

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Mag. R. *** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 31. Dezember 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 16. Dezember 2024 betreffend Einkommensteuer 2017 bis 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I.a Die Beschwerden Einkommensteuer 2018 bis 2020 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide Einkommensteuer 2018 bis 2020 bleiben unverändert.

I.b Der Beschwerde Einkommensteuer 2017 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid Einkommensteuer 2017 wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 2. Dezember 2022 langten beim Finanzamt Österreich (im Folgenden: Finanzamt) Einkommensteuerklärungen des Beschwerdeführers (im Folgenden: Bf.) für die Jahre 2017 bis 2020 ein, in denen folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb – jeweils unter Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG 1988 - erklärt wurden:

Jahr	Erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb
2017	€ 12.232,63
2018	€ 14.498,27
2019	€ 18.102,72

2020	€ 13.145,47
------	-------------

Diesen Einkommensteuererklärungen war neben dem Formular E1a (Beilage zur Einkommensteuererklärung E1 für Einzelunternehmerinnen/Einzelunternehmer (betriebliche Einkünfte)) auch das Formular L1i angeschlossen. In den Formularen L1i der Jahre 2017 bis 2020 gab der jeweils an in den Jahren 2017 bis 2020 keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich gehabt zu haben, dass sein Ansässigkeitsstaat die Bundesrepublik Deutschland und er deutscher Staatsangehöriger wäre. Weiters wurde im Formular L1i für die Jahre 2017 bis 2020 ein Antrag gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 gestellt, in den jeweils angeführten Jahren (also für 2017 bis 2020) als unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich behandelt zu werden. Ferner wurde im Formular L1i erklärt, dass der Bf. über die notwendige Bescheinigung seines Ansässigkeitsstaates (Formular E9) verfügen würde. Die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat wurden jeweils mit € 0,00 angegeben.

Am 13. Juli 2023 richtete das Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung betreffend die Einkommensteuererklärungen 2017 – 2020 mit Fristsetzung bis 21.8.2023 an den Bf., in dem unter Hinweis darauf, dass laut den eingereichten Steuererklärungen 2017 – 2020 der Bf. gemäß § 1 Abs. 4 EStG zur unbeschränkten Steuerpflicht optieren wolle, mitgeteilt wurde, dass dazu erst eine neue Steuernummer mit entsprechendem Signal vergeben werden müsse. Außerdem wurde der Bf. in diesem Ergänzungsersuchen gebeten, die Bescheinigung EU/EWR (Formular E9) für die Jahre 2017 – 2020 vollständig ausgefüllt und unterfertigt vorzulegen.

Aufgrund dieses Ersuchens erfolgte durch den Bf. keine Vorlage der Bescheinigungen EU/EWR (Formular E9) für die Jahre 2017 – 2020.

Mit Bescheiden vom 16. Dezember 2024 wurde der Bf. zur Einkommensteuer der Jahre 2017 bis 2020 und zwar als beschränkt Steuerpflichtiger veranlagt. Daher erfolgte in diesen Bescheiden eine Hinzurechnung zum Einkommen laut den Erklärungen des Bf. gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 von € 9.000,00. Diese Bescheide wurden wie folgt begründet: Da vom Bf. die notwendige Bescheinigung, um den Bf. als unbeschränkt steuerpflichtig behandeln zu können, nicht vorgelegt worden wäre, wäre der Bf. als beschränkt steuerpflichtig zu veranlagten.

Gegen diese Bescheide erhob der Bf. jeweils mit Schreiben vom 27.12.2024 Beschwerde, wobei diese Schreiben am 31.12.2024 zur Post gegeben wurden. Im Betreff dieser Beschwerden wird jeweils „Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 vom 16-12-2024“ angegeben. Da aber unter dem Teil Anfechtungspunkt jeweils auf die Bescheide 2017 bis 2020 Bezug genommen wird, liegen Beschwerden zu allen am 16.12.2024 ergangenen Einkommensteuerbescheiden 2017 bis 2020 vor.

Im Anfechtungspunkt hat der Bf. folgendes in den Beschwerden ausgeführt:

Jahr	in Deutschland; in DE bezahlt	in Österreich tatsächliche EK St	Regulier (Anmerkung: richtig wohl: regulär) zu zahlende EKSt	öst + 9000 Geforderte EK St.	Schätzung zu viel gefordert
2017	1.091,00 €	12.172,63 €	293,16 €	2.860,42 €	2.567,26 €
2018	1.638,00 €	14.438,27 €	859,57 €	3.653,39 €	2.793,82 €
2019	2.234,00 €	18.042,73 €	1.760,68	4.914,96 €	3.154,28 €
2020	1.675,60 € 2.941,11 €: x)	13.085,47 €	521,37 €	2.829,91 €	2.308,54 €

x) Dieser Betrag wäre auch geschätzt worden, da der Bf. noch keine EK St Abgabe von der österreichischen Finanzbehörde hätte einreichen können. Es wäre aber auch Einspruch eingelegt worden.

Es würde die regulierer Einkommensteuer gezahlt werden.

Unter dem Punkt beantragte Änderungen führt der Bf. in den Beschwerden die Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1999 von 9.000 Euro an und begehrt die Korrektur des zu versteuernden Einkommens auf abzüglich des (Anmerkung: richtig: der) 9000 Euro.

In der Begründung der Beschwerden wird folgendes vorgebracht:

Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 von 9000 Euro

Die Einkommensteuer wäre vom Bf. an das für seinen Lebensmittelpunkt zuständige Finanzamt ***EU Finanzamt*** gemeldet worden, er wäre dort steuerlich erfasst und hätte die Abgaben bezahlt. Die benötigte Unterlagen Einkommensteuererklärung für die betreffenden Jahre würde er mit diesem Schreiben einreichen. Der Bf. bitte daher, die angefochtenen Bescheide unter Berücksichtigung der eingereichten Daten zu überprüfen und entsprechend zu korrigieren.

Den Beschwerden waren jeweils Einkommensteuerbescheide den Bf. betreffend des Finanzamtes ***EU Finanzamt*** vom 18.10.2023 und 18.10.2021 (für das Jahr 2017), vom 19.12.2023 (für die Jahre 2018 und 2019) sowie vom 25.11.2024 (für das Jahr 2020) angeschlossen.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 6. März 2025 wurden die Beschwerden Einkommensteuer 2017 bis 2020 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Da der Bf. in Österreich der beschränkten Steuerpflicht unterliege wäre gem. § 102

Abs. 3 EStG 1988 ein Hinzurechnungsbetrag anzusetzen. Dieser wäre nicht zu berücksichtigen, wenn der Bf. der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen würde. Gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988 werden auf Antrag auch Staatsangehörige von Mitgliedsstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Voraussetzung wäre unter anderem auch, dass mindestens 90% der gesamten Einkünfte der österreichischen Einkommensteuer unterliegen. Da dies nicht der Fall wäre wären die weiteren Voraussetzungen nicht mehr überprüft worden. Da somit die Voraussetzungen für eine unbeschränkte Steuerpflicht nicht vorliegen würden, wäre der Hinzurechnungsbetrag anzusetzen.

Mit Schreiben vom 3. April 2025, der am 4. April 2025 bei der Post aufgegeben wurden, erhob der Bf. jeweils einen „Einspruch gegen die Beschwerdeentscheidungsbescheide vom 6.3.2025“ und begründete diese als Vorlageanträge zu wertenden Anbringen wie folgt:

Es wären seine in Deutschland geleisteten Einkommensteuerzahlungen nicht berücksichtigt worden. Nach Rücksprache mit seinem zuständigen Finanzamt in ***EU Finanzamt *** werde er die neuen Bescheide nach Erhalt umgehend nachreichen. Des Weiteren würden seine steuerlichen Verhältnisse die Voraussetzungen für eine unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 erfüllen. Mit den neuen Bescheiden werde er auch die EU/EWR-Bescheinigung einreichen, um nachzuweisen, dass mindestens 90 % seiner gesamten Einkünfte der österreichischen Einkommensteuer unterliegen. Der Bf. würde daher um eine erneute Prüfung seines Falls unter Berücksichtigung dieser Unterlagen ersuchen.

Am 12. Juni 2025 richtete das Finanzamt an den Bf. ein Ersuchen um Ergänzung hinsichtlich der Vorlageanträge betreffend die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 – 2020 (Eingaben jeweils als „Einspruch gegen den Beschwerdeentscheidungsbescheid vom 06.03.2025“ bezeichnet, betreffend die Jahre 2017, 2018, 2019 und 2020) vom 3.4.2025, eingebracht am 4.4.2025, mit Fristsetzung bis 3.7.2025 mit folgendem Inhalt:

Der Bf. werde gebeten zum Nachweis der Richtigkeit seiner Angaben die erforderlichen Unterlagen in Kopie beizulegen.

Ergänzende Fragen:

In den Vorlageanträgen betreffend die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 – 2020 (Eingaben jeweils als „Einspruch gegen den Beschwerdeentscheidungsbescheid vom 06.03.2025“ bezeichnet, betreffend die Jahre 2017, 2018, 2019 und 2020) vom 3.04.2025, eingebracht am 4.4.2025 werde behauptet, dass die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1988 erfüllt würden und dass neue Bescheide und eine EU/EWR-Bescheinigung nachgereicht würden.

Würde es sich bei diesen „neuen Bescheiden“ um neue deutsche Bescheide über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Zinsen für die Jahre 2017, 2018, 2019 und 2020 handeln?

Wenn ja, dann werde der Bf. aufgefordert, diese neuen deutschen Bescheide über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Zinsen für die Jahre 2017, 2018, 2019 und 2020 dem Finanzamt zu übermitteln.

Mit zur Post am 3.7.2025 gegebenen Schreiben legte der Bf. nunmehr folgende Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes ***EU Finanzamt *** vor:

Einkommensteuer 2021: vom 25.11.2024 und 26.6.2024

Einkommensteuer 2020: vom 25.11.2024 und 22.12.2023

Einkommensteuer 2019: vom 19.12.2023

Einkommensteuer 2018: vom 19.12.2023

Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Einkommensteuer auf den 31.12.2019

Einkommensteuer 2017: vom 18.10.2021

Bescheinigung EU/EWR für das Jahr 2017 vom 6.11.2020

Mit Vorlagebericht vom 28.10.2025 legte das Finanzamt die Beschwerden Einkommensteuer 2017 bis 2020 vom 31.12.2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte in der Stellungnahme zu den Beschwerden deren Abweisung als unbegründet. Folgendes Vorbringen wurde erstattet:

Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so stünde nach § 209a Abs. 2 BAO der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wird. Da die Einkommensteuererklärung 2017 noch 2022 eingebracht worden wäre, wäre eine Abgabenfestsetzung 2024 noch zulässig (Verlängerungshandlung durch das Ersuchen um Ergänzung vom 13.7.2023).

Gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 werden 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, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben und wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen, bzw. durften für den die Beschwerden betreffenden Zeitraum die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11.000 Euro betragen.

Die Erfüllung dieser Voraussetzungen wäre durch den Bf. nachzuweisen, was bisher nicht gelungen wäre.

Da die Einkünfte des Bf. in den Kalenderjahren 2017-2020 nicht zu mindestens 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen würden und die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte 2017-2020 mehr als € 11.000.- betragen hätten

(siehe dazu die jeweils neuesten deutschen Einkommensteuerbescheide), würde die Abgabenbehörde beantragen, dass die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2017, 2018, 2019 und 2020 als unbegründet abgewiesen werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist deutscher Staatsangehöriger, der in den Jahren 2017 bis 2020 in Österreich weder über einen Wohnsitz verfügt hat noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte. Folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat der Bf. aufgrund einer im Inland unterhaltenen Betriebsstätte im Inland und zwar in ***Gemeinde X***, ***1***, in den Jahren 2017 bis 2020 bezogen und zwar jeweils unter Abzug des Gewinnfreibetrages (Grundfreibetrag):

2017: € 12.232,63

2018: € 14.498,27

2019: € 18.102,72

2020: € 13.145,47

Der Bf. hat in den Jahren 2017 bis 2020 auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen, die in der Bundesrepublik Deutschland der Besteuerung unterworfen wurden und zwar zumindest in folgender Höhe:

2017: € 14.060,00

2018: € 16.443,00

2019: € 20.034,00, wobei in Deutschland in diesem Jahr auch negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus Beteiligungen in Höhe von € 1.000 berücksichtigt wurden, sodass die in Deutschland besteuerten Einkünfte 2019 in Summe € 19.034,00 betragen haben.

2020: € 19.000,00, wobei in Deutschland in diesem Jahre auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus Beteiligungen in Höhe von € 152,00 berücksichtigt wurden, sodass die in Deutschland besteuerten Einkünfte 2020 in Summe € 19.152,00 betragen haben.

Der Bf. hatte in den Jahren 2017 bis 2020 seinen Wohnsitz in Deutschland und zwar in ***2***, ***3***. Auch war der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in den Jahren 2017 bis 2020 in Deutschland.

Der Bf. hat seine Einkommensteuererklärungen für die inländischen Einkünfte für die Jahre 2017 bis 2020 beim Finanzamt am 2.12.2022 eingereicht.

Eine Bescheinigung EU/EWR (Formular E9) wurde vom Bf. lediglich für das Jahr 2017 vorgelegt, die keine Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen, ausweist und datiert diese Bescheinigung vom 6.10.2020, das heißt zu einem Zeitpunkt zu dem der Einkommensteuerbescheid für 2017 vom 18.10.2023 des Finanzamtes ***EU Finanzamt***, in

dem in Deutschland bezogene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 14.060,00 ausgewiesen sind, noch nicht erlassen war.

Am 29.12.2022 wurde dem Bf. mitgeteilt, dass unter der Steuernummer ***4*** folgende Abgabe verrechnet wird:

Festsetzung und Einhebung der Abgabe Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger (BE)

Am 13. Juli 2023 richtete das Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung betreffend die Einkommensteuererklärungen 2017 – 2020 mit Fristsetzung bis 21.8.2023, in dem unter Hinweis darauf, dass laut den eingereichten Steuererklärungen 2017 – 2020 der Bf. gemäß § 1 Abs. 4 EStG zur unbeschränkten Steuerpflicht optieren wolle, mitgeteilt wurde, dass dazu erst eine neue Steuernummer mit entsprechendem Signal vergeben werden muss. Außerdem wurde der Bf. in diesem Ergänzungsersuchen gebeten, die Bescheinigung EU/EWR (Formular E9) für die Jahre 2017 – 2020 vollständig ausgefüllt und unterfertigt vorzulegen.

In der Folge legte der Bf. keine Bescheinigungen EU/EWR (Formular E9) für die Jahre 2018 bis 2020 und auch keine weitere Bescheinigung EU/EWR (Formular E9) für das Jahr 2017 vor.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf die vom Finanzamt mit Vorlagebericht vom 28.10.2025 vorgelegten Unterlagen sowie auf das Vorbringen in der Beschwerde, das Lebensmittelpunkt des Bf. in Deutschland gewesen ist.

Die Höhe der im Inland bezogenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Lage der Betriebsstätte im Inland ergeben sich aus den vom Bf. für die Jahre 2017 bis 2020 abgegebenen Einkommensteuererklärungen.

Die Höhe der in Deutschland bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Gewerbebetrieb aus Beteiligungen ergeben sich aus folgenden vom Bf. vorgelegter Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes ***EU Finanzamt ***:

2017: Bescheid vom 18.10.2023

Der mit Schreiben vom 3.7.2025 vorgelegte Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes ***EU Finanzamt *** für 2017 vom 18.10.2021 in dem der Gesamtbetrag der 2017 erzielten Einkünfte mit € 0 ausgewiesen ist, ist durch den Bescheid vom 18.10.2023 nicht mehr im Rechtsbestand.

2018: Bescheid vom 19.12.2023

2019: Bescheid vom 19.12.2023

2020: Bescheid vom 22.12.2023: Der Bescheid vom 25.11.2024 in dem Einkünfte von € 29.152,00 ausgewiesen sind, wurde nicht berücksichtigt, weil der Bf. die in diesem Bescheid ausgewiesene Höhe der Einkünfte bestreitet und laut Vermerk auf diesem Bescheid gegen

diesen einen Einspruch erhoben hat, weswegen im festgestellten Sachverhalt von zumindest in der angeführten Höhe in Deutschland bezogenen Einkünften des Bf. im Jahr 2020 ausgegangen wird.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung für die Jahre 2018 bis 2020 sowie Stattgabe 2017)

§ 1 EStG 1988 lautet in der für die Beschwerdejahre relevanten Fassung wie folgt:

Absatz 1: Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

Absatz 2: Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Absatz 3: Beschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Absatz 4: Auf Antrag werden auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, 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.

Da der Bf. in den Jahren 2017 bis 2020 wie festgestellt im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte, besteht für den Bf. gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 beschränkte Steuerpflicht für die in § 98 EStG 1988 aufgezählten Einkünfte.

§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 normiert die beschränkte Steuerpflicht für Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt:

Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen nur die folgenden

Einkünfte: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),

- für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder
- für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder

- bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt.

Einkünfte

- aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland,
- aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung und
- aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung ist die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 9 000 Euro hinzuzurechnen ist.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ergibt sich, dass der Bf. in den Jahren 2017 bis 2020 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Betriebsstätte im Inland bezogen hat, weswegen er für diese Einkünfte beschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Dies wird vom Bf. auch in der Beschwerde dem Grunde und der Höhe nach nicht in Abrede gestellt. Bei Bestehen einer beschränkten Steuerpflicht normiert § 102 Abs. 3 erster Satz EStG 1988, dass die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen ist, dass dem Einkommen ein Betrag von 9 000 Euro hinzuzurechnen ist. Die angefochtenen Bescheide wurden entsprechend dieser gesetzlichen Bestimmung erlassen, weil das Finanzamt davon ausgegangen ist, dass der Bf. als beschränkt Steuerpflichtiger zu veranlagten ist.

Der Bf. vermeint hingegen, dass die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 EStG 1988 für die beschwerdegegenständlichen Jahre vorgelegen sind, weil er die Einkommensteuer an das für seinen Lebensmittelpunkt zuständige Finanzamt gemeldet hätte, dort steuerlich erfasst wäre und die Abgaben bezahlt hätte. In seinen Vorlageanträgen bringt er vor, dass seine in Deutschland bezahlten Einkommensteuerzahlungen nicht berücksichtigt worden wären und er offenbar nunmehr eine Anrechnung der in Deutschland bezahlten Einkommensteuer erreichen möchte. In diesem Zusammenhang ist zunächst festzuhalten, dass der Bf. die Entrichtung der ihm in Deutschland vorgeschriebenen Einkommensteuer nicht nachgewiesen hat. Überdies ist eine Anrechnung einer deutschen Einkommensteuer nur dann möglich, wenn dies im Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland vorgesehen ist und zudem beide Staaten dieselbe Einkunftsquelle besteuern. Dies ist im gegenständlichen Beschwerdefall wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt nicht der Fall. Überdies erfolgt eine Anrechnung ausländischer Steuer immer nur im Ansässigkeitsstaat (vgl. Art 23 Abs. 1 lit. b DBA Deutschland sowie Englmaier in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 23B Rz 1).

Eine Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 kommt nicht in Betracht, weil die vom Bf. in den Jahren 2017 bis 2020 erzielten Einkünfte nicht zu mindestens 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen wie sich aus der nachstehenden Aufstellung ergibt:

Jahr	Höhe Einkünfte Inland	zumindest Höhe Einkünfte Deutschland	Summe	% in Österreich erzielte Einkünfte zu Gesamteinkünften
2017	€ 12.232,63	€ 14.060,00	€ 26.292,63	46,52 %
2018	€ 14.498,27	€ 16.443,00	€ 30.941,27	47,86 %
2019	€ 18.102,72	€ 20.034,00	€ 38.136,72	47,47 %
2020	€ 13.145,47	€ 19.152,00	€ 32.297,47	40,70 %

Da die in Deutschland erzielten Einkünfte jeweils auch den Betrag von € 11.000 überstiegen haben, waren die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 EStG 1988 nicht gegeben und wurde der Bf. zu Recht in den Jahren 2018 bis 2020 in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden als beschränkt steuerpflichtig behandelt, was zur Konsequenz hatte, dass gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 eine Hinzurechnung von € 9.000 zum Einkommen zu erfolgen hatte. Überdies hat der Bf. trotz entsprechender Aufforderung durch das Finanzamt für die Jahre 2018 bis 2020 die in § 1 Abs. 4 letzter EStG 1988 vorgesehene Bescheinigung über die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte vorgelegt. Betreffend die für 2017 vorgelegte Bescheinigung ist aufgrund des festgestellten Sachverhaltes davon auszugehen, dass diese nicht den vom Bf. in diesem Jahr in Deutschland erzielten Einkünften entspricht, weil sie mehr als drei Jahre vor dem Ergehen des Einkommensteuerbescheides des Finanzamtes ***EU Finanzamt *** vom 18.12.2023 in dem der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte von € 14.060 ausgewiesen sind, ausgestellt wurde.

Daher waren die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2018 bis 2020 als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich des Jahres 2017 war der Beschwerde allerdings aus folgendem Grund stattzugeben und der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2017 aufzuheben:

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit

eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Daraus folgt, dass die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer fünf Jahr beträgt zumal die sich aus den angefochtenen Bescheiden kein Hinweis darauf ergibt, dass die Abgabenbehörde von einer hinterzogenen Abgabe ausgegangen wäre.

Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO), dh. für die Einkommensteuer 2017 mit Ablauf des Jahres 2017 und endet demnach mit 31.12.2022.

Die belangte Behörde vertritt in ihrem Vorlagebericht den Standpunkt, dass durch die am 2.12.2024 erfolgte Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2017 gemäß § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten wäre.

§ 209a Abs. 2 BAO lautet wie folgt:

Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wird. Die Verjährung steht der Abgabenfestsetzung auch dann nicht entgegen, wenn eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 vor Ablauf der Frist des § 304 lit. b beantragt oder durchgeführt wird.

Allerdings ist die in § 209a Abs. 2 BAO getroffene Regelung für den Nichteintritt der Verjährung nicht alleine einschlägig. Vielmehr ist auch der Absatz 4 dieser Norm mitzuberücksichtigen, der wie folgt lautet:

Abgabenerklärungen gelten als Anträge im Sinn des Abs. 2, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabenfestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.

Da sich aus dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2017 vom 16.12.2024 eine Nachforderung von € 2.860,00 und keine Gutschrift ergibt, würde die mit Ablauf des 31.12.2022 eingetretene Verjährung einer Abgabenfestsetzung entgegenstehen.

Allerdings normiert § 209 Abs. 1 BAO folgendes:

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Es ist daher zu prüfen, ob die Abgabenbehörde im Jahr 2022 eine Verlängerungshandlung im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO zur Geltendmachung der Einkommensteuer 2017 gesetzt hat. Die Fristverlängerung setzt die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches voraus (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸, Tz 3 zu § 209 mwN; VwGH 9.6.2023, Ra 2021/16/0067; VwGH 20.10.2022, Ra 2022/16/0045). Die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen stellen beispielsweise abgabenbehördliche Prüfungen (vgl. zB. VwGH 24.4.2013, 2010/17/0242), eine Schlussbesprechung (VwGH 2.8.2000, 97/13/0196 bis 0198), ein Prüfungsbericht (VwGH 4.6.2009, 2006/13/0076) oder an den Abgabepflichtigen gerichtete Vorhalte, Anfragen und Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen und Beweismitteln dar (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111; VwGH 27.8.2020, Ra 2020/13/0055).

Von der Abgabenbehörde wurde im Jahr 2022 lediglich am 29.12.2022 dem Bf. mitgeteilt, dass unter der Steuernummer ***4*** folgende Abgabe verrechnet wird:

Festsetzung und Einhebung der Abgabe Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger (BE)

Diese bloße Mitteilung der Vergabe einer Steuernummer für beschränkt Steuerpflichtige stellt aber keine Amtshandlung dar, die auf die Geltendmachung eines konkreten Abgabenanspruches in Bezug auf die Einkommensteuer gerichtet ist zumal auch keine zeitliche Eingrenzung erkennbar ist, weswegen der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2017 aufzuheben und der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2017 Folge zu geben war.

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.

Die Versagung der Option in die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 ergibt sich als (Rechts-)Folge mangels Vorliegen der in der genannten Gesetzesstelle normierten Voraussetzung bzw. dass der Eintritt der Verjährung der Festsetzung der Einkommensteuer 2017 entgegenstanden ist, aus dem Gesetzeswortlaut sowie der zitierten Judikatur des VwGH, weswegen eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 4. November 2025