

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterName_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, Anschrift_1 vertreten durch Person_B, über die Beschwerde vom 19. November 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, vormals Finanzamt_A, vom 10. November 2020 über die Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO, Steuernummer Zahl_1, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1.) Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer war ua. im strittigen Jahr 2012 in Staat_A nichtselbständig beschäftigt. Nachdem der Beschwerdeführer in Österreich weder eine Steuererklärung für das Jahr 2012 eingereicht hat noch in Österreich zur Einkommensteuer 2012 veranlagt war, erließ das Finanzamt_A (erstmalig) am 14. Februar 2020 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012. Begründend führte die Abgabenbehörde hierin aus, Österreich habe als Ansässigkeitsstaat laut Artikel 15 (1) des Doppelbesteuerungsabkommens mit Staat_A für die nichtselbständigen Einkünfte in Staat_A, unter Anrechnung der in Staat_A bezahlten Quellensteuer (Artikel 23 (2) DBA), das volle Besteuerungsrecht. Es sei nicht strittig, dass der Beschwerdeführer in Staat_A über einen Wohnsitz verfüge, jedoch gehe das Finanzamt aufgrund der Aktenlage davon aus, das sich der Lebensmittelpunkt in Österreich befinde (Familie, Hauptwohnsitz, Nebenwohnsitz, sportliche Interessen, ...). Aufgrund der Nichtabgabe der Steuererklärung würden die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt werden. Das Finanzamt_A unterließ jedoch im Bescheid, die

Einkünfte betragsmäßig auszuweisen, sodass die Einkommensteuer mit 0,00 € festgesetzt wurde.

Der Beschwerdeführer erhob hiergegen mit Schreiben vom 26. Februar 2020 fristgerecht Beschwerde, welche er mit Schreiben vom 19. Oktober 2020 wiederum zurücknahm. Das Bundesfinanzgericht stellte hieraufhin mit Beschluss vom 20. Oktober 2020, GZ._1, das Beschwerdeverfahren ein und der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 14. Februar 2020 erwuchs in Rechtskraft.

Das Finanzamt_A hob in weiterer Folge den Einkommensteuerbescheid 2012 (vom 14. Februar 2020) gemäß § 299 Abs. 1 BAO mit der Begründung wieder auf wie folgt (Aufhebungsbescheid vom 10. November 2020):

„Der Abgabepflichtige war seit 1992 in Staat_A als Zimmerer beschäftigt und ist seit 01.01.2020 in Pension. Er ist in Anschrift_1, seit 30.04.1998 mit Hauptwohnsitz und in Anschrift_2 seit 01.05.1998 mit Nebenwohnsitz gemeldet.

Rechtlich folgt daraus:

Gemäß Artikel 4 Abs. 1 DBA-Staat_A bedeutet eine in diesem Staat ansässige Person:

a) eine natürliche Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Auch in Staat_A knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht an den Wohnsitz bzw. den gewöhnlichen Aufenthalt an.

Gemäß Artikel 4 Abs. 2 DBA-Staat_A gilt für eine natürliche Person die nach Absatz 1 in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, folgendes: Die Person gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Für die Beurteilung der Frage, zu welchem Ort (in welchem Staat) ein doppeltansässiger Abgabepflichtiger die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Begründet eine Person in einem Staat eine Wohnstätte, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte beibehält, wo sie bisher gelebt oder gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür sprechen, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat (vgl. VwGH 16.12.2015, 2013/15/0117). Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in einer Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung sind dabei familiäre

Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, aber auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten, wie Privatsammlungen, und die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements. Übliche Kontakte zu Arbeitskollegen und Mitbewohnern fallen nicht als persönliche Beziehungen ins Gewicht. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen setzt grundsätzlich eine gewisse Dauerhaftigkeit voraus. Es ist nicht auf die Verhältnisse eines Jahres abzustellen, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum (vgl. u.a BFG vom 10.11.2015, GZ. RV/6100644/2013).

Der Abgabepflichtige ist seit 1992 in Staat_A als Zimmerer beschäftigt. Er ist in Anschrift_1, seit 30.04.1998 mit Hauptwohnsitz und in Anschrift_2 seit 01.05.1998 mit Nebenwohnsitz gemeldet. Die Lebensgefährtin und die Tochter des Abgabepflichtigen sind ebenfalls in Anschrift_1, gemeldet. Aus Niederschriften des Arbeitsmarktservices geht hervor, dass der Abgabepflichtige im streitgegenständlichen Jahr sich mindestens einmal wöchentlich an seiner inländischen Adresse aufgehalten hat. Hierbei handelt es sich um eine dauernde Unterkunft. Seine Lebensgefährtin sowie seine Tochter leben ebenfalls im Inland. Der Abgabepflichtige ist außerdem Mitglied im Skiclub Ort_A. Der letzte Arbeitsvertrag mit Staat_A wurde befristet abgeschlossen. Nach Ansicht des zuständigen Finanzamtes liegt eine engere Beziehung des Abgabepflichtigen zum Inland vor und somit ist Österreich Ansässigkeitsstaat gemäß Artikel 4 Abs. 2 DBA-Staat_A.

Gemäß Artikel 15 Abs. 1 DBA-Staat_A dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 Absatz 2, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden. Bezieht eine in Österreich ansässige Person gemäß Artikel 23 Abs. 2 DBA-Staat_A Einkünfte, die nach den Artikeln 7, 10, 11, 12, 13 Absatz 2, 15 und 16 in Staat_A besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Staat_A gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Staat_A bezogen werden.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Da die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Staat_A im Inland nicht offengelegt wurden und sich der Abgabepflichtige aufgrund der vielen Anknüpfungspunkte zu Österreich zumindest erkundigen hätte müssen, ob neben der Steuerpflicht in Staat_A auch eine solche in Österreich besteht und sich der Spruch des Erstbescheides vom 14.02.2020 als nicht richtig erweist, war spruchgemäß zu entscheiden. Die Aufhebung wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an

der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Das Finanzamt_A erließ zu dem einen (neuen) Einkommensteuerbescheid 2012 (mit Ausfertigungsdatum 9. November 2020), in welchen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (ohne inländischen Steuerabzug) mit Betrag_1 € festgesetzt wurden.

In der hiergegen fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 19. November 2020 brachte der Beschwerdeführer ua. vor, der Aufhebungsbescheid begründe ausführlich das Thema „Anässigkeit“, obwohl dies kein Grund für die Aufhebung darstelle. Bereits im seinerzeitigen Einkommensteuerbescheid vom 14. Februar 2020 sei die österreichische Steuerpflicht festgestellt worden. Zudem verschweige die belangte Behörde das bereits vorgelegte Beweismittel (Meldezettel), dass der Beschwerdeführer neben einem Wohnsitz in Österreich auch einen Wohnsitz in Staat_A gehabt habe. § 299 BAO fordere Gründe für die Erlassung eines neuen Bescheides. Solche Gründe würden allerdings nicht angeführt werden; es gebe aber auch keine, die nicht ohnehin schon bei der Erlassung des ersten Einkommensteuerbescheides 2012 vom 14. Februar 2020 bekannt gewesen wären. Auch sei im § 299 Abs. 2 und 3 BAO gefordert, dass mit dem Aufhebungsbescheid der ersetzende Bescheid zu verbinden sei. Das sei mit dem Bescheid vom 9. November 2020 nicht geschehen.

Das Finanzamt Österreich wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 15. Jänner 2021 als unbegründet ab wie folgt:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Am 14.02.2020 wurde automatisiert ein Erstbescheid erlassen, welcher aufgrund eines technischen Fehlers eine Steuerschuld von EUR 0,00 auswies. Da es sich bei dem ziffernmäßigen Betrag der Abgabe ebenfalls um einen Spruchbestandteil des Bescheides handelt, liegt im gegenständlichen Fall ein unrichtiger Spruch des Bescheides vor. Durch die Erlassung des neuen Sachbescheides am 09.11.2020 wurde die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 14.02.2020 mit einem den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid verbunden.“

Der Beschwerdeführer begehrte mit Schreiben vom 27. Jänner 2021 fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

2.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage, insbesondere aus den oben näher bezeichneten Bescheiden und Schreiben.

3.) Rechtslage:

Die Abgabenbehörde kann gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist nach Abs. 2 leg.cit. der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Durch die Aufhebung des aufgehobenen Bescheides (Abs. 1 leg.cit.) tritt nach Abs. 3 leg.cit. das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1 leg.cit.) befunden hat.

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (Ritz, BAO⁶, § 299 Tz. 9f).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105). Die Abgabenbehörde erster Instanz legt im Zusammenhang mit der Erlassung des Aufhebungsbescheides fest, aus welchen Gründen sie den Bescheid als inhaltlich rechtswidrig ansieht. Die Sache, über die im Verfahren über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid bzw. gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, ist bei der beantragten Aufhebung durch eine Partei im Aufhebungsantrag bzw. bei der amtswegigen Aufhebung durch die Abgabenbehörde im Rahmen der Erlassung des Aufhebungsbescheides festgelegt (VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119; VwGH 21.11.2013, 2011/15/0170; VwGH 22.5.2014, 2011/15/0190). Im Rechtsmittelverfahren kann ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) ergänzt bzw. richtiggestellt werden, es darf aber kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0190; VwGH 28.10.2014, 2012/13/0116). Bei amtswegiger Aufhebung ist daher die Bezeichnung der für die Aufhebung maßgebenden Rechtswidrigkeit in der Begründung unverzichtbar (für die Beurteilung, ob die Aufhebung rechtmäßig ist; Ritz, BAO⁶, § 299 Tz. 40, 43a).

4.) Erwägungen:

Dem (aufgehobenen) Einkommensteuerbescheid 2012 (vom 14. Februar 2020) liegen bereits die von der Abgabenbehörde dargelegte Ansässigkeit des Beschwerdeführers in Österreich sowie die hieraus abgeleiteten Rechtsfolgen zugrunde. Das Finanzamt_A wiederholt in der Begründung des bekämpften Aufhebungsbescheides lediglich umfassend und ausführlich den von ihr im (aufgehobenen) Einkommensteuerbescheid 2012 bereits dargelegten Rechtsstandpunkt, dass die vom Beschwerdeführer in Staat_A bezogenen Einkünfte in Österreich der Besteuerung zu unterziehen seien, unterlässt es jedoch, die von ihr erkannte Unrichtigkeit des Spruches des (aufgehobenen) Bescheides sowohl zu bezeichnen als auch zu

begründen. Wie vom Beschwerdeführer in seiner Beschwerde vom 19. November 2020 zutreffend vorgebracht wird, lässt die Bescheidbegründung des bekämpften Bescheides somit nicht erkennen, aus welchem Grund die Abgabenbehörde den Spruch des (aufgehobenen) Einkommensteuerbescheides 2012 (vom 14. Februar 2020) als „nicht richtig“ erachtet.

Das Finanzamt Österreich führt erstmals in der Beschwerdeentscheidung vom 15. Jänner 2021 aus, der (aufgehobene) Einkommensteuerbescheid weise aufgrund eines technischen Fehlers eine Steuerschuld von 0,00 € aus. Da es sich bei dem ziffernmäßigen Betrag der Abgabe um einen Spruchbestandteil des Bescheides handle, liege ein die Aufhebung begründender unrichtiger Spruch des Bescheides vor. Die Abgabenbehörde bezeichnet demzufolge erst im Rechtsmittelverfahren den Aufhebungsgrund.

Wie dargelegt hat die Abgabenbehörde erster Instanz im Aufhebungsbescheid festzulegen, aus welchen Gründen sie den Bescheid als inhaltlich rechtswidrig ansieht. Unterlässt sie dies, kann dies im Rechtsmittelverfahren nicht nachgeholt werden. Der im gegebenen Fall vorliegende Mangel der – im bekämpften Aufhebungsbescheid – fehlenden Bezeichnung des Aufhebungsgrundes ist somit durch die Beschwerdeentscheidung vom 15. Jänner 2021 nicht sanierbar, da ein solcher im Rechtsmittelverfahren nicht erstmals angeführt werden darf.

Da der bekämpfte Aufhebungsbescheid (vom 10. November 2020) eine Bezeichnung des Grundes vermissen lässt, warum der Spruch im aufgehobenen Einkommensteuerbescheid 2012 als „nicht richtig“ qualifiziert wird, erging dieser mangelhaft. Der bekämpfte Aufhebungsbescheid ist daher ersatzlos aufzuheben und der Beschwerde diesbezüglich stattzugeben.

5.) Zulässigkeit einer Revision:

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

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 1. Juli 2021

