

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. März 2021 gegen den zur Steuernummer ***BF1StNr1*** ergangenen Bescheid des Finanzamtes X (jetzt Dienststelle des ***FA***) vom 25. August 2020 betreffend Einkommensteuer 2018 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Dem gegenständlichen Erkenntnis liegt der nachfolgend als Ergebnis des finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahrens auf Basis unbedenklicher abgabenbehördlicher Vorlageunterlagen sowie Inhalte von Datenbanken der Abgabenbehörde und des Innenministeriums (ZMR) als erwiesen festgestellte Sachverhalt zugrunde:

Die hauptberuflich als Tierärztin im Dienstverhältnis tätige Beschwerdeführerin (Bf), geb. 1974, erzielt nach den abgabenbehördlichen Daten ab 2008 zusätzlich Einkünfte aus einer selbständigen Tätigkeit als Tierärztin.

Steuerlich vertreten war die Bf vom 6.Aug.2020 – 10.Jän 2022 (Vertreter mit Zustellvollmacht in der verfahrensgegenständlichen Veranlagung 2018 bzw. Quotenvertreter für Einreichung der Abgabenerklärungen 2019).

Wegen Nichteinreichung der Einkommensteuer (ESt)-Erklärung bzw. Nichtbeantwortung von Ergänzungsvorhalten kam es in der Vergangenheit wiederholt zu Erinnerungen bzw. zur Androhung und auch Durchführung von Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen durch die

Abgabenbehörde. Soweit die Bf auf entsprechende Ergänzungsvorhalte nicht reagiert hatte, blieben auch geltend gemachte Aufwandspositionen bei der Ermittlung der Einkünfte außer Ansatz.

Konkret enthalten die ESt-Bescheide für 2015 bis 2019 gemäß § 184 BAO geschätzte selbständige Einkünfte der Bf. In den ESt-Bescheiden 2017 und 2019 führten negierte abgabenbehördliche Ergänzungsaufträge zudem zur Kürzung von geltend gemachten Werbungskosten bei der nichtselbständigen Tätigkeit.

Regelmäßig erwuchsen diese Veranlagungsbescheide ohne Rechtsmittel in Rechtskraft. Lediglich der ESt-Bescheid 2015 war im Rahmen einer Bescheidberichtigung nach § 299 BAO gemäß einer nachträglich eingereichten ESt-Erklärung der Bf korrigiert worden (mit der Konsequenz höherer selbständiger Einkünfte als im berichtigten ESt-Bescheid 2015).

Nach neuerlich erfolglosen Erinnerungen zur Abgabe der ESt-Erklärung und Androhung einer weiteren Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zum Jahr 2018, erließ das Finanzamt X (FA) am 25. Aug 2020 den nunmehr angefochtenen ESt-Bescheid 2018, in dem die selbständigen Einkünfte in Anlehnung an die Vorjahre geschätzt wurden.

Die kurz davor von der Bf beauftragte steuerliche Vertretung brachte bezüglich der Mitwirkung an der abgabenbehördlichen Feststellung/Überprüfung ihrer Besteuerungsgrundlagen keine Verbesserung.

Nach sieben Fristerstreckungsanträgen wegen fehlender Personalressourcen reichte die neue Vertretung der Bf am 19. März 2021 in offener Frist Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2018 vom 25. Aug 2020 ein und beantragte eine Neufestsetzung gemäß einer angeschlossenen ESt-Erklärung.

Offenbar in Unkenntnis der Fristerstreckungsanträge beurteilte das FA die Beschwerde als verspätet und wies das Rechtsmittel zunächst mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) als verspätet zurück, bestätigte allerdings im späteren Vorlagebericht an das BFG die Rechtzeitigkeit der Beschwerde aufgrund der dem Vorlageantrag angeschlossenen Fristerstreckungsanträge, die eine jeweils fristgerechte Einbringung dokumentieren (BFG-Akt OZ 11).

Die mit Beschwerde nachgereichte ESt-Erklärung 2018 weist zur Branchenkenzahl 750 (Veterinärwesen) - als Ergebnis einer vollständigen Einnahmen- Ausgabenrechnung nach § 4 (3) EStG erklärte - selbständige Einkünfte der Bf von 0,00 € aus (Einnahmen 0,00 €). Im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit werden Werbungskosten geltend gemacht, die – neben den KZ 719 – KZ 722 mit Werbungskosten für „GWG“, „Fachliteratur“, „Fahrtkosten“ und „Fortbildung“ (in Summe 248,09 €) – auch Aufwand für „Futtermittel/Behandlungsmaterial“, „Aufwandsentschädigung Assistent“, „Büro/Post“, „Bewirtung“ sowie „Mitgliedsbeiträge“ von insgesamt 2.523,15 € enthalten.

Zudem beantragt die Bf in der nachgereichten ESt-Erklärung 2018 den Abzug eines Kinderfreibetrages für ein Kind.

Nach Einbringung des Vorlageantrages erging Anfang Mai 2021 ein Ergänzungsvorhalt des FA an die steuerliche Vertretung der Bf mit der Aufforderung, die Angaben zu den selbständigen Einkünften der Bf zu erläutern (keine Einnahmen, typische Betriebsausgaben als Teil der erklärten Werbungskosten) und Belegnachweise für die geltend gemachten Aufwendungen nachzureichen.

Es folgten drei weitere Fristerstreckungsanträge der steuerlichen Vertretung wegen fehlender Personalressourcen. Letztlich blieb der Ergänzungsauftrag bis zum abgabenbehördlich festgesetzten Fristende Anfang Sept 2021 unbeantwortet und das FA legte die Beschwerde antragsgemäß dem BFG zur Entscheidung vor.

Inhaltlich vertritt das FA im Vorlagebericht vom 17.Sept 2021 den Standpunkt, dass das Beschwerdebegehren der Bf lediglich hinsichtlich des beantragten Kinderfreibetrages berechtigt ist. In Bezug auf die Höhe der selbständigen und unselbständigen Einkünfte beantragt das FA eine Abweisung mangels glaubhafter Stellungnahme zu den vorgehaltenen Bedenken betreffend die betrieblichen Einkünfte der Bf und aufgrund der schuldig gebliebenen Belegnachweise für die geltend gemachten Werbungskosten.

Parallel zur Beschwerdevorlage betreffend die ESt 2018 an das BFG erging ein weiterer Ergänzungsauftrag der Abgabenbehörde zur mittlerweile eingereichten ESt-Erklärung 2019 an die steuerliche Vertretung der Bf, in welchem einerseits neuerlich die Belegnachweise für die geltend gemachten Werbungskosten und andererseits die Übermittlung einer Bilanz und des Anlageverzeichnisses (AVZ) zur erklärten Betriebsaufgabe (Ergebnis 0,00 €) angefordert wurden.

Im Jänner 2022 beendete die steuerliche Vertretung ihre Tätigkeit für die Bf (GDV-Datenbank StNr ***BF1StNr1***).

Mit dem ESt-Bescheid 2019 vom 1.Juni 2022 verwehrte das FA, unter Verweis auf den unbeantwortet gebliebenen Ergänzungsvorhalt, den Werbungskostenabzug zur Gänze und setzte die selbständigen Einkünfte der Bf mit 0,00 € an.

Der Bescheid erwuchs ohne Rechtsmittel in Rechtskraft.

Auf Basis der dargestellten Feststellungen geht das BFG davon aus, dass die Bf im Verfahrensjahr 2018, wie in den Jahren davor, ihre tierärztliche Tätigkeit einerseits im Dienstverhältnis und zusätzlich (zumindest fallweise) auch im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit ausübte (vgl. E1/2018, KZ 724).

Über die Höhe der bei Letzterer erzielten Einnahmen und Betriebsausgaben liegen keine überprüfbaren Daten vor. Die Bf blieb trotz abgabenbehördlicher Aufforderung sowohl eine Erläuterung der Verhältnisse ihrer Einkünfteerzielung im Verfahrensjahr, als auch der geltend gemachten Werbungskostenpositionen schuldig.

Eine Betriebsaufgabe betreffend die selbständige Tätigkeit im Jahr 2018 ist auf Grundlage des Verfahrensergebnisses nicht feststellbar.

Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte folgt das BFG insofern den Angaben in den beiden von der steuerlichen Vertretung erstellten ESt-Erklärungen, die für 2018 einen Verweis auf eine Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG sowie unter der KZ 724 Aufwendungen enthalten, welche typischerweise einer selbständig ausgeübten tierärztlichen Tätigkeit zuzuordnen sind bzw. eine Betriebsaufgabe im Jahr 2019 ausweisen.

II. § 119 Abs. 1 BAO verpflichtet die Abgabepflichtigen, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen.

Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden (§ 119 Abs. 2 BAO).

Die Abgabenbehörde hat die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115 BAO).

Soweit nötig, hat sie - tunlichst durch schriftlichen Ergänzungsauftrag - zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen.

Hegt die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung, hat sie die zur Erforschung des Sachverhaltes nötigen Ermittlungen vorzunehmen und dafür erforderliche Beweise aufzunehmen. Mittels Bedenkenvorhalt kann sie Abgabepflichtige unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (§ 161 Abs. 1 und Abs. 2 BAO).

Soweit nicht Tatsachen, die keines Beweises bedürfen vorliegen (offenkundige Tatsachen oder Tatsachen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt), hat die Abgabenbehörde unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 BAO).

Nach § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind (§ 184 Abs. 2 BAO).

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Doch ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent.

Nach der ständigen VwGH-Judikatur zu § 184 BAO muss, wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei.

Zu wählen ist jene Methode, die im Einzelfall zur Erreichung eines den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahekommenden Ergebnisses am besten geeignet erscheint.

Zu den vom VwGH anerkannten Schätzungsmethoden gehört etwa der *innere Betriebsvergleich*, bei dem die Schätzung regelmäßig auf Ergebnissen desselben Betriebes in früheren Wirtschaftsjahren aufgebaut ist (vgl. Ritz, BAO Kommentar⁷, § 184 BAO, Tz 3, Tz 12 und Tz 14 mit zahlreichen Judikaturverweisen).

III. Dem im anhängigen Verfahren angefochtenen ESt-Bescheid 2018 gingen ESt-Veranlagungen für mehrere Vorjahre voraus, in denen die Abgabenbehörde - wiederholt und mit Nachdruck, jedoch vergeblich - mit dem in § 161 BAO vorgesehenen Instrumentarium versucht hatte, ihrem Auftrag zur Überprüfung der Abgabenerklärungen der Bf nachzukommen. Tatsächlich blieb die – akademisch gebildete - Bf bis heute jeglichen Beitrag zur Aufklärung der zu steuernden Verhältnisse und Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen schuldig. Weder erläuterte sie die Umstände ihrer Einkünfteerzielung, noch übermittelte sie über die Jahre auch nur einen einzigen Belegnachweis.

Auch während der Phase der Bevollmächtigung eines befugten steuerlichen Vertreters änderte sich an der fehlenden Mitwirkung zur Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Bf nichts, wiewohl die Abgabenbehörde äußerst großzügige Fristen zur Beantwortung offener Fragen und Übermittlung von Belegnachweisen einräumte.

Vor diesem Hintergrund erscheinen dem BFG sowohl die verfahrensrechtliche Vorgangsweise der Abgabenbehörde, als auch die dem angefochtenen ESt-Bescheid 2018 zugrunde gelegten Besteuerungsgrundlagen unbedenklich.

Da die wiederholten Aufforderungen des FA zu Klärung des Sachverhalts negiert wurden und zielführende alternative Ermittlungsmöglichkeiten mit vertretbarem Aufwand für das FA nicht ersichtlich sind, lagen hinsichtlich der selbständigen Einkünfte der Bf die Voraussetzungen für eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 184 BAO vor.

Mangels tragfähiger gegenteiliger Anhaltspunkte bestehen aus Sicht des BFG gegen eine Schätzung in Anlehnung an die Vorjahresbescheide keine Bedenken, wobei daran zu erinnern ist, dass einerseits den ESt-Bescheiden 2015/2016 vom 9. Jän bzw. 12. März 2018 – wenn auch ungeprüft gebliebene - Erklärungsdaten der Bf zugrunde liegen und anderseits der ESt-Bescheid 2017 (mit vergleichbaren selbständigen Einkünften nach § 184 BAO) unangefochten blieb.

Auch die Nichtanerkennung der geltend gemachten Werbungskosten, deren Nachweis der Bf vom FA seit Jahren erfolglos aufgetragen wurde, erscheint berechtigt, zumal es unter den gegebenen Umständen nicht nur bezüglich der Höhe, sondern bereits dem Grunde nach an einem Nachweis fehlt.

Dazu kommt, dass Ausgaben für „*Futtermittel/Behandlungsmaterial*“, „*Aufwandsentschädigung Assistent*“, „*Bewirtung*“ sowie „*Büro/Post*“ tatsächlich typischerweise vom Dienstgeber getragen werden und daher ein Ansatz als Werbungskosten der nichtselbständigen Einkünfte ohne den Nachweis abweichender Verhältnisse im hier zu beurteilenden Einzelfall nicht in Betracht kommt.

Ohne Nachweis kann auch keine Zuordnung von (Teilen der) „*Mitgliedsbeiträge*“ zu den Werbungskosten erfolgen, zumal die steuerliche Vertretung der Bf die „*Mitgliedsbeiträge*“ nicht unter der für den Abzug von Gewerkschaftsbeiträgen vorgesehenen KZ 717 erklärt, sondern – in Abkehr von den Angaben in ESt-Erklärungen für Vorjahre - unter der KZ 724 (*Sonstige WK*) erfasst hat.

Jene Kosten, denen typischerweise eine Veranlassung durch beide Einkunftsarten zugrunde liegen kann (KZ 719 – KZ 722), bleiben im Fall einer gleichteiligen Zuordnung zu den beiden Einkunftsarten der Bf mangels Überschreitens des ohnehin berücksichtigten Werbungskostenpauschales von 132,- € bei den nichtselbständigen Einkünften ohne Auswirkung auf die Besteuerungsgrundlagen. Für eine überwiegende Veranlassung durch die nichtselbständige Tätigkeit fehlt es am angeforderten Nachweis durch die Bf.

Die als außergewöhnliche Belastung unter der KZ 730 geltend gemachten Krankheitskosten übersteigen den Selbstbehalt nach § 34 (4) EStG nicht.

Im Ergebnis erweist sich das Beschwerdebegehren somit – in Übereinstimmung mit dem abgabenbehördlichen Vorlagebericht - lediglich hinsichtlich des beantragten Kinderfreibetrages von 300,- € für die haushaltszugehörige Tochter XY, geb. 2001, berechtigt (ganzjähriger FB-Bezug der Bf).

Die aus der gegenständlichen Entscheidung resultierende Einkommensteuer ist der Beilage zu entnehmen.

Zu Spruchpunkt II. (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 anhängigen Verfahren lagen die genannten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren nicht strittig. Soweit nicht Sachverhaltsfragen maßgeblich waren, folgt die Entscheidung dem klaren Wortlaut der verwendeten gesetzlichen Bestimmungen sowie der angeführten VwGH-Judikatur.

Graz, am 22. März 2024