

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Albert Salzmann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 22.4.2024 gegen den Abweisungsbescheid des Finanzamtes Österreich vom 26.2.2024 über einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2022 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 27.11.2023 hat das Finanzamt (FA) die Einkommensteuer für 2022 erklärungsgemäß veranlagt. Der Bescheid ist in der Folge in Rechtskraft erwachsen.

Mit Schriftsatz vom 10.1.2024 hat die beschwerdeführende Partei (bP) einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2022 gestellt und gleichzeitig einen Optionserklärung zur unbeschränkten Steuerpflicht gem § 1 Abs 4 EStG 1988 eingebracht.

Mit Bescheid vom 26.2.2024 hat das FA diesen Antrag auf Wiederaufnahme als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 20.3.2024 hat die bP Beschwerde gegen den og Abweisungsbescheid erhoben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6.8.2024 hat das FA die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Mit FinanzOnline-Eingabe vom 5.9.2024 hat die bP die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt (Vorlageantrag).

Mit Vorlagebericht vom 8.10.2024 hat das FA die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die bP begehrt, als unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich behandelt zu werden. Sache des Verfahrens ist der Abweisungsbescheid betreffend den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens (Einkommensteuer 2022) vom 26.2.2024. Strittig ist, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2022 gegeben sind.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die vom FA vorgelegten Akten. Insbesondere wurden als Beweismittel gewürdigt die Steuererklärung, der Einkommensteuerbescheid 2022, der Antrag auf Wiederaufnahme, der angefochtene Abweisungsbescheid, der Beschwerdeschriftsatz, die Beschwerdeverentscheidung, der Vorlageantrag, der Vorlagebericht und ein Auszug aus dem Zentralen Melderegister. Danach steht folgender Sachverhalt fest:

1.1. Die bP ist in der Gastronomie als Saisonarbeiterin tätig. 2022 war die bP von 21.12.2021 bis 20.3.2022, von 10.5.2022 bis 9.10.2022 und von 19.12.2022 bis 31.12.2022 für die ***Z-KG*** tätig. Darüber hinaus hat die bP monatlich ca EUR 200,00 brutto von der Pensionsversicherungsanstalt bezogen.

1.2. Die bP ist seit 2013 als Saisonarbeiterin in Österreich und seit Dezember 2017 für die ***Z-KG*** tätig. In dieser Zeit war sie jeweils in Österreich (Nebenwohnsitz) in einem Personalzimmer des Dienstgebers gemeldet, wobei jeder Aufenthalt in Österreich kürzer als 6 Monate andauert hat. Nach Beendigung der Saison wurde das Dienstverhältnis jeweils zur Gänze abgerechnet. Ein Wohnsitz in Österreich konnte nicht festgestellt werden.

1.3. Die Einkommensteuererklärung für 2022 wurde von der bP am 16.11.2023 eingebracht und vom FA mit Bescheid vom 27.11.2023 erklärungsgemäß veranlagt. Der Bescheid wurde am 27.11.2023 in die FinanzOnline-Databox der bP zugestellt. Eine Beschwerde gegen diesen Bescheid wurde nicht eingebracht.

1.4. Mit Schriftsatz vom 10.1.2024 hat die bP einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2022 gestellt und gleichzeitig eine Optionserklärung zur unbeschränkten Steuerpflicht gem § 1 Abs 4 EStG 1988 übermittelt. Wiederaufnahmsgründe werden im Schriftsatz nicht angeführt.

1.5. Mit Bescheid vom 26.2.2024 hat das FA den Antrag auf Wiederaufnahme als unbegründet abgewiesen und dies damit begründet, dass im Antrag keine Wiederaufnahmsgründe (neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel) angeführt worden seien. Darüber hinaus wurde der bP vom FA mitgeteilt, dass eine wirksame Optionserklärung gem § 1 Abs 4 EStG 1988 nur bis zur Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides möglich sei.

1.6. Mit Schriftsatz vom 20.3.2024 hat die bP Beschwerde gegen den og Abweisungsbescheid erhoben und das im Wesentlichen damit begründet, dass sie als Saisonarbeiterin keine Möglichkeit zur Erlangung des Vordruckes E 9 gehabt habe. Darüber hinaus führt die bP allgemein Gerechtigkeits- und wirtschaftliche Gründe an, ohne diese näher zu erläutern.

1.7. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6.8.2024 hat das FA die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und das im Wesentlichen damit begründet, dass der Zeitraum, in dem die Optionserklärung wirksam eingebracht werden könne, im § 1 EStG 1988 geregelt sei und weder aus Gerechtigkeitsgründen noch aus wirtschaftlichen Gründen verlängert werden könne. Es lägen weder die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens noch für eine Aufhebung des Bescheides vor.

1.8. Mit FinanzOnline-Eingabe vom 5.9.2024 hat die bP die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt (Vorlageantrag) und dies im Wesentlichen damit begründet, dass sie keine Optionserklärung einbringen habe müssen, weil sie 2022 mehr als 183 Tage in Österreich gewesen sei und daher über eine Wohnung und einen Aufenthalt verfüge, was die unbeschränkte Steuerpflicht ohne Optionserklärung begründe.

1.9. Mit Vorlagebericht vom 8.10.2024 hat das FA die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Das FA beantragt die Abweisung der Beschwerde und begründet das im Wesentlichen damit, dass die bP Saisonarbeiterin sei, ihr Aufenthalt in Österreich ein nur vorübergehender sei und keine Wohnung oder Wohnsitz vorlägen, weil die bP ausschließlich in der Zeit ihrer Arbeitstätigkeit über Räumlichkeiten des Dienstgebers verfügen könne. Auch ein gewöhnlicher Aufenthalt liege nicht vor, weil die bP immer vor der 6-Monatsfrist die Saisonarbeit beende und durch diese Unterbrechungen die Frist immer wieder von vorne zu laufen beginne.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu **1.1.** ergeben sich aus dem Einkommensteuerbescheid 2022 (Dienstverhältnisse laut Beilage) und dem Beschwerdeschriftsatz.

Die Feststellungen zu **1.2.** ergeben sich aus den historischen Meldedaten der bP, den Feststellungen des FA, dem Einkommensteuerbescheid 2022 und dem Sozialversicherungsdaten-Auszug für 2022.

Die Feststellungen zu **1.3.** ergeben sich aus der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenerklärung 2022, dem Einkommensteuerbescheid 2022 und dem Vorlagebericht.

Die Feststellungen zu **1.4.** ergeben sich aus dem Antrag auf Wiederaufnahme und dem ausgefüllten Formular E 9 (Optionserklärung gem § 1 Abs 4 EStG 1988).

Die Feststellungen zu **1.5.** ergeben sich aus dem Abweisungsbescheid vom 26.4.2024 (= angefochtener Bescheid).

Die Feststellungen zu **1.6.** ergeben sich aus dem Beschwerdeschriftsatz.

Die Feststellungen zu **1.7.** ergeben sich aus der Beschwerdeverentscheidung.

Die Feststellungen zu **1.8.** ergeben sich aus dem Vorlageantrag.

Die Feststellungen zu **1.9.** ergeben sich aus dem Vorlagebericht.

3. Rechtliche Beurteilung

§ 303 BAO idgF lautet:

„(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

...“

Die Wiederaufnahme auf Antrag wegen neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungsrelevanten Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (siehe VwGH 24.5.2023, Ra 2021/15/0066). Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neue Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen (beispielsweise VwGH 31.3.2011, 2008/15/0215).

Für den Neuerungstatbestand des § 303 BAO ist der Wissenstand aus der Sicht des Antragstellers maßgebend (etwa VwGH 29.3.2017, Ro 2016/15/0036).

Dabei können aber Gegenstand einer Wiederaufnahme auf Antrag nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel sein, nicht jedoch mangelnde Rechtskenntnis oder eine unzutreffende rechtliche Beurteilung bereits bekannter Tatsachen durch den Antragsteller.

Die bP bringt im bisherigen Verfahren als Gründe für die Wiederaufnahme vor, dass

- sie als Saisonarbeiterin nicht in der Lage war zeitgerecht ein Formular E 9 zu erlangen,
- allgemeine Gerechtigkeits- bzw wirtschaftliche Gründe und
- im Vorlageantrag, dass sie aufgrund ihres tatsächlichen Aufenthaltes 2022 in Österreich von mehr als 183 Tagen auch ohne Optionserklärung als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln gewesen wäre.

Diese Tatsachen stellen keine Wiederaufnahmsgründe im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO dar, weil diese bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu keinem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten (nicht in der Lage ein Formular E 9 zu erlangen; allgemeine Gerechtigkeits- bzw wirtschaftliche Gründe) bzw jedenfalls für die bP nicht neu hervorgekommen sind (Aufenthalt von mehr als 183 Tagen im Jahr 2022).

Aber selbst für den Fall, dass man das dezidiert als Antrag auf Wiederaufnahme bezeichnete Anbringen vom 26.2.2024 als Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2022 gem § 299 BAO werten würde, wäre damit für die bP nichts gewonnen, weil sich der Spruch des Bescheides nicht als falsch erweist:

Gem § 1 EStG 1988 ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, wer

- In Österreich einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (Abs 2) oder
- bei Vorliegen von im Gesetz bestimmter Umstände einen Antrag stellt (Abs 4).

Ein Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs 1 BAO konnte im bisherigen Verfahren nicht festgestellt werden bzw wurde von der bP auch nicht behauptet.

Gem § 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. 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. Einen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 26 Abs 2 BAO hat jemand ua inne, wenn der Aufenthalt länger als 6 Monate beträgt.

Werden saisonale Arbeitsverhältnisse durch Auszahlung der aliquoten Sonderzahlungen und der Urlaubsabfindung vollständig abgewickelt, handelt es sich um Beendigungen dieser Arbeitsverhältnisse, die auch die Sechsmonatsfrist des § 26 Abs 2 zweiter Satz BAO im Fall des Wegzugs des Saisonarbeiters ins Ausland beenden. Weitere Indizien für die Auflösung (Beendigung) des Dienstverhältnisses sind beispielsweise die Auszahlung von Abfertigungen und die Abmeldung bei der Sozialversicherung. Bei einer solchen Beendigung eines (saisonalen) Dienstverhältnisses ist von einem Neubeginn des Sechs-Monate-Zeitraumes im Fall einer allfälligen späteren Wiederkehr und Neuaufnahme einer (saisonalen) Beschäftigung im Inland und nicht bloß von einer Hemmung (Zusammenrechnung) im Ausmaß der zwischenzeitlichen Abwesenheit auszugehen. Mehrere kurzfristige Inlandsaufenthalte, die für sich und in keinem Zusammenhang zueinander stehen, werden somit zur Ermittlung der Sechsmonatsfrist nicht zusammengerechnet (vgl auch Stoll, BAO-Kommentar, Band 1, 340).

Da die saisonalen Dienstverhältnisse jeweils kürzer als 6 Monate waren, wurde die 6-Monats-Frist jeweils unterbrochen und liegt kein gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich vor.

Der Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht wurde von der bP mit dem Antrag auf Wiederaufnahme und damit nach Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2022 eingebracht. § 1 Abs 4 letzter Satz EStG 1988 bestimmt, dass solche Anträge bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt werden können. Demzufolge ist dieser Antrag (Optionserklärung, Formular E 9) verspätet und damit unwirksam eingebracht worden.

Sohin wäre der Antrag vom 26.2.2024 auch dann als unbegründet abzuweisen gewesen, wenn dieser als Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Bescheides gem § 299 BAO gewertet worden wäre

4. 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 vorliegenden Erkenntnis wird von der og ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher nicht zuzulassen.

Salzburg, am 7. April 2026