



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 5. August 2010 betreffend Einkommensteuer 2004, 2005, 2007 und 2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idGF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

1.) Mit Ausfertigungsdatum 5.8.2010 wurden an den Berufungswerber (kurz: Bw.) gerichtete Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 und 2005 sowie 2007 und 2008 ausfertigt, in denen jeweils Einkünfte aus selbständiger Arbeit von (geschätzt) 25.000 € ausgewiesen waren. In der Berufung vom 8.9.2010 gegen die Bescheide der Jahre 2004, 2005 und 2007 wurde eingewendet, dass der Bw. ausschließlich bzw. auch in Deutschland tätig gewesen sei, dies dem Finanzamt bekannt sei und derzeit in Deutschland eine Betriebsprüfung im Laufen sei. Im Zuge dieser Prüfung werde eine allfällige Aufteilung der Einkünfte auf Österreich und Deutschland einvernehmlich mit den beiden Finanzverwaltungen angestrebt. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, werde vorsorglich berufen. Der Bw. gehe derzeit aber zumindest für die Jahre 2004 und 2005 von keiner Steuerpflicht in Österreich aus. In der Berufung (vom selben Tage) gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wurde vorgebracht, dass in der Zwischenzeit die Steuererklärung für 2008 eingebracht worden sei. Die

Erklärung stelle eine „Nullerklärung“ dar, da der Bw. im Jahr 2008 keine Einkünfte erzielt habe.

2.) Die abweisenden Berufungsvorentscheidungen enthielten die folgende Begründung:

„Wie schon mit dem Ersuchen um Ergänzung mitgeteilt wurden dezidierte Unterlagen und Auskünfte angefordert.

In Ihrer Beantwortung vom 19.11.2010 legen Sie Einkommensteuerbescheide aus der BRD vor. In den Jahren 2004 und 2005 erzielten die Eheleute C Einkünfte. 2006 wurde kein Einkommensteuerbescheid übermittelt und in den Jahren 2007 und 2008 erzielten die Eheleute C KEINE Einkünfte. Die alleinige Übermittlung der Bescheide (insbesondere für die Jahre, wo keine Einkünfte erzielt wurden) beantwortet in keinsten Weise die Frage, wovon die Eheleute (im Speziellen natürlich Herr B) C ihren Lebensunterhalt bestritten haben. Nur der Vollständigkeit halber darf erwähnt werden, dass alleine die benutzten Fahrzeuge der Luxuskategorie zuzuordnen sind (ua Porsche 911 Carrera S4, Porsche Cayenne S und andere). Der Verweis auf den Artikel 25 des DBA mit der BRD entbindet Sie in keinsten {Weise,] Ihre Bringschuld zu begleichen und die angeforderten Unterlagen und Auskünfte beizubringen. Die (wohl: Das) im Artikel 25 des DBA genannte Verständigungsverfahren ist erst nach Abschluss des Berufungsverfahrens möglich und weiters hat der Abgabepflichtige und nicht wie von Ihnen behauptet die Abgabenbehörde dies zu veranlassen.“

3.) Im Vorlageantrag vom 30.12.2010 wurde dagegen eingewendet, dass die österreichische Abgabenbehörde (für die strittigen Jahre) bisher noch keine Erhebungen durchgeführt habe, die auf eine Steuerpflicht in Österreich schließen ließen. Es werde derzeit ohne Erhebung des Sachverhalts im Schätzungsweg willkürlich österreichische Steuer vorgeschrieben. Es sei hingegen vollkommen unstrittig, dass der Bw. seiner Erklärungspflicht in Deutschland nachgekommen sei und entsprechend in Deutschland zur Einkommensteuer veranlagt worden sei. Die deutsche Finanzverwaltung gehe bisher auch von einer ausschließlichen deutschen Steuerpflicht aus. Es sei vollkommen unverständlich, wie die Frage der Bestreitung des Lebensunterhalts mit der ungeklärten grundsätzlichen Frage einer österreichischen Steuerpflicht zusammenhängen solle. Der Vollständigkeit halber sei angeführt, dass in den Jahren 2004 und 2005 ein entsprechendes Einkommen erzielt worden sei (siehe dazu die deutschen Steuerbescheide) und in den Jahren 2007 und 2008, in denen kein Einkommen erzielt worden sei, aus vorhandenen Reserven bestritten worden sei. Die angeführten Autos seien Firmenautos und nicht im Besitz des Berufungswerbers.

Der Sachverhalt werde *derzeit* von der deutschen Finanzbehörde geprüft. Ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 des DBA sei nicht erst nach Abschluss des Berufungsverfahrens möglich. Auch in Deutschland sei die Einleitung eines Verständigungsverfahrens bereits angeregt worden. Durchgeführt werden könne es allerdings nur von den Behörden und nicht vom Abgabepflichtigen.

4.) Einzuräumen ist, dass der Bw. für die Jahre 2004, 2005, 2007 und 2008 keine Steuererklärungen (2004, 2005, 2007) bzw. Steuererklärungen eingereicht hat, in der keine Angaben zu

steuerlichen Bemessungsgrundlagen enthalten waren (2008); weiters, dass das Vorbringen des Bw. (zB im Schreiben vom 19.11.2010) unergiebig bzw. in sich widersprüchlich war (so hatte der Bw. seine Tätigkeit zB nach Punkt II. 4. der VwGH-Beschwerde vom 30.10.2009 zu Zl. jjjj/15/zzzz im Laufe des Jahres 2006 von München nach Österreich verlagert und in Österreich eine Betriebsstätte begründet). Dessen ungeachtet war die Abgabenbehörde erster Instanz – von sich aus – verpflichtet, die tatsächlichen Verhältnisse, die für die Abgabepflicht wesentlich waren, zu erforschen (§ 115 BAO). Dazu konnte es nicht genügen, auf der Grundlage des Erörterungsgesprächs vom 21.5.2010, in dessen Verlauf für die Jahre 2001 bis 2003 – aktenmäßig nicht nachvollziehbare - Bemessungsgrundlagen gefunden wurden (vgl. Berufungsvorentscheidungen ebenfalls vom 5.8.2010), Schätzungen der – hier strittigen – Jahre 2004, 2005, 2007 und 2008 vorzunehmen und dabei von einer Steigerung der Einkünfte um 5.000 € (gegenüber dem Jahr 2003) auszugehen, womit „alle einkommensteuerrechtlichen Belange, seien es außergewöhnliche Belastungen oder Progressionsvorbehalte abgegolten“ sein sollten. Für eine derart undifferenzierte Vorgangsweise bildet auch § 184 BAO keine geeignete Rechtsgrundlage.

5.) Die Abgabenbehörde hat es – ungeachtet der wiederholten Hinweise des Bw. auf die stattfindende Außenprüfung in Deutschland – unterlassen, Erhebungen des Inhalts zu pflegen, über welche Informationen zur Tätigkeit des Bw. in Österreich die deutschen Abgabenbehörden verfügen und welche Sachverhaltsfeststellungen (zur Tätigkeit des Bw. in Österreich und in Deutschland sowie zum Mittelpunkt der Lebensinteressen) die deutschen Abgabenbehörden allenfalls bereits getroffen haben (so war auch im Schreiben des Bw. vom 19.11.2010 die Mitteilung enthalten, dass die derzeit in Deutschland laufende Betriebsprüfung von ausschließlicher Steuerpflicht in Deutschland ausgehe). Den vorgelegten Akten sind entsprechende Ersuchen, Mitteilungen oder Feststellungen nicht zu entnehmen, wenngleich sich gerade aus der in den Akten befindlichen Bilanz der D & Co KG zum 31.12.2005 Anlass ergeben hätte, der Behauptung einer *ausschließlichen* Steuerpflicht in Deutschland näher nachzugehen. Mit Rücksicht darauf, dass sich der Zeitraum der deutschen Außenprüfung (jedenfalls nach dem vom Bw. vorgelegten Prüfungsauftrag) nicht mit den Berufungsjahren deckt, wäre es unumgänglich gewesen, ggf. auch eigenständige Ermittlungen zu den Verhältnissen der Jahre 2004 und 2008 anzustellen bzw. die gewonnenen Feststellungen mit den Erkenntnissen der deutschen Abgabenbehörden zu diesen Jahren abzustimmen. Ohne entsprechende Erörterung und Abgleichung ließ sich eine dem Doppelbesteuerungsabkommen entsprechende (Einmal-)Besteuerung nicht erreichen.

6.) Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, ist in erster Linie von der Abgabenbehörde *erster Instanz* wahrzunehmen. Zum einen hat sie eine Berufung erst "nach Durchfüh-

zung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen" der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO); zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, "notwendige Ergänzungen" des bisherigen Ermittlungsverfahrens vorzunehmen.

Träger von Abgabenansprüchen ist die – den Abgabengläubiger repräsentierende – Abgabenbehörde erster Instanz. Sie trägt die Feststellungslast für die Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend zu machen. Solcherart obliegt es nach § 115 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde erster Instanz, die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Es entspricht nicht der in der BAO vorgegebenen Aufgabenteilung der Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz, Abgabenansprüche zu realisieren, den für eine verfahrensrechtlich einwandfreie Geltendmachung solcher Abgabenansprüche erforderlichen Ermittlungsaufwand aber *hauptsächlich* auf die zur Prüfung der Rechtmäßigkeit der ergangenen Abgabenbescheide berufene Abgabenbehörde zweiter Instanz zu verlagern.

Unter "Ermittlung" ist die Erhebung des abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhalts zu verstehen. Mit der Behauptung einer bestimmten, von der Gegenpartei bestrittenen Sachverhaltsversion ist der abgabenbehördlichen Verpflichtung zur Aufklärung des entscheidungserheblichen Sachverhalts (auch in einer Berufungsvorentscheidung) nicht entsprochen.

7.) Eine von § 289 Abs. 1 BAO erfasste Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Berufung oder im Vorlageantrag Umstände vorgebracht werden und die Abgabenbehörde erster Instanz vor der Berufungsvorlage (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO) keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (*Ritz*, BAO, § 289 Tz 11).

Mit Rücksicht auf den *erheblichen Umfang* der ausstehenden Ermittlungen erschien es zweckmäßig, die angefochtenen Bescheide und Berufungsvorentscheidungen aufzuheben und die Sache zur Durchführung der ergänzenden Ermittlungen an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen.

8.) Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. September 2011