

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache X., vertreten durch die BGR Treuhand GmbH & CoKG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Färbergasse 15, 6850 Dornbirn, gegen den Bescheid des FA Feldkirch vom 27.06.2012 betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) erzielte im Streitjahr 2011 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Zahnarzt. Bis 30.04.2011 war er in Deutschland wohnhaft und in Österreich daher beschränkt steuerpflichtig. Mit 01.05.2011 verlegte er seinen Wohnsitz von Deutschland nach Österreich und wechselte ab diesem Zeitpunkt von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht.

Am 05.06.2012 stellte der Bf. durch seine Steuervertretung gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 den Antrag, er möge für den Zeitraum Jänner bis April 2011 als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden. Er habe bis zum Wohnsitzwechsel im Mai 2011 weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich gehabt. Der durch die Wohnsitzverlegung bedingte Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht habe dazu geführt, dass zwei Steuerabschnitte mit getrennten Veranlagungsverfahren vorlägen. Die Jahreseinkünfte in Höhe von 113.809,47 Euro würden daher auf zwei Perioden, eine für die beschränkte Steuerpflicht mit Einkünften in Höhe von 37.936,49 Euro und eine für die unbeschränkte Steuerpflicht mit Einkünften in Höhe von 75.872,99 Euro, aufgeteilt.

Das Finanzamt unterzog die Einkünfte 2011 mit *einem* Einkommensteuerbescheid 2011 der Einkommensteuer und begründete dies damit, dass durch die Ausübung der Option gemäß § 1 Abs. 4 EStG die gesamten Einkünfte dieses Jahres der unbeschränkten Steuerpflicht unterlägen und je Kalenderjahr nur ein Erstbescheid gebucht werden könne.

In der am 23.07.2012 erhobenen Beschwerde wandte die Steuervertretung des Bf. gegen diesen Bescheid ein, ein Antrag gemäß § 1 Abs. 4 EStG bewirke nicht die durchgehende unbeschränkte Steuerpflicht, sondern lediglich die Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig. Es lägen daher auch bei Antragstellung gemäß § 1 Abs. 4 EStG zwei Besteuerungsabschnitte vor.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (kurz: BVE) vom 02.08.2012 ab. Zur Begründung führte es zusammengefasst aus, durch den Antrag gemäß § 1 Abs. 4 EStG sei ein Wechsel per 01.01.2011 von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht bewirkt worden. Der spätere Wohnsitzwechsel habe an der unbeschränkten Steuerpflicht nichts geändert, vielmehr sei dadurch die zuvor von einem Antrag abhängige unbeschränkte Steuerpflicht „gesichert“ worden, weil diese nunmehr auf die allgemeinen Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG gestützt werden könne. Der Antrag gemäß § 1 Abs. 4 EStG habe daher für das gesamte Kalenderjahr Gültigkeit. Dies entspreche auch dem Prinzip der Perioden- und Abschnittsbesteuerung, wonach die Ermittlung des Einkommens stets für das Kalenderjahr erfolge. Darüber hinaus widerspräche es auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, führte man in einem Fall progressionsmindernd zwei Veranlagungen in einem Kalenderjahr durch, in einem anderen aber nicht.

Im am 22.08.2012 gestellten Vorlageantrag brachte die Steuervertretung des Bf. erneut vor, der Antrag gemäß § 1 Abs. 4 EStG habe keine durchgehende Steuerpflicht für das Jahr 2011 bewirkt, da das Gesetz lediglich davon spreche, dass Staatsangehörige der Mitgliedstaaten der EU oder des EWR aufgrund eines Antrages als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt würden, nicht aber, dass diese auch unbeschränkt steuerpflichtig seien. Es lägen daher auch bei Antragstellung gemäß § 1 Abs. 4 EStG zwei getrennte Besteuerungsabschnitte für das Jahr 2011 vor. Es treffe zwar zu, dass die Abschnittsbesteuerung ein Grundprinzip der Einkommensteuer sei. Bei Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht werde dieses Prinzip aber ungeachtet der Steuerprogression durchbrochen, was dem Gesetzgeber habe bewusst sein müssen. Im Übrigen liege im Fall des Bf. eben keine durchgängige unbeschränkte Steuerpflicht vor.

In der am 1. Juli 2015 auf Antrag der Partei durchgeführten mündlichen Verhandlung zog die Steuervertretung namens des Bf. den Antrag gemäß § 1 Abs. 4 EStG wieder zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen

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

Beschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 3 EStG sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die in § 98 aufgezählten Einkünfte.

Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 EStG auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), die im Inland verwertet wird oder verwertet worden ist. Die Arbeit wird im Inland

- ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist.
- verwertet, wenn sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat, soweit nicht nach § 41 eine Veranlagung unterbleibt. Hat die Steuerpflicht nicht während des vollen Veranlagungszeitraumes bestanden, so erfolgt die Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen.

Unter Steuerpflicht im Sinne der vorzitierten Bestimmung ist die unbeschränkte Steuerpflicht zu verstehen. Kommt es während eines Kalenderjahres infolge einer Wohnsitzverlegung vom Ausland in das Inland zu einem Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht, so müssen für den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht und für den der unbeschränkten Steuerpflicht zwei getrennte Veranlagungen durchgeführt werden. Eine gemeinsame Veranlagung für das ganze Kalenderjahr kommt in diesem Falle deshalb nicht in Betracht, weil sowohl hinsichtlich der Erfassung und Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen als auch hinsichtlich ihrer Besteuerung unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen vorgesehen sind (vgl. dazu VwGH 26.09.1990, 86/13/0104; kritisch dazu *Doralt*, EStG⁹, § 1 Tz 8).

Gemäß § 1 Abs. 4 EStG werden auf Antrag auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn die Einkünfte im Kalenderjahr mindestens 90% der österreichischen Einkommensteuer oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11.000,00 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 oder zurückgenommen werden (vgl. *Hofstätter-Reichel*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 1 Tz 11).

Der Bf. hat den Antrag auf Anwendung des § 1 Abs. 4 EStG in der mündlichen Verhandlung und damit vor Eintritt der Rechtskraft wieder zurückgezogen. Damit ist

im Rahmen dieses Beschwerdeverfahrens über die ursprünglich strittige Rechtsfrage, ob bei Stellung eines Antrages gemäß § 1 Abs. 4 EStG im Kalenderjahr 2011 zwei Steuerabschnitte oder nur ein Steuerabschnitt vorlagen, nicht mehr zu entscheiden.

Dass ohne Stellung eines solchen Antrages mit dem Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht zwei getrennte Steuerabschnitte vorliegen (siehe oben), ist auch zwischen den Parteien unstrittig.

Das bedeutet, dass sowohl für den im Jahr 2011 bestehenden Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht als auch für jenen der unbeschränkten Steuerpflicht eigene Einkommensteuerbescheide zu erlassen sind. Das Bundesfinanzgericht ist dazu allerdings nicht befugt, da die erstmalige Veranlagung zweier Steuerabschnitte einer unzulässigen erstmaligen Festsetzung von Abgaben gleichkäme. Die Abänderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes ist durch die Sache begrenzt, die Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides ist. Inhalt des Spruches des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2011 ist u.a. das Kalenderjahr 2011 als Veranlagungsjahr, wohingegen in den neu zu erlassenen Bescheiden vom Kalenderjahr 2011 abweichende Jahresabschnitte zu veranlagten sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit 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.

Dass beim Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht zwei getrennte Steuerabschnitte, die getrennt zu veranlagten sind, entstehen, ist durch das in dieser Entscheidung zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt worden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist daher von dieser Rechtsfrage nicht berührt, weshalb eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig ist.

Feldkirch, am 1. Juli 2015