

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 30. Juni 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt, betreffend Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer erzielte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum sowohl Einkünfte in Österreich als auch in Deutschland.

Im Zuge einer Außenprüfung der Jahre 2005 bis 2010 beim Beschwerdeführer richtete die belangte Behörde mit Schreiben vom 13. Februar 2012 ein **Rechtshilfeersuchen** an das für den Beschwerdeführer zuständige Finanzamt in Deutschland.

Sachverhalt:

Der österreichischen Finanzverwaltung wurde bekannt, dass der Beschwerdeführer, Einzelunternehmer „ub“, Einkünfte in Deutschland erzielt hätte. Derzeit werde eine Außenprüfung gem. § 147 Bundesabgabenordnung durchgeführt. Bisher seien Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach Abzug von diversen Betriebsausgaben als in Deutschland steuerpflichtig, jedoch der österreichischen Progression unterliegend (die in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte erhöhen den Steuersatz, der auf das österreichische Einkommen anzuwenden ist), beurteilt worden.

Der Prüferin seien diverse Unterlagen vorgelegt worden, aus denen hervorgehe, dass beim Arbeitgeber des Beschwerdeführers, der Fa. A GmbH, eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt und die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Dienstverhältnis eingestuft worden sei.

Vorgelegt wurden

- die deutschen Einkommensteuerbescheide des Beschwerdeführers 2005-2009,
- der Dienstleistungsvertrag mit der Fa. A,
- die Vertragskündigung,
- die beiden Berufungsschreiben gegen die Einkommensteuerbescheide des Beschwerdeführers (ohne Begründung der Berufung) an das Finanzamt Stuttgart III sowie
- ein Schreiben betreffend der Außenprüfung an die Fa. A GmbH, erstellt durch die Prüferin.

Die deutsche Prüferin hätte sämtliche Unterlagen betreffend dem Beschwerdeführer abverlangt, die auch für das Prüfungsverfahren in Österreich und die anzurechnenden Progressionseinkünfte von Bedeutung seien.

*„RECHTSHILFEERSUCHEN:*

*Um die in Österreich anzusetzenden Progressionseinkünfte ermitteln zu können, werden Sie ersucht, folgende Unterlagen in Kopie zu übermitteln bzw. Fragen zu beantworten:*

- 1. Lohnsteuerprüfungsbericht über die Außenprüfung bei der Fa. A GmbH*
- 2. Arbeitslohn: Unterlagen betreffend den Zahlungen an den Beschwerdeführer : Gab es regelmäßige Zahlungen? Auflistungen darüber wie z.B. Buchhaltungskonto etc.? Eine Darstellung der Ermittlung der jährlichen Beträge, die in den Bescheiden 2005-2009 (2010) angesetzt worden sind, wird benötigt.*
- 3. Pkw-Nutzung: Wurde dem Beschwerdeführer , wie im Vertrag ersichtlich, ein Fahrzeug zur Verfügung gestellt? Um welches Fahrzeug hat es sich gehandelt? Audi A8? Es wird ersucht, eine Kopie des Kauf/Leasingvertrages vorzulegen. Lag eine Privatnutzung vor? Gibt es einen Vertrag über die zur Verfügung Stellung? Wurde ein Fahrtenbuch geführt? Wurde dafür ein Sachbezug (Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens) angesetzt?*
- 4. Sonstige Zuwendungen Beschwerdeführer : Worum hat es sich dabei gehandelt?*
- 5. Wohnung: Wurde dem Beschwerdeführer eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt? Gibt es dazu Unterlagen? Musste er dafür Miete bezahlen oder hat es sich um einen Gehaltsbestandteil gehandelt? Wurde dafür ein Sachbezug (Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens) angesetzt?*
- 6. Tantiemen: Wann und in welcher Höhe sind solche Beträge dem Beschwerdeführer zugeflossen?*
- 7. Dienstort: War der Beschwerdeführer regelmäßig an der Unternehmensadresse anwesend? Gibt es ein Zeiterfassungssystem oder dergleichen? Hatte er an der Unternehmensadresse ein Büro zur Verfügung? Stand ihm die betriebliche Infrastruktur der Fa. A GmbH zur Verfügung?*
- 8. Reiserechnungen: Liegen solche vor? Wurden Kopien davon erstellt? Wenn ja, wird um Übermittlung gebeten.*
- 9. Wurde mittlerweile eine Begründung zur Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide des Beschwerdeführers nachgereicht? Liegt eine Berufung gegen die Behandlung als Dienstverhältnis bei der Fa. A GmbH vor? Es wird ersucht eine Kopie zu übermitteln.“*

Im **Antwortschreiben vom 11. Mai 2012** wurden diesbezüglich folgende Informationen übermittelt:

„1) Der Bericht über die Lohnsteuer-Außenprüfung ist beigefügt soweit es den Arbeitnehmer Beschwerdeführer betrifft.

2) Der Arbeitslohn des Beschwerdeführers kann aus der Textziffer 1 des Prüfungsberichts entnommen werden.

Die monatlichen Honorarabrechnungen der Jahre 2006 bis 2009 sind, soweit vorhanden, in Kopie beigefügt.

3) Dem Beschwerdeführer stand, zusammen mit weiteren Personen, ein Fahrzeug zur Verfügung. Es handelte sich um einen Audi A8. Die Berechnung des auf den Beschwerdeführer entfallenden geldwerten Vorteils ist beigefügt. Dieser geldwerte Vorteil wurde dem Arbeitslohn laut Tz. 1 hinzugerechnet.

Die Kopie der Kaufrechnung des PKWs ist beigefügt. Da es sich um ein Gebrauchtfahrzeug handelte, wurde der Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung laut Schwacke-Liste ermittelt. Der Neupreis beträgt 52.600 €.

Eine Privatnutzung des Beschwerdeführers lag nachweislich vor. Die Nutzung ist vertraglich nicht geregelt.

Ein Fahrtenbuch lag nicht vor.

Der monatliche Sachbezug beläuft sich auf 241,46 € von Nov. 2005 bis Dezember 2009.

Für die Monate September und Oktober 2005 beläuft er sich auf monatlich 131,00 €.

Diese Werte sind dem Arbeitslohn laut Prüfungs-Bericht Ziffer 1 hinzuzurechnen.

4) Weitere sonstige Zuwendungen wurden nicht ermittelt und versteuert.

5) Dem Beschwerdeführer stand ab 15.10.2005 kostenlos eine Dienstwohnung zur Nutzung zur Verfügung. Eine schriftliche Vereinbarung darüber wurde nicht vorgelegt. Der Arbeitnehmer hat dort mehr als 4 Jahre gewohnt.

Grundsätzlich handelt es sich hier um einen Sachbezug. Eine Versteuerung fand jedoch nicht statt, da der Ersatz von Dienstwohnungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung steuerfrei möglich ist. Da der Beschwerdeführer verheiratet war, ist von einer doppelten Haushaltsführung auszugehen.

Der Mietwert wurde daher nicht als Gehaltsbestandteil erfasst.

6) Der Tantieme-Anspruch 2005 in Höhe von 34.189 € wurde zum 14.07.2006 ermittelt.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf Textziffer 4 des Prüfungs-Berichts und die Berechnung verwiesen.

7) Der Beschwerdeführer war laut Auskunft verschiedener Personen regelmäßig im Unternehmen an 4-5 Tagen pro Woche anwesend.

Eine Zeiterfassung gab es in der Firma für die Führungskräfte nicht.

Dem Beschwerdeführer stand auf dem Betriebsgelände sein eigenes, voll ausgestattetes Büro zur Verfügung.

8) Es lagen umfangreiche Reisekostenabrechnungen vor. Die Firma hat sämtliche Aufwendungen des Arbeitnehmers ersetzt. Der Arbeitnehmer hatte keine eigenen Aufwendungen zu tragen. Der gezahlte Reisekostenersatz ist in Anlage beigefügt.

9) Laut Auskunft des für den Beschwerdeführer zuständigen Finanzamt Stuttgart III, liegt bis jetzt keine Begründung der Einsprüche vor. Die Zuordnung von Einkommen zu einer Einkunftsart erfolgt ausschließlich durch das Finanzamt Stuttgart III.

### **Prüfungsfeststellungen:**

#### **1) Arbeitslohn:**

Im Prüfungszeitraum wurden zwei Geschäftsführer aus Österreich beschäftigt. Der mehrheitlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer, Herr P, wurde richtigerweise als beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer behandelt. Der andere Gesellschafter-Geschäftsführer ( Anmerkung Richter: Beschwerdeführer - Anteil 10%) wurde nicht als Arbeitnehmer, sondern als Honorarempfänger behandelt, d. h. es wurde keine Lohnsteuer einbehalten.

Die Betätigungsfelder waren unter den Geschäftsführern aufgeteilt. Der Beschwerdeführer war im Durchschnitt 3-5 Tage pro Woche in Sn tätig, Herr P wesentlich weniger. Bei einem Geschäftsführer der GmbH liegt grundsätzlich ein Arbeitsverhältnis vor, da er in den Betrieb eingebunden ist. Ein Geschäftsführer arbeitet immer weisungsgebunden im Rahmen der GmbH, er ist nicht frei in den Entscheidungen, sondern hat diese im Sinne des Betriebs zu treffen.

Weiter gibt es im Vertrag des Beschwerdeführers eine Regelung über Fortzahlung im Krankheitsfall, eine Hinterbliebenenversorgung und die Regelung über Tantieme-Zahlungen. Die Arbeitslohnzahlungen wurden weitgehend regelmäßig getätigt.

Hinsichtlich der Tätigkeit als Geschäftsführer und den sonstigen Vereinbarungen liegt eine Arbeitnehmertätigkeit vor. Die monatlichen Zahlungen waren als laufender Arbeitslohn zu versteuern.

Gem. § 42d Abs. 4 EStG haftet der Arbeitgeber für die richtige Einbehaltung und Abführung der Steuer. Da der Arbeitnehmer Beschwerdeführer in einer Wohnung in L gewohnt hat und überwiegend im Inland war, tritt die unbeschränkte Steuerpflicht ein, trotz weiterem Wohnsitz in Österreich. Sollte die Steuer bei dem Arbeitnehmer nicht erlangt werden, tritt die Arbeitgeberhaftung in Kraft.

Nachzuversteuern sind:

Jahr	Monatslohn	Monate	Summe
2005	7.500,00		21.000,00
2006	7.500,00	12	90.000,00
2007	7.500,00	12	90.000,00
2008	7.500,00	12	90.000,00
2009	7.500,00	12	90.000,00

#### **2) PKW-Nutzung.**

Dem Arbeitnehmer der Berichtsfirma steht ein firmeneigenes Kraftfahrzeug zur privaten Nutzung zur Verfügung.

*Kann ein Arbeitnehmer ein firmeneigenes Kraftfahrzeug privat nutzen, entsteht ein geldwerter Vorteil der dem Arbeitslohn hinzuzurechnen ist und dessen Wert in der Höhe anzusetzen ist, in der dem Arbeitnehmer durch die Haltung eines eigenen Kraftwagens des gleichen Typs Kosten entstanden wären.*

#### **4) Tantiemen**

*Dem Beschwerdeführer standen laut Anstellungsvertrag Tantieme-Zahlungen zu.*

*Für das Kalenderjahr 2005 ist eine Tantieme in Höhe von 34.189 € angefallen, eine Lohnversteuerung wurde noch nicht durchgeführt.*

*Tantiemen sind Vergütungen, die sich nach der Höhe des Umsatzes oder des Gewinnes eines Unternehmens richten. Werden sie an Arbeitnehmer bezahlt, so sind sie Arbeitslohn. Der Tantieme-Anspruch entsteht am Ende des Geschäftsjahres und wird fällig sobald die Bilanz festgestellt ist. Tantiemen sind deshalb stets Arbeitslohn des Auszahlungs- und nicht des Bemessungsjahres.*

*Ist der Arbeitnehmer gleichzeitig Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, fließen ihm die Beträge, die ihm die Gesellschaft schuldet, im Zeitpunkt der Fälligkeit, also mit Bilanzerstellung zu, da er es in der Hand hat, sich die fälligen Beträge auszahlen zu lassen. Die Tantiemen sind im Zeitpunkt des Bilanzerstellungs- und Auszahlungsjahres 2006 zu versteuern.“*

**Mit Bescheiden vom 13. März 2013** wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung getragen und die Abgaben dementsprechend festgesetzt.

Mit Eingabe vom **2. Dezember 2015** übermittelte der Beschwerdeführer ein **Ersuchen um Wiederaufnahme** der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009.

Begründend wurde ausgeführt, dass im Zuge der statt gefundenen Betriebsprüfung, umfassend die Jahre 2005 bis 2010, verschiedene Beträge als in Österreich nicht absetzbare Betriebsausgaben eingestuft worden seien, da davon ausgegangen worden sei, dass die Betriebsausgaben mit den in Deutschland erzielten Einkünften zusammen hängen würden.

Für den Fall der Nichtanerkennung der Betriebsausgaben in Deutschland sei eine Berücksichtigung im Rahmen der österreichischen Steuer in Aussicht gestellt worden.

*Anmerkung Richter: Die belangte Behörde brachte hier den Vermerk an, dass das nicht stimme.*

Es würde sich dabei um folgende Beträge handeln:

- 2005: 7.078,58 €
- 2006: 25.390,31 €
- 2007: 16.261,14 €
- 2008: 16.064,89 €
- 2009: 10.285,50 €

Die deutsche Finanzverwaltung hätte nunmehr die in Deutschland erzielten Einkünfte als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit eingestuft und keinerlei Werbungskosten in diesem Zusammenhang anerkannt.

*Anmerkung Richter: Die belangte Behörde brachte hier den Vermerk an, dass diese Einstufung bereits bei Prüfungsabschluss vorgelegen sei.*

Es werde gebeten, die Betriebsausgaben nunmehr im Rahmen der österreichischen Einkommensteuerbescheide ergänzend zu berücksichtigen.

Mit **Bescheid vom 13. Jänner 2016** wurde der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren vom 2. Dezember 2015 abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO dem Antrag des Abgabepflichtigen auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben sei, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Die im Antrag vorgebrachten Umstände würden keine neuen Tatsachen oder Beweismittel darstellen.

Die beantragten Aufwendungen seien von der österreichischen Finanzverwaltung bereits bei der Ermittlung der deutschen Einkünfte, die in Österreich zur Progression heranzuziehen seien, berücksichtigt worden. Eine weitere (zusätzliche) Berücksichtigung dieser Kosten könne daher nicht erfolgen. Wie die deutsche Steuerverwaltung diese Aufwendungen schlussendlich berücksichtigt hat, sei für die Abgabenerhebung in Österreich unerheblich. Es werde auf die Feststellungen dazu im Bericht vom 13. März 2013 über das Ergebnis der Außenprüfung für die Jahre 2005-2010 und auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. Februar 2013 verwiesen.

Da die Voraussetzung gemäß § 303 BAO somit nicht erfüllt seien, sei eine Wiederaufnahme ausgeschlossen.

Mit Eingabe vom **30. Juni 2016** wurde innerhalb der verlängerten Beschwerdefrist **Beschwerde** gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme eingereicht.

Es werde beantragt, das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2009 wiederum aufzunehmen.

Begründend wurde ausgeführt, dass im statt gefundenen deutschen Verfahren entschieden worden sei, dass - da dem Beschwerdeführer wie in der seinerzeitigen deutschen Lohnsteuerprüfung ausgeführt, sämtliche Aufwendungen ersetzt wurden - die Aufwendungen nicht mit den deutschen Einkünften im Zusammenhang stehen würden. Als Konsequenz aus dieser Entscheidung würde sich ergeben, dass die Aufwendungen mit den österreichischen Einkünften im Zusammenhang stehen würden und daher auch in Österreich zu berücksichtigen seien.

Es werde daher nochmals im Beschwerdeweg um Wiederaufnahme des Verfahrens und Berücksichtigung der 2009 angefallenen Betriebsausgaben in Höhe von 10.285,50 € gebeten.

Mit **Schreiben vom 18. Juli 2016** bezog die damalige Prüferin zu dieser Beschwerde wie folgt Stellung:

Der Beschwerdeführer sei im Prüfungszeitraum überwiegend selbständig als Unternehmensberater „ub“ für die Fa. P Beteiligungs-GmbH im Inland tätig gewesen; außerdem hätte er Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer von der deutschen Firma A GmbH bezogen, bei der es sich um ein verbundenes Unternehmen der P-Gruppe gehandelt hätte. Der Beschwerdeführer hätte mit der Fa. A GmbH auf Honorarnotenbasis abgerechnet. Im Prüfungszeitraum sei er durchgehend unter 25% an der A GmbH beteiligt gewesen. Ein Gesellschaftsvertrag sei nie vorgelegt worden. Auch die Kapitalerhöhung sei nie belegt worden. Die deutschen Einkünfte seien vorerst in Österreich nicht erklärt, jedoch sei am 21.10.2010 eine Selbstanzeige eingereicht worden, woraufhin die Jahre 2006-2008 wiederaufgenommen und die deutschen Einkünfte zur Progression herangezogen worden seien.

Die Betriebsausgaben (überwiegend KFZ-Kosten, Telefon, Reisekosten, etc.) seien für die Ermittlung der Einkünfte lt. Selbstanzeige nach einem zeitlichen Schlüssel (Tage Inland und Deutschland) aufgeteilt und bei den jeweiligen Einkünften anteilig in Abzug gebracht worden. Für die Jahre 2005-2010 sei dann eine Außenprüfung gem. § 147 BAO durchgeführt worden. Die Prüfungsanmeldung sei am 4. Juli 2011 erfolgt, die Schlussbesprechung hätte, aufgrund der nur sehr zögerlich und unvollständig erfolgten Unterlagenvorlage, erst am 25. Februar 2013 stattgefunden. Die Chronologie zur Prüfung sei der Niederschrift zu entnehmen.

Im Zuge der Prüfung seien diverse Betriebsausgaben (Reisekosten, etc.) aufgrund der Kostenübernahme durch die Auftraggeber, sowohl der österreichischen P Beteiligungs-GmbH und der deutschen A GmbH, nicht anerkannt worden.

Außerdem sei mit der deutschen Finanzverwaltung ein Rechtshilfeverfahren betreffend der deutschen Firma A GmbH und dem Ergebnis der dort erfolgen Lohnsteuerprüfung durchgeführt worden. Die deutsche Finanzverwaltung sei davon ausgegangen, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen würden und hätte keine Werbungskosten (vorher Betriebsausgaben zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit) anerkannt.

Die österreichische Finanzverwaltung sei im Prüfungsverfahren auch zur Feststellung gelangt, dass es sich bei den deutschen Einkünften um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handeln würde. Jedoch seien die Einkünfte unter der österreichischen Rechtslage zu betrachten und entsprechend zu adaptieren. Daher seien die Einkünfte zuzüglich eines Sachbezuges für das in Deutschland zur Verfügung stehende KFZ angesetzt und davon anteilig die Werbungskosten in Abzug gebracht worden. Es sei nur die Differenz nach Abzug dieser Werbungskosten als Progressionseinkünfte angesetzt worden.

Für den Aufteilungsschlüssel seien die inländischen und ausländischen Einkünfte ins Verhältnis gesetzt worden (vor der BP wurde die Aufteilung nach einem zeitlichen Schlüssel durchgeführt).

Eine direkte Zuordnung der Ausgaben sei nur in jenen Fällen erfolgt, wo ein direkter Konnex zu den Einnahmen hergestellt werden hätte können (z.B. Sozialversicherung Inland). Aus den vorgelegten Belegen hätte mangels Fahrtenbuchführung und fehlenden Vermerken auf den Belegen, wofür der Aufwand tatsächlich entstanden sei, keine

Zuordnung getroffen werden können, daher sei eine Aufteilung nach Schlüssel (wie auch schon vor der Betriebsprüfung so gehandhabt) notwendig gewesen.

Darüber hätte auch bei Prüfungsabschluss Einigung bestanden. Sämtliche Bescheide seien nach Prüfungsabschluss in Rechtskraft erwachsen, es sei keine Beschwerde eingebracht worden. Dass die anteiligen Kosten in Deutschland nicht als Werbungskosten anerkannt würden, sei während der Prüfung bereits bekannt gewesen, auch im Zeitpunkt des Prüfungsabschlusses. Jedoch hätten diese Ausgaben durch den Abzug bei den Progressionseinkünften sehr wohl Berücksichtigung gefunden. Eine Berücksichtigung der Kosten nur in Österreich könne aufgrund der nicht erfolgen Aufzeichnungen, wofür die Aufwendungen tatsächlich entstanden seien, nicht erfolgen. Nähere Ausführungen dazu seien dem Bericht vom 13. März 2013 und der Niederschrift über die Schlussbesprechung 25. Februar 2013 zu entnehmen.

Nach Ansicht der Prüferin würden daher weder neue Tatsachen noch neue Beweismittel für die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO vorliegen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 23. Jänner 2017** wurde die Beschwerde vom 30. Juni 2016 wird als unbegründet abgewiesen.

Hinsichtlich des Sachverhaltes wurde Folgendes ausgeführt:

*„1. Der Beschwerdeführer (Bf) erzielte 2009 sowohl inländische Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als auch ausländische Einkünfte aus seiner Tätigkeit für die A GmbH, Deutschland.*

*2. Bei der A GmbH, Deutschland fand eine Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte die Prüferin fest, dass der Bf für die A GmbH in den Jahren 2005-2009 im Rahmen eines Dienstverhältnisses und nicht, wie vom Bf in Deutschland erklärt, selbständig tätig war. Im diesbezüglichen Bericht wurde auch festgehalten, dass im Zuge von Reisekostenabrechnungen dem Bf sämtliche Ausgaben in Zusammenhang mit dieser Tätigkeit von der A GmbH ersetzt wurden.*

*Bei Ermittlung der Einkünfte und Erlassung des geänderten deutschen Einkommensteuerbescheides 2009 am 21.2.2011 wurden die zuvor im Rahmen der selbständigen Einkünfte in Deutschland geltend gemachten Betriebsausgaben nicht als Werbungskosten zum Abzug gebracht.*

*Gegen den Bescheid wurde vom Bf Einspruch erhoben. Eine Begründung des Einspruches fehlte, nach Auskunft des zuständigen Finanzamtes Stuttgart III, allerdings auch im Mai 2012 noch.*

*3. Bis 2008 wurden vom Bf in Österreich zeitgerecht Einkommensteuererklärungen beim Finanzamt eingereicht. Aus den Beilagen zu diesen Erklärungen, die zum Teil erst im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 2005-2010 dem Finanzamt vorgelegt wurden, ist ersichtlich, dass die dem Bf erwachsenen Aufwendungen nach einem Schlüssel den im Inland und im Ausland erzielten Einkünften zugeordnet wurden.*

*4. Im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 2005-2010 (Prüfungsbeginn: 7.11.2011, Schlussbesprechung: 25.2.2013) wurden die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen, nach Ausscheiden der nicht abzugsfähigen Aufwendungen, in Ermangelung der genauen Zuordenbarkeit zu den inländischen und ausländischen*

*Einkünften, auch 2009 (wie in den Vorjahren vom Bf selbst) nach dem Verhältnis der im Inland und im Ausland erzielten Erlöse aufgeteilt. Lediglich die Beiträge an die Sozialversicherung wurden zur Gänze den inländischen Einkünften zugeordnet.*

*Der Einkommensteuerbescheid 2009 wurde entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung am 13.3.2013 erlassen und erwuchs in Rechtskraft.*

*5. Zum Zeitpunkt des Abschlusses der Betriebsprüfung am 25.2.2013 war der Umstand, dass die den ausländischen Einkünften zuzuordnenden Aufwendungen in Deutschland nicht als Werbungskosten anerkannt worden waren, bereits bekannt. Der diesbezügliche deutsche Einkommensteuerbescheid datiert vom 21.2.2011.*

*6. Vom Bf selbst wurde bis 2008 selbst erklärt und auch im Rahmen der Schlussbesprechung vom 25.2.2013 die Feststellung bestätigt, dass die in den Jahren 2005-2009 geltend gemachten Aufwendungen sowohl mit den inländischen als auch mit den ausländischen Einkünften in Zusammenhang standen.*

*Ein genauer Nachweis, welche Aufwendungen den inländischen bzw. den ausländischen Einkünften zuzuordnen waren, wurde vom Bf jedoch nicht erbracht, weswegen die Aufwendungen im Verhältnis der Erlöse zugeordnet wurden.*

*7. Mit Schreiben vom 2.12.2015 beantragte der Bf die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009.*

*Zur Begründung der Wiederaufnahme wurde angeführt, dass die deutsche Finanzverwaltung die in Deutschland erzielten Einkünfte als solche aus nichtselbstständiger Arbeit einstufte und keinerlei Werbungskosten in diesem Zusammenhang anerkannte.*

*8. Mit Bescheid vom 13.1.2016 wurde dieser Antrag vom Finanzamt Linz abgewiesen. Der Bescheid wurde im Wesentlichen damit begründet, dass im Antrag keine neuen Tatsachen oder Beweismittel vorgebracht wurden.*

*Erklärend wurde angeführt, dass die ausländischen Einkünfte für die Ermittlung der Progression nach österreichischen Vorschriften ermittelt wurden und die den ausländischen Einkünften zuzuordnenden Aufwendungen dabei zum Abzug kamen. Ob die deutsche Steuerverwaltung die den ausländischen Einkünften zuzuordnenden Aufwendungen tatsächlich als Werbungskosten anerkannt hat, kann keinen Einfluss auf die Ermittlung der inländischen Einkünfte haben.*

*9. Mit Schreiben vom 30.6.2016 wurde innerhalb offener Frist Beschwerde gegen den Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme erhoben.*

*Zur Begründung, warum die Wiederaufnahme zulässig ist, wurde ausgeführt, dass die deutsche Steuerbehörde die dort geltend gemachten Aufwendungen nicht anerkannte, weil sie nicht in Zusammenhang mit den deutschen Einkünften standen. Als Konsequenz aus dieser Entscheidung leitete der Bf ab, dass die Aufwendungen mit den österreichischen Einkünften in Zusammenhang standen und daher in Österreich zu berücksichtigen sind.“*

*Diesbezüglich würde sich folgende rechtliche Würdigung ergeben:*

*„10. Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn*

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

11. Die vom Bf in der Beschwerde vorgebrachte Begründung könnte sowohl auf den Wiederaufnahmegrund einer neu hervorgekommenen Tatsache als auch auf den der Vorfrage Bezug nehmen.

Eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist nur eine im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsache, die später hervorkommt (nova reperta). Eine neu hervorgekommene Tatsache liegt daher nicht vor, wenn sie bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt war.

Eine Vorfrage im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. c BAO ist eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet. Eine Rechtsfrage bildet nur dann eine notwendige Grundlage im genannten Sinn, wenn die Tatbestände einander entsprechen (Tatbestandsgleichheit, Tatbestandskongruenz).

Grundsätzlich besteht nur eine Bindung an Entscheidungen inländischer Behörden (vgl. Stoll, BAO, 1329; Ellinger u.a., BAO3, § 116 Anm. 10; Ritz, BAO, § 116 Rz 11).

12. In Bezug auf das Vorliegen einer neu hervorgekommenen Tatsache ist dem Bf entgegenzuhalten, dass die Beurteilung der Aufwendungen durch die deutsche Steuerbehörde bei Abschluss des Betriebsprüfungsverfahrens am 25.2.2013 bereits vorlag und er in Kenntnis derselben die Feststellung der Betriebsprüfung bestätigte, dass die angefallenen Aufwendungen sowohl die in Deutschland erzielten als auch die in Österreich erzielten Einkünfte betrafen.

Allein die Tatsache, dass die anteiligen Aufwendungen in Deutschland (aus welchem Grund auch immer) nicht als Werbungskosten berücksichtigt wurden, bedeutet zudem nicht, dass

> ein Zusammenhang dieser Aufwendungen zu den in Österreich erzielten Einkünften bestand.

Bereits im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens wurde auch festgestellt, dass die notwendigen Nachweise für das Vorliegen einer betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen oft nicht vorlagen und Aufwendungen mehrfach auch ohne Beleg nur aufgrund der Abbuchungen von der Bank als Betriebsausgaben erfasst wurden. Infolgedessen erfolgte eine Korrektur der geltend gemachten Aufwendungen.

Da der Bf auch nicht im Einzelnen nachwies, welche Ausgaben die im Ausland bezogenen und welche die im Inland bezogenen Einkünfte betrafen, wurden die Aufwendungen im

*Verhältnis der im Ausland und im Inland erzielten Einnahmen aufgeteilt und den jeweiligen Einkünften zugeordnet (anteilige Zuordnung wie auch schon in den Jahren zuvor vom Bf selbst so vorgenommen).*

*Solange daher nicht für alle gegenständlichen Aufwendungen der eindeutige Nachweis erbracht werden kann, dass sie ausschließlich die im Inland bezogenen Einkünfte betrafen, liegen keine neu hervorgekommenen Tatsachen vor, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens begründen könnten.*

**13. In Bezug auf das Vorliegen einer Vorfrage ist dem Bf entgegenzuhalten, dass die Entscheidung der deutschen Steuerbehörde über die Nichtanerkennung weiterer Werbungskosten keine Vorfrage für das gegenständliche Verfahren bildet.**

*Zum einen handelt es sich bei der Feststellung des Zusammenhangs von Aufwendungen mit den in Deutschland erzielten Einkünften nicht um eine Rechtsfrage, sondern um eine Frage im Tatsachenbereich.*

*Zum anderen liegt grundsätzlich keine Bindungswirkung an Entscheidungen ausländischer Behörden vor.*

*Anzumerken ist auch, dass in der Nichtanerkennung der Aufwendungen durch die deutsche Steuerbehörde keine Aussage über den Zusammenhang mit den in Österreich bezogenen Einkünften gesehen werden kann.*

**14. Im Übrigen wird auf die Begründung des Bescheides über die Abweisung des Antrages gem. § 303 Abs. 1 BAO vom 13.1.2016 verwiesen.“**

Mit Eingabe vom **27. Februar 2017** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Mit **Vorlagebericht vom 20. März 2017** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

## **ENTSCHEIDUNG**

### **A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Unstrittig ist, dass die in Deutschland erzielten Einkünfte des Beschwerdeführers in Österreich lediglich im Zuge des sogenannten „Progressionsvorbehalts“ zu berücksichtigen sind.

Nach einer Außenprüfung betreffend die Jahre 2005 bis 2010 wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung mit Einkommensteuerbescheiden vom 13. März 2013 Rechnung getragen (nach Wiederaufnahme der entsprechenden Verfahren).

Im Zuge dieser Betriebsprüfung wurde der streitgegenständliche Sachverhalt auch umfassend erforscht und dementsprechend gewürdigt (Rechtshilfeersuchen an die deutsche Finanzverwaltung).

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. Februar 2013 wurde der Sachverhalt ausführlich dargestellt.

Es wurde auch Bezug genommen auf die im Ausland (Deutschland) erzielten Einkünfte. Bereits in dieser Niederschrift wurde dargestellt, dass die deutsche Finanzverwaltung die Einkünfte des Beschwerdeführers als Gesellschafter Geschäftsführer als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit eingestuft hat.

Aus einer Auskunftsbeantwortung der deutschen Steuerbehörden ist zweifelsfrei zu entnehmen, das der Beschwerdeführer sämtliche Aufwendungen ersetzt bekommen hat. Es wurden keine Nachweise vorgelegt, dass die seitens der deutschen Finanzverwaltung nicht berücksichtigten Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit den in Österreich erzielten Einkünften in Zusammenhang stehen.

Den Ausführungen in der Beschwerde vom 30. Juni 2016, dass im deutschen Verfahren entschieden wurde, dass die Aufwendungen nicht mit den deutschen Einkünften im Zusammenhang stehen, kann nicht gefolgt werden. Aus den Unterlagen geht lediglich hervor, dass Aufwendungen nicht berücksichtigt wurden (einerseits weil sie vom Arbeitgeber ersetzt wurden und andererseits weil sie nicht abzugsfähig sind).

Gegen die Feststellungen im Zuge der Außenprüfung wurden keine Einwände vorgebracht. Dass die österreichische Finanzverwaltung eine Berücksichtigung von Betriebsausgaben in Aussicht gestellt hätte für den Fall, dass diese in Deutschland nicht berücksichtigt würden, geht aus den vorgelegten Unterlagen nicht hervor.

Tatsache ist, dass seitens der deutschen Finanzverwaltung in Beantwortung des Rechtshilfeersuchens der österreichischen Finanzverwaltung das Ergebnis der Betriebsprüfung zur Kenntnis gebracht wurde (11. Mai 2012).

Somit war die steuerliche Beurteilung der Tätigkeit des Beschwerdeführers in Deutschland bereits bei Bescheiderlassung in Österreich (also am 13. März 2013) bekannt.

## **B) Beweiswürdigung:**

Die vorgelegten Unterlagen belegen unzweifelhaft, dass auch der österreichischen Finanzverwaltung die Tätigkeiten des Beschwerdeführers umfassend bekannt waren (Auskunftsersuchen bzw. Antwortschreiben).

Selbst die Höhe der den Einkünfte in Deutschland zuzurechnenden Aufwendungen (10.285,50 €) wurden rechnerisch dargestellt.

Bei der Berechnung der (deutschen) Einkünfte für den Progressionsvorbehalt (65.716,28 €) wurde dieser Betrag berücksichtigt. Dass diese Aufwendungen mit den Einkünften in Österreich im Zusammenhang stehen, kann nicht nachvollzogen werden. In der Beschwerde wurde lediglich angeführt, dass diese Aufwendungen in Deutschland nicht berücksichtigt wurden. Das heißt aber noch nicht, dass die Aufwendungen mit den Einkünften in Österreich im Zusammenhang stehen.

Aus den Darstellungen in der oben erwähnten Niederschrift ist davon auszugehen, dass die Aufwendungen deswegen nicht berücksichtigt wurden, da sie vom Arbeitgeber ersetzt wurden.

Vergleiche hier die ausführlich wiedergegebene Auskunftsbeantwortung der deutschen Steuerbehörden (Niederschrift Seite 12).

### **C) Rechtliche Würdigung:**

*Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn*

- a) ...*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,*

*und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Als Tatsache sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände anzusehen. Eine andere rechtliche Beurteilung oder eine unterschiedliche Beweiswürdigung stellt keine neue Tatsache dar (vgl. VwGH 30.6.2005, 2002/15/0201).

Hinsichtlich der Vorfragebestimmung ist anzuführen, dass dies allenfalls nur dann eine Wiederaufnahme begründen könnte, wenn die Abgabenbehörde an die Entscheidung der Hauptfragenbehörde gebunden war (vgl. VwGH 30.3.1998, 98/16/0097).

Diese ist hier jedenfalls nicht zu berücksichtigen, da die Entscheidung bzw. Sachverhaltsbeurteilung durch die deutsche Finanzverwaltung keinesfalls eine Entscheidung einer Hauptfragebehörde ist. Die steuerliche Beurteilung in Österreich ist gegenständlich nicht an die Beurteilung in Deutschland gebunden – in Österreich wäre die Betriebsausgabeneigenschaft der begehrten Aufwendungen erneut zu prüfen (nach österreichischem Recht).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente – gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage gewonnen werden – sind keine Tatsachen (vgl. VwGH 27.1.2011, 2007/15/0262). Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des der Partei bekannten Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen

Beurteilung lassen sich demnach bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. VwGH 31.3.2011, 2008/15/0215).

In gegenständlichem Fall bedeutet dies, dass selbst im Falle der Unkenntnis der österreichischen Finanzverwaltung über die Einstufung der Einkünfte des Beschwerdeführers, keine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig gewesen wäre (rechtliche Beurteilung stellt keine neue Tatsache dar).

Aber im hier zu beurteilenden Fall waren sogar die entsprechenden Zahlen als auch die rechtliche Beurteilung bekannt.

Die Nichtberücksichtigung der Aufwendungen in Deutschland (rechtliche Würdigung) kann nicht zwingend zu einer Berücksichtigung in Österreich führen bzw. zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens in Österreich.

Ergänzend ist hierzu noch anzuführen, dass selbst in einem offenen Verfahren sehr zweifelhaft wäre, dass diese Aufwendungen tatsächlich mit den Einkünften in Österreich in Zusammenhang stehen würden. Diese Ansicht ist allerdings für das hier streitgegenständliche Thema (Wiederaufnahme) nicht von Bedeutung.

#### **D) Revision:**

*Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.*

*Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 klare Rechtslage und einheitliche Rechtsprechung lässt hier keinen Spielraum, um eine ordentliche Revision zuzulassen.

Linz, am 9. Jänner 2018

