

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Stanek in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Schuhmeister & Mag. Haydn GesbR, Bruck-Hainburger Straße 7, 2320 Schwechat, über die Beschwerde vom 8. Oktober 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. September 2022, betreffend die Abweisung des Antrages auf Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO zum Nichtvorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich ab dem Zeitraum 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, sodass dessen Spruch nunmehr wie folgt zu lauten hat:

"Der Antrag auf Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO zum Nichtvorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich ab dem Zeitraum 2016 wird zurückgewiesen."

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 14. Mai 2020 ersuchte der rechtsfreundlich vertretene Beschwerdeführer (Bf.) um Auskunft,

"... ob vom Finanzamt anerkannt wird, dass [der Bf.] seit dem Jahr 2016 nicht in Österreich steuerverfange ist, sowie um Bekanntgabe wie sich der Rückstand laut Buchungsmitteilung Nr. 4/2020 in der Höhe von € 103.195,46 und der ausgesetz[t]e Betrag von € 24.918,41 zusammensetzt" (BFG-Akt AS 1 f).

Dieses Auskunftersuchen beantwortend führte das Finanzamt mit Schreiben vom 25. Mai 2020 aus, dass der Bf. in Malta ansässig sei und Malta gemäß Art. 18 DBA Österreich –

Malta das Besteuerungsrecht für diese Pensionseinkünfte habe. Daher seien diese Pensionseinkünfte in Österreich nicht steuerpflichtig. Abschließend verweise das Finanzamt auf die Unverbindlichkeit dieses Schreibens (BFG-Akt AS 3).

Am 14. Februar 2021 beantragte der Bf. die Erlassung eines Feststellungsbescheides mit nachstehender Begründung:

"... wurde dem [Bf.] bis dato keine Entscheidung des Finanzamtes übermittelt, aus der sich ergeben könnte, dass seit 2016 keine Steuerverfangenheit des [Bf.] in Österreich mehr gegeben ist. Die Tatsache, dass der [Bf.] in Österreich nicht mehr steuerverfangen ist, ...

In der Auskunft des Finanzamtes wird jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass mit dieser Auskunft keine über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehenden Rechte oder Pflichten begründet werden. Der [Bf.] hat jedoch ein rechtliches Interesse an einer verbindlichen Feststellung über das Nichtbestehen seiner Steuerpflicht in Österreich.

1. Zur Zulässigkeit des Feststellungsbegehrens:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Erlassung eines Feststellungsbescheides zulässig, wenn sie unter anderem im Interesse einer Partei liegt. Das Interesse einer Partei ist dann gegeben, wenn die Erlassung für die Partei ein notwendiges Mittel zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung darstellt (vgl. VwGH 15.9.2020, Ro 2020/16/0028). Die Zulässigkeit einer Feststellungsentscheidung als notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung ist insbesondere dann zu bejahen, wenn sich Parteien im Fall, als sie die Rechtslage ungeklärt lassen, der Gefahr einer Bestrafung aussetzen (vgl. VwGH 1.3.2017, Ra 2016/03/0096, mwN).

Die Feststellung, dass der [Bf.] in Österreich nicht (mehr) steuerverfangen ist, stellt für diesen ein notwendiges Mittel zur zweckentsprechenden Rechtsverteidigung- und auch -Verfolgung dar. Schließlich liegt es im Interesse des [Bf.] zu wissen, dass er bzw. sein Einkommen nicht (mehr) in Österreich steuerverfangen ist. Gegen den [Bf.] waren bzw. sind bereits mehrere Verwaltungsverfahren in steuerlichen Angelegenheiten anhängig. Um weitere solche Verfahren und daraus resultierende Zuschläge zu vermeiden, hat der [Bf.] ein rechtliches Interesse an der begehrten Feststellung. Die Verpflichtung zur Zahlung solcher Zuschläge kommt der Stellung einer Bestrafung gleich.

Ein rechtliches Interesse ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH weiters dann gegeben, wenn dem Feststellungsbescheid im konkreten Fall die Eignung zukommt, ein Recht oder Rechtsverhältnis für die Zukunft klarzustellen und dadurch eine Rechtsgefährdung des Antragstellers zu beseitigen (vgl. VwGH 24.9.2019, Ra 2019/03/0038; 20.12.2016, Ro 2015/15/0023, je mwN).

Auch hat der [Bf.] in diesem Sinn ein rechtliches Interesse an der Feststellung über die Steuerverfänglichkeit. Wie gerade ausgeführt, kommt dem begehrten Feststellungsbescheid die Eignung zu, eine (Rechts)gefährdung des [Bf.] zu beseitigen. Zudem stellt die Erlassung des beantragten Feststellungsbescheides die einzige Möglichkeit dar, eine solche Gefährdung bzw. Unsicherheit rechtsverbindlich zu vermeiden. Diese Rechtsgefährdung stellt sich durch Erlass weiterer Bescheide hinsichtlich der Einkommensteuer an den [Bf.] dar. Dabei handelt es sich um die Feststellung eines Rechtsverhältnisses und keiner Tatsache. Um die Rechtsposition des [Bf.] für ihn rechtsverbindlich festzustellen, ist das Mittel des Feststellungsbescheides zu wählen, da lediglich dadurch das Rechtsschutzinteresse gewahrt und allgemein die Rechte des [Bf.] berücksichtigt werden. Die Rechtsfrage über die Steuerverfänglichkeit des [Bf.] in Österreich kann – wie bereits oben aufgezeigt – nur durch Verfahren entschieden werden, bei welchem dem [Bf.] (erneut) die Zahlung von Zuschlägen droht. Solche Verfahren sind dem [Bf.] aufgrund des Strafcharakters der Zahlung von Zuschlägen nicht zumutbar. Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist im Zweifel ein subjektives Recht und damit eine Befugnis zur Rechtsverfolgung immer dann zu vermuten, wenn nicht ausschließlich öffentliche Interessen, sondern zumindest auch das Interesse einer im Besonderen betroffenen und damit von der Allgemeinheit abgrenzbaren Person für die gesetzliche Festlegung der verpflichtenden Norm maßgebend war. Diese Voraussetzung ist jedenfalls (u.a.) dann gegeben, wenn ein die bestehenden (öffentlich- oder privatrechtlich begründeten) subjektiven Rechte belastender Rechtsgestaltungs- oder Feststellungsbescheid erlassen werden soll (vgl. VwGH 21.1.2014, 2010/04/0078). Dies ist vorliegend der Fall.

Nach der in der Revision angesprochenen hg. Rechtsprechung besteht auch ohne besondere Rechtsgrundlage ein Rechtsanspruch auf Feststellung strittiger Rechtsverhältnisse auf Antrag einer Person, die ein rechtliches Interesse an einer solchen Feststellung hat. Ein ausreichendes Interesse an einer bescheidförmigen Feststellung ist dann anzunehmen, wenn diese für die Partei im Einzelfall ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung bzw. Rechtsverfolgung darstellt (vgl. etwa die Rechtsprechungsnachweise bei Hengstschläger/Leeb, AVG § 56 Rz 75).

2. Zum Nichtbestehen der Steuerverfänglichkeit:

Der [Bf.] Antragsteller ist norwegischer Staatsbürger, lebt jedoch seit 01.06.2015 auf Malta. Zwar ist der [Bf.] in einer aufrechten Ehe mit einer österreichischen Staatsangehörigen; die Ehe ist jedoch seit seinem Umzug nach Malta und der damit einhergehenden Aufgabe des Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthaltes in Österreich durch den [Bf.] tiefgreifend zerrüttet und aufgelöst. Die häusliche Gemeinschaft der Ehegatten ist seit mehr als fünf Jahren aufgehoben. Aufgrund des Umzugs nach Malta erfolgte seitens des [Bf.] selbstverständlich auch eine Abmeldung von seinem Wohnsitz in Österreich. Die Aufenthalte des [Bf.] in Österreich beschränken sich auf wenige Besuchstage, sohin weit weniger als 30 Tage pro Jahr, aufgrund der gemeinsamen Kinder. An diesen Tagen wohnt er jedoch aufgrund seiner zerrütteten Ehe

nicht in der Wohnung der Ehegattin. Diese vorübergehenden Anwesenheiten im Inland zu Besuchszwecken begründen keinen gewöhnlichen Aufenthalt. Der [Bf.] hat den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen eindeutig bereits seit mehr als fünf Jahren in Malta, wo er auch seinen Wohnsitz hat. Der [Bf.] hat keinen inländischen Zweitwohnsitz; eine (wirtschaftliche) Beziehung zu Österreich besteht nicht. Da der [Bf.] durch den Umzug nach Malta – bei welchem es sich ausdrücklich um keine interimistische Wohnsitznahme handelt – von seiner Ehegattin dauernd getrennt lebt, liegt auch kein inländischer Wohnsitz nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend inländische Zweitwohnsitze vor. Eine Rückkehr nach Österreich ist nicht geplant. Das Haus, in dem der letzte gemeinsame Wohnsitz lag, und deren Hälfteigentümer der [Bf.] war, ist inzwischen auch schon verkauft worden.

Der [Bf.] hat abgesehen von seiner Gattin und den gemeinsamen Kindern keine Familie in Österreich. Sein Freundes- und Bekanntenkreis befindet sich ausschließlich auf Malta. Auch verfügt der [Bf.] in Österreich über kein Vermögen. ... "

Mit Bescheid vom 9. September 2021 wies das Finanzamt den Antrag des Bf. auf Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 BAO ab. Begründend führte das Finanzamt im Wesentlichen einerseits aus, die begehrte Feststellung würde auch bedeuten, die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung des Bf. im Jahr 2020 unterlägen nicht der Steuerpflicht in Österreich, andererseits könne die durch den Feststellungsbescheid zu klärende Rechtsfrage der (un-)beschränkten Steuerpflicht in einem anderen gleichwertigen Verfahren gelöst werden (BFG-Akt AS 12 – 15).

Mit Beschwerde vom 8. Oktober 2021 beantragte der Bf. diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

" ... Richtig ist, dass ein Feststellungsbescheid nicht zu erlassen ist, wenn die Rechtsfrage in einem anderen Verfahren geklärt werden kann. Dieses Verfahren muss allerdings gleichwertig sein. Ein solches Verfahren liegt entgegen der Ansicht der belangten Behörde nicht vor. Das von der belangten Behörde genannte Veranlagungsverfahren für das Jahr 2020 ist nicht dazu geeignet, die Steuerverfangerheit des Beschwerdeführers seit 2016 zu klären. Mit der Erlassung eines Einkommenssteuerbescheides für 2020 kann keine Feststellung über die grundsätzliche Steuerverfangerheit des Beschwerdeführers seit 2016 getroffen werden. Die Rechtsfrage des beantragten Feststellungsbescheides kann somit nicht in einem anderen Verfahren geklärt werden. Der Antrag auf Feststellung gemäß § 92 BAO war daher auch nicht als unbegründet abzuweisen. Der Beschwerdeführer hat nach wie vor ein rechtliches Interesse an der Feststellung über seine Steuerverfangerheit in Österreich seit 2016. Diese Feststellung ist ein notwendiges, letztes und einziges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung. Über die zur Feststellung beantragte Frage kann – wie bereits ausgeführt – in einem anderen Verfahren (hier Veranlagungsverfahren 2020) auch nicht abgesprochen werden; es scheitert bereits an der höchstgerichtlich geforderten Gleichwertigkeit. Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist

eine Feststellung dann unzulässig, wenn über die zur Feststellung beantragte Frage in einem anderen Verfahren abzusprechen ist. Dieser Umstand liegt gegenständlich nicht vor. Es ist nicht ersichtlich, dass vorliegende Rechtsfrage im Rahmen eines anderen gesetzlich vorgesehenen Verwaltungsverfahrens entschieden werden könne. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die belangte Behörde in ihrem abweisenden Bescheid nicht darauf eingeht, welches alternative, zumutbare und auch gleichwertige Verfahren vorhanden bzw. vorgesehen sei, dass eine zweckentsprechende Rechtsverfolgung ermöglichen würde. Weiters liegen auch keine Feststellungen seitens der belangten Behörde vor, ob maßgebliche Rechtsvorschriften einem Feststellungsbescheid gemäß § 92 BAO entgegenstünden. ... " (BFG-Akt AS 17 – 20).

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 4. April 2022 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Zur Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, für den Bf. sei am 11. August 2018 (Anm. BFG: gemeint wohl der 11. Oktober 2018) ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 erlassen worden. Dabei sei die Einkommensteuer mit Null festgesetzt und die vorausgezahlte Einkommensteuer gutgeschrieben worden. Im Begründungsteil dieses Einkommensteuerbescheides 2016 führte das Finanzamt aus, dass gemäß Art 18 DBA Österreich-Malta Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden dürfen. Da der Abgabepflichtige [Bf.] unstrittig in Malta ansässig sei, habe Malta das Besteuerungsrecht für diese Pensionseinkünfte. Daher seien diese Einkünfte in Österreich nicht steuerpflichtig und die Einkommensteuer 2016 mit Null festzusetzen (BFG-Akt AS 22 ff).

Mit Schriftsatz vom 27. April 2022 beantragte der rechtsfreundliche Vertreter des Bf. die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen (BFG- Akt AS 27f).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass der Bf. mit Bescheid vom 26. April 2017 – abweichend von seiner beim Finanzamt am 10. Jänner 2017 eingelangten Erklärung – zur Einkommensteuer 2015 veranlagt und die Einkommensteuer mit € 31.723 festgesetzt wurde.

Mit Bescheid gleichen Datums erfolgte die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2017 und Folgejahre mit € 34.578.

Am 12. Mai 2017 erhob der Bf. (unter anderem) gegen diese beiden Bescheide mit der Begründung Beschwerde in Österreich nicht mehr steuerpflichtig zu sein. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. Oktober 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 als unbegründet ab und beantragte der Bf. am 9. November 2018 die Vorlage seiner Beschwerde – beim Bundesfinanzgericht protokolliert zur

GZ RV/7100529/2019. Hingewiesen wird, dass über diese, im gegenständlichen Verfahren nicht zu entscheidende Beschwerde, vom BFG noch keine Entscheidung getroffen wurde.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 vom 11. Oktober 2018 wurde die Einkommensteuer für den Bf. mit Null festgesetzt, da für das Finanzamt feststand, dass der Bf. nunmehr in Malta ansässig sei und dieser Vertragsstaat gemäß Art 18 DBA Österreich-Malta das Besteuerungsrecht für die Pensionseinkünfte des Bf. ausüben darf. Die bis zu diesem Zeitpunkt entrichteten Einkommensteuervorauszahlungen des Bf. wurden im Einkommensteuerbescheid 2016 gutgeschrieben. Die bescheidmäßige Festsetzung der Anspruchszinsen ergab eine Gutschrift in Höhe von € 222,94. Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Beschwerdeverentscheidung des gleichen Tages, dem 11. Oktober 2018, wurde der oa in Beschwerde gezogene Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2017 vom 27. April 2017 abgeändert und die Einkommensteuervorauszahlungen für 2017 mit Null festgesetzt, da beim Bf. ab 2016 Pensionseinkünfte vorliegen, auf die Österreich kein Besteuerungsrecht hat.

Am 4. Mai 2020 setzte das Finanzamt die Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2018 ebenfalls mit Null fest.

Diese Feststellungen ergeben sich zweifelsfrei aus den vorgelegten Aktenteilen sowie der Einsichtnahme in den elektronischen Akt des Finanzamtes.

Gemäß § 92 Abs. 1 BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass ein Feststellungsbescheid ergehen kann, wenn eine Partei ein rechtliches Interesse an der Feststellung hat und es sich um ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverfolgung handelt oder wenn die Feststellung im öffentlichen Interesse liegt; dies jeweils unter der Voraussetzung, dass die maßgeblichen Rechtsvorschriften eine Feststellung dieser Art nicht ausschließen. Ein im öffentlichen Interesse oder im rechtlichen Interesse einer Partei gegründeter Anlass zur Erlassung eines Feststellungsbescheides liegt dann nicht vor, wenn die für die Feststellung maßgebende Rechtsfrage im Rahmen eines anderen gesetzlich vorgezeichneten Verwaltungsverfahrens oder eines gerichtlichen Verfahrens zu entscheiden ist. Ist die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich, so ist die Zulässigkeit eines Feststellungsbescheides infolge des Grundsatzes der Subsidiarität von Feststellungsbegehren und Feststellungsbescheiden

überhaupt zu verneinen (vgl zB VwGH 22. Oktober 2015, Ra 2015/16/0069; VwGH 20. Dezember 2016, Ro 2015/15/0024; VwGH 10. Juni 2020, Ra 2018/13/0109; siehe auch Ritz, BAO⁶ § 92 Tz 15 mit zahlreichen weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung des VwGH).

Ob eine natürliche Person der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG 1988) oder der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3 iVm § 98 EStG 1988) unterliegt, ist eine die Abgabenfestsetzung betreffende Frage, über welche mittels Einkommensteuerbescheid, bei welchem es sich um einen Abgabenbescheid im Sinne des § 198 BAO handelt (vgl etwa Ritz, BAO⁶ § 198 Tz 5), abzusprechen ist. Letzteres ist gegenständlich auch tatsächlich geschehen, hat doch das Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 darüber abgesprochen, dass der Bf. in Malta ansässig ist und dieser Vertragsstaat gemäß Art 18 DBA Österreich-Malta das Besteuerungsrecht für die Pensionseinkünfte des Bf. ausüben darf und folglich die Einkommensteuer mit Null festgesetzt.

Damit ist aber im Hinblick auf die Subsidiarität von Feststellungsbegehren und Feststellungsbescheiden die vom Bf. beantragte Erlassung eines Feststellungsbescheides unzulässig.

Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22. Oktober 2015, Ra 2015/16/0069; VwGH 20. Dezember 2016, Ro 2015/15/0024; VwGH 10. Juni 2020, Ra 2018/13/0109), weswegen eine Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 1. Februar 2023