

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in den Beschwerdesachen der Bf., Str., Gde., gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 18. November 2011 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für die Jahre 2007 bis 2009, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2007 bis 2009 und Festsetzung eines Säumniszuschlages für die Jahre 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden 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

Im Zuge einer bei der Berufungsführerin (ab 1.1.2014 Beschwerdeführerin; in der Folge: Bf.) von der Gebietskrankenkasse durchgeführten gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben traf das Prüfungsorgan die Feststellung, dass A H, Vers.Nr.: x, wohnhaft in C, Österreich, in der Zeit vom 1.10.2007 bis 9.1.2009 Dienstnehmer der Bf. gewesen sei und in dieser Zeit einen monatlichen Nettolohn in Höhe von 2.200,00 € bezogen habe (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 16.11.2011).

Das Finanzamt ist dieser Feststellung gefolgt und hat die Bf. mit Bescheiden vom 18. November 2011 zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen und Säumniszuschläge festgesetzt. Gleichzeitig ergingen auch Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages.

Mit Berufungsschriftsatz vom 10. Jänner 2012 wandte sich die Bf. gegen die Haftungsbescheide, die Bescheide betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und die Bescheide betreffend die Festsetzung eines Säumniszuschlages jeweils vom 18. November 2011 und führte darin Folgendes aus:

“Die Besteuerungsgrundlagen sind zu hoch und der angegebene Zeitraum falsch. Außerdem hat eine bei uns Ende letzten Jahres stattgefundene Lohnsteueraußenprüfung ergeben, dass das Besteuerungsrecht in Deutschland liegt, da Herr H zum

überwiegenden Teil (95%) in Deutschland für uns tätig war. Das Finanzamt ist bezüglich der Lohnsteuerhaftung in diesem Zusammenhang bereits an uns herangetreten. Dass Herr H zum überwiegenden Teil in Deutschland tätig war, bestätigt Herr H selbst (nachzulesen im Bescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 16.10.2009 auf Seite 3, 2. Absatz, 2. Satz: "Ich war überwiegend im Raum Deutschland, tätig"). Außerdem können wir diese Tatsache durch unser Telematiksystem belegen. Ihre Bescheide gingen uns im Übrigen erst am 24.12.2011 zu, nachdem wir am 15.12.2011 eine Niederschrift über die Schlussbesprechung erhielten und unsere Mitarbeiterin Frau aA Ihnen daraufhin am 15.12.2011 mitgeteilt hat, dass wir dem Inhalt der Niederschrift über die Schlussbesprechung widersprechen (Schreiben im Anhang). Wir widersprechen hiermit ebenfalls den festgesetzten Säumniszuschlägen, da die Bescheide erst lange nach dem Fristtermin an uns zugestellt wurden und eine pünktliche Zahlung ausgeschlossen war. Eine schnellere Zustellung könnte ggfs. gewährleistet werden, wenn Sie unsere Adresse auf oben angegebene ändern würden. Wir bitten in Bezug auf die fälligen Beträge um Aussetzung der Vollziehung und um wohlwollende Prüfung des kompletten Sachverhaltes."

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2012 als unbegründet ab. Begründend führte es entscheidungswesentlich Folgendes aus:

"Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 15.12.2011 bezüglich des Inhaltes der Niederschrift über die Schlussbesprechung weisen wir auf die unterschiedlichen rechtlichen Grundlagen im österreichischen und deutschen Abgabenrecht hin. Für Außenprüfungen sieht § 149 Abs. 1 BAO vor, dass nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten ist. Die allgemein gefassten Bestimmungen in Österreich ermöglichen den Abgabenbehörden eine flexible Anwendung.

Säumniszuschläge:

Die festgesetzten Säumniszuschläge nach § 217 Abs. 1 BAO fallen an, wenn die Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wurde. Lohnabhängige Abgaben sind spätestens am 15. des Folgemonates an das Finanzamt gemäß § 77 EStG abzuführen.

Zeitraum und Höhe der Besteuerungsgrundlagen:

Aufgrund der dem Prüfungsorgan der Vorarlberger Gebietskrankenkasse vorliegenden Unterlagen und den Ausführungen von Herrn A H (Niederschrift der Befragung vom 7.9.2009 durch das Amt der Vorarlberger Landesregierung) wurde der Beschäftigungszeitraum unzweifelhaft mit 01.10.2007 bis 09.01.2009 fixiert. Die vorliegenden Arbeitsaufzeichnungen/Fahrtenbücher enden am 09.01.2009.

Aus den von Herrn A H in Kopie vorgelegten Kontoauszügen seines Girokontos bei der Sparkasse C sind regelmäßige monatliche Zahlungen der BW, beginnend mit November 2007 (07.11.2007 Abschlag 10/07 € 3.000,00) und endend mit Jänner 2009 (10.01.2009 Abschlag 12/08), ersichtlich. Diese Zahlungen wurden der Nachverrechnung zu Grunde gelegt und von einem vereinnahmten Nettoentgelt von € 2.200,00 ausgegangen.

Der monatliche Betrag von € 2.200,00 wird in der Niederschrift der Befragung vom 7.9.2009 durch das Amt der Vorarlberger Landesregierung genannt: "Monatlich erhielt ich Netto in der Regel € 2.200,00; dieser Geldbetrag war unabhängig von der tatsächlich angefallenen Arbeitszeit, ...".

In der Berufungsschrift vom 03.11.2009 gegen den Bescheid vom 16.10.2009 (XXX) wird seitens der BW ein Fixentgelt dieser Höhe bestätigt: "Er erhielt ein Fixentgelt von 2200 Euro ...".

Die Dienstreisen des Dienstnehmers betrafen, wie die BW ausführt, hauptsächlich Kunden in Deutschland, jedoch auch in Österreich und der Schweiz (Bescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 16.10.2009 auf Seite 3, 2. Absatz, 2. Satz). Die Bestätigung "Dienstverhältnis als freier Dienstnehmer" als Beilage der Berufung vom 03.11.2009 gegen den Bescheid vom 16.10.2009 (XXX) trägt kein Datum und wurde von Hrn. H A unterfertigt: ".... Arbeitsmittelpunkt ist mein Wohnort, meine Arbeit und Reisen plane ich eigenständig. Mein Vertriebsgebiet ist Österreich. Zur Vertriebsunterstützung bin ich auch in Deutschland tätig, dabei handelt es sich vorrangig um Messeteilnahmen, da diese bedingt durch den Vertriebsgegenstand vorrangig in Deutschland stattfinden. Die Tätigkeit in Deutschland macht weniger als 50% meiner Gesamttätigkeit aus. Die für die Tätigkeit benötigten Betriebsmittel werden vom Dienstgeber bereitgestellt."

Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass Dienstreisen, Kunden- und Messebesuche unvorbereitet angetreten werden. Die vom Dienstnehmer auszuführenden Tätigkeiten beschränkten sich nicht nur auf Dienstreisen an sich (Vorbereitung, Nachbereitung, Berichtswesen, Reisemanagement, ...). In der Niederschrift der Befragung vom 7.9.2009 durch das Amt der Vorarlberger Landesregierung erläutert Hr. H A sein Arbeitsgebiet. " ... Der Investitionsaufwand durch den Kunden ist relativ hoch (er bewegt sich bei ca. 20.000,00 bis 500.000,00 €). ... Im Zuge der Verkaufsgespräche wurden dem potentiellen Kunden konkrete Projektvorschläge unterbreitet In der Regel waren bei jedem Kunden ca. vier bis fünf solcher Verkaufsgespräche erforderlich. ... Über das Ergebnis der jeweiligen Gespräche mit den Kunden war ich verpflichtet, der Firma O zu berichten. Dies erfolgte in der Regel durch einen Wochenbericht. ... war ich auch verpflichtet in der Kundendatenbank der Firma O beim jeweiligen Kunden den Projekt-/Verkaufsstand zu vermerken. Dabei handelt es sich um ausführliche Angaben, die zu tätigen waren. erstellte ich meine Reiseplanung der kommenden Woche war es natürlich klar, dass ich Terminabsprachen grundsätzlich mit diesen Kunden selbständig traf, wenngleich mir auch Termine durch die Firma vorgegeben wurden."

Aus den vorliegenden Unterlagen und Ausführungen ist ersichtlich, dass sich Herr H A in den Jahren 2007/2008/2009 zu rund 22,22/69,14/80,00 Prozent in Deutschland aufhielt (Arbeitsaufzeichnungen/Fahrtenbücher von Hrn. H 2007 - 2009).

Besteuerungsrecht

Maßgeblich für die steuerrechtliche Beurteilung ist jedoch, dass Herr AH im entscheidungswesentlichen Zeitraum in C/Österreich wohnhaft war und daher Österreich das Besteuerungsrecht aus den nichtselbständigen Einkünften hat. Gemäß § 1 EStG sind natürliche Personen in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Inland einen

Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Das Abkommen zwischen Deutschland und Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen legt das Besteuerungsrecht bei unselbständiger Arbeit gemäß Artikel 15 wie folgt fest: Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, dürfen nur in diesem Staat (Wohnsitz, Ansässigkeit) 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. Ungeachtet dessen 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 der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhält ...

Gemäß Artikel 15 Abs. 4 gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind. Zur Vermeidung von unerwünschten Doppelnichtbesteuerungsfällen wird das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats mit einer subject-to-tax Klausel verknüpft. Danach hat die Steuerfreistellung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat zu Gunsten des Tätigkeitsstaates nur dann zu erfolgen, wenn nachgewiesen wird, dass die in Rede stehenden Einkünfte im Tätigkeitsstaat tatsächlich steuerlich erfasst worden sind.

Erfolgt die Besteuerung im Tätigkeitsstaat erst im Nachhinein, wird die Lösung eines dadurch bewirkten Besteuerungskonfliktes ausdrücklich einem Verständigungsverfahren vorbehalten (vgl. Protokoll, Abs. 7 zu Artikel 15 Abs. 4) ““.

Die Bf. beehrte mit Schreiben vom 12. April 2012, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, und brachte Folgendes vor:

“Laut Aussagen unseres Betriebsfinanzamtes Finanzamt j liegt nach Sichtung unserer Unterlagen im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung das Besteuerungsrecht in Deutschland. Bei Ihrer Berufungsbegründung stellen Sie fest, dass die Einnahmen eines unselbständig Tätigen in dem Staat besteuert werden muss, in dem dieser ansässig ist, es sei denn die Arbeit wird in einem anderen Vertragsstaat ausgeübt. Es ist unbestritten, dass die Grenze für einen Aufenthalt (hier: in Deutschland) von 183 Tagen in allen Jahren (in 2007 und 2009 anteilig) überschritten wurde und somit die Besteuerung in Deutschland liegt. Ich möchte Sie bitten, den Fall direkt mit Frau s vom Finanzamt j unter XXXX zu klären. “

Am 17. April 2012 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als

Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem (unstrittigen) **Sachverhalt** aus:

Der Unternehmensgegenstand der Bf. war *“die Entwicklung, der Vertrieb und die Anpassung von [...]“*; vgl. Z). Ihr Firmensitz befand sich in den Streitjahren in Deutschland. A H hatte in den Streitjahren in Österreich seinen (einzigen) Wohnsitz. Dieser befand sich an der inländischen Adresse, plz C, sTR. Er war bei der Bf. (hauptsächlich) für den Verkauf von Fuhrparkmanagementsystemen zuständig. Er war hiefür die ganze Woche über für Kundenbesuche mit einem Dienstwagen der Bf. in Deutschland, der Schweiz und in Österreich unterwegs. Die Kunden erhielt er von der Bf. zugewiesen. Er hatte von zu Hause, von seinem sog. Homeoffice, aus Zugriff auf die Adressen von potentiellen Kunden, die im Vorfeld von der Bf. oder einem Callcenter bezüglich des Interesses an einem Verkaufsgespräch kontaktiert worden sind. Er traf Terminabsprachen mit Kunden aber auch selbständig. Am Wochenende erstellte er von zu Hause aus seinen Wochenbericht bezüglich der Ergebnisse der Verkaufsgespräche für die Bf., leitete ihn per E-Mail an die Bf. weiter, vermerkte in der Kundendatenbank der Bf. beim jeweiligen Kunden den Projekt-/Verkaufsstand an und erstellte die Reiseplanung für die kommende Woche.

Dieser Sachverhalt gründet auf den im Finanzamtsakt befindlichen (Beweis-)Unterlagen.

Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer:

Strittig ist, ob das Finanzamt die Bf. zu Recht zur Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer herangezogen hat.

Rechtlich ist dazu Folgendes zu sagen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an das Finanzamt abzuführen.

Gemäß § 81 EStG 1988 gilt als Betriebsstätte für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, wenn sie der Ausübung der durch

den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient; § 29 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) gilt entsprechend.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinn zieht - §§ 78 Abs. 1 und 79 Abs. 1 EStG 1988 zufolge - zwangsläufig die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber nach sich. Die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber ist in diesem Fall die vom Gesetz angeordnete Erhebungsform der Einkommensteuer. Kommt ein Arbeitgeber seinen Verpflichtungen zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer nicht nach, so ist der Arbeitgeber mit Haftungsbescheid (§ 82 EStG 1988) zur Entrichtung der Lohnsteuer heranzuziehen.

Nach der Aussage des § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug der eigentliche Steuerschuldner, der Steuerpflichtige. Aus dem vorangestellten § 82 EStG 1988 folgt aber, dass der Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr, dh. für die richtige Berechnung der Lohnsteuer, für die vollständige Einbehaltung und die termingerechte Abfuhr der einbehaltenen Beträge an das Finanzamt der Betriebsstätte haftet.

Die Lohnsteuerabzugspflicht ist auch für ausländische Arbeitgeber vorgesehen, wenn sie in Österreich für die Dauer von mehr als einem Monat über feste örtliche Einrichtungen verfügen. Auch in der privaten Wohnung eines Mitarbeiters kann eine Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens gelegen sein (vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Fragen 81/2 und 81/3 zu § 81). Die Haftung gemäß § 82 EStG 1988 ist ausgeschlossen, wenn es sich um ausländische Arbeitgeber handelt, die im Inland keine Betriebsstätte iS des § 81 EStG 1988 unterhalten (vgl. Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 82 Tzen 2 und 7).

Fehlt es an einer Betriebsstätte des Arbeitgebers, sind die Arbeitnehmer solcher Arbeitgeber im Veranlagungswege zur Einkommensteuer heranzuziehen (vgl. Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 81 Tz 3).

Die Lohnsteuerabzugspflicht kann, in jenen Fällen, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden ist (so wie im gegenständlichen Fall das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen idF BGBl. III Nr. 32/2012, im Folgenden kurz: DBA-Deutschland), aber nur dann eintreten, wenn das anzuwendende Abkommen Österreich auch das Besteuerungsrecht zuteilt [vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Frage 81/2 zu § 81; bei einem internationalen Steuerfall ist zunächst der inländische Besteuerungsanspruch nach inländischem Recht zu ermitteln; zu klären gilt es, ob steuerbare Einkünfte vorliegen und welcher Einkunftsart sie gegebenenfalls zuzurechnen sind; sodann ist auf der Grundlage des Doppelbesteuerungsabkommens zu entscheiden, ob und inwieweit der Besteuerungsanspruch aufrechterhalten werden kann;

im letzten Schritt ist schließlich der innerstaatlich ermittelte und dann abkommenskonform adaptierte Besteuerungsanspruch nach inländischem Recht durchzusetzen (vgl. Loukota, SWI 12/1998, Seiten 559 ff)].

Zunächst ist (nach innerstaatlichem Recht) zu klären, wer das Besteuerungsrecht an den Einkünften von A H hatte.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig davon auszugehen, dass A H für die Bf. im Streitzeitraum im Rahmen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 tätig war und folglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte [die Bf. wandte sich im finanzrechtlichen Berufungs- bzw. Beschwerdeverfahren nicht gegen diese Feststellung des Finanzamtes, dass A H für sie im Rahmen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 tätig war und folglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte; bestritten wurde der vom Finanzamt angenommene Beschäftigungszeitraum von A H und die Höhe der Besteuerungsgrundlagen bzw., ob Österreich überhaupt das Besteuerungsrecht an seinen nichtselbständigen Einkünften hatte (vgl. hierzu die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 16.11.2011, die Feststellungen des Finanzamtes in den angefochtenen Bescheiden, die Ausführungen in der Berufungs- bzw. Beschwerdevorentscheidung vom 6.3.2012 und das folgende Beschwerdevorbringen vom 10.1.2012: *“Die Besteuerungsgrundlagen sind zu hoch und der angegebene Zeitraum falsch. Außerdem hat eine bei uns Ende letzten Jahres stattgefundene Lohnsteueraußenprüfung ergeben, dass das Besteuerungsrecht in Deutschland liegt, da Herr H zum überwiegenden Teil (95%) in Deutschland für uns tätig war. Das Finanzamt ist bezüglich der Lohnsteuerhaftung in diesem Zusammenhang bereits an uns herangetreten“*; vgl. dazu auch das diesbezügliche Vorbringen im Vorlageantrag vom 12.4.2012: *“Bei Ihrer Berufungsbegründung stellen sie fest, dass die Einnahmen eines unselbständig Tätigen in dem Staat besteuert werden muss, in dem dieser ansässig ist, es sei denn die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Es ist unbestritten, dass die Grenze für einen Aufenthalt im Ausland (hier: in Deutschland) von 183 Tagen in allen Jahren überschritten wurde und somit die Besteuerung in Deutschland liegt.“*)]

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig jene natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte iSd § 2 EStG 1988 (Welteinkommen; Totalitätsprinzip) und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden (vgl. Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 6).

Dieser Bestimmung zufolge ist A H aufgrund seines (einzigen) inländischen Wohnsitzes (mit seinem Einkommen) in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Im nächsten Schritt ist aufgrund des DBA-Deutschland zu klären, ob und inwieweit der Besteuerungsanspruch von Österreich an den (unbestritten) nichtselbständigen Einkünften von A H aufrechterhalten werden kann.

Die nichtselbständigen Einkünfte von A H fallen unter die Zuteilungsregelung des Art. 15 DBA-Deutschland.

Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA-Deutschland lautet 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.“*

Zur gegenständlichen Verteilungsnorm für Arbeitslöhne ist festzuhalten, dass nur dann, wenn alle drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen, das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat verbleibt. Fehlt es nur an einer der Voraussetzungen des zitierten Art. 15 Abs. 2 steht nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland für die vom Arbeitnehmer dort ausgeübte Arbeit dem Tätigkeitsstaat zu.

Die Bf. wendete nun in Erwiderung zur Feststellung des Finanzamtes in der Berufungs- bzw. Beschwerdeentscheidung vom 6. März 2012, wonach sich aus den Arbeitsaufzeichnungen und Fahrtenbüchern von A H ergeben habe, dass sich dieser in den Streitjahren nur zu rund 22,22 % (2007), 69,14 % (2008) und 80,00 % (2009) in Deutschland aufgehalten habe, hinsichtlich der Voraussetzung des Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland ein, dass A H zum überwiegenden Teil (95%) für sie in Deutschland tätig gewesen sei (vgl. die Berufung bzw. Beschwerde vom 10.2.2012), dass er sich mehr als an 183 Tagen in Deutschland aufgehalten habe (vgl. den Vorlageantrag vom 12.4.2012) und dass folglich Deutschland das Besteuerungsrecht zustehe.

Dazu ist zu sagen, dass mit der Feststellung des Finanzamtes in der Berufungs- bzw. Beschwerdeentscheidung vom 6. März 2012, dass sich A H in den Streitjahren zu rund 22,22 % (2007), 69,14 % (2008) und 80,00 % (2009) in Deutschland aufgehalten habe, nicht konkret dargelegt wurde, dass sich dieser nicht länger als 183 Tage im jeweiligen Kalenderjahr in Deutschland aufgehalten hat (eine konkrete Anzahl der in Deutschland körperlich zugebrachten Tage fehlt). Aber auch der Bf. ist es allein mit ihrem Beschwerdevorbringen, dass A H zum überwiegenden Teil (95%) für sie in Deutschland tätig gewesen sei und dass er sich mehr als an 183 Tagen in Deutschland aufgehalten habe, nicht gelungen, darzulegen, dass A H sich tatsächlich länger als 183 Tage in

Deutschland aufgehalten hat (an dieser Stelle wird auf die erhöhte Mitwirkungs- bzw. Offenlegungspflicht bei Auslandssachverhalten hingewiesen) .

Unter der Annahme, dass das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen wäre, dass A H sich in den Streitjahren jeweils nicht länger als 183 Tage in Deutschland aufgehalten hat (das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 ist nicht strittig), läge das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat Österreich.

Aber selbst unter der Annahme, dass sich A H länger als 183 Tage in Deutschland aufgehalten hat und schon allein deshalb das Besteuerungsrecht für die von ihm dort ausgeübte Arbeit zum Tätigkeitsstaat verlagert hätte [vgl. dazu die vorigen Ausführungen, wonach nur dann, wenn alle drei Voraussetzungen (der Arbeitnehmer hält sich nicht länger als 183 Tage im Kalenderjahr im Tätigkeitsstaat auf, der Arbeitgeber ist im Tätigkeitsstaat nicht ansässig und die Vergütungen werden nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat getragen) kumulativ vorliegen, das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat verbleibt; für den Fall, dass Deutschland das Besteuerungsrecht hätte, müsste Österreich als Ansässigkeitsstaat die Vergütungen unter Progressionsvorbehalt steuerfrei stellen (vgl. Art. 23 Abs. 2 lit. a und d DBA-Deutschland)], würde dies der Berufung bzw. Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, zumal gegenständlich davon auszugehen wäre, dass das Besteuerungsrecht an den Einkünften von A H (wieder) auf den Ansässigkeitsstaat (Österreich) zurückfiele. Dies aus folgenden Überlegungen:

Artikel 15 Abs. 4 DBA-Deutschland hat folgenden Wortlaut:

“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.“

Die in Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland vereinbarte Subject-to-tax-Klausel dient der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung. Diese doppelte Nichtbesteuerung kann dann zu Stande kommen, wenn der Tätigkeitsstaat sein - ihm durch das Abkommen gewährtes - Besteuerungsrecht nicht ausübt. Zwangsläufig führt dies zur doppelten Nichtbesteuerung, da der Ansässigkeitsstaat abkommenskonform die Befreiungsmethode anwenden müsste. Dem soll Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland entgegenwirken. Sofern die Arbeit nicht im Tätigkeitsstaat besteuert worden ist oder keine abkommensgemäße Steuer erhoben worden ist, gilt die Arbeit nicht als im Tätigkeitsstaat ausgeübt. Somit fällt das Besteuerungsrecht i. S. einer sog. “Rückfallklausel” dem Ansässigkeitsstaat (hier: Österreich) zu (vgl. Schilcher/Stefaner in SWI /2005, 5). Das Schlussprotokoll zu Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland präzisiert dieses Erfordernis in der Weise, dass sich der Begriff “Vergütungen, wenn sie im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind“, auf jegliche Arbeit bezieht, die im anderen Vertragsstaat “steuerlich erfasst“ worden ist. Danach hat die Steuerfreistellung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat zugunsten des Tätigkeitsstaates nur dann zu erfolgen, wenn nachgewiesen wird, dass die in Rede stehenden Einkünfte im Tätigkeitsstaat tatsächlich steuerlich erfasst worden sind.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt in der Berufungs- bzw. Beschwerdeentscheidung vom 6.3.2012 sinngemäß ausgeführt, dass selbst für den Fall, dass das Besteuerungsrecht beim Tätigkeitsstaat liegt, dieses Besteuerungsrecht daran geknüpft ist, dass die Einkünfte tatsächlich im Tätigkeitsstaat steuerlich erfasst wurden; andernfalls das Besteuerungsrecht zum Ansässigkeitsstaat "wandert".

Die Bf. hat in Erwiderung zu den Erläuterungen des Finanzamtes in der Berufungs- bzw. Beschwerdeentscheidung vom 6.3.2012 ua. ausgeführt, dass lt. Aussagen eines deutschen Finanzamtes das Besteuerungsrecht an den Einkünften von A H in Deutschland liegen würde und gebeten, den Fall mit einer Sachbearbeiterin dieses deutschen Finanzamtes zu klären.

Damit hat die Bf. - trotz erhöhter Mitwirkungs- bzw. Offenlegungspflicht gerade bei Auslandssachverhalten - aber nicht dargetan bzw. nachgewiesen, dass die strittigen Einkünfte im Tätigkeitsstaat besteuert worden sind. In diesem Zusammenhang ist auch zu sagen, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungs- bzw. Beschwerdeentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 19.9.1995, 91/14/0208). Es wäre Aufgabe der Bf. gewesen, nachzuweisen, dass die in Rede stehenden Einkünfte im Tätigkeitsstaat tatsächlich steuerlich erfasst worden sind.

Demzufolge hat Österreich (als Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsstaat) das Recht, die gesamten Einkünfte des A H (aus seiner Tätigkeit für die Bf.) zu besteuern, woraus folgt, dass die Bf. verpflichtet gewesen wäre, die Lohnsteuer einzubehalten und an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen [das Finanzamt ist offenbar davon ausgegangen, dass die Bf. im Streitzeitraum in Österreich in der Wohnung von A H über eine Betriebsstätte verfügt hat; es ist höchstgerichtlich bestätigt, dass auch in der Wohnung eines Dienstnehmers eine Betriebsstätte bestehen kann (vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Frage 81/3); da dies die Bf. nicht bestritten hat, bestehen für das Bundesfinanzgericht auch keine Zweifel am Bestehen einer inländischen Betriebsstätte der Bf.]. Nachdem die Bf. der Lohnsteuerabzugspflicht nicht nachgekommen ist, hat das Finanzamt die Bf. daher zu Recht mit den angefochtenen (Haftungs-)Bescheiden zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 herangezogen.

Dienstgeberbeitrag:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988.

Im Anwendungsbereich der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71, welche auch auf den Dienstgeberbeitrag anzuwenden ist, kann ein Dienstnehmer in EU-konformer Auslegung nur noch dann als im Bundesgebiet beschäftigt angesehen werden, wenn auf ihn zusätzlich zu seiner Beschäftigung in Österreich auch die österreichischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit zur Anwendung gelangen. Die Unterstellung unter die österreichischen Rechtsvorschriften oder unter die Rechtsvorschriften eines anderen EU/EWR-Staates über soziale Sicherheit ergibt sich aus Titel II der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71, welcher auch auf den Dienstgeberbeitrag anzuwenden ist. Daraus ergibt sich, dass Dienstgeber im Bundesgebiet, die in Österreich Dienstnehmer beschäftigen, die aufgrund der genannten Verordnung den Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit eines anderen EU/EWR-Staates und nicht den österreichischen Rechtsvorschriften unterliegen, und somit auch von einem allfälligen österreichischen Familienbeihilfen(Leistungs)anspruch schon dem Grunde nach ausgeschlossen sind, für diese Dienstnehmer keinen Dienstgeberbeitrag abzuführen haben. Gleiches gilt für Dienstgeber im Ausland, die in Österreich Dienstnehmer beschäftigen, die nicht den österreichischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit unterliegen (vgl. zB Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG, § 43 Tzen 1 ff).

Das Finanzamt ist davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen zur Festsetzung des Dienstgeberbeitrages vorliegen.

Die Bf. hat mit ihrem Vorbringen in der Berufung bzw. Beschwerde vom 10. Jänner 2012 und in ihrem Vorlageantrag vom 12. April 2012, dass die Besteuerungsgrundlagen zu hoch seien, der angegebene Zeitraum falsch sei und das Besteuerungsrecht in Deutschland liege, da HerrH zum überwiegenden Teil (95%) in Deutschland für sie tätig gewesen sei und dass die Grenze für einen Aufenthalt in Deutschland von 183 Tagen in allen Jahren überschritten worden sei, nichts Wesentliches gegen die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages vorgebracht bzw. der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages nichts Konkretes entgegengesetzt.

Der Dienstgeberbeitrag ist entgegen dem Vorbringen der Bf. unabhängig davon, ob der Arbeitslohn der Einkommensteuer unterliegt oder nicht (§ 41 Abs. 3 FLAG) bzw. unabhängig davon, welchem Staat das Besteuerungsrecht daran zusteht (der Dienstgeberbeitrag ist in keinem österreichischen DBA vom sachlichen Anwendungsbereich erfasst), verpflichtend zu entrichten.

Zur Höhe der Bemessungsgrundlagen und zum (Beschäftigungs-)Zeitraum (A H):

Für die Streitjahre 2007 bis 2009 wurden der Bf. Lohnsteuer in Höhe von 3.339,12 € (2007), 13.372,08 € (2008) und 316,65 € (2009) vom Finanzamt zur Zahlung vorgeschrieben. Weiters wurde ihr vom Finanzamt ein Dienstgeberbeitrag in Höhe

von 488,60 € (2007), 1.956,08 € (2008) und 48,90 € (2009) vorgeschrieben. Dabei ging es jeweils von einer Bemessungsgrundlage (Bruttobezüge von A H) von jährlich 10.857,76 € (2007; netto monatlich 2.200,00 €), 43.466,76 € (2008; netto monatlich 2.200,00 €) und 1.086,67 € (2009; netto monatlich 2.200,00 €) aus. Hinsichtlich des Beschäftigungszeitraumes von A H ging es vom Zeitraum *“1.10.2007 bis 9.1.2009“* aus.

In der Berufungs- bzw. Beschwerdeentscheidung vom 6. März 2012 legte das Finanzamt in Erwiderung zum Vorbringen der Bf. in der Berufung bzw. Beschwerde vom 10. Jänner 2012, dass die Besteuerungsgrundlagen zu hoch seien und der angegebene Zeitraum falsch sei, ausführlich dar, dass anhand der Kontoauszüge von A H und aufgrund seiner Zeugenaussage von einem monatlichen Nettobezug in Höhe von 2.200,00 € und vom oben genannten Beschäftigungszeitraum auszugehen war (vgl. dazu die diesbezüglichen im Finanzamtsakt befindlichen Kontoauszüge von A H; vgl. auch die Aussage von Herr H im Zuge einer Zeugeneinvernahme durch ein Organ des Amtes der Vorarlberger Landesregierung am 7.9.2009).

Diese Feststellungen des Finanzamtes (in der Berufungs- bzw. Beschwerdeentscheidung vom 6.3.2012) sind in weiterer Folge (konkret im Vorlageantrag vom 12.4.2012) unwidersprochen geblieben. Die Bf. erstattete auch keine Angaben oder legte Unterlagen vor, die diese Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungs- bzw. Beschwerdeentscheidung vom 6. März 2012 entkräften würden. In diesem Zusammenhang ist nochmals zu sagen, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungs- bzw. Beschwerdeentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 19.9.1995, 91/14/0208).

Es war daher von den Feststellungen des Finanzamtes (Nettolohn monatlich 2.200,00 €; Beschäftigungszeitraum 1.10.2007 bis 9.1.2009) auszugehen.

Säumniszuschläge:

Nach § 217 Abs. 1 BAO sind, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, Säumniszuschläge entsprechend den im § 217 BAO nachfolgenden Bestimmungen zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabebetrages (Abs. 2 leg. cit.).

Dass die mit den angefochtenen Bescheiden nachgeforderte Lohnsteuer nicht (rechtzeitig) entrichtet wurde, ist unstrittig. Damit sind Säumniszuschläge erwirkt worden und wurden diese zu Recht vom Finanzamt vorgeschrieben.

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.

Im vorliegenden Fall ist eine Revision unzulässig. Es lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. April 2016