



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch X, vom 6. Dezember 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Mag. (FH) Ulrike Ramesmayer, vom 7. November 2011 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), der in der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist, bezog vom 1. Jänner bis zum 31. Mai 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom österreichischen Dienstgeber B GmbH. Aus der sich auf S 16/Rückseite Finanzamtsakt befindenden Kopie des Lohnzettels ist ersichtlich, dass der österreichische Dienstgeber für diesen Zeitraum von den Bruttobezügen des Bw. in Höhe von 79.596,70 € (Kennzahl 210 des Lohnzettels) Lohnsteuer von 34.520,20 € (Kennzahl 260) einbehalten hat.

Mit Schreiben vom 2. September 2011 (eingelangt am 5. September 2011) übermittelte die steuerliche Vertreterin des Bw. dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart einen Antrag auf Rückzahlung der österreichischen Lohnsteuer betreffend das Jahr 2005. Dieses Schreiben weist folgenden Wortlaut auf:

"[Name des Bw.]

Lohnsteuer 2005

Antrag auf Rückzahlung gemäß DBA

Sehr geehrter Herr F!

Namens und im Auftrag unseres oben angeführten Mandanten beantragen wir die Rückerstattung von Lohnsteuer für das Jahr 2005.

Sachverhalt

[Der Bw.] war in der Zeit vom 1.4.2004 bis 31.5.2005 Dienstnehmer der B GmbH (vormals C GmbH). Er war als "Regional Director – Central and Eastern Europe" tätig; sein Aufgabenbereich umfasste die operative, kaufmännische und personelle Überwachung der Tochterunternehmen der britischen D-Gruppe [...] in Ungarn, Tschechien, Slowakei, Polen und Rumänien, sowie Kundenbesuche in den diversen Ländern. Der Dienstvertrag wurde vor allem aus arbeitsrechtlichen Gründen mit der österreichischen GmbH abgeschlossen und die Gehälter auch über die österreichische Lohnabrechnung geführt. Die Gehälter wurden zur Gänze(!) der österreichischen Lohnsteuer unterworfen. Die Gehaltsaufwendungen wurden laut der uns erteilten Auskunft sämtlich an die britische Muttergesellschaft weiterverrechnet und von dieser auf die einzelnen Tochterunternehmen verteilt.

[Der Bw.] hatte sowohl im Jahr 2004 als auch im Jahr 2005 seinen Wohnsitz und seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland. Im Rahmen seiner Tätigkeit verbrachte [der Bw.] im Jahr 2004 unter anderem auch einige Zeit in Österreich (Wien), wobei er über keinen Wohnsitz verfügte, sondern jeweils in Hotels übernachtete. Aus den Reiseaufzeichnungen geht hervor, dass er im Jahr 2004 insgesamt 23,5 Tage in Österreich tätig war. Beginnend mit 6.9.2004 war [der Bw.] krank und musste sich mehreren Operationen unterziehen; ab 11.10.2004 wurde er vom Dienst freigestellt und in weiterer Folge wurde per 31.5.2005 das Dienstverhältnis aufgelöst. Eine Tätigkeit in Österreich wurde im Jahr 2005 [vom Bw.] nicht mehr ausgeübt.

Die Tätigkeit als handelsrechtlicher Geschäftsführer der österreichischen Gesellschaft wurde mit 19.11.2004 beendet. Im Jahr 2005 fungierte [der Bw.] daher nicht mehr als Geschäftsführer.

Die Lohnsteuer für 2004 wurde auf Grund unseres Antrags vom 18.2.2008 mit Bescheid vom 1.4.2008 anteilig rückerstattet.

Steuerliche Beurteilung

[Der Bw.] unterliegt mit seinem Gehalt in Österreich der beschränkten Steuerpflicht. Unbeschränkt steuerpflichtig ist [der Bw.] in Deutschland.

Auf Grund Art. 15 des DBA mit Deutschland hat Österreich für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, soweit die Arbeit in Österreich ausgeübt wird, das Besteuerungsrecht.

Im Jahr 2005 wurde weder eine Tätigkeit [vom Bw.] in Österreich ausgeübt noch war er Geschäftsführer der österreichischen GmbH; aus diesem Grunde hat Österreich kein Besteuerungsrecht. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit betrugen laut Lohnzettel 76.420,45 € (Anlage 1); wir beantragen, die einbehaltene Lohnsteuer iHv 34.520,20 € zur Gänze rückzuerstatten.

Beiliegend übermitteln wir Ihnen die ausgefüllten und unterfertigten Anträge auf Rückzahlung der österreichischen Abzugsteuer für das Jahr 2005 (Anlage 2).

Weiters übermitteln wir Ihnen als Nachweis dafür, dass die Einkünfte im Jahr 2005 in Deutschland versteuert wurden, Kopien des deutschen Einkommensteuerbescheides 2005 (Anlage 3).

[...]"

Diesem Schreiben waren beigegeben:

- Eine Kopie des bereits oa. Lohnzettels (Dienstgeber: B GmbH, Dienstnehmer: der Bw.) betreffend den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Mai 2005, aus dem ersichtlich ist, dass der österreichische Arbeitgeber für diesen Zeitraum von den Bezügen des Bw. Lohnsteuer in Höhe von 34.520,20 € einbehalten hat (S 16/Rückseite Finanzamtsakt).
- Den vom Bw. mit Datum 28. August 2011 unterfertigten Antrag auf Rückzahlung der österreichischen Abzugsteuer (Lohnsteuer) für das Jahr 2005; auf diesem Antrag befindet sich eine Ansässigkeitsbestätigung des deutschen Finanzamtes E betreffend den Bw. vom 29. August 2011 (S 17 ff Finanzamtsakt).
- Eine Kopie des deutschen Einkommensteuerbescheides für 2005 betreffend den Bw., seine Gattin und deren Tochter vom 18. Juli 2011 (S 20 ff Finanzamtsakt). Aus der Begründung ("Erläuterungen zur Festsetzung") dieses Bescheides ist ersichtlich, dass für das Jahr 2005 ein "Bruttoarbeitslohn" von 84.058,00 € in Deutschland der Besteuerung zu Grunde gelegt wurde (S 21/Rückseite Finanzamtsakt).

Mit Bescheid vom 28. September 2011 wies das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart den oa. Antrag auf Rückzahlung der österreichischen Lohnsteuer für das Jahr 2005 als verspätet zurück. Begründend führte die Abgabenbehörde I. Instanz aus, gemäß § 240 Abs. 3 BAO könne der Antrag nur bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folge, gestellt werden. Diese Fünfjahresfrist zur Antragstellung sei eine Ausschlussfrist, bei deren Versäumung ein Recht verloren gehe. Sie sei eine gesetzliche Frist und somit dem § 110 Abs. 1 BAO zufolge nicht erstreckbar.

Gegen den angeführten Bescheid erhob die steuerliche Vertreterin des Bw. am 20. Oktober 2011 Berufung. Gleichzeitig brachte sie einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO betreffend den Antrag auf Rückzahlung der österreichischen Lohnsteuer für das Jahr 2005 ein. Den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand begründete die steuerliche Vertreterin wie folgt:

Der Bw. sei im Jahr 2005 bei der B GmbH beschäftigt gewesen. Der Arbeitgeber habe Lohnsteuer in Höhe von 34.520,20 € von seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einbehalten und abgeführt. Der Wohnsitz des Bw. habe sich jedoch im Jahr 2005 in Deutschland befunden, sodass mit Bescheid des deutschen Finanzamtes E vom 18. Juli 2011,

eingelangt am 20. Juli 2011, für dieselben Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erstmalig auch deutsche Einkommensteuer vorgeschrieben worden sei (diesbezüglich wurde auf den deutschen Einkommensteuerbescheid für 2005 betreffend den Bw., seine Gattin und deren Tochter vom 18. Juli 2011 (siehe oben) verwiesen, der diesem Schriftsatz nochmals in Kopie beigegeben war).

Art. 14 Abs. 1 und 2 DBA Österreich-Deutschland weise die Einkommensteuerpflicht dem Wohnsitzstaat zu. Die vorgenommene Abzugsbesteuerung in Österreich sei demnach rechtswidrig und daher aufzuheben.

Unmittelbar nach Vorliegen des deutschen Einkommensteuerbescheides sei daher die erforderliche Ansässigkeitsbescheinigung in Deutschland eingeholt und am 28. August 2011 ein Antrag auf Rückerstattung der Lohnsteuer gestellt worden. Dieser sei mit Bescheid vom 28. September 2011 mit der Begründung abgewiesen [richtig: zurückgewiesen] worden, dass die Antragstellung erst nach der in § 240 Abs. 3 BAO festgelegten Frist von fünf Jahren erfolgt sei. Diese Frist sei jedoch bereits vor dem Ergehen des deutschen Einkommensteuerbescheides, nämlich am 31. Dezember 2010, abgelaufen gewesen.

Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand werde beantragt, da die Doppelbesteuerung erst mit Einlangen des deutschen Steuerbescheides und damit nach Ablauf der Frist eingetreten und dies der Grund für die späte Antragstellung gewesen sei.

Ergänzend werde angeführt, dass gemäß einer telefonischen Auskunft vom 20. Februar 2006 von Herrn F, Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart, die Einreichung der Steuerbescheide mit einem Antrag auf Rückerstattung von Lohnsteuer auf Grund eines DBAs erforderlich sei, um eine tatsächlich erfolgte Besteuerung im Land, mit welchem das DBA bestehe, nachweisen zu können.

Gleichzeitig lege die steuerliche Vertreterin aus den oa. Gründen Berufung gegen den Bescheid vom 28. September 2011 über die Abweisung des Antrags auf Rückerstattung der Lohnsteuer für 2005 ein und beantrage dessen Aufhebung.

Mit Bescheid vom 7. November 2011 wies das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO ab. Dieser Bescheid weist folgende Begründung auf:

"Der Antrag auf Rückerstattung der österreichischen Abzugsteuer war gem. § 240 Abs. 3 BAO unter Berücksichtigung der Fünfjahresfrist als verspätet eingebracht zurückzuweisen.

Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO ist grundsätzlich möglich, wenn die Partei eine Frist wegen eines unvorhergesehenen oder unabwendbaren Ereignisses

nisses unverschuldet versäumt und binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der zuständigen Abgabenbehörde den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand einbringt. Mangelnde Rechtskenntnis oder Rechtsirrtum des Arbeitgebers bzw. steuerlichen Vertreters sind nicht als ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis zu werten, das die Voraussetzung für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bilden könnte.

Im Übrigen wird angemerkt, dass nach Rechtsmeinung des UFS der Antrag auf Rückzahlung der österreichischen Abzugsteuer nur innerhalb dieser Fünfjahresfrist gestellt werden kann. Diese Fünfjahresfrist zur Antragstellung ist eine Ausschlussfrist, bei deren Versäumung ein Recht verloren geht; sie ist eine gesetzliche Frist und somit dem § 110 Abs. 1 BAO zufolge nicht erstreckbar. In einem ähnlichen Fall zur GZ. RV/1158-W/10 [richtig: RV/1558-W/10] – verspätet eingebrachte Anträge, die infolge einer Betriebsprüfung der deutschen Steuerbehörde, bei der erstmals die Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat Deutschland festgestellt wurde und bis dahin die Abzugsbesteuerung zu Unrecht in Österreich erfolgte – ist der UFS der Rechtsmeinung, dass objektive Fristversäumnis vorliegt, wobei es auf ein allfälliges Verschulden nicht ankommt.

Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO wird daher abgewiesen.

Es wird auf das Verständigungsverfahren gem. Art. 25 DBA Deutschland-Österreich verwiesen."

Gegen den angeführten Bescheid vom 7. November 2011 erhob die steuerliche Vertreterin des Bw. am 6. Dezember 2011 Berufung:

In der Begründung über die Abweisung des Antrags auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand werde in keinsten Weise auf die Argumente der steuerlichen Vertreterin eingegangen:

Sie betrachte die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand als gerechtfertigt, weil der deutsche Steuerbescheid erst am 20. Juli 2011 ergangen sei und rechtzeitig innerhalb der dreimonatigen Frist ab Aufhören dieses Hindernisses der Antrag eingebracht worden sei. Das Ergehen eines deutschen Steuerbescheides habe mit mangelnder Rechtskenntnis oder Rechtsirrtum, welche vom Finanzamt in der Begründung angeführt würden, nichts zu tun.

In der Abweisung werde zudem eine UFS-Entscheidung GZ. RV/1158-W/10 mit einem ähnlichen Fall zitiert. Die Entscheidung scheine falsch zitiert worden zu sein, die steuerliche Vertreterin gehe davon aus, dass es sich um die GZ. RV/1558-W/10 handle. In dieser Entscheidung werde jedoch ausgeführt, dass eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand möglich sei, die Dreimonatsfrist auf Antrag zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand jedoch im konkreten Fall – im Gegensatz zum hier vorliegenden Fall – abgelaufen gewesen sei und daher dem Antrag nicht stattgegeben habe werden können. Von einer mangelnden Rechtskenntnis oder einem Rechtsirrtum auf Grund einer ursprünglich anderen steuerlichen Beurteilung sei in der Begründung dieser UFS-Entscheidung für die Abweisung zudem nicht die Rede.

Weiters führe das Finanzamt aus, dass der UFS in oa. Entscheidung der Meinung gewesen sei, dass es sich um eine objektive Fristversäumnis handle, wobei es auf ein allfälliges Verschulden nicht ankomme. Diese Aussage im Urteil beziehe sich auf die versäumte Frist gemäß § 240 Abs. 3 BAO selbst und nicht auf die Dreimonatsfrist für die Einbringung des Antrags auf Wiedereinsetzung. Eine Nichtversäumung der Frist gemäß § 240 Abs. 3 BAO werde jedoch in der Berufung der steuerlichen Vertreterin von ihr nicht behauptet. Die Argumente des Finanzamtes gingen daher diesbezüglich ins Leere.

In ihrem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand führe die steuerliche Vertreterin weiters an, dass sie von einem Mitarbeiter des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart eine Auskunft erhalten habe, wonach die Einreichung der ausländischen Steuerbescheide gemeinsam mit dem Antrag auf Rückzahlung österreichischer Lohnsteuer erforderlich sei. Darauf werde in der Bescheidbegründung nicht eingegangen. Die steuerliche Vertreterin sehe hierin eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben.

Aus den oben genannten Gründen beantrage sie, den oa. Bescheid dahingehend zu ändern, dass dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand stattgegeben werde.

Am 13. Jänner 2012 wurde die Berufung vom 6. Dezember 2011 gegen die Abweisung des Antrags auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110 BAO) auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Nach § 308 Abs. 3 BAO muss der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, eingebracht werden. Spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag hat der Antragsteller die versäumte Handlung nachzuholen.

Im gegenständlichen Fall ist zwischen den Parteien des verwaltungsbehördlichen Verfahrens unstrittig, dass die Fünfjahresfrist des § 240 Abs. 3 2. Satz BAO, die eine Ausschlussfrist

(Fallfrist, Präklusivfrist) darstellt, bei deren Versäumung ein Recht verloren geht (*Ritz*, BAO⁴, § 108 Tz 3), im Zeitpunkt der Antragstellung auf Rückzahlung der österreichischen Lohnsteuer betreffend das Jahr 2005 (i.e. Anfang September 2011) bereits abgelaufen war. Unstrittig ist weiters, dass dem in Deutschland ansässigen Bw. dadurch ein Rechtsnachteil (die "doppelte" Besteuerung seiner österreichischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowohl in Deutschland als auch in Österreich) entstanden ist und dass der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand innerhalb der Dreimonatsfrist des § 308 Abs. 3 BAO bei der zuständigen Abgabenbehörde (dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart) eingebracht wurde.

Strittig ist, ob das Ergehen des deutschen Einkommensteuerbescheides betreffend den Bw. für 2005 am 18. Juli 2011 als ein unvorhergesehenes Ereignis iSd § 308 Abs. 1 BAO zu werten ist und ob hinsichtlich der erst nach Ablauf der Fünfjahresfrist erfolgten Einbringung des Rückzahlungsantrages kein oder lediglich ein milderer Grad des Versehens vorliegt.

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates folgendes festzuhalten:

Ziel der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist, Rechtsnachteile zu beseitigen, die einer Partei daraus erwachsen, dass sie eine Frist ohne grobes Verschulden versäumt hat (*Ritz*, § 308 Tz 1, mit Verweis auf *Stoll*, BAO, S 2971). Liegt nur ein milderer Grad des Versehens vor, so schließt dies eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht aus (*Ritz*, § 308 Tz 13); ein milderer Grad des Versehens ist leichter Fahrlässigkeit iSd § 1332 ABGB gleichzusetzen (*Ritz*, § 308 Tz 14, mit Judikaturnachweisen).

Im gegenständlichen Fall hat die steuerliche Vertreterin des Bw. ausgeführt, dass dieser in den Jahren 2004 sowie 2005 seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hatte. Die Tätigkeit als handelsrechtlicher Geschäftsführer der österreichischen Gesellschaft hatte der Bw. bereits mit 19. November 2004 beendet. Im Jahr 2005 wurde vom Bw. weder eine Tätigkeit in Österreich ausgeübt noch war er Geschäftsführer der österreichischen GmbH; zutreffend führte die steuerliche Vertreterin in weiterer Folge aus, dass Österreich aus diesem Grund kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der streitgegenständlichen, im Jahr 2005 erzielten Einkünfte des Bw. zustand, wobei sie – ebenso zutreffend – auf Art. 15 DBA Österreich-Deutschland verwies (demzufolge Österreich für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nur dann das Besteuerungsrecht zukommt, wenn die Arbeit in Österreich ausgeübt wird).

Angesichts dieser klaren, von der steuerlichen Vertreterin selbst dargestellten Sach- und Rechtslage vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht zu erkennen, weshalb das Ergehen des deutschen Einkommensteuerbescheides für 2005 am 18. Juli 2011, mit dem die österreichischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der deutschen Besteuerung unterworfen wurden, ein unvorhergesehenes Ereignis iSd § 308 Abs. 1 BAO darstellen soll; unvorher-

gesehen ist ein Ereignis nämlich nur dann, wenn es die Partei nicht einberechnet hat und wenn sie dessen Eintritt auch unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht erwarten konnte (vgl. *Ritz*, § 308 Tz 9).

In Anbetracht der hier vorliegenden, von der steuerlichen Vertreterin selbst dargestellten Sach- und Rechtslage (siehe oben) wäre es dem auch in Deutschland steuerlich vertretenen Bw. (der Bezug habende deutsche Einkommensteuerbescheid vom 18. Juli 2011 wurde der deutschen Steuerberatungsgesellschaft G mit Sitz in H zugestellt (S 20 Finanzamtsakt)) möglich und zumutbar gewesen, selbst bei Zweifeln an der anzuwendenden Rechtslage innerhalb der ohnehin mit fünf Jahren bemessenen Frist des § 240 Abs. 3 2. Satz BAO, sohin bis zum 31. Dezember 2010, vorsorglich einen diesbezüglichen, "fristwahrenden" Rückerstattungsantrag beim österreichischen Finanzamt einzubringen (mit dem Hinweis, dass der deutsche Einkommensteuerbescheid für 2005 noch ausständig ist und unmittelbar nach dessen Ergehen vorgelegt werden wird); dass dies verabsäumt wurde, kann in Anbetracht der hier vorliegenden Umstände nicht mehr als ein bloß milderer Grad des Versehens angesehen werden.

An diesem Ergebnis vermag auch die Argumentation der steuerlichen Vertreterin, sie habe von einem Mitarbeiter des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart am 20. Februar 2006 die telefonische Auskunft erhalten, dass die Einreichung der ausländischen Steuerbescheide gemeinsam mit dem Antrag auf Rückerstattung von österreichischer Lohnsteuer auf Grund eines DBAs erforderlich sei, was eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben bedeute, nichts zu ändern:

Einerseits hat der Mitarbeiter des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart mit dieser Auskunft nicht angeführt, dass ein diesbezüglicher Rückerstattungsantrag auch noch nach Ablauf der Fünfjahresfrist des § 240 Abs. 3 2. Satz BAO eingebracht werden kann, sondern lediglich dargelegt, welche Unterlagen er zur Bearbeitung und Erledigung eines solchen Anbringens benötigt; andererseits hätte die steuerliche Vertreterin nach Erhalt dieser Auskunft trotzdem einen Rückerstattungsantrag innerhalb der Fünfjahresfrist, somit "fristwährend" und mit dem Hinweis, dass der deutsche Einkommensteuerbescheid unmittelbar nach dessen Ergehen vorgelegt werden wird, einbringen können.

Da somit im gegenständlichen Fall auch eine Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben nicht in Betracht kommt, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Mai 2012