

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf-Adr\*\*\*, Ungarn, über die Beschwerde vom 4. Dezember 2017 gegen die Bescheide des \*\*\*FA\*\*\* (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 10. November 2017, zu Steuernummer \*\*\*BfStNr\*\*\*, betreffend die Abweisung des Antrags vom 14. Oktober 2017 auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2014 und 2015 zu Recht erkannt:

- I. Die angefochtenen Bescheide vom 10. November 2017, mit denen der in eventu eingebrachte Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 abgewiesen wurde, werden wegen Unzuständigkeit aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Bisheriger Verfahrensgang

Mit **Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2014** vom 7.10.2015, eingelangt bei der belangten Behörde am 16.10.2015, beantragte der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) den Alleinverdienerabsetzbetrag sowie Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 3.672.

In der Beilage L1i 2014 kreuzte er Folgendes an:

- „Ich hatte im Jahr 2014 einen Wohnsitz oder meinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich und war Grenzgänger im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 4 lit g“ [Anm.: „meinen gewöhnlichen Aufenthalt“ wurde vom Bf. im Formular unterstrichen]
- „Ich beantrage die Veranlagung für meine nichtselbständigen Bezüge aus der Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1, von denen Lohnsteuer in Höhe von 20% einbehalten wurde.“
- „Ich beantrage die Veranlagung für andere nichtselbständige Bezüge.“

- „Ich beantrage gemäß § 1 Abs. 4, im Jahr 2014 als unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich behandelt zu werden und verfüge über die notwendige Bescheinigung meines Ansässigkeitsstaates (Formular E 9)“

Als Ansässigkeitsstaat im Jahr 2014 gab der Bf. „A“ und bei Staatsangehörigkeit: „H“ an. Die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat im Jahr 2014 [Summe (1) im Formular E 9] wurden mit € 0,00 und die Einkünfte des (Ehe)Partners im Jahr 2014 mit € 2.135,45 angegeben.

Mittels weiterer Beilage wurde die Berücksichtigung des Kinderfreibetrages für ein haushaltszugehöriges Kind in Höhe von € 220 beantragt.

In der **Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2015**, datiert mit 11.04.2016, eingelangt am 15.04.2016, wurden ebenfalls Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 3.672 beantragt, aber kein Alleinverdienerabsetzbetrag. Die Beilage L1i 2015 wurde – abgesehen von den Einkünften des (Ehe)Partners in Höhe von € 3.727,54 – gleich ausgefüllt wie jene für das Jahr 2014. Eine Beilage zur Berücksichtigung des Kinderfreibetrages wurde für 2015 nicht übermittelt.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 11.04.2016** forderte die belangte Behörde den Bf. zur Vorlage einer Bestätigung des Dienstgebers, aus der hervorgeht, welcher Anteil seiner Tätigkeit im österreichischen In- bzw. Ausland ausgeübt wurde, auf.

Am 27.5.2016 wurde das Ergänzungsersuchen mit dem handschriftlichen Vermerk „Der Dienstgeber übergibt mir die erforderliche Dienstbestätigung nicht. 23.05.2016“ retourniert.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2014 vom 09.06.2017** wurde – basierend auf Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 4.694,48 (steuerpflichtige Bezüge in Höhe von € 5.796,08 abzüglich Werbungskosten in Höhe von € 1.101,60), einer Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von € 9.000,00 und unter Anrechnung von Lohnsteuer in Höhe von € 826,95 – eine Gutschrift in Höhe von € 196,00 festgesetzt. Der Alleinverdienerabsetzbetrag und der Kinderfreibetrag wurden nicht berücksichtigt. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bf. in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig sei und sich das Besteuerungsrecht Österreichs auf den mit 30% geschätzten inländischen Anteil seiner Bezüge beschränke, was zur Folge habe, dass kein Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag und den Kinderfreibetrag bestehe und die Aufwendungen für Familienheimfahrten nur anteilig berücksichtigt werden hätten können. Eine Option iSd § 1 Abs. 4 EStG sei nicht möglich, da die Einkünfte, die nicht der österreichischen ESt unterliegen (= ausländischer Anteil der Einkünfte bei der Fa. Huber Transporte GmbH), mehr als € 11.000 betragen würden.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2015 vom 09.06.2017** wurde – basierend auf Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 5.561,17 (steuerpflichtige Bezüge in Höhe von € 6.662,77 abzüglich Werbungskosten in Höhe von € 1.101,60), einer Hinzurechnung gemäß

§ 102 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von € 9.000,00 und unter Anrechnung von Lohnsteuer in Höhe von € 1.145,44 – eine Gutschrift in Höhe von € 213,00 festgesetzt. Die Begründung entspricht jener des Einkommensteuerbescheids 2014.

Am 27.10.2017 langte bei der belangten Behörde ein mit 14.10.2017 datiertes Schreiben mit dem Betreff: „Einkommensteuerbescheid 2014 und 2015 - **Berufung und Wiederaufnahmeerklärung**“ ein, in welchem Folgendes vorgebracht wurde:

*„Mit Ihrem oben angeführten Bescheid, den ich am Ende des September 2017 bekam, erhebe ich innerhalb offener Frist Berufung /Wiederaufnahmeerklärung und begründe diese wie folgt:*

*Ich habe die Arbeitnehmerinnenveranlagung für das Jahr 2014 und 2015 gleichzeitig gemacht. Bei der Ausfüllung hat mir meine österreichische Kollegin geholfen, weil ich nicht so gut Deutsch spreche. Damit passiert, dass ich zu meinen Antrag keinen Formular E9 beigelegt habe. Den Formular E9 müssen die österreichische Staatsbürger nicht beilegen haben.*

*Ich habe Ihren Bescheid zu spät bekommen, weil der Postmann an eine schlechte Adresse geworfen hat. In meiner Straße gibt's es 2 \*\*\*Bf\*\*\*. So habe ich Ihren Bescheid nur am Ende des Septembers bekommen. Ich weiß es so, dass ich eine Berufung nur innerhalb einem Monat erhebe kann. Wenn es nicht möglich, einen Berufung zu stellen, dann sehen Sie mein Antrag ein Wiederaufnahmeerklärung.*

*Als ich Ihren Bescheid bekommen hatte, ging ich sofort ins IGR- Büro. In der Rechtsberatung hat mich die Juristin darüber informiert, dass ich zu meiner Arbeitnehmerinnenveranlagung den Formular E 9 beilegen muss. Ich muss daher die unbeschränkte Steuerpflicht beantragen.*

*Für das Veranlagungsjahr 2014 und 2015 optiere ich für meine Einkünfte in Österreich zur unbeschränkten Steuerpflicht. Ich erkläre, dass meine nicht in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte im Jahr 2014 und 2015 11.000 € nicht überschritten haben bzw. mindestens 90% meiner Gesamteinkünfte der österreichischen Einkommensteuer unterliegen.*

*Meine ungarische Einkünfte ist in den beiden Jahren unter 11.000 €. Darüber lege ich einen Formular E 9 bei.*

*Ich beantrage daher die Berücksichtigung von unbeschränkter Steuerpflicht für das Jahr 2014 und 2015.*

*Als ich meine Arbeitnehmerinnenveranlagung in der IGR- Rechtsberatung gemacht hatte, hörte ich noch auf die Möglichkeit, dass ich den Alleinverdienerabsetzbetrag und Kinderfreibetrag rückwirkend 5 Jahren beantragen kann. Jedes Jahr habe ich einen Formular – L1 - ausgefüllt. Ich weiß es nicht, dass ich weitere Formulare ausfüllen muss.*

*Die Voraussetzungen der Alleinerzieherabsetzbetrag und Kinderabsetzbetrag gehen in Erfüllung:*

- ich bin mehr als sechs Monaten verheiratet,*
- ich bekomme jedes Jahr die Familienbeihilfe mehr als 6 Monaten*
- die jährliche Einkünfte meiner Ehegattin 6.000 Euro nicht überschritten haben.*
- und die Familienbeihilfe in Österreich wird zuerkannt.*

*Ich beantrage daher die Berücksichtigung für das Jahr von 2014 bis 2015 464 € als Alleinverdienerabsetzbetrag und 220 € als Kinderfreibetrag.*

*Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO.*

*Ich beantrage daher die Aufhebung des angefochtenen Abweisungsbescheides, die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2014 und 2015, die Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides, mit dem meinem Berufungsvorbringen Rechnung getragen wird.“*

Als Beilagen wurden Bescheinigungen EU/EWR (E9) betreffend den Bf. sowie dessen Gattin für 2014 und 2015 übermittelt.

Am **10.11.2017** wurden **Bescheide** mit folgendem Inhalt erlassen:

*„Ihr Antrag gemäß § 303 (1) BAO vom 27.10.2017 auf Wiederaufnahme des mit Einkommensteuerbescheid 2014 / 2015 vom 09.06.2017 abgeschlossenen Verfahrens wird abgewiesen.*

*Begründung:*

*Für die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht iSd § 1 Abs 4 EStG ist es ua erforderlich, dass Ihre Einkünfte im Kalenderjahr zu mindestens 90 % der österreichischen ESt unterliegen oder, dass die nicht der österreichischen ESt unterliegenden Einkünfte nicht mehr als € 11.000 betragen.*

*Hierzu ist anzumerken, dass das Besteuerungsrecht in Ihrem Fall zwischen Österreich als Arbeitgeberstaat und Ungarn als Ansässigkeitsstaat aufzuteilen ist. Da trotz Aufforderung keine Unterlagen vorgelegt wurden, aus denen der in- bzw ausländische Anteil Ihrer Tätigkeit hervorgehen, vorgelegt wurden, erfolgte die Aufteilung im Schätzungsweg.*

*Demnach war davon auszugehen, dass 30 % Ihrer Fahrtätigkeit auf österreichisches und 70 % Ihrer Fahrtätigkeit auf ausländisches Gebiet entfallen.*

*In diesem Verhältnis wurden auch das Besteuerungsrecht und die Einkünfte aufgeteilt.*

*Die "ausländischen Einkünfte" aus Ihrer Tätigkeit für die Fa. \*\*\* GmbH gemäß dieser Aufteilung liegen dabei über € 11.000 (für 2014: € 13.524,19; für 2015: € 15.546,45), sodass eine Option iSd § 1 Abs 4 EStG in Ihrem Fall nicht möglich ist.*

*Sie sind daher nur beschränkt steuerpflichtig.*

*Der Großteil der Einkünfte ist in Ungarn der Besteuerung zu unterwerfen. Dies hat (auch) die Konsequenz, dass kein Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag und den Kinderfreibetrag besteht:*

*Der Bestimmung des § 1 Abs. 4 EStG 1988 liegt die gemeinschaftsrechtliche Regelung zugrunde, dass in jenem Staat, in dem die Haupteinkünfte erzielt werden und dort auch zu versteuern sind, die grundsätzlich vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen Berücksichtigung finden müssen (vgl. EuGH 16.05.2000, Rs C- 87/99 Zurstrassen).*

*Obwohl in Ihrem Fall die Haupteinkünfte in Österreich erzielt werden, erfolgt die Besteuerung im Wesentlichen in Ungarn, sodass eben im gegenständlichen Fall entsprechende steuerliche Begünstigungen - wie beispielsweise etwaige Freibeträge odgl - in Ungarn zu berücksichtigen sind.*

*Ihr Antrag auf Wiederaufnahme war daher als unbegründet abzuweisen.“*

Am **04.12.2017** wurde gegen diese Bescheide, mit welchen die Wiederaufnahmeanträge abgewiesen wurden, **Beschwerde** erhoben und diese im Wesentlichen wie die Beschwerde vom 14.10.2017 begründet.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 15.01.2018** wurde die Beschwerde gegen die Bescheide vom 10.11.2017 als unbegründet abgewiesen. Die Begründung entspricht im Wesentlichen jener der Abweisungsbescheide.

Am **20.2.2018** wurde ein mit 05.02.2018 datierter **Vorlageantrag** eingebracht und von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht am 01.03.2018 zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht beantragte die belangte Behörde die Beschwerde abzuweisen.

## **II. Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Bf. erhob mit am 27.10.2017 bei der belangten Behörde eingelangtem und mit 14.10.2017 datiertem Schreiben (als „Berufung“ bezeichnete) Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 jeweils vom 09.06.2017. Nur für den Fall der Verspätung der Beschwerde stellte er einen Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2014 und 2015.

Mit Bescheiden vom 10.11.2017 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme abgewiesen.

Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Beschwerde vom 14.10.2017 gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 wurden nicht erlassen.

### **2. Beweiswürdigung**

Diese Feststellungen ergeben sich unzweifelhaft aus dem vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakt und aus Abfragen im elektronischen Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Insbesondere ergibt sich aus dem Schreiben vom 14.10.2017, mit dem Betreff „Einkommensteuerbescheid 2014 und 2015 - Berufung und Wiederaufnahmeerklärung“, in welchem sich der Bf. explizit auf die Einhaltung der einmonatigen Beschwerdefrist aufgrund der Zustellung der Einkommensteuerbescheide an eine falsche Adresse wegen einer Namensgleichheit und des Erhalts der Bescheide erst Ende September bezog und er schrieb, *„Wenn es nicht möglich, einen Berufung zu stellen, dann sehen Sie mein Antrag ein*

Wiederaufnahmeerklärung“, unmissverständlich, dass der Wiederaufnahmeantrag nur in eventu – für den Fall der nicht fristgerechten Einbringung der Beschwerde – gestellt wurde.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung)

§ 279 BAO lautet:

*(1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.*

*(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.*

*(3) Im Verfahren betreffend Bescheide, die Erkenntnisse (Abs. 1) abändern, aufheben oder ersetzen, sind die Abgabenbehörden an die für das Erkenntnis maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn das Erkenntnis einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.*

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 85 Tz 1, mwN).

Dass das Rechtsmittel vom 14.10.2017 als „Berufung“ anstatt – wie nunmehr richtig – als Beschwerde bezeichnet wurde, ist daher unschädlich.

Der Bf. erhob primär Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 und stellte nur in eventu einen Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren. Ein solcher Eventualantrag ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zulässig (vgl. z.B. VwGH 06.02.1990, 89/14/0256 bzgl. eines Wiedereinsetzungsantrags für den Fall der Verspätung der gleichzeitig erhobenen Berufung; VwGH 27.02.2007, 2005/21/0041; VwGH 13.03.2002, 2001/12/0041).

Über einen Eventualantrag darf erst dann entschieden werden, wenn der Bescheid, mit welchem dem Primär Antrag nicht stattgegeben wird, in Rechtskraft erwachsen ist (vgl. VwGH 24.3.2010, 2006/06/0166; VwGH 27.2.2007, 2005/21/0041; VwGH 20.2.1990, 89/01/0114).

Das Wesen eines – im Verwaltungsverfahren durchaus zulässigen – Eventualantrages liegt darin, dass er unter der aufschiebenden Bedingung gestellt wird, dass der Primär Antrag erfolglos bleibt. Wird bereits dem Primär Antrag stattgegeben, so wird der Eventualantrag gegenstandslos. Wird ein Eventualantrag vor dem Eintritt des Eventualfalls erledigt, belastet

dies die Erledigung mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit (vgl. VwGH 27.2.2007, 2005/21/0041; VwGH 20.11.2006, 2003/17/0002; VwGH 13.3.2002, 2001/12/0041).

Da über den Hauptantrag (die Beschwerde) von der belangten Behörde nicht entschieden wurde, lag hinsichtlich der Abweisung des Antrags auf Wiederaufnahme keine Zuständigkeit der belangten Behörde vor, weshalb die Bescheide vom 10.11.2017 ersatzlos aufzuheben waren.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH 27.2.2007, 2005/21/0041; VwGH 20.11.2006, 2003/17/0002; VwGH 13.3.2002, 2001/12/0041) entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 7. August 2024