

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb, vom 25. Juli 2016, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. Juni 2016, betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2014 , beschlossen:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden gem. § 278 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.
- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der Beschwerdeführer (Bf.) in den o.a. Streitjahren die Voraussetzungen gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988 (Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger) erfüllt.

Der Bf. war in den o.a. Streitjahren Alleingesellschafter und Geschäftsführer (GF) der Firma A (FN 963147h).

Der Bf. hat seinen Hauptwohnsitz lt. Meldebestätigung der Gemeinde D. Dies wurde vom Bf. selbst im Zuge der Außenprüfung bei der Firma A1 ausdrücklich bestätigt (siehe Bp-Bericht vom 14. Juli 2016, Tz. 1).

In Österreich hat er in den o.a. Streitjahren über keinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt verfügt.

Im Zuge der Außenprüfung bei der Firma A1 (FA 09 123/1234) wurde festgestellt, dass der Bf. als GF der Firma A1 folgende GF-Bezüge erhalten und unter Verletzung der Steuererklärungspflicht gem. § 42 Abs. 2 EStG 1988 nicht erklärt hat:

2011	24.000
2012	36.000

2013	36.000
2014	36.000

Da diese Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in Österreich steuerpflichtig sind, folgte das Finanzamt in den o.a. bekämpften Bescheiden den Feststellungen der Außenprüfung lt. Bericht vom 8. Juni 2016 unter Berücksichtigung des Pauschales gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 und des Gewinnfreibetrages gem. § 10 EStG 1988 sowie der Zurechnung gem. § 102 Abs. 3 EStG 1988.

Gegen die o.a. Bescheide vom 22. Juni 2016 erhob der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

Da der gleiche Prüfer bei der Prüfung der Firma A1 festgestellt hat, dass es sich bei dieser Gesellschaft um eine reine Domizilgesellschaft gehandelt hat sei es nach Ansicht des Bf. nicht denkbar, dass die GF-Bezüge einer nicht in Österreich ansässigen Gesellschaft in Österreich steuerpflichtig werden könnten.

Selbst wenn man zu dem Schluss käme, dass die Firma A1 in Österreich tätig gewesen sei und ihrem GF zu Recht steuerpflichtige GF-Bezüge bezahlt habe, so seien dies in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Bezüge, da diese 90 % des Welteinkommens des Bf. übersteigen würden.

Aufgrund eines Vorhaltes des Finanzamtes vom 24. Februar 2017 legte der Bf. eine Bestätigung des Finanzamtes FD1 vor, in der dargelegt wird, dass der Bf. bis einschließlich 2012 als beschränkt Steuerpflichtiger veranlagt worden sei und im Jahre 2011 Verluste aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung sowie im Jahre 2012 Verluste aus Vermietung erzielt habe.

In den Jahren 2013 bis 2016 habe der Bf. keine der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte erzielt.

Der Bf. sei somit nach Ansicht der steuerlichen Vertretung in den Streitjahren in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Im zweiten Vorhalt vom 5. Mai 2017 forderte das Finanzamt den Bf. nochmals auf für den Antrag nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 die Auslandseinkünfte durch eine Bescheinigung der Abgabenbehörde des Ansässigkeitsstaates mit dem Formular E9 nachzuweisen. Weiters möge der Bf. bekanntgeben, in welchem Land er sein Welteinkommen versteuert habe.

In seiner Stellungnahme vom 11. Juli 2017 verweist der Bf. darauf, dass das deutsche Finanzamt FD1 kein Formular E9 ausstellen könne, da dies sonst bedeuten würde, dass der Bf. in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig gewesen wäre.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 20. Juli 2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und begründet dies im Wesentlichen wie folgt:

Nach Art. 16 Abs. 2 DBA-Deutschland dürfen – ungeachtet der Artikel 14 und 15 – Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, im anderen Staat besteuert werden.

Unbestritten sei der Sitz der Firma A1 in Österreich. Die Ansässigkeit ergebe sich eindeutig aus § 1 Abs. 2 KStG iVm Art. 4 Abs. 1 DBA-Deutschland.

Einkünfte von Geschäftsführern einer deutschen oder österreichischen GmbH würden auf jeden Fall, unabhängig von einer möglichen Beteiligung an der Gesellschaft und deren Höhe, unter Art. 16 Abs. 2 DBA-Deutschland fallen und seien somit in Österreich steuerpflichtig.

Der Bf. verfüge in Österreich über keinen Wohnsitz und sei mit den Inlandseinkünften beschränkt steuerpflichtig.

Eine Behandlung des Bf. gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988 setze aber voraus, dass die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachgewiesen werde.

Da es aber der Bf. bis dato trotz Vorhalt unterlassen habe das Formular E9 vom Ansässigkeitsstaat vorzulegen, ist der materiell rechtliche Nachweis des § 1 Abs. 4 EStG 1988 bis dato nicht erbracht worden.

Im Vorlageantrag vom 23. August 2017 führt der Bf. ergänzend aus, dass im Kalenderjahr 2011 sein Welteinkommen zu 100 % der österreichischen Einkommensteuer unterliege.

Der Bf. habe in den Jahren 2011 bis 2014 nur in Österreich Einkünfte erzielt. Deshalb könne auch kein anderer Staat ein Formular E9 ausstellen.

Es könne als erwiesen angenommen werden, dass die GF-Bezüge in Österreich das einzige Einkommen und damit 100 % seiner steuerpflichtigen Einkünfte weltweit darstelle.

Im Zuge der BFG-Vorhaltsbeantwortung vom 23. November 2017 hat der Bf. nun doch die bereits vom Finanzamt mit Vorhalt vom 24. Februar 2017 abverlangten Formulare E 9 vorgelegt. Weiters halte er an seinem Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich gem. § 1 Abs. 4 BAO fest.

Begründung:

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht gemäß § 278 Abs. 1 BAO mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Gemäß § 278 Abs. 2 BAO tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden gemäß § 278 Abs. 3 BAO an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Erkenntnis (§ 279 BAO) nicht entgegenstehen würde, steht sie gemäß § 209a Abs. 5 BAO auch nicht der Abgabenfestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde entgegen, der den gemäß § 278 oder § 300 BAO aufgehobenen Bescheid ersetzt, wenn dieser Bescheid binnen einem Jahr ab Bekanntgabe (§ 97 BAO) des aufhebenden Beschlusses bzw. innerhalb der Frist des § 300 Abs. 1 lit. b BAO ergeht.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden 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.

Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 278 Abs. 1 BAO ist die Entlastung der Rechtsmittelinstanz und die Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens.

Es ist nicht Aufgabe der Rechtsmittelinstanz, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 5. Aufl., § 278 Tz 5).

Die Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Entscheidend ist, ob die Unterlassung der Ermittlungen "wesentlich" ist. Dies ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde ist für die Anwendbarkeit des § 278 Abs. 1 BAO nicht erforderlich (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 5. Aufl., aaO Tz 11 und die dort wiedergegebene Judikatur und Literatur).

Im gegenständlichen Fall hat die Abgabenbehörde, da der Bf. seiner materiell rechtlichen Nachweispflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988 trotz Vorhalt vom 24. Februar 2017 und 5. Mai 2017 nicht erfüllt hat (= keine Vorlage des Formulars E 9) und damit die Voraussetzungen für die Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger nicht gegeben waren, seine nicht erklärten Inlandseinkünfte der beschränkten Steuerpflicht unterworfen.

Auch die Beantwortung des BFG-Vorhaltes vom 2. November 2017 hat nicht zur Klarstellung der Steuerpflicht des Bf. beigetragen, da nunmehr in den Streitjahren 2011 und 2012 lt. E 9 behauptet wird, der Bf. hätte in diesen Jahren keinerlei Einkünfte erzielt, obwohl das Gegenteil, nämlich dass Einkünfte erzielt wurden, vom Finanzamt FD1 am 7. April 2017 nachweislich bestätigt wurde.

Durch diese widersprüchlichen Angaben des Bf. ist es nach Ansicht des Bundesfinanzgericht erforderlich, umfangreiche Erhebungen bei den deutschen Finanzämtern (FD1 und FD2) durchzuführen, welche Erklärungen nun tatsächlich stimmen

und weshalb es überhaupt zu gegenteiligen Aussagen deutscher Finanzämter kommen konnte.

Da lt. Abgabenbehörde der Bf. auch Verbindungen zu Spanien und Portugal gehabt haben soll, wären auch die dortigen Finanzbehörden zu kontaktieren, ob der Bf. in diesen Ländern Einkünfte erklärt bzw. erzielt hat.

Da bis dato im gegenständlichen Beschwerdeverfahren die Besteuerungsgrundlagen seitens des Bf. nicht (vollständig und somit entscheidungsreif) erklärt wurden und auch nicht umfassend von der Abgabenbehörde erhoben wurden, würde eine meritorische Erledigung der Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht im Ergebnis dazu führen, dass die strittige Einkommensteuerveranlagung quasi erst- und letztinstanzlich durch dieses vorgenommen werden würde.

Abgesehen davon, dass durch diese wesentliche Verfahrensverlagerung zum Bundesfinanzgericht der Rechtsschutz und die Kontrollmechanismen eingeschränkt würden, ist es nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (Ritz, BAO Kommentar, 5. Aufl., § 278 Tz 5, mit Judikaturnachweis).

Dazu kommt, dass die Durchführung der fehlenden Ermittlungen im gegenständlichen Fall durch das Bundesfinanzgericht zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen würde, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs. 2 BAO zur Kenntnis gebracht werden müssten; das Erhebungsverfahren beim Bundesfinanzgericht wäre dadurch auch kostenintensiver als im direktem Weg zwischen Abgabenbehörde und Bf.

Da im gegenständlichen Fall noch wesentliche umfangreiche Ermittlungen (auch bei ausländischen Abgabenbehörden) durchzuführen sind, bevor die Besteuerungsgrundlagen in den o.a. Streitjahren konkret ermittelt und auf ihre Richtigkeit überprüft werden können und nicht auszuschließen ist, dass letztlich ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen, hat das Bundesfinanzgericht im Rahmen seines Ermessens beschlossen, den streitgegenständlichen Bescheid aufzuheben und die Sache zur Durchführung von weiteren Ermittlungen an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen.

Die Aufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist (§ 20 BAO). Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall deshalb, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch wesentliche und vermutlich den Umfang einer neuerlichen Prüfung erreichenden Ermittlungen notwendig sind, welche von

der Abgabenbehörde rascher und wirtschaftlicher (= ohne zusätzliche Zwischenschaltung des BFG) erledigt werden können als vom Bundesfinanzgericht selbst.

Billig ist die Zurückverweisung, weil es dem Bf. nicht zumutbar ist, die Entscheidung über die Beschwerde durch das deutlich aufwendigere Ermittlungsverfahren vor dem Verwaltungsgericht zu verzögern. Auch der Umstand, dass durch eine wesentliche Verfahrensverlagerung zum Bundesfinanzgericht der Rechtsschutz und die Kontrollmechanismen eingeschränkt werden (siehe dazu bereits oben), kommt im Rahmen der Billigkeitserwägungen Bedeutung zu.

Zum noch zu erhebenden Sachverhalt:

Aufzuklären wird seitens der Abgabenbehörde somit insbesondere zu sein, ob die im Zuge der BFG-Vorhaltsbeantwortung vom 23. November 2017 vorgelegten E 9 Formulare des Finanzamtes FD2 (Deutschland) vom 9. Oktober 2017 glaubhaft sind, da hier für alle Streitjahre 2011 bis 2014 bestätigt wird, dass die Einkünfte des Bf. im Ansässigkeitsstaat (= Deutschland) Null Euro betragen.

In diesem Zusammenhang ist weiters zu erheben, wieso die E 9 Formulare von einem anderen deutschen Finanzamt als bisher aktenkundig (= Finanzamt FD1) ausgefertigt wurden und weshalb in den E 9 Formularen die in den Streitjahren 2011 und 2012 erklärten Einkünfte nicht erfasst wurden (siehe Schreiben des Finanzamtes FD1 vom 7. April 2017).

Weiters ist der Frage nachzugehen, wieso der Bf.

- a) in Deutschland keine Steuererklärungen abgegeben hat und wieso er
- b) in Österreich bis dato keine Steuererklärungen abgegeben hat.

Für die begehrten Veranlagungen in Österreich wären Steuererklärungen inkl. Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen mit vollständiger Angabe der erforderlichen persönlichen Daten (Beruf, Arbeitgeber, Ehegattin, Kinder etc.) abzuverlangen.

Auch wäre die Frage zu klären, wo überall der Bf. in den Streitjahren über Wohnsitze (Adressen in Deutschland, Spanien etc.) verfügte und wo seine Ehegattin und seine Kinder in den Streitjahren wohnhaft (Nachweis mit polizeilicher Meldebestätigung) gewesen sind ?

Auch die Behauptung des Bf., dass seine österreichischen Einkünfte mindestens 90 % seiner Welteinkünfte betragen haben sollen, ist, trotz gegenteiliger Behauptung, nicht glaubhaft, da z.B. im Jahre 2012 der Bf.

- a) österreichische GF-Bezüge i.H.v. 36.000 €,
- b) deutsche Einkünfte aus Vermietung i.H.v. minus 3.066 € und
- c) deutsche sonstige Einkünfte i.H.v. 26.771 €

erzielt hat, insgesamt somit (Welt)Einkünfte i.H.v. 59.705 €.

Demnach betrugen die österreichischen GF-Bezüge nur rd. 60 % der Welteinkünfte statt der erforderlichen 90 % !

Da der Bf. auch Beziehungen zu Spanien und Portugal gehabt hat (siehe Tz. 1 und 3 des Bp-Berichtes vom 14.7.2016 der A1; FA 09 123/1234), wären auch die spanischen bzw. portugiesischen Abgabenbehörden zu kontaktieren, ob der Bf. in den Streitjahren in Spanien und Portugal Einkünfte bezogen hat, die letztlich dem Welteinkommen zuzurechnen wären.

Mangels bisheriger entsprechender o.a. Erhebungen, fehlt es an entscheidungswesentlichen Grundlagen, ohne deren Kenntnis keine Abgabenfestsetzung erfolgen kann.

Nach Abklärung insbesondere all der o.a. Ermittlungen ist anzunehmen, dass das Ergebnis dieser Erhebungen einen anders lautenden Bescheid für die einzelnen Streitjahre nach sich zieht, weshalb die Sache zum gegenwärtigen Verfahrensstand nicht entscheidungsreif ist.

Im Interesse der Zweckmäßigkeit war der Aufhebung der o.a. angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde der Vorrang zu geben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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 Fall der Zurückverweisung an die Abgabenbehörde ist nur zu prüfen, ob das Ermessen des § 278 Abs. 1 BAO richtig geübt worden ist. Dabei handelt es sich jedoch um die

Beurteilung der Plausibilität der Begründung und somit um eine Sach- und keine Rechtsfrage. Diese Frage ist einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Dezember 2017