

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 20. Mai 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 6. Mai 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 03.06.2019 teilweise Folge gegeben. Hinsichtlich Bemessungsgrundlagen und Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 03.06.2019 verwiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) erzielte im Jahr 2016 aus ihrer Tätigkeit in der Hotellerie (Rezeptionistin) nichtselbständige Einkünfte. Mit der per Datum 26.08.2017 von der Bf. unterfertigten Eingabe teilte die Bf. dem Finanzamt den „Beginn einer Grenzgängertätigkeit“ mit. Als ausländische(n) Arbeitgeber(in) hat die Bf. in dieser Eingabe das Unternehmen „Hotel-FL“ und als Beginn der Tätigkeit den Zeitraum „Dez 2015 – April 2016“ und „Okt 2016 –“, angeführt. In dieser Eingabe hat die Bf. auch angegeben, dass sie vom April 2016 bis August 2016 bei einem inländischen Arbeitgeber beschäftigt gewesen sei.

Am 06.02.2018 ist die Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 der Bf. beim Finanzamt eingelangt. In dieser von der Bf. eingereichten Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 hat die Bf., ohne Lohnbezüge aus Liechtenstein anzuführen, den (einen) inländischen Arbeitgeber angegeben (Bezugszeiträume laut Lohnzettel des österreichischen Arbeitgebers 01.04.2016 bis 31.08.2016 und 09.09.2016 bis 10.09.2016). Weiters bezog die Bf. im Jahr 2016 für 44 Tage (06.09.2016 bis 19.10.2016) vom Arbeitsmarktservice Österreich Arbeitslosengeld. Am 09.02.2018 hat das Finanzamt den

Einkommensteuerbescheid 2016 entsprechend der von der Bf. eingereichten Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 und unter Berücksichtigung des Arbeitslosengeldbezuges erlassen.

2. Mit Schreiben des Finanzamtes vom 08.02.2019 (Ersuchen um Ergänzung betreffend Arbeitnehmerveranlagung für 2016 und 2017) wurde die Bf. ersucht, sämtliche ausländische Lohnausweise für 2016 und 2017 nachzureichen (*Anmerkung:* in der von der Bf. eingereichten und am 18.12.2018 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung 2017 wurde von der Bf. kein inländischer Arbeitgeber bzw. bei der Anzahl der inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen im Jahr 2017 „0“ angegeben und war der Einkommensteuererklärung kein (ausländischer) Lohnnachweis angeschlossen). Nachdem dieses Ergänzungersuchen von der Bf. unbeantwortet blieb, erging seitens des Finanzamtes ein weiteres Ergänzungersuchen (Ausfertigungsdatum 28.03.2019) mit folgendem Inhalt: „2. Aufforderung! Sie werden ersucht, sämtliche ausländische Lohnausweise für 2016 und 2017 nachzureichen. Weiters ist die Bestätigung der Grenzgängerkrankenversicherung für 2017 nachzureichen. Sollten Sie dieser Aufforderung wieder nicht nachkommen, dann werden Ihre ausländischen Einkünfte gemäß § 184 BAO geschätzt.“ Auch dieses Schreiben blieb unbeantwortet.

3. Im wiederaufgenommenen Einkommensterverfahren 2016 (Wiederaufnahmebescheid vom 06.05.2019) erließ das Finanzamt den (neuen) Einkommensteuerbescheid 2016 vom 06.05.2019, in dem aus Liechtenstein bezogene Lohneinkünfte (Lohnbezüge vom 01.01. bis 31.03.2016 und vom 20.10. bis 31.12.2016) im Schätzungswege in die Einkommensbesteuerung 2016 einbezogen wurden. Dabei setzte das Finanzamt für 01.01. bis 31.03.2016 einen Bruttobezug von 14.000,00 CHF und für 20.10. bis 31.12.2016 einen Bruttobezug von 12.000,00 CHF an. Begründend hat das Finanzamt angegeben: „Ihre ausländischen Einkünfte mussten gemäß § 184 BAO geschätzt werden, da Sie trotz Aufforderung, die ausländischen Lohnausweise nicht nachgereicht haben.“

4. Dagegen erhob die Bf. fristgerecht Beschwerde (elektronisch eingebracht am 20.05.2019) mit folgendem Vorbringen: „Bitte um Korrektur des Bescheides 2016. Meinen Lohnzettel finden Sie anbei.“ Dazu wurde der Lohnausweis hinsichtlich des Liechtensteinischen Dienstgebers für den Zeitraum 20.10. bis 31.12.2016 beigebracht.

5. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 03.06.2019 hat das Finanzamt den beigebrachten Lohnausweis aus Liechtenstein für den Zeitraum 20.10. bis 31.12.2016 (stattgebend) berücksichtigt.

6. In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag (elektronisch eingebracht am 16.06.2019) brachte die Bf. vor: „Sehr geehrte Damen und Herren, hiermit bitte ich um Überprüfung der Schätzung der Einkünfte aus dem Ausland für 2016. Hier habe ich den Lohnzettel beigelegt. Bitte um Anpassung. Mit freundlichen Grüßen ...“ Dem Vorlageantrag war (erneut) hinsichtlich

des Dienstverhältnisses zum Liechtensteinischen Dienstgeber der Lohnausweis vom 20.10. bis 31.12.2016 angeschlossen. Weiters wurde von der Bf. hinsichtlich desselben Dienstverhältnisses in Liechtenstein der Lohnausweis für das Jahr 2017 beigebracht. Mit dem Vorlageantrag wurde dem Finanzamt von der Bf. auch eine (undatierte) Aufstellung übermittelt, in welcher unter der Rubrik „Einnahmen“ als Gehalt ein Betrag von 1.600,00 und unter der Rubrik „Ausgaben“ für diverse angeführte Aufwendungen (zB Miete, Fitness etc) ein Gesamtbetrag von 1.069,42 aufscheint. Weiters ist in dieser Aufstellung der Hinweis „Zusätzlich: Lebenshaltungskosten: 250,00-300,00“ angeführt (*Anmerkung: alle angeführten Beträge jeweils ohne Währungsangabe und ohne jeglichen Bezug auf einen konkreten Zeitraum*).

7. Der eingebrachte Vorlageantrag wurde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht am 11.11.2019 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 11.11.2019). Im Vorlagebericht wird seitens des Finanzamt ergänzend angeführt, dass die Bf. (nach Einlagen des Vorlageantrags der Bf. vom 16.06.2019) mittels Vorhalt des Finanzamtes vom 19.06.2019 aufgefordert worden sei, die Einkünfte vom 01.01. bis 31.3.2016 mittels Monatslohnzettel nachzuweisen. Die Frist des Ersuchens um Ergänzung habe nach einer von der Bf. begehrten Fristverlängerung am 15.10.2019 geendet. „Es wurden bis heute keine Unterlagen eingereicht.“

In der Stellungnahme zum Vorlagebericht wird vom Finanzamt beantragt: „Sollte die Bf. die fehlenden Monatslohnzettel Jänner, Februar und März 2016 nicht dem Bundesfinanzgericht vorlegen, wird beantragt, dass mangels Nachweis über von 01.01.-31.3.2016 in Liechtenstein erzielten Einkünfte der im Schätzungswege erstellte Lohnzettel Jän.- März 2016 (brutto CHF 14.000.-) bestätigt und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen wird (bzw. Alternative lt. Beilage).“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die Bf. war im Jahr 2016 mit ihrer Tätigkeit in der Hotellerie nichtselbständig tätig. Mit der zum Datum 26.08.2017 von der Bf. unterfertigten Eingabe teilte die Bf. dem Finanzamt den „Beginn einer Grenzgängertätigkeit“ mit, wobei sie als ausländische(n) Arbeitgeber(in) „Hotel-FL“ und als Beginn der Tätigkeit den Zeitraum „Dez 2015 – April 2016“ und „Okt 2016 –“, angegeben hat.

Im Jahr 2016 erzielte die Bf. nichtselbständige Einkünfte vom inländischen Dienstgeber, der Firma Hotel-Ö (Bezugszeiträume laut Lohnzettel des inländischen Dienstgebers: 01.04.2016 bis 31.08.2016 und 09.09.2016 bis 10.09.2016). Im Jahr 2016 bezog die Bf. für 44 Tage (06.09.2016 bis 19.10.2016) vom Arbeitsmarktservice Österreich Arbeitslosengeld. Weiters erzielte die Bf.

im Jahr 2016 im Zeitraum 01.01. bis 31.03.2016 und 20.10. bis 31.12.2016 nichtselbständige Einkünfte aus dem Dienstverhältnis in Liechtenstein (Arbeitgeber: „Hotel-FL“). Hinsichtlich der vom Liechtensteinischen Dienstgeber erhaltenen Lohnbezüge (Bezugszeiträume 01.01. bis 31.03.2016 und 20.10. bis 31.12.2016) brachte die Bf. trotz zweier an sie ergangener Ergänzungsersuchen bis zur Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2016 vom 06.05.2019 keine (ausländischen) Lohnausweise für das Jahr 2016 bei, weshalb diese Liechtensteinischen Lohnbezüge vom Finanzamt im Schätzungswege angesetzt wurden. Der im Zuge der Beschwerdeerhebung (Beschwerde elektronisch eingebracht am 20.05.2019) für den Zeitraum 20.10.2016 bis 31.12.2016 beigebrachte Lohnausweis wurde in der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes vom 03.06.2019 (stattgebend) berücksichtigt. Für den Zeitraum 01.01. bis 31.03.2016 wurde von der Bf. im Zuge der Beschwerdeerhebung kein Lohnausweis beigebracht und wurden diese im Einkommensteuerbescheid 2016 vom 06.05.2019 schätzungsweise angesetzten Lohneinkünfte in der Beschwerdeentscheidung vom 03.06.2019 nicht abgeändert.

Dieser Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage. Streitgegenständlich vor dem Bundesfinanzgericht ist die Schätzung der vom Liechtensteinischen Dienstgeber für den Zeitraum 01.01. bis 31.03.2016 bezogenen nichtselbständigen Einkünfte.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

Der mit „3. Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung.“ überschriebene § 184 BAO lautet auszugsweise:

„§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) ...“

Nach § 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. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt. Abs. 2 des § 115 BAO bestimmt, dass den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben ist.

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

In § 138 Abs. 1 BAO wird bestimmt, dass auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Dazu ist nun festzustellen, dass die Bf. bereits vor Erlassung des im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheides 2016 vom 06.05.2019 vom Finanzamt ersucht wurde, für die aus Liechtenstein bezogenen Lohnneinkünfte mittels Lohnausweis einen Nachweis darüber zu erbringen. Ausdrücklich wurde die Bf. auch darauf hingewiesen, dass bei Nichtnachkommen dieser Aufforderung die Liechtensteinischen Einkünfte gemäß § 184 BAO geschätzt würden (zweites Ergänzungsersuchen vom 28.03.2019). Im Übrigen wurde die Bf. auch nach Einreichung des Vorlageantrags (elektronisch eingebracht am 16.06.2019) mittels Vorhalt des Finanzamtes vom 19.06.2019 aufgefordert, die Einkünfte vom 01.01. bis 31.3.2016 mittels Monatslohnzettel nachzuweisen. Zudem ist im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 11.11.2019, der auch der Bf. zugestellt wurde, ein Hinweis enthalten, die Nachweise dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Insgesamt ist festzustellen, dass die Bf. bis dato weder dem Finanzamt noch dem Bundesfinanzgericht einen solchen Nachweis für den Lohnzeitraum 01.01. bis 31.3.2016 vorgelegt hat. Allgemein sei auch erwähnt, dass in der Verwaltungspraxis von österreichischen Dienstnehmern, die als Grenzgänger in Liechtenstein tätig sind, regelmäßig auch Lohnausweise von den Liechtensteinischen Dienstgebern beigebracht werden. In diesem Zusammenhang sei auch auf Artikel 2 des Verwaltungsübereinkommens zwischen Österreich und Liechtenstein über die Sicherung der steuerlichen Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger (AÖF 1999/55) hingewiesen. Nach Artikel 2 dieses Verwaltungsübereinkommens können die österreichischen Grenzgänger, gestützt auf die liechtensteinische Steuergesetzgebung vom liechtensteinischen Arbeitgeber einen Lohnausweis verlangen, der auch gegenüber den österreichischen Steuerbehörden verwendet werden kann. Auf diesem Lohnausweis, der die maßgebenden Daten der Lohnbuchhaltung enthalten muß, hat der Arbeitgeber den Gesamtbezug des Arbeitnehmers unter besonderer Angabe der in Österreich nach den Angaben des Arbeitnehmers steuerbegünstigt zu behandelnden Zulagen und Zuschläge im einzelnen unterschriftlich zu bestätigen.

Seitens der Bf. wurde auch nicht angeführt, aus welchen Gründen sie einen Nachweis über die in Liechtenstein vom 01.01. bis 31.03.2016 erzielten Lohnbezüge nicht vorgelegt hat bzw. ihr ein solcher Nachweis nicht möglich gewesen wäre. Die Bf. hat auch sonst im gesamten Beschwerdeverfahren keine Angaben über diese Lohnneinkünfte bzw. über deren Höhe getätigt.

Die von der Bf. beigebrachte Aufstellung über Einnahmen (Gehalt) und Ausgaben (diverse Aufwendungen) ist in diesem Zusammenhang nicht verwertbar, da darin kein Hinweis auf einen konkreten zeitlichen Bezugszeitraum aufscheint und auch sonst keine Angaben über die beim Liechtensteinischen Dienstgeber vom 01.01. bis 31.03.2016 bezogenen Lohneinkünfte angeführt sind.

Wenn das Finanzamt somit im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 begründend angegeben hat, dass die ausländischen Einkünfte gemäß § 184 BAO geschätzt werden mussten, da die Bf. trotz Aufforderung die ausländischen Lohnausweise nicht nachgereicht habe, ist dies seitens des Bundesfinanzgerichts nicht zu beanstanden. Diese Vorgehensweise steht im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen.

Festzustellen ist auch, dass die Bf. weder in der Beschwerde (elektronisch eingebracht am 20.05.2019) noch im Vorlageantrag (elektronisch eingebracht am 16.06.2019) grundsätzliche Einwände gegen die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung erhoben hat. Im Vorlageantrag wurde solcherart unter Hinweis auf „den Lohnzettel“ um Überprüfung der Schätzung der Einkünfte aus dem Ausland für 2016 ersucht. Tatsächlich war allerdings für den Zeitraum 01.01. bis 31.3.2016 kein Lohnausweis beigelegt. Soweit die von der Bf. beigebrachte Aufstellung über „Einnahmen“ (Gehalt 1.600) und „Ausgaben“ (diverse Aufwendungen mit einer Gesamtsumme von 1,069,42) und „Zusätzlich: Lebenshaltungskosten: 250-300“ auf eine Schätzung nach dem Lebenshaltungsaufwand abzielen sollte, kann dem nicht gefolgt werden, da hinsichtlich der vom Liechtensteinischen Dienstgeber erzielten Löhne konkretere Daten vorliegen. So ergibt sich in Anlehnung an den vorliegenden Lohnausweis des Liechtensteinischen Dienstgebers vom 20.10. bis 31.12.2016 (mit einem Bruttolohnausweis von 9.066 CHF) übertragen auf den Zeitraum 01.01. bis 31.03.2016 ein Bruttolohn von 11.301,45 CHF ($= 9.066/73 \times 91$) und in Anlehnung an den vorliegenden Lohnausweis des Liechtensteinischen Dienstgebers vom 01.01. bis 31.12.2017 (mit einem Bruttolohnausweis von 43.861 CHF) für den Zeitraum 01.01. bis 31.03.2016 ein Bruttolohn von 10.935,21 CHF ($= 43.861/365 \times 91$), wobei dieser ausgewiesene Jahresbezug 2017 unbeanstandet im Einkommensteuerbescheid 2017 als nichtselbständige Einkünfte angesetzt wurde. In dem im vorliegenden Verwaltungsakt einliegenden beidseitig unterfertigten Arbeitsvertrag vom 22.11.2016 ist unter Pkt. 7 ein Lohn von „monatlich brutto CHF 3'800.00“ angeführt, bei dessen Zugrundelegung bzw. Umrechnung sich für 01.01. bis 31.03.2016 ein Bruttobezug von 11.400,00 CHF ($= 3.800 \times 3$) ergibt. Diese Schätzungsvarianten wurden auch vom Finanzamt im Vorlagebericht vom 11.11.2019 („bzw. Alternative lt. Beilage“) aufgezeigt, ohne dass allerdings seitens des Finanzamtes eine konkrete „Alternative“ (konkrete andere Schätzung als im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 vom 06.05.2019) aufgezeigt wurde.

Da die Bf. keinen Lohnausweis aus dem Dienstverhältnis zum Liechtensteinischen Arbeitgeber für 01.01. bis 31.03.2016 beibrachte und auch sonst überhaupt keine Angaben über diese Lohnbezüge machte, schätzte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen selektiv für diese

Liechtensteinischen Lohnbezüge 01.01. bis 31.03.2016 mit einem Bruttobezug von 14.000,00 CHF (entspricht bei dem angewendeten Umrechnungskurs von 0,903504 einem Betrag von 12.649,05 Euro). Bei dieser Schätzung hat das Finanzamt als abzugsfähige Werbungskosten 1.400 CHF berücksichtigt (Einbehaltene Sozial(versicherungs)beiträge für laufend ausgezahlten Arbeitslohn) und weiters eine (ausländische einbehaltene) Steuer von 560,00 CHF angerechnet.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen, somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, 6. Aufl., § 184 Rz 3, unter Hinweis auf zahlreiche Judikatur).

Davon ausgehend ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts die vom Finanzamt für den Zeitraum 01.01. bis 31.03.2016 vorgenommene Schätzung jedenfalls nicht zu beanstanden, die durchaus innerhalb jener Bandbreite liegt, die in Anlehnung an die vorliegenden Daten (Lohnausweise bzw. Arbeitsvertrag) abgeleitet werden kann. Abgesehen davon, dass die Bf. keine konkreten Einwände gegen die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung erhoben hat, ist für das Bundesfinanzgericht bei der gegebenen Sachlage auch nicht erkennbar, dass das Finanzamt eine sachlich nicht gerechtfertigte Überschätzung bewirkt hätte. Diesbezüglich war die Beschwerde folglich abzuweisen. Gegenstand des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht ist der Einkommensteuerbescheid vom 06.05.2019. Das Finanzamt den im Zuge der Beschwerdeerhebung beigebrachten Lohnausweis 20.10. bis 31.12.2016 bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom 03.06.2019 (stattgebend) berücksichtigt. In diesem Punkt war der Beschwerde somit stattzugeben. Der Beschwerde war sohin im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 03.06.2016 teilweise stattzugeben und spruchgemäß zu entscheiden.

3. Zulässigkeit der 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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 27. September 2021