

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, J, vertreten durch KRW Zwach & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH, Klosterwiesgasse 62, 8010 Graz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 23. Juli 2014, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuerbemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

### **Entscheidungsgründe:**

Die Beschwerdeführerin (Bf), deren Lebensmittelpunkt und Hauptwohnsitz seit nahezu 70 Jahren in Deutschland liegt, hat in der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung E7 für das Jahr 2013 [Einkommensteuererklärung (bei beschränkter Steuerpflicht)] neben den aus einem Fruchtgenussrecht resultierenden Einkünften aus der Vermietung der Liegenschaft J, in Höhe von € 8.549,76 unter der KZ 456 Sonderausgaben für Wohnraumschaffung/-sanierung in Höhe von € 2.920 geltend gemacht.

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid den Sonderausgabenabzug unter Hinweis auf die Bestimmung des § 102 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 verwehrt.

Die dagegen eingebrachte Beschwerde hat die Bf folgendermaßen begründet:

Bei den geltend gemachten Sonderausgaben handle es sich nicht um Ausgaben im Zusammenhang mit den Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung, sondern um die im Jahr 2012 begonnene und im Jahr 2013 abgeschlossene umfassende Sanierung

(= Austausch der Außenfenster und Außentüren) jener Teile der Liegenschaft, die nicht vermietet seien. Gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 seien Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie sich auf das Inland beziehen würden.

Überdies werde mit nachstehender Begründung der Antrag gestellt, die Einkommensteuer des Streitjahres mit 0,00 Euro festzusetzen:

Im Zusammenhang mit der Detailrecherche zu den Sonderausgaben sei der Sachverhalt zutage gekommen, dass die Bf in den letzten Jahren irrtümlich Einkommensteuererklärungen als beschränkt steuerpflichtig gemäß § 98 EStG 1988 abgegeben habe, obwohl eine unbeschränkte Steuerpflicht vorgelegen sei. Sie habe zwar seit fast 70 Jahren in Deutschland ihren Hauptwohnsitz und Lebensmittelpunkt. Allerdings habe sie ihren inländischen Nebenwohnsitz an der Adresse J nie aufgegeben. Neu hervorgekommen sei nun die Tatsache, dass die Bf nachweislich in all diesen Jahren diesen Nebenwohnsitz an mehr als 70 Tagen im Jahr genutzt habe, worüber es allerdings keine Aufzeichnungen gebe. Aufgrund der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, begründe diese Tatsache eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich.

Sie stelle daher den Antrag, die beigeschlossene, berichtigte Einkommensteuererklärung E1 zu veranlagern und somit die Einkommensteuer mit € 0,00 festzusetzen.

Das Finanzamt hat die teilweise stattgebende (Berücksichtigung der beantragten Sonderausgaben) Beschwerdeentscheidung wie folgt begründet:

"Wie bereits in der Beschwerdebegründung angeführt wird, gibt es keine schriftlichen Aufzeichnungen darüber, dass die inländ. Wohnung an mehr als 70 Tagen im Jahr benutzt wird. Gemäß § 1 Abs. 2 der Zweitwohnsitzverordnung (BGBl. II Nr. 528/2003), wonach Abs. 1 nur anzuwenden ist, wenn ein Verzeichnis geführt wird, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich sind, war das Beschwerdebegehren hinsichtlich der beantragten unbeschränkten Steuerpflicht zu versagen.

Dem Beschwerdebegehren hinsichtlich der beantragten Sonderausgaben wird stattgegeben."

Dagegen hat die bevollmächtigte Vertreterin der Bf mit nachstehender Begründung den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gestellt:

In der Beschwerde vom 11. August 2014 sei die unbeschränkte Steuerpflicht für die Bf in Österreich beantragt worden, da sie in der J, einen Zweitwohnsitz habe. Da es über die Nutzung dieses Nebenwohnsitzes keine Aufzeichnungen gibt, begründet diese Tatsache eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Werde ein Verzeichnis geführt, aus dem hervorgehe, dass die Wohnung im Inland weniger als 70 Tage pro Jahr genutzt werde, so führe dies zur beschränkten Steuerpflicht. Werde kein Verzeichnis geführt

bzw. werde die Wohnung mehr als 70 Tage pro Jahr nachweislich benutzt, so führe dies zur unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich (Verordnung über Zweitwohnsitze, BGBl. II 2003/528, anzuwenden ab 1. Jänner 2004).

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

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

Nach § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend inländische Zweitwohnsitze, BGBl. II Nr. 528/2003, begründet bei Abgabepflichtigen, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet, 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.

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

Die Zweitwohnsitz-Verordnung bewirkt, dass Personen mit Zweitwohnsitz im Inland und Mittelpunkt der Lebensinteressen im Ausland bei bloß untergeordneter Benutzung des inländischen Zweitwohnsitzes unter bestimmten Voraussetzungen vom Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen sind.

Rechtspolitisch war für die Erlassung der Verordnung die Überlegung maßgebend, dass es nicht im österreichischen Interesse liegen könne, im Ausland lebende Personen durch eine überspitzte Handhabung des Wohnsitzkonzeptes davon abzuhalten, Österreich als Feriendomizil zu wählen und durch ihre inländischen Investitions- und Konsumausgaben wirtschaftsbelebend aufzutreten, wobei über diese Umwegrentabilität auch ein zusätzliches Steueraufkommen erwartet wird.

Wesentlich ist, dass die Wirkungen der Verordnung nur dann eintreten, wenn das im § 1 Abs. 2 der Verordnung vorgesehene (formlose) Verzeichnis über die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung geführt wird (dem Steuerpflichtigen somit ein Wahlrecht in Bezug auf die Anwendung der Verordnung zukommt) [vgl. Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A, § 1, Tz 8.1].

Die Führung des Verzeichnisses ist materielle Voraussetzung dafür, dass die unbeschränkte Steuerpflicht nicht eintritt. Daraus ergibt sich für den Abgabepflichtigen ein Wahlrecht, ob er die Verordnung für sich in Anspruch nehmen möchte [vgl. Doralt/

Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 1, Tz 27/11 (1.1.2005)].

Das Führen des Verzeichnisses gemäß § 2 der Verordnung ist Voraussetzung dafür, dass ein Zweitwohnsitz nicht zur unbeschränkten Steuerpflicht führt. Durch den Verzicht auf die Nachweisführung kann "quasi" zur unbeschränkten Steuerpflicht optiert werden (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2015; § 1 Rz 42).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage war der Beschwerde im Streitpunkt aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Da die Anwendung des § 1 Abs. 1 der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, zwingend die Führung eines Verzeichnisses, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich sind, voraussetzt (vgl. § 1 Abs. 2 der Verordnung: "Absatz 1 ist *nur* anzuwenden, *wenn ein Verzeichnis geführt wird*, ..."), treten im vorliegenden Fall, in dem unbestritten kein Verzeichnis geführt worden ist, die Wirkungen der Verordnung nicht ein. Dies hat zur Folge, dass die Bf auf Grund der ihr in der vermieteten Liegenschaft zur Verfügung stehenden Wohnung einen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO hat und damit nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

Die vom Finanzamt im Vorlagebericht vom 16. September 2014 vertretene Rechtsansicht, wonach mangels Führung eines Verzeichnisses und des dadurch fehlenden Nachweises der Nutzungsdauer des Zweitwohnsitzes nicht von einer unbeschränkten Steuerpflicht ausgegangen werden könne, lässt sich mit der vorhin zitierten unmissverständlichen Normierung in der Zweitwohnsitzverordnung, wonach die mangelnde Führung des Verzeichnisses für sich allein die Nichtanwendbarkeit der Verordnung bewirkt, nicht in Einklang bringen.

Überdies steht diese Rechtsansicht im Widerspruch zur oben zitierten herrschenden Meinung in der Literatur. In diesem Zusammenhang ist auch auf Pülzl, Steuerfalle Zweitwohnsitzverordnung? in RdW 2005, 725, zu verweisen. In diesem Artikel kommt der Autor an Hand eines typischen Falles - Ein deutscher Staatsbürger mit dem Mittelpunkt der Lebensinteressen in München ist dort beruflich tätig. Sein in Österreich gelegenes Ferienhaus nutzt er räumlich zur Hälfte selbst (Anwesenheitszeiten pro Jahr: ca 50 Tage, verteilt auf das ganze Jahr), während die andere Hälfte des Hauses dauervermietet ist. Der dabei erzielte Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten des Jahres 2005 beläuft sich auf 7.500 Euro - zum Ergebnis, dass die in § 1 Abs. 2 der Verordnung verankerte Verzeichnisführung ein großzügiges "Gestaltungs"instrument zur Vermeidung der Steuermehrbelastung, die sich durch die beschränkte Steuerpflicht ergibt, bietet. Dazu wird der Steuerpflichtige lt. Verzeichnis eben nicht 50, sondern mehr als 70 Tage in seinem Feriendomizil verbringen oder - noch einfacher und ohne jeglichen Gestaltungsaufwand - von vornherein kein Verzeichnis führen. Beide Varianten (Wohnsitzbegründung aufgrund

der Verordnung bzw. Nichtanwendung der Verordnung aufgrund von Formmängeln) führen im vorliegenden Fall zur unbeschränkten Steuerpflicht iSv § 1 Abs. 2 EStG 1988.

In diesem Sinne wohl auch Loukota, Secondary residence without unlimited tax liability, in SWI Nr. 2/2004, 053, indem er unter Punkt VI. 3. zur Verzeichnisführung Folgendes ausführt:

"Eine materielle Voraussetzung für die Einstufung von Zweitwohnsitzern als bloß beschränkt Steuerpflichtige ist die Führung eines Verzeichnisses, aus dem die Anzahl der Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich ist.

Zweitwohnsitzer, die die Verzeichnisführung unterlassen, können sich nicht auf die Wirkungen der Verordnung berufen und müssen daher gegen sich gelten lassen, dass ihre österreichische Wohnung nach den Grundsätzen des § 26 BAO einen zur unbeschränkten Steuerpflicht führenden Wohnsitz darstellt. Damit dient aber das Erfordernis einer Verzeichnisführung nicht nur dem Umgehungsschutz. Denn es bietet einem Zweitwohnsitzer die Möglichkeit, durch Unterlassung der Verzeichnisführung in der unbeschränkten Steuerpflicht zu verbleiben. Es wird dies dort eine Rolle spielen, wo ein Wechsel in die beschränkte Steuerpflicht einen steuerlichen Nachteil mit sich bringt."

Bezüglich der Anerkennung der beantragten Sonderausgaben in Höhe von € 2.920 ergibt sich gegenüber der Beschwerdeentscheidung vom 27. August 2014 keine Änderung.

### **Zur Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr ergibt sich mangels unbestrittener Führung eines Verzeichnisses die unbeschränkte Steuerpflicht zwingend aus § 1 Abs. 2 der Verordnung, BGBl. II Nr. 528/2003; somit ist die Revision nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

