

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. Juli 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. (FA, jetzt Dienststelle des ***FA***) vom 10. Juli 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 (1) BAO aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Gegenstand des anhängigen Verfahrens ist die Klärung der steuerlichen Abzugsfähigkeit einerseits von Kosten des in Polen lebenden Beschwerdeführers (Bf) für eine Zweitunterkunft in Wien und andererseits von Krankheitskosten des Bf bzw. dessen Gattin im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2019.

Am 6.Juli 2020 brachte der Bf mittels Formular „L1“ samt Beilage „L1i“ beim Finanzamt X. einen Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (ANV) für 2019 ein, dem - abgesehen von den Angaben zur Person („L1“/Seite 1) – lediglich zu entnehmen war, dass er im Jahr 2019 - neben seiner (einzigen) inländischen Einkunftsquelle – noch Pensionseinkünfte in Höhe von 7.199,- € erzielt hatte, für welche Österreich ein Besteuerungsrecht zusteht (Formular „L1i“/ Kz 359).

Am 10. Juli 2020 erging ein erklärungsgemäßer Bescheid des FA zur Einkommensteuer (ESt) 2019, in welchem die Einkünfte von 7.199,- € als nichtselbständiger Aktivbezug des Bf (Kz 245) neben dessen inländischen Pensionsbezügen (Kz 245: 8.404,32 €) zum Ansatz kamen. Daraus resultierte eine ESt-Vorschreibung von 703,- €.

In einer fristgerecht eingebrachten Beschwerde führte der Bf – unter Anschluss mehrere Dokumente in polnischer Sprache – aus:

„Ich beziehe in Polen 31.678,08 Zloty jährlich Pension, aufgeteilt auf 13 Monate. Ich muss in Polen eine Wohnung bezahlen, welche schon überschrieben ist auf meine Tochter, allerdings behalten meine Frau und ich ein Wohnrecht bis zum Ableben. Für die Wohnung in Polen bezahle ich monatlich 532,18 Zloty Miete, zusätzlich kommen noch 30,2 Zloty für Gas und 87,76 Zloty für Strom monatlich.

Des weiteren muss ich für meinen Wohnsitz in Österreich monatlich 150 Euro für Strom und Wasser bezahlen, da das die Summe ist, welche ich monatlich verbrauche.

Meiner Frau wurde im Jahr 2003 Brustkrebs diagnostiziert und die rechte Brust wurde als kurative Therapie amputiert. Seit diesem Zeitpunkt ist meine Frau immer wieder in Rehabilitation gewesen unter anderem auch im Sanatorium. Seit 2008 ist meiner Frau eine Behinderung 2 Grades festgestellt worden aufgrund des Brustkrebses, auf unbegrenzte Zeit. Meine Frau muss regelmäßig durch ihre Vorerkrankungen Medikamente einnehmen, welche ich Ihnen samt Rechnung und Verordnung vom Krankenhaus, beigelegt habe. In Polen werden viele Medikamente nicht rückerstattet, weshalb ich die Medikamente zu 100% zahlen muss und dadurch für die Dauermedikation meiner Frau sehr hohe Kosten monatlich trage. Zusätzlich ist meine Frau in Psychiatrischer Behandlung, da die Diagnose Krebs sehr belastend für sie war, was zusätzliche Kosten für mich bedeutet.

Im Jahr 2008 hatte ich einen Herzinfarkt. Im Jahr 2014 bin ich aufgrund von Prostatakrebs operiert worden, indem mir die Prostata entfernt wurde.

Meine Frau und ich sind seit dem 19.10.1978 verheiratet, die Heiratsurkunde lege ich Ihnen bei.

In der Wohnung in Polen sind meine Frau, (Name-Gattin) und ich seit dem 08.01.1987 gemeldet, die Meldedaten lege ich Ihnen bei.

Ich bin seit Jänner 2020 in Österreich unter der Adresse Teil-1 Teil-2 Teil-3 nur mehr als Nebenwohnsitz angemeldet, da ich zu 90% des Jahres wohnhaft in Polen bin und nur mehr für einige Tage pro Monat in Wien bin, da sich der Zustand meiner Frau verschlechtert hat.

Ich bin seit Jänner 2020 in Behandlung bei Prim. Dr. Y wegen meinem Knie. Ich habe schon eine Therapie mit GOON Fertigspritzen bekommen, welche von der Krankenkasse nicht übernommen wurden und mich mit Kosten von 200 Euro zusätzlich belastet haben.

Aufgrund dessen bitte ich Sie, bis zum Behandeln meiner Beschwerden, die Rückzahlung für das Jahr 2019 ruhen zu lassen und ebenfalls die Vorauszahlung für das Jahr 2020 ruhen zu lassen, da sich die Medikation und die Umstände nicht ändern werden. Ich bitte Sie um Verständnis meiner Situation und sie zu überprüfen, da ich viele Kosten habe und mir die von Ihnen

errechnete Steuerlast zu hoch erscheint. Ich bitte Sie noch, falls nach der Überprüfung meines Falls ebenfalls eine Summe überbleibt, eine Ratenzahlung zu vereinbaren.“ (...)

Nach Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens, in dem der Bf sein Vorbringen im Wesentlichen wiederholte, forderte das FA den Bf auf, die polnischen Einkünfte der Gattin zu erläutern und mittels behördlich bestätigten Formulars „E 9“ für 2019 zu belegen. Zugleich wurde der Bf darauf hingewiesen, dass Kosten der Behinderung aufgrund einer ausländischen Bescheinigung nicht berücksichtigt werden könnten, sondern eine Einschätzung der Behinderung durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen erforderlich sei. Überdies sei *„für eine mögliche Berücksichtigung von Krankheitskosten mit Selbstbehalt zwingend die Übermittlung der Belege in deutscher Sprache notwendig“*, andernfalls eine Berücksichtigung nicht erfolgen könne.

Aufgrund eines organisatorischen Fehlers erlangte das FA keine Kenntnis von der Beantwortung des Ergänzungsvorhalts durch den Bf und erließ eine Beschwerdeentscheidung (BVE), die sich im Spruch vom angefochtenen Bescheid nur durch den Entfall des Werbungskostenpauschales (§ 16 Abs. 3 EStG) unterschied. In der Begründung ging das FA auf die für den Abzug der begehrten Kosten maßgebliche Rechtslage ausführlich ein:

„Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (15.7.1998, 95/13/0270) ist auch zu beachten, dass Wohnungskosten die Mehrzahl der Steuerpflichtigen zu tragen haben und ihnen daher das Element der Außergewöhnlichkeit fehlt. Mangels der Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (Außergewöhnlichkeit) sind Wohnungskosten daher keine außergewöhnlichen Belastungen.

Die in der Beschwerde beantragten Wohnungskosten können daher nicht berücksichtigt werden.

Gemäß § 34 Abs. 6 iVm § 35 Abs. 1 iVm Abs. 2 und Abs. 5 EStG 1988 können Kosten der eigenen Behinderung bzw. Kosten der Behinderung des Ehepartners (nur, wenn dieser Einkünfte von max. 6.000 € bezieht) als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden, wenn die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachgewiesen wird. Zuständige Stellen sind:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).

- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

Da im gegenständlichen Fall keine amtliche Bescheinigung gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, können keine Kosten einer Behinderung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Grundsätzlich sind Krankheitskosten vom erkrankten (Ehe)Partner selbst zu tragen. Werden Krankheitskosten für den erkrankten (Ehe)Partner gezahlt, stellen sie beim zahlenden (Ehe)Partner insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als diese Aufwendungen das Einkommen des erkrankten (Ehe)Partners derart belasten würden, dass das steuerliche Existenzminimum gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 (11.000 Euro jährlich) unterschritten würde. Solche Krankheitskosten werden aus dem Titel des Unterhaltes geleistet (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988).

Im Rahmen des Ersuchens um Ergänzung vom 14.12.2020 wurde vorgehalten, dass für eine mögliche Berücksichtigung von Krankheitskosten mit Anrechnung auf den Selbstbehalt zwingend eine Übermittlung der Belege in deutscher Sprache notwendig wäre. Wenn dies nicht erfolgen würde, könnten die Kosten nicht berücksichtigt werden.

Weiters wurde ersucht bekanntzugeben, in welcher Höhe Einkünfte der Gattin im Jahr 2019 in Polen bezogen worden wären. Diesbezüglich wäre eine Bestätigung mit einem Formular E9 für 2019 vorzulegen.

Gemäß § 85 Abs. 5 Bundesabgabenordnung (BAO) hat der Einschreiter auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung einem Anbringen beigelegter Unterlagen beizubringen.

Da dem Ersuchen um Ergänzung nicht gefolgt wurde und keine deutsche Übersetzung der Belege übermittelt wurde, können seitens der Abgabenbehörde keine Krankheitskosten berücksichtigt werden, da die vorgelegten polnischen Unterlagen inhaltlich nicht gewürdigt werden können.

Hinsichtlich der in Österreich erhaltenen Behandlungen (orthopädische Behandlungen) ist festzuhalten, dass diese erst im Jahr 2020 bezahlt wurden. Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Die im Jahr 2020 geleisteten Ausgaben können daher im Jahr 2019 nicht berücksichtigt werden.

Im mit Beschwerde bekämpften Bescheid wurden Werbungskostenpauschale iHv 132 € und Verkehrsabsetzbetrag iHv 400 € berücksichtigt.

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Verkehrsabsetzbetrag von 400 € jährlich zu.

Gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 steht ein Pensionistenabsetzbetrag in Höhe von 400 € zu, wenn die Absetzbeträge nach § 33 Abs. 5 EStG 1988 nicht zustehen und die Pensionseinkünfte 17.000 € nicht überschreiten. Der Pensionistenabsetzbetrag erhöht sich auf 764 €, wenn die Einkünfte des (Ehe)Partners 2.200 € im Jahr nicht übersteigen.

Gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 steht ein Werbungskostenpauschale nicht zu, wenn ein Pensionistenabsetzbetrag zusteht.

Im gegenständlichen Fall liegen nur Pensionseinkünfte vor, daher kann kein Verkehrsabsetzbetrag berücksichtigt werden. In weiterer Folge wird nur ein Pensionistenabsetzbetrag in Abzug gebracht. Da die Einkünfte der Ehegattin nicht nachgewiesen wurden und somit die Höhe nicht überprüft werden konnte, war die Berücksichtigung eines erhöhten Pensionistenabsetzbetrags nicht möglich. Da der Pensionistenabsetzbetrag zusteht, darf das Werbungskostenpauschale nicht berücksichtigt werden.

Die Nachforderung ergibt sich durch die Nichtberücksichtigung des Werbungskostenpauschales, da Verkehrsabsetzbetrag und Pensionistenabsetzbetrag jeweils 400 € betragen.“

Der Bf legte neuerlich fristgerecht „Beschwerde“ gegen die BVE ein.

Das FA beurteilte den Schriftsatz vom 7.Juni 2021 als Vorlageantrag nach § 264 (1) BAO und legte das Rechtsmittel dem BFG zu Entscheidung vor. Unter Verweis auf das abgabenbehördliche Vorverfahren beantragte es die Abweisung der Beschwerde.

Kurz danach übermittelte das FA die zwischenzeitig zum Vorschein gekommene Antwort des Bf zum FA-Vorhalt vom 14.Dez.2020. Mangels Vorlage deutschsprachiger Übersetzungen zu Rechnungen/Belegen werde der bisherige Standpunkt aufrechterhalten.

Mit Eingabe vom 8.März 2021 hatte der Bf zum Gesundheitszustand seiner Gattin eine „Zusammenstellung aller Erkrankungen“ und Rechnungen aus 2020 zu deren seit mehreren Jahren bestehenden monatlichen Kosten (Belege ex 2019 nicht mehr vorhanden) sowie den seit Mai 2019 gültigen Pensionsbescheid der Gattin übermittelt. Angeschlossen waren der Eingabe zwei in deutscher Übersetzung vorgelegte Bescheinigungen einer „Nichtöffentlichen Anstalt für Gesundheitsfürsorge“/ „Beratungsstelle (Arztpraxis)“ mit dem Titel „SVA Soziale Versicherungsanstalt“-„Bescheinigung über den Gesundheitszustand“ bzw. „Bescheinigung vor dem Eingriff“, unterzeichnet von einer „Ärztin für Innere Krankheiten“. Inhaltlich bestätigen

diese Unterlagen das Beschwerdevorbringen des Bf zum Gesundheitszustand der Gattin (massive dauerhafte Gesundheitsbeeinträchtigungen; umfangreiche Dauermedikationen).

Weitere Beilagen in polnischer Sprache dokumentieren vermutlich einen Pensionsbezug der Gattin von mtl. 561,34 Zloty ab 1. Juli 2019 (handschriftlicher Vermerk „*Pensionsvorschreibung ab 22 05 2019*“), vier Medikamentenrechnungen und eine psychiatrische Honorarnote an die Gattin (sämtliche ex 2020) sowie eine Bestätigung eines onkologischen Spitals aus dem Jahr 2003 betreff. Amputation der rechten Brust.

Im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren wurde eine Klärung der (un)beschränkten Steuerpflicht des Bf veranlasst und der Bf aufgefordert klarzustellen, ob er ggfs. – unter Vorlage eines behördlich bestätigten Formulars „E 9“ – eine Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger beantragt (Antrag nach § 1 Abs. 4 EStG).

Dazu formulierte das vom BFG gemäß § 269 (2) BAO beauftragte FA folgenden Ergänzungsvorhalt an den Bf:

“1. Feststellung des Vorliegens der (un)beschränkten Steuerpflicht des Beschwerdeführers in Österreich im Verfahrensjahr 2019

Primär ist abzuklären, ob Ihrerseits in Österreich unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht vorliegt. Unbeschränkte Steuerpflicht liegt in Österreich vor, wenn ein Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO oder ein gewöhnlicher Aufenthalt im Sinne des § 26 Abs. 2 BAO besteht.

Einen Wohnsitz in Österreich haben Personen, die im Bundesgebiet über eine Wohnung verfügen, die sie selbst und offensichtlich längerfristig als solche nutzen (werden). Unter Wohnung sind Räumlichkeiten zu verstehen, die zum Wohnen geeignet sind und ein den persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten. Zur Begründung eines Wohnsitzes muss die Wohnung zwar nicht ununterbrochen, aber zumindest wiederkehrend längere Zeit selbst benützt werden. Wird die Wohnung nur gelegentlich und in unregelmäßigen Abständen selbst benützt, liegt kein Wohnsitz in Österreich vor.

Ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben Personen, die sich im Bundesgebiet nicht nur vorübergehend (Urlaub, Geschäftsreise, Besuch, etc.), sondern offensichtlich für längere Zeit (mehr als sechs Monate) aufhalten (werden). Ein durchgehender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten ist jedenfalls als gewöhnlicher Aufenthalt anzusehen und begründet rückwirkend die unbeschränkte Steuerpflicht. Personen, die in Österreich weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind in Österreich beschränkt steuerpflichtig.

In Ihrem Fall steht nicht zweifelsfrei fest, ob es sich bei dem Wohnsitz an der Adresse "Teil1 Teil2 Teil-3, 9999 Wien" um einen Wohnsitz handelt, der die unbeschränkte Steuerpflicht begründet. Geben Sie daher bitte bekannt, um was für einen Wohnsitz es sich dabei handelt (Beschreibung, Angabe der Größe, Anzahl der Zimmer, etc.) und übermitteln Sie Kopien

geeigneter Beweismittel (z.B. Miet- bzw. Kaufvertrag, Energiekostenrechnung/en, Außen- und/oder Innenfotos, etc.).

Beantworten Sie auch bitte folgende Fragen:

- Ist der Wohnsitz ganzjährig benutzbar?
- Wie häufig haben Sie den Wohnsitz im Jahr 2019 benutzt?
- Haben Sie den Wohnsitz im Jahr 2019 alleine oder mit anderen Personen gemeinsam benutzt?
- Hatten Sie im Jahr 2019 noch andere Wohnsitze in Österreich?
- Haben Sie sich im Jahr 2019 am Wohnsitz anderer Personen länger aufgehalten? Wenn ja, an welcher Adresse/welchen Adressen und wie lange?
- In welchem Land hat sich Ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen im Jahr 2019 befunden?

Ad 2. gegebenenfalls Klärung, ob ein Antrag nach § 1 Abs. 4 EStG gestellt wird und Beischaffung der erforderlichen Unterlagen

Sollte sich aus den Ermittlungen zum Wohnsitz ergeben, dass es sich um keinen Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO handelt, wären Sie in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig. In diesem Fall können Sie gemäß § 1 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden. Dies gilt aber nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11.000 Euro betragen. Geben Sie daher bitte jedenfalls für das ganze Kalenderjahr 2019 bekannt, ob Sie im Falle des Vorliegens einer beschränkten Steuerpflicht einen Antrag auf Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger stellen möchten!

Wenn Sie einen Antrag auf Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger stellen möchten, ist es erforderlich lückenlos bekannt zu geben, welche Tätigkeiten Sie in welchen Zeiträumen des Veranlagungsjahres 2019 außerhalb Österreichs ausgeübt haben bzw. in welchen Zeiträumen Sie keiner Tätigkeit nachgegangen sind. Legen Sie dazu eine Bescheinigung der zuständigen polnischen Abgabenbehörde vor (ausgefülltes Formular E9). Nicht in dieser Bescheinigung aufscheinende Einkünfte sind ebenso nachzuweisen (zB Bestätigung der Steuerbehörde eines anderen Staates). Ohne lückenlosen Nachweis für das gesamte Kalenderjahr 2019 wird, im Falle der beschränkten Steuerpflicht, eine Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger nicht möglich sein.“

Der Bf formulierte die Antwort auf die an ihn gerichteten Fragen wie folgt:

„Hiermit übermittel ich Ihnen meine Antworten auf die von Ihnen gestellten Fragen. Zu den Fragen:

Ist der Wohnsitz ganzjährig benutzbar?

Rein theoretisch schon, es handelt sich hierbei für mich um eine aufblasbare Luftmatratze welche im Zimmer meines Neffen steht, solange ich in Wien bin.

Wie häufig haben Sie den Wohnsitz im Jahr 2019 benutzt?

Ich komme alle zwei Monate ungefähr nach Wien und da bleibe ich für einige Tage um Untersuchungen durchzuführen und meine Familie zu besuchen.

Haben Sie den Wohnsitz im Jahr 2019 alleine oder mit anderen Personen gemeinsam benutzt?

Ja, wie auch schon oben erwähnt, übernachtete ich immer im Zimmer meines Neffen, welcher auch noch dort wohnt. Außerdem sind seine Eltern, meine Schwester und mein Schwager, größtenteils dort und meine Nichte, mit ihrem Kind, ebenfalls.

Hatten Sie im Jahr 2019 noch andere Wohnsitze in Österreich?

Nein, hatte ich nicht.

Haben Sie sich im Jahr 2019 am Wohnsitz anderer Personen länger aufgehalten? Wenn ja, an welcher Adresse/ welchen Adressen und wie lange?

Ja, ich war nämlich die meiste Zeit in Polen mit meiner Ehefrau also wenn ich nicht in Österreich bin, dann bin ich dort. Adresse: (Wohnadresse-Polen)

In welchem Land hat sich Ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen im Jahr 2019 befunden?

In Polen (Adresse wie oben beschrieben).

Ich, A. B., möchte einen Antrag auf beschränkte Steuerpflicht ab 2019 beantragen.“

Die im Ergänzungsvorhalt angeforderten Unterlagen einschließlich des Formulars „E 9“ schloss der Bf seiner Antwort nicht an. Stattdessen legte er zwei Urkunden in polnischer Sprache bei, welche offenbar seinen Pensionsbezug im Jahr 2019 (mtl. 2.412,03 Zloty) und den Pensionsbezug seiner Gattin im Jahr 2021 (mtl. 539,43 Zloty) dokumentieren sollen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Der Entscheidung im anhängigen Verfahren liegt der nachfolgend festgestellte Sachverhalt zu Grunde, den das BFG - auf Basis des in Würdigung der angeführten Beweismittel erlangten - Ermittlungsergebnisses, als erwiesen erachtet:

Der Bf, polnischer Staatsbürger mit langjähriger Erwerbstätigkeit in Österreich (österreichische Meldeadresse seit 1995), bezieht seit Sept. 2008 eine inländische Sozialversicherungspension, die seither als seine einzige Einkunftsquelle im abgabenbehördlichen Datenbanksystem aufscheint.

Die verfahrensgegenständlichen Auslandseinkünfte des Jahres 2019 betreffen eine „*Pensionsauszahlung*“ an den Bf in Höhe von 7.372,25 € (Mitteilung der polnischen Abgabenbehörde gemäß § 7 Abs. 1 EU-AHG vom 26.Juli 2021).

Der zum Jahr 2019 eingebrachte ANV-Antrag des Bf vom Juli 2020 umfasste ein Formular „L1“ samt Beilage „L1i“.

Das Formular „L1i“ dient einerseits der Besteuerung nichtselbständiger Einkünfte ohne Lohnsteuerabzug für Sachverhalte mit bestimmten grenzüberschreitenden Kriterien und andererseits einer allfälligen Antragstellung nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 auf Anwendung der unbeschränkten Steuerpflicht.

Lt. Ausfüllhinweis auf dem Formular „L1i“ ist es – gemeinsam mit dem Formular „L1“ - von beschränkt Steuerpflichtigen mit ausschließlich nicht selbständigen Einkünften zu verwenden.

Das Formular „L1“ des Bf zum Jahr 2019 enthält, abgesehen von den Angaben zu seiner Person (mit Wohnadresse in Wien) bzw. dessen Gattin, lediglich den Verweis auf eine inländische bezugsauszahlende Stelle. Die Eintragungen in der Beilage „L1i“ beschränken sich auf die Anführung eines Betrages von 7.199,- € bei der Kz 359 (diese Kennzahl ist ausschließlich für die Eintragung von Pensionsbezügen mit österreichischem Besteuerungsrecht vorgesehen). Die zugehörige Kz 377 (anzurechnende ausländische Steuer) ist ohne Eintrag.

Ebenso weisen die im Formular „L1i“ des Bf vorgesehenen Bereiche für einen Antrag auf Veranlagung nach § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Antragsveranlagung bei beschränkter Steuerpflicht) bzw. nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 (Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht) sowie die Abschnitte „*Entlastung von ausländ. Steuer durch die ausländ. Steuerverwaltung*“ und „*Progressionsvorbehalt bei Auslandseinkünften*“ keine Einträge auf.

Ein von der zuständigen polnischen Abgabenbehörde bestätigtes Formular „E9“ zum Nachweis der 2019 in Polen zugeflossenen Einkünfte wurde vom Bf, trotz ausdrücklicher Aufforderung unter Hinweis auf die Rechtsfolgen einer Nichtvorlage, weder zu seiner Person noch für seine Gattin vorgelegt.

Die zuvor wiedergegebene Darstellung des Bf aus dem finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren betreffend seine Lebensumstände im Jahr 2019 erachtet das BFG - unter Berücksichtigung der angeschlossenen Unterlagen und der bereits im abgabenbehördlichen Verfahren gemachten Angaben bzw. vorgelegten Beweismittel - als glaubwürdig und erhebt diese zur Sachverhaltsfeststellung für die gegenständliche Entscheidung.

II. Zur Abgrenzung zwischen beschränkter und unbeschränkter Einkommensteuerpflicht normiert § 1 EStG 1988, soweit hier von Interesse:

„(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

(3) Beschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

(4) Auf Antrag werden auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union (...) als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11 000 Euro betragen. (...) Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen. Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt werden.“

Im Fall der beschränkten Steuerpflicht besteht ein Besteuerungsrecht Österreichs – soweit verfahrensrelevant - betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG nur, wenn diese „aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden“ (vgl. § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988).

Bei beschränkt Steuerpflichtigen mit lohnsteuerpflichtigen Bezügen iSd § 98 Abs.1 Z 4 EStG erfolgt der Lohnsteuerabzug nach § 70 EStG, wobei im Fall von Pensionsbezügen der Abzug eines Pensionistenabsetzbetrages gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 vorgesehen ist (§ 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 62/2018).

§ 102 EStG 1988 regelt die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger.

§ 102 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 schließt die Anwendung diverser Bestimmungen des EStG gänzlich aus. Dazu gehören neben den §§ 34 und 35 EStG (Regelungen betreffend außergewöhnliche Belastungen) auch § 41 EStG 1988 (betreffend Einkommensteuerveranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften).

Rechtsgrundlage für eine Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger mit nichtselbständigen Einkünften sind demnach (nur) die Bestimmungen des § 102 Abs. 1 Z 1 – Z 3 EStG.

So wie § 41 EStG für unbeschränkt Steuerpflichtige mit Lohnbezügen einerseits Pflichtveranlagungstatbestände und andererseits die Möglichkeit von Antragsveranlagungen

vorsieht, enthält auch § 102 EStG für beschränkt Steuerpflichtige mit Lohnbezügen beide Veranlagungsvarianten.

Soweit hier von Interesse, normiert § 102 EStG eine Veranlagungspflicht „für Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen, von denen kein Steuerabzug vom Arbeitslohn vorgesehen ist“ (§ 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 62/2018).

Lediglich auf Antrag des beschränkt Steuerpflichtigen erfolgt dagegen eine Veranlagung für „Einkünfte, von denen eine Lohnsteuer nach § 70 Abs. 2 (...) zu erheben ist. (...) Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraumes gestellt werden.“ (vgl. § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988)

§ 102 Abs 3 EStG 1988 lautet: „Die Einkommensteuer ist bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 9 000 Euro hinzuzurechnen ist. Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn angesetzte Absetzbeträge sind zu berücksichtigen.“

Die Regelung des § 102 Abs. 3 EStG hat zur Folge, dass bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger, einerseits das steuerfreie Existenzminimum 2.000,- € beträgt und andererseits Absetzbeträge nur insoweit berücksichtigt werden, als sie bereits beim Lohnsteuerabzug des Dienstgebers zum Ansatz kamen.

Für die Abgrenzung zwischen beschränkter und unbeschränkter Einkommensteuerpflicht entscheidende Begriffsdefinitionen enthält § 26 BAO:

„(1) Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

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

Bezüglich der angeführten Begriffsdefinitionen des § 26 BAO wird auf die Erläuterungen im gemäß § 269 (2) BAO ergangenen Ermittlungsvorhalt des FA verwiesen. Ergänzend wird angemerkt:

Das Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund eines inländischen Wohnsitzes setzt nach der VwGH-Rechtsprechung zu § 26 Abs. 1 BAO voraus, dass der Bf über Räumlichkeiten verfügte, die nach der Verkehrsauffassung ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum

Wohnen benutzt werden konnten, die er im Sinne einer „Schlüsselgewalt“ zudem jederzeit ohne Zustimmung Dritter für eigene Wohnzwecke nutzen konnte und auch tatsächlich regelmäßig über eine längere Zeit dafür nutzte. Das bloße Überlassen eines (Gäste-)Zimmers zur vorübergehenden Nutzung begründet demnach keinen Wohnsitz (z.B. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292; VwGH 3.11.2005, 2002/15/0102; VwGH 14.11.96, 94/16/0033; VwGH 23.5.1990, 89/13/0015).

Beim Merkmal des Wohnsitzes muss es sich weder um den einzigen Wohnsitz des Bf, noch um einen melderechtlichen Hauptwohnsitz oder überhaupt um einen polizeilich gemeldeten Wohnsitz handeln. Es müssen aber die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 BAO nach der tatsächlichen Gestaltung kumulativ erfüllt sein. Lagen diese Voraussetzungen vor, schadet es für die Begründung eines Wohnsitzes nicht, wenn sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf im Ausland befand (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292; VwGH 3.7.2003, 99/15/0104; VwGH 21.5.1990, 89/15/0115 mwV).

Verfügt ein Abgabepflichtiger über keinen inländischen Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO, kommt es für das Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht darauf an, ob sich sein gewöhnlicher Aufenthalt im maßgeblichen Zeitraum in Österreich befand. Da der gewöhnliche Aufenthalt grundsätzlich die körperliche Anwesenheit verlangt, kann eine Person gleichzeitig nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Zwar unterbrechen bloß vorübergehende Abwesenheiten den gewöhnlichen Aufenthalt nicht, doch begründet ein Aufenthalt von 8-10 Tagen im Monat nach der VwGH-Judikatur noch keinen gewöhnlichen Aufenthalt iSd § 26 (2) BAO (vgl. Ritz, BAO Kommentar⁶ § 26, Rz 13, u.a. mit Verweis auf VwGH 28.11.2007, 2007/15/0055; VwGH 15.11.2005, 2002/14/0103; VwGH 23.3.1977, 308/75).

III. Auf Basis des festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage ist für das anhängige Verfahren zunächst das Vorliegen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht des Bf im Jahr 2019 in Österreich entscheidend.

Aufgrund der als glaubwürdig erachteten Darstellung der Lebensverhältnisse des Bf im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren ist das BFG davon überzeugt, dass der Bf im Jahr 2019 in Österreich weder über einen Wohnsitz verfügte, noch sein gewöhnlicher Aufenthalt iSd § 26 BAO im Inland gelegen war.

Dass der Bf die weitaus überwiegende Zeit des Jahres am Familienwohnsitz in Polen verbrachte und sich die Aufenthalte in Österreich auf kurze Besuche zum Zweck der eigenen Krankenbehandlung und damit verbundene Verwandtenbesuche beschränkten, steht in Hinblick auf den glaubhaft schwierigen Gesundheitszustand der Gattin im Einklang mit der allgemeinen Lebenserfahrung und erscheint auch dem BFG nachvollziehbar.

Da sich der Bf nach eigenen Angaben lediglich alle zwei Monate für einige Tage im Inland aufhielt, ist sein gewöhnlicher Aufenthalt iSd § 26 (2) BAO in Österreich für 2019 nicht anzunehmen.

Zugleich verfügte der Bf nach dem Verfahrensergebnis über keinen inländischen Wohnsitz, der den Anforderungen des § 26 (1) BAO entsprach.

Als Gast in der Wohnung von Verwandten hatte er weder die „Schlüsselgewalt“ über eine dauerhaft nutzbare Wohngelegenheit (keine Möglichkeit, andere vom Zutritt zu „seinem Wohnraum“ auszuschließen), noch nutzte er seine Wiener Wohngelegenheit nach dem Verfahrensergebnis tatsächlich dauerhaft.

Die Unterbringung in der Wohnung von Verwandten, während diese dort aufrecht wohnhaft waren, die Nächtigungen gemeinsam mit dem Neffen im Kinderzimmer auf einer – für diese Zwecke behelfsmäßig bereitgestellten – Luftmatratze im Zuge der Inlandsaufenthalte des Bf, gingen über (wenn auch wiederkehrende) Kurzbesuche nicht hinaus. Selbst eine (familiär bedingte) Erlaubnis zur Nutzung im Fall einer allfälligen Abwesenheit der Wohnungsinhaber, konnte dem Bf unter den gegebenen Umständen keinen inländischen Wohnsitz iSd § 26 BAO vermitteln. Ein polizeilicher Meldewohnsitz an der Adresse der betreffenden Wohnung ändert daran nichts.

Aus Sicht des BFG unterlag der Bf im Jahr 2019 zweifelsfrei der beschränkten Einkommensteuerpflicht in Österreich im Sinne des § 1 Abs. 3 EStG 1988.

Zufolge § 102 Abs. 3 EStG setzte die Anwendung der §§ 34f EStG somit eine wirksame Option in die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG voraus.

Auch dieses Erfordernis ist im gegenständlichen Verfahren allerdings nicht erfüllt.

Nachdem bereits in der ESt-Erklärung 2019 ein entsprechender Eintrag im Formular „L1i“ fehlte, brachte der Bf im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren – nach klar und verständlich formulierter Darlegung der Bestimmung des § 1 Abs. 4 EStG – unmissverständlich einen Antrag auf „*beschränkte Steuerpflicht*“ ein und blieb zugleich die ausdrücklich angeforderte Bescheinigung der zuständigen polnischen Abgabenbehörde mittels Formular „E9“ schuldig.

Vor diesem Hintergrund sieht das BFG keine Veranlassung, für das anhängige Verfahren von einer Option des Bf zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG auszugehen.

Folgerichtig bedurfte es keiner weiteren Prüfung, ob die geltend gemachten Krankheitskosten einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen nach §§ 34f EStG zugänglich gewesen wären (§ 102 Abs. 2 Z 3 EStG).

Zugleich entfällt mit der beschränkten Steuerpflicht des Bf aber gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 EStG auch das österreichische Besteuerungsrecht für dessen polnische Pensionsbezüge.

Vor einer Befassung mit den zahlenmäßigen Auswirkungen der beschränkten Steuerpflicht des Bf auf den angefochtenen ESt-Bescheid 2019 war aber dessen Rechtsgrundlage zu klären.

Dabei zeigte sich, dass keine Grundlage für eine Pflichtveranlagung nach § 102 Abs. 1 EStG vorliegt, da ausschließlich dem Lohnsteuerabzug unterliegende Einkünfte zu besteuern sind (§ 98 Abs. 1 Z 4 TS 2 iVm § 70 EStG). Zugleich fehlt es an einem Antrag des Bf auf Durchführung einer Veranlagung nach § 102 Abs. 1 Z 3 EStG (das entsprechende Feld im Formular „L1i“ wies keinen Eintrag auf).

Tatsächlich brachte der Bf mit der Einreichung des Formulars „L1“ einen Antrag auf Durchführung einer Veranlagung nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 ein. Da diese Bestimmung bei beschränkter Steuerpflicht aber nicht anwendbar ist (§ 102 Abs. 2 Z 3 EStG), kommt dem Veranlagungsantrag des Bf für 2019 keine rechtliche Wirkung zu (vgl. Jakom EStG Kommentar¹² § 102, Rz 7).

Dem angefochtene ESt-Bescheid 2019 vom 10. Juli 2020 fehlt es somit an einer Rechtsgrundlage. Der Bescheid war unzulässig ergangen und daher aus dem Rechtsbestand zu entfernen.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im anhängigen Verfahren lagen die genannten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Soweit nicht Sachverhaltsfragen maßgeblich waren, folgt die Entscheidung dem klaren Wortlaut der verwendeten gesetzlichen Bestimmungen sowie der angeführten VwGH-Judikatur.

Wien, am 8. Dezember 2021