

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch die ***Vertr***, ***Vertr-Adr***, über die Beschwerde vom ***D1*** gegen den Bescheid des ***FA*** vom ***D2*** betreffend die ***Est***, 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. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin hatte mit Schreiben ihres Vertreters an das Finanzamt vom ***D4*** gebeten, das Signal für ***J3*** von E7 (Anmerkung: Einkommensteuererklärung bei beschränkter Steuerpflicht) auf E1 (Anmerkung: Einkommensteuererklärung bei unbeschränkter Steuerpflicht) zu ändern. In dem Schreiben war zuvor die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b Bundesabgabenordnung (BAO) beantragt worden, weil im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen ***J3*** bekannt geworden sei, dass die Beschwerdeführerin und ihr Bruder im vermieteten Gebäude in ***Adr1*** über eine eigene Wohnung im Ausmaß von ***Z2***m² verfügten. Aufgrund dieser Wohnung seien diese als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln.

Am ***D5*** ist beim Finanzamt die Einkommensteuererklärung ***J3*** als Formular E 7, das für die Verwendung bei beschränkter Steuerpflicht vorgesehen ist, elektronisch eingelangt.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid ***J3*** vom ***D2*** unter einer Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in Höhe von 9.000 Euro.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht die Beschwerde vom ***D1***. In der Begründung gab die Vertretung an, die Beschwerdeführerin und ihr Bruder verfügten im vermieteten Objekt über eine Dachgeschosswohnung mit separatem Stromanschluss, Küche, Dusche und WC, die nicht vermietet werde. Sie würden das im Erbwege von den Eltern übernommene Objekt selbst verwalten. Der Lebensmittelpunkt und somit der qualifizierte Wohnsitz lägen durch die Familie eindeutig in ***L***. Über die Häufigkeit der Aufenthalte in der Wohnung in Österreich lägen keine Aufzeichnungen vor.

Das Finanzamt führte am ***D6*** und am ***D7*** Lokalausweise an der Adresse ***Adr2*** durch.

Mit Beschwerdeentscheidung vom ***D8*** wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid ***J3*** als unbegründet ab. Zur Begründung verwies es auf die Begründung im Bescheid desselben Tages über die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer ***J4*** bis ***J5***. Die Begründung des zuletzt genannten Bescheides enthielt die Feststellung, dass die Wohnung laut den eigenen Aussagen des Bruders der Beschwerdeführerin von ihm nur sporadisch genutzt werde. Dafür, dass die Wohnung auch von der Beschwerdeführerin genutzt werde, gebe es keine Hinweise. Es wurde auf die Feststellungen bei dem am ***D7*** durchgeführten Ausweis verwiesen.

Mit Schreiben vom ***D9*** stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht. Begründend brachte die Vertretung vor, dass die Beschwerdeführerin und ihr Bruder unstrittig über eine Wohnung im ansonsten vermieteten Gebäude ***Adr2*** verfügten. Entscheidend dafür, dass eine Wohnung einen Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO und somit die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich begründe, sei die Schlüsselgewalt über die Wohnung, die jederzeitige tatsächliche Nutzungsmöglichkeit einer Wohnung.

Am ***D10*** legte das Finanzamt dem Verwaltungsgericht die Beschwerde zur Entscheidung vor und beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Im Vorlagebericht teilte das Finanzamt mit, es hätte nicht festgestellt werden können, dass die Beschwerdeführerin die Wohnung nutzt. Sie sei in Österreich nicht gemeldet und es gebe keine Benützungsbewilligung seitens der Stadtgemeinde für die Wohnung.

Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes vom ***D11*** wurde der Beschwerdeführerin Gelegenheit gegeben, zu Ausführungen betreffend die Mietverhältnisse, die steuerliche Behandlung der Sanierungskosten und den Ausstattungszustand zu Beginn der Sanierung des als Wohnsitz ins Treffen geführten Gebäudeteiles Stellung zu nehmen. Zudem wurde die Aussage des beim Lokalausweis der Behörde vom ***D6*** befragten ***P1***n wiedergegeben und mitgeteilt, dass diese Aussage im Einklang mit jener des Bruders der

Beschwerdeführerin anlässlich des Lokalausweises der Abgabenbehörde am ***D7*** stehe, wonach dieser seit 5 Jahren sporadisch in der Wohnung wohne.

Die Beschwerdeführerin antwortete mit Schreiben vom ***D12***. Sie gab an, die Dachgeschosswohnung sei bereits vor der Vermietung im Jahr ***J3*** bewohnt worden. Sie sei regelmäßig, wenn auch in geringem Umfang, benutzt worden und habe zweifelsfrei in der uneingeschränkten Verfügungsgewalt der Beschwerdeführerin und ihres Bruders gelegen.

Mit einem weiteren Beschluss vom ***D11*** erging der Auftrag des Verwaltungsgerichtes an die Abgabenbehörde, bei den Unternehmen, welche die Sanierung der Wohnung in den Jahren ***J1*** und ***J2*** durchgeführt hatten, zu erheben, in welchem Zustand sich die Räumlichkeiten zum Zeitpunkt des Sanierungsauftrages befunden hatten.

Das Finanzamt antwortete mit Schreiben vom ***D13***. Demnach seien im rechts des Einganges gelegenen Teil des Dachgeschosses eine bewohnbare Kleinwohnung oder ein ausgebauter Raum mit einer Fläche von ***Z5***m² und im links des Einganges gelegenen Teil des Dachgeschosses bis zum Einbau der Trennwände im ***M1*** kein Wohnraum vorhanden gewesen. Es sei die Stromzuleitung erneuert worden, um eine Bewohnung zu ermöglichen. Zum Zeitpunkt der Elektroinstallationen sei das Dachgeschoss nicht mehr in einem Rohzustand, sondern schon zu Wohnzwecken verwendbare Räume vorhanden gewesen.

Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes vom ***D14*** wurde der Beschwerdeführerin die Gelegenheit gegeben, zu den weiteren Ermittlungsergebnissen des Finanzamtes Stellung zu nehmen.

Die Beschwerdeführerin antwortete mit Schreiben ihrer Vertretung vom ***D15***. Demnach seien zwei ursprünglich als Abstellraum genutzte Teile des Dachgeschosses mit einer Größe von ***Z3***m² (Nr. 1) und ***Z4***m² (Nr. 2) als rund 30m² große Einheit im Jahr ***J3*** und seit ***M2*** vermietet gewesen. Ebendiese Einheit hätte der Beschwerdeführerin und ihrem Bruder von ***M3*** bis ***M2*** für die Eigennutzung als Wohnung zur Verfügung gestanden. Aufgrund der Qualitätsausstattung habe es sich um eine Wohnung gehandelt, die zur Deckung der Grundbedürfnisse eines Menschen geeignet war. Die acht vermieteten Wohnungen hätten für die Mieter, die sich finanziell in einer sehr angespannten Lebenssituation befanden, einen leistbaren Wohnraum dargestellt. Die Betreuung der Liegenschaft (steuerlich, rechtlich, organisatorisch) habe ein Vorortsein an einer gewissen Anzahl von Tagen im Jahr notwendig gemacht.

Mit einem weiteren Schreiben vom ***D16*** teilte das Verwaltungsgericht der Beschwerdeführerin mit, dass aufgrund der gegebenen Aktenlage ein in Österreich gelegener Wohnsitz nicht festgestellt werden konnte. Daher ersuchte es, die nachstehenden Fragen zu der im Dachgeschoss des Gebäudes mit der Adresse ***Adr2*** gelegenen Wohnung zu beantworten:

- 1) Haben Sie sich an den Kosten für den Ausbau des Gebäudeteiles zu einer Wohnung beteiligt? Wenn ja, in welchem Ausmaß?
- 2) War die Initiative für den Ausbau des Gebäudeteiles zu einer Wohnung von Ihnen, Ihrem Bruder oder einer anderen Person ausgegangen?
- 3) Wer hat welche Entscheidungen über den Ausbau des Gebäudeteiles zu einer Wohnung getroffen?
- 4) Wer war in welcher Weise für die Instandhaltung der Wohnung und Reparaturen verantwortlich?
- 5) Wer hat die Betriebskosten für die Wohnung getragen?
- 6) War die Wohnung das ganze Jahr über zum Wohnen geeignet?
- 7) War die Wohnung für die gleichzeitige Nutzung durch mehrere Personen geeignet?
- 8) Wie viele und welche Schlafgelegenheiten befanden sich in der Wohnung?
- 9) Verfügt Sie jederzeit über einen eigenen Schlüssel für die Wohnung?
- 10) Haben Sie mit Ihrem Bruder eine Vereinbarung über die Nutzung der Wohnung getroffen?
- 11) In welcher Form und mit welchem Inhalt wurde die Vereinbarung gegebenenfalls getroffen?
- 12) Wie wurde sichergestellt, dass die Wohnung für Sie bei einem geplanten Aufenthalt zur Verfügung steht und nicht gerade von Ihrem Bruder verwendet wurde?
- 13) Gab es eine bestimmte Regelung, wer die Wohnung nutzen durfte, wenn von Ihnen und Ihrem Bruder gleichzeitig ein Aufenthalt in der Wohnung beabsichtigt war?
- 14) Welche Personen haben die Wohnung für Wohnzwecke genutzt?
- 15) Haben Sie die Wohnung in den Jahren ***J5*** bis ***J6*** für Ihre eigenen Wohnzwecke genutzt? Wenn ja, in welchem Ausmaß? Verfügen Sie noch über Erinnerungen oder Dokumente, an welchen oder wie vielen Tagen? Gegebenenfalls werden Sie ersucht, diese für jedes Kalenderjahr gesondert mitzuteilen oder vorzulegen.
- 16) Zu welchen Zwecken haben Sie die Wohnung gegebenenfalls genutzt?
- 17) Wie hat sich Ihre Nutzung der Wohnung gegebenenfalls konkret dargestellt?
- 18) Hatten Sie in den Zeiträumen zwischen allfälligen Aufenthalten dauerhaft persönliche Gegenstände in der Wohnung?
- 19) Wurde die Wohnung im Zeitraum ***J4*** bis ***J6*** über die bereits bekanntgegebene Vermietung hinaus vermietet oder war eine (weitere) Vermietung beabsichtigt? Wer hat gegebenenfalls welche Entscheidungen über die Vermietung getroffen, insbesondere ob, an wen, gegen welches Entgelt und unter welchen Bedingungen die Wohnung vermietet wird?
- 20) War geplant, das Gebäude oder Teile davon zu verkaufen?
- 21) Waren Sie in den Jahren ***J5*** bis ***J6*** berufstätig? Wenn ja, in welchem Ausmaß, in welchem Beruf und an welchem Ort?

Das Ersuchen wurde nachweislich am ***D17*** übernommen, blieb jedoch unbeantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Lebensmittelpunkt der Beschwerdeführerin war in ***L***.

Die Beschwerdeführerin und ihr Bruder waren aufgrund einer Einantwortungsurkunde vom ***D18*** grundbücherliche Miteigentümer der Liegenschaft in ***Z1*** ***St1***. Auf dem in ***St1*** gelegenen Grundstück befand sich ein Wohnhaus mit der Adresse ***Adr3***.

Das Haus bestand aus acht abgeschlossenen Wohnungen, von denen sieben dauerhaft vermietet waren. Die Beschwerdeführerin bezog die Mieteinnahmen aus den 3 ostseitig, ihr Bruder aus den 4 westseitig gelegenen Wohnungen.

In den Jahren ***J1*** und ***J2*** wurde im ostseitigen Teil des Dachbodens eine ursprünglich für zwei Abstellräume genutzte Fläche von ungefähr 30m² saniert und mit Einrichtungen des täglichen Bedarfs ausgestattet. Dabei wurden Laminatböden verlegt, Elektroarbeiten und Malerarbeiten durchgeführt, Trennwände errichtet, ein Küchenblock eingebaut und die Stromleitung zum Dachgeschoss erneuert. Es wurden auch Küchengeräte und ein Funktionssofa für die Wohnung angeschafft. Die Rechnungen für die Leistungen waren jeweils an den Bruder der Beschwerdeführerin ausgestellt.

Die Wohnung war mit WC, Waschbecken und Dusche ausgestattet. Es waren ein Holzofen, eine elektrische Heizung und ein Waschmaschinenanschluss vorhanden. Für das Nächtigen in der Wohnung stand kein Bett, sondern lediglich ein ausziehbares Sofa zur Verfügung. Der Wohnung war im Eingangsbereich des Hauses weder eine Wohnungsklingel noch ein Postkasten zugeordnet. An der Wohnungstür war kein Name angeführt.

Weil die Dachgeschosswohnung von ***M3*** bis ***M2*** nicht vermietet war, stand sie der Beschwerdeführerin und ihrem Bruder in diesem Zeitraum für die Eigennutzung zur Verfügung. Es konnte nicht festgestellt werden, dass die Beschwerdeführerin in diesem Zeitraum die Wohnung für eigene Wohnzwecke genutzt oder auf eine andere Weise von der Verfügungsmacht über die Wohnung Gebrauch gemacht hat.

2. Beweiswürdigung

Aus dem für die Beschwerdeführerin erstatteten Vorbringen ergab sich zwar, dass ein zuvor für Abstellräume genutzter Teil des Dachgeschosses in den Jahren ***J1*** und ***J2*** zu einer Wohnung ausgebaut worden war und von ***M3*** bis ***M2*** die Beschwerdeführerin gemeinsam mit Ihrem Bruder über die Dachgeschosswohnung verfügen konnte.

Es enthielt jedoch keine Angaben darüber, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang oder auf welche Weise die Beschwerdeführerin von der Verfügungsmacht über die Wohnung Gebrauch gemacht hat.

Nach den über die im Jahr ***J7*** durchgeführten Lokalaugenscheine des Finanzamtes vorliegenden Schreiben wurde die als Wohnsitz ins Treffen geführte Dachgeschosswohnung seit 5 Jahren sporadisch vom Bruder der Beschwerdeführerin bewohnt. Bei den seltenen Aufenthalten verwendete er für das Nächtigen das ausziehbare Sofa. Ein zufällig angetroffener ***P1*** habe angegeben, der Bruder der Beschwerdeführerin komme vielleicht zweimal pro Jahr vorbei, um nachzusehen, ob alles in Ordnung sei.

Bei sämtlichen in dem Gebäude zur Verfügung gestandenen Wohneinheiten handelte es sich nach dem weiteren für die Beschwerdeführerin erbrachten Vorbringen um einen für Personen, die sich finanziell in einer sehr angespannten Lebenssituation befanden, leistbaren Wohnraum.

Es haben sich aus dem gesamten Vorbringen keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass sich die Beschwerdeführerin in dem betreffenden Zeitraum überhaupt einmal in ***St1*** aufgehalten hat.

Die vom Verwaltungsgericht gestellten Fragen zu den als Wohnsitz ins Treffen geführten Räumlichkeiten blieben gänzlich unbeantwortet.

Nach alledem konnte das Verwaltungsgericht trotz Durchführung eines umfassenden Ermittlungsverfahrens keine Feststellung treffen, die als Verfügung der Beschwerdeführerin über die Dachgeschosswohnung einzustufen gewesen wäre.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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.

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

Der Wohnsitzbegriff des Steuerrechts knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Dinge an (vgl. Verwaltungsgerichtshof 5.3.2020, Ra 2019/15/0145).

Um einen Wohnsitz zu begründen, bedarf es der Verfügungsgewalt 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 (vgl. VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0145 und 21.7.2021, Ra 2021/13/0080).

Geringere Anforderungen werden an einen Zweitwohnsitz gestellt (vgl. VwGH 21.7.2021, Ra 2021/13/0080).

Unter dem Innehaben einer Wohnung ist die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über die Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können, zu verstehen (vgl. VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0145 und 21.7.2021, Ra 2021/13/0080).

Abweichend von der seitens der Abgabenbehörde vertretenen Ansicht, ist dabei nicht entscheidend, ob und gegebenenfalls in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird.

Ebensowenig ist die polizeiliche An- und Abmeldung (§ 1 Abs. 1 Meldegesetz) entscheidend. Aus einer fallweisen Benützung einer Wohnung könnte allenfalls abgeleitet werden, dass die Wohnung unter Umständen innegehabt wurde, die darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und benützt wird. Wurde das Objekt jedoch von einer Person nie zu Wohnzwecken genutzt und liegen auch sonst keine Umstände objektiver Natur vor, die darauf schließen lassen, dass die Wohnung von dieser beibehalten und benutzt werde, führt dies nicht zur Beurteilung dieser Wohnung als gegenwärtiger Wohnsitz dieser Person (vgl. VwGH 21.7.2021, Ra 2021/13/0080).

Abweichend von der seitens der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht, genügt die bloße Verfügungsmacht über eine Wohnung im Sinne einer Schlüsselgewalt noch nicht, einen Wohnsitz zu begründen.

Das Innehaben der Wohnung müsste vielmehr unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass die Beschwerdeführerin die Wohnung beibehalten und benutzen werde (vgl. VwGH 21.7.2021, Ra 2021/13/0080).

Diese Umstände müssten objektiver Natur, das heißt solche, die durch das äußerlich wahrnehmbare Verhalten der Beschwerdeführerin erkennbar wären (vgl. VwGH 21.7.2021, Ra 2021/13/0080).

Da nach dem festgestellten Sachverhalt das Verwaltungsgericht keine Verfügung der Beschwerdeführerin über die Dachgeschosswohnung feststellen konnte, lagen auch keine durch das äußerlich wahrnehmbare Verhalten der Beschwerdeführerin erkennbare Umstände im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO vor.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 in der Beschwerdesache aufgetretenen Rechtsfragen wurden anhand der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelöst. Dem Erkenntnis liegt daher nicht die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zugrunde.

Innsbruck, am 6. Februar 2023