



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Herbert Glotz, Wirtschaftsprüfer, in 1020 Wien, Engerthstrasse 169, vom 24. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien vom 23. Oktober 2003 betreffend Rückerstattung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer (§ 240 BAO) für das Kalenderjahr 1992 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 29. Dezember 1994 hat der Berufungswerber (in der Folge: Bw.) beim Finanzamt einen Antrag auf Rückerstattung von Lohnsteuer (§ 240 Abs. 3 BAO) für das Kalenderjahr 1992 eingebbracht und darin – ohne (nähere) Begründung – die Erstattung von Lohnsteuer in Höhe von ATS 51.996,20 (von einer ASVG-Pension) und von ATS 266.756,20 (von einer Firmenpension) beantragt.

Im Jahre 1995 hat das Finanzamt einen (amtswegigen) Jahresausgleichsbescheid für das Kalenderjahr 1992 erlassen und diesen Bescheid im Jahre 1999 mit der Begründung, dass für das Kalenderjahr 1992 ein Einkommensteuerbescheid erlassen worden sei, gemäß § 295 Abs. 3 BAO aufgehoben. Ein Einkommensteuerbescheid wurde jedoch – entgegen der Bescheidbegründung – tatsächlich nie erlassen (Stellungnahme des Finanzamtes an den UFS vom 30. Jänner 2006). Für das Kalenderjahr 1992 liegt daher kein Einkommensteuerbescheid bzw. kein Jahresausgleichsbescheid vor.

Das Jahresausgleichsverfahren und das Erstattungsverfahren haben einen umfangreichen Schriftverkehr nach sich gezogen, in dessen Verlauf – soweit dies für das gegenständliche Verfahren (noch) von Bedeutung ist - folgender Sachverhalt hervorgekommen ist:

Der 1928 geborene Bw. ist (nach wie vor) Hauptmieter einer Gemeindewohnung in XY, und dort auch (nach wie vor als Hauptwohnsitz) polizeilich gemeldet. Seit 27. August 1971 ist auch der (1960 in den USA geborene) Sohn des Bw. an dieser Adresse (als Hauptwohnsitz) polizeilich gemeldet.

Ab dem Jahre 1956 war der Bw. in den USA in leitender Stellung für die Firma-XY, einer 100%-igen Tochtergesellschaft der (österreichischen) Firma-AG, tätig. In diese Funktion war er von der (österreichischen) Firma-AG entsandt worden, die auch die Bezüge ausbezahlt und davon Lohnsteuer einbehalten hat. Im Zuge von jährlich eingebrachten Erstattungsanträgen (§ 240 Abs. 3 BAO) wurde dem Bw. die (einbehaltene) Lohnsteuer rückerstattet.

Da der Bw. nach Auskunft der Firma-AG ab dem 1. Jänner 1991 (= das letzte Arbeitsjahr vor seiner Pensionierung) wieder in den Stand der Wiener Zentrale übernommen worden sein soll, wurde (schon) der Erstattungsantrag für das Kalenderjahr 1991 abgewiesen. Im gesamten – wie bereits ausgeführt: sehr umfangreichen – Schriftverkehr hat der Bw. immer wieder vorgebracht, nur „der Papierform nach“ in den Personalstand der Wiener Zentrale übernommen worden zu sein, tatsächlich aber (unverändert) in den USA gearbeitet zu haben.

Im Zuge dieses Schriftverkehrs ist auch hervorgekommen, dass es sich bei dem Betrag in Höhe von ATS 266.756,20, dessen Rückerstattung der Bw. nunmehr beantragt, um von der Firma-AG ausbezahlte Bezüge, und zwar eine Abfertigung und Provisionszahlungen, handelt (Anmerkung: Hinsichtlich der ASVG-Pension steht das Besteuerungsrecht Österreich zu; so auch der Bw. in seiner VwGH-Beschwerde zur Zl. 2005/13/0173).

Mit Bescheid vom 23. Oktober 2003 hat das Finanzamt den (am 29. Dezember 1994 eingebrachten) Erstattungsantrag mit folgender Begründung abgewiesen: der Bw. sei mit 31.12.1990 aus den USA in die Wiener Zentrale zurückgekehrt und habe dort sein Arbeitsverhältnis bis zu seiner Pensionierung am 31.12.1991 fortgeführt; Dienstort sei somit Wien gewesen. Weiters werde darauf hingewiesen, dass der Bw. in Wien eine Eigentumswohnung innegehabt habe.

Seine dagegen am 24. November 2003 eingebrachte Berufung hat der Bw. im Schriftsatz vom 9. Februar 2004 wie folgt begründet: er sei seit dem Jahre 1956 für die (vormalige) Firma-AG als Geschäftsführer der dortigen Niederlassung in den USA tätig gewesen. Seit dem 1. Oktober 1958 besitze er den so genannten „green card“-Status in den USA, sein dortiger Wohnsitz sei daher als Hauptwohnsitz anzusehen. Seit seiner Geburt bis zur Übersiedlung in die USA sei er in der Gemeindewohnung in XY, wohnhaft gewesen. Sein (1960 in den USA geborener) Sohn sei später zu Studienzwecken in Wien an dieser Anschrift angemeldet

worden.

Mehr als 20 Jahre hindurch sei der in Österreich vorgenommene Lohnsteuerabzug im Rahmen des § 240 BAO anstandslos erstattet worden. In der Wirkung habe dies der DBA-konformen Zuordnung der Einkünfte in die Steuerhoheit des Staates, wo diese erzielt worden seien (USA), entsprochen. Im Jahre 1991 sei er im Zuge der Aufspaltung der Firma-AG, deren Hauptziel die Zuordnung von Mitarbeitern zu den neuen verselbständigteten Unternehmensbereichen gewesen sei, der Papierform nach in den Personalstand der Wiener Zentrale übernommen worden. Daraus habe sich in der Folge der Anstand der nicht mehr fortgesetzten Erstattung der einbehaltenen Lohnsteuer ergeben, obwohl Einsatzort und Wohnsitz unverändert in New York verblieben seien.

Die Abfertigung und die Provisionszahlungen seien daher - DBA-widrig – (doppelt) versteuert worden; im Kalenderjahr 1992 sei daher Lohnsteuer in Höhe von ATS 266.756,00 (€ 19.382,11) zu Unrecht einbehalten worden.

Mit Bescheid (Berufungsentscheidung) vom 17. Oktober 2005, GZ. RV/0635-W/04, hat die Berufungsbehörde die Berufung (zusammengefasst) mit folgender Begründung abgewiesen: bei der Erstattung gemäß § 240 Abs. 3 BAO handle es sich (gegenüber dem Veranlagungs- bzw. Jahresausgleichsverfahren) um einen subsidiären Rechtsbehelf. Es könne daher dahingestellt bleiben, ob der Bw. seinen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt) in Österreich gehabt habe. Im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht wäre der Bw. auf das Veranlagungsverfahren gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, im Falle der beschränkten Steuerpflicht auf ein Veranlagungsverfahren gemäß § 102 EStG 1988 zu verweisen.

Gegen diesen Bescheid (Berufungsentscheidung) hat der Bw. eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Mit Erkenntnis vom 30. März 2011, Zl. 2005/13/0173, hat der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben und zwar aus folgenden Gründen: für das Kalenderjahr 1992 habe noch keine Antragstellung gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 bestanden. Diese sei erst durch das Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818/1993, eingeführt worden. Die Begründung, mit der von der strittigen Frage (beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht) abgesehen worden sei, sei daher nicht nachvollziehbar.

Über die Berufung ist daher neuerlich zu entscheiden.

Am 10. August 2011 hat die Berufungsbehörde mit dem Bw. (und dessen Vertreter) die Sach- und Rechtslage erörtert (§ 279 Abs. 3 BAO) und darüber eine Niederschrift aufgenommen. Der Bw. wurde ersucht, Nachweise dafür zu erbringen, dass – das Kalenderjahr 1992 betreffend – die gegenständliche Wohnung an den Sohn übergeben worden sei und dass sich der Sohn des Bw. tatsächlich in Österreich aufgehalten habe. Der Bw. hat die Vorlage

diesbezüglicher Nachweise bis Ende September 2011 zugesagt. Diese Nachweise wurden jedoch bis dato nicht erbracht. Weiters hat der Bw. beantragt, den (namentlich genannten) damaligen Leiter der Abteilung für zwischenstaatliches Steuerrecht im Bundesministerium für Finanzen, der (damals) geraten habe, das neue DBA abzuwarten, dazu zu hören.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass der Bw. (auch im Kalenderjahr 1992) Mieter der Gemeindewohnung in XY, war und dort auch polizeilich gemeldet war. Unstrittig ist weiters, dass (auch) der (1960 in den USA geborene) Sohn des Bw. (seit 27. August 1971 und auch im Kalenderjahr 1992) an dieser Adresse polizeilich gemeldet war.

Im Zuge des Verfahrens hat der Bw. zu dieser Wohnung folgende Vorbringen erstattet: ihm stünde in Österreich keine Wohnung (mehr) zur Verfügung, da diese nach dem Entschluss zum dauernden Aufenthalt in den USA an den Sohn übertragen worden sei und (nunmehr) diesem zur Verfügung stünde (Schriftsatz des Bw. an das Bundesministerium für Finanzen vom 11. September 1995; Schriftsatz des Bw. an das Finanzamt vom 20. April 1999; Schriftsatz des Bw. an das Finanzamt vom 11. Oktober 2001); sein Sohn sei (später) zu Studienzwecken an dieser Anschrift gemeldet worden (Schriftsatz des Bw. an das Finanzamt vom 10. Februar 2004; VwGH-Beschwerde vom 29. November 2005).

Der Bw. wurde daher am 10. August 2011 von der Berufungsbehörde ersucht Nachweise dafür zu erbringen, dass die Wohnung an den Sohn (tatsächlich) übergeben worden sei und dass sich der Sohn des Bw. 1992 (tatsächlich) in Österreich aufgehalten habe. Diesbezügliche Nachweise wurden jedoch nicht erbracht.

Da der Bw. für seine Behauptung, dass die gegenständliche Wohnung an den Sohn übergeben worden sei bzw. sein Sohn diese (im Kalenderjahr 1992) genutzt hätte, keine Nachweise erbracht hat, erachtet die Berufungsbehörde diesen Sachverhalt als nicht erwiesen. Die Berufungsbehörde erachtet es vielmehr als erwiesen, dass die Wohnung in XY, (auch) im Kalenderjahr 1992 dem Bw. zur (uneingeschränkten) Nutzung zur Verfügung stand.

Die Berufungsbehörde schließt sich dem (wiederholten) Vorbringen des Bw., dass er (seit dem Jahre 1956) ausschließlich in den USA tätig gewesen sei und in seinem letzten Arbeitsjahr (1991) lediglich „auf dem Papier“ in den Stand der Wiener Zentrale übernommen sei, ohne in Österreich tatsächlich tätig gewesen zu sein, an. Die (1992 zur Auszahlung gelangten) Provisionszahlungen und die Abfertigung sind daher (ausschließlich) auf seine in den USA ausgeübte Tätigkeit zurückzuführen.

Von der Berufungsbehörde wird nicht in Zweifel gezogen, dass der Bw. (im Kalenderjahr 1992) auch in den USA einen Wohnsitz hatte.

Gemäß § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

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

Eine Wohnung „Innehaben“ bedeutet, darüber nach Belieben verfügen zu können (Doralt, Einkommensteuer-Gesetz, Kommentar, Teil I §§ 1-14, Tz 14 zu § 1). Entscheidend ist nicht die rechtliche, sondern die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über bestimmte Räumlichkeiten (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band 1, Rz 11 zu § 1 und dort angeführte Rechtsprechung). Der Wohnsitzbegriff ist objektiv. Auf die innere Einstellung kommt es nicht an. Auch die polizeiliche Meldung ist nicht ausschlaggebend. Die ständige Benützung der Wohnung ist nicht Voraussetzung für einen Wohnsitz im steuerrechtlichen Sinn (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Rz 11.1 zu § 1 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Wie bereits ausgeführt worden ist, stand die gegenständliche Wohnung (auch im Kalenderjahr 1992) dem Bw. zur (uneingeschränkten Nutzung zur) Verfügung. Der Bw. hatte daher – im Sinne obiger Ausführungen - die Wohnung inne und damit einen Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO. Das bedeutet, dass der Bw. im Kalenderjahr 1992 in Österreich auch unbeschränkt steuerpflichtig war (§ 1 Abs. 2 EStG 1988).

Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte im Sinne des § 2 (Welteinkünfte), und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden (Doralt, Einkommensteuer-Gesetz, Kommentar, Teil I §§ 1-14, Tz 6 zu § 1).

Der Bw. hatte (im Kalenderjahr 1992) auch in den USA einen Wohnsitz und war somit auch in den USA unbeschränkt steuerpflichtig. Eine – wie auch im gegenständlichen Fall vorliegende - unbeschränkte Steuerpflicht in mehreren Staaten kann ua. durch Doppelbesteuerungsabkommen vermieden werden (Doralt, Einkommensteuer-Gesetz, Kommentar, Teil I §§ 1-14, Tz 7 zu § 1).

Das (hier noch zur Anwendung gelangende) DBA-USA 1956, BGBl. Nr. 232/1957, vom 25. Oktober 1956, sieht in seinem Artikel XV Abs. 2 bei der Steuerfestsetzung die Anrechnungsmethode vor.

Unstrittig ist, dass es sich bei der Abfertigung und bei den Provisionseinkünften um lohnsteuerpflichtige Einkünfte handelt.

Die Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften ist in § 41 EStG 1988 geregelt. Nach

dessen Abs. 2 Z 3 kann die Durchführung einer Veranlagung beantragt werden, wenn zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung eine im Ausland entrichtete Einkommensteuer auf die inländische Einkommensteuer anzurechnen ist.

Das ist hier unstrittig der Fall. So hat auch der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem zur inhaltsgleichen Bestimmung des § 41 Abs. 2 Z 5 EStG 1972 ergangenen Erkenntnis vom 31. März 1987, Zl. 84/14/0189, ausgesprochen, dass diese Bestimmung der Vermeidung der Doppelbesteuerung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte dient, wie sie etwa auf Grund der Bestimmungen des Artikel XV Abs. 2 des DBA-USA vorgesehen ist (so auch: Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Tz 4.5. zu § 41).

Gemäß § 240 Abs. 1 BAO ist bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen. Gemäß § 240 Abs. 3 BAO kann der Abgabepflichtige (Abs. 1) bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages beantragen, soweit nicht eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1, im Wege des Jahresausgleiches oder im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder bereits erfolgt ist.

Zum Verhältnis Veranlagungsverfahren (hier: § 41 Abs. 2 Z 3 EStG 1988) und Erstattungsverfahren (§ 240 Abs. 3 BAO) ist Folgendes auszuführen:

Die im Einkommensteuergesetz geregelten Antragsrechte des Arbeitnehmers, die der Herbeiführung einer mit dem materiellen Recht übereinstimmenden Besteuerung dienen, und die dem Arbeitnehmer in § 240 Abs. 3 BAO eingeräumten Rechte, schließen einander aus. Es ist nämlich nicht erforderlich, dem Arbeitnehmer in § 240 Abs. 3 BAO Rechte einzuräumen, deren Geltendmachung im Einzelnen in den diesbezüglichen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes geregelt ist. Eine andere Beurteilung würde zu dem Ergebnis führen, dass letzten Endes die dem Arbeitnehmer im Einkommensteuergesetz eingeräumten Möglichkeiten, wie und in welcher Frist er seine Antragsrechte ausüben kann, gegenstandslos wären (VwGH vom 23. Oktober 1973, Zl. 979/73; vom 8. Februar 1977, Zl. 571/76).

Da im gegenständlichen Fall zur Vermeidung einer (eventuellen) Doppelbesteuerung eine Veranlagung gemäß § 41 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 vorgesehen ist, bleibt für ein Erstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO kein Raum. Dem Berufungsbegehren, im Verfahren nach § 240 Abs. 3 BAO die Besteuerungsrechte abzuklären bzw. allenfalls Lohnsteuer rückzuerstatten, war daher der gewünschte Erfolg zu versagen.

Wie oben ausgeführt worden ist, hat der Bw. beantragt, den damaligen (namentlich genannten) Leiter der Abteilung für zwischenstaatliches Steuerrecht im Bundesministerium für Finanzen, der im Streitzeitraum geraten habe, das neue DBA abzuwarten, dazu zu hören. Bei der Frage, ob bzw. gegebenenfalls wie ein Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden bzw.

auszulegen ist, handelt es sich um eine (reine) Rechtsfrage. Da gemäß § 183 BAO nur über Tatsachen, nicht jedoch über Rechtsfragen, Beweise aufzunehmen sind (so auch: VwGH vom 25. November 2010, Zl. 2007/15/0130) und diese (Rechts)Frage – wie ausgeführt worden ist – überdies nicht im gegenständlichen Verfahren nach § 240 Abs. 3 BAO abzuklären ist, wurde von der beantragten Beweisaufnahme Abstand genommen.

Das Bundesministerium für Finanzen hat in seinem Schriftsatz vom 29. August 2011 die Berufungsbehörde davon in Kenntnis gesetzt, dass im gegenständlichen Fall - Abklärung des Besteuerungsrechtes für die Jahre 1991 bis 1993 – ein Verständigungsverfahren mit den USA eingeleitet worden ist. Die Frage des Besteuerungsrechtes ist – wie bereits ausgeführt worden ist – nicht im gegenständlichen Verfahren nach § 240 Abs. 3 BAO abzuklären. Überdies gibt es keine Verfahrensvorschrift, die es gebieten würde, eine Berufungsentscheidung erst nach Abschluss eines Verständigungsverfahrens vorzunehmen (VwGH vom 12. September 2001, Zl. 2000/13/0031; vom 27. August 1991, Zl. 90/14/0237). Das offene Verständigungsverfahren steht daher dem Abschluss des gegenständlichen Berufungsverfahrens ebenfalls nicht entgegen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 13. Februar 2012