

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache AB, vertreten durch die S Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010 und 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

1. Der in Deutschland ansässige Beschwerdeführer ist seit Februar 2008 wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der Z GmbH in G und hat daraus resultierende, der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht unterliegende Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt.
2. Nach zunächst erklärungsgemäßer Veranlagung hat die Prüferin im Zuge einer die Jahre 2009 bis 2012 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung das Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes verneint und festgestellt, dass die in Österreich in den Jahren 2009, 2010 und 2012 erzielten Einkünften der beschränkten Steuerpflicht unterlagen.

Begründend wurde im Prüfungsbericht im Wesentlichen ausgeführt, dass es sich bei den von der Z GmbH in G angemieteten Räumlichkeiten um ein Großraumbüro mit ca. sieben Schreibtischen und offener Küche, einer separaten Dusche und einem separaten Lager hande. Dass es sich dabei um zum Wohnen geeignete Räumlichkeiten bzw. einen Wohnsitz handeln sollte, sei nicht erkennbar gewesen, zumal diese aufgrund der Tagesgeschäfte nicht jederzeit ohne Änderung zum Wohnen benutzt hätten werden können. Zudem sei weder ein Mietvertrag mit der Z GmbH abgeschlossen worden noch sei eine polizeiliche Anmeldung erfolgt. Auch sei in den Formularen ZS-QU1 (Erklärung natürlicher Personen für Zwecke der DBA-Quellensteuerentlastung) die Frage, ob in Österreich über einen Wohnsitz verfügt werde, mit "nein" beantwortet worden.

Im weiteren Verlauf habe der steuerliche Vertreter telefonisch mitgeteilt, dass die Eltern des Abgabepflichtigen in H eine Ferienwohnung besäßen, für die der Abgabepflichtige einen eigenen Schlüssel habe und die er mehrmals im Jahr nutze.

Zur Frage der beschränkten und unbeschränkten Steuerpflicht sei seitens des Abgabepflichtigen bzw. seines steuerlichen Vertreters Folgendes vorgebracht worden:

- Die *Ferienwohnung befindet sich in der D-straße 2 in H. Das Haus in der D-straße 2 besteht aus drei Etagen. Herr AC (der Vater von Herrn AB) und Frau CD (die Tante von Herrn AB) sind jeweils Hälfteneigentümer des gesamten Hauses, nicht Wohnungseigentümer bestimmter Stockwerke. Die Zuteilung der einzelnen Wohnungen im Haus ist unter den Hälfteneigentümern und deren Familien erfolgt. Genutzt wird das 2. Obergeschoss von Frau CD und ihrer Familie, das 1. Obergeschoss von Herrn AC und seiner Familie, das Erdgeschoss, je nach Bedarf, von Frau CD und Herrn AC, jeweils mit Familie.*
- Herrn AB wird im 1. Obergeschoss ein Zimmer (inkl. Waschmöglichkeit) zur alleinigen und dauerhaften Nutzung zur Verfügung gestellt. Ein Zimmer, eine Stube, eine Küche, ein Bad und ein WC im Erdgeschoss sowie ein Zimmer, eine Stube, eine Küche, ein Bad und ein WC im 1. Obergeschoss werden von Herrn AB in Abstimmung mit seinem Bruder, je nach Bedarf, genutzt. In jedem Fall stehen Herrn AB und seiner Familie zu jedem Zeitpunkt und auch ohne vorherige Absprache mindestens zwei Zimmer, ein Bad und eine Küche zur Verfügung. Bezuglich der Verwendung der Räumlichkeiten im Erdgeschoss und 1. Obergeschoss wurden Pläne mit entsprechender Kennzeichnung übermittelt.
- Die Überlassung der Wohnung von Herrn AC an Herrn AB erfolgt in Form einer Bittleihe (Prekarium). Herr AB beteiligt sich an den laufenden Kosten in einem Umfang von ca. € 750,00 bis € 1.500,00 jährlich. Herr AB und seine Familie verbringen jedes Jahr die Tage über Weihnachten und Neujahr, mindestens weitere 4-5 Wochenenden und oft auch noch ein bis zwei Wochen unter dem Jahr in H.
- Die Absprache mit den Eltern ist so zu verstehen, dass Herr AB mitteilt, dass er in seiner ihm zuzurechnenden Wohnung (2 Schlafzimmer, Bad und Küche) anwesend sein wird. Eine Absprache im Sinne von "Erlaubnis einholen" ist damit nicht gemeint.
- Herr AB kann jederzeit über die Wohnung verfügen. Dies wurde dargelegt und auch mit einer Bestätigung von Herrn AC belegt. Selbstverständlich informiert Herr AB seine Eltern über die geplanten Aufenthalte in seiner Wohnung. Entscheidend ist, dass Herr AB jederzeit Zutritt zu seiner Wohnung hat und jeden anderen davon ausschließen kann.

Das Erdgeschoss des Hauses in H bestehe aus drei Zimmern, einer Stube, einer Küche, einem Bad, einem WC und einem Schopf. Genutzt würden diese Räumlichkeiten, je nach Bedarf, von der Tante, dem Abgabepflichtigen, seinem Vater und seinem Bruder, jeweils mit Familie. Das 1. Obergeschoss, bestehend aus zwei Zimmern, einer Stube, einer Küche, einem Bad, einem WC und einer Veranda, werde vom Abgabepflichtigen, seinem Vater und seinem Bruder, jeweils mit Familie, genutzt. Dem Abgabepflichtigen möge zwar im 1. Obergeschoss ein Zimmer zur alleinigen und dauerhaften Nutzung zur

Verfügung stehen, die restlichen Räumlichkeiten im Erdgeschoss würden jedoch auch von zwei weiteren Parteien, die Räumlichkeiten im 1. Obergeschoss von drei weiteren Parteien genutzt. Eine Verwendung der Ferienwohnung ohne vorherige Absprache mit den Besitzern erscheine daher nicht glaubhaft. Nur dadurch, dass die Wohnung - auch mehrmalig und jeweils für längere Zeiträume - zur Verfügung gestellt worden sei, werde keine Verfügungsmacht über die Wohnung begründet, da die Wohnung nur aufgrund jeweiliger Willensentscheidungen des Wohnungsbesitzers überlassen werde (Hinweis auf VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133). Zudem werde die Ferienwohnung in H vom Abgabepflichtigen und seiner Familie nur wenige Tage im Jahr genutzt. Nach der Judikatur mache ein nur gelegentliches Verweilen während unregelmäßig aufeinanderfolgender Zeiträume zu Erholungszwecken eine Wohnung noch nicht zum Wohnsitz. Es genüge nicht, wenn die Wohnung nur anlässlich "gelegentlicher Urlaube" als Unterkunft genutzt werde, die tatsächliche Verfügungsmacht aber anderen Personen zukomme. Als Anhaltspunkt für eine Mindestfrist für die Innehabung der Wohnung unter Umständen, die auf die Beibehaltung und Nutzung schließen ließen, werde auf die Sechsmonatsfrist des § 26 Abs. 2 BAO abgestellt. Eine ununterbrochene tatsächliche Benützung sei nicht nötig; es reiche nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wenn die Wohnung jährlich mehrere Wochen (zwei bis drei Monate) benutzt werde (Hinweis auf VwGH 20.6.1990, 89/16/0020). Im Erkenntnis vom 4.12.1969, 310/69, habe der Verwaltungsgerichtshof eine tatsächliche jährliche Benützung von etwa vier Wochen (im Jahr 1963 und 1965) bzw. von zwei Monaten (im Jahr 1964) für die Annahme eines Wohnsitzes als ausreichend beurteilt. Über die "tatsächliche" jährliche Benützung seien seitens des Abgabepflichtigen, trotz Aufforderung, keine Nachweise oder Unterlagen zur Glaubhaftmachung vorgelegt worden. Eine polizeiliche Anmeldung sei nicht erfolgt. Auch sei in den Formularen ZS-QU1 (Erklärung natürlicher Personen für Zwecke der DBA-Quellensteuerentlastung) die Frage, ob in Österreich über einen Wohnsitz verfügt werde, mit "nein" beantwortet worden. Gesamthaft gesehen liege in Österreich daher kein Wohnsitz gemäß § 26 BAO vor.

Die Voraussetzungen für die gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 beantragte Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig seien in den Jahren 2009, 2010 und 2012 nicht erfüllt, weil die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte die Grenze von 11.000,00 € überschritten hätten; die im Inland erzielten Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit unterliegen in diesen Jahren daher der beschränkten Steuerpflicht. Im Jahr 2011 sei der Abgabepflichtige als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln.

3. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und hat das steuerpflichtige Einkommen in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2009, 2010 und 2012 vom 22. Mai 2015 in Anwendung der Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 unter Hinzurechnung eines Betrages von 9.000,00 € ermittelt.
4. Dagegen hat die steuerliche Vertretung Beschwerde erhoben und beantragt, den Beschwerdeführer der unbeschränkten Steuerpflicht zu unterziehen. Begründend wurde

zusammengefasst vorgebracht, der Beschwerdeführer verfüge über einen Ferienwohnsitz in H. Die Immobilie, in der sich der Ferienwohnsitz befindet, stehe je zur Hälfte im zivilrechtlichen Miteigentum seines Vaters und einer namentlich genannten Tante. Das Haus sei früher als Pension genutzt worden und verfüge über 10 Schlafzimmer, 4 Badezimmer und 3 Küchen sowie einen allgemeinen Wohnbereich. Der Beschwerdeführer könne jederzeit über 2 Schlafzimmer, eine Küche und ein dazugehöriges Badezimmer sowie den allgemeinen Wohnbereich verfügen. Er habe einen eigenen Schlüssel für das Haus und könne dieses jederzeit betreten und für seine Wohnzwecke nutzen. Die Nutzung erfolge mehrere Wochen über das ganze Jahr verteilt. Aufzeichnungen über die tatsächliche Anwesenheit (iSd Zweitwohnsitzverordnung) seien in der Vergangenheit nicht geführt worden. Der Beschwerdeführer beteilige sich an den laufenden Betriebskosten im Ausmaß von rd. 1.800,00 € jährlich. Die tatsächliche Nutzung der Wohnung sei durch die Vorlage eines Planes und durch eine Bestätigung des Miteigentümers des Hauses belegt worden. Zur weiteren Dokumentation sei in der Zwischenzeit der Beschwerde angeschlossene Mietvertrag abgeschlossen worden.

Entscheidend für das Vorliegen eines Wohnsitzes sei das Innehaben einer Wohnung. Das bedeute, über eine Wohnung tatsächlich rechtlich verfügen zu können und sie jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzen zu können. Eine polizeiliche Meldung sei ebenso wenig notwendig, wie ein rechtlicher Titel (Mietvertrag, Eigentum). Auch eine ununterbrochene Benützung sei nicht erforderlich, es sei ausreichend wenn die Wohnung jährlich mehrere Wochen benutzt werde (Hinweis auf Ritz, BAO, 5. Auflage, § 26 Rz 9). Der Verwaltungsgerichtshof habe das Vorliegen eines Wohnsitzes bei einer tatsächlichen Benützung von etwa vier Wochen (im Jahr 1 und 2) sowie von ca. zwei Monaten (im Jahr 3) als gegeben erachtet. Aus der Verordnung zu § 1 EStG 1988 (BGBl. II Nr. 528/2003) ergebe sich, dass kein Wohnsitz vorliege, wenn die Benützung einer inländischen Wohnung an nicht mehr als 70 Tagen erfolge und über die Anwesenheitstage ein Verzeichnis geführt werde. Da die Benützung an weniger als 70 Tagen erfolge, werde ein derartiges Verzeichnis nicht geführt. Aus dieser Bestimmung ergebe sich aber implizit, dass ein Wohnsitz auch dann vorliege, wenn die Benützung an weniger als 70 Tagen erfolge. Auf Basis des vorliegenden Sachverhalts sei somit ein Wohnsitz gegeben, da die Wohnung jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzt werden könne und eine tatsächliche Benützung in ausreichendem Ausmaß erfolgt sei.

5. Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 15. Juli 2015 hat das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Im Zuge der Betriebsprüfung habe der Beschwerdeführer angegeben, im Großraumbüro der Z GmbH in G einen Wohnsitz zu haben, da er dort ab und zu nächtige. Nachdem die unbeschränkte Steuerpflicht mangels inländischem Wohnsitz in Frage gestellt worden sei, sei drei Monate später ein Wohnsitz im 72 km entfernten Ferienhaus der Eltern und der Tante ins Treffen geführt worden. Zum Beweis dafür sei nunmehr ein am 1. Mai 2015 unterfertigter Mietvertrag mit dem Vater über eine Nutzung ab 2006 vorgelegt worden. Die beiden "Wohnsitze" in G und H

seien weder bei der örtlichen Meldebehörde gemeldet worden noch seien sie in den der Quellensteuerentlastung dienenden Formularen ZS-QU1 angegeben worden.

6. Mit Vorlageantrag vom 10. August 2015 hat die steuerliche Vertretung die Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht beantragt. Ergänzend wurde ausgeführt, dass ihr das Vorhandensein des Wohnsitzes in H erst im Zuge des abgabenbehördlichen Prüfungsverfahrens zur Kenntnis gekommen sei und dies daher erst im Laufe des Betriebsprüfungsverfahrens eingewendet worden sei. Abgabenrechtlich relevante Umstände seien unabhängig vom Zeitpunkt des Bekanntwerdens gleichermaßen zu würdigen. Als Nachweise für das Vorliegen des Wohnsitzes in H seien insbesondere ein Grundbuchsatz und eine Sachverhaltsdarstellung, die Bestätigung des Vaters des Beschwerdeführers vom 12. Dezember 2014 und der Mietvertrag vom 1. Mai 2015 vorgelegt worden. Die von der Finanzverwaltung verlangten Nachweise (insbesondere Belege über Einkäufe des täglichen Lebens) hätten nicht beigebracht werden können. Diese Belege habe der Steuerpflichtige nicht aufbewahrt, die polizeiliche Meldung sei mangels Kenntnis der Notwendigkeit nicht erfolgt. Im Formular ZS-QU1 sei die Frage "Verfügen Sie in Österreich über eine Wohnstätte/as a permanent home available in Austria" mit "nein" beantwortet worden, es handle sich beim Begriff "Wohnstätte" aber um einen unbestimmten Gesetzesbegriff. Gemeinsam mit der englischen Übersetzung deute der Begriff sowohl auf den Begriff des Wohnsitzes als auch jenen der Ansässigkeit hin. Da das Formular der Quellensteuerentlastung diene und das DBA für Zwecke der Quellensteuer auf die Ansässigkeit abstelle, sei diese Frage vorsorglich mit "nein" beantwortet worden, da eindeutig keine Ansässigkeit in Österreich vorliege.

II. Sachverhalt

Der mit seiner Ehegattin und zwei Kindern in Deutschland wohnhafte Beschwerdeführer ist seit Februar 2008 wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der im Inland ansässigen Z GmbH und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.

Nachdem die Feststellung der Prüferin, dass der Beschwerdeführer in den von der Z GmbH angemieteten Räumlichkeiten in G keinen Wohnsitz hatte, nicht bekämpft wurde, ist einzig strittig, ob er in den Streitjahren aufgrund der von ihm genutzten Ferienwohnung in H über einen inländischen Wohnsitz verfügt hat.

Das aus drei Etagen bestehende Gebäude in H, D-straße 2, steht im Hälfteeigentum des Vaters des Beschwerdeführers und seiner Tante. Nach den unbestrittenen Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht wird das zweite Obergeschoss von der Tante mit ihrer Familie, das 1. Obergeschoss vom Vater und seiner Familie, das Erdgeschoss, je nach Bedarf von der Tante und vom Vater bzw. deren Familien genutzt. Dem Beschwerdeführer steht im 1. Obergeschoss ein Zimmer (inkl. Waschmöglichkeit) zur alleinigen Nutzung zur Verfügung. Ein Zimmer, eine Stube, eine Küche, ein Bad und ein WC im Erdgeschoss

bzw. ein Zimmer, eine Stube, eine Küche, ein Bad und ein WC im 1. Obergeschoss werden vom Beschwerdeführer in Abstimmung mit seinem Bruder, je nach Bedarf, genutzt. Konkrete Nachweise über die tatsächlichen Aufenthalte in der Ferienwohnung wurden nicht erbracht, auch konkrete Angaben über die jeweilige Dauer (An-/Abreise) der Aufenthalte gehen aus der Aktenlage nicht hervor. Nachdem das Finanzamt die Angaben des Beschwerdeführers bzw. der steuerlichen Vertretung nicht in Abrede gestellt hat, geht das Bundesfinanzgericht daher davon aus, dass der Beschwerdeführer und seine Familie jedes Jahr die Tage über Weihnachten und Neujahr, vier bis fünf Wochenenden und fallweise auch noch ein bis zwei Wochen unter dem Jahr in der Ferienwohnung in H verbracht haben. Er hat einen eigenen Schlüssel und beteiligt sich an den laufenden Betriebskosten.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

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 sich 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.

Gemäß § 98 Abs. 1 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht ua. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder verwertet worden ist.

Nach § 26 Abs. 1 BAO hat eine Person einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Ein Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO erfordert, dass der Steuerpflichtige die Wohnung "innehat", sie also jederzeit für die eigenen Wohnbedürfnisse nutzen kann. Dieses "Innehaben" muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Maßgebend sind dabei jeweils die tatsächlichen Verhältnisse, entscheidend ist die tatsächliche Verfügungsmacht. Um einen Wohnsitz zu begründen, bedarf es nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können (vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133, mwN, und VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292, mwN).

Als Rechtsgründe für ein solches Innehaben kommen vor allem Eigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht oder familienrechtliche Ansprüche (zB des Ehegatten) in Betracht; eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form ist jedoch nicht Voraussetzung (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 26 Rz 6). Auch eine ununterbrochene tatsächliche Benützung ist nicht Voraussetzung (vgl. VwGH 9.11.2004, 99/15/0008).

Allein dadurch, dass - auch mehrmals und jeweils für längere Zeiträume - eine Wohnung zur Verfügung gestellt wird, wird jedoch keine Verfügungsgewalt über eine Wohnung begründet, da die Wohnung in diesen Fällen nur auf Grund jeweiliger Willensentscheidungen des Wohnungsbesitzers überlassen wird (vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133, mwN).

Vor diesem Hintergrund kann die Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass durch die fallweise Nutzung der Ferienwohnung durch den Beschwerdeführer ein Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO nicht begründet wurde, nicht als rechtswidrig erkannt werden, zumal aus den Ausführungen der steuerlichen Vertretung ein tatsächliches Innehaben der Wohnung nicht abgeleitet werden kann. Auch wenn davon auszugehen ist, dass der Beschwerdeführer die Ferienwohnung mehrmals im Jahr an den Wochenenden und im Urlaub genutzt hat und es dafür, wie vorgebracht, keiner förmlichen Zustimmung der Eigentümer bedurfte, ändert dies nichts daran, dass er die Wohnung bzw. bestimmte Räumlichkeiten nur in Absprache mit den Eigentümern (Vater, Tante) bzw. seinem diese Räumlichkeiten offensichtlich auch nutzenden Bruder benutzen konnte und sie sohin "frei" waren. Damit kam ihm aber auch eine tatsächliche Verfügungsgewalt über die Wohnung bzw. die unterschiedlichen Räumlichkeiten nicht zu, zumal er weder eine Nutzung durch andere Personen ausschließen konnte noch einen durchsetzbaren Anspruch auf deren Nutzung hatte. Dass er über einen eigenen Schlüssel für das Haus verfügt hat, vermag daran nichts zu ändern.

Ob es sich dabei den auf den Angaben der steuerlichen Vertretung basierenden Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht zufolge um ein Precarium handelt, kann dahingestellt bleiben, ist für ein Precarium (unverbindliche Bitleihe) im Sinne des § 974 ABGB neben der Unentgeltlichkeit essentielle Voraussetzung doch die jederzeitige Widerrufbarkeit. Eine solche jederzeit einseitig widerrufbare Bitleihe zur vorübergehenden Nutzung einer Ferienwohnung kann aus den bereits angeführten Gründen aber keine Verfügungsgewalt begründen (vgl. Tanzer/Unger, BAO 2016/2017, 5. Aufl., Seite 61).

Nichts zu gewinnen ist für die Frage, ob in den Streitjahren ein Wohnsitz begründet wurde, mit dem vorgelegten Mietvertrag vom 1. Mai 2015 zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Vater, der nach der Präambel rückwirkend zum 1. Jänner 2015 abgeschlossen wurde und dem Ziel dient, "das seit mehreren Jahren (mind. 2006) bestehende Nutzungsrecht und Mietverhältnis in all seinen bereits bestehenden Absprachen und Vereinbarungen schriftlich festzuhalten". Abgesehen davon, dass das Bestehen eines Mietverhältnisses erstmals im Beschwerdeverfahren behauptet wurde und insoweit auch mit dem Vorbringen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung nicht im Einklang steht, sind rückwirkende Rechtsgeschäfte für den Bereich des Steuerrechts grundsätzlich nicht beachtlich (vgl. VwGH 25.5.2016, 2013/15/0276, mwN) und vermag ein solcher Vertrag am dargelegten tatsächlichen Sachverhalt in den Streitjahren nichts zu ändern. Zudem finden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen im Bereich des Steuerrechts nur dann Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden

unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Ein auf unbestimmte Zeit abgeschlossenes Mietverhältnis, das lediglich als Beitrag zu den Betriebskosten sowie die auf Heizung und Warmwasser entfallenden Kosten einen monatlich zu bezahlenden Betrag von 150,00 € vorsieht, kann jedenfalls nicht als fremdüblich angesehen werden.

Die Ausführungen im Vorlageantrag, wonach die Frage betreffend Wohnstätte im Formular ZS-QU1 vorsorglich mit "nein" beantwortet worden sei, weil keine Ansässigkeit in Österreich gegeben sei, vermögen nicht zu überzeugen. Unter I. lit. b des Formulares wird um die genaue Angabe der Adresse, an der der Einkünfteempfänger ansässig ist, ersucht, wobei die deutsche Wohnadresse angegeben wurde. Die Frage unter I. lit. c lautet hingegen: "Verfügen sie in Österreich über eine Wohnstätte?". Auch in lit. d wird auf den in lit. b angegebenen Hauptwohnsitz (in Deutschland) Bezug genommen. Aus dem Zusammenhang ergibt sich somit unzweifelhaft, dass die vom Beschwerdeführer verneinte Frage (lit. c) nicht auf eine Ansässigkeit in Österreich, sondern auf das Bestehen einer Wohnstätte in Österreich (neben dem deutschen Hauptwohnsitz) abstellt. Zudem wurde auch in dem beim Finanzamt am 23. April 2010 eingegangenen, von der damaligen steuerlichen Vertretung unterfertigten "Fragebogen bei beschränkter Steuerpflicht" angegeben, dass kein Wohnsitz in Österreich bestehe und bei Abgabe der Steuererklärung entschieden werde, ob in Österreich beantragt werde, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.

Die fehlende polizeiliche Meldung und die Angabe im Formular ZS-QU1 sind für sich zwar nicht ausschlaggebend, stehen aber jedenfalls im Einklang mit dem sich ergebenden Gesamtbild und kann dies durchaus als Indiz dafür gewertet werden, dass der Beschwerdeführer in H einen Wohnsitz nicht unterhalten hat.

Letztlich wäre es bei der gegebenen Sachlage am Beschwerdeführer gelegen, das Innehaben der im Eigentum naher Angehöriger stehenden Ferienwohnung und die damit einhergehende Wohnsitzbegründung in zweifelsfreier Weise zu belegen und auch entsprechende Vorsorge hinsichtlich dafür geeigneter Beweismittel zu treffen. Nachweise, die in nachvollziehbarer Weise den Schluss zugelassen hätten, dass er eine Wohnung inne im Sinne des § 26 BAO gehabt hätte, hat der Beschwerdeführer aber nicht erbracht.

Gesamthaft gesehen konnte den Beschwerden somit kein Erfolg beschieden sein.

Zulässigkeit einer Revision

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

Die im Beschwerdefall strittige Frage des Vorliegens eines inländischen Wohnsitzes wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung

sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 7. Juli 2017