

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamt Salzburg-Land vom 04.12.2013 betreffend Einkommensteuer 2012 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid und die Beschwerdeentscheidung vom 25. Juni 2014 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang:

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 stellte der in Deutschland wohnhafte Beschwerdeführer (Bf) einen Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht und machte den Alleinverdienerabsetzbetrag sowie den Kinderfreibetrag für zwei Kinder geltend.

Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 4. Dezember 2013 wurde der Bf als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt. Der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde mit der Begründung, es seien keine Kinder vorhanden, für die er oder sein (Ehe)Partner mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen habe, nicht anerkannt. Der beantragte Kinderfreibetrag sei nicht zu berücksichtigen, da für die Kinder im Kalenderjahr für nicht mehr als sechs Monate der Kinderabsetzbetrag zugestanden habe.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 2. Jänner 2014 führte der Bf begründend aus, seine Verheiratung im Jahr 2012 und damit der Alleinverdienerabsetzbetrag seien nicht berücksichtigt worden. Eine Beihilfe nach österreichischem Muster sei ihm nicht bekannt, eine Familienbeihilfe nach deutschem Muster werde bezahlt.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 25. Juni 2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Alleinverdiener sei, wer mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet sei oder in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebe. Die Einkünfte des (Ehe)Partners dürften bestimmte Grenzen nicht überschreiten. Der Bf sei im

Kalenderjahr 2012 nicht mehr als sechs Monate verheiratet gewesen, sodass der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht anerkannt werden könne.

Dagegen legte der Bf mit Schriftsatz vom 12. Juli 2014 eine als Vorlageantrag zu wertende Beschwerde ein. Obwohl er vor der Ehe in einer eheähnlichen Gemeinschaft gelebt habe, sei der Alleinverdienerabsetzbetrag erneut nicht berücksichtigt worden. Sie seien schon seit 20 Jahren zusammen.

Daraufhin legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor. In der Sachverhaltsdarstellung des Vorlageberichts wurde Folgendes ausgeführt:

Der Bf sei seit Dezember 2011 in Österreich berufstätig. Laut Melderegister liege keine behördliche Meldung in Österreich vor. Im Beschwerdejahr sei er bei der Firma F in O angestellt. Weiters habe er Bezüge gemäß § 69 Abs. 2 EStG der Salzburger Gebietskrankenkasse erhalten. Der Bf habe in seiner Erklärung zur ANV die unbeschränkte Steuerpflicht beantragt und zwei Kinder sowie seine Partnerin, welche nach seinen Angaben ein Einkommen von weniger als EUR 6.000,00 im Streitjahr gehabt habe, angeführt. In der Folge habe er die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages beantragt.

Eine Systemabfrage über den Bezug von Familienbeihilfe (bzw. einer Differenzzahlung) hinsichtlich der beiden Kinder habe keine positiven Ergebnisse geliefert. Der Bezug einer vergleichbaren Beihilfe in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union sei durch den Bf nicht nachgewiesen worden.

Hinsichtlich der Beweismittel werde auf die mit dem elektronischen Akt übermittelten Unterlagen verwiesen.

2. Sachverhalt:

Aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akt ergibt sich Folgendes:

Der in Deutschland wohnhafte Bf war von 12. Dezember 2011 bis 15. Dezember 2012 bei der Firma F in O beschäftigt.

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 stellte er den Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht und machte den Alleinverdienerabsetzbetrag und den Kinderfreibetrag für zwei haushaltszugehörige Kinder (Kind1 , und Kind2) geltend.

Weiters gab er u. a. an, seit August 2012 mit G verheiratet zu sein, in Österreich weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt gehabt zu haben und deutscher Staatsbürger zu sein. Die Höhe seiner Einkünfte im Ansässigkeitsstaat und die Höhe der Einkünfte seiner (Ehe)Partnerin bezifferte er jeweils mit null, wobei eine Bescheinigung der zuständigen Behörde des Ansässigkeitsstaates über die Höhe seiner Auslandseinkünfte (Formular E9) nicht vorgelegt wurde. Auch die Einkünfte seiner Ehegattin wurden nicht nachgewiesen.

Im Beschwerdeverfahren wendete er ein, mit seiner Ehegattin vor der Heirat in einer eheähnlichen Gemeinschaft gelebt zu haben und es werde eine Familienbeihilfe nach deutschem Muster bezahlt.

Laut der vom Finanzamt vorgenommenen Abfrage beim Zentralen Melderegister liegt keine behördliche Meldung in Österreich vor. Eine ebenfalls vom Finanzamt durchgeführte Abfrage im Abgabeninformationssystem des Bundes über den Bezug von Familienbeihilfe bzw. einer Differenzzahlung lieferte kein positives Ergebnis.

Weitere Ermittlungen zum Vorliegen der Voraussetzungen für die Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig sowie die Inanspruchnahme des Alleinverdienerabsetzbetrages und der Kinderfreibeträge sind aus dem vorgelegten Akt nicht ersichtlich.

3. Rechtsgrundlagen:

Nach § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen beschränkt steuerpflichtig, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

In § 1 Abs. 4 EStG 1988 wird bestimmt, dass auf Antrag auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11.000 Euro betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen. Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt werden.

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht Alleinverdienenden ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro und bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 Euro. ... Alleinverdienende sind Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben oder die mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten oder eingetragenen Partners nicht erforderlich

Voraussetzung für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages ist, dass der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt. ...

Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten gemäß § 106 Abs. 1 EStG 1988 Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehepartner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 EStG 1988 zusteht.

Als Ehepartner gilt gemäß Absatz 3 leg. cit. eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet ist oder mit mindestens einem Kind (Abs. 1) in einer Lebensgemeinschaft lebt.

Nach Abs. 4 leg. cit. sind für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 die Absätze 1 bis 3 sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 33 Abs. 3 EStG 1988 steht Steuerpflichtigen, denen auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein Kinderabsetzbetrag zu.

Nach § 106a Abs. 1 EStG 1988 steht für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 ein Kinderfreibetrag zu. Dieser beträgt 220 Euro jährlich, wenn er von einem Steuerpflichtigen geltend gemacht wird.

Sowohl Alleinverdienerabsetzbetrag als auch Kinderfreibetrag knüpfen unmittelbar an den Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 EStG 1988 an. Der Kinderabsetzbetrag wiederum knüpft an den Anspruch auf Familienbeihilfe gemäß § 2 Abs. 1 FLAG 1967 an, wobei dieser Anspruch lediglich dem Grunde nach, zB bei Überlagerung des Familienbeihilfenanspruchs auf Grund einer zwischenstaatlichen Regelung, bestehen muss (vgl. zB UFS 05.05.2011, RV/0262-W/11, UFS 04.01.2011, RV/4008-W/10, UFS 09.04.2013, RV/1677-W/11 und auch Rz 771a der für das BFG nicht verbindlichen LStR 2002).

Im Anwendungsbereich der VO (EG) 883/04 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit ist eine der Familienbeihilfe entsprechende ausländische Familienleistung dem Familienbeihilfenbezug gleichzuhalten. So ist der Bezug deutschen Kindergelds unionsrechtlich für den Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag ausreichend (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG¹⁵, § 33 Anm 25; UFS 05.05.2011, RV/0262-W/11; BFG 24.02.2015, RV/710250/2014).

4. Rechtliche Würdigung:

Im Hinblick auf die dargestellte Sach- und Rechtslage erweist sich das vorgelegte Rechtsmittel als nicht entscheidungsreif.

Dem österreichischen Abgabenverfahrensrecht liegt als tragender Grundsatz das Prinzip der materiellen Wahrheitsfindung zugrunde. Die Verfahrensvorschriften verpflichten die Abgabenbehörde zur Überprüfung der Abgabenerklärung und amtswegigen Erforschung der für die Abgabenerhebung wesentlichen, tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse.

Zugleich sind Mitwirkungsverpflichtungen der Abgabepflichtigen in unterschiedlicher Form normiert (§§ 115, 119, 138ff, 161ff u.a. BAO).

Im gegenständlichen Fall ist zunächst von entscheidungswesentlicher Bedeutung, ob der Bf als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln ist. Nur dann kommt die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages und des Kinderfreibetrages in Betracht.

Materiellrechtliche Voraussetzung für die Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig ist unter anderem, dass die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachgewiesen wird.

Die notwendige Bescheinigung wurde vom Bf nicht vorgelegt. Dies erfordert, dass der Bf vor der Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig aufgefordert wird, den gesetzlich vorgeschriebenen Nachweis nachzureichen. Dies wurde vom Finanzamt verabsäumt.

Ist der Bf bei Vorlage der fehlenden Bescheinigung tatsächlich als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln, ist in weiterer Folge zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages und des Kinderfreibetrages für die zwei Kinder vorliegen.

Dies erfordert konkret Ermittlungen, ob und wie lange im Streitjahr mit der späteren Ehegattin bereits vor der Heirat eine Lebensgemeinschaft mit Kind bestand. Weiters ist zu prüfen, ob für die beiden Kinder in Deutschland für mehr als sechs Monate Kindergeld bezogen wurde bzw. in Österreich für mehr als sechs Monate dem Grunde nach ein Anspruch auf Familienbeihilfe oder eine Differenzzahlung bestand.

Außer einer Datenbankabfrage über den Bezug von Familienbeihilfe bzw. einer Differenzzahlung sind im vorgelegten Akt keine Ermittlungen zu ersehen, obwohl der Bf in der Beschwerde bzw. dem Vorlageantrag auf den Bezug des deutschen Kindergeldes und der vor der Verehelichung bestehenden Lebensgemeinschaft mit seiner späteren Ehegattin hingewiesen hat.

Aufgrund des beinahe gänzlichen Fehlens von Sachverhaltsermittlungen kann vom Bundesfinanzgericht nicht beurteilt werden, ob der Bf im Streitjahr tatsächlich als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln ist und in weiterer Folge die Voraussetzungen für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages und des Kinderfreibetrages für die beiden Kinder erfüllt sind.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das BFG eine Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können, vorausgesetzt die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst

liegt nicht im Interesse der Raschheit des Verfahrens oder ist mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren gemäß Abs. 2 leg.cit. in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Im weiteren Verfahren sind nach Abs. 3 leg.cit. die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Eine aufhebende (die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisende) Beschwerdeerledigung setzt voraus, dass Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können. Eine derartige Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Beschwerde oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden und die Abgabenbehörde vor Beschwerdevorlage keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat. Dabei ist entscheidend, ob die Unterlassung der Ermittlungen „wesentlich“ ist (vgl. Ritz, BAO⁵, § 278 Tz 11).

Wie oben dargestellt, hat es das Finanzamt unterlassen, das erforderliche Ermittlungsverfahren zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts durchzuführen.

Im Falle unterlassener Ermittlungen liegen die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde im Ermessen des Bundesfinanzgerichtes. Ermessensentscheidungen haben gemäß § 20 BAO nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu erfolgen.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 278 Abs. 1 BAO ist die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Rechtsmittelverfahrens. Zusätzlich würde es die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens bei der Abgabenbehörde zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor das Verwaltungsgericht käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsebenen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn das Bundesfinanzgericht, statt seine (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO⁵, § 278 Tz 5 und VwGH vom 21.11.2002, 2002/20/0315).

Im Hinblick darauf, dass im gegenständlichen Fall erstmals das ganze Ermittlungsverfahren im oben dargestellten Ausmaß vom Bundesfinanzgericht durchzuführen wäre, wäre im gegenständlichen Fall bei Übernahme dieser Ermittlungstätigkeit durch das Bundesfinanzgericht die primäre Kontrollfunktion wesentlich beeinträchtigt.

Hinzu kommt, dass die Sachaufklärung durch das Bundesfinanzgericht jedenfalls zeitaufwendiger wäre, da die gerichtlichen Ermittlungsergebnisse und allfällige Stellungnahmen den Verfahrensparteien zwecks Wahrnehmung des Parteiengehörs wechselseitig unter Einräumung entsprechender Fristen zur Kenntnis gebracht werden müssten. Eine erhebliche Kostenersparnis wäre mit der Durchführung eines derartigen Ermittlungs- und Beweisverfahrens (unter zusätzlicher Einholung wechselseitiger Stellungnahmen) durch das Bundesfinanzgericht ebenfalls nicht verbunden.

Einer aufgrund vorstehender Zweckmäßigkeitsüberlegungen angedachten Aufhebung des angefochtenen Bescheides stehen auch Billigkeitsgründe nicht entgegen, da dem Bf dadurch der volle Instanzenzug für eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides zugutekommen würde.

Im Hinblick auf das zeitaufwendigere Verfahren beim Bundesfinanzgericht und der dadurch fehlenden erheblichen Kostenersparnis steht einer Aufhebung des angefochtenen Bescheides § 278 Abs. 1 letzter Satz BAO ebenfalls nicht entgegen.

Entsprechend diesen Ausführungen wird der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 4. Dezember 2013 sowie die Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2014 gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben und die Rechtssache zur erstmaligen Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Sachentscheidung zurückverwiesen.

5. Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Formalerledigung der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Judikatur gefunden (vgl. zB VwGH vom 26.04.2005, 2004/14/0059, VwGH vom 28.06.2007, 2006/16/0220). Die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht als uneinheitlich zu bezeichnen und die vorliegende Entscheidung berücksichtigt die Überlegungen des Verwaltungsgerichtshofes zu Formalerledigungen der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen. Die Revision ist somit im gegenständlichen Fall nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 30. Juni 2015