

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., Adr.Bf, vertreten durch die CC GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Adr.StB, über die Beschwerde vom 25. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamts Oststeiermark [nunmehr: Finanzamt Österreich, Dienststelle Oststeiermark] vom 27. Jänner 2010 betreffend *Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2006 sowie Einkommensteuer 2004 bis 2007*, Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2006 wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde betreffend Sachbescheide Einkommensteuer 2004 bis 2007 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer 2004 wird festgesetzt mit 39.663,18 Euro.

Die Einkommensteuer 2005 wird festgesetzt mit 48.197,41 Euro.

Die Einkommensteuer 2006 wird festgesetzt mit 73.859,87 Euro.

Die Einkommensteuer 2007 wird festgesetzt mit 86.942,28 Euro.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zum Verfahrensablauf wird - soweit hier nicht ergänzend oder wiederholend dargestellt - auf das die Streitjahre 2004 bis 2007 betreffend **BFG-Erkenntnis vom 12. August 2019, RV/2100223/2012, verwiesen.**

Der Beschwerdeführer [in Folge: Bf.] reichte für die streitgegenständlichen Jahren 2004 bis 2006 **Einkommensteuererklärungen bei beschränkter Steuerpflicht** (Formulare E7) ein und erklärte darin für das Jahr 2004 ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, ab dem Jahr 2005 auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Die belangte Behörde veranlagte jeweils erklärungskonform und setzte die **Einkommensteuer** wie folgt fest:

Einkommensteuer 2004 – Bescheid vom 29.05.2006: 4.554,65 Euro; mit Berichtigungsbescheid gem. § 293 BAO vom 12.06.2006 wurden Sonderausgaben iHv. 540,00 Euro berücksichtigt und die Einkommensteuer mit 4.387,25 Euro festgesetzt,

Einkommensteuer 2005 – Bescheid vom 31.10.2006: 3.903,94 Euro,

Einkommensteuer 2006 – Bescheid vom 04.04.2008: 3.804,24 Euro.

Ebenso reichte der Bf. für die Jahre 2004 bis 2006 **Umsatzsteuererklärungen** ein, wobei er jeweils unter steuerbaren Umsatz 0,00 erklärte und ergingen die **Umsatzsteuerbescheide** ebenfalls erklärungskonform.

Nach einer die Jahre 2004 bis 2007 betreffenden **Außenprüfung** – Gegenstand der Außenprüfung Einkommensteuer und Umsatzsteuer – wurde von der belangte Behörde in der gemeinsamen Ausfertigung der **Niederschrift** gem. § 149 Abs. 1 BAO und des **Berichts** gem. § 150 BAO vom 11. November 2009 unter Tz 2 folgende streitgegenständliche Feststellung getroffen: „Tz 2 Unbeschränkte Steuerpflicht

Im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 2004 bis 2007 wurde festgestellt, dass der Bf ein Wohnhaus in Adr.Bf [in Folge: PD] besitzt. Auf Grund der vorgelegten Aufzeichnungen und durchgeführten Erhebungen hat der Bf in den Jahren 2004 bis 2007 das Haus mehr als 70 Tage im Jahr selbst benutzt. Infolge obiger Feststellung wird gemäß § 26 BAO ein Wohnsitz in Österreich begründet und ist er somit unbeschränkt steuerpflichtig.“

In den Tz 3 „Konzerteinnahmen“ und Tz 4 „Lizenzeinnahmen“ wurden unter Bezugnahme auf die Tz 2 folgende Beträge besteuert:

T 3: Konzerteinnahmen + 25% Abzugsteuer (20%) = Konzerteinnahmen brutto (inkl. 10%):

Jahr 2004: 4.500,00 Euro;

Jahr 2005: 46.000,00 Euro;

Jahr 2006: 95.937,50 Euro;

Jahr 2007: 91.968,75 Euro.

Die Konzerteinnahmen wurden unter Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst.

Tz 4: Lizenzeinnahmen + 25% Abzugsteuer (20%) = Lizenzeinnahmen brutto (inkl. 20%):

Jahr 2004: 96.682,76 Euro;

Jahr 2005: 93.406,24 Euro;

Jahr 2006: 144.914,48 Euro;

Jahr 2007: 163.086,21 Euro.

Die Lizenzeinnahmen wurden unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfasst. In den Tz 5 und Tz 6 wurden die umsatzsteuerlichen Auswirkungen der Feststellungen dargestellt.

Die belangte Behörde nahm unter Zugrundelegung der Feststellungen der Außenprüfung mit Bescheiden vom 27.01.2010 die **Verfahren Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2004 bis 2006 wieder auf** und setzte mit den **Sachbescheiden** vom selben Tag die Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 wie folgt neu fest:

Umsatzsteuer 2004: 16.522,88 Euro,

Umsatzsteuer 2005: 19.749,53 Euro,

Umsatzsteuer 2006: 32.874,00 Euro,

Einkommensteuer 2004: 52.188,38 Euro,

Einkommensteuer 2005: 67.745,21 Euro,

Einkommensteuer 2006: 118.338,05 Euro.

Weiters erließ die belangte Behörde am selben Tag die **Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2007** und setzte die Umsatz- und Einkommensteuer (erstmalig) mit 35.541,83 Euro (Umsatzsteuer) und 132.443,96 Euro (Einkommensteuer) fest.

Zur Begründung der Wiederaufnahme wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen. In der Niederschrift und im Bericht wurden zur Wiederaufnahme des Verfahrens btr. Einkommensteuer die Feststellungen in den Tz 2, 3 und 4, hinsichtlich Umsatzsteuer jene in den Tz 2, 5 und 6 genannt.

In den neuen Sachbescheiden 2004 bis 2007 wurde ebenfalls auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen.

Der Bf. brachte mit Schreiben vom 25.02.2010 durch seine damalige steuerliche Vertretung **Berufung** [nunmehr: Beschwerde] gegen die Wiederaufnahme- und Sachbescheide, sowie gegen die Anspruchszinsenbescheide ein. Mit **Ergänzungsschreiben** vom 02.06.2010 wurde eine Netto-Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Jahre 2004-2007 vorgelegt und darauf verwiesen, dass von der Verordnung BGBl II 2000/417 Gebrauch gemacht werde. Zusätzlich seien neben dem Pauschale zu berücksichtigende Aufwendungen in einer Beilage angeführt

worden. Weiters wurde im Ergänzungsschreiben eine Aufstellung der einbehaltenen ESt-Abzugssteuer vorgelegt.

Zur USt-rechtlichen Behandlung der von im Inland ansässigen Lizenznehmern erhaltenen Entgelte wurde festgehalten, dass diese Umsätze dem Reverse Charge-Verfahren gem. § 19 (1) UStG unterworfen worden seien, zumal davon ausgegangen worden sei, dass der Bf. keinen Wohnsitz (Sitz) bzw. gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich habe. Die Daten der Leistungsempfänger seien der diesbezüglichen Beilage zu entnehmen.

Mit Schreiben vom 28.02.2012 wurde von der nunmehrigen neuen steuerlichen Vertretung eine **Vorlageerinnerung** gem. § 276 Abs. 6 Satz 3f BAO idF bis BGBl. I Nr. 14/2013 [„Erfolgt innerhalb von zwei Monaten ab Einbringung der Berufung oder des Vorlageantrages bei der Abgabenbehörde erster Instanz weder eine das Berufungsverfahren abschließende Erledigung der Abgabenbehörde erster Instanz noch eine Aussetzung der Berufung nach § 281 oder eine Verständigung von der Vorlage der Berufung, so kann eine Partei (§ 78) bei dem unabhängigen Finanzsenat eine Vorlageerinnerung einbringen. Diese wirkt wie eine Vorlage der Berufung durch die Abgabenbehörde erster Instanz, wenn sie die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides und Angaben über die Einbringung der Berufung enthält“] eingebracht.

Die belangte Behörde **legte** die Berufung [nunmehr: Beschwerde] in Folge mit 24.09.2012 dem unabhängigen Finanzsenat [seit 01.01.2014 ersetzt durch das Bundesfinanzgericht] **vor**.

Im **Vorlagebericht** wurde unter „Stellungnahme“ von der belangten Behörde neben Ausführungen zur unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund eines Wohnsitzes in Adr.Bf, zur Einkommensteuer ausgeführt, dass keine Bedenken bestünden die Einkünfte aus den Konzerten und die Lizezeinnahmen den Einkünften aus selbstständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 lt. a EStG zuzuordnen.

Anhand der im Zuge der Berufung vorgelegten Aufstellung vom 02.06.2010 werde das Betriebsausgabenpauschale im Höchstbetrag von 8.725,00 Euro gemäß der VO zu § 17 Abs. 4 und 5 EStG und § 14 Abs. 1 Z 2 UStG in Anspruch genommen. Zusätzlich würden jedoch Aufwendungen aufgelistet, die nach Ansicht der Behörde durch die Betriebsausgabenpauschale bereits abgegolten seien und könnten daher lediglich die Steuerberatungskosten unter Punkt 2) und die Produktionskosten unter Punkt 12) zusätzlich zum Betriebsausgabenpauschale gelten gemacht werden.

Weiters bestünden keine Bedenken die im Abzugswege einbehaltene Steuer auf die im Veranlagungswege festzusetzende Steuerschuld anzurechnen, wobei nur jene Beträge angerechnet werden könnten, die auch tatsächlich entrichtet worden seien.

Bezüglich Umsatzsteuer könnten die Vorsteuerbeträge für die Betriebskosten und Sanierungskosten des Hauses in PD mangels Belege nicht anerkannt werden. Hinsichtlich der geltend gemachten „VSt Reverse Charge“ werde die Meinung vertreten, dass beim Leistungsempfänger eine Rückabwicklung durchzuführen wäre, da es sich beim Bf. zum Zeitpunkt der Leistungserbringung tatsächlich nicht um einen Unternehmer ohne Sitz im Inland gehandelt habe. Hinsichtlich der in Österreich laut Berufung nicht steuerbaren Umsätze seien

trotz Aufforderung bis dato keine Unterlagen zur Untermauerung der Aufteilung der Umsätze vorgelegt worden.

Hinsichtlich der Beschwerde btr. **Umsatzsteuer** für die Jahre **2004 bis 2007** erteilte der Bf. durch seine steuerliche Vertretung im Erörterungsgespräch vom 02.06.2015 die Zustimmung zu einem **Verfahren gem. § 300 BAO** und zog die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat zurück [BFG-Akt OZ 44, NS ET 1]. Das Verfahren wurde mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 02. April 2019 zu RV/2100226/2012 als gegenstandslos erklärt.

Zum **weiteren Verfahrensgang** btr. Berufung [nunmehr: Bescheidbeschwerde] hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2004 bis 2006 sowie **Einkommensteuer 2004 bis 2007** wird zu Punkt „**unbeschränkte Steuerpflicht**“ (= Tz 2 des Außenprüfungsberichts) auf die Ausführungen im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom **12. August 2019, RV/2100223/2012**, Seiten 2 bis 132 verwiesen.

Zu den Punkten „**Konzert- und Lizenzeinnahmen**“ (= Tz 3 und Tz 4 des Außenprüfungsberichts) wird ergänzend ausgeführt:

Im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht zu RV/2100223/2012 wurden von den Verfahrensparteien mehrere Schriftsätze eingebracht, wobei zusammenfassend zu den Konzert- und Lizenzeinnahmen ausgeführt wurde:

In der **Stellungnahme des steuerlichen Vertreters** des Bf. vom **05.09.2014** [BFG-Akt OZ 8] wird in der Rz 48 – nach Zitierung der §§ 1 Abs 2, 99, 100 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 festgehalten, der Bf. gehe zu Recht davon aus, dass mit der im Inland abgeführten Abzugsteuer seine Einkommensteuerpflicht hinsichtlich der Konzert- und Lizenzeinnahmen abgegolten sei.

Die belangte Behörde entgegnete in der **Stellungnahme vom 30.12.2014** [BFG-Akt OZ 9], S. 6, dass den Ausführungen des Bf. zuzustimmen wäre, wenn man von bloß beschränkter Steuerpflicht in Österreich ausgehe. Da das Finanzamt aber nach wie vor die Ansicht vertrete, dass der Bf. in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei, habe die Erfassung der Einkünfte im Veranlagungswege zu erfolgen, wobei zu beachten sei, dass mit dem zweiten Wohnsitzstaat StaatX kein Doppelbesteuerungsabkommen bestehe und somit diesbezüglich das Welteinkommen zu besteuern sei [BFG-Akt OZ 9].

Im **Mängelbehebungs schreiben** der steuerlichen Vertretung vom **31.08.2015** [BFG-Akt OZ 12] wurde unter Pkt 2.2. bei Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht zu den Konzert- und Lizenzeinnahmen beantragt:

- Kein Ansatz von ausländischen Konzerteinnahmen als im Inland zu versteuernde Einnahmen: Die in Deutschland erzielten Einkünfte aufgrund von Konzerten seien rechtmäßig in Deutschland der Abzugsteuer unterzogen worden. Gem. Art. 17 iVm Art 23 Abs. 2a DBA Österreich-Deutschland seien diese Einkünfte in Österreich von der Einkommensteuer unter Anwendung des Progressionsvorbehalts zu befreien.

- Erfassung der Lizenzeinkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht als

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

- Anwendung der (normalen) Basispauschalierung bei der Ermittlung der Betriebsausgaben, das sind 12 % der Umsätze, maximal 26.400,00 Euro gem. §17 Abs. 1 EStG.

- Anrechnung der bereits abgeführter Abzugssteuer gem. § 99 EStG für die Jahre 2004 bis 2007 iHv gesamt 147.299,20 Euro (wie durch das Finanzamt festgestellt).

Unter Punkt 3.2. wurde dazu begründend ausgeführt: Der Ansatz von ausländischen (in Deutschland erzielten) Konzerteinnahmen bei der Ermittlung der österreichischen Einkommensteuer würde zu einer Doppelbesteuerung führen und sei rechtswidrig, da er gegen Artikel 23 Abs 2a DBA Österreich-Deutschland verstosse.

Die Lizenzgebühren seien Ausfluss aus der selbständigen gewerblichen Tätigkeit des Bf. und als solche richtigerweise auch dort zu erfassen. Allerdings habe das Finanzamt diese Zurechnung offenbar mittlerweile richtig gestellt, wie aus der Vorlage anlässlich des Erörterungsgesprächs am 02.06.2015 hervorgehe.

Betreffend die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Heranziehung der Künstler-, Schriftstellerpauschalierungsverordnung BGBl. II 2000/95 und den nicht anerkannten weiteren Betriebsausgaben gab der Bf. durch seine steuerliche Vertretung an, dass der Bf. von seinem Wahlrecht Gebrauch mache und die Betriebsausgaben nach der sogenannten Basispauschalierung, wonach 12 % der Umsätze, höchstens 26.400,00 Euro als Betriebsausgaben angesetzt würden, ermittle.

Schließlich wurde festgehalten, dass gem. § 46 Abs. 1 Z 3 EStG auf die Einkommensteuerschuld durch Steuerabzug einbehaltene Beträge, soweit auf sie veranlagte Einkünfte entfallen, anzurechnen seien, was das Finanzamt in den Wiederaufnahmebescheiden der Einkommensteuer 2004 bis 2007 unterlassen habe und werde bzgl. der Anrechnung der in Österreich abgeführten Abzugsteuer auf die Stellungnahme vom 15.09.2014 verwiesen.

Die belangte Behörde schloss sich in der **Eingabe** vom **15.03.2016** [BFG-Akt OZ 14] der Ansicht des Bf. an, dass die in Deutschland erzielten Konzerteinkünfte in Österreich von der Einkommensteuer unter Anwendung des Progressionsvorbehalts zu befreien seien. Es bestünden von Seitens des Finanzamtes keine Bedenken die Lizenzeinkünfte sowie die Einkünfte aus Konzerteinnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen. Zur beantragten Anwendung der Basispauschalierung gab die belangte Behörde bekannt, dass ohne Nachweis des Umsatzes (im Inland und im Ausland) für das Jahr 2003 die Anwendung der Basispauschalierung für das Beschwerdejahr 2004 nicht möglich sei. Da im Jahr 2006 die Umsatzgrenze überschritten worden sei, sei auch im Beschwerdejahr 2007 die Anwendung der Basispauschalierung nicht möglich.

Weiters gab die belangte Behörde bekannt, dass grundsätzlich keine Bedenken gegen die Anrechnung der im Abzugswege einbehaltenen Steuer bestehe. Angerechnet werden könnten jedoch nur jene Beträge, die auch tatsächlich entrichtet worden seien. Die Betriebsprüfung habe die 25%ige Abzugssteuer iHv 147.299,20 Euro lediglich rechnerisch ermittelt, um von den zugeflossenen Einnahmen aus Lizenzen und Konzerten 2004 - 2007 zu den steuerpflichtigen Einkünften zu kommen. Bislang sei vom Bf. nicht nachgewiesen, dass diese (rechnerische)

Abzugssteuer tatsächlich entrichtet worden sei. Das Finanzamt habe im Zuge des Rechtsmittelverfahrens erhoben, dass in den Jahren 2004 bis 2007 im Inland Abzugssteuer iHv 31.048,27 Euro entrichtet worden sei und diese anzurechnen sei.

In der **Eingabe** btr. Besteuerungsgrundlagen 2004 bis 2007 vom **07.07.2016** [BFG-Akt OZ 37] verwies die belangte Behörde darauf, dass die Darstellung im Bp-Bericht vom 11.11.2009 (Tz. 3 und Tz. 4) falsch sei. Die aufgelisteten Beträge (Konzerteinnahmen, Lizenzeinnahmen) seien ausschließlich Nettobeträge und enthielten keine Umsatzsteuer. Die Darstellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. der Einkünfte aus V+V auf Seite 6 des Berichtes sei hingegen (grundsätzlich) richtig. Die von der Bp festgestellten (Netto)Beträge würden zur Gänze die steuerpflichtigen Einkünfte erhöhen. Umsatzsteuer sei nicht herausgerechnet worden.

Unter „Anrechnung der abgeführten Auslandssteuer“ führte die belangte Behörde aus, dass Deutschland gem. Art. 17 DBA Deutschland als Quellenstaat (für künstlerische Auftritte in Deutschland) das Besteuerungsrecht habe und in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht im Rahmen der Abzugsbesteuerung Rechnung getragen werde. Einkünfte gem. Art. 17 Abs. 1, 1. Satz (Konzerteinkünfte) seien im Wege der Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) von der Doppelbesteuerung zu befreien. Insofern sei eine Anrechnung der abgeführten Auslandssteuer ausgeschlossen. Einkünfte gem. Art. 17 Abs. 1, 2. und 3. Satz (Lizenzeinkünfte) seien in Österreich steuerpflichtig. Von der Doppelbesteuerung würden sie im Wege des Anrechnungsverfahrens befreit. Insofern sei eine Anrechnung der tatsächlich abgeführten Auslandssteuer möglich.

Der Bf. replizierte durch seine steuerliche Vertretung im **Schreiben vom 30.08.2016** [BFG-Akt OZ 15]: Aus den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der §§ 98ff EStG ergebe sich, dass die Amtspartei zu Unrecht generell pauschal 25% Abzugssteuer hinzurechnet. Außerdem sei zwischen Konzerteinnahmen und Lizenzgebühren zu differenzieren. Wenn jedoch gar keine Abzugssteuer anfalle, weil aufgrund der Rechtslage gar keine Verpflichtung zum Steuerabzug bestehe, könne auch keine „fiktive Abzugssteuer“ zu „fiktiven Bruttoeinnahmen“ führen. In diesen Fällen sei der ausbezahlte, dem Bf. zugeflossene Betrag, zugleich der Bruttobetrag.

Die inländischen Konzerteinnahmen seien ausschließlich vom österreichischen Veranstalter Firma1 GmbH ausbezahlt worden. Bei dieser Gesellschaft sei für den Zeitraum 2004 bis 2008 eine Betriebsprüfung und für den Zeitraum 2007 bis 2010 eine GPLA-Prüfung durchgeführt worden. Die Firma1 GmbH habe unter St. Nr. yyy mit Kassenweisung BE die Abzugssteuer für den Steuerpflichtigen abgeführt. Mit der von der Amtspartei zum Erörterungsgespräch vor dem BFG am 02.06.2015 berechneten Höhe der inländischen Konzerteinnahmen und Abzugssteuern gehe der Bf. konform. Die Abzugssteuern würden 25% der zugeflossenen Konzerteinnahmen betragen und seien für die Besteuerungsgrundlagen hinzuzurechnen. Diese seien im Rahmen der Betriebsprüfung wie folgt festgestellt und hinzugerechnet worden:

2004: 0,00 Euro

2005: 6.300,00 Euro

2006: 8.987,50 Euro

2007: 8.768,75 Euro:

Der Bf. gehe im Hinblick auf die gesetzlich normierte Abfuhrverpflichtung des Vergütungsschuldners davon aus, dass im Falle einer nicht ordnungsgemäß abgeführten Abzugssteuer der Vergütungsschuldner zur Haftung herangezogen worden wäre, und dass die von der Firma1 GmbH für Konzerteinnahmen in Österreich mit Kassenweisung „BE“ abgeführte Abzugssteuer auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet werde.

Die inländischen Lizenzeinnahmen würden von verschiedenen Vertragspartnern, im Wesentlichen aber in Österreich von der Firma2, der Firma3 und Firma4, stammen. Aus den Abrechnungen (Gutschriften) gehe klar hervor, dass die Verwertungsgesellschaften im Einklang mit § 98 Abs 1 Z 6 iVm § 99 Abs 1 Z 3 EStG nur die inländischen Lizenzgebühren der Abzugssteuer unterzogen hätten. Urheberrechte, für die Lizenzgebühren aus dem EU-Ausland gezahlt worden seien, seien weder im Inland verwertet worden, noch seien die Rechte im Inland gelegen, sie seien nur (treuhändig) über die Verwertungsgesellschaften abgerechnet worden und würden daher im Inland keiner Abzugssteuer unterliegen. Sie seien von der Verwertungsgesellschaft mit dem vollen Bruttobetrag an den Bf. ausgezahlt worden.

Die von der Amtspartei „lediglich rechnerisch“ falsche Hinzurechnung einer 25%igen Abzugssteuer der zugeflossenen Lizenzeinnahmen entspreche nicht den Tatsachen und führe in der Folge zu falschen, viel zu hohen Besteuerungsgrundlagen, die umso schwerer wiegen würden, als die Amtspartei nicht einmal die Anrechnung dieser weitaus überhöhten Abzugssteuer bei der Einkommensteuerberechnung zulasse.

Der Einkommensteuer sei gem. § 2 Abs 1 EStG das Einkommen zugrunde zu legen, dass der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen habe. Zu ermitteln sei das tatsächliche Einkommen. Ein nicht bezogenes oder fiktives Einkommen könne daher nicht besteuert werden. Dieser Grundsatz basiere auf dem der Einkommensteuer immanenten Leistungsfähigkeitsprinzip.

Tatsächlich würden sich bei den Lizenzeinnahmen folgende Besteuerungsgrundlagen ergeben:

	Lizenzeinnahmen zugeflossen	tatsächlich abgeführte Abzugssteuer	Lizenzeinnahmen inkl. Abzugssteuer
2004	€ 77.346,21	€ 8.412,63	€ 85.758,84
2005	€ 74.724,99	€ 6.475,55	€ 81.200,54
2006	€ 115.931,58	€ 7.569,10	€ 123.500,68
2007	€ 130.468,97	€ 8.590,99	€ 139.059,96

Bezüglich Anrechnung der abgeführten Auslandssteuer wurde vom Bf. durch seine steuerliche Vertretung ausgeführt, dass eine Anrechnung der deutschen Abzugssteuer für Konzerteinnahmen aufgrund der bestehenden Rechtslage nicht begehrt werde. Diesbezüglich gehe der Bf. mit dem Finanzamt konform.

Lizenzeinnahmen aus dem (EU) Ausland würden zum weitaus überwiegenden Teil über die österreichischen Verwertungsgesellschaften Firma2 und Firma3 fließen und sei für diese

Lizenzgebühren keine Abzugssteuer abzuführen.

Zur Abzugssteuer für direkt von deutschen Verlagen bezogene Lizenzgebühren gelte, dass eine Anrechnung der Auslandssteuer zuzulassen sei. Allerdings seien die Abzugssteuern derart marginal (im Schnitt unter 100,00 Euro im Jahr), dass auf eine Hinzurechnung bei der Besteuerungsgrundlage sowie auf eine Anrechnung gem. Art. 23 Abs 2 DBA Deutschland durch den Bf. verzichtet werde.

Unter „Detaillierte Besteuerungsgrundlagen, Steuerberechnung, Anrechnung Abzugssteuern“ wurde schließlich festgehalten, dass der Bf. zur leichteren Nachvollziehbarkeit die Besteuerungsgrundlagen im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich auf einer Seite detailliert für die Jahre 2004 bis 2007 ziffernmäßig dargestellt und die Einkommensteuer unter Anrechnung der tatsächlich abgeführten Abzugssteuern berechnet habe.

Diese Berechnung wurde, gemeinsam mit Probeberechnungen der Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007, dem Schreiben als „Anlage ./3“ – „Anlage ./7“ [BFG-Akt OZ 15, S. 75-80] beigelegt.

In der **Replik** der belangten Behörde vom **13.12.2016** [BFG-Akt OZ 16], hielt diese fest, dass in der Stellungnahme vom 31.08.2015 der Bf. noch die Anrechnung der vollen Abzugssteuer iHv 147.299,20 Euro begehrt habe. Nunmehr stimme die steuerliche Vertretung dem Finanzamt zu, dass dieser Betrag tatsächlich nicht entrichtet worden sei.

Bezüglich der Konzerteinnahmen aus dem Ausland sei die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt anzuwenden. Hierbei würden sich die DBA-befreiten Einkünfte (für den Progressionsvorbehalt) aus den zugeflossenen ausländischen Konzerteinnahmen zuzüglich der deutschen Abzugssteuer ergeben. Die Konzerteinnahmen könnten der Beilage 3 der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 30.08.2016 entnommen werden.

Bezüglich der Lizenzeinnahmen aus dem Ausland sei die Höhe der einbehaltenen Abzugssteuer nach wie vor unbekannt. Da diese Beträge jedoch augenscheinlich geringfügig seien, verzichte der Bf. auf ihre Anrechnung. Das würde konsequenterweise auch heißen, dass nur die aus dem Ausland zugeflossenen Lizenzeinnahmen in die Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Einkommensteuer einfließen würden. Die inländischen Lizenzeinnahmen würden sich aus den zugeflossenen Lizenzeinnahmen zuzüglich der einbehaltenen Abzugssteuer ergeben.

Das Finanzamt stimme der Ermittlung der (inländischen und ausländischen) Lizenzeinnahmen der steuerlichen Vertretung in der Beilage 3 zu.

Bezüglich der inländischen Konzerteinnahmen werde der Ermittlung der inländischen Konzerteinnahmen in der Beilage 3 ebenfalls zugestimmt.

Abschließend verwies die belangte Behörde auf einen Rechenfehler im Jahr 2004 (unter „4. Einkünfte gesamt“ 99.661,18 Euro statt 95.701,18 Euro).

In der **Replik des Bf.** durch seine steuerliche Vertretung vom **10.04.2017** [BFG-Akt OZ 17] wird zur Differenz von 3.960,00 Euro festgehalten, dass diese die ausländischen Konzerteinkünfte betreffen würden, die unter Progressionsvorbehalt freizustellen seien. Für die weitere Berechnung und die österreichische Steuerpflicht würden sie nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts eine Rolle spielen. Die Steuer in der Berechnung Einkommensteuer-

Anlage ./3 [Anm. BFG: zum Schreiben vom 15.03.2016, BFG-Akt OZ 15, S. 75] sei unter Einbeziehung der Einkünfte mit Progressionsvorbehalt berechnet worden, was aus Anlage ./4 [Anm. BFG: zum Schreiben vom 15.03.2016 BFG-Akt OZ 15, S. 77] hervorgehe.

Das Bundesfinanzgericht gab in Folge in seinem Erkenntnis vom **12. August 2019, RV/2100223/2012**, der Beschwerde betreffend **Wiederaufnahme** des Verfahrens hinsichtlich **Einkommensteuer 2004 - 2006** Folge und hob die angefochtenen Bescheide gemäß § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos auf.

Hinsichtlich der Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2007** wurde der Beschwerde ebenfalls Folge gegeben und die Einkommensteuer im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG 1988) iHv. 9.936,52 Euro festgesetzt.

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 - 2006 wurden gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.

Zur rechtlichen Beurteilung hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens

Einkommensteuer 2004 bis 2006 führt das Bundesfinanzgericht unter „Über die Beschwerde wurde erwogen“ nach Zitierung des § 303 BAO (auf den S. 133 bis 167) aus:

Daraus erhellt, dass für die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens vorausgesetzt wird, dass die genannten Wiederaufnahmestatbestände gegenständlichenfalls eben die Tatsache des Vorliegens eines Wohnsitzes iSd § 26 BAO neu hervorgekommen ist und einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Um nun feststellen zu können, ob dies zu bejahen ist oder nicht, war nun im Beschwerdefall zu klären, ob der Beschwerdeführer (Bf) einen Wohnsitz iSd § 26 BAO innehatte und daran anknüpfend gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig ist oder nicht.

Die Frage, ob eine Person in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, richtet sich nicht nach Doppelbesteuerungsabkommen, sondern ausschließlich nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften (VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133). Am Rande sei bemerkt, dass es kein Doppelbesteuerungsabkommens mit StaatX gibt.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt 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 nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

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

Steuerrechtlich ist das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung der Innehabung einer Wohnung geknüpft. Innehaben bedeutet dabei, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können. Entscheidender Bedeutung ist dabei der tatsächlichen Verfügungsmacht

zuzumessen und sind jeweils die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend (VwGH 19.12.2006, 2005/15/0127).

Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher der Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die darüber hinaus nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sein müssen und sohin ohne jede wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benützt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (VwGH 3.11.2005, 2002/15/0102; 19.12.2006, 2005/15/0127; 23.2.2010, 2007/15/0292).

Damit nun diese Räumlichkeiten nach der Verkehrsauffassung als Wohnung geeignet sind, müssen sie so ausgestattet sein, dass sie es erlauben, sich nicht nur ganz kurzfristig dort aufzuhalten: Die Möglichkeiten zum Schlafen, zur Körperpflege, zur Zubereitung von Essen und zur Aufbewahrung persönlicher Gegenstände muss gewährleistet sein (vgl. Ritz, BAO⁶, § 26, Rz 1 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Das "Innehaben" im Sinne der gesetzlichen Bestimmung muss nun unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Dabei erfordert der für die Anwendung der Abgabenvorschriften maßgebliche Wohnsitzbegriff nicht die ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung (VwGH 16.9.1992, 90/13/0299). Die Wohnung muss aber, wenn auch nicht ununterbrochen, so doch immer wieder tatsächlich genutzt werden.

Hinsichtlich dieser Dauer der tatsächlichen Nutzung einer Wohnung bezüglich des Vorliegens eines Wohnsitzes im steuerrechtlichen Sinn hat nun der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertreten, dass es für die Begründung eines Wohnsitzes ausreicht, wenn eine Wohnung jährlich durch mehrere Wochen (zwei bis drei Monate) benutzt wird, wie es zB der Fall ist, wenn sich der Steuerpflichtige in den Räumen zur Erholung, anlässlich von Inlandsbesuchen, zu Studienzwecken uä aufhält (VwGH 20.6.1990, 89/16/0020 und 17.9.1992, 91/16/0138).

Diese Rechtsprechung erhellt, dass - neben dem Erfordernis eines gewissen Standards der Wohnung - die Dauer der tatsächlichen Nutzung (also das "zeitliche Moment") für die Begründung eines Wohnsitzes iSd § 26 BAO nicht nur grundsätzlich von Relevanz ist, sondern auch hinsichtlich des Ausmaßes der tatsächlichen Nutzung dieser Zeitraum ("zeitliche Moment") von einer tatsächliche Nutzung von 2-3 Monaten (zumindest also 60-90 Tage) auszugehen ist.

In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass als Anhaltspunkt für eine Mindestfrist für die Innehabung der Wohnung unter Umständen die auf die Beibehaltung und Nutzung schließen lassen, in der Literatur sogar auf die Sechsmonatsfrist des § 26 Abs. 2 BAO abgestellt wird (vgl. Ritz, BAO⁶, § 26, Rz 9 und die dort zitierte Literatur).

Für die Ermittlung der Dauer der notwendigen tatsächlichen (Mindest-)Nutzung wird nun - entgegen der Auffassung des Finanzamtes - nicht auf eine bloß stundenweise Nutzung des Wohnhauses abzustellen sein, sondern umfasst diese Nutzung nach Auffassung des BFG - iSd VwGH-Judikatur ("...benutzt wird, wie es der Fall ist, wenn sich der Steuerpflichtige in seinen

Räumlichkeiten zu Erholung, anlässlich von Inlandsbesuchen, zu Studienzwecken, uä. aufgehalten hat..." wohl auch die Nächtigungen (Inlandsbesuch, Erholungszwecke inkludieren Nächtigungen). In diesem Sinne wurde daher in dem dem BFG-Erkenntnis vom 12.9.2017, RV/310110/2016, zugrundeliegenden Sachverhalt nicht nur geklärt, wann und an wie vielen Tagen der do. Bf sich in der streitgegenständlichen Wohnung aufgehalten hat, sondern "wann und wie oft er dort auch genächtigt hat".

Zu dem vom Finanzamt für seinen Standpunkt ins Treffen geführten gegenteiligen Argument (ua. in der Stellungnahme vom 9.5.2019), wonach es keine gesetzlich vorgegebene Mindestnutzungsdauer für die Begründung eines Wohnsitzes iSd § 26 BAO gebe und auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 3.7.2003, 99/15/0104 "keine Mindestnutzungsdauer für die Begründung eines Wohnsitzes" vorgebe, wird festgehalten:

In diesem Erkenntnis wird ausgeführt, dass der do. Beschwerdeführer mit seiner "Rüge, die belangte Behörde habe es unterlassen, Anzahl und Dauer seiner Aufenthalte im Inland im Streitzeitraum genau anzuführen", keine "Unschlüssigkeit der abgabenbehördlichen Beweiswürdigung" aufgezeigt habe. Die belangte Behörde hätte auch ohne eine genaue Angabe betreffend Anzahl und Dauer der Aufenthalte in der Wohnung zu erstellen unbedenklich den Schluss ziehen, dass der Beschwerdeführer seinen inländischen Wohnsitz nicht aufgegeben hat". Dies vor allem deshalb, da die belangte Behörde schon auf Grund bestimmter Aussagen sowie von vorliegender Rechnungen eindeutig "auf einen regelmäßigen Aufenthalt in seiner Wohnung" schließen habe können.

Das bedeutet im Umkehrschluss: Wenn diese Regelmäßigkeit nicht gegeben gewesen wäre, wäre die Anzahl und Dauer seiner Aufenthalte in seiner Wohnung sehr wohl von Bedeutung gewesen.

Daraus erhellt jedenfalls, dass der VwGH entgegen der Auffassung des Finanzamtes in diesem Erkenntnis nicht grundsätzlich einer iSd § 26 BAO erforderlichen "Mindestnutzungsdauer" die Absage erteilt hat, sondern dies schon auf Grund des im do. vorliegenden Sachverhaltes (regelmäßigen Aufenthaltes in der Wohnung) für entbehrlich erachtet hat.

In Anbetracht dessen teilt das BFG auch nicht die vom Finanzamt vertretene Auffassung, wonach - entgegen der Annahme des Bf in seiner Stellungnahme vom 15.2.2019 "das Erkenntnis des BFG vom 12.9.2017 nicht anzuwenden sein wird, da die BFG Entscheidung (RV/3101107/2016) keine Deckung in der Rechtsprechung des VwGH findet".

Wenn auch der Hinweis des Finanzamtes in der letzten Stellungnahme vom 9.5.2019, wonach die dem do. BFG-Erkenntnis vom 12.9.2017, RV/3101107/2016, zugrundeliegende Wohnung - im Gegensatz zum Wohnhaus des Bf - gar nicht geeignet gewesen wäre, nach der Ausstattung ein den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim zu bieten - richtig sein mag, ändert dies aber nichts daran, dass für das Vorliegen eines Wohnsitzes die Dauer der Aufenthalte ein maßgebliches Kriterium ist.

Dem folgt auch Renner in seiner Conclusio (SWI 2018, 21) hinsichtlich dieses von ihm kommentierten BFG-Erkenntnisses vom 12.9.2017, RV/3101107/2016, wonach eben "entsprechend den Vorgaben der Judikatur und Literatur - sowohl aus zeitlicher Sicht (Dauer der

Aufenthaltszeiten) als auch aus der Sicht der Anforderungen an den Mindeststandard einer Wohnung kein Wohnsitz begründet worden ist".

Damit nun - in Anlehnung an die Rechtsprechung und Lehre - also dieses zeitliche Moment überhaupt zum Tragen kommt, ist vorerst zu klären, ob das Wohnhaus in PD für den Bf in Streitjahren 2004 bis 2007 als Wohnsitz iSd § 26 BAO nutzbar gewesen ist und bejahendenfalls, ob der Bf gegenständlichenfalls durch die (gelegentliche) Vermietung (Verpachtung) der Räumlichkeiten daran gehindert gewesen ist, sein Wohnhaus auch tatsächlich zu benutzen.

Ad Benutzbarkeit als Wohnsitz:

Daran, dass das Wohnhaus in PD zumindest im streitgegenständlichen Zeitraum (also in den Jahren 2004-2007) als Wohnsitz iSd § 26 BAO nutzbar gewesen ist, bestehen für das BFG aus nachstehenden Überlegungen keinerlei Zweifel:

Die Benützungsbewilligung für den errichteten Zubau zur Fischerhütte wurde mit Bescheid vom 16.6.1999 erteilt. Da nicht davon auszugehen ist, dass die Stadtgemeinde diese willkürlich erteilt haben wird, ist also anzunehmen, dass spätestens zu diesem Zeitpunkt der Neubau in allen Teilen fertiggestellt gewesen ist.

Bereits Ende 2003 wurde eine Gastherme eingebaut und an die Primagaz für Tankgas/ Enns 2.102,82 Euro und für Geräte/Enns 2.868 Euro im Jänner 2004 bezahlt. Somit wurden entgegen den Ausführungen in der Stellungnahme vom 1.2.2016 - an die Primagaz nicht nur mtl.

Akontozahlungen iHv mtl. 13,08 Euro geleistet.

Dies steht auch im Einklang mit der Behauptung des Bf in Stellungnahme vom 5.9.2014 (Rz 33), wonach das Haus nicht nur als Künstlertreff und Produktionsstätte gedient hätte, sondern "gelegentlich auch Künstler darin gewohnt hätten"; auch daraus lässt sich die Bewohnbarkeit - verbunden mit einer Nächtigungsmöglichkeit - ableiten.

In Anbetracht der feststehenden Installierung einer (neuen) Heizung bereits Ende 2003 (!) kann der Auffassung des Bf in den diversen Stellungnahmen, dass die Benutzbarkeit wegen einer "fehlenden Heizung" (so zB in der Stellungnahme vom 30.8.2016) oder einer nicht "adäquaten Heizung" (wie in der Stellungnahme vom 1.2.2016 und in diversen weiteren Stellungnahmen) oder mangels "funktionsfähiger Heizung" (ua. in letzter Stellungnahme vom 15.2.2019) angeblich in den Jahren ab 2004 nicht vorgelegen sein sollte, nicht gefolgt werden.

Die Tatsache, dass im Jahr 2007 die bestehende Heizungsanlage durch eine neue Anlage ersetzt worden ist, ändert nichts an der Benutzbarkeit auch schon in den Jahren zuvor; der Hinweis des Bf in der Stellungnahme vom 1.2.2016, wonach es lt. einschlägigen Kommentaren "für das Vorliegen eines Wohnsitzes erforderlich ist, dass die Wohnmöglichkeiten beheizbar sind", ist daher nicht nachvollziehbar.

Was die Argumentation des Bf bzgl. Sanitäreinrichtungen in der (letzten) Stellungnahme vom 15.2.2019 anlangt, wonach "keine zeitgemäßen sanitären Einrichtungen (Teich und Wald anstelle von Bad und WC) keine funktionsfähige Wohnung iSd § 26 BAO ermöglichen" würden, wird bemerkt: Noch in der letzten Stellungnahme vom 30.8.2016 des Bf wurde - im Gegensatz dazu ausgeführt, dass sich bereits "vor dem Jahr 2007" eine kleine Nasszelle im Dachgeschoss befunden hätte, ausgestattet mit einem Waschbecken, einem WC und einer Duschkabine im

Ausmaß von 70x70, welche erst im Jahr 2010/2011 "verbessert" worden sei.

Dies deckt sich im Übrigen auch mit der Zeuginnenaussage von Zeugin1 vom 20.3.2019. Bei diesen Sanitäreinrichtungen handelt es sich nach Ansicht des BFG sehr wohl um solche, die sich im Sinne der Judikatur zur Körperpflege eignen und daher auch unter diesem Aspekt eine Benutzbarkeit iSd § 26 BAO - auch schon vor Einbau des Badezimmers im Zubau 2007 und vor Erneuerung dieser Nasszelle im Obergeschoss 2010/2011 - nicht in Abrede zu stellen ist.

Auch die unbestrittenermaßen bereits zu Beginn der Streitjahre (2004) vorhandene Kochstelle (eine voll ausgestattete Küche ist für die Benutzbarkeit iSd § 26 BAO ebenfalls nicht vorausgesetzt), die sonstige Einrichtung, das Vorliegen von Schlafgelegenheiten (wurde auch vom Bf selbst nicht in Abrede gestellt) sprechen für eine Benutzbarkeit iSd § 26 BAO.

Wenn es auch richtig sein mag - so der Bf in seiner Stellungnahme vom 30.8.2016 -, dass die meisten vom Finanzamt angesprochenen Investitionen in Höhe von insgesamt 110.653,52 Euro (2004-2007) Aufwendungen für Erdbewegungen und die Errichtung von Außenanlagen sowie Dachdecker- und Zimmermannsarbeiten im Zusammenhang mit der Dachsanierung (2006) gewesen sein mögen, spricht gerade dieser Umstand dafür, dass hinsichtlich der Einrichtung und Ausstattung des Wohnhauses kein unbedingter weiterer Investitionsbedarf erforderlich gewesen ist - und somit ebenfalls für das Bejahen einer Benutzbarkeit.

Auch werden nach der allgemeinen Lebenserfahrung die Anschaffung von Büromöbeln (Anrichte, 2 Ordnerschränke, Sessel, Schreibtisch im Herbst 2004 um 2.788,80 Euro) nicht für ein "nicht benutzbares" Wohnhaus getätigt. Im Übrigen hat die Tischlerrechnung vom 15.2.2005 - entgegen dem Vorbringen in der Stellungnahme des Bf vom 30.8.2016 - "nicht vor allem eine Gibelfenster- und Türstocksanie rung und Lackierung" betroffen sondern war die größte Position die Lackierung eines Sitzgarniturverbaues - eine Investition, die wohl die Benutzbarkeit naheliegend erscheinen lässt.

Wenn seitens des Bf bzw. der steuerlichen Vertretung weiters für "Nichtbenutzbarkeit" des Wohnhauses iSd § 26 BAO die "Sanierungsnotwendigkeit des Hauses", "Schimmelbildung wegen des undichten Daches", etc. (zumindest bis Mitte 2007) ins Treffen geführt wird, ist dazu festzuhalten:

Bis zur Erneuerung des Daches im Jahr 2006 war in den vorangegangenen Jahren nur einmal (!) - im Jahr 2005 - eine Dachreparatur (Abdichten mit einer Plane) wegen eines Sturmschadens in Höhe von 448,80 Euro erforderlich . Darüberhinaus waren keine Sanierungsarbeiten, das Strohdach betreffend erforderlich und ist - worauf auch das Finanzamt zu Recht hinweist - auszuschließen, dass das Wohnhaus wegen eines erst 2006 erneuerten, schadhaf ten Daches bis dorthin unbewohnbar gewesen sein sollte ebenso wie nicht anzunehmen ist, dass Künstler in einem "verrotteten" und "durch das Regenwasser von Schimmel befallenen Gebäude" (Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 1.2.2016, Rz 4) ihre Werke präsentieren und für das Einstellen von Bildern verwenden würden.

Darüberhinaus ist es nach Ansicht des BFG auch denkunmöglich, dass ein erst im Jahr 1999 neu errichtetes Strohdach bereits kurze Zeit danach so desolat bzw. sanierungsbedürftig sein kann, dass es erforderlich gemacht hätte, dieses Strohdach durch ein völlig neues Dach zu ersetzen.

Abgesehen davon ist lt. Internetrecherche bei einem Strohdach zumindest von einer Haltbarkeit zwischen 20-30 Jahren auszugehen. Wenn daher im Zuge des Holzzubaus 2006 im Hinblick auf eine einheitliche Dachgestaltung das Strohdach durch ein Biberfalz Dach ersetzt worden ist (2006) - kann darin eine "Sanierungsnotwendigkeit" nicht erblickt werden.

Daran vermag im Übrigen auch die Aussage des Nachbarn Name-Nachbar nichts zu ändern, der Graswuchs an einer Stelle im Strohdach bemerkt hätte, zumal dies gerade bei einem Strohdach nichts Außergewöhnliches ist; dies alleine stellt jedoch keinen Grund für eine generelle Erneuerung eines quasi noch neuen Strohdaches dar.

Eben sowenig haben die Erneuerung einer (erst seit dem Ende 2003 installierten) bestehenden Heizungsanlage, der (Ersatz der bestehenden Kochstelle durch den) Kauf einer Küche sowie der Einbau eines Badezimmers im Erdgeschoss des Zubaues (im 1. Halbjahr 2007) etwas mit einer "Sanierungsnotwendigkeit" zu tun - sondern handelte es sich dabei um (ganz normale) Investitionen, die (gleich wie der Zubau und das neue Dach) zu einer Werterhöhung des (auch schon vorher als Wohnsitz nutzbaren) Wohnhauses beigetragen haben, durch die aber nicht erst quasi eine Benutzbarkeit als Wohnsitz iSd § 26 BAO möglich geworden ist.

Somit vermag das BFG der seitens des Bf in den diversen Schriftsätzen (Stellungnahmen) immer wieder zu Ausdruck gebrachten Meinung der "Unbenutzbarkeit" des Wohnhauses wegen vorliegender "Sanierungsnotwendigkeit" nicht zu folgen - ebensowenig wie der Behauptung des Bf in der Stellungnahme vom 18.6.2018 zu überzeugen vermag, er hätte deswegen in den Jahren 2004 -2007 entweder bei seiner Freundin, im Haus seiner Tochter oder Mutter, etc. nächtigen müssen.

Allenfalls hatten die geschilderten Maßnahmen (Investitionen) zur Folge, dass es während deren Durchführung zu einer partiellen und - so auch der Bf in der Stellungnahme vom 10.4.2017, S 20 - lediglich "temporären" Unbenutzbarkeit des Wohnhaus in PD kommen hätte können - keinesfalls aber zu einer bereits ab dem Jahr 2004 (!) vorliegenden generellen, den gesamten Streitzeitraum umfassenden Unbenutzbarkeit.

Daran vermag auch der Hinweis des Bf in der letzten Stellungnahme vom 15.2.2019 nichts zu ändern, worin auf ein Schreiben seitens der Dachdeckerfirma und eine "3-4 wöchige Baustellenverzögerung wegen nicht fertiggestellter Holzarbeiten (Zimmereiarbeiten)" hingewiesen wird - dies hatte bloß eine Verlängerung der temporären Unbenutzbarkeit zur Folge, nicht aber - wie eben ausgeführt - eine den gesamten Streitzeitraum betreffende Unbenutzbarkeit.

In diesem Zusammenhang soll weiters nicht unerwähnt bleiben, dass lt. aktenskundiger Versicherungspolizze (Versicherungsbeginn: 5.9.2006) das Wohnhaus bereits mit einem Versicherungswert von nahezu 800.000 Euro (und der Wohnungsinhalt mit ca. 230.000 Euro !) angesetzt worden ist - und die Höhe dieses versicherten Neubauwertes wohl nicht alleine auf die im Jahr 2006 durchgeführten Zimmermeister- und Dachdeckerarbeiten in Höhe von rd. 40.000 Euro (wobei 2004 nur in Außenanlagen investiert wurde, 2005 liegt überhaupt nur eine Tischlerrechnung iHv 3.614,38 Euro vor) zurückzuführen ist.

Die bloß vage Aussage des Bf, dass dieser Versicherungswert "überhöht" angesetzt worden

wäre, vermag nach Auffassung des BFG nichts daran zu ändern, dass es sich jedenfalls um ein benutzbares und bewohnbares Wohnhaus gehandelt hat.

Das Wohnhaus war somit nach Auffassung des BFG bereits in den Streitjahren grundsätzlich dazu geeignet, sich nicht nur ganz kurzfristig dort aufzuhalten; die zum Wohnen bestimmten Räume waren jedenfalls den Verhältnissen des Bf angemessen (ua. VwGH 91/14/0041, 26.11.1991), sodass sie ihm ein entsprechendes Heim bieten konnten, welches von ihm jederzeit (wie die nachstehenden Ausführungen zur Vermietung deutlich machen werden) ohne wesentliche Änderung zum Wohnen benutzt werden konnte.

Abschließend wird bemerkt, dass von der - bzgl. der Benutzbarkeit des Wohnhauses- beantragten Beweisaufnahme abgesehen werden konnte, da die vom steuerlichen Vertreter in der Stellungnahme vom 1.2.2016 angesprochenen Tatsachen (S 11), die durch das angebotene Zeugeneinvernahmen geklärt werden sollten, vom BFG nicht bestritten werden:

Allerdings vertritt das BFG dazu die Auffassung, dass "provisorisch" und "adäquat" rein subjektive Wahrnehmungen des Bf wiedergeben, die jedoch - wie oben ausgeführt - nichts an der Tatsache des Vorhandenseins einer Kochstelle, einer Nasszelle und einer Heizung zu ändern vermögen.

Ad Vermietung (Verpachtung) - Einschränkung der Verfügungsmacht:

Trotz der der Vermietung an den [Anm. BFG: Verein] "GC", vertreten durch Reinhard K., ab 1.1.2004-31.3.2007 (bzw. der "Verpachtung" an Reinhard K. ab 1.1.2005) geht das BFG davon aus, dass damit für den Bf als Eigentümer des Hauses keine Nutzungseinschränkungen verbunden gewesen sind: So hat der zwischenzeitig verstorbene K. selbst nie dort gewohnt, ebenso nutzte der "GC" das Haus nur sporadisch für Kunstlerausstellungen, Vernissagen, gelegentliche Nächtigungen von Künstlern, etc..

Im Übrigen hat auch der Bf durch seine eigene Aussagen anlässlich des Erörterungsgespräches vom 18.4.2018 bestätigt, sein Wohnhaus in PD gelegentlich (und zwar in "all den vier Streitjahren") sehr wohl auch zum Nächtigen benutzt zu haben: Auch ein bloß "gelegentliches Benutzen des Wohnhauses" trotz allfälliger Vermietung/ Verpachtung - hat nämlich die Verfügungsgewalt über diese Wohnhaus zur Voraussetzung. Die nunmehr in der Stellungnahme vom 15.2.2019 nachgereichte Interpretation seines steuerlichen Vertreters, wonach sich die Nächtigungen des Bf bloß auf ein Nächtigen "im Freien" bezogen hätten, steht nicht mit der Aussage des Bf im Erörterungsgespräch im Einklang.

Auch Brigitte S. hat in ihrem E-mail vom 4.7.2010 bestätigt, "bei ihm zu Hause..." gewesen zu sein, was zweifelsohne die freie Verfügungsgewalt des Bf über sein Wohnhaus zur Voraussetzung hat.

Im Übrigen hat der Bf selbst beim Gendarmeriepostens Ort1 zu niederschriftlich zu Protokoll gegeben (Protokoll vom 22.9.2004): "Ich bin damit einverstanden, dass der PKW auf dem Tankstellenparkplatz abgestellt wird. Die Fahrzeugbesitzerin wird von mir verständigt. Meinen Führerschein habe ich in meinem Haus in PD. Ich möchte die Beamten bitten, mich dort hinzubringen" - auch aus dieser Aussage lässt sich somit eine jederzeit mögliche Eigennutzung des Wohnhauses durch den Bf ableiten.

Damit ist für das BFG jedenfalls ausreichend dokumentiert und als erwiesen anzunehmen, dass der Bf über sein Wohnhaus in PD sowohl rechtlich als auch tatsächlich jederzeit die Möglichkeit gehabt hat, "nach seinem Willen die Zeit der Eigennutzung zu bestimmen" (VwGH 4.11.1980, 3235; Ritz, BAO⁶, § 26 Tz 11).

Der Bf war also in seiner Verfügungsgewalt zur Nutzung seines Wohnhauses weder durch die Vermietung noch durch die Verpachtung eingeschränkt - und zwar unabhängig davon, ob das Mietverhältnis nur zum Schein abgeschlossen worden ist (Auffassung des FA) oder nicht (lt Bf) und wie das Pachtverhältnis steuerlich einzuordnen ist.

Aus diesem Grund hat sich auch jede weitere Auseinandersetzung mit dieser Thematik und den diesbzgl. weitwendigen Argumenten der Streitparteien erübrigt.

Bemerkt wird jedoch, dass auch nach Auffassung des BFG dieses Miet(Pacht-)verhältnis seiner Gestaltung nach - wie das Finanzamt ua. in der Stellungnahme vom 19.8.2015, S 11 ff, ausführlich dargelegt hat - sicher nichts mit einem "üblichen" Miet(Pacht-)verhältnis gemein hat: So hat Herr K. das Haus ja selbst nicht genutzt und war es lt. Aussage des Bf nur seine Aufgabe als "Vertrauensperson" (lt. NS vom 8.7.2010), auf sein Haus "aufzupassen" und Künstlertreffen abzuwickeln, Künstlertreffen, die jedoch - wie bereits ausgeführt keinerlei Nutzungseinschränkungen für den Bf zur Folge hatten.

Dauer der tatsächlichen Nutzung:

Aus den obigen Erwägungen ergibt sich, dass nunmehr - da die Benutzbarkeit als Wohnhaus durch den Bf zu bejahen und die Einschränkung seiner Verfügungsgewalt darüber zu verneinen ist - die letztlich noch offene, streitentscheidende Frage zu beantworten ist, ob der Bf sein Wohnhaus in PD - wie von der Rechtsprechung vorgegeben - auch in jedem der Streitjahre zumindest 2-3 Monate tatsächlich genutzt hat, und zwar insofern, als er zumindest 60-90 Tage dort verbracht (bzw. genächtigt) hat.

Dazu wurden vom Bf die Aufenthaltslisten für sämtliche 365 Tage der einzelnen Streitjahre vorgelegt.

Es ist nun Aufgabe des BFG, unter Bedachtnahme darauf sowie auf das weitere umfangreiche, vorgelegte Beweismaterial (somit alles, was der Wahrheitsfindung dient, Kalenderaufzeichnungen, Hotelrechnungen, Tourneepläne, Reispläne, Passkopien, diversen Bestätigungen von Musikerkollegen und eines Hotelbesitzers, Zeuginnenaussagen, etc.), unter weiterer Berücksichtigung allfälliger festgestellter oder nicht aufgeklärter Unregelmäßigkeiten in diesen Aufzeichnungen und den dazu von den Parteien abgegebenen Stellungnahmen in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob der Bf- letztlich - diesen vorgegebenen Zeitrahmen überschritten hat.

Dies wiederum ist davon abhängig, ob bzw. inwieweit es dem Bf (bzw. seiner steuerlichen Vertretung) gelungen ist, die vom Finanzamt aufgelisteten Unregelmäßigkeiten in seinen Aufenthaltslisten aufzuklären, sei es durch entsprechende Nachweise oder Glaubhaftmachung von bestimmten zeitlichen Abläufen, wobei Glaubhaftmachung den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand hat (Ritz, § 167 Tz 4); sie unterliegt wie eine Beweisführung den Regeln der freien Beweiswürdigung; es wird also zu klären sein, ob bzw

hinsichtlich welcher Unregelmäßigkeiten mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden kann, dass der Bf in PD genächtigt hat.

In diesem Zusammenhang wird grundsätzlich zu beachten sein, dass es im Abgabungsverfahren reicht, als Ergebnis der freien Beweiswürdigung von mehreren Möglichkeiten, wenn keine von ihnen die Gewissheit für sich hat, jene als erwiesen anzunehmen, der die überwiegende Wahrscheinlichkeit zukommt, auch wenn sie nicht unzweifelhaft erwiesen ist. Es genügt von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 167 [Stand 15.4.2018], Anm. 10, VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Das BFG hegt an der Tatsache, dass Unregelmäßigkeiten in den Aufenthaltslisten bestehen, keine Zweifel: So stellt der Bf selbst nunmehr zumindest ein gelegentliches Nächtigen in seinem Wohnhaus "in all den vier Jahren" (also 2004-2007) nicht in Abrede - obwohl dies in den vorgelegten Aufenthaltsverzeichnissen keinen Niederschlag gefunden hat; die ursprünglich in diesen Aufenthaltslisten dargestellte "Null-Nutzung" in all den vier Jahren widerspricht schon grundsätzlich jeglicher Lebenserfahrung. Dazu kommen - wie die nachstehenden Detailanalyse zeigen wird - Unrichtigkeiten und Ungeklärtheiten hinsichtlich einzelner in diesen Verzeichnissen angeführten Aufenthaltsorten - die auch vom Bf selbst nicht in Abrede gestellt worden sind.

Bevor nun sämtliche der vom Finanzamt aufgelisteten Unregelmäßigkeiten an Hand einer detaillierteren Analyse zu würdigen sein werden, werden einige grundsätzliche Überlegungen dieser Detailanalyse vorangestellt:

1) Unbestritten ist, dass der Bf jährlich 40-70 Studiotage im In- und Ausland verbracht hat und auch immer wieder bei einer Bekannten in Wien und bei anderen Freunden in Österreich genächtigt hat (so zB das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 24.9.2012). Dies ergibt sich nicht zuletzt aus den im Zuge der Aufklärung der Unregelmäßigkeiten vorgelegten Nachweise, worin - neben der Tatsache der Aufenthalte - von Berufskollegen, Freunden, etc. bestätigt worden ist, dass der Bf auch "häufig bei ihnen genächtigt habe"; Bestätigungen, die nach Auffassung des BFG durchaus als glaubwürdig anzusehen sind.

2) Der Zeuge Name-Nachbar hat ausgesagt, dass der Bf nur selten in PD gewesen wäre - was allerdings, so das Finanzamt, nichts darüber aussagen würde, wie oft der Bf tatsächlich in seinem Anwesen gewesen sei, da er ja "dort nicht 24 Stunden in den Jahren 2004 bis 2007 durchgehend Wache gehalten habe". Nach Auffassung des BFG lässt sich diese Aussage - im Konnex mit den weiteren Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens - jedoch sehr wohl so interpretieren, als daraus ("selten") jedenfalls keine Aufenthalte des Bf von zumindest 60-90 Tagen pro Jahr in PD abgeleitet werden könnten.

3) Weiters ist unbestritten und hält es das BFG auch für glaubhaft, dass der Bf im Streitzeitraum häufig Kontakt zu seiner Mutter pflegte und diese - wie im Aufenthaltsverzeichnis vermerkt - an den dort angeführten Tagen auch tatsächlich besucht hat; ob bzw. inwieweit es wahrscheinlich

ist, dass er an diesen Besuchstagen auch immer in Ort4 bei ihr genächtigt hat oder die Wahrscheinlichkeit größer ist, dass der Bf doch in PD genächtigt hat, wird die Detailanalyse zeigen.

4) Weiters geht das BFG davon aus, dass der Bf häufigen Kontakt zu seiner in KB wohnhaften Familie (Tochter und Kindesmutter) gehabt hat (so auch das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 19.8.2015) und sehr viel Zeit mit seiner Tochter verbracht hat und dort auch im Streitzeitraum - wie das FA in der Stellungnahme vom 24.9.2012 bemerkt hat - lt. ZMR als Nebenwohnsitz gemeldet war.

Um sich unmittelbar ein Bild darüber machen zu können, wie sich die Aufenthalte des Bf in KB abgespielt haben, wurde die Tochter des Bf vom BFG als Zeugin geladen und anlässlich dieser Einvernahme über die Abläufe der Besuche des Bf in KB im Allgemeinen und darüberhinaus auch konkret zu jedem einzelnen der in den Aufenthaltslisten verzeichneten KB-Aufenthalte befragt. Dabei hat sie an Hand der ihr vorgelegten Aufzeichnungen (wie Kalendereintragungen, Haushaltsbuch der Mutter) sowie von ihr vorgelegten diversen Arbeitsunterlagen (zur Dokumentation ihrer berufliche Zusammenarbeit mit dem Bf) glaubhaft bestätigt, dass sich der Bf zu diesen Zeiträumen tatsächlich in KB aufgehalten und dort auch genächtigt hat.

Weiters konnte sie sich daran erinnern und hat auch glaubhaft bestätigt, dass der Bf anlässlich seiner Besuche öfters Lebensmittel mitgebracht bzw. auftragsgemäß besorgt hat - was zumindest auch manchen Einkauf im Nahbereich erklärt. Nicht von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, in welchem Lebensmittelgeschäft im Nahbereich (KB? Ort1? Ort2? etc.) der Bf eingekauft hat, wenn die Tochter die Tatsache der Nächtigungen dem BFG gegenüber glaubhaft bestätigt hat.

Der wiederholte Hinweis des Finanzamtes, dass der Bf während seiner Ort3aufenthalte sein Wohnhaus in PD "zumindest stundenweise" benutzt habe, mag durchaus stimmen und erklärt ua. auch die während dieser Aufenthalte in Ort1 (Ort2, etc.) getätigten Einkäufe. Schließlich vermittelte die Zeugin anlässlich ihrer Einvernahme dem BFG gegenüber nicht den Eindruck, dass sie - entgegen der Auffassung des Finanzamtes in der letzten Stellungnahme vom 9.5.2019 - mit ihrer Aussage nur einen nahen Angehörigen, ihren Vater, habe "unterstützen" wollen - noch dazu, da sie hinsichtlich der strafrechtlichen Folgen einer falschen Zeugenaussage belehrt worden war.

5) Auch hat die Tochter glaubhaft die (teilweise) Weitergabe der Bankomatkarte an K. und sie selbst bestätigt; ein Umstand, der ebenso bei der Vornahme der nachfolgenden Detailanalyse entsprechend gewürdigt werden wird.

6) Weiters bezweifelt das BFG - gleich dem FA in seiner Stellungnahme vom 30.12.2014 nicht die Glaubwürdigkeit der Angabe auf der Internetseite des Hotels Q, wonach der Bf quasi "zeitweise dort eingezogen" sei, und- folgt auch der Auffassung des Finanzamtes in der Stellungnahme vom 24.9.2014, wonach der Bf "im Hotel Q jahrelang wiederholt über lange Zeiträume genächtigt hat" und vom 19.8.2015, wonach das Hotel Q für den Bf sogar "mehr als nur eine Nächtigungsmöglichkeit dargestellt" habe.

Gerade unter Beachtung dieses Aspektes besteht für das BFG auch überhaupt keine

Veranlassung, an den Bestätigungen von Q über die vom Bf im Hotel verbrachten Aufenthalte zu zweifeln. Daran vermag auch der Hinweis des Finanzamtes, dass diese Bestätigungen noch nichts über die "tatsächliche" Anzahl der vom Bf im Hotel verbrachte Nächte aussagen würden, etwas zu ändern: So hat auch das Finanzamt selbst - ursprünglich - sogar Überlegungen dahingehend angestellt, ob das Hotel Q gerade wegen der häufigen Aufenthalten des Bf nicht als Wohnsitz iSd § 26 BAO zu qualifizieren ist.

Die nun noch folgenden Überlegungen betreffen alle Detailanalysen für die Streitjahre:

- 1) Die Auffassung des Finanzamtes (ad 27 Replik vom 15.2.19, S 27 oben) wonach falsche bzw. grob fehlerhafte Aufzeichnungen (Anmerkung: in den Aufenthaltsverzeichnissen) "niemals Grundlage für eine weitere steuerliche Beurteilung sein können", haben keineswegs quasi automatisch die genannte Konsequenz zur Folge: Dies kann allenfalls zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen führen oder - falls die Unrichtigkeit aufgeklärt werden kann, sei es etwa durch Vorlage entsprechender (anderer) Nachweise oder durch Glaubhaftmachung - können diese sehr wohl auch für eine weitere steuerliche Beurteilung herangezogen werden.
- 2) Es mag zwar richtig sein, dass - wie die steuerliche Vertretung des Bf in der Stellungnahme vom 18.6.2018 ganz allgemein ausgeführt hat - unrichtige oder ungeklärt gebliebene Aufenthalte "nicht gleichbedeutend damit sind, der Bf sich zu dieser Zeit in PD aufgehalten" hat, umgekehrt kann jedoch nicht jede Unrichtigkeit bzw. jede Ungeklärtheit quasi automatisch einen PD-Aufenthalt (verbunden mit einer do. Nächtigung) des Bf mit Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausschließen.
- 3) Auch kann - worauf der steuerlichen Vertreter des Bf in seiner Replik vom 15.2.2019 zu Recht verweist - nicht jede Bankomatabbuchung im näheren Umkreis von PD den (die) in den Aufenthaltsverzeichnissen angeführten Aufenthaltsort(e) in Zweifel ziehen. Umgekehrt kann aber auch nicht - trotz der iZm den vorliegenden Bankomatabbuchungen im Nahbereich von PD festgestellten Unregelmäßigkeiten, vor allem auch unter Beachtung der zeitlichen Komponente der Abhebungen - in all diesen Fällen ein Aufenthalt in PD, verbunden mit do. Nächtigungen, mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden.
- 4) Ebenso wenig lassen sich ein Teil der festgestellten Unregelmäßigkeiten (Unstimmigkeiten) nicht immer mit der Weitergabe der Bankomatkarte an die Tochter bzw. an K. bzw mit Besuchen des Grafikers in Ort1 erklären - selbst wenn sich möglicherweise die eine oder andere Abhebung in all den vier Streitjahren auf die genannten Umstände darauf zurückführen lässt, wie auch die Tochter anlässlich ihrer Zeugeneinvernahme glaubhaft ausgesagt hat.
- 5) Obwohl das Finanzamt ursprünglich selbst die von ihm aufgelisteten Unregelmäßigkeiten in den Aufenthaltslisten zum Streitthema gemacht hat, hat es nunmehr in seiner abschließenden Replik (vom 9.5.2019) zur Stellungnahme der steuerlichen Vertretung des Bf vom 15.2.2019 darauf verzichtet, sich punktuell mit den Unregelmäßigkeiten in den Aufenthaltslisten auseinanderzusetzen, mit der Begründung, die genaue Anzahl der Aufenthaltstage in PD sei für die Wohnsitzbegründung bzw. für die unbeschränkte Steuerpflicht unerheblich. Deshalb würden auch die Bemühungen des Bf bzw. seiner steuerlichen Vertretung, mit seinen umfangreichen Ausführungen zu den Aufenthaltslisten der Jahre 2004 - 2007 die Zweifel des Finanzamtes

hinsichtlich der Richtigkeit der Aufenthaltsverzeichnisse (dargelegt in der Stellungnahme vom 2.10.2018) auszuräumen, ins Leere gehen; Angaben, die - so das Finanzamt - offenbar nur darauf abzielen würden, "dass eine 70-Tage-Grenze nicht überschritten werden soll".

Demgegenüber vertritt das BFG jedoch - wie bereits eingangs näher ausgeführt worden ist - die Auffassung, dass die Dauer der Aufenthaltszeiten (bzw. die Anzahl der Nächtingungen) für die Frage des Vorliegens eines Wohnsitzes iSd § 26 BAO durchaus von rechtlicher Relevanz ist.

Die Vornahme der nachstehenden Detailanalyse ist daher unerlässlich.

Diese Thematik wurde nun - wie aus der Sachverhaltsdarstellung ersichtlich ist - von beiden Streitparteien (vom Finanzamt allerdings nicht mehr in der letzten Stellungnahme vom 9.5.2019) unter Bedachtnahme auf die vorgelegten Aufenthaltsverzeichnisse (bzw. den darin vom Finanzamt festgestellten Unregelmäßigkeiten), vorgelegten sonstigen Nachweise wie Kalenderaufzeichnungen des Managements des Bf, Nachweise wie Hotelrechnungen, Tour- und Studioaufenthalte, Flugdaten, Konzertdaten, diversen Bestätigungen von Musikerkollegen, Kalenderaufzeichnungen Tochter, Haushaltsbuch Mutter, etc., behandelt.

In Würdigung des vorliegenden Datenmaterials, der darauf basierenden Stellungnahmen der Streitparteien und aus nachstehenden Überlegungen kommt das BFG zum Schluss, dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen ist, dass der Bf in den Jahren 2004 bis 2007 in seinem Wohnhaus zumindest zwischen 60-90 Tage verbracht und dort auch genächtigt hat. Dies ergibt sich aus nachstehender Detailanalyse:

ad Aufenthalts-Verzeichnis 2004:

[...]

TEIL 2/2004: Weitere Unstimmigkeiten betreffend die behaupteten Aufenthalte:

[...]

2004: Das BGF schließt also nicht aus, dass der Bf 17 Nächte in PD verbracht hat!

ad Aufenthalts-Verzeichnis 2005:

[...]

2005: Das BGF schließt also nicht aus, dass der BF 32 Nächte in PD verbracht hat!

ad Aufenthalts-Verzeichnis 2006:

2006: Das BGF schließt also nicht aus, dass der Bf 15 Nächte in PD verbracht hat!

[...]

ad Aufenthalts-Verzeichnis 2007:

[...]

TEIL 2/2007: Weitere Unstimmigkeiten betreffend die behaupteten Aufenthalte:

[...]

2007: Das BGF schließt also nicht aus, dass der Bf 41 Nächte in PD verbracht hat!

Die Auswertung der Detailanalyse macht also deutlich, dass (was sich ansatzweise schon aus den eingangs angestellten allgemeinen Überlegungen abgezeichnet und nunmehr durch die vorgenommene Detailanalyse ihre Bestätigung gefunden hat) es für das BFG somit in allen vier Streitjahren mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen ist, dass der Bf das für die Annahme eines Wohnsitzes iSd § 26 BAO lt. VwGH erforderliche zeitliche Moment -

zumindest mehr als 60 Nächtlungen pro Jahr in seinem Wohnhaus in PD - erfüllt hat (geschweige denn die von der Literatur - siehe Ritz, BAO⁶, § 26, Rz 9 - als Mindestfrist für die Nutzung angenommene Sechsmontsfrist).

Zusammengefasst auf die einzelnen Streitjahre ergab sich nämlich folgendes Bild:

PD-Nächtlungen lt. Detailanalyse - 2004: 17, 2005: 32, 2006: 15 und 2007: 41.

Durch dieses Ziffernmateriel wird auch deutlich, dass ein Überschreiten dieser Grenze auch dann auszuschließen ist, falls der Bf - wie vom Finanzamt vermutet - quasi mangels "Kontrollmöglichkeit" (ob das belegte Zimmer vom Bf auch tatsächlich zum Nächtlungen benutzt worden ist) - die eine oder andere (vom Hotel Q als belegt bestätigte) Nacht möglicherweise (?) nicht im Hotel Q verbracht hat oder der Bf - im Sinne der ehrlichen Aussage der Tochter - vielleicht das eine oder andere Mal (anlässlich seiner KB Aufenthalte) ausnahmsweise nicht dort genächtigt haben sollte.

Mangels Vorliegens eines Wohnsitzes iSd § 26 Abs. 1 BAO war der Bf daher in den Streitjahren 2004 bis 2007 gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 in Österreich beschränkt steuerpflichtig. Weiters hat sich - da schon das Vorliegen eines Wohnsitzes im Inland zu verneinen war - eine Auseinandersetzung mit der von den Streitparteien im Verfahren immer wieder thematisierten Zweitwohnsitzverordnung (ob die vorliegenden Aufenthaltslisten den do. Voraussetzungen genügen oder nicht, etc.).

Da - wie die obigen Erwägungen gezeigt haben - die vom Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund herangezogene Tatsache (Wohnsitz iSd § 26 BAO) in freier Beweiswürdigung nicht als erwiesen angenommen werden konnte, stellt sie keinen Wiederaufnahmsgrund dar (Ritz, BAO⁶, § 303 Tz 35 und die dort zitierte Judikatur).

Für die Streitjahre 2004 bis 2006 bedeutet dies, dass damit jedoch die Voraussetzung für die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens weggefallen ist, weshalb der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2006 stattzugeben und die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide aufzuheben waren. Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme bewilligenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide scheiden somit ex lege die neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus (vgl. zB VwGH vom 21.12.2012, 2010/17/0122).

In diesem Zusammenhang lautet die Bestimmung des § 261 Abs. 2 BAO wie folgt:

„Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.“

Da die angefochtenen Bescheide vom 27.1.2010 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2004 bis 2006 gemäß der Bestimmung des § 307 Abs. 3 BAO nicht mehr dem Rechtsbestand

angehören, war das dagegen eingebrachte Rechtsmittel vom 25.2.2010 als gegenstandslos erklären.

Mangels Vorliegens eines inländischen Wohnsitzes iSd § 26 BAO war daher der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 Folge zu geben.“

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wurde von der belangten Behörde **Amtsrevision** eingebracht.

Mit **Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs** vom **05.03.2020, Ra 2019/15/0145**, wurde die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts zu RV/2100223/2012 aufgehoben.

Zur Begründung führte der Verwaltungsgerichtshof u.a. aus:

Es ist nicht entscheidend, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird; insbesondere trifft es nicht zu, dass nach der Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes eine bestimmte Mindestanzahl von jährlichen Nächtigungen Voraussetzung dafür ist, eine Wohnung als Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO zu qualifizieren.

Entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts ergibt sich dieses Erfordernis auch nicht aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Juni 1990, 89/16/0020.

Da der vom Bundesfinanzgericht aus diesem Judikat gezogenen Gegenschluss, dass das Gesetz (§ 26 Abs 1 BAO) für einen Wohnsitz eine Mindestanzahl von Nächtigungen („Benützung der Wohnung durch etwa zwei bis drei Monate im Jahr“) vorsieht, nicht zulässig war, hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG auf.

Ergänzend wird darauf verwiesen, dass der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter bezüglich der Beschwerde btr. Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2004 bis 2006 und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 mit **Schreiben vom 08. Juli 2019** die Anträge gem. § 272 (Senatsentscheidung) und § 274 (mündliche Verhandlung) BAO zurückgezogen hat [BFG-Akt OZ 35, Zurücknahme Anträge].

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist ein österreichischer Musiker, der nach seinem Vorbringen seit Mitte der 90er Jahre seinen Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in StaatX hatte. Er verfügte im streitgegenständlichen Zeitraum in StaatX, OrtY, über ein angemietetes Cottage mit eingerichtetem Tonstudio [vgl. BFG-Akt OZ 1, VwGH-Erkenntnis; OZ 8, Stellungnahme StB. 05.09.2014]. Seit 08. August 2022 hat er seinen Hauptwohnsitz in Adr.Bf, gemeldet [BFG-Akt OZ43, ZMR-Auszug].

In den Beschwerdejahren reichte der Bf. Einkommensteuererklärungen bei beschränkter Steuerpflicht (Formulare E7) ein und erklärte darin für das Jahr 2004 ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, ab dem Jahr 2005 auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Veranlagung erfolgte erklärungskgemäß [BFG-Akt OZ 38, Erklärungseingang; OZ 39, E7-Bescheide].

Nach einer die Jahre 2004 bis 2007 betreffenden Außenprüfung wurde von der belangten Behörde festgestellt, dass der Bf. im Jahr 1993 in Österreich eine Liegenschaft in PD erworben und darauf ein Wohnhaus errichtet habe, welches er während seiner zahlreichen Österreichaufenthalte (für Proben, Verwandtenbesuche, Besuch von Freunden, Bautätigkeiten etc.) als Wohnsitz genutzt habe. Der Bf. sei daher in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig [BFG-Akt OZ 1, VwGH-Erkenntnis; OZ 36, NS & Bericht].

Die belangte Behörde nahm die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2006 wieder auf und erließ neue Sachbescheide für diese Jahre sowie einen erstmaligen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 [BFG-Akt OZ 40, WA- und E1-Bescheide].

Gegen diese Bescheide erhob der Bf. Berufung [nunmehr Beschwerde], und wurde diese von der belangten Behörde nach Einbringung einer Vorlageerinnerung dem unabhängigen Finanzsenat [nunmehr Bundesfinanzgericht] ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung [nunmehr Beschwerdevorentscheidung] vorgelegt [BFG-Akt OZ 29, Berufung; OZ 32, Vorlageerinnerung; OZ 31, Vorlagebericht].

a) Wohnsitz gem. § 26 Abs. 1 BAO:

Nach umfangreichen Erhebungen und von beiden Verfahrensparteien eingebrachten Stellungnahmen stellte das Bundesfinanzgericht bei seiner Beurteilung des Vorliegens eines Wohnsitzes im Erkenntnis vom 12. August 2019, RV/2100223/2012, fest, dass

- das Wohnhaus in PD bereits in den Streitjahren grundsätzlich dazu geeignet war, sich nicht nur ganz kurzfristig dort aufzuhalten und die zum Wohnen bestimmten Räume jedenfalls den Verhältnissen des Bf. angemessen waren, sodass sie dem Bf. ein entsprechendes Heim bieten konnten, welches von ihm jederzeit ohne wesentliche Änderung zum Wohnen benutzt werden konnte (Bejahung der Benutzbarkeit als Wohnhaus);

- trotz der Vermietung an den "GC" im Zeitraum 1.1.2004-31.3.2007 (bzw. der "Verpachtung" an Reinhard K. ab 1.1.2005) für den Bf. als Eigentümer des Hauses keine Nutzungseinschränkungen verbunden gewesen sind und der Bf. über sein Wohnhaus in PD sowohl rechtlich als auch tatsächlich jederzeit die Möglichkeit gehabt hat, "nach seinem Willen die Zeit der Eigennutzung zu bestimmen" (keine Einschränkung der Verfügungsgewalt);

- der Bf. in den Beschwerdejahren 2004 17 Nächte, 2005 32 Nächte, 2006 15 Nächte und 2007 41 Nächte in PD verbracht hat.

b) Zweitwohnsitzverordnung

Hinsichtlich der von den Streitparteien im Verfahren RV/2100223/2012 thematisierten, dort mangels Relevanz aber nicht aufgegriffenen, Zweitwohnsitzverordnung ist sachverhaltsmäßig im gegenständlichen Verfahren festzustellen:

Vom Bf. wurden folgende Listen von Auslandsaufenthalten vorgelegt:

- Listen, die im Zuge des Prüfungsverfahrens [BFG-Akt OZ 13, StB Replik 01.02.2016, Rz 47] vorgelegt wurden:

„2004 N. Auslandsaufenthalt“ mit 206 Tagen, beziffert mit „443“,

„2005 N. Auslandsaufenthalt“ mit 188 Tagen, beziffert mit „445“ und „447“,

„2006 N. Ausland“ mit 223 Tagen, beziffert mit „449“ und „451“, und

„2007“ mit 210 Tagen, beziffert mit „453“ und „455“

[alle BFG-Akt OZ 13, StB Replik 01.02.2016, S. 99-bis 110; s. auch BFG-Akt OZ 8, Stellungnahme StB. 05.09.2014, Rz 25];

- Überarbeitete Listen, Stand 05.09.2014, die sämtliche Kalendertage beinhalten und auch private Auslandsaufenthalte und Studiozeiten enthalten.

Demnach war der Bf.

Jahr	in Österreich	im Ausland	davon in StaatX
2004	103	263	185
2005	101	264	87
2006	106	259	137
2007	102	263	105

[BFG-Akt OZ 8, Stellungnahme StB. 05.09.2014, Rz 25].

Weiters wurden vier Stehkalender der Jahre 2004 bis 2007 mit 02.01.2017 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt [BFG-Akt OZ 17- Replik StB 10.04.2017 und OZ 42, Stehkalender Original]; in den Stehkalender sind Vermerke über Aufenthalte von „N.“ [Anm.: damit gemeint der Bf.] eingetragen [BFG-Akt Stehkalender 2004 bis 2007 im Original].

Diese Stehkalender wurden von der Geschäftsführerin der Firma1 GmbH geführt [vgl. BFG-Akt OZ 22, Stellungnahme StB vom 15.02.2019, Rz 32].

Ein Verzeichnis über die inländische Benutzung des Hauses in PD wurde nicht vorgelegt, wie der Bf. selbst ausgeführt hat – „...*Ich lege ein Schriftstück vor, aus dem die Anwesenheitstage in StaatX und Europa hervorgehen. Gesondert für PD kann ich nichts vorlegen ...*“ [BFG-Akt OZ 25, BFG-Erkenntnis, S. 3, Zitat aus der NS mit dem Bf. vom 08.07.2010] –, und auch von Seiten der steuerlichen Vertretung (indirekt) bestätigt wurde: „...*Festgehalten wird, dass das Haus in PD bis 2007 nicht als Wohnhaus nutzbar war und daher aus diesem Grund die ‚Verzeichnisführung‘ bzw. die Zweitwohnsitzverordnung auch erst ab 2007 zum Tragen kommt*“ [BFG-Akt OZ 15, Replik StB auf FAÖ Schreiben vom 15.03.2016, Rz 70]

c) Konzert- und Lizenzeinnahmen:

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens zu RV/2100223/2012 wurde ersichtlich, dass die inländischen Konzerteinnahmen vom österreichischen Veranstaltungsunternehmen Firma1 GmbH ausbezahlt wurden, sowie die Abzugssteuer einbehalten und abgeführt wurde [vgl. BFG-Akt Oz 16, S. 7, Eingabe des FAÖ vom 13.12.2016].

Zur Berechnung der inländischen Konzerteinnahmen wurde von der belangten Behörde im Zuge des ersten Erörterungsgespräch am 02.06.2015 eine Berechnung vorgelegt, welche in Folge vom Bf. anerkannt wurde [vgl. BFG-Akt OZ OZ 14, Eingabe des FAÖ vom 15.03.2016, S. 21; OZ 15, Rz 17 und Rz 31 Replik StB vom 30.08.2016],

Hinsichtlich der ausländischen Konzerteinnahmen (Deutschland) wurde von der belangten Behörde zum Erörterungsgespräch am 02.06.2015 ebenfalls eine Berechnung vorgelegt, welche in Folge vom Bf. anerkannt wurde [s. BFG-Akt OZ 14, Eingabe des FAÖ vom 15.03.2016, S. 21; OZ 15, Rz 17 und Rz 31, Replik StB vom 30.08.2016].

An Lizenzeinnahmen sind in den Beschwerdejahren von der Firma2, der Firma3 und Firma4 folgende Beträge zugeflossen [s. BFG-Akt OZ 14, Eingabe des FAÖ vom 15.03.2016, S. 22; OZ 45, AV Firma2]:

2004: 77.346,21 Euro

2005: 74.724,99 Euro

2006: 115.931,58 Euro

2007: 130.468,97 Euro

Die von den Verwertungsgesellschaften abgeführten und den Einnahmen hinzugerechnete Abzugssteuer betrug

8.412,63 Euro (2004),

6.475,55 Euro (2005),

28.982,92 Euro (2006), sowie

8.590,99 Euro (2006)

[s. BFG-Akt OZ 14, Eingabe des FAÖ vom 15.03.2016, S. 21; OZ 15 Rz 25, Replik StB vom 30.08.2016].

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den unter Punkt „Sachverhalt“ jeweils in den Klammern angeführten Schriftstücken und Dokumenten.

Btr. Vorliegen eines *Wohnsitzes gem. § 26 Abs. 1 BAO* ergeben sich die Sachverhaltsfeststellungen zudem aus den Feststellungen im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 12. August 2019, RV/2100223/2012.

Den entsprechenden Feststellungen im Erkenntnis 12. August 2019, RV/2100223/2012, liegen umfangreiche Schriftsätze inkl. Anlagen der Verfahrensparteien zugrunde, insbesondere - Stellungnahme des laut Finanzdatenbanken ab März 2011 neu für den Bf. tätigen

- Steuerberaters vom 05.09.2014 [BFG-Akt OZ 8, Stellungnahme StB. 05.09.2014],
- Stellungnahme des Finanzamts vom 30.12.2014 [BFG-Akt OZ 9, Stellungnahme FAÖ 30.12.2014],
 - Stellungnahme des Finanzamts vom 19.08.2015 [BFG-Akt OZ 11, Stellungnahme FAÖ 19.08.2015],
 - Mängelbehebungsschreiben vom 31.08.2015 [BFG-Akt OZ 12, Mängelbehebungsschreiben StB. 31.08.2015]
 - Replik StB zu Stellungnahme des FAÖ vom 19.08.2015 [BFG-Akt OZ 13, Replik StB vom 01.02.2016],
 - Eingabe des FAÖ zur Eingabe des StB vom 31.08.2015 [BFG-Akt OZ 14, Eingabe des FAÖ vom 15.03.2016],
 - Eingabe des FAÖ btr. Besteuerungsgrundlagen 2004 bis 2007 und Anrechnung von abgeführter Auslandssteuer vom 07.07.2016 [BFG-Akt OZ 37, Eingabe FAÖ 07.07.2016],
 - Replik StB zur Replik des FAÖ vom 15.03.2016 [BFG-Akt OZ 15, Replik StB vom 30.08.2016],
 - Replik des FAÖ zur Eingabe des StB vom 30.08.2016 [BFG-Akt OZ 16, Eingabe des FAÖ vom 13.12.2016],
 - Replik StB zur Stellungnahme des FAÖ vom 13.12.2016 [BFG-Akt OZ 17, Replik StB 10.04.2017],
 - Stellungnahme des FAÖ vom 17.04.2018 [BFG-Akt OZ 18, Stellungnahme des FAÖ vom 17.04.2018],
 - Eingabe StB zur Stellungnahme des FAÖ im ET vom 18.04.2018 [BFG-Akt OZ 20, Eingabe StB 18.06.2018],
 - Stellungnahme des FAÖ vom 02.10.2018 zur Eingabe des StB vom 18.06.2018 [BFG-Akt OZ 21, Stellungnahme des FAÖ vom 02.10.2018],
 - Stellungnahme des StB vom 15.02.2019 zur Stellungnahme des FAÖ vom 02.10.2018 [BFG-Akt OZ 22, Stellungnahme StB vom 15.02.2019; dazu OZ 23, Anlagen 1-18],
 - Stellungnahme des FAÖ vom 09.05.2019 zur Stellungnahme des StB vom 15.02.2019 und zur Zeugenbefragung vom 20.03.2019 [BFG-Akt OZ 24, Stellungnahme des FAÖ vom 09.05.2019].-

Neben den schriftlichen Korrespondenzen legte das Bundesfinanzgericht den Feststellungen auch die Aussagen

- des Bf. in der Besprechung vom 08.07.2010 [BFG-Akt OZ 41, NS Besprechung; OZ 25, BFG-Erkenntnis, S. 3],
 - des Bf. im Erörterungstermin vom 18.04.2018 [BFG-Akt OZ 19, NS ET 2],
- und
- der damaligen Lebenspartnerin des Bf. und dessen Tochter als Zeugen in den Zeugeneinvernahmen vom 20.03.2019 [BFG-Akt OZ 33, Niederschriften Zeugenbefragungen] zugrunde.

Durch die umfassenden Erhebungen des Bundesfinanzgerichts im verwaltungsgerichtlichen Erstverfahrens zu RV/2100223/2012 sieht das Bundesfinanzgericht den maßgeblichen

Sachverhalt zu den Punkten

- Benutzbarkeit des Wohnhauses in PD als Wohnsitz,
 - Vermietung (Verpachtung) des Wohnhauses als Einschränkung der Verfügungsmacht,
- und

- Anzahl der tatsächlichen Nutzung des Wohnhauses in PD durch den Bf.
auch für das fortgesetzten Verfahren als erwiesen an, und werden die entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen auf den Seiten 138 bis 166 im Erkenntnis vom 12. August 2019, RV/2100223/2012, auch für das nunmehrige Verfahren als Sachverhalt festgestellt.

Im Übrigen ist aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 05.03.2020, Ra 2019/15/0145, aus der Tatsache, dass eine meritorische Entscheidung gem. § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG (Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts) und nicht nach § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG (Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, insbes. wg lit a, Aktenwidrigkeit, oder lit b, Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhalts) getroffen wurde, zu erkennen, dass die Sachverhaltsfeststellung des Bundesfinanzgericht mangelfrei ist (vgl. *Mayrhofer /Metzler* in Fischer/Pabel, Handbuch der Verwaltungsgerichtsbarkeit³, 13. Kap Rz 146 und 147).

Zur Frage der Anwendbarkeit der *Zweitwohnsitzverordnung* liegen den diesbezüglichen Sachverhaltsfeststellungen

- die Aufzeichnungen der beschwerdeführenden Partei über Auslandsaufenthalte und Österreichtage [BFG-Akt OZ 8, StB Replik 05.09.2014 und BFG-Akt OZ 13, StB Replik 01.02.2016, Anlagen 18 – 21 und Anlage 22], und die
- vier Stehkalender der Jahre 2004 bis 2007 [BFG-Akt Stehkalender 2004 bis 2007 im Original] zugrunde.

Hinsichtlich der Höhe der *Konzert- und Lizenzeinnahmen* liegen den Feststellungen

- btr. Vorgangsweise der Verwertungsgesellschaften iZm der Abzugssteuer der Aktenvermerk über ein Telefonat der Außenprüferin mit einer Mitarbeiterin der Firma² vom 05.11.2009 [BFG-Akt OZ 46, AV Firma²],
- die Aufstellung über die nachgewiesene Abzugssteuer [BFG-Akt OZ 14, S. 5 und 21 Stellungnahme FAÖ vom 15.03.2016],
- die Aufstellung der für die Jahre 2004 bis 2007 für Konzert- und Lizenzzahlungen einbehaltenen Abzugssteuer [BFG-Akt OZ 14, S. 22, Stellungnahme FAÖ vom 15.03.2016] zugrunde.

Die genannten Urkunden, Dokumente und Zeugenaussagen stellen Beweismittel gem. § 166ff BAO dar, und nimmt das Bundesfinanzgericht auf Grundlage dieser Beweismittel die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen an.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung und Abänderung)

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2004 bis 2006, sowie die Einkommensteuer 2004 bis 2007.

Das Verfahren btr. Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2004 bis 2006 und Umsatzsteuer 2004 bis 2007 wurde durch den Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 02. April 2019 zu RV/2100226/2012 beendet.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden im fortgesetzten Verfahren nach VwGH 05.03.2020, Ra 2019/15/0145, erwogen:

Spruchpunkt I: Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2004 bis 2006:

§ 303 Abs. 1 BAO normiert:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. zB VwGH 02.09.2009, 2005/15/0031).

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (VwGH 28.05.2025, Ra 2025/13/0050).

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (zuletzt VwGH 27.01.2026, Ra 2023/15/0118).

Für die Wiederaufnahme eines Verfahrens genügt nicht allein das Hervorkommen von Wiederaufnahmegründen, vielmehr muss zu dieser Voraussetzung die Gewissheit treten, dass die Kenntnis der Wiederaufnahmegründe tatsächlich zu einem anders lautenden Bescheid im Abgabenverfahren führt (VwGH 04.12.1969, 0859/69).

Nach § 303 BAO führt eine neu hervorgekommene Tatsache nur dann zur Wiederaufnahme, wenn die Kenntnis dieses Umstandes seinerzeit einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nicht jedes Neuhervorkommen einer Tatsache, sondern erst der Zusammenhang mit einem sonst anders lautenden Bescheid rechtfertigt die Wiederaufnahme des Verfahrens. Daher ist die materiellrechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid schon im Wiederaufnahmeverfahren zu prüfen (vgl. VwGH 02.03.2006, 2002/15/0017).

Für die Beurteilung, ob die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, ergibt sich daher die Notwendigkeit, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auch in die Prüfung der materiell-rechtlichen Streitfrage einzutreten (vgl. VwGH 19.12.2024, Ra 2023/15/0049, Rn 19).

Die Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 303 BAO gegeben sind oder nicht, umfasst somit -) die Überprüfung, ob ein Wiederaufnahmetatbestand (Erschleichungs-, Neuerungs-, oder Vorfragentatbestand) vorliegt, und

-) die Überprüfung der Entscheidungswesentlichkeit des herangezogenen

Wiederaufnahmegrundes („*dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens auch einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte*“).

Kann dies für den vorgebrachten Wiederaufnahmsgrund aus materiell rechtlichen Gründen ausgeschlossen werden, erweist sich die Wiederaufnahme schon deswegen als rechtswidrig und muss der Wiederaufnahmsgrund erst gar nicht näher verfahrensrechtlich geprüft werden (vgl. zB VwGH 25.09.2012, 2009/17/0049).

Das Finanzamt kann zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift verweisen (VwGH 09.07.2024, Ra 2023/13/0142, mwN).

Im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme des Verfahrens lässt der in einem Betriebsprüfungsbericht gegebene Hinweis auf einzelne Textziffern im Regelfall den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand (nunmehr § 303 Abs. 1 lit. b BAO) gestützt hat und die in diesen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (VwGH 09.07.2024, Ra 2023/13/0142, mwN).

Die belangte Behörde hat im gegenständlichen Beschwerdeverfahren in der Begründung der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer auf die Niederschrift und den Betriebsprüfungsbericht verwiesen. In der Niederschrift und im Betriebsprüfungsbericht wird zur Begründung der Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer auf die Tz 2 bis 4 verwiesen. Durch diese Verweiskette – in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide wird auf die Niederschrift und den Betriebsprüfungsbericht verwiesen; in der Niederschrift und im Betriebsprüfungsbericht wird zur Wiederaufnahme auf die Feststellungen Tz 2 bis 4 verwiesen – kommt zur Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, worauf sich das Finanzamt stützen wollte und wurde damit der Neuerungstatbestand angesprochen.

Entscheidend ist im Beschwerdefall somit, ob unter den genannten Tz 2 bis 4 Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (vgl. VwGH, 22.04.2022, Ra 2020/13/0025).

In der Tz 2 wurde dargestellt, dass im Zuge der Außenprüfung beim Bf. der Besitz eines Wohnhauses in PD festgestellt wurde. Aufgrund der – im Zuge des Außenprüfungsverfahrens erstmals vorgelegten [vgl. auch BFG-Akt OZ 14, S. 4, Stellungnahme FAÖ vom 15.03.2016] – Aufzeichnungen und Erhebungen wurde weiters festgestellt, dass das Wohnhaus durch den Bf. selbst benutzt wurde. Infolge dessen kam die belangte Behörde zur Feststellung, dass der Bf. in Österreich einen Wohnsitz begründet hat und somit unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Aus den vorgelegten Aktenteilen ist nicht ersichtlich, dass die im Außenprüfungsbericht der belangten Behörde genannten Tatsachen des Besitzes und der Benutzung des Wohnhauses in PD durch den Bf. der belangten Behörde schon zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen wären.

Die in Tz 2 angeführten Sachverhaltselemente des Besitzes und der Benutzung des Wohnhauses stellen somit gemeinsam mit den entsprechenden angeforderten und vom Bf. nach Aufforderung der belangten Behörde im Prüfungsverfahren erstmals vorgelegten Unterlagen jene im Zuge der Prüfung neu hervorgekommene Tatsachen dar, die die Wiederaufnahme rechtfertigen.

Dass die vom Finanzamt als neu hervorgekommene Umstände gewerteten Sachverhaltselemente zu Tz 2 für die Beschwerdejahre 2004 bis 2006 bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als von den rechtskräftigen Bescheiden zum Ausdruck gebracht, geführt hätten und damit geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden

Bescheid herbeizuführen, ergibt sich indes aus den unten unter „Spruchpunkt II B. Sachbescheide – Einkommensteuer 2004 bis 2006“ angeführten Gründen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens btr. Einkommensteuer 2004 bis 2006 erfolgte aufgrund des im Rahmen der Außenprüfung neu hervorgekommene Tatsachen der Tz 2 daher zu Recht.

Spruchpunkt II: B. Sachbescheide – Einkommensteuer 2004 bis 2007:

B. a) Wohnsitz gem. § 26 Abs. 1 BAO und unbeschränkte Steuerpflicht:

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Frage des Vorliegens eines Wohnsitzes und der unbeschränkten Steuerpflicht in seinen aktuellen Judikaten ausgeführt:

Im – dem nunmehr fortgesetzte Verfahren zugrundeliegendem und bereits im Verfahrensgang auszugsweise zitierten – Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 05.03.2020, Ra 2019/15/0145, wird in der Begründung in den Rn 15 bis Rn 20 ausgeführt:

Für die Beurteilung der Frage, ob eine natürliche Person gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist, ist entscheidend, ob sie im Inland u.a. einen Wohnsitz hat.

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 diese Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Das Bestehen eines Wohnsitzes ist steuerrechtlich stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes - hier gleichbedeutend mit dem Innehaben – einer Wohnung geknüpft. Der Wohnsitzbegriff des Steuerrechtes knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Dinge an. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es der tatsächlichen 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 4.9.2014, 2011/15/0133; 27.1 1.2017, Ra 2015/1 5/0066, mit weiteren Nachweisen).

Unter dem „Innehaben“ einer Wohnung ist die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über diese Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können, zu verstehen (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292). Da ein Mensch mehrere Wohnungen innehaben kann, sind gleichzeitig auch mehrere Wohnsitze möglich (vgl. VwGH 3.7.2003, 99/15/0104, mit weiteren Nachweisen).

Es ist nicht entscheidend, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird; insbesondere trifft es nicht zu, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine bestimmte Mindestanzahl von jährlichen Nächtigungen Voraussetzung dafür ist, eine Wohnung als Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO zu qualifizieren. Entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts ergibt sich dieses Erfordernis auch nicht aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Juni 1990, 89/16/0020, in dem auf einen

Artikel von Weinzierl, Zum steuerlichen Begriff des Wohnsitzes, FJ 1974, S 51 ff Punkt 6.2. Abs. 2, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung verwiesen wird. In dem angeführten Erkenntnis vom 5. September 1969, 698/69, Slg. 3947/F, wird lediglich ein Sachverhalt behandelt, in dem eine Wiener Wohnung nach den unstrittigen Feststellungen etwa zwei bis drei Monate im Jahr von einer überwiegend in der Schweiz lebenden Beschwerdeführerin benützt worden war, was von der seinerzeitigen Rechtsmittelbehörde als nicht ausreichend angesehen wurde, um von einem österreichischen Wohnsitz ausgehen zu können. Der Verwaltungsgerichtshof widersprach dieser Beurteilung, was aber nicht den vom Bundesfinanzgericht offenbar gezogenen Gegenschluss zulässt, dass ohne das damals vorliegende zeitliche Element der „Benützung der Wohnung durch etwa zwei bis drei Monate im Jahr“, das Vorliegen eines österreichischen Wohnsitzes zu verneinen gewesen wäre. Das angefochtene Erkenntnis erweist sich nach dem Gesagten als mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Es war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben. (VwGH 05.03.2020, Ra 2019/15/0145).

Der Verwaltungsgerichtshof hat damit rechtlich bindend klargestellt, dass zur Beurteilung einer Wohnung als Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO

- das Bestehen eines Wohnsitzes steuerrechtlich stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes (dem „Innehaben“) einer Wohnung geknüpft ist,
- unter dem „Innehaben“ einer Wohnung die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über diese Wohnung zu verfügen zu verstehen ist, und
- es nicht entscheidend ist, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird (keine bestimmte Mindestanzahl von jährlichen Nächtigungen): *Es ist nicht entscheidend, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird. insbesondere trifft es nicht zu, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine bestimmte Mindestanzahl von jährlichen Nächtigungen Voraussetzung dafür ist, eine Wohnung als Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO zu qualifizieren* (nochmals VwGH 05.03.2020, Ra 2019/15/0145, Rn 18, mwN).

Bei Erfüllung der Voraussetzungen der tatsächlichen Verfügungsgewalt (Schlüsselgewalt), sowie der Beibehaltung und Benutzung für Zwecke des eigenen Wohnens – gegebenenfalls gemeinsam mit anderen Wohnungen – besteht somit kein zeitliches Mindestmaß an Übernachtungstagen (keine jährliche Mindestnutzungsdauer) und liegt ein österreichischer Wohnsitz vor.

Diese Aussagen wurde im Erkenntnis Ra 2021/13/0080 vom 21.07.2021 dahingehend konkretisiert, dass die Annahme eines Wohnsitzes bei geringer Nutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke zwar nicht ausgeschlossen ist, es kommt allerdings schon dem Gesetzeswortlaut nach darauf an, dass auch objektive Umstände darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und benützt wird. Bei Beurteilung des Vorliegens dieser objektiven Umstände ist eine – wenn auch nur fallweise – Nutzung zu berücksichtigen. Dementsprechend können Wohnungen, die zB ausschließlich aus Gründen der Kapitalanlage erworben werden

(sogenannte Anleger- oder Vorsorgewohnungen) und vom Steuerpflichtigen nicht genutzt werden (und vielleicht auch nicht vermietet werden), keine Wohnsitze iSd § 26 Abs 1 BAO begründen (vgl. immo aktuell 2021/43, S. 228):

Im vorliegenden Fall wurde aber das strittige Objekt ... von diesem [Anm. BFG: dem Steuerpflichtigen] nie zu Wohnzwecken genutzt. Das Objekt wurde vor Jahren mit dem Verwendungszweck als Auszughaus oder zur Erbabfertigung angeschafft. Daraus können keine Umstände objektiver Natur abgeleitet werden, die darauf schließen ließen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Eine Anschaffung für Zwecke einer Erbabfertigung würde ... einen Wohnsitz ausschließen, da es sich um eine bloße Kapitalanlage handelte. Die Absicht, diese Wohnung in fernerer Zukunft allenfalls als Auszughaus zu benutzen, führt ebenfalls nicht zur Beurteilung dieser Wohnung als gegenwärtiger Wohnsitz (VwGH 21.07.2021, Ra 2021/13/0080, Rn 20, mWN).

Die für die Frage des Wohnsitzes iSd § 26 BAO relevante Voraussetzung der „Innehabung“ wurde vom Verwaltungsgerichtshof auch in seiner Entscheidung Ra 2023/15/0053 vom 06.06.2024 aufgegriffen.

Diese Entscheidung ist für das gegenständlichen Beschwerdeverfahren – neben der Definition zur „Innehabung“ – deshalb von besonderer Relevanz, da im genannten Revisionsverfahren der Revisionswerber ebenfalls in StaatX wohnhaft war, die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 zunächst ebenso auf Grundlage der eingereichten Einkommensteuererklärungen für beschränkt Steuerpflichtige ergingen (erfasst wurden lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) und nach einer Außenprüfung die belangte Behörde die Wiederaufnahme – gestützt auf den Außenprüfungsbericht – damit begründete, dass die Tatsache der Innehabung einer Wohnung in G zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide, ebenso wie der jeweils länger als sechs Monate in Österreich dauernde Aufenthalt, nicht bekannt gewesen sei. Der Revisionswerber erhob dagegen Beschwerde und brachte im Wesentlichen vor, er sei in StaatX unbeschränkt steuerpflichtig und habe dort den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen. Die Wohnung in G werde während seiner Österreichaufenthalte gelegentlich von ihm benützt, unter anderem aus abwicklungstechnischen Gründen auch für die Postsendungen aus Österreich und Deutschland. Aus den vom Finanzamt herangezogenen Tatsachen könne kein inländischer Wohnsitz bzw. gewöhnlicher Aufenthalt abgeleitet werden.

Angefochten wurden im Verfahren nur die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren, nicht die Sachbescheide.

Gegen die abweisende Entscheidung des Bundesfinanzgerichts – der Revisionswerber habe in Österreich einen Wohnsitz, weil er über die Wohnung in G die Verfügungsgewalt habe, diese jederzeit für sein Wohnbedürfnis habe nutzen können und dies auch getan habe – wurde Revision wegen Aktenwidrigkeiten und fehlerhafter Beweiswürdigung erhoben. Der Verwaltungsgerichtshof wies die Revision zurück, und judizierte zu den Begriffen „Wohnung“ und „Innehaben“ wie folgt:

„Eine Wohnung können Untermietzimmer sowie im Falle einer Dauermiete sogar Hotelzimmer

sein. Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzen zu können. Die Wohnung muss nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilden und es bedarf auch keiner ununterbrochenen tatsächlichen Nutzung dieser“ (VwGH 06.06.2024, Ra 2023/15/0053, Rn 13-1 5, mwN).

Dieser letzten Entscheidung folgend, konkretisierte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis Ra 2023/15/0043 vom 27.05.2025:

Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzen zu. Die „Umstände“ müssen objektiver Natur, d.h. durch das äußerlich wahrnehmbare Verhalten des Steuerpflichtigen erkennbar sein. Auf die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen kommt es nicht an. Es ist dabei nicht entscheidend, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird. Die Wohnung muss nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilden, und es bedarf auch keiner ununterbrochenen tatsächlichen Nutzung dieser Wohnung (VwGH 27.05.2025, Ra 2023/15/0043, Rn 19f, mwN).

In seinem jüngsten Erkenntnis zu § 26 Abs. 1 BAO vom 25.06.2025, Ra 2021/13/0143, hielt der Verwaltungsgerichtshof fest:

Unter dem „Innehaben“ einer Wohnung ist die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über diese Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können, zu verstehen. Es ist nicht entscheidend, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird. Wird eine Wohnung durch ihren Eigentümer vermietet und hat der Eigentümer nicht die Möglichkeit zur jederzeitigen Benutzung der Wohnung, dann liegt für ihn hinsichtlich dieser Wohnung kein Wohnsitz vor (VwGH 25.06.2025, Ra 2021/13/0143, Rn 35, mwN).

Zusammenfassend lassen sich aus den genannten Judikaten festhalten (vgl. auch *Bendlinger/Turpin* in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO: Stoll Kommentar - Digital First^{2.12} 2025, § 26 BAO Rz 9, 13, 16-18, 20 und 22):

- Ein Wohnsitz iSd § 26 BAO hat auch das Innehaben zur Voraussetzung, also nicht nur die rechtliche, sondern auch die tatsächliche Möglichkeit, jederzeit über eine Wohnung verfügen zu können, wobei die Umstände dafür sprechen müssen, dass der Inhaber die Wohnung jederzeit für seinen Wohnbedarf benützen kann, ohne dass es diesbezüglich der Zustimmung einer anderen Person bedarf.

- Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, somit die Räume für den eigenen Wohnbedarf jederzeit benützen zu können, wobei als Rechtsgründe für die Innehabung unterschiedliche Formen gelten können: Dazu zählen v.a. das Eigentum, sowie familienrechtliche Ansprüche.

- Wird jedoch eine Wohnung durch den Eigentümer vermietet und begibt er sich damit der Möglichkeit, diese Wohnung für eigene Wohnbedürfnisse jederzeit benutzen zu können, begründet die vermietete Wohnung für den Vermieter keinen Wohnsitz.

- Das Innehaben einer Wohnung muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen

lassen, dass der Abgabepflichtige sie beibehalten und benutzen wird. Nicht entscheidend ist, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird (keine bestimmte Mindestanzahl von jährlichen Nächtigungen als Voraussetzung dafür, um eine Wohnung als Wohnsitz iSd § 26 Abs 1 BAO zu qualifizieren), und ob die Wohnung vom Abgabepflichtigen auch tatsächlich (ununterbrochen) benutzt wird, sondern nur, ob Umstände dafürsprechen, dass sie ständig durch den Abgabepflichtigen benutzt werden kann.

Umgelegt auf den Beschwerdefall bedeutet dies:

Wie im Erkenntnis vom 12. August 2019, RV/2100223/2012, ausführlich begründet und so oben unter „Verfahrensgang“ wiedergegeben, war das Wohnhaus in den Streitjahren grundsätzlich dazu geeignet, sich nicht nur ganz kurzfristig dort aufzuhalten. Die zum Wohnen bestimmten Räume waren jedenfalls den Verhältnissen des Bf angemessen, sodass sie ihm ein entsprechendes Heim bieten konnten, welches von ihm jederzeit ohne wesentliche Änderung zum Wohnen benutzt werden konnte [s. BFG-Akt OZ 25, BFG-Erkenntnis, S. 139].

Der Bf. hat über sein Wohnhaus in PD sowohl rechtlich als auch tatsächlich jederzeit die Möglichkeit gehabt hat, "nach seinem Willen die Zeit der Eigennutzung zu bestimmen" [s. BFG-Akt OZ 25, BFG-Erkenntnis, S. 140, mwN], dh., über dieses Wohnhaus zu verfügen, insbesondere es für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können. Der Bf. hat das Wohnhaus in den Beschwerdejahren somit innegehabt.

Der Bf war auch in seiner Verfügungsgewalt zur Nutzung seines Wohnhauses weder durch die Vermietung noch durch die Verpachtung eingeschränkt [s. BFG-Akt OZ 25, BFG-Erkenntnis, S. 140].

Schließlich wurde das Wohnhaus in den Streitjahren vom Bf. auch tatsächlich benutzt, und bewohnte der Bf. das Wohnhaus in PD konkret im Jahre 2004 an 17, im Jahr 2005 an 32, im Jahr 2006 an 15 und im Jahr 2007 an 41 Tagen [vgl. BFG-Akt OZ 25, BFG-Erkenntnis, S. 166].

Das Bundesfinanzgericht sieht im fortgesetzten Verfahren keinen Grund von diesen Feststellungen abzugehen, zumal im aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 05.03.2020, Ra 2019/15/0145, vom Höchstgericht keine Aktenwidrigkeit oder fehlerhafte Beweiswürdigung festgestellt wurde.

Der materiell-rechtlichen Beurteilung des Erkenntnis Ra 2019/15/0145 und den nachfolgenden oben zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofs, insbes. des – aufgrund des vergleichbaren Sachverhalts – auf diesen Beschwerdefall ebenfalls heranzuziehenden Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs vom 06.06.2024, Ra 2023/15/0053, folgend, stellt das Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren nunmehr fest, dass der Bf. als Eigentümer des Objekts in den Beschwerdejahren die Verfügungsgewalt über das aufgrund seiner Ausstattung zum Wohnen geeignete und vom Bf. zu Wohnzwecken im Ausmaß der festgestellten Tage – 2004: 17, 2005: 32, 2006: 15 und 2007: 41 Tage – tatsächlich auch benützte Wohnhaus in PD innehatte.

Der Bf. hat daher in den Beschwerdejahren im Inland einen Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO gehabt. Damit unterliegen die in Österreich erzielten Einkünfte der unbeschränkten Steuerpflicht und nicht bloß der Abzugssteuer für beschränkt Steuerpflichtige.

Zur Frage, ob im Beschwerdefall die unbeschränkte Steuerpflicht durch Anwendung der Zweitwohnsitzverordnung vermieden werden kann, siehe sogleich unter „B. b) Zweitwohnsitzverordnung“.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabenschuld wird auf „B. c) Berechnung Einkommensteuer“ verwiesen.

B. b) Zweitwohnsitzverordnung

§ 1 Verordnung BGBl. II Nr. 528/2003 (Zweitwohnsitzverordnung) lautet:

(1) Bei Abgabepflichtigen, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet, begründet eine inländische Wohnung nur in jenen Jahren einen Wohnsitz im Sinne des § 1 des Einkommensteuergesetzes 1988, in denen diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an mehr als 70 Tagen benutzt wird.

(2) Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn ein Verzeichnis geführt wird, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich sind.

Durch die Zweitwohnsitzverordnung wird die Möglichkeit geboten, dass in den Fällen eines bloßen inländischen Zweitwohnsitzes der Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht im Bereich der Einkommensbesteuerung vermieden und damit für den Abgabepflichtigen ein Wahlrecht hinsichtlich der unbeschränkten Steuerpflicht eröffnet wird.

Voraussetzungen sind, dass

- für mindestens 5 Kalenderjahre hindurch ein Lebensmittelpunkt (Hauptwohnsitz) im Ausland besteht,
- der inländische Zweitwohnsitz nicht länger als an 70 Tagen im Kalenderjahr benutzt wird, und
- ein Verzeichnis geführt wird, in dem die Tage der Wohnungsbenutzung ersichtlich gemacht werden. Dieses Verzeichnis stellt eine materielle Voraussetzung dar, um die unbeschränkte Steuerpflicht zu vermeiden (*Bendlinger/Turpin* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO Bundesabgabenordnung – Stoll Kommentar, 2.12, 2025, § 26 BAO Rz 52). Wird dieses Verzeichnis nicht geführt, gilt die Vermutung, dass der inländische Zweitwohnsitz nach den von Rechtsprechung und Schrifttum zu § 26 BAO entwickelten Regeln unbeschränkte Steuerpflicht auslöst (vgl. *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer*, Internationales Steuerrecht I/1 I, Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht, Rz. 12a, Stand 1.5.2023). Dem Steuerpflichtigen kommt somit ein Wahlrecht in Bezug auf die Anwendung der Verordnung zu (vgl. *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 1, Tz 8.1).

Zur – im Beschwerdefall strittigen – Voraussetzung des Führens eines Verzeichnisses vertritt der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter folgende Rechtsmeinung: *„Die Zweitwohnsitzverordnung spricht nicht von einer laufenden Führung des Verzeichnisses, nicht von einer zeitnahen Darstellung der Tage der inländischen Wohnungsbenutzung und auch nicht von einem tageweisen Nachweis der Aufenthalte“* [BFG-Akt OZ 13, BFG-Akt OZ 13, StB Replik 01.02.2016, Rz 48], weiters *„Nach dem Wortlaut der VO und nach hL ist es nicht erforderlich, dass das Verzeichnis laufend geführt wird, es kann auch nachträglich angelegt werden. Formale Erfordernisse sieht die Verordnung nicht vor, auch Kalendereintragungen werden als ausreichend angesehen, ohne dass die Behörde besondere Anforderungen an die Glaubwürdigkeit der Aufzeichnungen stellen kann und offenbar auch nicht soll (idS Loukota, SWI 2004, 53 (58); EStG Kommentar, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 1 Rz 27/11)“* [BFG-Akt OZ 22, Stellungnahme StB vom 15.02.2019, Rz 6].

Das Bundesfinanzgericht vertritt demgegenüber aufgrund der grammatikalischen Interpretation des ersten Halbsatzes des § 1 Abs. 2 der Verordnung die Rechtsmeinung, dass das Verzeichnis laufend und zeitnah (also tagesaktuell) geführt werden muss. Denn nach diesem Halbsatz ist der Absatz 1 nur anzuwenden, *„wenn ein Verzeichnis geführt wird“*. Mit der Diktion *„geführt wird“* wird ausgedrückt, dass das Führen des Verzeichnisses einen permanenten Prozess darstellt und keinem nachträglichen Erstellen zugänglich ist (so auch Rief, in Fiala / Riedl, SWI Jahrestagung: Wohnsitz – Mindestnutzungsdauer und Zweitwohnsitzverordnung, SWI Heft 1/2022, Seite 31).

Im Übrigen stehen folgende Literaturmeinungen der Ansicht des Bf. entgegen:

Von einem Verzeichnis iSd § 1 Abs 2 VO kann ausgegangen werden, *„wenn es sich um eine geschlossene vollständige Auflistung der Tage der inl Wohnungsbenützung handelt, die von der offenkundigen Willensentscheidung getragen ist, ein solches Verzeichnis für Zwecke der Anwendung der VO zu erstellen“* (Marscher in Jakom/EStG¹⁸, 2025, § 1 Rz 42 mwN).

Das Verzeichnis iSd § 1 Abs 2 der Verordnung kann nicht nachträglich – nach dem Entstehen der Einkommensteuerschuld bei Ablauf des 31. Dezember – mit rückwirkender Kraft erstmals erstellt werden kann (Zorn, VwGH erneut zum Wohnsitz nach der BAO, RdW Heft 9 2021/526, S. 659, ebenso Schmidjell-Dommes, in Fiala / Riedl, SWI Jahrestagung: Wohnsitz – Mindestnutzungsdauer und Zweitwohnsitzverordnung, SWI Heft 1/2022, Seite 31).

Von einer rückwirkenden Führung ist aus praktischer Perspektive jedenfalls abzuraten, da sich die Anwendung von § 1 Abs 1 Zweitwohnsitzverordnung immer auf ein spezielles Jahr bezieht und § 1 Abs 1 Zweitwohnsitzverordnung gem § 1 Abs 2 Zweitwohnsitzverordnung nur dann angewendet werden kann, wenn auch (in diesem Jahr) ein Verzeichnis geführt wird“ (Holzinger, Praxishinweise zu persönliche Steuerpflicht, Lexis Briefings Steuerrecht Juli 2025).

Diese Rechtsansichten entsprechen jener des Bundesfinanzgerichts.

Auch erschließt sich dem Bundesfinanzgericht nicht, auf welcher Grundlage sich die Interpretation *„idS Loukota“* der steuerlichen Vertretung in der Stellungnahme vom 15.02.2019 gründet. Im zitierten Aufsatz von Loukota in SWI Heft 2/2004 wird die Möglichkeit eines

nachträglichen Erstellens nicht genannt – diese Ansicht findet sich nur in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 1 Rz 27/11 („... Nach dem Wortlaut der VO ist es nicht erforderlich, dass das Verzeichnis laufend geführt wird, es kann auch nachträglich angelegt werden...“), wobei sich das Bundesfinanzgericht aufgrund der oben angeführten grammatikalischen Interpretation der Wortfolge des § 1 Abs. 2 der Verordnung dieser Rechtsansicht nicht anschließt –, und bezüglich der Kalendereintragungen als Dokumentationsform wird in der FN 12 deutlich, dass bei Heranziehung eines Kalenders als Verzeichnis iSd § 1 Abs. 2 Verordnung, dieser gesondert für die inländische Wohnungsbenutzung, also nur für diesen Zweck, geführt werden muss („Es kann dies durchaus ein gesondert geführter Kalender sein, in dem die Tage der Wohnungsbenutzung eingetragen werden.“, SWI Heft 2/2004). Loukota konkretisiert diesbezüglich im EAS 3149 vom 21.04.2010: „Bloße zufällig geführte Kalendereinträge werden die Qualifikation eines ‚Verzeichnisses‘ wohl nicht erfüllen.“

Für den Beschwerdefall ist daher zur Frage der Zweitwohnsitzverordnung auszuführen:

Der Bf. gab durch seine steuerliche Vertretung in der Stellungnahme vom 05.09.2014 in der Rz 25 [BFG-Akt OZ 8, Stellungnahme StB. 05.09.2014] an: „Unser Klient hat im Verfahren Listen von Auslandsaufenthalten für die Jahre 2004 bis 2007 vorgelegt (FA-Akt, AS 443-455), die jedoch nicht sämtliche Kalendertage beinhalteten. Dadurch waren auch private Auslandsaufenthalte und Studiozeiten nicht enthalten. Unter Berücksichtigung dieser Zeiten und bei kalendermäßiger Überarbeitung war nach vorliegenden Aufzeichnungen (Anlage ./3 bis ./5) unser Klient wie folgt anwesend im

Jahr	in Österreich	im Ausland	davon in StaatX
2004	103	263	185
2005	101	264	87
2006	106	259	137
2007	102	263	105

Die Österreich-Aufenthaltstage umfassen auch die Konzerttourneetage, an denen ein Aufenthalt in PD per se ausgeschlossen ist. Während seiner Inlandsaufenthalte war er, soweit er nicht auf Konzerttournee war und in (vom jeweiligen Veranstalter) bezahlten Hotelzimmern nächtigte, zu Besuch bei Arbeitskollegen, Freunden, Freundinnen oder bei seiner Tochter in Ort3 an der Raab.“

In der Rz 34 wird zudem im letzten Satz des ersten Absatzes festgehalten: „Die Behörde hätte aber darüber hinaus die Zweitwohnsitzverordnung (BGBl II 528/2003) zu beachten gehabt.“

Aus dieser Stellungnahme wird für das Bundesfinanzgericht aus folgenden Gründen deutlich, dass der Bf. kein Verzeichnis iSd § 1 Abs. 2 Zweitwohnsitzverordnung geführt hat:

- Vorgelegt wurden Aufzeichnungen über Auslandsaufenthalte und Österreichtage [BFG-Akt OZ 8, StB Replik 05.09.2014 und BFG-Akt OZ 13, StB Replik 01.02.2016, Anlagen 18 – 21 und Anlage 22], sowie vier Stehkalender der Jahre 2004 bis 2007 [BFG-Akt Stehkalender 2004 bis

2007 im Original]; in letzteren sind Vermerke über Aufenthalte von „N.“ [Anm.: Damit gemeint der Bf.] ersichtlich.

In der Rz 47 der Replik der steuerlichen Vertretung vom 01.02.2016 wird zu den Aufzeichnungen ausgeführt: *„Diese Tabellen [Anm. BFG: Gemeint: Tabellen über Auslandsaufenthalte und Österreichtage] stimmen mit der Rz 25 in unserem Schriftsatz vom 05.09.2014 im Detail zusammen. Im Detail dazu Rz 58ff. Das Vorbringen über die Auslandsaufenthalte des Bf im Rahmen der Betriebsprüfung wird zur Gänze zurückgezogen (diese beigelegt als Anlage./22, AS 443 - 455)“* [vgl. BFG-Akt OZ 13, StB Replik 01.02.2016, Rz 47]

Bei den Aufzeichnungen über Auslandsaufenthalte und Österreichtage in den Anlagen 18 bis 21, bzw. der mit Schriftsatz 05.09.2014 [BFG-Akt OZ 8, Stellungnahme StB. 05.09.2014] in Rz 25 ausgewiesene Tabelle, handelt es sich somit um erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens erstellte Tabellen [vgl. BFG-Akt OZ 13, StB Replik 01.02.2016, Rz 46] und nicht um ein laufend und zeitnah (tagesaktuell) geführtes Verzeichnis iSd Zweitwohnsitzverordnung.

Auch die in der Rz 47 angesprochenen und dort zurückgezogenen Vorbringen – es handelt sich, wie aus der Anlage 22 ersichtlich [BFG-Akt OZ 13, StB Replik 01.02.2016, Anlage 22], um Auflistungen der *„Auslandsaufenthalte“* des Bf. (betitelt mit *„N. Auslandsaufenthalte“* bzw. *„N. Ausland“*) –, welche im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt wurden, stellen kein laufend und zeitnah (tagesaktuell) geführtes Verzeichnis der *„inländischen Wohnungsbenutzung“*, sondern eben Darstellungen der Auslandsaufenthalte dar. Zudem wurden diese in der Betriebsprüfung vorgelegten Auflistungen der Auslandsaufenthalte im Zuge des weiteren Beschwerdeverfahrens überarbeitet [s. BFG-Akt OZ 8, Rz 25, StB Stellungnahme vom 05.09.2014: *„Unser Klient hat im Verfahren Listen von Auslandsaufenthalten für die Jahre 2004 bis 2007 vorgelegt ..., die jedoch nicht sämtliche Kalendertage beinhalteten. Dadurch waren auch private Auslandsaufenthalte und Studiozeiten nicht enthalten ...“*], womit für das Bundesfinanzgericht erkennbar ist, dass diese Auflistungen nicht vollständig geführt wurden. Zu den Stehkalendern und den Aufenthaltslisten gab die steuerliche Vertretung des Bf. in der Stellungnahme vom 15.02.2019 in den Rz 29 und 32 an: *„... Die Kalendereintragungen waren Basis für das Aufenthaltsverzeichnis, das als materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Zweitwohnsitz-VO gilt...“*, und *„Die Aufenthaltslisten und Kalender wurden von Frau Name-GF, der Geschäftsführerin der Firma1 GmbH, der Produktionsfirma der Gruppe ZZ, geführt“* [BFG-Akt OZ 22, Stellungnahme StB vom 15.02.2019]. Aus diesen Ausführungen ist ersichtlich, dass sowohl die Kalendereintragungen wie auch die Aufenthaltslisten nicht vom Bf. geführt wurden.

- Eine vom Bf. selbst geführte Liste bzw. ein Verzeichnis der *inländischen Wohnungsbenutzung* hat – wie sich aus dem Vorverfahren zu RV/2100223/2012 ergibt – vor dem Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht existiert.

- Aus Rz 34 der Stellungnahme vom 05.09.2014 [BFG-Akt OZ 8, Stellungnahme StB. 05.09.2014] wird deutlich, dass der Bf. bis zum Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht von einer verpflichteten amtswegigen Prüfung der Anwendbarkeit der Zweitwohnsitzverordnung

ausgegangen ist („...Die Behörde hätte aber darüber hinaus die Zweitwohnsitzverordnung ... zu beachten gehabt ...“). E contrario konnte der Bf. bis zum Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht die Zweitwohnsitzverordnung nicht angewendet und damit auch kein „Verzeichnis“ geführt haben. Hingewiesen wird, dass im Zuge des weiteren Beschwerdeverfahrens die beschwerdeführende Partei von der Ansicht der Amtswegigkeit wieder abgegangen ist [vgl. BFG-Akt OZ 13, StB Replik 01.02.2016, Rz 37, Absatz 1: „... Dem Steuerpflichtigen wird bei einer Nutzungsdauer der inländischen Wohnstätte bis zu 70 Tagen mit der VO ein Wahlrecht hinsichtlich der unbeschränkten Steuerpflicht eröffnet“].

Schließlich wird auch aus der Rz 41 der Replik der steuerlichen Vertretung vom 10.04.2017 [BFG-Akt OZ 17, Replik StB 10.04.2017, Rz 41] ersichtlich, dass sich der Bf. tatsächlich erst im Beschwerdeverfahren für die Anwendung der Zweitwohnsitzverordnung entschieden hat: „Wenn dieses Vorbringen wirklich im Sinne der VO stimmt [Anm. BFG: gemeint damit die Beurteilung der belangten Behörde, dass der Abgabepflichtige nicht die Behörde entscheidet, ob die Wirkung der beschränkten Steuerpflicht aufgrund der Zweitwohnsitzverordnung eintritt], dann entscheidet sich eben der Bf. für die Wirkung der Zweitwohnsitz-VO“.

Zudem sieht das Bundesfinanzgericht im Beschwerdefall die Voraussetzung des ersten Halbsatzes des § 1 Abs. 2 der Verordnung auch deshalb nicht gegeben, da aus der Wortfolge „wenn ein Verzeichnis geführt wird“ ersichtlich ist, dass das Wort „ein“ als Zahlwort verwendet wird. Folglich ist nur eine geschlossene vollständige Auflistung der Tage der *inländischen Wohnungsbenutzung* laufend (tagesaktuell) zu führen, und erfüllen weder Aufzeichnungen über *Auslandsaufenthalte* und Einträge in Kalendern, welche nicht vom Abgabepflichtigen geführt wurden, noch „völlig überarbeitete und vollständige Tabellen“ [BFG-Akt OZ 13, Replik StB, Rz 46], die im Nachhinein im Zuge des Beschwerdeverfahrens erstellt wurden, diese Voraussetzung.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich daher zusammenfassend, dass

- der Bf. das Verzeichnis gem. § 1 Abs 2 Zweitwohnsitzverordnung nicht geführt hat, und
- sich erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens und damit rückwirkend für die Anwendung der Zweitwohnsitzverordnung entscheiden hat.

Entsprechend löst nach der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu § 26 BAO der inländische Zweitwohnsitz in PD die unbeschränkte Steuerpflicht aus.

Hinsichtlich der in der Literatur immer wieder aufgeworfenen Kritik an der Gesetzmäßigkeit der Verordnung, weil der Mittelpunkt der Lebensinteressen und tatsächliche Wohnungsnutzung mit der unbeschränkten Steuerpflicht nichts zu tun hätten (zB Doralt, Zweitwohnsitzverordnung: Steuerflucht trotz Wohnsitz im Inland, RdW Heft 1 2004/S. 51f, siehe auch Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³, 2025, § 1, Rz 27/3), schließt sich das Bundesfinanzgericht der Ansicht von Kerschner/Mitterlehner und Neumeister (letzterer der

Kritik Doralts zu den Bestimmungen des §§ 1 und 2 nicht folgend) an:

Zum einen setzt ein Wohnsitz iSd § 26 Abs 1 BAO durchaus irgendeine tatsächliche Benutzung der Wohnung voraus, und erscheint es dem Grunde nach gesetzeskonform, wenn im Verordnungsweg eine Anzahl von Toleranztagen definiert wird (vgl. *Kerschner/Mitterlehner* in *Kofler/Mitterlehner/Mitterlehner*, Festschrift Stefan Bendlinger - Das internationale Steuerrecht in der Praxis, 2024, Seite/Rz 53), zum anderen ist festzuhalten, dass der Verordnung in Analogie zum Prinzip der verfassungskonformen bzw richtlinienkonformen Interpretation im Zweifel ein solcher Inhalt beizulegen ist, der nicht zu ihrer Gesetzeswidrigkeit führt. Mit dem Abstellen im Verordnungstext auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen wird nur der persönliche Anwendungsbereich der Verordnung auf Personen, die ihren Lebensmittelpunkt seit mindestens 5 Jahren im Ausland haben, eingeschränkt. Mit der vom BMF vorgenommenen Abgrenzung ist hingegen nicht gesagt, dass eine Beurteilung (nur) auf Basis von § 1 Abs 2 EStG iVm § 26 BAO zu von der Zweitwohnsitzverordnung abweichenden Beurteilungen führt (vgl. *Neumeister*, Zweitwohnsitzverordnung gesetzeswidrig?, RdW Heft 6 2004/S. 372).

Entsprechend sieht das Bundesfinanzgericht keine Gesetzeswidrigkeit vorliegend.

B. c) Berechnung Einkommensteuer

Wie oben unter „Verfahrensgang“ ersichtlich, sind im Zuge der umfassenden Korrespondenzen dem Bundesfinanzgericht im Erstverfahren auch zur Frage der Beurteilung der Konzert- und Lizenzeinnahmen die rechtlichen Würdigungen der Verfahrensparteien vorgelegt worden.

Im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 30.08.2016 wurde zum einen rechtliche Ausführungen zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen [BFG-Akt OZ 15, Replik StB vom 30.08.2016, S. 3-13], zum anderen eine „Berechnung Einkommensteuer bei unbeschränkter Steuerpflicht“ und Probeberechnungen der Einkommensteuerbescheide für den Fall des Vorliegens der unbeschränkten Steuerpflicht vorgelegt [BFG-Akt OZ 15, Replik StB vom 30.08.2016, S. 75-80].

Die belangte Behörde hat mit Schreiben vom 13.12.2016 sowohl der rechtlichen Würdigung der steuerlichen Vertretung des Bf. als auch der Berechnung zugestimmt [BFG-Akt OZ 16, Eingabe des FAÖ vom 13.12.2016].

Das Bundesfinanzgericht sieht keinen Grund von dieser rechtlichen Beurteilung und der vorgelegten Berechnungen, wie sie unter „Verfahrensgang“ dargestellt wurden, abzugehen.

Aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht des Bf. ergibt sich daher folgende Neufestsetzung der Einkünfte und der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 (zur Detailberechnung siehe die beiliegenden Berechnungsblätter):

	2004		
Ek 2004 Erstbescheid (E7)	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	20.233,40	
Einkommensteuer			4.387,25
Ek 2004 nach Außenprüfung (E1)	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	4.500,00	
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	116.916,16	
Einkommensteuer			52.188,38
Ek 2004 BFG-Erkenntnis (E1)	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	75.467,78	
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	20.233,40	
Einkommensteuer			39.663,18
	2005		
Ek 2005 Erstbescheid (E7)	Einkünfte aus Land-und Forstwirtschaft	450,45	
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	12.463,72	
Einkommensteuer			3.903,94
Ek 2005 nach Außenprüfung (E1)	Einkünfte aus Land-und Forstwirtschaft	450,45	
	Einkünfte us Gewerbebetrieb	46.000,00	
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	105.869,96	
Einkommensteuer			67.745,21
Ek 2005 BFG-Erkenntnis (E1)	Einkünftea aus Land-und Forstwirtschaft	450,46	
	Einkünftea us Gewerbebetrieb	98.576,48	
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	12.463,72	
Einkommensteuer			48.197,41
	2006		
Ek 2006 Erstbescheid (E7)	Einkünfte aus Land-und Forstwirtschaft	468,00	
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	13.146,11	
Einkommensteuer			3.804,24
Ek 2006 nach Außenprüfung (E1)	Einkünfte aus Land-und Forstwirtschaft	468,00	
	Einkünfte us Gewerbebetrieb	95.937,50	
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	158.060,59	
Einkommensteuer			118.338,05
Ek 2006 BFG-Erkenntnis (E1)	Einkünftea aus Land-und Forstwirtschaft	468,00	
	Einkünftea us Gewerbebetrieb	148.225,60	
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	13.146,11	
Einkommensteuer			73.859,87
	2007		
Ek 2007 nach Außenprüfung (E1)	Einkünfte aus Land-und Forstwirtschaft	468,00	
	Einkünfte us Gewerbebetrieb	91.968,75	
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	189.381,17	
Einkommensteuer			132.443,96
Ek 2007 BFG-Erkenntnis (E1)	Einkünftea aus Land-und Forstwirtschaft	468,00	
	Einkünftea us Gewerbebetrieb	160.955,26	
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	26.294,96	
Einkommensteuer			86.942,28

3.2. Zu Spruchpunkt III. (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.

Zur Frage des Wohnsitzes und der unbeschränkten Steuerpflicht liegt im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs – insbesondere der Erkenntnisse VwGH 05.03.2020, Ra 2019/15/0145 und VwGH 06.06.2024, Ra 2023/15/0053 – die Voraussetzung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor.

Bezüglich der Zweitwohnsitzverordnung ergibt sich die Rechtsfolge aus der Bestimmung des § 1 der Verordnung, weshalb auch diesbezüglich keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Im Übrigen handelt es sich bei der Frage ob ein Verzeichnis gem. § 1 Abs. 2 Zweitwohnsitzverordnung geführt wurde um eine auf der Sachverhaltsebene zu klärenden Tatsachenfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten war. Es war daher auszusprechen, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Graz, am 31. März 2026