



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des A, Adresse, vertreten durch Stb.GmbH, vom 2. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 5. November 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

A (im Folgenden: Bw) wohnt mit seiner Familie in Portugal. Er ist Eigentümer einer vermieteten Eigentumswohnung in X. Während seiner gelegentlichen Inlandsaufenthalte bewohnt er ein ihm zur Verfügung stehendes Zimmer (15 m²) im Haus seiner Schwester in Y. In den Steuererklärungen für 2007 und 2008, die als Anschrift des Unternehmers Y Hnr.78 angeben, erklärte er die Umsätze aus der Vermietung mit jeweils 7.484,40 €, versteuert mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % ergab dies die ausgewiesene Zahllast von je 748,44 €.

Mit den Bescheiden vom 5. November 2009 setzte das Finanzamt erklärungsgemäß von einer Bemessungsgrundlage von je 7.484,40 € die Umsatzsteuer für jedes Jahr mit 748,44 € fest.

Die gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 eingebrochenen Berufungen bestreiten die Rechtmäßigkeit der Steuervorschreibungen mit dem Vorbringen, A habe laut

Meldebestätigung und der dem Finanzamt vorliegenden Bestätigung seiner Schwester einen Wohnsitz in Y Hnr.78. Damit wendet der Bw. implizit die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG ein.

Das Finanzamt sprach mit abweisender Berufungsentscheidung über diese Berufungen ab und begründet seine Entscheidung tragend wie folgt:

„Gemäß § 26 (1) BAO hat einen Wohnsitz jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Laut den Erhebungen im März 2009 steht Ihnen im Objekt Hnr.78 ein Zimmer zur Verfügung, das Sie jeweils bei Aufenthalt in Tirol (ca. 4-6 Wochen jährlich) nutzen können. Hinsichtlich der zeitlichen Nutzung reicht es nach der VwGH-Rechtsprechung (Erkenntnis vom 20.6.1990, 89/16/0020), wenn die Wohnung jährlich mehrere Wochen (2-3 Monate) benutzt wird. Nur ein gelegentliches Verweilen während unregelmäßig aufeinanderfolgender Zeiträume zu Erholungszecken macht eine Wohnung noch nicht zum Wohnsitz (BFH, BStBl 1989 II 182). 4-6 Wochen jährlich zu Erholungszecken sind zu kurz für die Annahme eines Wohnsitzes (BFH, BStBl. 1968v II 439).

(....)

Aus den angeführten Gründen ist somit kein Wohnsitz und (....) iSd § 26 BAO gegeben.“

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufungen zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsentscheidung wird angeführt, dass A in Y Hnr.78 einen Wohnsitz habe. Laut der dem Finanzamt vorliegenden Bestätigung der Schwester stehe ihm ein Zimmer zur Verfügung, welches er jederzeit benützen könne. Zur Begründung eines Wohnsitzes sei nicht erforderlich, dass die Wohnung der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei. Die auf die einzelnen Wohnsitze entfallenden Aufenthaltszeiten seien ein bedeutendes quantitatives Kriterium dafür, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei. Voraussetzung für das Innehaben einer Wohnung sei die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über die Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können. Der Bw. benütze seine Wohnung mehrere Wochen jährlich. Wie viele Tage er genau in der Wohnung verbracht habe, sei bisher nicht aufgezeichnet worden. Dies erscheine entbehrlich, da ja ein Wohnsitz vorliege, der jederzeit benützt werden könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall besteht allein Streit darüber und entscheidet diesen, ob im Veranlagungszeitraum der Bw. im Inland einen Wohnsitz hatte und deshalb seine Umsätze von jährlich 7.484,40 € als Umsätze eines Kleinunternehmers gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 steuerfrei sind. Unbestritten blieb hingegen die EU-Konformität der nationalen Kleinunternehmerregelung (siehe diesbezüglich die Entscheidung des EuGH vom 26.10.2010, RS C-97/09, Ingrid Schmelz und Melhardt/Tumpel, UStG, Kommentar, 1. Auflage 2012, Rz 667 zu § 6 UStG).

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen steuerfrei die Umsätze der Kleinunternehmer. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000 € nicht übersteigen.

Der Wohnsitz ist nach § 26 BAO zu beurteilen. Nach § 26 Abs. 1 BAO hat jemand dort einen Wohnsitz, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Eine Wohnung iSd § 26 Abs. 1 BAO sind Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten. Die Wohnung muss nicht „standesgemäß“ sein. Geringere Anforderungen werden an Zweitwohnsitze gestellt. Maßgebend ist die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Die polizeiliche Ab- und Anmeldung ist nicht entscheidend, kann aber in Zweifelsfällen einen Begründungsanhalt bieten.

Entscheidend ist das objektive Moment der Innehabung unter den in § 26 Abs. 1 BAO genannten Umständen. Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzen zu können. Folglich ist das „Innehaben“ einer Wohnung auch nicht an eine bestimmte rechtliche Form gebunden (demnach ist es gleichgültig, ob Eigentum, Wohnungseigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht, sogenannter „abgeleiteter“ Wohnsitz bei Familienmitgliedern vorliegt), sondern schlechthin anzunehmen, wenn die tatsächliche Gestaltung zu einer Verfügungsmöglichkeit durch faktisches Beibehalten und Benützen führt. Das Innehaben muss objektiver Natur und zudem nach außen erkennbar sein, bloße darauf gerichtete subjektive Absichten genügen nicht.

Das Innehaben einer Wohnung muss unter Umständen gegeben sein, die darauf schließen lassen, dass der Abgabepflichtige sie beibehalten und benutzen wird. Die tatsächliche Benutzung ist ohne Zweifel auch „Innehaben“. Tatsächliches Benutzen der Wohnung mit einer gewissen Regelmäßigkeit und Gewohnheit spricht für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals „beibehalten und benutzen“. Im Tatbestandsmerkmal Innehaben ist ohne Zweifel (auch) ein Zeitmoment enthalten, das sich auf die Wohnsitzbegründung bezieht und dort in die Zukunft gerichtet ist. Eine ununterbrochene tatsächliche Benutzung ist nicht nötig; es reicht nach dem VwGH- Erk. vom 20.6.1990, 89/16/0020, wenn die Wohnung jährlich mehrere Wochen (2 bis 3 Monate) benutzt wird, wie es z. B. der Fall ist, wenn sich die Person in den Räumen zur Erholung, anlässlich eines Inlandsbesuches uÄ aufhält. Im Erk. vom 4.12.1969, 310/69, hat der VwGH eine tatsächliche jährliche Benutzung von etwa vier Wochen (im Jahr 1963 und

1965) bzw. von zwei Monaten (im Jahr 1964) für die Annahme eines Wohnsitzes als ausreichend beurteilt. Nach der Judikatur zum wortgleichen Wohnsitzbegriff des § 8 AO 1977 bzw. des § 13 StAnpG macht hingegen ein nur gelegentliches Verweilen während unregelmäßig aufeinanderfolgender Zeiträume zu Erholungszecken eine Wohnung noch nicht zum Wohnsitz (z.B. BFH, BStBl. 1989 II 182; fünf bis sechs Wochen jährlich zu Erholungszwecken sind zu kurz für die Annahme eines Wohnsitzes, BFH, BStBl 1968 II 439). Hingegen ist nach BFH 19.3.2002 (I R 15/01, DStRE 2003,346) für die Annahme eines Wohnsitzes nicht erforderlich, dass „der Steuerpflichtige sich während einer Mindestzahl von Tagen oder Wochen im Jahr in der Wohnung aufhält. Entscheidend ist vielmehr, ob objektiv erkennbare Umstände dafür sprechen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung für Zwecke des eigenen Wohnens beibehältDie Ausstattung und tatsächliche Nutzung sind geeignete Umstände, um wiederzugeben, zu welchem Zweck“ der Steuerpflichtige die Wohnung hält. Als Anhaltspunkt für eine Mindestfrist für die Innehabung der Wohnung unter Umständen, die auf die Beibehaltung und Nutzung schließen lassen, wird in der Literatur teilweise auf die Sechsmonatefrist des § 26 Abs. 2 abgestellt (siehe Ritz, BAO, Kommentar, 4. Auflage, Rz 1-9 zu § 26 BAO und Stoll, BAO, Kommentar, Band 1, Seite 332- 335, Loukota, SWI 2004, Heft Nr. 2, Seite 53 ff).

Steuerrechtlich ist somit das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung der Innehabung einer Wohnung geknüpft. Um einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Veränderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten. Den vorliegenden Berufungsfall entscheidet daher die Abklärung der Frage, ob bei gegebener tatsächlicher Gestaltung der Dinge vom Innehaben einer Wohnung auszugehen ist.

An Sachverhalt liegt dem Berufungsfall zugrunde, dass der Bw. (verheiratet, 1 Kind) seit Oktober 1981 in Portugal wohnt. Wenn er im Zuge eines Inlandsaufenthaltes in Y ist, steht ihm (nach Aussage seiner Schwester B) für die Dauer seines Aufenthaltes in dem in ihrem Eigentum stehenden Haus (ehemalige „Elternhaus“) Adresse Y Hnr.78 ein bestimmtes Zimmer (ca. 15 m²) im ersten Stock jederzeit zur Verfügung. Laut niederschriftlicher Aussage vom 25. November 2010 des Bw. ist dieses Zimmer uneingeschränkt nur von ihm „benutzbar“, andere gemeinschaftliche Räume (Bad, WC, Küche, Wohn- und Essraum, Waschküche) kann er mitbenutzen. Anteilige Betriebskosten werden von ihm bezahlt. In den Jahren 2007 bis 2009 war der Bw. insgesamt 2- 3 mal jährlich in Österreich, in Y hat er sich zumindest 7 Tage pro Aufenthalt aufgehalten. Die Schwester hat angegeben, dass der Bw. im Schnitt 4-6 Wochen

jährlich dieses Zimmer bewohnt hat. Die Wohnung, in der der Bw. die gemeinschaftlichen Räume mitbenutzen darf, wird von der Lebenspartnerin seines Neffen (= Sohn der B) mit deren Kindern bewohnt. Aus der Vorhaltbeantwortung vom 3. April 2012 ergibt sich zum einen, dass vom Bw. (entgegen seiner Behauptung, dass er anteilige Betriebskosten bezahle) jedenfalls im Berufungszeitraum 2007 und 2008 keine anteiligen Betriebskosten bezahlt wurden, und zum anderen, dass B ihrem Bruder A „keine Betriebskosten verrechnet, sondern das Zimmer unentgeltlich zur Verfügung stellt“. Aus der Vorhaltbeantwortung geht des Weiteren hervor, dass der Rechtsgrund für die Zurverfügungstellung dieses Zimmers in einer „freien Vereinbarung“ besteht. Das Mobiliar dieses Zimmers besteht aus einem Doppelbett, einem Schrank und einem Bücherregal. Die Einrichtungsgegenstände gehören B. Laut Behördenanfrage vom 5. Mai 2009 an das Zentrale Melderegister ist der Bw. seit 8. November 2008 unter der Adresse Y Hnr.78 mit Nebenwohnsitz (Unterkunftgeber: B) polizeilich gemeldet.

Für das Innehaben einer Wohnung ist die tatsächliche Gestaltung der Dinge maßgeblich. Im Gegenstandsfall steht dem Bw. im Haus seiner Schwester für die Dauer seiner unregelmäßigen Inlandsaufenthalte ein einziges Zimmer im Ausmaß von ca. 15 m² jederzeit zur Verfügung. Dessen (im Eigentum der Schwester stehende) Einrichtung besteht aus einem Doppelbett, einem Schrank und einem Bücherregal. Dieses Zimmer verfügt über keine eigene Sanitäreinheit (Bad/Dusche, Waschmöglichkeit, Klosett). Die Wohnung, in der der Bw. die gemeinschaftlichen Räume (Bad, WC, Küche, Wohn- und Esszimmer, Waschküche) mitbenützen darf, bewohnt die Lebenspartnerin seines Neffen (= Sohn von B) mit deren Kindern. Der Bw. hat selbst nicht behauptet geschweige denn in der Vorhaltbeantwortung nachgewiesen, dass dieses Zimmer so sistiert ist, dass es nicht Teil jener Wohneinheit ist, in der die gemeinschaftlichen Räume mitbenutzt werden. Konkrete Tatumstände, die aufzeigen, dass dieses Zimmer gegebenenfalls über einen eigenen (von der übrigen Wohnung getrennten) Aufgang/ Eingang verfügt bzw. während seiner Abwesenheit dieses Zimmer von ihm eventuell versperrt ist oder sonstige Gründe, warum dieses Zimmer nur von ihm „benützbar“ ist, hat der Bw. mit Ausnahme auf den Hinweis der Zusage seiner Schwester nicht eingewendet. Diese hat im Schreiben vom 9. März 2009 festgehalten, dass ihr Bruder „jederzeit“ in ihrem Haus „für die Dauer seines Aufenthaltes in Tirol wohnen kann.“ In den Jahren 2007 bis 2009 tatsächlich bewohnt hat der Bw. dieses Zimmer laut seinen eigenen unbedenklichen Angaben anlässlich seiner Inlandsaufenthalte (2-3 mal jährlich, zumindest 7 Tage pro Aufenthalt). An Gesamtumständen ist somit von Bedeutung, dass dem Bw. in den Streitjahren bei seinen gelegentlichen Inlandsaufenthalten ein einzelnes Zimmer (15 m²) mit der dargelegten Ausstattung und den angeführten Mitbenutzungsmöglichkeiten in einer fremden Wohnung zur Verfügung stand und von ihm im zeitlichen Ausmaß von unbestritten

höchstens 4-6 Wochen tatsächlich benutzt wurde. Den Berufungsfall bereits entscheidend ergibt sich daraus die unbedenkliche Schlussfolgerung, dass das von obzitierter Lehre und Rechtsprechung beim Wohnsitzbegriff als Tatbestandselement geforderte Zeitmoment bei einer tatsächlichen jährlichen Benützung von maximal 4-6 Wochen während unregelmäßig aufeinanderfolgender Inlandsaufenthalte jedenfalls nicht vorliegt, lässt doch eine derart geringe jährliche Verweildauer nicht objektiv erkennen, dass die Wohnung, die auf Grund einer „freien Vereinbarung“ mit der Schwester benutzt werden darf, beibehalten werden soll. Im Übrigen sprechen nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates die vorliegenden Gesamtumstände schlichtweg dagegen, dass es sich bei diesem in einer fremden Wohnung gelegenen einzelnen Zimmer im Ausmaß von ca. 15 m², das weder über eine eigene Nasszelle (Waschgelegenheit, WC, Bad/Dusche) noch über eine Kochgelegenheit samt Tisch und Stühlen verfügt, nach der Verkehrsauffassung überhaupt begrifflich um eine „Wohnung“ handelt, die nach seinen persönlichen Verhältnissen für den Bw. einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften begründet. Soweit die Berufung mit der vorliegenden polizeilichen Anmeldung argumentiert, ist vorerst darauf hinzuweisen, dass die polizeiliche Anmeldung nicht entscheidend ist, sondern allenfalls Indizwirkung hat. Auffallend ist in diesem Zusammenhang jedenfalls der unbedenklich anzunehmende zeitliche und kausale Zusammenhang zwischen der steuerlichen Anmeldung der Aufnahme einer Vermietertätigkeit ab 1. Jänner 2007 (Fragebogen vom 8. Oktober 2008, vermietetes Objekt: WohnungTop5) und der in der Folge vorgenommenen polizeilichen Anmeldung (7. November 2008). Wenn nämlich in der Vorhaltbeantwortung erwähnt wird, dass ihm die Schwester bereits seit vielen Jahren aufgrund einer „freien Vereinbarung“ dieses Zimmer zur Verfügung stellt, dann erscheint die Antwort auf die Frage 4, warum der Nebenwohnsitz erst ab dem 7. November 2008 polizeilich gemeldet wurde, nicht stichhaltig. Vielmehr lässt das Unterlassen der polizeilichen Meldung den begründeten Schluss zu, dass der Bw. selbst auf Grund der gegebenen Tatumstände im Aufenthalt in diesem Zimmer keinen (Neben)Wohnsitz gesehen hat. Wäre aber der Bw. hinsichtlich dieses Zimmers von einem „Nebenwohnsitz“ ausgegangen, dann ist in keiner Weise nachvollziehbar, warum gerade nach erfolgter Anmeldung seiner inländischen Vermietungstätigkeit dem Bw. die Meldepflicht dieses Nebenwohnsitzes „bewusst“ geworden ist. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die polizeiliche Meldepflicht völlig unabhängig davon besteht, welche etwaigen steuerlichen Folgen mit dem Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes verbunden sind. Hinsichtlich der angemeldeten Vermietungstätigkeit entscheidet hingegen (und dies wird in den Berufungsschriftsätzen implizit angesprochen) das Bestehen oder Nichtbestehen eines inländischen Wohnsitzes letztlich darüber, ob es überhaupt zu Steuervorschreibungen betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 (durch Anwendung der Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG)

und Einkommensteuer 2007 und 2008 (ohne Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG) kommt.

Zusammenfassend vertritt der Unabhängige Finanzsenat bei gegebener Gestaltung der Dinge die Schlussfolgerung, dass durch das Bewohnen dieses Zimmers anlässlich seiner unregelmäßigen Inlandsaufenthalte im Ausmaß von insgesamt höchstens 4-6 Wochen kein Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften begründet wurde. Bei der Entscheidung über den vorliegenden Berufungsfall ist demzufolge davon auszugehen, dass entgegen dem Vorbringen des Bw. dieser in den Veranlagungsjahren 2007 und 2008 im Inland keinen Wohnsitz hatte und deshalb die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (sogenannte Kleinunternehmerregelung) auf die erklärten Umsätze nicht anzuwenden ist. Das Finanzamt hat daher zu Recht mit den Umsatzsteuerbescheiden 2007 und 2008 von den betragsmäßig unstrittigen Bemessungsgrundlagen von jeweils 7.484,40 € die Umsatzsteuer mit je 748,44 € festgesetzt.

Über die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 war somit spruchgemäß abzusprechen.

Innsbruck, am 16. April 2012