

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache des Bf., Anschrift, vertreten durch Mag. Florian Horak, Rechtsanwalt, Schuberting 6, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 22. März 2024 gegen die Bescheide des Finanzamts Österreich vom 5. bzw. 6. März 2024 betreffend Einkommensteuer 2019 bis 2022, St.Nr. ***1***, beschlossen:

Die Beschwerdeentscheidungen vom 2. bzw. 4. April 2024 betreffend Einkommensteuer 2019 bis 2022 werden aufgehoben.

Die Vorlageanträge vom 2. Mai 2024 betreffend Einkommensteuer 2019 bis 2022 werden als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Es wird festgestellt, dass das Bundesfinanzgericht (derzeit) für die Erledigung der Beschwerden vom 22. März 2024 gegen die Einkommensteuerbescheide 2019 bis 2022 vom 5. bzw. 6. März 2024 nicht zuständig ist. Das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wird eingestellt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

Das Finanzamt hat dem Bundesfinanzgericht mit dem Vorlagebericht vom 4. Juni 2024 die Beschwerden vom 22. März 2024 des anwaltlich vertretenen Beschwerdeführers (Bf.) gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2019 bis 2023 zusammen mit den jeweiligen Beschwerdeentscheidungen vom 2. bzw. 4. April 2024 und den Vorlageanträgen vom 2. Mai 2024 zur Entscheidung vorgelegt. Vom Bundesfinanzgericht wurde diesbezüglich zum einen für die den Gegenstand dieses Beschlusses bildenden Einkommensteuerverfahren 2019 bis 2022 die GZ. RV/7101885/2024 sowie zum anderen für das Einkommensteuerverfahren 2023 die anhängig bleibende GZ. RV/7101918/2024 vergeben.

Unabhängig von der allein strittigen materiellrechtlichen Frage, ob die vom Bf. bezogene Pension der bosnischen „FEDERALNI ZAVOD ZA MIROVINSKO I INVALIDSKO OSIGURA“ (zu deutsch: Bundesanstalt für Rentenversicherung) als Sozialversicherungsrente unter Art. 17 DBA Österreich-Bosnien und Herzegowina fällt und damit das Besteuerungsrecht allein Österreich

als Ansässigkeitsstaat zukommt (Rechtsansicht des Finanzamts) oder ob es sich um in Bosnien steuerfreie „Einkünfte auf Grund gesetzlicher Versorgungsrechtsansprüche“ im Sinne des Art. 21 Abs. 3 DBA handelt, die in Österreich nicht bzw. lediglich im Rahmen der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes besteuert werden dürfen (Rechtsansicht des Bf. bzw. dessen Vertreters), ist in Bezug auf die Einkommensteuer für die Jahre 2019 bis 2022 den vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Aktenteilen folgender Verfahrensgang zu entnehmen:

2019:

- Einkommensteuerbescheid 2019 vom 13. März 2020 mit Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte im Rahmen der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes
- Bescheid vom 23. Februar 2024 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2019 (Bescheid vom 13. März 2020) mit dem Verweis auf die Übermittlung einer Spendenmitteilung
- Einkommensteuerbescheid 2019 vom 23. Februar 2024 unter Ansatz einer Zuwendung gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 iHv 40 € und unter unveränderter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte im Rahmen der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes (Abgabengutschrift iHv 14 €)
- Bescheid vom 6. März 2024 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2019 vom 23. Februar 2024 gemäß § 299 BAO mit dem Verweis auf den Sachbescheid
- Einkommensteuerbescheid 2019 vom 6. März 2024 mit Ansatz von Einkünften ohne inländischen Steuerabzug iHv 1.918,62 € und dem Hinweis auf die volle Steuerpflicht dieser ausländischen Rente (Abgabennachforderung iHv 298 €)
- Beschwerde vom 22. März 2024 gegen den Bescheid vom 23. Februar 2024 über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2019, gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 23. Februar 2024, gegen den Bescheid vom 6. März 2024 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2019 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 6. März 2024 mit umfangreichem Vorbringen insbesondere zur Wiederaufnahme des Verfahrens
- Beschwerde vorentscheidung des Finanzamts vom 4. April 2024 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2019 (Abweisung der Beschwerde vom 22. März 2024 gegen den Bescheid vom 6. März 2024)
- Vorlageantrag vom 2. Mai 2024 gegen die Beschwerde vorentscheidung vom 4. April 2024 (Einkommensteuerbescheid 2019) mit der Anmerkung des Vertreters des Bf., dass bislang weder über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid noch über die Beschwerde gegen die übrigen Bescheide (Einkommensteuerbescheid vom 23. Februar 2024 sowie Aufhebungsbescheid vom 6. März 2024) entschieden worden ist und erst nach Entscheidung über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid über die materiellrechtliche Frage der Versteuerung der bosnischen Rente entschieden werden kann

2020:

- Einkommensteuerbescheid 2020 vom 19. Mai 2021 mit Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte im Rahmen der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes
- Bescheid vom 5. März 2024 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2020 (Bescheid vom 19. Mai 2021) mit dem Verweis auf die Übermittlung einer Spendenmitteilung und die Begründung des Sachbescheids
- Einkommensteuerbescheid 2020 vom 5. März 2024 mit dem Ansatz einer Zuwendung gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 iHv 45 € sowie von Einkünften ohne inländischen Steuerabzug iHv 2.096,64 € und dem Hinweis auf die volle Steuerpflicht dieser ausländischen Rente (Abgabennachforderung iHv 276 €)
- Beschwerde vom 22. März 2024 gegen den Bescheid vom 5. März 2024 über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2020 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 5. März 2024 mit umfangreichem Vorbringen insbesondere zur Wiederaufnahme des Verfahrens
- Beschwerdeentscheidung des Finanzamts vom 2. April 2024 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2020 („Abänderung“ des Bescheids vom 5. März 2024 aufgrund der Beschwerde vom 22. März 2024 ohne erkennbare Abänderung)
- Vorlageantrag vom 2. Mai 2024 gegen die Beschwerdeentscheidung vom 2. April 2024 (Einkommensteuerbescheid 2020) mit der Anmerkung des Vertreters des Bf., dass bislang über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid noch nicht entschieden worden ist und erst nach Entscheidung über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid über die materiellrechtliche Frage der Versteuerung der bosnischen Rente entschieden werden kann

2021:

- Einkommensteuerbescheid 2021 vom 24. März 2022 mit Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte im Rahmen der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes
- Bescheid vom 23. Februar 2024 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2021 (Bescheid vom 24. März 2022) mit dem Verweis auf die Übermittlung einer Spendenmitteilung
- Einkommensteuerbescheid 2021 vom 23. Februar 2024 unter Ansatz einer Zuwendung gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 iHv 40 € und unter unveränderter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte im Rahmen der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes (Abgabengutschrift iHv 63 €, da auch erstmals der Pauschbetrag für Werbungskosten gewährt wurde)
- Bescheid vom 5. März 2024 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2021 (Bescheid vom 23. Februar 2024) mit der Begründung, dass die ausländische Rente voll steuerpflichtig ist

- Einkommensteuerbescheid 2021 vom 5. März 2024 mit dem Ansatz von Einkünften ohne inländischen Steuerabzug iHv 2.158,80 € und dem Hinweis auf die volle Steuerpflicht der ausländischen Rente (Abgabennachforderung iHv 803 €, da überdies der bislang gewährte Verkehrsabsetzbetrag durch den Pensionistenabsetzbetrag iHv 0 € ersetzt wurde)
- Beschwerde vom 22. März 2024 gegen den Bescheid vom 23. Februar 2024 über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2021, gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 23. Februar 2024, gegen den Bescheid vom 5. März 2024 über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2021 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 5. März 2024 mit umfangreichem Vorbringen insbesondere zur Wiederaufnahme des Verfahrens
- Beschwerde vorentscheidung des Finanzamts vom 2. April 2024 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2021 („Abänderung“ des Bescheids vom 5. März 2024 aufgrund der Beschwerde vom 22. März 2024 ohne erkennbare Abänderung)
- Vorlageantrag vom 2. Mai 2024 gegen die Beschwerde vorentscheidung vom 2. April 2024 (Einkommensteuerbescheid 2021) mit der Anmerkung des Vertreters des Bf., dass bislang weder über die Beschwerde gegen die beiden Wiederaufnahmebescheide vom 23. Februar 2024 bzw. vom 5. März 2024 noch über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 23. Februar 2024 entschieden worden ist und erst nach Entscheidung über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide über die materiellrechtliche Frage der Versteuerung der bosnischen Rente entschieden werden kann

2022:

- Einkommensteuerbescheid 2022 vom 17. März 2023 mit Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte im Rahmen der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes
- Bescheid vom 5. März 2024 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2022 (Bescheid vom 17. März 2023) mit dem Hinweis auf die vorgelegte ausländische Rente
- Einkommensteuerbescheid 2022 vom 5. März 2024 mit dem Ansatz von Einkünften ohne inländischen Steuerabzug iHv 2.375,60 € und dem Hinweis auf die volle Steuerpflicht der ausländischen Rente (Abgabennachforderung iHv 794 €, da überdies der bislang gewährte Verkehrsabsetzbetrag durch den Pensionistenabsetzbetrag iHv 0 € ersetzt wurde)
- Beschwerde vom 22. März 2024 gegen den Bescheid vom 5. März 2024 über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2022 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 vom 5. März 2024 mit umfangreichem Vorbringen insbesondere zur Wiederaufnahme des Verfahrens

- Beschwerde vorentscheidung des Finanzamts vom 2. April 2024 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2022 (Abweisung der Beschwerde vom 22. März 2024 gegen den Bescheid vom 5. März 2024)
- Vorlageantrag vom 2. Mai 2024 gegen die Beschwerde vorentscheidung vom 2. April 2024 (Einkommensteuerbescheid 2022) mit der Anmerkung des Vertreters des Bf., dass bislang über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid noch nicht entschieden worden ist und erst nach Entscheidung über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid über die materiellrechtliche Frage der Versteuerung der bosnischen Rente entschieden werden kann

Erwägungen des Bundesfinanzgerichts:

Aufgrund des oben ausführlich geschilderten Verfahrensgangs ist für das Bundesfinanzgericht unstrittig, dass vom Finanzamt am 23. Februar 2024 bzw. am 5. März 2024 hinsichtlich der Einkommensteuer 2019 bis 2022 jeweils Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO erlassen wurden und in Befolgung der Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO für sämtliche Jahre „mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ... unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Sachentscheidung“ verbunden wurde. Ebenso unstrittig ist die Tatsache, dass vom Bf. bzw. von seinem Vertreter mit den gesonderten Schriftsätzen vom 22. März 2024 sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die Einkommensteuerbescheide beim Finanzamt Beschwerden eingereicht wurden. Laut dem geschilderten Verfahrensgang erließ das Finanzamt hinsichtlich der Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2019 bis 2022 am 2. bzw. 4. April 2024 Beschwerde vorentscheidungen, ließ aber die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide unerledigt. Dies obwohl gemäß § 262 BAO vom Finanzamt verpflichtend Beschwerde vorentscheidungen zu erlassen waren, weil der in § 262 Abs. 2 BAO genannte Ausnahmefall (in der Beschwerde gestellter Antrag auf Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerde vorentscheidung und Vorlegung der Beschwerde innerhalb von drei Monaten ab Einlangen dieser Beschwerde) unbestreitbar nicht vorliegt. Dieser Umstand wurde auch vom Bf. bzw. dessen Vertreter in den die Sachbescheide betreffenden Vorlageanträgen vom 2. Mai 2024 ausdrücklich geltend gemacht, ohne dass das Finanzamt in seinem Vorlagebericht vom 4. Juni 2024 auf dieses Vorbringen auch nur mit einem Wort einging.

Zur Bestimmung des § 307 BAO vertritt nun die herrschende Lehre (vgl. hierzu Ritz, BAO⁷, § 307 Tz 7) sowie die Rechtsprechung die Rechtsauffassung, dass der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid zwei Bescheide sind, die jeder für sich einer Beschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (vgl. VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142; 18.12.2008, 2006/15/0367; 24.6.2009, 2007/15/0041). Sind beide Bescheide mit Beschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. VwGH 22.5.1990, 87/14/0038; 22.12.2005, 2001/15/0004; 28.2.2012,

2009/15/0170; 11.12.2019, Ra 2019/13/0091). Wurde aber das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid unerledigt gelassen und vorerst nur über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abgesprochen, so ist die Entscheidung inhaltlich rechtswidrig (vgl. VwGH 8.11.1988, 88/14/0135; 2.9.2009, 2005/15/0031; 22.11.2012, 2012/15/0193).

Ausgehend von der herrschenden Lehre und dieser ständigen Rechtsprechung des VwGH erweisen sich im gegenständlichen Fall die genannten Beschwerdeentscheidungen vom 2. bzw. 4. April 2024 betreffend die Einkommensteuerbescheide 2019 bis 2022 als inhaltlich rechtswidrig.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts ist es geboten, diesen rechtswidrigen Zustand zu beseitigen, der durch die Erlassung von Beschwerdeentscheidungen betreffend die Sachbescheide entstanden ist, ohne dass vorher über das Rechtsmittel gegen die zugrundeliegenden Wiederaufnahmebescheide entschieden wurde. Dies ist nur durch Aufhebung der Beschwerdeentscheidungen betreffend die Sachbescheide möglich, wobei diese Aufhebung der Beschwerdeentscheidungen in Beschlussform erfolgen kann (vgl. hiezu lediglich die Beschlüsse des Bundesfinanzgerichts vom 22.3.2018, RV/5101805/2015, bzw. vom 16.2.2021, RV/5100005/2021).

Daraus ergibt sich aber auch die Unzulässigkeit der gegenständlichen Vorlageanträge vom 2. Mai 2024. Wird bei einer wirksam eingebrachten Beschwerde die Beschwerdeentscheidung aufgehoben, fällt die Befugnis zur Stellung eines Vorlageantrags weg. Der Vorlageantrag ist in solchen Fällen gemäß § 260 Abs. 1 lit. a iVm § 264 Abs. 4 lit. e BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen. Das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht ist einzustellen und das Finanzamt hat über sämtliche Beschwerden neuerlich zu entscheiden.

Dabei wird das Finanzamt angehalten sein, die Wiederaufnahme der Verfahren unter Beachtung des Beschwerdevorbringens des Bf. bzw. dessen Vertreters gesondert für jedes Jahr nochmals zu überprüfen. Zum einen wird hinsichtlich des Jahres 2019 zu beachten sein, dass der maßgebliche Wiederaufnahmebescheid vom 23. Februar 2024 allein auf eine zugunsten des Bf. wirkende Übermittlung einer Spendenmitteilung von 40 € verweist. Zum anderen wird hinsichtlich der übrigen Jahre, in denen sich das Finanzamt auf den anlässlich der Veranlagung des Jahres 2023 vom Bf. erstmals vorgelegten ausländischen Pensionsbescheid beruft, das Beschwerdevorbringen, der Bf. habe schon vor dem Bezug seiner bosnischen Rente ab Anfang 2019 und damit vor der Erstellung seiner Steuererklärungen für die Jahre 2019 bis 2022 das Finanzamt kontaktiert und diese bosnische Rente offengelegt, zu verifizieren sein (Name des Organwalters, belegmäßiger Nachweis für diese Kontaktaufnahme etc.). Weiters wird zu beachten sein, dass im Sinne des oben dargestellten Verfahrensgangs betreffend die Jahre 2019 und 2021 vom Bf. bzw. dessen Vertreter jeweils sämtliche Bescheide angefochten wurden (uU Zurückweisung der jeweiligen Beschwerde bei Beseitigung des angefochtenen Bescheids aus dem Rechtsbestand oder gegebenenfalls Anwendbarkeit der Bestimmung des § 253 BAO).

Nach dem Ergehen der entsprechenden Beschwerdeentscheidungen sowie der Stellung von Vorlageanträgen ist die Beschwerdesache mit einem gesonderten Vorlagebericht unter exakter Anführung der angefochtenen Bescheide und unter Verweis auf die beim Bundesfinanzgericht zur GZ. RV/7101918/2024 anhängig bleibende Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2023 wieder vorzulegen.

Aus verfahrensökonomischen Überlegungen heraus wird schon in diesem Verfahrensstadium hinsichtlich der materiellrechtlichen Frage auf den Umstand verwiesen, dass das Vorbringen des Bf. bzw. dessen Vertreters nicht nachvollziehbar ist. Liegt nämlich, wie offenkundig vom Finanzamt festgestellt und auch vom Bf. zugestanden, eine bosnische Sozialversicherungsrente vor, dann fällt diese eindeutig unter Art. 17 DBA Österreich-Bosnien. Nach dieser Bestimmung dürfen (vorbehaltlich des offenkundig nicht zur Anwendung kommenden Art. 18 Abs. 2 für Ruhegehälter im Rahmen des Öffentlichen Diensts) *„Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat (= Ansässigkeitsstaat) besteuert werden“*. Diesbezüglich wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 16.6.2021, Ra 2020/15/0034, verwiesen, das den Bezug einer slowenischen Rente durch einen in Österreich ansässigen Beschwerdeführer und die gleichlautende Regelung des Art. 18 DBA Österreich-Slowenien zum Inhalt hat. Der Verweis des Bf. bzw. dessen Vertreters auf Art. 21 DBA Österreich-Bosnien ist zum einen schon deshalb nicht zielführend, da es sich dabei ausdrücklich um eine Auffangbestimmung handelt (*„Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden“*) und zum anderen die im Abs. 3 angesprochenen *„Einkünfte auf Grund gesetzlicher Versorgungsrechtsansprüche“* im Wesentlichen Unterhaltszahlungen, aber auch Kriegspensionen oder Vergütungen für einen Schaden, der als Folge von Straftaten, Impfungen oder ähnlichen Gründen entstanden ist, betreffen (so etwa ausdrücklich in einem Verständigungsprotokoll zwischen Österreich und Barbados betreffend die Auslegung des gleichlautenden Art. 22 DBA Österreich-Barbados, BGBl. III Nr. 40/2007, wobei in der englischen Fassung statt des Begriffs *„Versorgungsrechtsanspruch“* der Begriff *„legal claim to maintenance“* verwendet wird und dies als Rechtsanspruch auf Unterhalt zu verstehen ist).

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichts ist die 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 in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Aufhebung der inhaltlich rechtswidrigen Beschwerdeentscheidungen betreffend die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide, da die Beschwerden gegen die ebenso

angefochtenen Wiederaufnahmebescheide vom Finanzamt unerledigt gelassen wurden, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs. Die Zurückweisung der Vorlageanträge ergibt sich wiederum eindeutig aus dem Gesetzestext. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demnach nicht zulässig.

Wien, am 13. Juni 2024