

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. V und die weiteren Senatsmitglieder Mag.^a R, Dr.ⁱⁿ B und C, im Beisein der Schriftführerin Mag.^a D, in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 0, Adresse, vertreten durch Mag. CD, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Adresse1, gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 des Finanzamtes FA vom 19.6.2013 in der Sitzung am 2.6.2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2011	Inländisches Einkommen	34.473,43	Einkommensteuer	9.204,00
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				9.204,00

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) war im Kalenderjahr 2011 sowohl in Deutschland als auch in Österreich als Physiotherapeut tätig.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens gab der steuerliche Vertreter des Bf an, dass dieser seit dem Jahr 2000 in Deutschland eine Praxis für Physiotherapie betreibe. Seit September 2008 sei der Bf an der Adresse Adresse2, gemeldet. Der Wohnsitz werde nur in Ausnahmefällen genutzt. Es handle sich um ein Gästezimmer im Haus eines namentlich Bekannten, das der Bf benützen könne. Es gebe dazu weder einen schriftlichen Mietvertrag, noch werde Miete bezahlt.

Der Einkommensteuerbescheid 2011 erging am 19.6.2013. Begründend wurde - unter Verweis auf das Vorhalteverfahren - ausgeführt, dass der **Bf in Österreich über keine eigene Wohnung verfüge. Aus diesem Grund sei er in Österreich als beschränkt Steuerpflichtiger zu erfassen.**

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen **Berufung vom 4.7.2013** (ab 1.1.2014: Beschwerde) wandte der steuerliche Vertreter des Bf ein, dass das Finanzamt auf Grund der unvollständigen und missverständlichen Angaben des Bf angenommen habe, dass dieser in Österreich keinen Wohnsitz habe und die Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht nicht vorliegen würden.

Für die Auslegung des Begriffs "Wohnsitz" sei § 26 Abs. 1 BAO maßgebend. Danach habe jemand dort einen Wohnsitz, "wo er eine Wohnung unter Umständen innehalt, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benützen wird". Die Voraussetzungen müssten kumulativ vorliegen. Maßgebend sei nicht die rechtliche, sondern die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Ungeachtet der Ausprägung der einzelnen Merkmale seien stets das Gesamtbild und die Erfüllung des Gesamttatbestandes mit all seinen Tatbestandselementen von Bedeutung (Stoll, BAO, 333).

Unter einer Wohnung seien Räume zu verstehen, die ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten würden. Die Wohnung müsse nicht "standesgemäß" sein (Ritz, BAO, § 26 Tz 1). Die Räumlichkeiten müssten nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sein, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzt werden können (stRspr VwGH 3.11.2005, 2002/15/0102, mit weiteren Nachweisen). Auch eine nur teilweise Einrichtung reiche aus (VwGH 4.12.69, 310/69). Die vorhandenen Räume müssten auch nicht zur Aufnahme der gesamten Familie ausreichen. Auch ein Untermietzimmer (VwGH 11.12.64,

1023/63) oder ein nur während der Woche benütztes Zimmer am Arbeitsort (VwGH 30.05.85, 83/16/0177) könnten als Wohnung anzusehen sein.

Der Steuerpflichtige müsse die Wohnung innehaben, das heiße, er müsse die Wohnung grundsätzlich jederzeit und ohne Zustimmung einer anderen Person für eigene Wohnzwecke nutzen können. Eine einfach eingerichtete Zweitwohnung erfülle grundsätzlich die Voraussetzungen der Innehabung (EStR 21). Auch das Vorhandensein einer Küche sei keine Voraussetzung für eine Wohnung im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO (VwGH 28.2.73, 1356/72).

Voraussetzung sei stets die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Wohnung. Die Wohnung müsse nicht die "eigene" sein, sodass auch ein Mieter die gemietete Wohnung innehabe. Eine ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung sei nicht erforderlich (VwGH 16.9.92, 90/13/0299; VwGH 9.11.2004, 99/15/0008). Auch nach dem Urteil des BFH vom 19.3.2002, I R 15/01, DStRE 2003, 346, sei für die Annahme eines Wohnsitzes (und damit für die unbeschränkte Steuerpflicht) nicht erforderlich, dass sich der Steuerpflichtige während einer Mindestzahl von Tagen oder Wochen im Jahr in der Wohnung aufhalte. Entscheidend sei allein, ob objektiv erkennbare Umstände dafür sprechen würden, dass der Steuerpflichtige die Wohnung für Zwecke des eigenen Wohnens beibehalte. Auch auf die Bezahlung einer Miete komme es nicht an.

Im gegenständlichen Fall handle es sich bei den Räumlichkeiten um einen ca. 16 m² großen, einfach eingerichteten Raum im Objekt Adresse2, den der Bf angemietet habe. Auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen habe er sich im September 2008 auch an dieser Adresse angemeldet.

Da der Bf von Oktober 2008 bis Ende 2011 am Standort Adresse3, als Physiotherapeut selbständig tätig gewesen sei, sei der Raum meist für Nächtigungen genutzt worden.

Die Praxiszeiten in Adresse3 seien grundsätzlich Montag sowie Freitag am Nachmittag gewesen. Dies sei auch aus der ersten Vorhaltsbeantwortung vom April 2013 im Zusammenhang mit den in der Gewinnermittlung angesetzten Autokosten bzw. Kilometergeldern ersichtlich. Da der Bf Behandlungen am Freitag öfter auch bis zum Abend und auf Grund von Einzelterminvereinbarungen auch am Samstag am Vormittag durchgeführt habe, sei er auf Grund der Entfernung nicht an seinen Hauptwohnsitz in F zurückgekehrt, sondern habe im Zimmer in Adresse2 genächtigt.

Mit Beendigung der selbständigen Tätigkeit am Standort Adresse3 mit Ende 2011 – auf Grund des neuen bzw. weiteren Praxisstandortes in Adresse4 - sei in weiterer Folge auch die Nutzung des Zimmers in Adresse2 beendet worden.

Aus dem vorstehend angeführten Sachverhalt und den Ausführungen sei daher im Gesamtbild von einem Wohnsitz des Bf an der Adresse Adresse2, auszugehen.

Beantragt werde, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und den Bf als unbeschränkt Steuerpflichtigen neu zu veranlagen.

Zu einem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes nahm der Bf mit Schreiben vom 5.8.2013 wie folgt Stellung:

Punkt 1: Ein schriftlicher Mietvertrag sei nicht abgeschlossen worden. In der Beilage 1 werde die eidesstattliche Erklärung des Vermieters vorgelegt, dass eine Räumlichkeit angemietet worden sei.

Punkt 2: Der Mietgegenstand sei ein Zimmer mit ca. 14 m² gewesen. Die Küche und die Sanitärräumlichkeiten des Vermieters im Erdgeschoß seien mitbenutzt worden. Die Zimmereinrichtung habe aus einem Schreibtisch mit zwei Stühlen, einer Garderobe, einem Schrank, einem Regal, sonstigen kleinen Einrichtungsgegenständen und einer Schlafgelegenheit bestanden.

Punkt 3: Die Praxiszeiten seien grundsätzlich Montag und Freitag am Nachmittag gewesen. Der Bf habe im Zeitraum von Oktober 2008 bis November 2011 grundsätzlich jeden Freitag (ausgenommen ca fünf bis sechs Wochen Urlaub pro Jahr) bis 20:00 Uhr bzw. 21:00 Uhr in Adresse3 gearbeitet. An Samstagen habe er hier von 8:00 Uhr bis 10:00 Uhr nach Bedarf gearbeitet, wobei dies jährlich durchschnittlich während zwei bis drei Monaten gewesen sei.

Punkt 4: Die Höhe der deutschen Einkünfte 2011 betrage laut der eingereichten Steuererklärung 17.962,00 € (Beilage 2). Eine Veranlagung sei laut Auskunft des deutschen Steuerberaters bisher nicht erfolgt. Als Beilage 3 werde der deutsche Meldezettel vorgelegt.

Punkt 5: Als Beilage 4 werde auch eine Kopie der österreichischen Meldebestätigung vorgelegt.

In der abweisenden **Berufungsvorentscheidung vom 27.8.2013** verwies das Finanzamt darauf, dass jemand dort einen Wohnsitz habe, wo er eine Wohnung innehabe unter Umständen, die darauf schließen ließen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Innehaben bedeute, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können (VwGH 16.9.1992, 90/13/0299; 23.2.2010, 2007/15/0292). Die bloße Überlassung eines Zimmers zur vorübergehenden Nutzung reiche nicht (VwGH 14.11.1996, 94/16/0033). Demgemäß genüge die Benützung eines Gästezimmers eines Bekannten in Ausnahmefällen nicht zur Begründung eines Wohnsitzes. Es sei auch nicht davon auszugehen, dass ein Gästezimmer innerhalb eines Wohnungsverbandes jederzeit und ohne Zustimmung des Eigentümers verwendet werden könne.

Da in Österreich auch kein gewöhnlicher Aufenthalt vorliege, sei der Bf beschränkt steuerpflichtig.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag vom 25.9.2013** wandte der Bf ein, dass das Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung nicht auf die vorgelegten Unterlagen bzw. erteilten Auskünfte eingegangen sei. Dies habe mit rechtsstaatlichen

Prinzipien nichts zu tun. Auch treffe das zitierte Erkenntnis vom 14.11.1996, 94/16/0033, überhaupt nicht zu.

Mit der standardisierten Begründung und gebetsmühlenartigen Zitierung aus dem BAO-Kommentar von Ritz zu § 26 Abs. 1 BAO verletze die Behörde das Parteiengehör gemäß § 115 BAO. Die Behörde habe den Sachverhalt nicht vollständig und auch nicht richtig abgeklärt bzw. ermittelt. Es hätten zB Zeugeneinvernahmen oder eine Besichtigung durchgeführt werden können, um sich ein Bild von den wahren Verhältnissen machen zu können.

Im BAO-Kommentar von Ritz werde zum Begriff des Wohnsitzes ausgeführt, dass auch folgende Sachverhalte einen Wohnsitz begründen könnten:

1. Untermietzimmer (zB Lager, VwGH 24.1.1996, 95/13/0150);
2. im Falle einer Dauermiete sogar Hotelzimmer (VwGH 23.5.1990, 89/13/0015; 24.1.1996, 95/13/0150; Tipke/Kruse, AO, § 8 Tz 5);
3. ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestelltes und während der Woche benütztes Zimmer am Arbeitsort (VwGH 30.5.1985, 83/16/0177).

Wenn diese Sachverhalte schon wohnsitzbegründend seien, müsste im Fall des Bf jedenfalls ein Wohnsitz angenommen werden.

Auf die Ausführungen in der Berufung bzw. die Angaben und vorgelegten Unterlagen betreffend durchgeführte Ergänzungersuchen (auch zur St.Nr. 1) werde verwiesen.

Richtig sei, dass dieses Zimmer vom Bf eingerichtet und nur von ihm genutzt worden sei. Er sei im Besitz eines eigenen Schlüssels gewesen und habe einen separaten Eingang gehabt. Er habe das Zimmer jederzeit und ohne vorherige Absprache nutzen können. Bei der Nutzung habe es sich auch nicht um Ausnahmefälle, sondern vielmehr um eine regelmäßige, dauerhafte Benutzung des Zimmers gehandelt. Das Gleiche gelte für Küche und Bad. Dies sei mit einer Wohngemeinschaft gleich zu setzen. Jeder habe dort sein eigenes Zimmer, Küche und Bad würden gemeinschaftlich genutzt.

Auf Grund des angeführten Sachverhaltes sei von einem Wohnsitz des Bf an der Adresse Adresse2, auszugehen.

Beantragt werde eine Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Senat.

Mit Schreiben vom 7. Oktober 2013 ersuchte die Abgabenbehörde um Stellungnahme zu nachstehenden Punkten:

1. Bezuglich der Nächtigungen in Adresse2 seien widersprüchliche Angaben gemacht worden: Im Schreiben vom 11.4.2013 habe der Bf angegeben, im Zeitraum Jänner bis November 2011 an 43 Freitagen die Strecke Adresse5 – Adresse4 – Adresse3 - F zurückgelegt zu haben. Demgegenüber habe er in der Berufung angegeben, Behandlungen am Freitag öfter auch bis zum Abend und am Samstag am Vormittag

durchgeführt zu haben und auf Grund der Entfernung nicht an den Hauptwohnsitz in F zurückgekehrt zu sein, sondern im Zimmer in Adresse2 genächtigt zu haben.

2. Nach den Angaben des Bf sei der Wohnsitz nur in Ausnahmefällen genutzt worden. Der Bf möge bekannt geben, wann und wie oft er tatsächlich in Adresse2 genächtigt habe.

3. Sämtliche Honorarnoten von Behandlungen an Freitagen am Nachmittag und an Samstagen am Vormittag in Adresse3 sowie die diesbezüglichen Terminaufzeichnungen seien vorzulegen.

Zu diesem Ergänzungersuchen brachte der steuerliche Vertreter Nachstehendes vor:

Ad 1) In der Vorhaltsbeantwortung vom 11.4.2013 seien die Erläuterungen zu den geltend gemachten Kilometergeldern abgegeben worden. Im Ersuchen um Ergänzung vom 26.2.2013 sei gefordert worden, zu den geltend gemachten Kilometergeldern ein Fahrtenbuch oder Ähnliches vorzulegen.

Da - wie bereits ausgeführt – der Bf kein Fahrtenbuch führe, hätten auch keine genauen Kilometeraufzeichnungen vorgelegt werden können. Bei der Einkommensermittlung für das Jahr 2011 seien die Kfz-Kosten für das österreichische Unternehmen in Höhe des Kilometergeldes angesetzt worden. Die Anzahl der Fahrten sei auf Grund der Praxis- bzw. Behandlungszeiten in Adresse3 ermittelt worden. Als Basis hätten 43 Wochen à zwei Behandlungstage gedient. Dabei sei nicht unterschieden worden, ob auch an Samstagen Fahrten zur oder von der Praxis in Adresse3 oder ob Nächtigungen am Wohnsitz in Adresse2 erfolgt seien, da dies keinen wesentlichen materiellen Unterschied im Ansatz der Kfz-Kosten ausmache und die Ermittlung wegen des fehlenden Fahrtenbuches nicht möglich gewesen sei.

Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass Nächtigungen am Wohnsitz in Adresse2 laut Aussage des Bf auch erfolgt seien, wenn am nächsten Tag keine Behandlungen stattgefunden hätten.

Aufgrund dieses Sachverhaltes seien keine widersprüchlichen Angaben ersichtlich, da die Inanspruchnahme des Wohnsitzes in keinem direkten Zusammenhang mit den Behandlungstagen stehe.

Ad 2) Bereits in der Berufung vom 4.7.2013 sei darauf hingewiesen worden, dass die Antwort in der Vorhaltsbeantwortung unvollständig und missverständlich gewesen sei. Der Sachverhalt sei entsprechend dargelegt und erläutert worden.

Im Vorlageantrag sei nochmals darauf hingewiesen worden, dass das Zimmer nicht nur in Ausnahmefällen genutzt worden sei, sondern eine regelmäßige, dauerhafte Benutzung vorgelegen sei.

Zum Vorhalt, dass laut eigenen Angaben der Wohnsitz nur in Ausnahmefällen genutzt worden sei, sei anzumerken, dass der Bf im Normalfall an seinem Mittelpunkt der Lebensinteressen in F genächtigt habe, d.h. von jährlich 365 Tagen ungefähr 340-mal.

Das genaue Datum der Nächtigungen in Adresse2 könne der Bf im Nachhinein auf Grund fehlender Aufzeichnungen nicht mehr feststellen. Der Bf habe etwa 20 Nächtigungen im Jahr angegeben, wobei privat veranlasste Nächtigungen in Adresse2 nicht enthalten seien.

Ad 3) Die angeforderten Honorarnoten von Behandlungen in Adresse3 an Freitagen am Nachmittag und Samstagen am Vormittag könne die Finanzbehörde grundsätzlich jederzeit einsehen. Die Vorlage von Patientendaten sei aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht möglich, auch die diesbezüglichen Terminaufzeichnungen unterlägen der beruflichen Verschwiegenheitspflicht. Falls notwendig, könnten die Daten anonymisiert zur Verfügung gestellt werden.

Abschließend sei nochmals auf die Ausführungen in den Vorhaltsbeantwortungen, der Berufung bzw. dem Vorlageantrag hinzuweisen, welche das Finanzamt bisher nicht entsprechend gewürdigt bzw. berücksichtigt habe.

Die Richterin ersuchte den Bf, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

"1) Laut Aktenlage waren Sie im Beschwerdejahr 2011 in Adresse5, Adresse3 und Adresse4 als Physiotherapeut tätig.

Auf der Internetadresse <http://www.physiotherapie-lasource.de> sind in Adresse5 Öffnungszeiten von Montag bis Mittwoch angeführt.

In der Aufstellung der gefahrenen Kilometer scheint Adresse5 (auch) am Donnerstag und Freitag auf.

Therapietage am Samstag, wie in der Berufung eingewendet, sind aus der Kilometeraufstellung nicht ersichtlich.

Legen Sie daher sämtliche Honorarnoten von Behandlungen an Donnerstagen und Freitagen in Adresse5 sowie von Behandlungen an Freitagen am Abend und an Samstagen am Vormittag in Adresse3, allenfalls in der mit Schreiben vom 15.11.2013 angebotenen anonymisierten Form, zur Einsicht vor.

2) In der deutschen Abgabenbehörde vorgelegten Einnahmenüberschussrechnung wurde in der Rubrik „Kraftfahrzeugkosten für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Pendlerpauschale); Familienheimfahrten“ ein Betrag von 2.622,00 € geltend gemacht.

Auf Grund welcher Überlegungen wurden in der dem Finanzamt Braunau Ried Schärdingübermittelten Kilometeraufstellung auch Fahrten zwischen Adresse5 und F mit einbezogen, nachdem die Kosten für diese Fahrten offenbar bereits in Deutschland als Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte geltend gemacht worden sind?

3) Ihren Angaben zufolge unterhielten Sie 2011 eine Betriebsstätte in Adresse4 und von Jänner bis Ende November 2011 eine weitere Betriebsstätte in Adresse3.

Laut Zentralem Melderegister waren Sie bis 2.8.2013 mit einem Nebenwohnsitz in Adresse2 gemeldet und ab 2.8.2013 mit einem Nebenwohnsitz in Adresse4.

Weshalb erfolgte die Abmeldung erst im August 2013, wenn das Zimmer in Adresse2 laut Berufung ab Ende November 2011 nicht mehr genutzt wurde?

4) Unter Verwendung des Routenplaners <https://www.google.at/maps> wurden nachstehende Feststellungen getroffen:

a) Die **Fahrtstrecke von Ihrer Betriebsstätte in Adresse3 nach Adresse2 beträgt rund 21 km, die Fahrtstrecke von Adresse3 zu Ihrer Wohnung in F rund 24 km.**

Welche Gründe waren in Anbetracht der annähernd gleichen Entfernung dafür ausschlaggebend, im angemieteten Zimmer in Adresse2 zu nächtigen und nicht Ihre Wohnung in F aufzusuchen?

b) Die von Ihnen angeführten Kilometer stimmen mit den nach dem Routenplaner errechneten Wegstrecken teilweise nicht überein.

Die Wegstrecke Adresse5 – Adresse4 – Adresse3 - F beträgt laut Routenplaner 81,8 km (laut Ihren Aufzeichnungen 101 km), wogegen die Wegstrecke Adresse5 – Adresse4 – Adresse5 - F nur geringfügig abweicht (56,7 km laut Routenplaner anstatt 59,2 km laut Ihren Aufzeichnungen).

Die von Ihnen ermittelte Wegstrecke F – Adresse4 – Adresse5 - F ist ident mit der Wegstrecke laut Routenplaner (85,5 bzw. 85,4 km), wogegen die Strecke Adresse5 – Adresse4 - F laut Routenplaner geringfügig länger ist (51,8 km im Vergleich zu 50 km laut Ihren Aufzeichnungen).

Um Aufklärung der erheblichen Differenz zwischen 81,8 km und 101 km wird ersucht.

Sofern die Wegstrecke Adresse5 - F (dienstags und donnerstags) sowohl in der deutschen als auch der österreichischen Steuererklärung geltend gemacht worden sein sollte (siehe Punkt 2), wäre die verbleibende Wegstrecke Adresse5 – Adresse4 - Adresse5 laut Routenplaner mit 22,1 km und F – Adresse4 - Adresse5 mit 50,8 km anzusetzen.

5) Laut Vorlageantrag wurde das Zimmer in Adresse2 nicht nur in Ausnahmefällen, sondern regelmäßig und dauerhaft benutzt.

Da Sie keine Miete zahlten, werden Sie ersucht, bekannt zu geben, ob bzw. in welcher Höhe Sie Ihrem Vermieter einen Beitrag zu den Betriebskosten (Wasser, Strom usgl.) leisteten. Entsprechende Unterlagen wären zur Einsicht vorzulegen."

Nach mehrfacher Fristerstreckung zur Fragenbeantwortung führte der steuerliche Vertreter des Bf wie folgt aus:

Ad 1) Die Öffnungszeiten entsprächen nicht den Tatsachen. Die Praxis sei immer schon von Montag bis Freitag geöffnet. In der Anlage 1 werde ein Foto des Praxisschildes beim Hauseingang vorgelegt, auf welchem die Öffnungszeiten von Montag bis Freitag, jeweils von 8:00 Uhr bis 20:00 Uhr, klar ersichtlich seien. Dieses Schild sei schon Jahre lang an der Hauswand beim Eingang angebracht.

In der Anlage 2 werde ein Ausdruck von den „Kontaktdaten“ der Homepage vorgelegt, aus dem klar ersichtlich sei, dass die Praxis wochentags immer geöffnet habe.

In der Anlage 3 werde ein Ausdruck aus den Kontaktdaten „dastelefonbuch.de“ betreffend die Praxis für Physiotherapie „g“ vorgelegt, aus dem dieselben Daten ersichtlich seien.

Dem Bf sei unerklärlich, wie die Behörde zur Annahme gelangen könne, dass die Praxis in Adresse5 nur von Montag bis Mittwoch geöffnet habe.

In der Anlage 4 würden Rechnungskopien über Behandlungen in Adresse5 an Donnerstagen und Freitagen vorgelegt. Dies erfolge nur auszugsweise, da in Deutschland großteils direkt mit den Krankenkassen abgerechnet werde und Rechnungen nur teilweise an die Patienten gestellt würden.

In der Anlage 5 würden die Rechnungskopien über Behandlungen in Adresse3 an Freitagen am Abend und an Samstagen am Vormittag vorgelegt.

Ad 2) Wie bereits in den Vorhaltsbeantwortungen vom 11.4.2013 und 15.11.2013 an das Finanzamt angeführt, habe der Bf kein Fahrtenbuch geführt. Genaue Kilometeraufzeichnungen könnten daher auch nicht vorgelegt werden. Bei der Einkommensermittlung für 2011 für das österreichische Unternehmen seien die Kfz-Kosten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes angesetzt worden. Die Anzahl der Fahrten sei auf Grund der Praxis- bzw. Behandlungszeiten in Adresse3 „pauschal/annähernd“ ermittelt worden.

Die im Jahr 2011 verwendeten Fahrzeuge Audi A4 (Jänner bis November) und Audi A6 (Dezember) seien im Betriebsvermögen des deutschen Unternehmens des Bf enthalten. Die Berechnung des Privatanteiles bzw. die Berücksichtigung der Fahrten zwischen der Wohnung und Betriebsstätte sei natürlich nach deutschem Recht erfolgt, welche im Detail aus den Beilagen 6 und 7 ersichtlich sei.

Die angeführten „Kraftfahrzeugkosten für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Pendlerpauschale), Familienheimfahrten“ in Höhe von 2.622,00 € würden dem Pauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 dEStG) entsprechen, welches laut den deutschen gesetzlichen Bestimmungen dafür angesetzt werden dürfe. Das sei aber nur ein Teil bei der Berechnung der „Höhe der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben“.

Ad 3) Der Bf habe die Abmeldung des Nebenwohnsitzes in Adresse2 übersehen. Diese sei erst mit Anmeldung des Nebenwohnsitzes in Adresse4 im August 2013 nachgeholt worden.

Ad 4a) Der Grund für die Nächtigungen in Adresse2 sei darin gelegen, dass sich mit dem Vermieter, der ebenfalls in Adresse3, als Physiotherapeut selbständig tätig sei, eine Freundschaft entwickelt habe. Auf Grund gemeinsamer Interessen (zB Malerei) sei auch Freizeit gemeinsam mit diesen Aktivitäten in Adresse2 verbracht worden.

In der Anlage 8 würden mehrere Fotos von in diesem Zusammenhang gemalten Bildern vorgelegt.

Ad 4b) Dem Vorhalt, dass die angeführten Kilometerangaben mit den nach dem Routenplaner errechneten Wegstrecken teilweise nicht übereinstimmten, sei folgendes zu entgegnen:

In der Anlage 9 würden Ausdrucke aus dem Routenplaner Google-Maps vorgelegt, aus denen die Entfernung/Wegstrecke Adresse5 – Adresse4 – Adresse3 - F mit 100,3 km (11,6 km + 55,9 km + 32,8 km) ersichtlich sei. Die Abweichung zu den bisherigen Angaben von 101 km sei nur geringfügig. Vermutlich liege die Differenz in den verschiedenen Auswertungsmöglichkeiten eines Routenplaners begründet. Es könne nach „kürzester Entfernung“ (Straßenkilometer) bzw. „schnellster Entfernung“ (zeitliche Komponente) abgefragt werden. Die kürzeste Entfernung müsse nicht unbedingt jene Strecke sein, auf welcher man am schnellsten an den gewünschten Ort gelange. Der Bf habe gut ausgebauten Straßen (Bundesstraßen bzw. Autobahn) bevorzugt.

Ad 5) Das Zimmer in Adresse2 sei dem Bf unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden. Es seien auch keine Beiträge zu den Betriebskosten (Wasser, Strom usgl.) an den Vermieter geleistet worden.

Mit Schreiben vom 23.3.2016 wurde der ehemalige Vermieter unter Hinweis auf § 143 Abs. 1 iVm § 269 Abs. 1 BAO aufgefordert, nachstehende Fragen zu beantworten:

"Mit Schreiben vom 12.8.2013 erklärten Sie, Herrn AB von September 2008 bis Ende 2011 ein Zimmer in Ihrem Haus in Adresse2, unentgeltlich vermietet zu haben.

1) Eine Internetrecherche ergab, dass sowohl Sie als auch Ihre Gattin als Physiotherapeuten tätig sind.

An welchen Adressen bzw. an welcher Adresse betreiben Sie bzw. Ihre Gattin die Praxis?

2) Neben Ihren Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit erklärten Sie in Ihrer Einkommensteuererklärung 2011 auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und machten Kinderfreibeträge für zwei haushaltszugehörige Kinder geltend.

Wem (Angabe des vollständigen Namens!) vermieteten Sie welche Räumlichkeiten?

Sie werden ersucht, Mietvertrag, Überweisungsbelege oder sonstige Vereinbarungen vorzulegen.

3) Erklären Sie an Hand eines Bauplans Ihres Hauses (die Vorlage in Kopie ist ausreichend), welche Zimmer Ihre beiden Kinder bewohnten und welche Räumlichkeiten (im Jahr 2011) an wen vermietet waren.

Sofern Zimmer nicht wie im Bauplan eingezeichnet verwendet worden sind, bezeichnen Sie diese Räume und nennen Sie deren tatsächliche Verwendung.

Falls Sie oder Ihre Gattin die Praxis im Haus hatten, bezeichnen Sie die Räume, die als Praxisräume genutzt worden sind.

4) Geben Sie an, an welchen Tagen bzw. zu welchen Tageszeiten Sie keine Praxiszeiten haben, um Sie bei Bedarf in diesem Verfahren in Ihrer arbeitsfreien Zeit als Zeuge laden zu können."

Der steuerliche Vertreter des Vermieters – der im Übrigen auch der steuerliche Vertreter des Bf ist - nahm dazu wie folgt Stellung:

- 1) Der Vermieter betreibe seine Praxis an der Adresse Adresse3. Dessen Gattin betreibe ihre Praxis in Adresse2.
- 2) Der Vermieter beziehe nur aus der Vermietung der Praxis an seine Gattin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In der Beilage werde eine Kopie des im Jahr 2007 abgeschlossenen Mietvertrages vorgelegt. In einer weiteren Beilage werde eine Bestätigung der Volksbank OÖ betreffend Mietzahlungen des Jahres 2011 vorgelegt.
- 3) Eine Kopie des Bauplans werde ebenfalls vorgelegt. Die beiden Kinder bewohnten die Zimmer im Obergeschoß im Ausmaß von jeweils $13,13\text{ m}^2$. Die im Erdgeschoß im Ausmaß von ca. 53 m^2 vermieteten Praxisräume seien im Plan grün markiert.
Bei dem an den Bf unentgeltlich überlassenen Zimmer handle es sich um das im Bauplan im Erdgeschoß angeführte „Spielzimmer“.
- 4) Auf Grund der selbständigen Tätigkeit (Physiotherapiepraxis) sowie der nichtselbständigen Tätigkeit für den Profisport (Dienstnehmer des H) gebe es so gut wie keinen freien Tag. Für eine Zeugenladung würde sich am besten der Mittwoch am Vormittag eignen.

Am 2.6.2016 wurde die mündliche Verhandlung in Anwesenheit des Bf und seines steuerlichen Vertreters und in Anwesenheit der Vertreterin des Finanzamtes durchgeführt.

Auf Befragen des Vorsitzenden gab der Bf an, dass seine Wohnung in F etwa 50 m^2 groß sei und ihm zur alleinigen Benützung zur Verfügung stehe. Weiters wurde das Vorbringen laut Eingabe vom 15.11.2013 bestätigt, wonach der Bf an rund 340 Tagen im Jahr in F genächtigt habe.

Der steuerliche Vertreter des Bf betonte mehrfach, dass der Bf sich bereits im September 2008 und damit noch vor Aufnahme seiner Tätigkeit in Adresse3 im Oktober 2008 in Adresse2 angemeldet habe und dafür keinesfalls steuerliche Überlegungen ausschlaggebend gewesen seien.

Zur Untermauerung seiner Ansicht verwies der steuerliche Vertreter auf das VwGH-Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0133, wogegen sich die Finanzamtsvertreterin zur Bekräftigung ihres Standpunktes, dass nämlich unglaublich sei, dass der Bf trotz einer nur geringen Anzahl von Nächtigungen die ausschließliche Verfügungsmacht über ein im Wohnungsverband gelegenes Zimmer gehabt hätte, auf das VwGH-Erkenntnis vom 14.11.1996, 94/16/0033, berief.

Darüber, dass die ausschließlich auf Deutschland entfallenden Fahrtkosten (konkret die laut Fahrtkostenaufstellung dienstags und donnerstags unternommenen Fahrten zwischen Adresse5 und F) nicht in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den österreichischen Einkünften standen und daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig waren, konnte Übereinstimmung erzielt werden.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Rechtliche Beurteilung

1) Wohnsitz (unbeschränkte – beschränkte Steuerpflicht)

Nach § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (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 Abs. 3 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 im § 98 EStG 1988 aufgezählten Einkünfte. Dazu zählen nach Abs. 1 Z 2 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt wird.

Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 9.000,00 € hinzuzurechnen ist (§ 102 Abs. 3 EStG 1988).

Besteht nach § 98 EStG 1988 ein Besteuerungsrecht an Einkünften, kann deren Besteuerung dennoch ausgeschlossen sein, wenn das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften dem anderen Staat zuweist.

Nach Art. 4 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III 2002/182 (DBA-D), ist eine Person in dem Staat ansässig, in dem sie auf Grund ihres Wohnsitzes oder ständigen Aufenthaltes steuerpflichtig ist.

Verfügt eine Person in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, gilt sie nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Art. 4 Abs. 2 lit.a DBA-D).

Gemäß Art. 14 Abs. 1 dieses Abkommens dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder einer sonstigen selbständigen Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Dem Quellenstaat bzw. Tätigkeitsstaat wird somit das Besteuerungsrecht nur bei Vorliegen einer festen Einrichtung zugeteilt. Der Begriff der "festen Einrichtung" ist im Abkommen selbst nicht definiert. Auch im OECD-Musterabkommen findet sich dazu keine Definition.

Nach der Literatur und Judikatur kommen als feste "Einrichtung" vor allem Räumlichkeiten wie zB ein dauernd zur Verfügung gestellter Arbeitsraum, ein Büro oder ein Behandlungsraum in Betracht.

Art. 23 DBA-D enthält Bestimmungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung derselben Einkünfte sowohl im Wohnsitz- als auch im Quellenstaat.

Gemäß § 26 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) hat jemand dort einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften, wo er eine Wohnung innehaltet unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Nach dem Gesetzestext sind die Tatbestandsmerkmale für das Vorliegen eines steuerlichen Wohnsitzes daher eine Wohnung, ein Innehaben dieser Wohnung sowie Umstände, die auf das Beibehalten und Benutzen der Wohnung schließen lassen.

Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf nützen zu können, ohne die Zustimmung einer anderen Person einholen zu müssen. Die Wohnung muss dem Abgabepflichtigen nicht gehören; auch in Räumen, die ein Dritter gemietet hat, kann man eine Wohnung innehaben (VwGH 17.9.1992, 91/16/0138).

Das Innehaben einer Wohnung muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass die Wohnung durch den Inhaber beibehalten und als solche genutzt werden soll. Das Wesen eines Wohnsitzes im steuerrechtlichen Sinn besteht somit darin, dass objektiv die Wohnung ihrem Inhaber jederzeit als Bleibe zur Verfügung steht und von ihm subjektiv zu entsprechender Nutzung auch bestimmt ist. In dieser zur objektiven Eignung hinzutretenden subjektiven Bestimmung liegt der Unterschied zwischen dem bloßen Aufenthaltnehmen in einer Wohnung und dem Wohnsitz (FG München vom 1.8.2008, 10 K 3316/07, mit Hinweis auf BFH 23.11.2000, VI R 107/99; BFH 13.11.2013, I R 38/13).

Ein tatsächliches Benutzen der Wohnung mit einer gewissen Regelmäßigkeit spricht für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals „beibehalten und benutzen.“

Da das Bestehen eines Wohnsitzes steuerrechtlich stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes einer Wohnung geknüpft ist, ist die polizeiliche Meldung für die Frage des Wohnsitzes ebenso wenig entscheidend wie der Umstand, ob Miete bezahlt wird oder

nicht. Maßgeblich ist die tatsächliche Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind (VwGH 23.5.1990, 89/13/0015).

Demnach kann auch ein Untermietzimmer einen Wohnsitz darstellen. Im Falle des VwGH-Erkenntnisses vom 18.1.1963, 1245/62, wurde das Untermietzimmer zwar nicht ständig, aber mit einer gewissen Regelmäßigkeit (regelmäßig durchschnittlich 14 Tage im Monat) benutzt.

Dass sich die Nutzung einer Wohnung auf den Aufenthalt zum Zwecke der Übernachtung beschränkt, schadet ebenso wenig wie dass die Wohnung weder regelmäßig noch über eine längere Zeit genutzt wird; erforderlich ist aber eine Nutzung, die über bloße Besuche oder kurzfristige Ferienaufenthalte hinausgeht (BFH 10.4.2013, I R 50/12).

Im Hinblick auf die tatsächliche Nutzung der Wohnung sieht das Gesetz eine bestimmte Mindestnutzung nicht vor.

Während ein Teil der Lehre (Neumeister, RdW 2004, 372) eine tatsächliche Wohnungs Nutzung für eine Wohnsitzbegründung für erforderlich hält, weil im Normalfall nur die regelmäßige tatsächliche Benutzung auf die in § 26 Abs. 1 BAO geforderte objektiv erkennbare Absicht schließen lasse, den Wohnsitz auch in Zukunft beizubehalten und zu nutzen, hält ein anderer Teil für nicht entscheidend, ob die Wohnung auch genutzt wird (Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 12, sowie Hofstätter/Reichel, EStG, Kommentar zu § 1 EStG (Fuchs), 45. Lfg., beide mit Hinweis auf Doralt/Millauer, RdW 2005, 130). Allerdings räumen auch Doralt/Millauer, aaO, ein, dass diesbezüglich keine Klarheit besteht und sowohl der VwGH als auch der BFH in ihren Entscheidungen zum Teil sehr wohl auf eine tatsächliche Wohnungs Nutzung abgestellt haben.

Nach Loukota, SWI 2/2004, 053, hat der VwGH in Zweitwohnsitzfällen darauf abgestellt, dass der Abgabepflichtige die Wohnung jeweils für Monate oder doch für einige Wochen im Jahr benutzt hat. Dies lasse (nach Loukota) den Schluss zu, dass ein kürzeres oder bloß geringfügiges tatsächliches Benützen der eigenen Wohnung für den Betroffenen keinen steuerlichen Wohnsitz nach sich ziehe.

Die ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung ist nach der Judikatur aber nicht erforderlich (VwGH 16.9.1992, 90/13/0299). Es ist ausreichend, wenn die Wohnung jährlich mehrere Wochen (zwei bis drei Monate; VwGH 5.9.1969, 0698/69; VwGH 20.6.1990, 89/16/0020; VwGH 17.9.1992, 91/16/0138) bzw. wiederkehrend, doch jeweils nur vorübergehend zu Urlaubs zwecken (VwGH 25.9.1973, 0111/73), zu Studienzwecken oder zur Erholung benutzt wird.

Nach § 8 der deutschen Abgabenordnung (AO) hat jemand dort einen Wohnsitz, wo er eine Wohnung unter Umständen innehält, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Auf Grund des wortgleichen Wohnsitzbegriffes des § 8 AO kann zur Frage der Wohnsitzbegründung auch die Judikatur des BFH herangezogen werden.

Der BFH bejahte eine Wohnsitzbegründung bei einer über Jahre hinweg jährlich regelmäßigen zweimal über einige Wochen benutzten Doppelhaushälfte, verneinte eine solche dagegen bei einem nur gelegentlichen Verweilen während unregelmäßig aufeinander folgender kurzer Zeiträume zu Erholungszwecken (BFH 23.11.1988, II R 139/87).

Im Urteil vom 19.3.2002, I R 15/01, legte der BFH dar, dass unerheblich sei, in welchem zeitlichen Umfang die Wohnung genutzt werde, weil auch unregelmäßige Aufenthalte in einer Wohnung zur Aufrechterhaltung des Wohnsitzes führen könnten. Entscheidend sei allein, ob objektiv erkennbare Umstände dafür sprechen würden, dass der Steuerpflichtige die Wohnung für Zwecke des eigenen Wohnens beibehalte. Für die Beurteilung dieser Frage könnten alle Umstände des Einzelfalles herangezogen werden. Sie müssten nur nach der Lebenserfahrung den Schluss zulassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung halte, um sie als solche zu nutzen.

Unter Berufung auf die deutsche Judikatur findet sich im deutschen Kommentar von Schmidt die Aussage, dass kurzfristige Aufenthalte (Erholung, Ferien, Kur) grundsätzlich keinen Wohnsitz begründen (Loukota in SWI 2/2004, 053, mit Hinweis auf Schmidt, EStG, Rz 23 zu § 1).

Eine Wohnung wird von demjenigen benutzt, der sich in ihr tatsächlich ständig oder doch mit einer gewissen Regelmäßigkeit und Gewohnheit aufhält. Die Frage, ob die Umstände für eine solche Nutzung sprechen, ist eine Tatfrage, die unter Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalles zu beantworten ist (BFH 17.5.1995, I R 8/94).

Die Beurteilung, ob der Abgabepflichtige eine Wohnung unter Umständen innehält, die einen Wohnsitz begründen, ist somit Ausfluss der freien Beweiswürdigung.

Nach § 1 Abs. 1 der so genannten Zweitwohnsitzverordnung (BGBI II Nr. 528/2003) begründet eine inländische Wohnung bei Abgabepflichtigen, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet, nur in jenen Jahren einen Wohnsitz im Sinne des § 1 EStG 1988, in denen diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an mehr als 70 Tagen benutzt wird.

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

Neben einem inländischen Wohnsitz kann die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 auch durch den gewöhnlichen Aufenthalt im Inland begründet werden.

Nach § 26 Abs. 2 BAO hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt.

Für den gewöhnlichen Aufenthalt ist erforderlich, dass die Anwesenheit über die bloße körperliche Präsenz hinaus in einer stärkeren sachlichen und räumlichen Beziehung zum Aufenthaltsort bzw. zum Inland steht, als dies bei einem nur vorübergehenden Verweilen an Arbeitstagen zum Zwecke der Arbeitsleistung der Fall ist.

Hält sich ein Steuerpflichtiger zwecks Ausübung einer Tätigkeit in Österreich auf, kehrt er aber nach Beendigung dieser Tätigkeit regelmäßig an seinen Wohnsitz im Ausland zurück, begründet er in Österreich keinen gewöhnlichen Aufenthalt (VwGH 14.4.1972, 457/71).

Da der gewöhnliche Aufenthalt grundsätzlich die körperliche Anwesenheit des Betreffenden verlangt, kann eine Person nach herrschender Auffassung im gleichen Zeitraum zwar mehrere Wohnsitze, jedoch nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben.

2) Fahrtkosten:

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Diese Ausgaben sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie mit Einkünften im Sinne des § 98 EStG 1988 in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 102 Abs. 2 Z 1 EStG 1988). Ein wirtschaftlicher Zusammenhang liegt vor, wenn die Betriebsausgaben durch die inländische Tätigkeit veranlasst sind.

Nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Soweit daher Aufwendungen mit steuerfreien, nicht steuerbaren oder auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogenen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, können diese nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden; einer fehlenden Steuerpflicht der Einnahmen steht somit das Abzugsverbot der Ausgaben gegenüber.

Bei als Betriebsausgaben geltend gemachten betrieblichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 km im Kalenderjahr bestehen nach der Verwaltungspraxis grundsätzlich keine Bedenken, das amtliche Kilometergeld an Stelle der tatsächlichen Kosten anzusetzen (vgl. auch die EStR Rz. 1613)

Die betriebliche Nutzung eines Fahrzeuges ist grundsätzlich mittels Fahrtenbuch nachzuweisen (VwGH 21.2.1996, 93/14/0167). Aus dem laufend geführten Fahrtenbuch müssen der Tag (Datum) der betrieblichen Fahrt, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der betrieblichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt und Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in betrieblich und privat gefahrene Kilometer, ersichtlich sein. Der Nachweis muss aber nicht zwingend im Wege einer Fahrtenbuchführung, sondern kann auch auf andere Weise erfolgen (VwGH 23.5.1990, 86/13/0181).

Werden keine Aufzeichnungen geführt, sind die Fahrtkosten der Höhe nach zu schätzen (VwGH 19.5.1993, 91/13/0045).

3) Beweiswürdigung

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde (das Gericht) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu

beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Es genügt, 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.

Nach der Judikatur kann auch ein Sachverhalt als erwiesen gelten, der zwar nicht durch Beweismittel untermauert wird, wohl aber aus der Sicht menschlichen Erfahrungsgutes gegenüber allen anderen Möglichkeiten eines abgabenrechtlich relevanten Geschehnisablaufes die weitaus größere Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0142). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung schließt somit nicht aus, Geschehnisabläufen, die nach der Lebenserfahrung typisch sind, Gewicht beizumessen.

Beweislose Behauptungen führen dann nicht zur Glaubhaftmachung, wenn Denkgesetze oder allgemeines menschliches Erfahrungsgut eher gegen den behaupteten Sachverhalt sprechen [Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 167 E 49 (Stand: 1.1.2005, rdb.at)].

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt

1) Wohnsitz (unbeschränkte - beschränkte Steuerpflicht)

Unstrittig war, dass der Bf seinen gewöhnlichen Aufenthalt im oa Sinn nicht in Österreich hatte.

Uneinigkeit bestand jedoch darüber, ob der Bf im Beschwerdejahr in Österreich einen Wohnsitz hatte oder nicht und demzufolge unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig war.

Der Bf hatte laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung von 1.10.2008 bis Ende November 2011 eine Betriebsstätte in Adresse3 und seit 7.6.2010 eine weitere Betriebsstätte in Adresse4.

Laut Zentralem Melderegister war er von 17.9.2008 bis 2.8.2013 mit einem Nebenwohnsitz in Adresse2, und ist er seit 2.8.2013 mit einem Nebenwohnsitz in Adresse, gemeldet.

Der Bf wohnt in Deutschland in F und ist auch in Adresse5 als Physiotherapeut tätig.

Während er 2009 und 2010 erklärungsgemäß, offenbar ohne Überprüfung seiner Angaben, als unbeschränkt Steuerpflichtiger veranlagt wurde und sich in diesen Jahren Einkommensteuernachforderungen von 1068,10 € bzw. 1.219,28 € ergaben, unterzog die Abgabenbehörde die Angaben in der Einkommensteuererklärung 2011 einer Überprüfung, verneinte nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens einen österreichischen Wohnsitz und veranlagte den Bf als beschränkt Steuerpflichtigen. Diese Beurteilung hatte die Anwendung des § 102 Abs. 3 EStG 1988 (Hinzurechnung eines Betrages von 9.000,00 €) zur Folge und führte zu einer Abgabennachforderung von 8.673,00 €.

Beim eingewendeten österreichischen Wohnsitz handelt es sich um ein - laut vorgelegtem Bauplan – im Wohnungsverband gelegenes, 10,23 m² großes Zimmer, das dort als

„Spielzimmer“ bezeichnet ist. Der Vermieter ist Physiotherapeut mit Praxis an der Adresse in Adresse3. Der Bf war bis Ende November 2011 ebenfalls an dieser Adresse als Physiotherapeut tätig.

Die Angaben zur Zimmernutzung wurden im Laufe des Verfahrens wiederholt geändert.

Eine erste Anfrage des Finanzamtes zu diesem Zimmer beantwortete der steuerliche Vertreter des Bf – der auch den Vermieter vertritt – dahin gehend, dass es sich um ein Gästezimmer im Haus eines Bekannten handle, das der Bf benützen könne, das er jedoch nur in Ausnahmefällen nütze (Eingabe vom 14.6.2013).

In der gegen den Einkommensteuerbescheid erhobenen Beschwerde vom 4.7.2013 wurde auf unvollständige und missverständliche Angaben des Bf verwiesen und vorgebracht, dass dieser bis Ende 2011 am Standort in Adresse3 gearbeitet und diesen Raum meist für Nächtigungen genutzt habe. Der Bf habe Behandlungen am Freitag öfter auch bis zum Abend und auf Grund von Einzelterminvereinbarungen auch am Samstag am Vormittag durchgeführt und sei auf Grund der Entfernung nicht an seinen Hauptwohnsitz in F zurückgekehrt, sondern habe im Zimmer in Adresse2 genächtigt.

Ein weiteres Ergänzungsersuchen des Finanzamtes wurde mit Schreiben vom 5.8.2013 dahin gehend beantwortet, dass der Bf im Beschwerdejahr grundsätzlich jeden Freitag (ausgenommen fünf bis sechs Wochen Urlaub) bis 20:00 Uhr bzw. 21:00 Uhr in Adresse3 gearbeitet habe. An Samstagen habe er hier von 8:00 Uhr bis 10:00 Uhr nach Bedarf gearbeitet, wobei dies jährlich durchschnittlich während zwei bis drei Monaten gewesen sei.

Im Vorlageantrag wurde eingewendet, dass nur der Bf dieses Zimmer, das er auch eingerichtet habe, genutzt habe. Er habe über einen eigenen Schlüssel und einen separaten Eingang verfügt. Bei der Nutzung habe es sich nicht um Ausnahmefälle, sondern vielmehr um eine regelmäßige, dauerhafte Benutzung gehandelt.

Mit Schreiben vom 15.11.2013 wurde in Ergänzung des Vorlageantrages erklärt, dass Nächtigungen am österreichischen Wohnsitz auch erfolgt seien, wenn am nächsten Tag keine Behandlungen stattgefunden hätten. Im Normalfall habe der Bf an seinem Mittelpunkt der Lebensinteressen in F genächtigt, d.h. von jährlich 365 Tagen ungefähr 340-mal. Der Bf habe etwa 20-mal im Jahr am österreichischen Wohnsitz genächtigt, wobei privat veranlasste Nächtigungen nicht enthalten seien.

Auf Anfrage der Richterin, aus welchen Gründen der Bf von seiner Betriebsstätte in Adresse3 zu seinem österreichischen Wohnsitz und nicht zu seinem deutschen Hauptwohnsitz gefahren sei, weil beide Orte annähernd gleich weit entfernt seien, machte der Bf mit Eingabe vom 16.2.2016 erstmals persönliche Gründe für den inländischen Wohnsitz geltend: zum Vermieter, der ebenfalls in Adresse3, als Physiotherapeut selbständig tätig sei, habe sich eine Freundschaft entwickelt. Auf Grund gemeinsamer Interessen (zB Malerei) sei auch Freizeit gemeinsam mit diesen Aktivitäten in Adresse2 verbracht worden.

Die Änderung des ursprünglichen Vorbringens erfolgte keineswegs, wie eingewendet, zur Präzisierung der „unvollständigen und missverständlichen Angaben“, sondern erkennbar zur Anpassung an den steuerlichen Bedarf.

Wurde die eingangs vorgebrachte ausnahmsweise Benützung des Zimmers im weiteren Verfahren zu einer „regelmäßigen, dauerhaften Benutzung“, trug diese Widersprüchlichkeit nicht zur Glaubwürdigkeit der Angaben des Bf bei.

Darüber hinaus widersprach das Beschwerdevorbringen, die Nächtigungen im angemieteten Zimmer seien meist erfolgt, wenn der Bf in Adresse3 freitags am Abend und samstags am Vormittag Behandlungen durchgeführt habe, den Aufzeichnungen der gefahrenen Kilometer zur Geltendmachung des Kilometergeldes. Nach diesen Aufzeichnungen kehrte der Bf von Adresse3 ausnahmslos zu seinem Wohnsitz in F zurück.

Der Aufforderung der Abgabenbehörde, die widersprüchlichen Angaben aufzuklären, entgegnete der steuerliche Vertreter, dass ein Fahrtenbuch nicht geführt und die Anzahl der Fahrten auf Grund der Praxis- bzw. Behandlungszeiten geschätzt worden sei. Darüber hinaus bestehe bei Ansatz der Kfz-Kosten kein wesentlicher Unterschied, ob der Bf an Samstagen zur Praxis in Adresse3 gefahren sei oder in Adresse2 genächtigt habe.

Dem war im Hinblick auf die beantragten Kilometergelder insoweit beizupflichten, als sowohl der Wohnsitz in F als auch das Zimmer in Adresse2 annähernd gleich weit von der Praxis in Adresse3 entfernt waren und es keinen gravierenden Unterschied ausgemacht hätte, ob der Bf seine Praxis vom seinem Hauptwohnsitz oder dem Zimmer aus aufgesucht hätte.

Der Bf übersah in seiner Argumentation jedoch, dass es nicht nur um die Höhe der beantragten Fahrtkosten ging, sondern auch um den Wahrheitsgehalt und die Beweiskraft seiner Angaben und Aufzeichnungen.

Wegen der annähernd gleichen Entfernung vermochte er auch keinen trifftigen Grund für die Wohnsitznahme in Adresse2 zu nennen und verlagerte in seiner Eingabe vom 16.2.2016 die bislang berufliche Motivation erstmalig in den privaten Bereich, indem er die Anmietung des Zimmers mit der Freundschaft zum Vermieter und dem gemeinsamen Ausüben von Hobbys begründete.

Dem weiteren Vorbringen, der Bf habe Behandlungen (in Adresse3) am Freitag oftmals bis zum Abend und auf Grund von Einzelterminvereinbarungen auch am Samstag am Vormittag durchgeführt und sei auf Grund der Entfernung nicht an seinen Hauptwohnsitz in F zurückgekehrt, war zu entgegnen, dass nach den vorgelegten Rechnungen für Adresse3 nur zu zwei Terminen - nämlich am 14.1./15.1. und am 25.3./26.3. – sowohl am Freitag als auch am Samstag Behandlungen erfolgten.

Aus den vorgelegten Rechnungen ergab sich ferner, dass der Bf im Streitjahr nur zweimal an einem Samstag (29.1. und 29.10.), nicht jedoch am vorangegangenen Freitag in Adresse3 arbeitete. Danach führte er insgesamt nur an 14 Freitagen (14.1., 25.2., 25.3.,

29.4., 6.5., 13.5., 20.5., 10.6., 24.6., 1.7., 8.7., 15.7., 22.7. und 14.10.) Behandlungen durch, wobei aus den Rechnungen nicht hervorging, ob die jeweiligen Behandlungen tagsüber oder am Abend vorgenommen wurden.

Eine nachvollziehbare Begründung für den Einwand, das Zimmer vorwiegend für Nächtigungen angemietet zu haben, wenn der Bf in Adresse3 freitags am Abend und samstags am Vormittag Behandlungen durchgeführt habe, war daher auch aus den vorgelegten Rechnungen nicht ableitbar.

Da auf die tatsächlichen, objektiven Verhältnisse abzustellen war, war die polizeiliche Meldung nicht relevant (Stoll, BAO, 334 f). Dazu kam, dass im vorliegenden Fall die Melde Daten nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprachen, weil der Bf erklärte, das Zimmer nur bis Ende des Jahres 2011 genutzt, jedoch auf die zeitgerechte Abmeldung vergessen zu haben. Die Abmeldung erfolgte erst am 2.8.2013.

Die Zweitwohnsitzverordnung war auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar, weil der Bf kein Verzeichnis über das Ausmaß der inländischen Wohnungs Nutzung führte.

Da es auf die polizeiliche Meldung nicht ankam, war auch nicht entscheidend, welche Überlegungen für die polizeiliche Meldung in Adresse2 ausschlaggebend waren. Dass diese Meldung nicht aus steuerlichen Gründen erfolgte, brachte der Bf in der mündlichen Verhandlung glaubwürdig vor.

Abzustellen war alleine auf die tatsächlichen Verhältnisse, somit darauf, ob der Vermieter dem Bf das besagte Zimmer für gelegentliche Nächtigungen zur Verfügung stellte und die Entscheidung darüber dem Vermieter oblag, oder ob der Bf über dieses Zimmer jederzeit und ohne vorangehende Einwilligung einer anderen Person verfügen konnte (vgl. auch das vom Bf in der mündlichen Verhandlung ins Treffen geführte Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0133).

Im Streitjahr sprachen insbesondere nachstehende Indizien gegen einen inländischen Wohnsitz:

Erfahrungsgemäß kommen jene Ausführungen, die zu Beginn eines Verfahrens gemacht werden, der Wahrheit näher. (So führte der Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 14.6.2013 aus "**Dieser Wohnsitz wird nur in Ausnahmefällen genutzt. Es handelt sich um ein Gästezimmer....**").

Spätere Angaben sind im Allgemeinen unter dem Aspekt zu sehen, dass zwischenzeitig die abgabenrechtlichen Konsequenzen einer Aussage bewusst geworden sind und versucht wird, allfällige negative Konsequenzen durch geänderte Angaben zu vermeiden.

Die **widersprüchlichen Angaben** ließen, wie o.a., darauf schließen, dass die späteren Angaben nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln und als bloße Schutzbehauptungen zu qualifizieren waren.

Die Erklärung des Vermieters vom 12.8.2013, dem Bf unentgeltlich ein Zimmer vermietet zu haben, war ebenfalls als Gefälligkeitsbestätigung anzusehen, um dem Bf zu einem Steuervorteil zu verhelfen.

Sofern der Bf, wie in seinen ersten Ausführungen angegeben, ausnahmsweise in Adresse2 genächtigt hätte, wäre ihm ein Gästezimmer im Haus seines Bekannten zur Verfügung gestanden.

Benutzt jemand die Wohnung eines anderen – und sei es auch für längere Zeit - als Gast mit, hat er keine Verfügungsgewalt über die Wohnung und daher auch keinen inländischen Wohnsitz (VwGH 25.9.1973, 0111/73; 23.5.1990, 89/13/0015).

Wenig glaubwürdig schien, hätte der Bf trotz der eingangs vorgebrachten ausnahmsweisen Zimmernutzung über dieses ausschließlich nach seinem Belieben und ohne Zustimmung des Vermieters verfügen können und wäre dieses Zimmer die restliche Zeit für den Vermieter, seine Frau und die beiden Töchter völlig nutzlos gewesen.

Realistischer war, dass der Vermieter dem Bf ein Gästezimmer (dieses Zimmer wurde in der Eingabe vom 14.6.2013 auch so bezeichnet) für ausnahmsweise Nächtigungen zur Verfügung stellte, als dass dieser dort über einen Wohnsitz im oa Sinn verfügt hätte.

Hätte es sich aber (laut Vorlageantrag) um eine regelmäßige und dauerhafte Nutzung des Zimmers und Mitbenützung von Küche und Bad gleich einer Wohngemeinschaft gehandelt, **widerspräche es jeder Lebenserfahrung, dass der Bf nicht nur keine Miete bezahlt, sondern sich auch nicht an den Betriebskosten beteiligt hätte.**

2) Die Physiotherapiepraxis in Adresse3 war von F annähernd gleich weit entfernt wie von Adresse2, sodass kein vernünftiger Grund zur Anmietung eines Zimmers erkennbar war. Erst nachdem der Bf mit diesem Umstand konfrontiert worden war, brachte er erstmals die oa. persönlichen Gründe vor.

Bei annähernd gleicher Entfernung wäre unverständlich gewesen, hätte der Bf nicht seine eigene Wohnung aufgesucht, sondern in einem – laut Schreiben vom 5.8.2013 – nur spartanisch eingerichteten Zimmer genächtigt, das ihn zudem zwang, Küche und Sanitärräume mit weiteren vier Personen zu teilen. Nach der Beschreibung dieses Zimmers befanden sich in diesem nicht einmal ein Waschbecken oder ein Kühlschrank (vgl. die Eingabe vom 5.8.2013).

Zweckmäßig, glaubwürdig und nachvollziehbar wäre gewesen, hätte der Bf am Arbeitsort ein Zimmer angemietet, um sich nach abendlichen Praxiseinheiten die Autofahrt zu ersparen.

3) Nicht zuletzt wurden dem Bf die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010, die am 16.2.2011 und am 11.7.2011 ergingen, an die **Praxisadresse in Adresse3 und nicht an seine angebliche inländische Wohnsitzadresse zugestellt.**

Bei Würdigung der gesamten Umstände war davon auszugehen, dass der Bf sein Augenmerk mehr auf eine Steuerminimierung als auf eine wahrheitsgetreue Abbildung der realen Verhältnisse richtete und im Streitjahr in Österreich weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte und daher der beschränkten Steuerpflicht unterlag (§§ 1 Abs. 3 iVm 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988).

Der Bf monierte im Vorlageantrag, dass zur vollständigen und richtigen Sachverhaltsklärung Zeugeneinvernahmen oder eine Besichtigung hätten durchgeführt werden können. Dazu war anzumerken, dass Beweisanträge das Beweismittel und das Beweisthema anzugeben haben und daher gegenständlich kein erheblicher Beweisantrag vorlag (Ritz, BAO⁵, § 183 Rz 2).

Der Bf führte nicht an, welche Personen zu welchen Themen hätten befragt werden sollen und ließ zudem offen, inwieweit eine Besichtigung eines Zimmers Jahre nach der behaupteten Nutzung zur Sachverhaltsklärung hätte beitragen können.

Nach dem DBA-D war Deutschland als Wohnsitzstaat des Bf der Ansässigkeitsstaat.

Übte der in Deutschland ansässige Bf eine physiotherapeutische Tätigkeit in einem in Österreich befindlichen Behandlungsraum aus, stand Österreich das Besteuerungsrecht an den in Österreich erzielten Einkünften zu.

Aus dem Wohnsitz des Bf in Deutschland leitete sich zudem seine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland ab.

Zur Vermeidung einer sich daraus ergebenden Doppelbesteuerung der in Österreich erzielten Einkünfte sind diese gemäß Art 23 Abs. 1 lit. a DBA-D in Deutschland von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen und lediglich bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte zu berücksichtigen.

2) Fahrtkosten:

Die Aufstellung des Bf enthielt ua. Fahrten zwischen der Praxis in Adresse5 und dem Wohnsitz in F . Die durch diese Fahrten entstandenen Aufwendungen standen mit den in Österreich erzielten Einkünften nicht in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang und durften daher nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Dem Bf wurde die beabsichtigte Ausscheidung dieser Fahrtkosten mit Schreiben vom 13.11.2015 mitgeteilt. Laut Routenplaner (google.at/maps) können für diese Strecke drei unterschiedliche Routen gewählt werden. Zu Gunsten des Bf wurde die kürzeste Variante (über Straße1 und Straße2) von 34 km herangezogen und die Kosten für diese Fahrstrecke ausgeschieden.

Anstatt der geltend gemachten Fahrstrecken von 59,20 km (dienstags) und 85,40 km (donnerstags) verblieb an diesen Tagen eine um jeweils 34 km reduzierte Fahrstrecke, somit 25,2 km bzw. 51,4 km.

Im Zeitraum von Jänner bis November 2011 betrug die maßgebliche wöchentliche Kilometerleistung daher 278,6 km (278,6 km x 43 Wochen x 0,42 € = in Summe daher 5.031,50 €) zuzüglich des beantragten Kilometergeldes für Dezember 2011 in Höhe von 252,00 €.

Insgesamt konnten daher Kfz-Aufwendungen von 5.283,50 € (anstatt bisher 6.511,60 €) anerkannt werden.

Dass der Bf die verbleibenden Fahrtkosten allenfalls zu Unrecht geltend gemacht hätte, stellte das Finanzamt nicht fest; diesbezüglich bestand für das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung, von der abgabenbehördlichen Beurteilung abzuweichen.

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 Frage, ob im gegenständlichen Fall ein inländischer Wohnsitz begründet worden ist, ist von der Würdigung des festgestellten Sachverhaltes abhängig und keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung bzw. keine Rechtsfrage (vgl. BFH 29.8.1996, I B 12-13/96).

Linz, am 6. Juni 2016