

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache von der Beschwerdeführerin ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch die ***Vertr***, ***Vertr-Adr***, über die Beschwerden vom ***D21*** gegen die Bescheide des ***FA*** vom ***D20*** betreffend die Einkommensteuer ***J7*** und die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr ***J6*** und die Folgejahre, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid ***J7*** wird für endgültig erklärt.

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 vom ***D4*** das Finanzamt 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 an der Adresse ***Adr2*** über eine eigene Wohnung im Ausmaß von ***Z2***m² verfügten. Aufgrund dieser Wohnung seien diese als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln.

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

Am 27.10.***J9*** ist beim Finanzamt die Einkommensteuererklärung ***J7*** als Formular E 7, das für die Verwendung bei beschränkter Steuerpflicht vorgesehen ist, elektronisch eingelangt.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid ***J7*** vom ***D20*** dementsprechend unter einer Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in Höhe von 9.000 Euro. Es setzte die Einkommensteuer gemäß § 200 BAO vorläufig fest und führte zur Begründung an, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist. Mit Bescheid desselben Tages setzte es die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr ***J6*** und die Folgejahre mit der Begründung fest, dass die für die Festsetzung der Vorauszahlung maßgebliche Veranlagung das Jahr ***J7*** betreffe.

Gegen beide Bescheide erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht die Beschwerde vom ***D21***. Zur Begründung wurde auf den Antrag vom ***D9***, der die Einkommensteuer für die Jahre ***J4*** bis ***J8*** und die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr ***J9*** und die Folgejahre betraf, verwiesen.

Am ***D22*** legte das Finanzamt dem Verwaltungsgericht die Beschwerden vor.

Mit Beschluss vom ***D11*** stellte das Verwaltungsgericht das Beschwerdeverfahren mit der Begründung ein, dass ihm die Beschwerden ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung vorgelegt worden waren, obwohl die Voraussetzungen nach § 262 Abs. 3 und 4 BAO nicht vorlagen und daher eine Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes zur Entscheidung über die Beschwerden nicht begründet werden konnte.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom ***D24*** wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab. Zur Begründung führte es jeweils an, um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, müsse eine Wohnung immer wieder tatsächlich genutzt werden. Da kein Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften vorliege, sei auch keine unbeschränkte Steuerpflicht gegeben.

Mit Schreiben ihres Vertreters vom ***D25*** stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerden durch das Verwaltungsgericht. Begründend brachte sie vor, beim Bundesfinanzgericht sei hinsichtlich der Jahre ***J4*** bis ***J8*** und ***J9*** ein offenes Verfahren anhängig. Die zu klärende Rechtsfrage, ob ein steuerlicher Wohnsitz vorliege, sei für alle betreffenden Jahre maßgebend.

Am ***D26*** legte das Finanzamt die Beschwerden erneut zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht verwies es auf die beim Verwaltungsgericht anhängigen Verfahren betreffend die Jahre ***J4*** bis ***J8***.

Mit 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 § 45 Abs. 1 EStG 1988 wird die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr berechnet, indem die Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der Beträge gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 und Z 3 EStG 1988 um 4% erhöht wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt und um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht wird, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt.

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.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Abgabe kann auch dann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78) betrifft, noch ungewiss ist.

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).

Es 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.

Das als Grund für die Vorläufigkeit angeführte Rechtsmittelverfahren ist beendet. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ***J7***, der gemäß § 200 Abs. 1 BAO als vorläufiger Bescheid erlassen worden war, war daher für endgültig zu erklären.

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 15. Februar 2023