



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, dt-Adresse, vertreten durch Mag. Siegfried Höck, Wirtschaftstreuhänder, 5121 Ostermiething, Ziegelei 31, vom 4. März 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Susanne Fischer, vom 7. Februar 2013 betreffend Einkommensteuer 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw), ein Physiotherapeut, hat seinen Wohnsitz im ca. 22 km von Salzburg entfernt liegenden T. Er ist sowohl am Wohnort in Bayern als auch in Salzburg selbständig als Physiotherapeut tätig.

Mit Eingabe vom 21.10.2012 ersuchte der steuerliche Vertreter das Steuerkonto auf unbeschränkte Steuerpflicht für 2011 umzustellen, da der Bw seit Februar 2011 in Österreich einen Wohnsitz habe. Zum Beweise dafür wurden ein Meldezettel und eine Nutzungsvereinbarung vorgelegt.

Aus der Meldebestätigung geht hervor, dass der Bw seit 30.12.2011 in XY S, A-Straße1, mit einem Nebenwohnsitz gemeldet ist.

Die "*Nutzungsvereinbarung*" abgeschlossen zwischen Herrn NO, wohnhaft in XY S, A-Straße1, und dem Bw hat (auszugsweise) nachstehenden Wortlaut:

"Zur Verfügung gestellt wird am 15.02.2011 Wohnraum für (der Bw) zu freien Nutzung auf Basis eines familiären Freundschaftsverhältnisses unter folgender Adresse:

A-Straße1

A - XY S (GKZ 5....)

Der Wohnraum wird unentgeltlich für einen vorläufig gültigen Zeitraum von 2 Jahren zur Verfügung gestellt.

Die Auflösung der Vereinbarung ist nur in dringenden Fällen aufgrund von Eigenbedarf durch NO möglich.

S, den 15.02.2011"

Am 29.10.2012 reichte der Bw die Einkommensteuerklärung 2011 für unbeschränkte Steuerpflicht elektronisch ein.

Das Finanzamt führte zur Frage der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht eine Nachschau durch, im Zuge derer der Bw niederschriftlich befragt wurde und eine Besichtigung des Wohnraums stattfand.

Der Bw gab folgendes zu Protokoll:

"Ich arbeite an der Adresse YZ S, B-Straße2 als Physiotherapeut. Zusätzlich erfolgen auch gelegentliche Hausbesuche. Ich arbeite in der Regel Dienstag am Nachmittag und Mittwoch ab 8:00 Uhr und Freitag von 8:00 Uhr bis-, je nach Auftragslage.

Ich nutze an der Adresse XY S, A-Straße1 ein Zimmer in der Größe von ca. 15m². Das Zimmer wird so etwa alle 2-3 Wochen am Wochenende genutzt. Ich habe dafür einen Schlüssel und kann jederzeit in dieses Zimmer. Es ist ausgestattet mit einem Bett u. einem Schreibtisch sowie mit einem kleinen Kästchen. Das Zimmer wird unentgeltlich genutzt. Eine Nutzungsvereinbarung liegt vor.

Das Zimmer kann jetzt nicht besichtigt werden, da ich den Zimmerschlüssel nicht dabei habe. Das Zimmer hat keine Nr. Am Ende der Holztreppe befindet sich das Dachgeschosszimmer. Der Zimmerschlüssel hängt am Schlüsselbund, wo auch die Praxisschlüssel für die deutsche Praxis dranhängen. Es handelt sich um einen normalen Zylinderschlossschlüssel für den Hauseingang, der Schlüssel für das Zimmer ist ein sogenannter Bartschlüssel. Das Zimmer wird nicht abgesperrt.

Der Grund für die Wohnsitzanmeldung in Österreich erst am 30.12.2011 liegt darin, dass ich mit meiner Tätigkeit in Österreich u. in Deutschland sehr ausgelastet bin und ich erst zum damaligen Tag Zeit dazu gefunden habe."

Am 03.01.2013 fand eine Besichtigung des Wohnraums statt. Dabei wurde vom Nachschauorgan festgestellt, dass der Raum weitgehend der Beschreibung des Bw entspricht. Anstatt einem Bett befindet sich eine Matratze am Boden, im Zimmer gibt es keine Waschmöglichkeit. Der Stiegenaufgang befindet sich im Wohnbereich der Mieter, d.h. es gibt kein eigenes abgeschlossenes Treppenhaus. Die Mieterin erklärte, dass der Bw die Möglichkeit hat, das Dachgeschosszimmer zu nutzen, tut dies aber sehr selten. Der Bw nutzt das Zimmer, wenn er am Wochenende in S ist, das kommt eher selten vor. Der Bw hat jederzeit die Möglichkeit das Zimmer zu nutzen, er hat einen Schlüssel für den Hauseingang und für das Zimmer.

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass beschränkte Steuerpflicht vorliegen würde. Mit angefochtenem Bescheid wurde die Einkommensteuer 2011 entsprechend festgesetzt, hiebei kam es zu einer Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben und eingewendet, dass der Bw unbeschränkt steuerpflichtig und die Abgabe sohin ohne Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 festzusetzen sei. Der Bw habe seit 15.02.2011 einen Wohnsitz in Österreich inne. Aufgrund der Nutzungsvereinbarung im Sinne einer Leihe bestehe ein Nutzungsrecht an einem Wohnraum in der A-Straße¹. Obwohl die polizeiliche Meldung nur Indizwirkung hat, hat sich der Bw Ende 2011 an dieser Anschrift polizeilich gemeldet. Dieses Nutzungsrecht bestehe vereinbarungsgemäß jedenfalls für 2 Jahre. Damit würde auch keine bloß vorübergehende Nutzung vorliegen, da bei der Innehabung auf einen Zeitraum von 6 Monaten abgestellt werde. Auch sei eine unterbrochene Nutzung nicht notwendig (Hinweis VwGH 16.09.1992, 90/13/0299). Da auch Untermietzimmer oder sogar Hotelzimmer bei Dauermiete einen Wohnsitz begründen können bzw. sogar ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestelltes und während der Woche benütztes Zimmer am Arbeitsort einen Wohnsitz begründet (Hinweis *Ritz*, § 26 Tz 2) sei nicht ersichtlich, warum das benutzte Zimmer keinen Wohnsitz begründen sollte, da aufgrund der Nutzungsvereinbarung eine 2jährige Innehabung vorliegen, das Zimmer, eine Räumlichkeit die zum Wohnen geeignet ist, darstellen und der Bw das Zimmer auch tatsächlich nutzen würde.

Das Finanzamt legte die Berufung und den entsprechenden Verwaltungsakt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der Bw im Inland unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

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. Nach dem dritten Absatz dieser Bestimmung sind jene natürlichen Personen beschränkt steuerpflichtig, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die in § 98 aufgezählten Einkünfte.

Die Ermittlung des Einkommens erfolgt bei beschränkt Steuerpflichtigen auf Grundlage des § 33 iVm § 102 Abs. 3 EStG 1988.

Gemäß § 102 Abs. 3 ist die Einkommensteuer von beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 nach der Maßgabe zu berechnen, *„dass dem Einkommen ein Betrag iHv 9.000 € hinzuzurechnen ist“*.

Nach § 26 Abs. 1 BAO hat einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften 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, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können. Maßgeblich ist die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher der Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne jede wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benützt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung des VwGH etwa die Erkenntnisse vom 03.11.2005, 2002/15/0102, und vom 19.12.2006, 2005/15/0127).

In *Doralt*, EStG9, § 1 Tz 10, wird zur Wohnung (auszugsweise) ausgeführt:

Unter 'Wohnung' sind eingerichtete, zum Wohnen bestimmte Räume zu verstehen, die den Verhältnissen des Steuerpflichtigen angemessen sind, sodass sie ihm ein entsprechendes Heim bieten können (VwGH 26.11.1991, 91/14/0041, ÖStZB 1992, 322); sie braucht allerdings nicht standesgemäß zu sein (zB VwGH 28.02.1973, 1356/72, ÖStZB 1973, 197) und muss auch nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen bilden (VwGH 21.05.1990, 89/15/0115, ÖStZB 1991, 112). Auch Untermietzimmer oder Ferienhäuser

können einen Wohnsitz begründen (VwGH 07.07.1967, 1860/66, ÖStZB 1967, 164, zu einer Ferienwohnung; VwGH 18.01.1963, 1245/62, ÖStZB 1963, 112, zu einem regelmäßigen Aufenthalt von durchschnittlich 14 Tagen im Monat in einem Untermietzimmer; zur Zweitwohnsitz-VO siehe Tz 27/1 ff), unter Umständen auch Hotelzimmer, wenn sie auf Dauer gemietet sind (VwGH 23.05.1990, 89/13/0015, ÖStZB 1990, 413 und E 24.01.1996, 95/13/0150, ÖStZB 1996, 524). Keine 'Wohnung' sind zB die zwangsläufig bezogene Unterkunft eines Präsenzdieners in einer Kaserne (VwGH 01.07.1981, 81/13/0046, ÖStZB 1982, 166 zur Anerkennung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Betrieb als Betriebsausgabe) und die Schlafstelle am Arbeitsort, die mit anderen Arbeitnehmern geteilt wird (VwGH 22.09.1981, 2287/80, ÖStZB 1982, 212). Ebenso begründen Jagdhütten und Bootshäuser idR keinen Wohnsitz (*Quantschnigg/Schuch*, § 1 Tz 11.2). Räumlichkeiten, die nur vorübergehend und notdürftig Unterkunft gewähren, gelten nicht als Wohnung; dabei sind die Gesamtumstände von Bedeutung. Andererseits kann ein Zimmer am Dienstort (Kaserne) einen Wohnsitz begründen, wenn es dauernd als Unterkunft dient (VwGH 29.11.1965, 1281/65, ÖStZB 1966, 43).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ergibt sich für den konkreten Fall folgendes:

Der Bw stützt sein Vorbringen im Wesentlichen auf die Nutzungsvereinbarung, die ein längerfristiges Innehaben dokumentieren würde.

Er übersieht dabei aber, dass steuerrechtlich das Bestehen eines Wohnsitzes an die objektive Voraussetzung der Innehabung einer 'Wohnung' geknüpft ist. Das sind Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind.

Unter der Internetadresse <http://de.wikipedia.org/wiki/Wohnung> (8.8.2012) wird der Begriff Wohnung so definiert: Mit Wohnung (zu althochdeutsch wonên: "zufrieden sein", "wohnen", "sein", "bleiben") wird häufig ein einzelner Raum oder eine Anzahl von zusammengehörigen Räumen innerhalb eines (in der Regel festen) Gebäudes bezeichnet, der bzw. die zu Wohnzwecken dienen und die eine selbständige Lebensführung ermöglichen. Damit Räumlichkeiten nach der Verkehrsauffassung zum Wohnung geeignet sind, müssen sie wohl so ausgestattet sein, dass sie es erlauben, sich nicht nur ganz kurzfristig dort aufzuhalten. Die Möglichkeit zum Schlafen, zur Körperpflege, zur Zubereitung von Essen und zur Aufbewahrung persönlicher Gegenstände muss gewährleistet sein (vgl. Unabhängiger Finanzsenat, Berufungsentscheidung vom 08.08.2012, RV/0060-S/09).

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um einen Raum im Dachgeschoß in der Größe von ca. 15m². Dieser Raum ist nur über den Wohnbereich der Mieter erreichbar. Der Raum ist

absperrrbar, der Bw hat dazu einen Schlüssel, wird von ihm aber – laut eigener Aussage – nicht abgesperrt. In dem Zimmer befinden sich ein Schreibtisch, ein kleines Kästchen und eine Matratze, die als Schlafstatt dient. Es gibt keine Waschgelegenheit und auch keine Einrichtungsgegenstände, die die Zubereitung von Speisen ermöglichen.

Es gibt auch keine Vereinbarung, was die Benützung weiterer Räumlichkeiten im Haus, das vermietet ist, sicherstellen bzw. gewährleisten könnte. Dem Bw wird das Zimmer unentgeltlich zur Verfügung gestellt.

Der Raum stellt aufgrund der Situierung im Dachgeschoß und der Ausstattung lediglich eine Notunterkunft bzw. Schlafstelle dar.

Dafür spricht auch die Art und Weise sowie das Ausmaß der Nutzung. Laut übereinstimmenden Aussagen der Mieterin und des Bw wird der Raum nur an Wochenenden genutzt. Laut Bw wäre das so etwa alle 2-3 Wochen der Fall. Die Mieterin erklärte, dass es eher selten vorkommt, dass das Zimmer benutzt wird. Der Raum erfüllt daher die Funktion einer Schlafstelle für Aufenthalte an den Wochenenden in S.

Damit ist aber das Schicksal der Berufung entschieden, da eine Wohnung im Sinne des § 26 BAO nicht gegeben ist.

Der angefochtene Bescheid entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 23. Juli 2013