

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch STB\*\*\*1\*\*\*-Wirtschaftstreuhand-Steuerberatungsgesellschaft, Ort\*\*\*1\*\*\*, über die Beschwerde vom 22. April 2015 gegen die Bescheide des \*\*\*FA\*\*\* vom 18. März 2015 betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2013 Steuernummer \*\*\*Bf1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) Folge gegeben.

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

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdefall, ob unbeschränkte oder beschränkte Einkommensteuerpflicht vorliegt.

Der Bf., geb. am 000\*\*\*1, lebt in der Schweiz Ort\*\*\*1\*\*\*. Dies ist sein Hauptwohnsitz.

In Oberösterreich, Ort 2\*\*\*1\*\*\*, hatte der Bf. die Möglichkeit, ein Ferienwohnhaus, gemeinsam mit anderen Familienangehörigen (sieben Personen) zu nutzen.

Der Bf. wurde unter der Annahme einer beschränkten Steuerpflicht veranlagt (**Einkommensteuerbescheide v. 18.03.2015**). Grundlage dafür war die durchgeführte **Nachschau** gem. [§ 144 BAO](#) v.17.03.2015.

**Nachschau gemäß § 144 BAO:**

Am **19.02.2015** fand im Ferienwohnhaus eine Gebäudebesichtigung statt. An der angeführten neben Wohnsitzadresse in Oberösterreich, Ort 2\*\*\*1\*\*\* befanden sich im Kellergeschoss drei Betten (ein Einbettzimmer und 1 Doppelzimmer mit zwei Betten, im Erdgeschoss keine Betten und im Obergeschoss neun Betten. Die Nutzungsmöglichkeit – so die Feststellungen der BP – war von einfachen Natur („Matratzenlager“). Diese Nutzung hatte keinen Rechtstitel (kein schriftlicher und auch kein mündlicher Mietvertrag, auch kein schriftlicher Nutzungsvertrag). Im Zuge der durchgeführten Nachschau gem. § 144 BAO wurden folgende Feststellungen getroffen (Niederschrift vom 16.03.2015):

**Ad b)** \*\*\*Bf1\*\*\*, geb. 000\*\*\*1, St.Nr. 000\*\*\*1\*\*\*, Familienstand: ledig, keine Kinder;

Beruf bzw. Haupttätigkeit: Tontechniker (nebenbei: **Studium** Umweltwissenschaften)

Zum behaupteten Wohnsitz von A\*\*\*1\*\*\*, Bf) u. B\*\*\*1\*\*\* in Ort2\*\*\*1\*\*\* ist folgendes zu bemerken:

Ihre Mutter, Frau C\*\*\*1\*\*\*, welche ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen und Hauptwohnsitz ebenfalls in der Schweiz hat, ist in Ort2\*\*\*1\*\*\* zu einem Drittel ideelle Mitbesitzerin der Liegenschaft Ort2\*\*\*1\*\*\* (Wohnhaus direkt am Ort2\*\*\*1\*\*\*).

Die restlichen zwei Drittel (jeweils 1/3) stehen im Mitbesitz eines Bruders (D\*\*\*1\*\*\*, geb. Jahr\*\*\*1\*\*\*) und einer Schwester (E\*\*\*1\*\*\*, geb. Jahr\*\*\*1\*\*\*) von C\*\*\*1\*\*\*. Die Eigentümer des Wohnhauses haben dieses Anfang des Jahres 1993 von deren Vater A im Schenkungswege erhalten, der Bf. und B\*\*\*1\*\*\* sind in Ort2\*\*\*1\*\*\*, seit Jahren mit Nebenwohnsitz gemeldet. Weiters ist dort auch noch deren in Ort4\*\*\*1\*\*\* lebender Bruder F\*\*\*1\*\*\* mit Nebenwohnsitz gemeldet. Der Mitbesitzer der Liegenschaft Ort 2\*\*\*1\*\*\*, D\*\*\*1\*\*\*, hat seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Ort3\*\*\*1\*\*\* (Meldung in Ort2\*\*\*1\*\*\* mit Nebenwohnsitz). Die Mitbesitzerin der Liegenschaft Ort 2\*\*\*1\*\*\* E\*\*\*1\*\*\*, hat ihren Hauptwohnsitz in Ort4\*\*\*1\*\*\* (Meldung in Ort2\*\*\*1\*\*\* mit Nebenwohnsitz).

**Räumliche Gestaltung** des Wohnhauses laut Besichtigung vom 19.2.2015:

Das Gebäude weicht der Bauausführung nach sowohl in der Größe (südseitiger Anbau) als auch in der räumlichen Aufteilung vom dem Finanzamt vorliegenden Bauplan ab.

Das Objekt kann im landläufigen Sinn als Ferienhaus bezeichnet werden und liegt direkt am Ort2\*\*\*1\*\*\*. Räumlich ist es wie folgt ausgestattet:

Untergeschoss:

- Wohnzimmer mit integriertem Wintergarten

- Küche

Sanitärräumlichkeiten (Bad/WC)

- Sauna
- Heiz- bzw. Waschraum Schlafzimmer mit Doppelbett schmales Zimmer mit Schlafcouch für eine Person.

Erdgeschoss:

- Wohnzimmer und Küche
- Bad/WC
- Atelierraum
- kleiner, verglast, zum Obergeschoss hin offener Raum mit Treppe zur Schlafgelegenheit im OG.

Obergeschoss:

- Doppelzimmer mit Kochnische und integrierter, abdeckbarer Badewanne
- kleines Zimmer mit Doppelmatratze
- vom Atelier im EG über Treppenleiter erreichbares schmales Zimmer mit Einzel- u. Doppelbett
- vom Erdgeschoss über schmale Treppe erreichbare Galerie mit Schlafmöglichkeit (Doppelmatratze).

Somit verfügt das gegenständliche Gebäude über insgesamt 12 Schlafmöglichkeiten (drei im Untergeschoss und neun im Obergeschoss).

Anlässlich der Gebäudebesichtigung vom 19.2.2015 wurden von den Wohnräumen Fotos gemacht.

Bei der Besichtigung wurde festgestellt, dass das gegenständliche Gebäude nicht laufend bewohnt ist, sondern als Ferienhaus genutzt wird. Persönliche Gegenstände bzw. Bekleidung der Eigentümer, sowie der anderen gemeldeten Personen wurden nicht gesichtet.

Befragt zur Anzahl der Betten im Objekt Ort 2\*\*\*1\*\*\*, zu allfälligen Nutzungsvereinbarungen des Hauses (dieses steht wie bereits ausgeführt, im ideellen Dritteigentum der Mutter, des Onkels und der Tante von A, B u. C), zur Anzahl u. Dauer der Aufenthalte in Ort2\*\*\*1\*\*\* und

zum Wasser- u. Stromverbrauch gab der bevollmächtigte Steuerberater mit E-Mail vom 28.10.2014 Folgendes an:

#### 1.) **Anzahl der Betten**

Das Haus verfügt über mehrere Schlafmöglichkeiten, sodass auch bei gleichzeitiger Nutzung des Gebäudes von mehreren Personen Übernachtungen möglich sind. Ein neuerer Plan des Gebäudes, als der, der dem Finanzamt bereits vorliegt, konnte leider nicht beschafft werden.

#### 2.) **Nutzungsvereinbarungen**

Hinsichtlich der Nutzung des Hauses gibt es keine schriftlichen Vereinbarungen. Es wurde jedoch mündlich vereinbart, dass allen beteiligten Personen „Schlüsselgewalt“ zukommt. Das Haus kann jederzeit und ohne Absprache voll genutzt werden. Herr D, die Ehegattin des D, sowie jede einzelne Person der Familie des Bfs.verfügen über einen eigenen Schlüssel.

#### 3.) **Anzahl und Dauer der Aufenthalte in Ort2\*\*\*1\*\*\***

Da die beschränkte Steuerpflicht in Österreich nicht angestrebt wurde, wurden in der Vergangenheit keine Aufzeichnungen zu Anzahl und Dauer der Aufenthalte in Ort2\*\*\*1\*\*\* geführt (da auch nicht notwendig).

#### 4.) **Wasser- u. Stromverbrauch**

Angaben zu Wasserverbrauch wurden nicht gemacht.

Stromkosten 1.1.-31.12.2013 lt. vorgelegter Abrechnung: brutto € 319,27.

Nach Ansicht des ho. Finanzamtes verfügen A\*\*\*1\*\*\*, Bf. und B\*\*\*1\*\*\* Ort2\*\*\*1\*\*\* aus folgenden Ort2\*\*\*1\*\*\* über keinen Wohnsitz und sind somit beschränkt steuerpflichtig:

Wie sich aus dem Stromverbrauch ergibt, wird das ggstl. Objekt in Ort2\*\*\*1\*\*\* offensichtlich nur als Ferienhaus genutzt.

Über die tatsächliche Anzahl der Aufenthalte in Ort2\*\*\*1\*\*\* und ob sich A\*\*\*1\*\*\*, Bf. und B\*\*\*1\*\*\* in den letzten Jahren überhaupt in Ort2\*\*\*1\*\*\* aufgehalten haben, wurden keine datumsmäßigen Angaben gemacht und es konnten dahingehend auch keinerlei Nachweise erbracht werden. Laut Aussagen von Frau C\*\*\*1\*\*\* bei der Gebäudebesichtigung, benützen deren Söhne das gegenständliche Wohnhaus fallweise an Wochenenden, aber auch wochenweise.

Wie sich aus den bisherigen Ausführungen ergibt, steht das Haus im ideellen Dritteigentum der Mutter, des Onkels und der Tante von A\*\*\*1\*\*\*, Bf u. B\*\*\*1\*\*\*, welche ihrerseits das Haus ebenfalls nur für Ferien- bzw. Urlaubszwecke benutzen.

Das Haus verfügt laut Besichtigung über insgesamt 12 Schlafmöglichkeiten, wobei einige jedoch räumlich sehr beengt sind und in zwei Räumen nur aus am Fußboden aufgelegten Matratzen bestehen.

Nutzungsverträge zwischen den grundbücherlichen Eigentümern und A\*\*\*1\*\*\*, Bf. und B\*\*\*1\*\*\* liegen keine vor, auch wurden die von diesen Personen alleine nutzbaren Räumlichkeiten im Ferienhaus nicht konkret festgelegt. Somit fehlt die erforderliche Bestimmtheit der Räumlichkeiten. Die steuerrechtliche Anerkennung eines Wohnsitzes ist an den objektiven Voraussetzungen des Besitzes und an die tatsächliche Verfügungsmacht geknüpft.

Hierbei werden wie folgt, die unter der Steuernummer \*\*\*1001\*\*\* (HD\*\*\*1\*\*\*.) gem. [§ 188 BAO](#) anteilig für den Bf. festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft Ort2\*\*\*1\*\*\*, berücksichtigt:

2009:	2010:	2011:	2012:	2013
10.156 ,90	9.415,01	9.887, 25	10.273, 44	10.166 ,79

Zum Einkommensteuerbescheid des Jahres 2009 wird hinsichtlich der Verjährung auf § 209 (1) BAO verwiesen, wonach sich die Verjährungsfrist von fünf Jahren um ein Jahr verlängert, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen (im gegenständlichen Fall: Nachschau gem. § 144 BAO betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2012) zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen werden.

Die Abgabenbehörde schloss sich der Ansicht der Nachschau an und stufte den Steuerpflichtigen als beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne der ertragsteuerlichen Vorschriften [§ 98 EStG 1988](#) ff ein. Auch der später regional eingeschaltete Fachbereich des zuständigen Finanzamtes teilte die Auffassung der Nachschau. Auf die seinerzeitige Anfrage bzw. die Beantwortung wird verwiesen.

#### **Beschwerdeausführungen v.21.04.2015**

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2013 erhob der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 21.04.2015 - eingelangt am 22.04.2015 - Beschwerde, dies mit der Begründung, dass aufgrund seines Wohnsitzes in Österreich von unbeschränkter Steuerpflicht auszugehen sei. Er habe seinen Hauptwohnsitz, der zugleich den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen darstelle, in der Schweiz. Zugleich begründe er einen Nebenwohnsitz in OÖ-

an besagter Adresse. Für diese Liegenschaft habe er einen eigenen Schlüssel und könne jederzeit und ohne Absprache über diese Wohnung frei verfügen. Es liege somit „Schlüsselgewalt“ vor, welche vom Finanzamt auch nicht in Abrede gestellt worden sei. Laut VwGH komme es für die Frage, ob ein Wohnsitz vorliege, nur auf die tatsächliche Verfügungsmacht (Schlüsselgewalt) und auf keine bestimmte rechtsgeschäftliche Form an. Auf die weitergehenden Beschwerdeausführungen wird verwiesen. Zusammenfassend wurde das Beschwerdebegehren gestellt, die unbeschränkte Steuerpflicht des Bfs. anzuerkennen. Es werde die Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 25.06.2015** wurde in der gesonderten Bescheidbegründung Folgendes ausgeführt:

*Verwiesen wird auf die Begründung der Bescheide vom 18.03.2015 und insbesondere auf die Niederschrift vom 16.03.2015. Darüber hinaus ergibt sich: Ein Gast, der die Wohnung eines anderen mitbenutzt, mag dies auch für längere Zeit und regelmäßig sein, hat keine Verfügungsgewalt über die Wohnung (VwGH 23051990, 89/13/0015). Das Mitbenutzen einer fremden Wohnung begründet nur bei ständiger Nutzung einen Wohnsitz. Wird der Steuerpflichtige auch bei wiederholten Aufenthalten nur a/s Gast aufgenommen, hat er keine Wohnung inne, die einen Wohnsitz begründet (Doralt, EStG, Rz 11 zu § 1). Volljährige Kinder haben dann einen abgeleiteten Wohnsitz bei den Eltern, wenn sie keine eigene Wohnung haben (Ritz, BAO, Rz 12 zu § 26; Doralt, EStG, Rz 15 zu § 1). Ob das Ferienhaus tatsächlich jemals zu Wohnzwecken genutzt wurde, ist nicht nachgewiesen. Wie in der Niederschrift festgehalten, wurden bei der Besichtigung keine persönlichen Gegenstände und keine Bekleidung vorgefunden; Ein allfälliges fallweises Benutzen stellt ein Mitbenutzen einer fremden Wohnung dar, und kann die Mitbenutzung mange/s eines Rechtstitels (etwa Eigentum, Mietrecht, Unterhaltsanspruch minderjähriger Kinder) nur auf Einladung in der Eigenschaft als Gast erfolgen. Ein Innehaben und Verfügungsgewalt liegen daher nicht vor. Eine Schlafstelle begründet keinen Wohnsitz (Ritz, BAO, Rz 3 zu § 26). Weiters darf es sich nicht nur um ein notdürftiges, vorübergehendes Wohnen handeln, sondern muss ein den persönlichen Verhältnissen angemessenes Wohnen vor/legen (Doralt, EStG, Rz 10 zu § 1). Darauf wurde auch in der Stellungnahme des Fachbereiches hingewiesen. Bei der nachfolgenden Besichtigung der tatsächlichen Verhältnisse wurde festgestellt, dass die Schlafmöglichkeiten teilweise räumlich sehr beengt sind, und es sich teilweise lediglich um am Boden aufgelegte Matratzen handelt. Es ist davon auszugehen, dass die großzügigeren Schlafmöglichkeiten den berechtigten Eigentümern vorbehalten sind. Diese Situation entspricht Notbetten und einer Schlafstelle. Damit kann - über ein kurzfristiges notdürftiges Wohnen hinaus - kein den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Wohnbedürfnis befriedigt werden.*

Mit **Vorlageantrag v. 13.07.2015** wurde Folgendes ausgeführt:

Auftrags unseres o.a. Mandaten stellen wir innerhalb offener Frist den Antrag gemäß [§ 264 Abs. 1 BAO](#) auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Wiederholt wird daher der bereits in der Beschwerde vom 21. April 2015 gestellte Antrag, die unbeschränkte Steuerpflicht des Bfs. anzuerkennen.

Weiters sind Mitteilungen über gesonderte Feststellungen nach § 188 BAO zu Steuernummer 001\*\*\*1\*\*\*- D\*\*\*1\*\*\*, zu entnehmen.

Im **Schriftsatz v. 06.07.2020 (Telefax)** gab die steuerliche Vertretung Folgendes bekannt:

„In der Beschwerdesache darf ich ihnen ergänzend einige Informationen übermitteln. In den verfahrensgegenständlichen Jahren 2009 bis 2013 (und auch in den Folgejahren) bezog unser Klient in der Schweiz **keine bzw. ausschliesslich Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit** und zwar wie folgt:

<b>2009-2010</b>	Gymnasium/keine Einkünfte
<b>2011-2013</b>	Beginn Studium Physik/Nebenjob bei G***1*** (ca. ein halbes Jahr), Einkünfte CHF 5'000 - 10'000 (pro Jahr)
<b>2013</b>	sechsmonatiges Praktikum I***1***, Einkünfte (total) CHF 5000
<b>2013</b>	Praktikum H***1*** –unbezahlt /keine Einkünfte

Die **in Österreich** steuerbaren Einkünfte unseres Klienten stammten in den Jahren 2009 — 2013 (wie auch in den Folgejahren und noch laufend) ausschliesslich aus Einkünften aus einer Vermietungsgemeinschaft betreffend eine in Ort2\*\*\*1\*\*\* gelegene Liegenschaft und zwar in folgender Höhe:

2009:	EUR 10.156,90
2010:	EUR 9.415,01
2011:	EUR 9.887,25
2012:	EUR 10.273,44
2013:	EUR 10.166,79

Die österreichischen Einkünfte wurden im Hinblick auf den Progressionsvorbehalt in den jeweiligen Jahren in der Schweiz ordnungsgemäss deklariert. Wie im gegenständlichen Beschwerdeverfahren von uns ausführlich dargelegt, gehen wir für die Jahre 2009 bis 2013

sowie auch für die Folgejahre von einer **unbeschränkten Steuerpflicht** unseres Klienten in Österreich aus.

Mit Schriftsatz v. 06.07.2020 wurden die Anträge auf **Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat** zurückgezogen.

Mit **Schriftsatz v. 05.08.2020** legte die steuerliche Vertretung weiters noch ergänzende Unterlagen aus der Schweiz vor (Steuerbescheinigungen des zuständigen Kantons und der Bundessteuer über die in der Schweiz erzielten Einkünfte des Bfs.) vor. Weiters wurde noch darauf hingewiesen, dass der Bf. - nach seiner Ausbildung zum Tontechniker- noch das Erwachsenen gymnasium in Bern mit Matura abschloss. Der Besuch der Schule erklärte auch das Nichtvorliegen von Einkünften in der Schweiz im Beschwerdezeitraum 2009 und 2010. Im restlichen Zeitraum 2011, 2012 und 2013 bezog er jeweils Einkünfte umgerechnet vom CH/F in EUR unter 11.000 (2011: Beginn Studium Physik/Nebenjob bei G\*\*\*1\*\*\* (ca. ein halbes Jahr), Einkünfte CHF 5'000 - 10'000 ) sowie 2013 : Praktikum H\*\*\*1\*\*\* –unbezahlt /keine Einkünfte sowie im Jahre 2013 sechsmonatiges Praktikum I\*\*\*1\*\*\*, Einkünfte (total) CHF 5000).

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Der Bf., geboren am 000\*\*\*1, hatte den Hauptwohnsitz in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2009-2013 im Hause seine Eltern in der Schweiz. Nach der Ausbildung zum Tontechniker besuchte er das Erwachsenen gymnasium in Bern (Abschluss mit Matura- siehe Zeugnis v. 16.07.2010). Den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte der Bf. in der Schweiz. Zeitweise hielt er sich aber auch in einem Haus in Oberösterreich an der \*Ort2\*\*1\*\*\* auf. Dieses Haus hatte seine Mutter zusammen mit ihren beiden Geschwistern 1993 im Schenkungswege von ihrem Vater erworben. Ebenso wie seine Brüder und seine Eltern war der Beschwerdeführer dort auch bereits seit 1994 mit Nebenwohnsitz gemeldet. Die Eltern bzw. die Mutter hielten sich als Dritteigentümerin des Hauses in Oberösterreich dort ca. fünfmal pro Jahr für ein bis zwei Wochen auf. Der Bf. selbst hatte gelegentliche Aufenthalte im Ferienhaus am See, wobei diese Aufenthalte zu Erholungszwecken, der Teilnahme am Familientreffen, aber auch für Zwecke des Fortschreitens seiner Ausbildung dienten. Nach der Aktenlage stand ihm dort ein kleiner Raum zur Verfügung. Die Eltern des Bfs. nächtigten in einem kleinen Zimmer im Obergeschoss. Im Erdgeschoss befinden sich Wohnzimmer, Küche, Bad und WC. Die beiden anderen Miteigentümer verfügten ebenfalls über eigene Räumlichkeiten, der Bruder der Mutter in Räumlichkeiten des Untergeschosses, die Schwester der Mutter über ein Doppelzimmer mit Kochnische und Badewanne im Obergeschoss. Ab dem Jahre 2007 bezog der Bf. zusammen mit seinen Brüdern, seinem Onkel und seiner Tante Einkünfte aus der Vermietung einer Liegenschaft in OÖ. durch die Miteigentümergeinschaft, wobei sich sein Einkunftsanteil jeweils jährlich auf durchschnittlich ca. 10.000 € belief. In der



Schweiz hatte er im Beschwerde- zeitraum 2009 bis 2010 keinerlei Einkünfte .m weiteren Beschwerdezeitraum 2011 bis 2013 erzielte er Einkünfte von Schweizer Franken 5000-10.000 pro Jahr und zwar bei einem Nebenjob bei der Firma G\*\*\*1\*\*\* für ca. ein halbes Jahr. 2013 hatte er ein sechsmonatiges Praktikum mit gesamten Einkünften von 5000 CH/F erzielt. Weiters hat der Bf. im Jahre 2013 ein Praktikum absolviert, für das er keinerlei Einkünfte bezogen hat. Auf die Schriftsätze der steuerlichen Vertretung v.06.07.2020 bzw. v. 05.08.2020 wird verwiesen.

Auf die in Österreich steuerbaren Einkünfte im Beschwerdezeitraum 2009-2013 (wie auch in den Folgejahren und noch laufend) habe der Bf. ausschließlich Einkünfte aus einer Vermietungsgemeinschaft betreffend eine in Ort2\*\*\*1\*\*\* gelegenen Liegenschaft erzielt. Hinsichtlich der dabei durchschnittlich jährlich Euro 10.000 erzielten Einkünfte wird auf die betragsmäßige Darstellung v.06.07.2020 verwiesen.

Die österreichischen Einkünfte seien im Hinblick auf den Progressionsvorbehalt in den jeweiligen Jahren in der Schweiz ordnungsgemäß deklariert worden. Wie im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ausführlich dargelegt, liegt unbeschränkte Steuerpflicht für den Beschwerdezeitraum vor.

Sollte entgegen dieser Ansicht dennoch beschränkte Steuerpflicht angenommen werden, stellt nunmehr die stl. Vertretung den Antrag auf die Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger gemäß [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#). Die entsprechenden Bescheinigungen würden diesfalls noch vorgelegt werden. Die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat wurden zurückgezogen.

## 2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergab sich aus den vom Finanzamt vorgelegten elektronischen Aktenteilen, darunter die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2009-2013 vom 18.03.2015, die Beschwerde von 22.04.2015, der Beschwerdeverentscheidung vom 25.06.2015, dem Vorlageantrag vom 13.07.2015, dem Vorlagebericht des Finanzamtes vom 17.03.2015 über das Ergebnis einer Nachschau gemäß § 144 BAO beim Bf. betreffend die Überprüfung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht samt Niederschrift über die Nachschau vom 16.03.2015, aus der sich eine genaue Beschreibung des streitgegenständlichen Ferienhauses und der sich darin befindlichen Räumlichkeiten und Schlafgelegenheit ergab. Darüber hinaus wurde anlässlich der Besichtigung des Prüfers am 19.02.2015 samt Plan des Hauses (Unter- und Obergeschoss (anlässlich dieser Besichtigung hergestelltes Fotomaterial) übermittelt.

Im weiteren ergänzenden Ermittlungsverfahren des Bundesfinanzgerichtes wurden von der steuerlichen Vertretung am 06.07.2020 bzw. am 05.08.2020 nachvollziehbare und glaubhafte Angaben zur Ausbildung als Tontechniker sowie zum Besuch des Erwachsenengymnasiums in

Bern (Vorlage eines Zeugnisses v. 16.07.2010 mit Bestätigung durch die Schuldirektion) und vor allem zur Höhe der Einkünfte im Beschwerdezeitraumes in der Schweiz samt den zugrunde liegenden Ausbildungen und Praktika gemacht und auch nachgewiesen.

Im Beschwerdeverfahren zu einem Bruder des Bfs., zu dem bereits eine rechtskräftige Entscheidung des Erkenntnisses des BFG zu RV/5101389/2015 vorliegt, ist glaubhaft und nach allgemeiner Lebenserfahrung nachvollziehbar dargestellt worden, inwieweit sich die Nutzungsverhältnisse und Nutzungszeiträume durch die Eltern des Bfs. und inwieweit sich die Nutzungsmöglichkeiten durch die Familienmitglieder darstellten (Eintragungen auf den übermittelten Plänen).

Weiters wurden die Steuerbescheinigungen durch die zuständige Schweizer Kantonsverwaltung im Beschwerdezeitraum vorgelegt (siehe Schriftsatz v. 05.08.2020). An diesen amtlichen Bestätigungen zu zweifeln bestand kein Grund.

Die Feststellungen zu den Eigentumsverhältnissen am Ferienhaus ergaben sich aus den Ausführungen des Prüfers in der Nachschau vom 16.03.2015, der Meldung des Nebenwohnsitzes in Oberösterreich an besagter Adresse aus einer Abfrage aus dem Zentralen Melderegister (ab 1994).

Die unbestrittene Höhe der Vermietungseinkünfte ergab sich aus den Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO betreffend die Miteigentümergeinschaft D\*\*\*1\*\*\* zu Steuernummer \*\*\*1001\*\*\*, mit denen die Einkunftsartanteile des Bfs. seines Onkels und seiner Tante sowie seiner Brüder jährlich festgestellt worden waren.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)**

##### **Rechtsgrundlagen:**

##### **Zur Steuerpflicht nach innerstaatlichem Recht:**

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

Nach [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#) werden auch Staatsangehörige von Mitgliedsstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11.000 Euro betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen. Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt werden.

Anmerkung: Aufgrund des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedsstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit (ABI L 114 vom 30.04.2002) sind seit 01.06.2002 Bürger der Schweiz Angehörigen von Mitgliedsstaaten der EU bzw. des EWR diesbezüglich gleichgestellt (siehe hierzu auch Grabner/Wiesner in Grabner/Wiesner/Wanke, EStG § 1 [Stand 01.06.2009, Rdb.at] Anm. 24).

Gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unter anderem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28), wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland gelegen sind oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden.

#### **Zum Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt:**

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

Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat gemäß [§ 26 Abs. 2 BAO](#) jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate

#### **Zur Steuerpflicht nach zwischenstaatlichem Recht:**

Nach Art. 6 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom

Einkommen und Vermögen, BGBl 64/1975 (in der Folge kurz [DBA Schweiz-Österreich](#)) dürfen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.

Abs. 1 gilt für die Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens (Abs. 3).

Nach [Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz-Österreich](#) dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 (Anmerkung: betrifft Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen sowie Ruhegehälter) Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß [Art. 23 Abs. 1 DBA Schweiz-Österreich](#) nimmt dann, wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte bezieht oder dort Vermögen hat und diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen, der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

Verfügt eine Person in beiden Vertragsstaaten über eine Wohnstätte, so gilt sie nach [Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA Schweiz-Österreich](#) als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

### **Erwägungen:**

In Streit stand vielmehr die Frage, ob der Bf mit seinen Einkünften in Österreich der beschränkten oder unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterlag.

Eine unbeschränkte Steuerpflicht liegt gemäß 1 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn eine natürliche Person im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Wenn dies nicht der Fall ist, ist sie mit ihren in § 98 aufgezählten Einkünften — darunter, wie hier vorliegend, gemäß 98 Abs.1 Z 6 EStG 1988 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von in Österreich gelegenen, unbeweglichem Vermögen — beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 3 EStG 1988). Darüber hinaus kann der Steuerpflichtige — dies ist im gegenständlichen Fall wesentlich festzustellen — trotz fehlendem Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland unter den in § 1 Abs. EStG 1988 festgelegten Bedingungen auch zur unbeschränkten Steuerpflicht optieren.

Vom Finanzamt wurde die unbeschränkte Steuerpflicht im gegenständlichen Fall deswegen verneint, weil es sich nach dessen Ansicht bei dem vom Bf behaupteten Wohnsitz in OÖ. um keinen steuerlich relevanten Wohnsitz gehandelt habe. Die Annahme eines gewöhnlichen Aufenthalts stand angesichts des Umstandes, dass der Bf in OÖ. An besagter Adresse immer nur vorübergehend und keinesfalls sechs Monate verweilte, nicht zur Diskussion.

Hierzu ist Folgendes festzustellen:

Gemäß 26 Abs. 1 BAO (siehe obiges Zitat) liegt ein Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort vor, wo der Steuerpflichtige eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Ein Wohnsitz iSd 26 Abs. 1 BAO ist an die objektive Voraussetzung des Besitzes einer

Wohnung geknüpft (VwGH 27.11.2017, Ra 2015/13/0066). Erforderlich ist, dass der Steuerpflichtige die Wohnung "innehat", sie also jederzeit für die eigenen Wohnbedürfnisse nutzen kann (vgl. VwGH 16.09.1992, VwGH 09.11.2004, 99/15/0008). Dieses "Innehaben" muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Die polizeiliche Meldung oder die Unterlassung derselben ist für die Frage des Wohnsitzes nicht entscheidend (VwGH 03.07.2003, 91/01/00104). Maßgebend ist vielmehr die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Um einen Wohnsitz zu begründen, bedarf es der tatsächlichen Verfügungsmacht 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 (VwGH 05.03.2020, Ra 2019/15/0145; VwGH 04.09.2014, 2011/15/0133; VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0066 mwN). In diesem Sinne können auch Untermietzimmer, im Fall einer Dauermiete sogar Hotelzimmer eine Wohnung und damit einen Wohnsitz gemäß § 26 Abs. 1 BAO darstellen (VwGH 23.05.1990, 89/13/0015; VwGH 18.01.1996, 93/15/0145). Da ein Mensch mehrere Wohnungen haben kann, sind gleichzeitig auch mehrere Wohnsitze möglich. In welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird, ist nicht entscheidend (VwGH 05.03.2020, Ra 2019/15/0145).

Der Bf. war in den beschwerdegegenständlichen Jahren Student im Alter zwischen 25 und 29 Jahren. Jedenfalls im Zeitraum 2009 bis 2010 während der Ausbildung als Tontechniker und auch danach während des Besuches des Erwachsenengymnasiums stand fest, dass der Bf. kein Einkommen hatte.

Den Eltern standen im Erdgeschoß ein Wohnzimmer, Bad, WC und Küche sowie ein kleiner Schlafraum im Obergeschoß zur Verfügung. Wenngleich der Verwaltungsgerichtshof, wie in seinem jüngsten Erkenntnis VwGH 05.03.2020, 2019/15/0145 dargelegt, dem zeitlichen Ausmaß der tatsächlichen Nutzung keine maßgebliche Bedeutung beimisst, so stellt die vom

Bf. ausgeführte mehrmalige Nutzung durch die Eltern für jeweils ein bis zwei Wochen ein Indiz für die angemessene Wohnqualität, die sie der Miteigentümerin und ihrem Gatten bot, dar.

Nimmt man darauf Bedacht, dass der Bf bei seinen Aufenthalten am Nebenwohnsitz ebenso wie am Hauptwohnsitz Küche, Bad, WC und Wohnzimmer mit den Eltern mitbenutzen konnte, kann das von ihm beschriebene Zimmer sowohl der Größe als auch der Ausstattung nach als seinen damaligen persönlichen Verhältnissen als sich in Ausbildung befindlicher Person (Tontechniker bzw. später Besuch des Erwachsenengymnasiums) angemessen erachtet werden.

Aus den vom Bf. vorgelegten Bescheinigungen der Schweizer Abgabenbehörde ergibt (siehe Schriftsatz der steuerlichen Vertretung v. 05.08.2020), lagen die Einkünfte des Bfs. außerhalb Österreichs in diesen Jahren jeweils unter 11.000,00 €. Insofern waren auch die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuer gemäß 1 Abs. 4 EStG 1988 erfüllt .

Dem Beschwerdebegehren in den beschwerdegegenständlichen Jahren war daher stattzugeben.

#### **Zur Berechnung der Steuer als unbeschränkt Steuerpflichtiger:**

Gemäß [§ 39 Abs. 1 EStG 1988](#) wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Der Bf hat den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen unstrittig in der Schweiz. Dies bedeutet, dass er nach [Art. 4 DBA Schweiz](#)-Österreich in der Schweiz als ansässig gilt.

Das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegt nach [Art. 15 DBA Schweiz](#)-Österreich im Regelfall im Tätigkeitsstaat. Der Bf übte seine unselbständige Tätigkeit ausschließlich in der Schweiz, die zugleich sein Ansässigkeitsstaat war, aus. Das diesbezügliche Besteuerungsrecht lag also bei der Schweiz. Dies galt auch für die Einkünfte aus Kapitalvermögen ([Art. 10](#) und [11 DBA Schweiz](#)-Österreich).

Das Recht auf Ausübung des Progressionsvorbehaltes nach Art. 23 Abs. 1 DBA Schweiz/Österreich stand ebenfalls dem Ansässigkeitsstaat und damit der Schweiz zu.

In Österreich waren somit im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht lediglich die hier bezogenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Andere Einkünfte bezüglich derer Österreich das Besteuerungsrecht zugestanden hätte, lagen nicht vor. Der Bf war daher gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 als unbeschränkt Steuerpflichtiger mit seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu veranlagern, wobei die Berechnung der Einkommensteuer im Gegensatz zu den angefochtenen Bescheiden ohne Berücksichtigung

eines lediglich für beschränkt Steuerpflichtige vorgesehenen Hinzurechnungsbetrages gemäß [§ 102 Abs. 2 EStG 1988](#) zu erfolgen hatte.

### **Zusammenfassung**

Wie sich nämlich aus den von ihm vorgelegten Bescheinigungen der Schweizer Abgabenbehörde ergibt, lagen die Einkünfte des Bfs. außerhalb Österreichs in diesen Jahren jeweils unter 11.000,00 €. Die für den Beschwerdezeitraum veröffentlichten Umrechnungskurse wurden dabei berücksichtigt. Insofern wären auch schon seinerzeit die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuer gemäß [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#) erfüllt gewesen.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Ob unbeschränkte Einkommensteuerpflicht aufgrund der Erfüllung der Voraussetzungen für einen Antrag gemäß [§ 1 Abs. 4 EStG 1988](#) vorliegen, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Die Beweiswürdigung hat im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu erfolgen. Das gegenständliche Erkenntnis war daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig, weswegen die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 13. August 2020