

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/4/20 2000/13/0033

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.04.2004

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §115 Abs2;

BAO §240 Abs3;

BAO §299 Abs1 litc;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde des S in W, vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, Wirtschaftsprüfer in 1090 Wien, Berggasse 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 19. Jänner 2000, Zl. AO 720/2-15/18/99, betreffend Bescheidbehebung nach § 299 Abs. 1 lit. c BAO, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit einem an das Finanzamt für den 1. Bezirk in Wien gerichteten Antrag vom 4. August 1998 ersuchte der Beschwerdeführer "um Rückerstattung der zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer des Jahres 1995 im Betrag von S 420.518,84". Zur Begründung führte der Beschwerdeführer aus, wie sich aus seiner Eingabe vom 21. Februar 1997 (beim Finanzamt eingelangt am 24. Februar 1997) ergebe, sei er im Jahr 1995 in Österreich nicht wohnhaft und überhaupt nicht steuerpflichtig gewesen. Es bestehe nämlich "nicht einmal eine beschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 98 EStG, da gemäß § 98 Zi 4 EStG 1988 in der damals geltenden Fassung meine Pensionsbezüge als ehemaliger Dienstnehmer (Flugkapitän) der Austrian Airlines nicht aus einer inländischen öffentlichen Kasse bezogen wurden". Wie der Finanzbehörde bekannt sei, habe der Beschwerdeführer im Jahr 1995 seinen ständigen Wohnsitz in Saudi Arabien gehabt, weil er dort auch tätig gewesen sei. Seines Wissens bestehe mit Saudi Arabien kein Doppelbesteuerungsabkommen. Außerdem wäre "bestenfalls", wenn man die Pensionsleistungen unter § 98 Z 4 EStG 1988 subsumiere, nur die "20 %ige Abzugssteuer zu verrechnen" gewesen. Mit der Problematik der Auszahlung von Pensionsbezügen an im Ausland lebende Personen habe sich auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis

vom 19. März 1997, 94/13/0220, beschäftigt, wobei in diesem Fall auch das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland eine Rolle gespielt habe. Da jedoch in seinem Fall "überhaupt keinerlei Steuerpflicht in Österreich besteht, habe ich Anspruch auf Rückerstattung der zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer".

Das Finanzamt für den 1. Bezirk übermittelte den Rückerstattungsantrag am 8. September 1998 an das Finanzamt für Körperschaften in Wien zur Bearbeitung. Dieses Finanzamt richtete an den Beschwerdeführer am 24. März 1999 einen Vorhalt, in dem um Nachweis ersucht wurde, dass der Beschwerdeführer im Jahr 1995 über keinen Wohnsitz in Österreich verfügt habe. In der Vorhaltsbeantwortung vom 13. April 1999 teilte der Beschwerdeführer mit, er habe im Jahr 1995 keinen Wohnsitz in Österreich gehabt. Zu einem konkret angefragten Objekt F. Platz 6/13 in Wien gab der Beschwerdeführer bekannt, dass er im Jahr 1995 getrennt von seiner Ehefrau gelebt habe, "nämlich meine Ehefrau hat in Wien, F. Platz 6/13 gelebt währenddessen ich in Saudi Arabien gelebt und auch gearbeitet habe". Auf seinen Steuerakt 1995 verweise der Beschwerdeführer ausdrücklich.

Den vorgelegten Verwaltungsakten des Finanzamtes für Körperschaften ist weiters zu entnehmen, dass eine von diesem Finanzamt eingeholte "Meldedarstellung ab 1990" laut Mitteilung der Meldebehörde vom 21. Februar 1999 die Meldung der Adresse F. Platz 6/13 als Hauptwohnsitz für den Beschwerdeführer ab 17. Mai 1995 bis laufend auswies. Auf eine neuerliche Anfrage des Finanzamtes für Körperschaften vom 29. April 1999 um Bekanntgabe des tatsächlichen Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthaltes, legte der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 10. Mai 1999 eine Kopie seines Reisepasses vor, aus dem ersichtlich sei, dass er seinen Wohnort am 19. Oktober 1993 nach J. in Saudi Arabien verlegt habe. Unter Bezugnahme auf die Anfrage vom 29. April 1999 überreichte der Beschwerdeführer dem Finanzamt für Körperschaften mit Schreiben vom 30. Juni 1999 noch verschiedene, seine Tätigkeiten bei den Austrian Airlines und den "Saudia Airways" (bei denen er vom 8. Oktober 1993 bis 16. September 1995 als Pilot beschäftigt gewesen sei) betreffende Unterlagen.

Mit Bescheid vom 7. Juli 1999 gab das Finanzamt für Körperschaften dem Antrag vom 4. August 1998 auf Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO in der "beantragten Höhe von 481.719 S 20 g" Folge. Eine Begründung enthielt dieser Bescheid nicht, weil eine solche nicht erforderlich sei, wenn dem Antrag vollinhaltlich entsprochen werde.

Aus den vorgelegten Verwaltungsakten ergibt sich, dass das Finanzamt für Körperschaften nach erfolgter Einsichtnahme in die für den Beschwerdeführer beim Finanzamt für den 1. Bezirk geführten Steuerakten am 1. Dezember 1999 die Bescheidbehebung des Rückerstattungsbescheides im Aufsichtswege bei der Oberbehörde anregte. Nach der Aktenlage habe der Beschwerdeführer vor zwei Finanzämtern unterschiedliche Angaben hinsichtlich seines Wohnsitzes gemacht. Auf Grund einer vom Finanzamt für den 1. Bezirk über einen Antrag des Beschwerdeführers auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung erfolgten Einkommensteuerveranlagung sei auch bereits ein Guthaben zur Auszahlung gelangt (dem diesbezüglich aktenkundigen Einkommensteuerbescheid 1995 vom 27. Mai 1997 ist zu entnehmen, dass die Veranlagung zu einem Guthaben von 61.200 S geführt hat und bei der Ermittlung des veranlagten Einkommens von 1,061.025 S auch die seitens der Austrian Airlines bezahlten Pensionsbeträge in Höhe von 1,089.905 S Berücksichtigung fanden).

Mit dem angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde den Erstattungsbescheid des Finanzamtes für Körperschaften gemäß § 299 Abs. 1 lit. c BAO im Aufsichtsweg auf. Der Beschwerdeführer sei im Jahr 1995 als Pilot in einem Dienstverhältnis zu einer Fluglinie in Saudi Arabien gestanden. Außerdem habe er als ehemaliger Arbeitnehmer einer österreichischen Fluglinie eine Firmenpension bezogen. Sein ehemaliger Arbeitgeber sei bei der Lohnsteuerberechnung von einer unbeschränkten Steuerpflicht des Beschwerdeführers ausgegangen und habe für das Kalenderjahr 1995 Lohnsteuer im Betrag von insgesamt 481.719,20 S einbehalten. Auf Grund einer am 26. April 1996 beim Finanzamt für den 1. Bezirk in Wien eingebrachten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung habe das Finanzamt für das Kalenderjahr 1995 eine Veranlagung zur Einkommensteuer durchgeführt, wobei der daraus resultierende Einkommensteuerbescheid vom 27. Mai 1997 auch in Rechtskraft erwachsen sei. Den ebenfalls beim Finanzamt für den 1. Bezirk eingebrachten Antrag vom 5. August 1998 auf Rückerstattung nach § 240 Abs. 3 BAO habe dieses Finanzamt zuständigkeitshalber an das Finanzamt für Körperschaften (Finanzamt der Betriebsstätte) abgetreten. Das Finanzamt habe zwar Ermittlungsschritte gesetzt und Indizien gesammelt, die für das Vorliegen eines Wohnsitzes im Sinne des § 26 BAO gesprochen hätten, jedoch keine Feststellungen darüber getroffen, ob dem Beschwerdeführer für den Zeitraum seiner Berufstätigkeit in Saudi Arabien konkret unter der Adresse Wien, F. Platz 6/13, eine Wohnung zur jederzeitigen Benützung zur Verfügung gestanden sei. Auch sei das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens dem Beschwerdeführer nicht vorgehalten worden. Das Finanzamt

habe vielmehr dem Erstattungsantrag "aus nicht restlos ersichtlichen Gründen" stattgegeben und die im Kalenderjahr 1995 einbehaltene Lohnsteuer im Betrag von 481.719 S zurückbezahlt.

Nach den Ermittlungen des Finanzamtes und den auf Grund des Einkommensteuerveranlagungsverfahrens für das Kalenderjahr 1995 zur Verfügung stehenden Unterlagen sei - so die belangte Behörde weiter in der Begründung des angefochtenen Bescheides - festzustellen, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1994 und 1995 unter der Adresse Wien, F. Platz 6/13, Arbeitslosengeld bezogen habe. Nach einer "Meldedarstellung" des Zentralmeldeamtes habe sich der Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers auf Grund seiner Meldungen "in Zeiträumen, in denen er zufolge seiner Darstellung im Bundesgebiet über keinen Wohnsitz verfügte, nämlich vom 20. August 1991 bis 22. Dezember 1992 und vom 17. Mai 1995 bis laufend, an obiger Adresse" befunden. Seit 18. Mai 1984 seien für den Beschwerdeführer unter der erwähnten Anschrift Kraftfahrzeuge zugelassen. Die Versicherungsbestätigungen einer Lebensversicherungsanstalt wiesen ebenso wie die Rechnung des steuerlichen Vertreters vom 19. Dezember 1994 die angeführte Adresse auf. Der Beschwerdeführer habe sich nach seinen Angaben im Kalenderjahr 1993 verheiratet, jedoch die angeführte Wohnung seiner Ehefrau überlassen und bis 1995 bzw. 1996 von ihr getrennt gelebt. Dies entspreche aber nicht den Angaben in den Steuererklärungen für 1995 und 1996, in denen der Beschwerdeführer "als Familienstand verheiratet und nicht dauernd getrennt lebend angibt". In einer Beantwortung der Vorhalte vom 24. März und 29. April 1999 habe der Beschwerdeführer ausgeführt, dass es sich beim Objekt Wien, F. Platz 6/13, um ein Mietobjekt handle, welches während seiner Berufstätigkeit in Saudi Arabien von seiner Ehefrau bewohnt worden sei. Weiters habe er Ablichtungen des Reisepasses vorgelegt, wonach die Eintragung des Wohnortes auf J., Saudi Arabien, geändert worden sei.

Für die Beurteilung der Frage der Steuerpflicht im Sinne des § 1 EStG 1988 sei vorrangig zu prüfen, ob der Beschwerdeführer im Kalenderjahr 1995 im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt gehabt habe. Nach den Ausführungen des Beschwerdeführers scheine er Hauptmieter des Objektes F. Platz 6/13 gewesen zu sein. Damit hätte er aber - insbesondere in Hinblick auf seine Rückkehr nach Beendigung seiner Tätigkeit in Saudi Arabien - im Kalenderjahr 1995 eine Wohnung im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO unter Umständen innegehabt, die unter Berücksichtigung der Ergebnisse des bisherigen Ermittlungsverfahrens darauf schließen ließen, dass er diese beibehalten und benutzen werde. Der (angedeutete) Umstand, dass er für die Zeit seiner berufsbedingten Abwesenheit seiner Ehefrau die Verfügungsgewalt eingeräumt habe, würde an einem diesfalls bestehenden abgeleiteten Wohnsitz nichts ändern. Dass das Finanzamt keine ergänzenden Ermittlungen zur Frage der Wohnungsbenützung durch den Beschwerdeführer bzw. dessen Verfügungsgewalt auch im Jahr 1995 durchgeführt und sich mit den aufgezeigten Widersprüchen abgefunden habe, stelle einen Verstoß gegen die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 Abs. 1 BAO dar. Nach Ansicht der belangten Behörde liege daher der Aufhebungstatbestand des § 299 Abs. 1 lit. c BAO vor. Dem Prinzip der Rechtmäßigkeit komme bei der Ermessensübung der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Die Rechtswidrigkeit sei auch nicht geringfügig, handle es sich doch um eine Erstattungssumme von 481.719 S.

In der Beschwerde sieht sich der Beschwerdeführer in seinem Recht auf "Beibehaltung einer rechtskräftigen Sachentscheidung der Finanzbehörde in vollem Umfang verletzt". Weiters sei er in seinem Recht auf Steuerfreiheit seiner inländischen Pensionsbezüge von Seiten seines ehemaligen Dienstgebers verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO (in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung vor dem AbgRmRefGBGBI I Nr. 97/2002) konnte in Ausübung des Aufsichtsrechtes ein Bescheid von der Oberbehörde aufgehoben werden,

- a) wenn er von einer unzuständigen Behörde, von einem hiezu nicht befugten Organ oder von einem nicht richtig zusammengesetzten Kollegialorgan einer Behörde erlassen wurde, oder
- b) wenn der dem Bescheid zugrunde liegende Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt unrichtig festgestellt oder aktenwidrig angenommen wurde, oder
- c) wenn Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Nach § 299 Abs. 2 BAO konnte ein Bescheid von der Oberbehörde ferner wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben werden.

Bei der Überprüfung eines Aufhebungsbescheides durch den Verwaltungsgerichtshof kommt es nur darauf an, ob die belangte Behörde überhaupt berechtigt gewesen ist, einen solchen im Aufsichtsweg zu erlassen oder nicht, weil nicht erkannt werden kann, in welchem subjektiven öffentlichen Recht eine beschwerdeführende Partei dadurch verletzt worden sein soll, dass der Aufhebungstatbestand statt richtig auf § 299 Abs. 1 BAO auf § 299 Abs. 2 BAO oder umgekehrt und statt auf die richtige litera des Abs. 1 dieser Gesetzesstelle auf eine andere gestützt wurde (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. September 1999, 99/13/0057, und vom 31. Jänner 2001, 95/13/0263).

Unter dem Titel "Verletzung von Verfahrensvorschriften" wirft die Beschwerde der belangten Behörde im Wesentlichen vor, sie sei zu ihrer Ansicht betreffend das Vorliegen eines Wohnsitzes bzw. eines abgeleiteten Wohnsitzes unter Verletzung der Vorschriften über das Parteiengehör gelangt. Hätte die belangte Behörde beispielsweise zur Frage des Hauptmietrechtes im Objekt F. Platz 6/13 Parteiengehör gewährt, wäre es dem Beschwerdeführer möglich gewesen, den Hauptmietvertrag seiner Ehefrau mit dem Vermieter vorzulegen. Zu diesem Vorbringen ist der Beschwerdeführer darauf zu verweisen, dass die Aufsichtsbehörde nach § 299 Abs. 1 lit. c BAO zur Aufhebung berechtigt ist, wenn Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Es bedarf also keines Nachweises, dass ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden müssen. Die Prüfung dieser Frage (und die Gewährung des dazu auch notwendigen Parteiengehörs) überlässt das Gesetz nämlich dem weiteren Verfahren nach Aufhebung des Bescheides (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Mai 1990, 90/14/0011).

Soweit die Beschwerde unter "Rechtswidrigkeit des Inhaltes" geltend macht, die belangte Behörde hätte nicht davon ausgehen dürfen, dass das Finanzamt keine ordnungsgemäßen Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO durchgeführt habe, zeigt sie ebenfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Die diesbezüglichen Ausführungen beruhen vor allem darauf, dass die Beschwerde auch Ermittlungshandlungen des beim Finanzamt für den

1. Bezirk durchgeführten Besteuerungsverfahrens in ihr Vorbringen einbezieht, nach dem oben referierten Sachverhalt dem zur Erlassung des gegenständlichen Erstattungsbescheides zuständigen Finanzamt für Körperschaften die beim Finanzamt für den 1. Bezirk aufliegenden Unterlagen allerdings - wenn auch unter Verletzung amtswegiger Ermittlungspflichten - nicht zur Verfügung standen (im Einzelnen handelte es sich dabei um den in der Beschwerde angesprochenen Vorhalt vom 26. Juli 1996, das Schreiben vom 5. August 1996, die Niederschrift vom 23. September 1996 und die Schreiben vom 3. Dezember 1996 sowie vom 21. Februar 1997). Der Beschwerdeführer kann sich daher z.B. nicht mit Erfolg darauf stützen, das Abgehen von einer in der Niederschrift vom 23. September 1996 vertretenen Ansicht des Finanzamtes für den 1. Bezirk in Form der gegenständlich strittigen Lohnsteuerrückerstattung zeuge von einer besonders intensiven Beschäftigung mit der Wohnsitzfrage durch das Finanzamt für Körperschaften (in der Niederschrift sei nämlich der Beschwerdeführer noch ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass er in den Jahren 1994 und 1995 einen abgeleiteten Wohnsitz in Wien, F. Platz 6/13, gehabt habe und Einkommensteuererklärungen als unbeschränkt Steuerpflichtiger für die Jahre 1994 und 1995 beizubringen habe).

Da es - wie oben ausgeführt - für die Frage einer möglichen Rechtsverletzung durch den angefochtenen Bescheid nicht von Belang ist, dass der Aufhebungstatbestand statt richtig auf § 299 Abs. 1 BAO auf § 299 Abs. 2 BAO oder umgekehrt gestützt wurde, ist der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid auch unter dem folgenden Gesichtspunkt nicht in seinen Rechten verletzt:

Im Rückerstattungsantrag vom 4. August 1998 ist davon die Rede, für die Pensionseinkünfte des Beschwerdeführers als ehemaligen Dienstnehmer einer inländischen Fluglinie bestehe "nicht einmal eine beschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 98 EStG". Auch wenn es sich um keine "Bezüge einer inländischen öffentlichen Kasse" handelte, ist nicht erkennbar, warum die inländischen Pensionsbezüge nicht entsprechend dem ersten Tatbestand des § 98 Z. 4 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet worden ist) - unabhängig vom Wohnsitz des Beschwerdeführers - der beschränkten Steuerpflicht (und auch dem Lohnsteuerabzug nach § 70 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des StRG 1993, BGBl. Nr. 818/1993) in Österreich unterliegen sollten. Anders als in dem im Antrag vom 4. August 1998 angesprochenen Besteuerungsfall des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. März 1997, 94/13/0220, bestand mit Saudi-Arabien auch kein Doppelbesteuerungsabkommen, das zum Entzug des inländischen Besteuerungsrechtes hätte führen können. Durch

die Rückerstattung der gesamten - im Übrigen betragsmäßig auch über den gestellten Antrag hinaus gehenden - Lohnsteuerbeträge als nach § 240 Abs. 3 BAO zu Unrecht einbehaltene Beträge war der im Aufsichtsweg behobene Rückerstattungsbescheid somit auch mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit im Sinne des § 299 Abs. 2 BAO belastet. Der Vollständigkeit halber ist außerdem auf die allgemeine Subsidiarität eines Erstattungsverfahrens nach § 240 Abs. 3 BAO gegenüber einem Veranlagungsverfahren (der Beschwerdeführer wurde unbestritten rechtskräftig zur Einkommensteuer 1995 veranlagt) hinzuweisen (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Juni 2003, 2002/13/0241 und 2002/13/0237, sowie vom 1. Juli 2003, 2002/13/0214).

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 20. April 2004

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:2000130033.X00

**Im RIS seit**

14.05.2004

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)