

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adresse, Bulgarien, über die Beschwerde vom 26.04.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 17.04.2013 betreffend Abweisung eines Rückzahlungsantrages gemäß § 240 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit **Antrag vom 17.2.2013** beantragte der Beschwerdeführer (Bf) beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die **Erstattung** der von der Rechtsanwaltskammer Wien zu Unrecht einbehaltenden **Lohnsteuer**. Er habe bis zur Jahreswende 2012/2013 seinen Wohnsitz in Österreich gehabt, danach habe er den Wohnsitz nach X. in Bulgarien verlegt. Er beziehe eine Berufsunfähigkeitspension der Pensionsversicherungsanstalt und eine Berufsunfähigkeitspension der Rechtsanwaltskammer Wien. Ab November 2012 habe die PVA keine Pension mehr ausbezahlt. Hinsichtlich der Bezüge der Rechtsanwaltskammer sei er ab Aufgabe des Wohnsitzes in Österreich nicht mehr steuerpflichtig. Beschränkt einkommensteuerpflichtig wäre er nur hinsichtlich der Pension der PVA.

Er habe am 1.2.2013 von der Rechtsanwaltskammer den Nettobetrag von 1.757,14 € überwiesen erhalten. Ein Abzug der Sozialversicherung sei nicht erfolgt. Die einbehaltene Lohnsteuer betrage ca. 440 €, eine detaillierte Aufschlüsselung habe er nicht erhalten. Er ersuche um Auszahlung dieser Lohnsteuer.

Im Rahmen eines Mängelbehebungsauftrages vom 21.2.2013 forderte das Finanzamt den Bf auf, auf dem übermittelten Formular ZS-RD1 die Ansässigkeit in Bulgarien von der bulgarischen Steuerbehörde bestätigen zu lassen.

Betreffend das Jahr 2012 teilte der Bf mit **Schreiben vom 4.3.2013** mit, er habe schon im Februar 2012 nach Bulgarien auswandern wollen und sei am 14.2.2012 nach Bulgarien gefahren. Am 12.3.2012 habe er in Bulgarien eine Niederlassungsbewilligung erhalten. Er habe damals schon seinen Wohnsitz in Österreich aufgegeben. Die Rechtsanwaltskammer habe demgemäß im April 2012 die Pension auf sein bulgarisches

Bankkonto überwiesen. Am 6.4.2012 sei er auf Kurzbesuch nach Österreich zurückgekehrt. Ab 10.4.2012 bis Ende Juli 2012 sei er im Spital stationär aufgenommen gewesen. Aus gesundheitlichen Gründen sei es ihm erst am 3.1.2013 möglich gewesen, nach Bulgarien zurückzufahren. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei ab Februar 2012 in Bulgarien gelegen und sei er in Österreich nur bis zu diesem Zeitpunkt einkommensteuerpflichtig.

Im Akt des Finanzamtes findet sich weiters ein **Antrag auf Rückzahlung** der österreichischen Abzugsteuer für das Jahr 2012 vom 15.3.2013 (Vordruck ZS-RD1 samt Beiblatt C), in dem ein rückzuzahlender Betrag von 5.012,10 € eingetragen ist.

Mit **Bescheid vom 17.4.2013** wies das Finanzamt den Antrag vom 17.2.2013 auf Rückzahlung der österreichischen Quellensteuer (Lohnsteuer) für das Jahr 2012 ab. Begründend führte das Finanzamt aus:

Der Bf habe einen Antrag auf Rückerstattung von Lohnsteuer unter Berufung auf Artikel 17 Abs. 1 des DBA-Bulgarien eingereicht. Der Bf sei nach innerstaatlichem Steuerrecht im Jahr 2012 ganzjährig in Österreich mit der ASVG-Berufsunfähigkeitspension gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit a EStG 1988, mit dem von der Wiener Gebietskrankenkasse bezogenen Krankengeld gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit c EStG 1988 und mit der Berufsunfähigkeitspension der Versorgungseinrichtung der Rechtsanwaltskammer Wien gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig. Denn der Bf verfüge auch weiterhin über einen Wohnsitz iSd § 26 BAO. Maßgebend sei die tatsächliche Gestaltung der Dinge, auf die subjektive Absicht und Einstellung komme es nicht an.

Durch die Begründung eines Wohnsitzes in Bulgarien im Februar 2012 sei eine Doppelansässigkeit entstanden. Im Falle von Doppelwohnsitz gelte eine Person als in dem Staat als ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen habe (der Mittelpunkt der Lebensinteressen entscheide). Dieser Nachweis könne nur durch eine von der Steuerverwaltung des anderen Staates ausgestellte „Ansässigkeitsbescheinigung“ erbracht werden. Ein von der Fremdenpolizeibehörde ausgestelltes „Certificate for EU Citizens“ für eine Long Term Residence sei für steuerrechtliche Beläge nicht maßgeblich.

Folgende Gründe würden für eine Ansässigkeit des Bf in Österreich im Jahr 2012 sprechen:

- Eine Ansässigkeitsbescheinigung Bulgariens liege nicht vor.
- Der Bf sei 2012 fast ständig in Österreich aufhältig gewesen.
- Die Begründung der Ansässigkeit in einem Staat und die Aufgabe der Ansässigkeit im bisher zuständigen Staat erfolge nicht durch die Niederlassungsbewilligung im neuen Staat, sondern durch den Aufbau sozialer und wirtschaftlicher Beziehungen, was naturgemäß einen längeren Prozess benötige und im Jahr 2012 schon wegen des Aufenthalts in Österreich nicht stattgefunden haben könne.

Der Bf gelte im Jahr 2012 zur Gänze als im Inland ansässig. Mangels grenzüberschreitenden Sachverhalts sei kein Anwendungsfall des DBA-Bulgarien gegeben. Das Besteuerungsrecht für alle Einkünfte des Bf habe daher ausschließlich

Österreich. Eine Rückerstattung von Lohnsteuer durch das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart mit Zuständigkeit für Rückerstattungen aufgrund völkerrechtlicher Verträge wäre rechtswidrig.

Der Bf machte in seiner **Berufung (Beschwerde) vom 26.4.2013** zusammengefasst folgende Einwendungen geltend:

Gegenstand seines Antrages sei die Rückerstattung der Lohnsteuer ab 3/2012 bis 4/2013.

Der Bf wiederholte den Geschehensablauf im Jahr 2012 und betonte Bezug nehmend auf Art 4 Abs. 2 DBA-Bulgarien, er habe seit 14.2.2012 nur eine ständige Wohnstätte iSd DBA-Bulgarien und zwar in X., Bulgarien. Er widersprach der Ansicht des Finanzamtes, dass er 2012 ganzjährig in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei. Er habe sich am 9.2.2012 bei der Meldebehörde nach Bulgarien abgemeldet. Er sei ab Osterdienstag 2012 wieder in Wien angemeldet worden. Das Finanzamt habe sich auf Wohnsitzentscheidungen des VwGH zu einer früheren Rechtslage bezogen, die nunmehr aufgrund der Vorgaben des Gemeinschaftsrechtes und des neuen Art 4 DBA-Bulgarien nicht mehr anwendbar seien.

Er habe seit Mitte Februar 2012 nur in Bulgarien eine ständige Wohnstätte gehabt. Daran ändere sein mehr oder weniger krankheitsbedingter unfreiwilliger Aufenthalt in Österreich nichts. Die bis Mitte Februar 2012 zugeflossenen Einkünfte unterliegen der Veranlagung in Österreich, die ab Mitte Februar 2012 zugeflossenen Einkünfte seien in Bulgarien nach Maßgabe des DBA zu versteuern.

Dass der Nachweis des Mittelpunktes der Lebensinteressen nur durch eine „Ansässigkeitsbescheinigung“ erbracht werden könne, sei rechtswidrig und gemeinschaftsrechtswidrig. Rechtlich falsch sei auch die Annahme des Finanzamtes, dass er 2012 fast ständig in Österreich aufhält gewesen sei. Gemeinschaftsrechtswidrig sei auch die Ansicht, dass für die Begründung der Ansässigkeit in Bulgarien ein längerer Prozess für den Aufbau sozialer und wirtschaftlicher Beziehungen nötig wäre. Das führe zu einer monate- oder sogar jahrelangen Wegzugsbesteuerung, die mit dem Gemeinschaftsrecht in Widerspruch stehe. Als Unionsbürger könne er jederzeit von seinem Recht auf Personenfreizügigkeit Gebrauch machen und einen Mitgliedsstaat verlassen.

Das Finanzamt habe sich selbst an die Frist zur Vorlage der Ansässigkeitsbescheinigung nicht gehalten. Das Fristverlängerungsansuchen des Bf habe das Finanzamt übergangen.

Mit **Ergänzungersuchen vom 27.6.2013** forderte das Finanzamt den Bf auf, bis 2.9.2013 eine Ansässigkeitsbescheinigung der bulgarischen Behörden und Unterlagen vorzulegen, aus denen die Ansässigkeit in Bulgarien im Jahr 2012 zweifelsfrei hervorgehe.

Der Bf antwortet mit **Schreiben vom 5.7.2013**, dass er trotz seiner Bemühungen bisher keine Ansässigkeitsbescheinigung erhalten habe. Darüber hinaus verwies der Bf auf seinen Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 29.4.2013, gegen den er wegen ein- und derselben Steuerrefundierung eine Berufung erhoben habe. Aufgrund der

Rechtsansicht des BMF zu seinem Fall in einer Stellungnahme vom 10.4.2013 hätte er eine Zurückweisung wegen Unzuständigkeit seines Rückerstattungsansuchens erwartet. Aus prozessualer Vorsicht halte er an seiner Berufung gegen den gegenständlichen Abweisungsbescheid fest.

Der Tatbestand der „ständigen Wohnstätte“ komme in allen nach dem OECD-Muster erstellten Doppelbesteuerungsabkommen vor. Eine präjudizielle Entscheidung des EuGH oder eines Generalanwalts beim EuGH zu der Frage, ob seine ständige Wohnstätte in Bulgarien durch seinen krankheitsbedingten Aufenthalt in Österreich ihren Charakter als ständige Wohnstätte verloren habe, gebe es offenbar noch nicht. Es sei daher ein Vorlageantrag beim EuGH zur gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung des Begriffs einer ständigen Wohnstätte nach dem DBA zu veranlassen.

Der Bf gab mit **Schreiben vom 3.2.2014** an das Bundesfinanzgericht ua. bekannt, dass er von der Rechtsanwaltskammer nunmehr die auf den Zeitraum 1.1.2013 bis Februar 2014 entfallende Lohnsteuer refundiert erhalten habe, sein diesbezüglicher Rückzahlungsantrag habe sich daher erübrigt. Betreffend das Jahr 2012 bleibe er bei seinem Rechtsstandpunkt, wonach die von der Rechtsanwaltskammer sowie auch die von der Wiener Gebietskrankenkasse einbehaltene Lohnsteuer an ihn zurückzuerstatten sei.

Über gerichtlichen **Auftrag vom 30.7.2015** gemäß § 10 Abs. 1 Zustellgesetz machte der Bf den inländischen Zustellbevollmächtigten A. namhaft.

Nach einer mit **Schreiben vom 22.9.2015** vorgelegten bulgarischen Bescheinigung verfügt der Bf ab 20.2.2012 über eine Daueraufenthaltsbewilligung in Bulgarien. In dieser und einigen weiteren Eingaben an das Bundesfinanzgericht nimmt der Bf ausführlich zur Frage seines Wohnsitzes bzw der Ansässigkeit und zur rechtlichen Beurteilung der Steuerpflicht in Österreich Stellung.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Einleitend sei festgehalten, dass gemäß § 274 Abs. 1 BAO mangels Antrag des Bf und mangels Erforderlichkeit über die gegenständliche Beschwerde keine mündliche Verhandlung abzuhalten war.

Sachverhalt:

Der Bf machte mit Antrag vom 17.2.2013 die Rückerstattung der Lohnsteuer für eine am 1.2.2013 ausbezahlte Pension der Rechtsanwaltskammer geltend, da die Lohnsteuer von der bezugsauszahlenden Stelle einbehalten wurde. Diesen Antrag dehnte der Bf mit Schreiben vom 4.3.2013 sinngemäß auf den Zeitraum ab 14.2.2012 aus. Im Rückzahlungsantrag vom 15.3.2013 laut Vordruck ZS-RD1 und Beiblatt C konkretisiert der Bf den für das Jahr 2012 rückzuzahlenden Lohnsteuerbetrag mit 5.012,10 €.

Das Finanzamt begründete den abweisenden Bescheid vom 17.4.2013 im Wesentlichen damit, dass der Bf im ganzen Jahr 2012 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei. Der Bf vertritt hingegen die Meinung, dass er seinen Wohnsitz und den

Mittelpunkt der Lebensinteressen am 14.2.2012 (in der Folge vom Bf auf 20.2.2012 korrigiert) nach X. in Bulgarien verlegt habe und somit die ab diesem Zeitpunkt ausbezahlte Berufsunfähigkeitspension der Rechtsanwaltskammer in Österreich nicht mehr steuerpflichtig sei.

Am 16.3.2013 brachte der Bf beim (ehemaligen) Wohnsitzfinanzamt einen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 ein. Im Einkommensteuerbescheid vom 29.4.2013 wurden sämtliche Einkünfte des Jahres 2012 erfasst, da das Finanzamt nach dem vorliegenden Sachverhalt im Jahr 2012 keine Ansässigkeit in Bulgarien feststellen konnte. Es ergab sich eine Nachforderung an Einkommensteuer von 1.456 €. Beim Wohnsitzfinanzamt langte am 14.5.2013 eine Berufung (Beschwerde) gegen diesen Bescheid ein, die dem Unabhängigen Finanzsenat (jetzt: Bundesfinanzgericht) vorgelegt wurde und bislang unerledigt ist.

Der Bf bezog laut Einkommensteuerbescheid im Jahr 2012 neben der erwähnten Pension noch weitere Einkünfte von der E. GmbH (bis 13.2.2012, deren Zufluss vom Bf bestritten wurde), der Valida Plus, der VBV Vorsorgekasse AG, der Pensionsversicherungsanstalt (ab 1.7.2012) und Krankengelder der Wiener Gebietskrankenkasse (1.6. – 29.11.2012).

Rechtslage:

Bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, hat gemäß § 240 Abs. 3 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,
- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Die Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte (bei unbeschränkter Steuerpflicht) ist in § 41 EStG 1988 geregelt. Gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ist der Steuerpflichtige zu veranlagen, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind zur Einkommensteuer über Antrag des beschränkt Steuerpflichtigen Einkünfte zu veranlagen, von denen eine Lohnsteuer nach § 70 Abs. 2 EStG oder eine Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z 1, 3, 4, 5 oder 6 EStG zu erheben ist.

Rechtliche Erwägungen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich aus dem klaren Wortlaut des § 240 Abs 3 BAO, dass Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen einzubehalten und abzuführen sind, insoweit nicht auf Grund eines auf diese Gesetzesbestimmung gestützten Antrages zurückgezahlt werden dürfen,

als das Einkommensteuergesetz eine Überprüfung und allfällige Korrektur (im Wege des Jahresausgleiches oder) im Wege der Veranlagung vorsieht. Der durch § 240 Abs 3 BAO dem Arbeitnehmer eröffnete ergänzende Rechtsschutz zum Zwecke der Korrektur eines Fehlverhaltens des Arbeitgebers greift nach der Anordnung des Gesetzes dann nicht, wenn dem Arbeitgeber gegebenenfalls unterlaufene Unrichtigkeiten beim Lohnsteuerabzug ohnehin auf dem Wege der Erlassung eines Veranlagungsbescheides korrigierbar sind, zumal im Veranlagungsverfahren Bindung weder an die Lohnsteuerberechnung des Arbeitgebers noch an ein allfällig vorangegangenes Lohnsteuerverfahren besteht (vgl zB VwGH 24.9.2003, 99/13/0007).

Da dem Bf im Jahr 2012 gleichzeitig mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte zugeflossen sind, war der Bf gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu veranlagen, was mit Einkommensteuerbescheid vom 29.4.2013 auch geschehen ist.

Sollte der Bf entgegen der Annahme des Finanzamtes ab Mitte Februar 2012 keinen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt gehabt haben, kann für diesen Zeitraum gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ein Veranlagungsverfahren für beschränkt Steuerpflichtige durchgeführt werden.

Über eine allfällige Unrichtigkeit beim Lohnsteuerabzug ist also in jedem Fall im Rahmen eines (vorrangigen) Veranlagungsverfahrens abzusprechen, sodass im gegenständlichen Rechtsmittelverfahrens dahingestellt bleiben kann, ob der Bf ab Mitte Februar 2012 weiterhin in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war oder nicht. Das diesbezügliche Vorbringen des Bf zur Frage seiner Ansässigkeit ist aus dem Blickwinkel der dargelegten VwGH-Rechtsprechung nicht von Relevanz.

Was das Jahr 2013 betrifft, so hat das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid lediglich über das Jahr 2012 abgesprochen. Die Befugnisse des Bundesfinanzgerichts sind durch die Sache begrenzt, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (*Ritz*, BAO⁵, § 279 Tz 10). Der Rückzahlungsantrag des Bf betreffend das Jahr 2013 war somit in die gegenständliche Entscheidung nicht einzubeziehen.

Ermittlungsergebnisse aus der Einvernahme des Bf vom 30.7.2015 zur GZ RV/7101373/2013 wurden in der gegenständlichen Entscheidung nicht verwertet und war daher auf darauf Bezug nehmende Einwendungen des Bf (Schreiben vom 3.3.2016) nicht einzugehen.

Vor dem Hintergrund der genannten höchstgerichtlichen Rechtsprechung, wonach dem Veranlagungsverfahren gegenüber dem lediglich subsidiären Behelf eines Antrages nach § 240 Abs. 3 BAO der Vorrang zukommt (vgl auch VwGH 4.6.2003, 2002/13/0241), war die Beschwerde gegen die Abweisung des Rückzahlungsantrages daher abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher

Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 13. Juli 2016