

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch C, über die Beschwerden vom 17. Dezember 2014 und 5. November 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt X vom 10. Dezember 2014 und 13. Oktober 2014, betreffend Abweisung der Anträge vom 25. März 2014 auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2009 und 2010, zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) brachte jeweils am 25. März 2014 elektronisch Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2009 und 2010 bei seinem Wohnsitzfinanzamt ein.

Mit Bescheid vom 13. Oktober 2014 wies die Abgabenbehörde den Antrag des Bf. auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 ab. Begründend führte sie dazu aus:

*„Aufgrund der Erhebungen des Betriebsstättenfinanzamtes der Fa. GmbH1 konnten keine Lohnzettel erstellt werden, da es sich um eine Sozialbetrugsfirma handelt und somit sind die Bemessungsgrundlagen für die Ermittlung des Jahreseinkommens nicht möglich.“*

*Die Arbeitnehmerveranlagung war daher abzuweisen.“*

Gegen den angeführten Bescheid erhob der steuerliche Vertreter des Bf. am 5. November 2014 Beschwerde und führte dazu aus:

*„Es ist bedeutungslos, ob der Arbeitgeber seriös war oder nicht.“*

*Maßgeblich ist lediglich, ob der Steuerpflichtige beschäftigt war, seine Arbeit ausführte und entlohnt wurde, was das Finanzamt nicht bestreitet.“*

*Das Finanzamt ist dazu verpflichtet und auch in der Lage, anhand der Daten der Krankenkasse Meldungen und -gebarung den Lohn des Steuerpflichtigen zu rekonstruieren, um einen Lohnzettel zu erstellen.“*

*Wir begehren die ordnungsgemäße Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2010.*

[...]"

Mit Bescheid vom 10. Dezember 2014 wies das Finanzamt den Antrag des Bf. auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 ab. Dieser Bescheid enthält folgende Begründung:

*„Gemäß § 138 BAO in Verbindung mit § 115 BAO ist der Abgabepflichtige zur Mitwirkung im Abgabenverfahren verpflichtet. Da Sie den Vorhalt vom 14.10.2014 nicht beantwortet haben, konnten die Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt werden. Ihr Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung musste daher abgewiesen werden.“*

Gegen den angeführten Bescheid erhob der steuerliche Vertreter des Bf. am 17. Dezember 2014 Beschwerde und führte dazu aus:

*„1. Es wurde uns kein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes zugestellt: Das Finanzamt kann gerne den Beweis seiner Zustellung führen. In FinanzOnline ist übrigens gar kein Schreiben des Finanzamtes angemerkt: Es ist nur vom Einlangen des Antrags und vom Ergehen eines Abweisungsbescheides die Rede... also was soll das?*

*2. Unabhängig [davon], ist die angebliche Nichtbeantwortung eines Ergänzungsersuchens kein tauglicher Abweisungsgrund für eine Arbeitnehmerveranlagung: Vielmehr hat das Finanzamt sodann eben allenfalls eine Schätzung vorzunehmen und diese entsprechend zu begründen.*

*3. Wir begehren eine erklärungsgemäße Veranlagung von 2009.*

[...]"

Am 25. Februar 2015 erging ein Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde „betreffend Beschwerde 2009-2010“ an den steuerlichen Vertreter mit folgendem Wortlaut:

„[...]

*Ergänzungspunkte:*

*Um die Veranlagungen durchführen zu können, sind vollständige Unterlagen Ihrer Einkünfte notwendig.*

*1) Vorlage von Gehaltsunterlagen (Gehaltszettel, Lohnzettel...) folgender Firmen bzw. Nachweis der Bezahlung der Gehälter*

- a) GmbH2
- b) GmbH3
- c) GmbH4
- d) GmbH1
- e) GmbH5

*Weiters waren Sie gewerblich selbständig – Welche Einkünfte gab es daraus?“*

In seinem Bezug habenden Antwortschreiben vom 3. April 2015 teilte der steuerliche Vertreter folgendes mit:

*„[Der Bf.] war Maurer. Er wurde stets bar ausbezahlt, wobei nicht einmal alle Löhne ausbezahlt wurden. Monatliche schriftliche Lohnverrechnungen wurden ihm nicht immer, aber meistens ausgehändigt. Eben wegen dieser merkwürdigen Handhabung hat [der Bf.] immer wieder das Dienstverhältnis beendet, woraus die hohe Zahl an Arbeitgebern im jeweils selben Jahr herrührt. Da [der Bf.] älter als 7 Jahre ist, ist es für ihn ohnedies schwierig, überhaupt Arbeit zu finden, sodass er eben keine echte Wahl hatte, entsprechende Angebote auszuschlagen, und endete dennoch als Opfer. Das ist alles, was er dazu sagen kann.“*

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 11. Mai 2015 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab:

Hinsichtlich des Jahres 2009 seien Gehaltsunterlagen betreffend die Firmen GmbH2 und GmbH3 nicht vorgelegt worden. Hinsichtlich des Jahres 2010 seien Gehaltsunterlagen betreffend die Firmen GmbH4, GmbH1 und GmbH5 nicht vorgelegt worden.

Die Besteuerungsgrundlagen dieser Kalenderjahre lägen nicht vor. Gemäß § 2 EStG 1988 könnten daher keine Veranlagungen durchgeführt werden, da der Besteuerung das Einkommen zugrunde zu legen sei, das der Steuerpflichtige innerhalb des Kalenderjahres bezogen habe.

Die Beschwerden seien abzuweisen gewesen.

In seinem Vorlageantrag vom 18. Mai 2015 führte der steuerliche Vertreter folgendes aus:

1. Es sei irrelevant, ob der Bf. die in den Bescheiden genannten Unterlagen vorlegen habe können oder nicht, da er nicht dazu verpflichtet sei, diese zu haben oder aufzuheben. Die Umstände der Situation seien ausreichend in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes dargelegt worden.
2. Es sei Aufgabe des Arbeitgebers, die genannten Unterlagen vorzulegen. Geschehe dies nicht, könne und dürfe es nicht zu Lasten des Dienstnehmers gehen.
3. Da die Krankenkasse über alle relevanten Daten verfüge (dank der Krankenkasse wisse ja auch das Finanzamt von den Arbeitgebern), sei es ein leichtes für die Abgabenbehörde, die monatlichen Lohndaten von der Krankenkasse zu erfragen und somit eine Veranlagung vorzunehmen.
4. Begehrt werde eine Entscheidung durch den gesamten Senat und eine mündliche Beschwerdeverhandlung.
5. Angemerkt werde, dass der steuerliche Vertreter versuchen werde, Punkt 3. auch selbst nachzugehen.
6. Begehrt werde die erklärungsgemäße Veranlagung der Jahre 2009 und 2010.

Am 23. Juni 2015 wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Bezug habenden Vorlagebericht führte die Abgabenbehörde aus, der Bf. sei in den beiden Jahren 2009 und 2010 bei Scheinbetrugsfirmen beschäftigt gewesen. Nach Aufforderung zur Vorlage von Gehaltsunterlagen sei in der Vorhaltsbeantwortung vom 3. April 2015 zwar reagiert worden, es seien jedoch keine Unterlagen zur Berechnung vorgelegt worden.

Der Bf. sei bei folgenden Scheinbetrugsfirmen beschäftigt gewesen:

GmbH2: Datum1.

GmbH6: Datum2.

GmbH7: Datum3.

GmbH3: Datum4.

GmbH4: Datum5.

GmbH1: Datum6.

GmbH5: Datum7.

In keinem Fall seien von der GPLA Jahreslohnzettel erstellt worden.

Als Beweismittel werde auf die Vorhaltsbeantwortung vom 3. April 2015 und auf den beiliegenden Versicherungsdatenauszug der österreichischen Sozialversicherung verwiesen.

Eine Veranlagung sei in den beiden Jahren 2009 und 2010 nicht möglich, da die Besteuerungsgrundlagen nicht komplett seien.

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2015 übermittelte der steuerliche Vertreter dem Bundesfinanzgericht einen Versicherungsdatenauszug der österreichischen Sozialversicherung betreffend den Bf. (Stand vom 13. Oktober 2015, S 43 bis 54 BFG-Akt), in dem die Arbeitgeber des Bf. vom 1. Jänner 2005 bis zum 11. August 2015 sowie dessen - der Sozialversicherung gemeldete - beitragspflichtige Einkommen/ Sonderzahlungen pro Jahr und Versicherungsverhältnis angeführt sind.

Mit Eingabe vom 17. Februar 2019 hat der steuerliche Vertreter den Antrag auf Senatsentscheidung und Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung zurückgezogen.

### ***Über die Beschwerden wurde erwogen:***

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

„§ 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) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt (berechnet) werden, so sind sie zu schätzen. Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auf den Sachverhalt dem Grunde nach (*Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 184 Tz 1*).

Die Schätzungsbefugnis (bzw. -pflicht) betrifft etwa auch Umsätze aus einer bestimmten Tätigkeit, sie besteht etwa auch für Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen (vgl. *Ritz, § 184 Tz 2*). 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 (*Ritz, § 184 Tz 3*).

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass der Bf. in den Streitjahren bei diversen Betrugsfirmen beschäftigt war und von diesen entlohnt wurde, dass in der AIX-Datenbank der Finanzverwaltung Bezug habende Lohnzettel des Bf. nur zum Teil vorhanden sind, die Besteuerungsgrundlagen betreffend den Bf. für diese Jahre nicht vollständig sind und nach den Ausführungen der Abgabenbehörde auch nicht ermittelt werden konnten (siehe dazu die angefochtenen Abweisungsbescheide vom 13. Oktober 2014 und 10. Dezember 2014: „... die Bemessungsgrundlagen für die Ermittlung des Jahreseinkommens sind nicht möglich“, „... konnten die Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt werden“).

Dies begründet jedoch, worauf der steuerliche Vertreter zu Recht hinweist, die Schätzungsbefugnis und -verpflichtung der Abgabenbehörde (siehe dazu den klaren Gesetzeswortlaut des § 184 Abs. 1 und 2 BAO: „ Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen“ (Abs. 1). „Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag...“ (Abs. 2)).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht nämlich allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Die Schätzungsberichtigung setzt kein Verschulden der Partei zB am Fehlen von Aufzeichnungen voraus; es ist ohne Belang, aus welchem Grund Aufzeichnungsmängel aufgetreten sind (*Ritz, § 184 Tz 6*, mit Literatur- und Judikaturnachweisen).

Deshalb erweist sich etwa die angebliche Nichtbeantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 14. Oktober 2014 durch den Bf. oder die Nichtvorlage von

Gehaltsunterlagen betreffend bestimmte Betrugsfirmen durch diesen als irrelevant für die im gegenständlichen Fall bestehende Schätzungsbefugnis und -verpflichtung der Abgabenbehörde. Bei der Schätzung werden alle hiefür bedeutsamen Umstände zu berücksichtigen sein (zB Krankenkassenanmeldungen: *Ritz*, § 184 Tz 11), so auch der vom steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 13. Oktober 2015 dem Bundesfinanzgericht übermittelte Versicherungsdatenauszug der österreichischen Sozialversicherung betreffend den Bf. (zu diesem siehe bereits oben in der Darstellung des Verfahrensganges in diesem Erkenntnis).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

### **Unzulässigkeit 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.

Im gegenständlichen Fall ergeben sich die Rechtsfolgen bereits aus dem Gesetz (§ 184 Abs. 1 und 2 BAO, siehe oben), sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Die Zulässigkeit einer Revision war deshalb zu versagen.

Wien, am 25. Februar 2019