (Fuchs in Hofstätter/Reichl, ESt-Kommentar, § 1 Tz 11). Im gegenständlichen Fall kann man allerdings nicht von vorübergehenden, kurzen Unterbrechungen sprechen, wenn diese jeweils über ein halbes Jahr hinausgehen und die Bindungen zum ausländischen Aufenthaltsort deutlich enger sind (siehe Familienheimfahrten) als zum inländischen.

Auch wenn der Bf sich nach der vorgelegten Aufstellung in den Jahren 2011 bis 2018 aus Arbeitsgründen immer wieder in Österreich aufgehalten hat, rechtfertigt dies noch nicht die Annahme, dass er nicht nur vorübergehend im Inland verweilen wollte, sondern vielmehr, dass sein Aufenthalt in Österreich tatsächlich nur vorübergehend – nämlich für die Zeit der Filmproduktionen - gedacht war (vgl. VwGH 28.9.1965, 2232/64 zu Saisonarbeitern; Fuchs in Hofstätter/Reichl, ESt-Kommentar, § 1 Tz 11).

Mangels eines Wohnsitzes im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO und eines gewöhnlichen Aufenthaltes im Sinne des § 26 Abs. 2 erster Satz BAO war in weiterer Folge noch zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO gegeben waren. Allein der Zeitablauf des Aufenthaltes löst nach der zuletzt genannten Bestimmung die unbeschränkte Steuerpflicht aus (Stoll, BAO-Kommentar, S. 340).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht behauptet, dass ein mehr als 6-monatiger inländischer Aufenthalt in den strittigen Veranlagungsjahren vorliegt und ergibt auch die Aktenlage kein solches Bild. Wie bereits oben ausgeführt, können die Auslandsaufenthalte auch nicht als kurzfristige Unterbrechungen angesehen werden. Eine Anwendung des Ersatztatbestandes nach § 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO kommt daher nicht in Betracht.

Mit Vorhalt vom 14.11.2018 hat das Finanzamt den Bf auf die Möglichkeit gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988, einen Antrag auf Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger unter den dort genannten Voraussetzungen zu stellen, hingewiesen. Da jedoch eine Bescheinigung der ***4*** Steuerbehörde iSd § 1 Abs. 4 EStG 1988 nicht vorgelegt wurde, ist eine Option in die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 nicht möglich.

Aus den dargestellten Gründen war in den strittigen Jahren zu Recht von einer beschränkten Steuerpflicht des Bf auszugehen und daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Rechtsfragen, wann von einem Wohnsitz bzw. einem gewöhnlichen Aufenthalt auszugehen ist, sind durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinlänglich geklärt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zugelassen wurde.

Graz, am 12. September 2022