



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 10

GZ. RV/0527-G/06

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Mag. Kurt Lorenz, Mag. Harald Grassel und Helmut Schreiter im Beisein der Schriftführerin Frau Andrea Moravec über die Berufung des Bw, vom 7. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 7. Juni 2006 betreffend den Antrag vom 28.4.2005 auf Rückerstattung der Lohnsteuer 2002 nach der am 15. Jänner 2008 in 1031 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Es wird Lohnsteuer in Höhe von € XX zurückerstattet.

### Entscheidungsgründe

In dem an sein Wohnsitzfinanzamt gerichteten Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung 2002 gab der Berufungswerber an, dass er seit 2001 für ein österreichisches Kreditinstitut in Bulgarien tätig sei. Ursprünglich wäre er davon ausgegangen, dass er auf Grund seines österreichischen Wohnsitzes weiterhin in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei. Aus diesem Grund sei auch die Lohnsteuer zur Gänze abgeführt worden. Bei Durchsicht der Belege und Reiseunterlagen hätte er festgestellt, dass er entgegen seiner ursprünglichen Vermutung im Jahr 2002 überwiegend in Bulgarien aufhältig gewesen sei. In Österreich hätte er 110 Aufenthaltstage gehabt, in Bulgarien ohne Hinzurechnung der Auslandsurlaube 210 Tage (Auslandsurlaube 45 Tage). Unter Hinweis auf Art. 7 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Bulgarien unterliege er mit seinen

---

Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit nicht der österreichischen Einkommensteuer gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988. Es werde beantragt, die einbehaltene Lohnsteuer zurückzuerstatten.

Das Wohnsitzfinanzamt leitete den Antrag zuständigkeitsshalber mit dem Ersuchen um weitere Veranlassung an das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart weiter, welches einen bescheidmäßigen Mängelbehebungsauftrag gemäß § 85 EStG 1988 erließ, wonach der Berufungswerber ersucht wurde, den Sachverhalt anhand der beiliegenden Unterlagen zu klären. Weiters werde für das Jahr 2002 eine von der zuständigen bulgarischen Finanzverwaltung bestätigte Ansässigkeitsbescheinigung (mit deutscher Übersetzung) oder der bulgarische Steuerbescheid für das Jahr 2002 (mit deutscher Übersetzung) benötigt. Für eine schnellere Zuordnung und Bearbeitung sei die Evidenznummer anzugeben. Zur Behebung dieser Mängel werde eine Frist von 8 Wochen gesetzt, nach deren Ablauf der Antrag als zurückgezogen gelte.

In Beantwortung dieses Schreibens erwiderte der Berufungswerber, dass es sehr schwierig sei, von den bulgarischen Behörden nachträglich für das Jahr 2002 eine Ansässigkeitsbescheinigung zu erlangen. Aus diesem Grund werde ersucht, anhand folgender Dokumente die Steuerpflicht in Österreich zu beurteilen:

1. Als Nachweis, dass er tatsächlich nur 110 Tage in Österreich aufhältig gewesen sei, werde der Reisepass vorgelegt.
2. Im Reisepass auf Seite 6 befindet sich ein Vermerk der österreichischen Botschaft in Sofia, dass sein Wohnort auf Sofia berichtigt worden sei.
3. Als weiteren Nachweis würden die Abrechnungen der Flüge vorgelegt werden, aus denen hergehe, wann er nach Bulgarien gereist sei.
4. Weiters könnten die Hotelrechnungen vorgelegt werden. Er hätte folgenden Wohnsitz gehabt: Radisson SAS Grand Hotel 4, Naradno Sabranie Sq, 1000 Sofia, Bulgarien.

In einem Urgenzschreiben, in dem das Finanzamt aufgefordert wird, seiner Entscheidungspflicht nachzukommen, und weiters ersucht wird, falls der Antrag mangels Beibringung einer Ansässigkeitsbescheinigung abgelehnt werden sollte, darzulegen, auf welche gesetzliche Grundlage sich das Erfordernis einer Ansässigkeitsbescheinigung, die Nichtakzeptanz anderer Beweismittel und die Vorfinanzierung der bulgarischen Einkommensteuer als Voraussetzung der Rückerstattung der Lohnsteuer stützen würde.

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart erließ daraufhin den den Antrag abweisenden und nunmehr angefochtenen Bescheid mit der Begründung, dass vom Berufungswerber keine bulgarische Ansässigkeitsbescheinigung bzw. kein bulgarischer Steuerbescheid nachgereicht hätte werden können.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht, dass im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Bulgarien nicht festgelegt sei, wie der Nachweis des Aufenthaltes von mehr als 183 Tagen erbracht werden könne. Insbesondere sei nicht vorgeschrieben, dass eine Ansässigkeitsbescheinigung bzw. ein Steuerbescheid der bulgarischen Steuerbehörden die einzige zulässigen Nachweise seien.

Das Finanzamt legte den auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates lautenden Vorlageantrag ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß Artikel 7 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Volksrepublik Bulgarien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl.Nr. 425/1984 (Arbeitslohn und andere ähnliche Vergütungen), im Folgenden kurz DBA genannt, dürfen Arbeitslöhne und andere ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte Tätigkeit bezieht, in diesem anderen Staat nur dann besteuert werden, wenn sich diese Person dort insgesamt länger als 183 Tage innerhalb eines Kalenderjahres aufgehalten hat.

Artikel 18 (Befreiungsmethode) des oben zitierten Doppelbesteuerungsabkommens lautet:

Abs. 1: Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

Abs. 2: Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, können gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Der Rechtsansicht des Finanzamtes dahingehend, den Antrag des Berufungswerbers abzuweisen, weil keine bulgarische Ansässigkeitsbescheinigung bzw. kein bulgarischer Steuerbescheid nachgereicht hätte werden können, teilt der erkennende Senat aus folgenden Gründen nicht:

Dem Wortlaut des oben zitierten Artikel 7 Abs. 1 des DBA lässt sich in keiner Weise entnehmen, dass die Freistellung der Besteuerung von Arbeitslöhnen eine

---

Ansässigkeitsbescheinigung oder den Steuerbescheid des anderen Staates zur Voraussetzung hätte. Ganz im Gegenteil ergibt sich nach Ansicht des erkennenden Senates aus Artikel 7 Abs 1 des DBA eindeutig, dass die Ansässigkeit nur in einem und nicht in dem das Besteuerungsrecht zustehenden Vertragsstaat vorliegen muss.

Arbeitslöhne und andere ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte Tätigkeit bezieht, dürfen in diesem anderen Staat unter der Voraussetzung besteuert werden, dass sich diese Person dort insgesamt länger als 183 Tage innerhalb eines Kalenderjahres aufgehalten hat. Auch nach dem Erlass des BMF, 010221/0626-IV/4/2006, enthält das DBA-Recht keine speziellen verfahrensrechtlichen Bestimmungen betreffend die Nachweisführung des Aufenthaltes im Ausland. Es sind daher die allgemeinen Regeln des Verfahrensrechtes, insbesondere § 138 BAO, anzuwenden. Ergeht an den Steuerpflichtigen eine Aufforderung, die Dauer des Aufenthaltes im Ausland nachzuweisen, so wird idR im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht auch die Vorlage von Beweisen zumutbar sein, die über bloß händisch geführte Eigenaufzeichnungen hinausgehen (z.B. Hotelbestätigungen). Als Beweismittel kommt gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des Falles zweckdienlich ist. Daraus folgt, dass auch die Vorlage von Beweismitteln, die nach anderen als abgabenrechtlichen Vorschriften geboten sind, als zweckdienlich angesehen werden kann, wenn die darin enthaltenen Angaben steuerlich relevant sind (Erlass des BMF vom 22.11.2007, BMF-010221/1897-IV/4/2007).

Der Berufungswerber hat zum Nachweis seines Aufenthaltes für insgesamt länger als 183 Tage im Jahr 2002 in Bulgarien eine Aufstellung der Aufenthaltstage in Sofia vorgelegt. Zum Nachweis dieser Aufstellung wurden die Hotelabrechnungen in Sofia, die Abrechnungen der Flüge und der Reisepass in Kopie vorgelegt. Eine Überprüfung der vom Berufungswerber vorgelegten Beweismittel hat ergeben, dass er sich demnach tatsächlich insgesamt länger als 183 Tage in Bulgarien aufgehalten hat, wobei es bei der Berechnung der 183-Tage-Frist auf die Tage der „physischen Anwesenheit“ im betreffenden DBA-Partnerstaat ankommt und Teilanwesenheiten am Ankunfts- oder Abreisetag genügen (vgl. EAS.998). Darüber hinaus hat das Finanzamt damit, dass der Nachweis des Aufenthaltes des Berufungswerbers für länger als insgesamt 183 Tage innerhalb des Jahres 2003 in Bulgarien nicht geglückt wäre, nicht argumentiert und in der mündlichen Berufungsverhandlung zu Protokoll gegeben, dass die Aufenthaltsdauer in Bulgarien nicht bestritten werde.

Hinsichtlich der durch das Finanzamt als Voraussetzung für die Steuerfreistellung vom Berufungswerber abverlangten Ansässigkeitsbescheinigung wird in EAS.2130 (zur Frage der

Verpflichtung zur Beibringung einer ausländischen Ansässigkeitsbescheinigung) wörtlich darauf hingewiesen, dass die Einholung einer Ansässigkeitsbescheinigung derzeit – sieht man von den Besonderheiten im Verhältnis zu Deutschland ab (§ 4 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 426/1994) – keine materielle Voraussetzung für die Berechtigung der Freistellung vom Steuerabzug ist. Das mit Deutschland der Entlastungsberechtigung zugrunde liegende DBA enthält eine subject-to-tax-Klausel, wonach eine Entlastung im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens jedenfalls nur in Anspruch genommen werden kann, wenn die abkommenskonforme Besteuerung im anderen Staat entsprechend dokumentiert ist (Besteuerungsnachweis). Das mit Bulgarien abgeschlossene DBA enthält eine derartige Klausel jedoch nicht, weswegen der Besteuerungsnachweis keine unbedingte Voraussetzung für die Steuerfreistellung in Österreich darstellt (vgl. auch Rosenberger in SWK 2/2008, S 059, wonach die Gewährung der abkommensrechtlichen Befreiung nicht generell von der Vorlage ausländischer Besteuerungsnachweise abhängig gemacht werden kann).

Das von Loukota in SWI, 2000/03/113, ins Treffen geführte Argument der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung wird schon durch den Wortlaut des gegenständlich anzuwendenden DBA in Art 7 entkräftet, wonach der andere Staat (Bulgarien) zwar besteuern darf (nicht muss), nach Art. 18 des BDA (Befreiungsmethode) der erstgenannte Staat (Österreich) diese Einkünfte von der Besteuerung jedoch ausnimmt, wenn diese Einkünfte nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen. Die Anwendung eines DBA kann daher legitimerweise, beispielsweise, wenn im anderen Vertragsstaat für die im erstgenannten Staat bezogenen Einkünfte eine Steuerbefreiung zur Anwendung kommt, zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen, was z.B. von Lang in SWI, 2000/05/210, bestätigt wird.

Ritz vertritt ergänzend in seinem Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Auflage, in Rz 6 zu § 115, unter Hinweis auf Lang, SWI 2000/210, die Ansicht, dass Ermittlungspflichten und Mitwirkungspflichten für den Abgabepflichtigen nur für abgabenrechtlich bedeutsame Umstände bestehen würden. Daher bestehe etwa – außer wenn ein DBA eine subjekt-to-tax-Klausel enthalten würde – keine Mitwirkungspflicht für ausländische Besteuerungsnachweise.

Die Höhe der zurückzuerstattenden Lohnsteuer ergibt sich aus der Kennzahl 260 des sich im Akt befindlichen Lohnzettels des Berufungswerbers.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 15. Jänner 2008