

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 25.10.2011 betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 gemäß § 299 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf) hatte in den Streitjahren seinen Wohnsitz in O und war in der E Unternehmensgruppe als Dienstnehmer tätig.

Er war bis 2005 bei der A-GmbH (in der Folge kurz: A-GmbH) in F und ab 01.01.2006 bis 2007 bei der E-KG (in der Folge kurz: E-KG) beschäftigt und erzielte daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Seit 1996 wurde der Bf als Grenzgänger steuerlich veranlagt.

In den Jahren 2004 und 2005 wurde die Einkommensteuer erklärungsgemäß festgesetzt. Zum Nachweis der nichtselbständigen Einkünfte legte der Bf den Einkommensteuererklärungen jeweils Lohnbescheinigungen (Formular E 16) bei, die im Bestätigungsvermerk des Arbeitgebers den Ort F, das Datum und den Firmenstempel der A-GmbH mit einer Unterschrift enthalten.

In den Lohnbescheinigungen war der Bruttolohn (Kennzahl 350) mit € 80.318 (2004) bzw. 83.700 (2005) angegeben.

Für 2006 wurde weder eine Lohnbescheinigung noch eine Einkommensteuererklärung abgegeben, weshalb die Steuerbemessungsgrundlage vom Finanzamt gemäß § 184 BAO geschätzt (zB Kennzahl 350: € 84.600) und die Steuer entsprechend festgesetzt wurde.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung in der Unternehmensgruppe (konkret bei der NF MP Ges.m.b.H. & Co.KG) wurden von der steuerlichen Vertretung Lohnbescheinigungen (E 16) den Bf betreffend für die Jahre 2004-2007 und eine

Vergleichsausfertigung des Landesgerichtes Salzburg vom 19.01.2009, abgeschlossen zwischen dem Bf und der E-KG, vorgelegt.

Bei der Bescheinigung für 2004 fehlt zwar die Seite 2, die anderen Bescheinigungen (2005 und 2006) enthalten im Arbeitgeberfeld eine Orts- und Datumsangabe und sind mit "i.A. B Z" unterfertigt.

Diese Lohnbescheinigungen weichen erheblich von den im Zuge der Veranlagungen 2004 und 2005 vorgelegten ab und beziffern zB den Bruttolohn (Kennzahl 350) mit € 101.870 (2004), € 98.594,68 (2005) und € 110.324,12 (2006).

Das Finanzamt führte in der Folge eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durch. Der Prüfer traf ua. die Feststellung, dass die in den nachträglich hervorgekommenen Lohnbescheinigungen angeführten Beträge den Tatsachen entsprechen. Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an, nahm die einzelnen Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ die entsprechenden Sachbescheide vom 23.11.2010. Diese Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen.

Mit Schreiben vom 07.06.2011 übermittelte der Bf den Bescheid des Finanzamtes T vom 15.12.2005 für die Jahre 2001 bis 2003 und die Feststellungen der deutschen Finanzbehörde. Diesen sei zu entnehmen, dass der Bf nicht als Grenzgänger angesehen wurde, da er überwiegend im Ausland auf Dienstreise war. Davon ausgehend sei das Einkommen des Bf zu rund 50% besteuert worden, weshalb von den anderen 50% in Österreich keine Steuer zu zahlen gewesen wäre.

Über Vorhalt des Finanzamtes, teilte der Bf mit, dass es keine Steuerbescheide aus Deutschland für die Jahre 2004 bis 2006 gibt, da der deutsche Dienstgeber den Steuerabzug vorgenommen hätte und darüber hinaus keine Steuererklärungen abgegeben werden mussten. Die einbehaltenen Lohnsteuerbeträge seien aus den vorliegenden Bescheinigungen ersichtlich. Demnach sei es in den Jahren 2004 bis 2006 zu einer Doppelbesteuerung gekommen und Österreich hätte nach Art 15 DBA Österreich/Deutschland den Betrag von der Besteuerung freizustellen. Gleichzeitig wurde der Antrag gestellt, die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 gemäß § 299 BAO wegen Unrichtigkeit, konkret wegen eines Verstoßes gegen das DBA Österreich/Deutschland, aufzuheben und die Steuer neu zu berechnen.

Mit den angefochtenen Bescheiden wurde der Antrag abgewiesen. Das Finanzamt hat in der gesondert ergangenen Begründung neben der Zitierung der gesetzlichen Bestimmung folgendes ausgeführt:

"Aufgrund der dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen - Lohnbescheinigungen 2004 bis 2006 bzw. eines Vermerks der Fa. A-GmbH (kein Besteuerungsrecht für Deutschland) wurden die gegenständlichen Bescheide erlassen.

Eine Unrichtigkeit der Bescheide kann nicht nachvollzogen werden - ganz im Gegenteil, die dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen (ua. Lohnbescheinigungen der Fa. A-GmbH)

lassen weder auf eine Besteuerung in Deutschland noch auf ein Besteuerungsrecht von Deutschland schließen.

Da ein Nachweis für eine Unrichtigkeit der vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheide 2004, 2005 und 2006 nicht nachgewiesen werden konnte, war der gegenständliche Antrag auf Bescheidaufhebung abzuweisen.

Abschließend wird festgestellt, dass die Einkommensteuer-Bescheide 2004 -2006 Resultat einer Betriebsprüfung sind. Herr (der Bf) hat sich, trotz mehrerer Urzinsen weder beim Prüfer noch beim steuerlichen Vertreter jemals im Verfahren geäußert bzw. ist er seiner (erhöhten) Mitwirkungspflicht nachgekommen."

Innerhalb offener Frist wurde dagegen Berufung erhoben und der Anstellungsvertrag des Bf mit der E-KG ab dem 01.01.2006 vorgelegt. Mit der Vereinbarung übernahm die E-KG als Nachfolgefirma alle Rechte, die der Bf aus der Betriebszugehörigkeit bei der A-GmbH (seit 01.10.1996) erworben hatte (vgl. § 2 des Anstellungsvertrages). Die vom Bf vorgelegten Lohnbescheinigungen würden den Firmenstempel der A-GmbH enthalten, während die vom Finanzamt herangezogenen als Unterzeichner nur auf "i.A. B. Z" lauten. Bei der Bescheinigung für 2004 fehlt die 2. Seite, bei der für 2005 ist als Ort F und für 2006 V angeführt. Diese Bescheinigungen weichen ganz massiv von den vom Bf vorgelegten ab. Der Nachweis sei daher erbracht worden.

Angemerkt wird, dass für 2006 wiederum keine Lohnbescheinigung vorgelegt wurde. Diese sei in den Unterlagen des Bf nicht auffindbar, aber 2007 dem Finanzamt übermittelt worden.

Das Finanzamt führte weitere Erhebungen durch. Von Frau B Z, von der E-GmbH (in der Folge kurz: E-GmbH) mit dem Sitz in V/Deutschland, wurde mitgeteilt, dass die Fa. A-GmbH in F erst ab 1.1.2005 von der E-GmbH abgerechnet wurde, zuvor sei diese Firma von einem Steuerbüro in L abgewickelt worden. Die Lohnunterlagen für diesen Zeitraum liegen aber vor. Der Bf wechselte zum 01.01.2006 von der A-GmbH in die E-KG und ist zum 05.04.2007 ausgeschieden. Vom 06.04.2007 bis 30.11.2007 erhielt der Bf eine Karenzentschädigung. Zu den zusätzlich ausgestellten Lohnbescheinigungen für 2004 und 2005 mit dem Stempel "A-GmbH" könne nicht Stellung genommen werden, da diese von der E-GmbH nicht erstellt wurden.

Gleichzeitig wurden die Lohnkonten des Bf für 2004 und 2005 von der A-GmbH und für 2006 bis 2007 von der E-KG zur Verfügung gestellt.

Dem Bf wurden diese Mitteilung und die Lohnkonten ausgehändigt.

In einer schriftlichen Stellungnahme wurde eine eidesstattliche Versicherung von Herrn D K, damaliger Geschäftsführer der A-GmbH vorgelegt, wonach die Unterschrift auf der vom Bf vorgelegten Lohnbescheinigung 2005 von ihm stammt, während er die Unterschrift auf der Bescheinigung 2004 nicht zuordnen kann. Die Lohnbescheinigung 2006 müsste beim Finanzamt zur Steuerberechnung 2006 aufliegen. Aber auch für den Fall, dass diese nicht mehr aufgefunden werden kann, sei die Glaubwürdigkeit der eidesstattlichen Versicherung

von Herrn K über die der Angaben von Frau B Z zu stellen. Aufgrund der Angaben von Herrn K sei der Schluss zu ziehen, dass die vom Bf vorgelegten Lohnbescheinigungen von einer jeweils zeichnungsberechtigten Person der A-GmbH stammen und die darin ausgewiesenen Bruttolöhne den Tatsachen entsprechen würden.

Das Finanzamt legte die Berufung und den entsprechenden Verwaltungsakt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO (idF vor FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Antrag auf Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) unterliegt der Entscheidungspflicht (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 299 Tz 31 mwN).

Innerhalb der in § 302 BAO normierten Jahresfrist wurde vom Bf der Antrag gestellt, die Einkommensteuerbescheide für 2004 bis 2006, jeweils vom 23.11.2010, wegen Unrichtigkeit aufzuheben. Zum einen würde eine Doppelbesteuerung bzw. ein Verstoß gegen das DBA Österreich/Deutschland vorliegen und zum anderen wären die vom Prüfer herangezogenen Lohnbescheinigungen unrichtig.

Doppelbesteuerung:

Artikel 15 (Unselbständige Arbeit) des Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (kurz: DBA Ö/D) lautet auszugsweise wie folgt:

"(1) Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhält und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

(3) Die Bestimmungen des vorstehenden Absatzes 2 Buchstabe b finden keine Anwendung auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält.

(4) Für Zwecke dieses Artikels gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.

(5)

(6) Absatz 1 gilt nicht, wenn die Person

1. in dem einen Staat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und in dem anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort hat und

2. täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Grenzgänger).

(7)"

Der Bf wurde von der Abgabenbehörde aufgefordert, Steuerbescheide aus Deutschland für die Streitjahre vorzulegen. Hiezu wurde bekannt gegeben, dass es keine gibt.

Der deutsche Dienstgeber hätte den Lohnsteuerabzug vorgenommen. Dieses Vorbringen entspricht nicht der Aktenlage.

Keine der vorliegenden Lohnbescheinigungen, sei es nun von der A-GmbH oder die vom Prüfer herangezogenen, enthält einen Hinweis auf einbehaltene Lohnsteuer, desgleichen die von der E-GmbH vorgelegten Lohnkonten. In den vom Bf eingereichten Steuererklärungen für 2004 und 2005 samt Beilagen fehlt ebenfalls jeglicher Hinweis auf eine deutsche Besteuerung.

Die Annahme des Finanzamtes wird durch den vorliegenden Steuerbescheid des Finanzamtes T für die Jahre 2001 bis 2003 gestützt. Unter Tz. 3 der Feststellungen werden die (deutschen) Bemessungsgrundlagen für die Kj. 2001 bis 2003 und für das "Kj. 2004" ("€ 103.342,92 plus Sachbezug Kfz-Nutzung") aufgelistet und weiters ausdrücklich festgehalten:

"Für das Kj. 2004 erfolgt die Kostenbelastung der Personalkosten von Herrn (der Bf) in voller Höhe an die österreichische Firma NF. Dies wird in der Bilanz 2004 entsprechend berücksichtigt. Dadurch ergibt sich kein Besteuerungsrecht für Deutschland."

Die Abgabenbehörde ist daher zu Recht von einem Besteuerungsrecht ausgegangen. Eine Doppelbesteuerung bzw. ein Verstoß gegen das DBA Ö/D liegt nicht vor. Auf Art. 15 Abs. 4 DBA Ö/D wird ausdrücklich verwiesen.

Lohnbescheinigungen:

Eingangs ist festzuhalten, dass die ursprünglichen Veranlagungen für 2004 und 2005 auf Einkommensteuererklärungen des Bf zurückgehen.

Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2006 (Steuerbescheid vom 12.03.2008) wurden die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärung gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Bei der Schätzung hat sich das Finanzamt an der vom Bf vorgelegten Lohnbescheinigung des Vorjahres orientiert.

Für die Streitjahre liegen daher insgesamt 5 Lohnbescheinigungen vor:

- 2 Bescheinigungen für 2004 und 2005 wurden vom Bf eingereicht und tragen einen Stempel der A-GmbH.
- 3 Bescheinigungen für 2004, 2005 und 2006 hat der Prüfer als Kontrollmaterial erhalten.

Für die Jahre 2004 und 2005 gibt es sohin jeweils zwei Bescheinigungen, die erheblich voneinander abweichen.

Strittig ist nun, welche der Lohnbescheinigungen den Tatsachen (hier vor allem die Kennzahl 350: Bruttolohn) entsprechen.

Frau Z hat die Lohnverrechnung in der Firmengruppe glaubwürdig dargestellt und konnte die Lohnkonten der A-GmbH für 2004 und 2005 und der E-KG (ab 2006) zur Verfügung stellen.

Die übermittelten Lohnkonten stimmen mit den Lohnbescheinigungen, die vom Prüfer herangezogen wurden, überein:

2004: "*Gesamt-Brutto*" laut Lohnkonto (€ 103.342,92) abzüglich der vom Arbeitgeber übernommenen Beiträge für Zukunftsvorsorge ergibt den ausgewiesenen Bruttolohn (Kennzahl 350) in Höhe von € 101.870.

2005: Das "*steuerpfl. Entgelt gesamt*" entspricht der Kennzahl 350 (€ 98.594,68).

2006: Der "*Steuer-Brutto*"-Betrag ist gleich der Kennzahl 350 (€ 110.324,12).

Hinzu kommt, dass sich der am Lohnkonto 2004 ausgewiesene Betrag "*Gesamt-Brutto*" mit den Feststellungen des Finanzamtes T im Steuerbescheid (siehe oben: "*Kj. 2004 € 103.342,92*") deckt. Die Lohnkosten des Bf waren von der in SG situierten NF MP Ges.m.b.H. & Co.KG zu tragen und wurden dort auch in der Bilanz entsprechend berücksichtigt.

Es kann daher keine Rechtswidrigkeit darin erkannt werden, wenn das Finanzamt im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Schluss kommt, dass die Lohnbescheinigungen 2004 bis 2006, die mit den vorliegenden Lohnkonten übereinstimmen, die tatsächlichen Bezüge aus dem Dienstverhältnis belegen.

Dabei ist es unbeachtlich, wer nun die vom Bf vorgelegten Bescheinigungen 2004 und 2005 unterfertigt hat. Für das Jahr 2006 wurde vom Bf - wie bereits oben festgehalten - keine Bescheinigung vorgelegt.

Die Einkommensteuerbescheide vom 23.11.2010 entsprechen sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Zulässigkeit einer 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine (ordentliche) Revision unzulässig. Es handelt sich im konkreten Fall um eine Sachverhaltsfrage und um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht den in der Entscheidung dargestellten gesetzlichen Bestimmungen folgt.

Salzburg-Aigen, am 24. August 2015