

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R.T in der Beschwerdesache Firma GmbH, W.Str. 163 c 5, St.L, vormals vertreten durch Steuerberater mbH, über die Beschwerde vom 17.12.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bez.1 vom 04.09.2012, betreffend Haftung gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer der Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin Firma GmbH (im Folgenden: Bf.), wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 11.12.2003 errichtet. Der Geschäftszweig der GmbH besteht in der Produktion von Pharmaprodukten. Die Geschäftsanschrift lautet W.Str. 163 c5 in St.L.

A.) DI Dr O.V:

DI Dr O.V vertrat seit der Gründung im Dezember 2003 und im verfahrensgegenständlichen Zeitraum 2007 bis 2010 die GmbH als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer. Er war nicht als Gesellschafter am Stammkapital der GmbH beteiligt und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit.

DI Dr. O.V wohnte vom 17.10.2003 bis 15.12.2008 an der Adresse C.G 110, K.L, und vom 15.12.2008 bis 05.08.2013 an der Adresse W.Str. 163 c5, St.L, jeweils als Hauptwohnsitz (Eigenheim).

Seit 19.01.2009 nutzte er die Wohnung an der Adresse C.G 110, K.L, als Nebenwohnsitz (Abfrage Zentrales Melderegister).

Seine Ehegattin und deren gemeinsamer Sohn nutzten die Wohnung an der Adresse C.G 110, K.L, vom 09.06.2004 bis 11.06.2013 als Hauptwohnsitz. Beide bewohnten und nutzten die Wohnstätte an der Adresse W.Str. 163 c5 vom 5.2.2009-11.06.2013 als Nebenwohnsitz.

Der Geschäftsführer ist R-W Staatsbürger, besitzt seit 1999 eine Wohnung in Stadt und einen Reisepass der F.R, ausgestellt am 8.2.2005.

Im abgabenbehördlichen Prüfungsverfahren im Jahr 2012 wurden vom steuerlichen Vertreter Unterlagen zum Nachweis dafür vorgelegt, dass der Geschäftsführer in der F.R ansässig und berufstätig ist:

- Meldebestätigung Nr. Nummer0987 vom 08.02.2005 der Abteilung für Innere Angelegenheiten in Stadt mit Übersetzung (v.08.02.2010);
- Kopie des Reisepasses der F.R (unleserlich-weiß);
- Evidenzkarte zur Wohnadresse in Stadt mit Übersetzung v. 8.2.2010;
- Krankenversicherungskarten des Ehepaares in R. (ABl. 35-40);
- Nachweis vom 10.07.2009 für DI Dr. O.V über die Erklärung von in A erzielten Einkünften für die Jahre 2002 bis 2007 in R.;
- Erklärungen über den Erhalt von selbständigen und nichtselbständigen Einkünften in den Jahren 2006 bis 2010 in A (ABl. 50 -56) und Schriftsätze des Steuerberatungsbüros über geleistete Einkommensteuervorauszahlungen in den Jahren 2006 bis 2010;
- R-W Abgabenerklärungen in kyrilischer Schrift über selbständige und nichtselbständige Einkünfte für die Jahre 2006 bis 2009 in A (ABl. 50 bis 74) und einseitige Schriftsätze der Steuerberatungskanzlei für die Jahre 2006 bis 2010;
- 2 Seiten (Blätter) kariert mit händischen Aufzeichnungen über Reisebewegungen (Abflug- und Zielort) in den Jahren 2007 und 2008;
- Jahreslohnkonten der Jahre 2009 und 2010, woraus sich ergibt, dass für den Geschäftsführer in A keine Lohnsteuer entrichtet wurde.

Aus der tabellarischen Aufstellung über die Reisetätigkeiten des Geschäftsführers in den Jahren 2006 bis 2010 ergibt sich, dass er im Jahr 2009 insgesamt 193 Tage und 2010 insgesamt 165 Tage in R. verbracht hat.

Konkrete Nachweise über getätigte Dienst-, Flugreisen, Bestätigungen, Hotelaufenthalte, Spesenabrechnungen, Aus- u. Einreisepapiere mitsamt Stempel, etc. wurden nicht vorgelegt.

Eine Betriebsstätte in R. wurde nicht angegeben.

Die Bf. wurde mit den angefochtenen Haftungsbescheiden für den Geschäftsführer DI Dr. O.V hinsichtlich der nicht einbehaltenen und abgeführten zu entrichtenden Lohnsteuer für die Jahre 2009 und 2010 zur Haftung herangezogen.

Er bezog lt. eigenem Vorbringen 2008 bis 2010 nachstehende Einkünfte in A:

2010:

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit:

Fa. Firma GmbH: € 36.000,00,

Fa. M.P GmbH: € 625,55;

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit:

Fa. G.K GmbH: € 36.000,00; Einkommensteuervorauszahlung: € 6.997,60.

2009:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Fa. Firma GmbH: € 36.000,00,

Fa. M.P GmbH: € 55.000,00;

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit:

Fa. G.K GmbH: € 36.000,00; Einkommensteuervorauszahlung: € 8.397,14.

2008:

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit:

Fa. M.P: GmbH iHv € 5.000,00,

Fa. G.K GmbH: iHv € 36.000,00 (ABl. 66),

Einkommensteuervorauszahlung: € 9.565,14.

Der Geschäftsführer bezieht seit 2002 selbständige Einkünfte in A, verfügt über zwei (Haupt)wohnsitze in A und einen Wohnsitz in Stadt.

B.) Geschäftsführer V.VS:

Der weitere Geschäftsführer der Bf. V.VS verfügte im Zeitraum 2007 bis 2010 über folgende Hauptwohnsitze in A:

25.07.2007 - 15.12.2008: H.PI 7, TaW,

15.12.2008 - 23.11.2010: St.L, W.Str. 163 c 5, seit 11.04.2011 wohnt er wieder in St.L, W.Str. 163 c 5 als Hauptwohnsitz.

Eine Wohnstätte außerhalb A wurde nicht angeführt bzw. angegeben.

V.VS verfügt über einen Reisepass der F.R, ausgestellt am 24.04.2008.

Ein konkreter Nachweis bzw. Aufzeichnungen über die Entsendung nach R., konkrete Reisetätigkeiten, Aufenthaltsdauer(n), Aus- Einreiseformalitäten etc. liegen nicht vor bzw. wurden auch im abgabenbehördlichen Verfahren für diesen Geschäftsführer nicht vorgelegt.

Er bezog 2007 bis 2010 Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit.

Die Bf. (GmbH) wurde für den Geschäftsführer hinsichtlich der nicht einbehaltenen und abgeführten zu entrichtenden Lohnsteuer für die Jahre 2007 und 2010 zur Haftung herangezogen.

C.) Geschäftsführerin A.Lö:

Die weitere Geschäftsführerin der Bf. A.Lö verfügte im Zeitraum 2007 bis 2010 über folgende Hauptwohnsitze in A:

07.11.2007 - 15.12.2008: H.PI 7, TaW,

15.12.2008 - : St.L, W.Str. 163 c5,

Seit 15.12.2008 wohnt sie in St.L, W.Str. 163 c5 als Hauptwohnsitz (Eigenheim, Abfrage Zentrales Melderegister).

Ein konkreter Nachweis bzw. Aufzeichnungen über die Entsendung nach R., Reisetätigkeiten, Aufenthaltsdauer, Aus- Einreiseformalitäten etc. liegen nicht vor und

wurden im Verfahren beim Finanzamt nicht vorgelegt. Sie bezog in den Jahren 2007 bis 2010 Einkünfte aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit.

Die GmbH wurde für die Geschäftsführerin hinsichtlich der nicht einbehaltenen und abgeführten zu entrichtenden Lohnsteuer für die Jahren 2007 und 2010 zur Haftung herangezogen.

Eine Wohnstätte außerhalb A wurde nicht angeführt bzw. angegeben.

Bei allen drei Geschäftsführern ist in den Jahren 2009 und 2010 deren Hauptwohnsitz ident mit dem Firmensitz der Bf. in St.L.

D.) Abgabenbehördliche Prüfung im Jahr 2012:

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung der Lohnabgaben führte die Bf. mit Schriftsatz vom 26.04.2012 aus, dass die Einkünfte der drei Geschäftsführer aus der nichtselbständigen Tätigkeit in R. der Versteuerung unterzogen werden.

Man könne über Ersuchen beglaubigte Abschriften der Steuererklärungen beim Finanzamt in Stadt übermitteln.

Hiezu vermerkte der Prüfer, Herr U.Ko, dass bereits am 07.03.2012 beglaubigte Abschriften der Steuererklärungen angefordert worden wären.

Mit weiterem Schriftsatz vom 30.07.2012 teilte die Bf. im abgabenbehördlichen Prüfungsverfahren mit, dass DI Dr. O.V. **** Staatsbürger ist, über Wohnsitze in R. und A verfüge und der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in R. liege.

Schriftlich wurde wörtlich vorgebracht:

"Die Qualifikation, wo die Steuerpflicht der bezug habenden Entgelte vorliegt, ist gemäß Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens A R. vorzunehmen, wobei hier betreffend unselbständige Arbeit der Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens zur Anwendung gelangt. Gemäß Art. 15 Abs. 1 sind Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat zu besteuern, es sei denn die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Aufgrund der schon im Rahmen der abgabenrechtlichen Prüfung vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass Herr DI W. Z. diese Tätigkeit wohl weitaus überwiegend nicht in A ausübt, zumal aus der Tätigkeit des Geschäftsführers in diesem Falle auch anzumerken ist, dass entsprechend weitere Geschäftsführer vorhanden sind und aufgrund des bestehenden Geschäftsumfanges die überproportionale Tätigkeit von Herrn DI W. Z. für diese Geschäftstätigkeit im Ansässigkeitsstaat, dies falls R., ausgeführt wird. In unserer Interpretation des Doppelbesteuerungsabkommens des Art. 15 ist anzumerken, dass Art. 15 Ziffer 2 unseres Erachtens nicht zur Anwendung gelangen kann, da die Tätigkeit unseres Erachtens von Herrn DI W. Z. nicht in A ausgeübt wird. Die von Seiten der Abgabenbehörde angeführten EAS Anfragen einerseits bzw. Erkenntnisse andererseits beziehen sich auf Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und damit auf Art. 14.

Gemäß Philipp, Loucota, Jirousek, Internationales Steuerrecht, Kommentar zu Ziffer 15 nichtselbständiger Arbeit ist die Quelle der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit in jenem Staat gelegen in dem die Arbeit vom Arbeitnehmer physisch ausgeübt wird. Die Quelle der Arbeitseinkünfte liegt nicht dort wo die Lohnbezüge ausbezahlt werden oder wo die Arbeitsleistung verwertet wird. Wird daher die Arbeit nicht im Ansässigkeitsstaat durch Arbeitnehmer sondern in DBA Partnerstaat physisch ausgeübt erlangt der DBA Partnerstaat nach dem Grundtatbestand des Quellenstaatbesteuerungsrecht an den Arbeitslöhnen.

Nochmals anzumerken ist, dass Art. 15 Z. 2 unseres Erachtens nicht zur Anwendung kommt, da dies nur jene Fälle betrifft in denen der Ansässigkeitsstaat vom Ausübungsstaat der Tätigkeit abweicht.

Betreffend einer endgültigen Klärung ersuchen wir auch Sie höflich dieses Schreiben an den Fachbereich (Herrn H.I) weiterzuleiten um vielleicht entsprechend dort einen kurzen Erörterungstermin wahrzunehmen."

DI Dr. O.V sei in R. ansässig und übe seine Geschäftsführertätigkeit nicht in A aus, sodass Art 15 Abs. 2 des DBA gar nicht zur Anwendung gelange.

Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 4.9.2012:

Das Finanzamt nahm im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 4.9.2012, ABNr.: Geschäftszahl/Jahr, *jeweils einmal* die nachstehenden Nachverrechnungen für A.Lö und V.VS für die Jahre 2007 bis 2010 sowie für DI Dr. O.V für die Jahre 2009 und 2010, vor, welche zu den angeführten Lohnsteuern führten:

A.Lö, V.VS:

Abgabe	Zeitraum	BMG alt	BMG neu	Nachford.
Lohnsteuer	2007	0,00	25.031,67	4.375,25
Lohnsteuer	2008	0,00	28.275,72	5.445,72
Lohnsteuer	2009	0,00	29.209,32	5.137,45
Lohnsteuer	2010	0,00	14.380,00	352,45

DI Dr. O.V:

Abgabenart	Zeitraum	BMG alt	BMG neu	Nachford.
Lohnsteuer	2009	0,00	35.380,00	7.880,61
Lohnsteuer	2010	0,00	89.379,81	30.899,44
			Summe	38.780,05

Begründend führte der Prüfer, Herr U.Ko, aus, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit im Tätigkeitsstaat A zu versteuern sind.

Festgestellt wurde, dass keine genauen Aufzeichnungen über An- und Abwesenheiten des Geschäftsführers DI Dr. O.V vorgelegt wurden.

Zur Frage des Mittelpunktes der Lebensinteressen werde festgestellt, dass die stärkste persönliche Beziehung im Regelfall zu jenem Ort bestehe, an welchem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt.

Ausgehend vom Zentralen Melderegister und den erfassten Versicherungsdaten lebt die Familie des DI Dr. O.V in A.

Die Vergütungen werden von einem Arbeitgeber in A bezahlt.

Die Betriebsstätte liege in A. Rechtlich wurde ausgeführt, dass bei Geschäftsführern angenommen werde, dass sie ihre Tätigkeit am Sitz einer Kapitalgesellschaft ausüben.

Die Bezüge eines Geschäftsführers stellen in A eine Betriebsausgabe dar und lösen andererseits die Einkommensteuerpflicht aus.

Mit den angefochtenen *Haftungsbescheiden* für die Jahre 2007 bis 2010 vom 4.9.2012 zog das Finanzamt die GmbH als Arbeitgeber zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnabgaben

für das Jahr 2007 in Höhe von € 8.750,50,

für das Jahr 2008 in Höhe von € 10.891,44,

für das Jahr 2009 in Höhe von € 18.155,51 und

für das Jahr 2010 in Höhe von € 31.604,50 heran.

Begründend wurde auf die Rechtslage und den Bericht des Prüfers über das Ergebnis der Außenprüfung vom 4.9.2012, ABNr.: Geschäftszahl/Jahr, verwiesen.

Im Bericht wurde ausgeführt, dass die Bezüge der angestellten Geschäftsführer bei der GmbH einen Aufwand darstellen, welcher bewirke, dass die Bezüge der Einkommensteuerpflicht (Lohnsteuer) unterliegen. Die Geschäftsführer beziehen Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit, welche immer im Inland verwertet wird.

In der **Beschwerde** vom 17. Dezember 2012 - eingebracht in wiederholt verlängerter Frist - wurde schriftlich, wörtlich vorgebracht:

"In oben angeführten Bescheiden wurde betreffend der Fa. Firma GmbH bei den Geschäftsführern A.Lö, Herrn V.VS, Herrn O.V, die aus der Geschäftsführertätigkeit bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit der Lohnsteuer unterworfen. Im Prüfungsbericht wurde die Vorschreibung mit den Bestimmungen des Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens A-R. argumentiert. Betreffend der Argumentation wurde auf VwGH Erkenntnis vom 20. Oktober 1982, 81/13/0083, bzw. auf diverse EAS-Anfragen verwiesen.

Unsere rechtliche Würdigung: Grundsätzlich ist in der Beurteilung des Sachverhaltes vom Doppelbesteuerungsabkommen A und R. auszugehen die Einkunftsart der nichtselbständigen Arbeit wird im Art. 15 geregelt. Grundsätzlich sieht Art. 15, Ziffer 1 vor, dass Löhne Gehälter 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. In unserem vorliegenden Fall ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bezug habenden Geschäftsführer in R.. Diesbezüglich wurden auch entsprechende Unterlagen im Rahmen des Prüfungsverfahrens zur Verfügung gestellt. Die Behörde bezog sich sodann auf Art. 15 Z. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens in welchem ungeachtet des Abs. 1, Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person bei einem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Tätigkeit bezieht, nur im erstgenannten Staat zu besteuern sind (unter nachgenannten Bedingungen, insbesondere des Rechts von 183 Tagen Aufenthalt im anderen Vertragsstaat).

Zur Interpretation dieser Bestimmung des Art. 15 Z. 2 ist Folgendes anzuführen: Ziffer 2 kommt unseres Erachtens diesfalls nicht zur Anwendung, da der Mittelpunkt der Lebensinteressen der bezug habenden Personen R. ist. Die Tätigkeit diesbezüglich wird fast ausschließlich in R. ausgeführt. Somit kommen die Bestimmung des Artikels 15, Ziffer 2 unserer Ansicht nach hierbei nicht zum Tragen.

Wenn die Behörde sich auf das VwGH Erkenntnis vom 20.10.1982, 81/13/0083 bezieht wie auch auf weitere EAS Anfragen, ist anzumerken, dass diese zitierten Rechtsquellen immer die Beurteilung von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zum Thema haben. Insbesondere das zitierte Erkenntnis behandelt einen Fall eines Gesellschaftergeschäftsführers welcher selbstständige Einkünfte bezieht. Diesfalls wäre ja Art. 14 des Doppelbesteuerungsabkommens zur Anwendung zu bringen und grundsätzlich ist in der Interpretation des Art. 14 doch ein wesentlicher Unterschied zu Art. 15 zu erkennen. Gemäß Philipp/Loukota/Jirousek (Internationales Steuerrecht, Kommentar zu Z. 15 nichtselbständiger Arbeit) ist die Quelle der Einkünfte "Nichtselbständige Arbeit" in jenem Staat gelegen, indem die Arbeit vom Arbeitnehmer physisch ausgeübt wird. Die Quelle der Arbeitseinkünfte liegt nicht dort wo die Lohnbezüge ausbezahlt werden oder wo die Arbeitsleistung verwertet wird."

"Auf Basis unserer rechtlichen Würdigung ist somit eine Besteuerung der nichtselbständigen Einkünfte bei den Geschäftsführern im vorliegenden Fall als in A nicht steuerpflichtig anzusehen, weshalb auch diesbezüglich die Lohnsteuern nicht abgeführt wurden. Es ist des Weiteren zu bemerken, dass korrespondierend natürlicherweise bei den bezug habenden Gesellschaftern die Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat R. der Besteuerung unterzogen wurden."

Beantragt wurde, der Beschwerde stattzugeben und die bezug habenden Bescheide aufzuheben.

Das Finanzamt führte im *Vorlagebericht vom 13.9.2013* aus, dass sämtliche drei Geschäftsführer in A mit ihrem Hauptwohnsitz gemeldet und ansässig sind. Bei der Beurteilung des Mittelpunktes der Lebensinteressen sei das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend.

Die stärkste persönliche Beziehung bestehe zu dem Ort, an dem jemand mit seiner Familie lebt. Dieser sei im Prüfungszeitraum eindeutig in A gelegen. Beantragt wurde die Abweisung der Beschwerde.

Mit Schriftsatz vom 6.12.2018 teilte die Steuerberatungskanzlei mit, dass sie die steuerliche Vertretung der GmbH am 15.12.2017 zurückgelegt hat.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 (2) sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländische Einkünfte.

Gemäß § 26 (1) hat einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften jemand dort, wo er seine Wohnung innehat unter Umständen die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert (Abs. 2).

Gemäß Art. 4 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Regierung der Republik A und der Regierung der F.R zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BGBl III Nr.10/2003, (im Folgenden: DBA), ist eine Person in einem Vertragsstaat *ansässig*, wenn sie nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes der Geschäftsleitung, des Ortes ihrer Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmal steuerpflichtig ist.

Gemäß Art. 4 Abs. 2 lit.a leg.cit. gilt eine natürliche Person, die in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, als in dem Staat als ansässig, indem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie in dem Staat als ansässig, zudem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Gemäß Art. 15 Abs. 1 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.

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Nach § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber

die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ordnet an, dass das Finanzamt die Höhe der rückständigen Lohnsteuer zu schätzen und den Arbeitgeber in Höhe des geschätzten Rückstandes haftbar zu machen hat, wenn die fällige Abfuhr der Lohnsteuer unterbleibt.

§ 82 EStG 1988 normiert, dass der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer haftet.

Aus den genannten Bestimmungen ergibt sich, dass der Arbeitgeber die nach seiner Berechnung bei der Auszahlung des Arbeitslohnes an den Arbeitnehmer einbehaltene Lohnsteuer an das zuständige Finanzamt abzuführen hat.

Unabhängig davon ob der Arbeitgeber die Lohnsteuer abführt, hat dieser im (an die Abgabenbehörde zu übermittelnden) Lohnzettel des Arbeitnehmers die vom Arbeitslohn tatsächlich einbehaltene Lohnsteuer nach den Eintragungen im Lohnkonto auszuweisen.

Strittig ist im vorliegenden Sachverhalt, ob die GmbH für ihre drei angestellten Geschäftsführer Lohnabgaben zu entrichten gehabt hätte, weil diese im Inland (A) ihren Wohnsitz bzw. den Mittelpunkt der Lebensinteressen gehabt haben (unbeschränkte Steuerpflicht).

Die Bf. bringt vor, dass alle drei Geschäftsführer ihre Tätigkeit ausschließlich bzw. überwiegend in R. ausüben bzw. ausgeübt haben. Die Geschäftsführer wären in R. ansässig. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen aller drei Geschäftsführer sei in R. gelegen.

Der Geschäftsführer DI Dr. O.V hat sich laut der vorliegenden Tabelle im Jahr 2009 193 Tage und im Jahr 2010 165 Tage in R. aufgehalten. Er und seine Ehegattin sind in R. krankenversichert.

Die beiden weiteren Geschäftsführer wären ebenso überwiegend in R. tätig.

Zum Geschäftsführer DI Dr. O.V:

Unstrittig fest steht, dass alle drei Geschäftsführer in den Jahren 2007 bis 2010 ihren Hauptwohnsitz bzw. ununterbrochen ihre Hauptwohnsitze im Inland (A) gehabt haben.

Weiters steht fest, dass der Geschäftsführer DI Dr. O.V seit 1999 eine Wohnung in Stadt (R.) besitzt und dort krankenversichert ist.

Im vorliegenden Sachverhalt verfügen somit alle drei Geschäftsführer im Prüfungszeitraum (2007 bis 2010) über Hauptwohnsitze in A.

Hinsichtlich des DI Dr. O.V wurde anhand der vorgelegten Unterlagen vorgebracht, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in R. befinde und er sich im Prüfungszeitraum mehr als die Hälfte des Jahres in R. aufgehalten habe.

Für die Einkommensteuer 2006 hat er ausgehend von den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit iHv € 96.000,00 Einkommensteuervorauszahlungen iHv € 9.468,94; für die Einkommensteuer 2007 hat er ausgehend von den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit iHv € 92.142,82 Vorauszahlungen iHv € 10.735,94 geleistet.

Für die Einkommensteuer 2008 wurden Vorauszahlungen iHv € 9.565,14; für das Jahr 2009 Vorauszahlungen iHv iHv € 8.397,14 und für das Jahr 2010 Vorauszahlungen iHv € 6.997,60. geleistet.

Für den Geschäftsführer wurde ein amtlicher Nachweis des Finanzministeriums der F.R mitsamt Übersetzung vom 10.07.2009 über die dort deklarierten Einkünfte, welche in A erzielt wurden, vorgelegt:

2002-96.927 EUR

2003-96.000 EUR

2004-96.000 EUR

2005-97.451 EUR

2006-96.000 EUR

2007-92.142 EUR

Gemäß der Vereinbarung über die Vermeidung der Doppelbesteuerung wurden diejenigen Steuern berücksichtigt, die in A einbezahlt wurden und die Abgaben dort entrichtet.

Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) eine Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt (vgl. Hofstätter/Reichel, § 1 EStG 1988, Tz 9; VwGH 25.07.2013, 2011/15/0193).

Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung als persönlichen Beziehungen zu (vgl. VwGH 25.07.2013, 2011/15/0193).

Unter letzteren sind jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2005/15/0135). Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere ist (vgl. Wassermeyer, in Wassermeyer/Lang/Schuch (Hrsg.), Doppelbesteuerung², Rn 70).

DI Dr. O.V wohnte mit seiner Familie vom 17.10.2003 bis 15.12.2008 an der Adresse C.G 110, K.L, und vom 15.12.2008 bis 05.08.2013 an der Adresse W.Str. 163 c5, St.L, jeweils als Hauptwohnsitz (Eigenheim, Eigentum). In der Zeit vom 19.01.2009 bis 14.08.2013 nutzte er die Wohnung an der Adresse C.G 110, K.L, als Nebenwohnsitz.

Seine Ehegattin B. Za. und deren gemeinsamer Sohn Chr. Z. nutzten die Wohnung an der Adresse C.G 110, K.L, vom 09.06.2004 bis 11.06.2013 als Hauptwohnsitz.

Daraus leitet sich in freier Beweiswürdigung ab, dass im maßgeblichen Zeitraum 2009 - 2010 die persönlichen, familiären Verhältnisse der Familie in K.L und St.L gelegen sind und der Geschäftsführer den Mittelpunkt der Lebensinteressen wohl in A gehabt hat. Die engeren persönlichen Beziehungen der Familie lagen im Prüfungszeitraum 2009 und 2010 in A.

Mit den vorgelegten Unterlagen versucht die Bf. den Nachweis dafür zu erbringen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des DI Dr. O.V in R. gelegen sei, weil er als Geschäftsführer überwiegend in R. tätig sei.

Soweit die Bf. Bestätigungen für Jahre 2002 bis 2007 darüber vorlegt, dass er die in A erworbenen Einkünfte in R. versteuert hat, wird festgestellt, dass sich diese amtliche, übersetzte Bestätigung auf die Jahre 2002 bis 2007 bezieht.

Konkrete Aufzeichnungen über Anwesenheiten in R., den Beginn von Reisebewegungen (Anreise, Abreise, Flugtickets, Aufenthaltsdauer in R.) in den Jahren 2009 und 2010 wurden nicht vorgebracht.

Aus einer Tabelle ergibt sich, dass er im Jahre 2009 193 Tage und 2010 165 Tage in Stadt verbracht hat.

Diese Darstellung reicht für sich alleine nicht aus, den Nachweis zu erbringen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in R. gelegen sei.

Vielmehr weisen die ausgewiesenen Hauptwohnsitze des Geschäftsführers und seiner Familie in K.L und St.L darauf hin, dass 2009/2010 der Mittelpunkt der Lebensinteressen und der gemeinsamen persönlichen familiären Beziehungen in A gelegen ist und der Geschäftsführer in A ansässig gewesen ist.

Der Wohnsitz in St.L ist in den Jahren 2009 und 2010 gleichzeitig der Firmensitz der Bf. (GmbH). Gegenstand des Unternehmens ist die Produktion von Pharmaprodukten. Die Bf. hat im gesamten Verfahren nicht vorgebracht, dass sie Betriebsstätten in R. unterhält.

Im abgabenbehördlichen Prüfungsverfahren wurden keine entsprechend geeigneten Nachweise darüber erbracht, wann der Geschäftsführer, für welche Dauer (Aufenthaltsbestätigung, Reisenachweise, Flugtickets) er zur Ausübung dieser Geschäftsführertätigkeit nach R. entsendet worden ist.

Vielmehr ist aufgrund der persönlichen, familiären Beziehungen wohl davon auszugehen, dass der Geschäftsführer in A ansässig gewesen ist.

Dabei ist vor allem auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. Aufgrund der familiären Beziehung, des identen Wohnsitzes mit dem Firmensitz, dem Ort der Geschäftsleitung der GmbH, ist wohl davon auszugehen, dass die engeren persönlichen Beziehungen in den Jahren 2009 und 2010 zu K.L und St.L bestanden haben.

Daran vermag auch eine die Reisetätigkeit, welche sich nicht allein auf R. und A sondern auch auf andere Destinationen (Paris, Pisa, etc.) bezieht, nichts zu ändern.

Zu den Geschäftsführern A.Lö und V.VS:

Für die beiden weiteren Geschäftsführer A.Lö und V.VS brachte die Bf. im Abgabungsverfahren für die Jahre 2006 bis 2010 vor, dass auch diese überwiegend in R. tätig gewesen wären.

Konkret nachvollziehbare Nachweise dafür wurden ebenfalls nicht erbracht.

Diese beiden Geschäftsführer verfügten in den Jahren 2007 bis 2010 über idente Hauptwohnsitze in A, sodass auch hinsichtlich dieser beiden Personen davon ausgegangen wird, dass diese in A ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs 2 EStG 1988 gewesen sind.

Beide erzielten 2007 bis 2010 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in gleicher Höhe und verfügten über keine weitere Wohnstätte außerhalb von A.

Von Dezember 2008 bis November 2010 ist der Hauptwohnsitz dieser beiden Geschäftsführer ident mit dem Firmensitz.

Für diese beiden Geschäftsführer wurde ein Nachweis (Reisedokumente, Entsendungsauftrag, An- Abreis, Flugtickets, etc.) für ihre überwiegende ausschließliche Tätigkeit in R. auch nicht erbracht.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass die drei angestellten Geschäftsführer für diesen Zeitraum bewusst ihren Hauptwohnsitz in A bzw. am Firmensitz begründet haben und auch dort ansässig im Sinne des Artikel 4 Abs. 1 des DBA gewesen sind.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen in den Jahren 2007 bis 2010 war in A gelegen.

Für die beiden weiteren Geschäftsführer wurde auch nicht vorgebracht, dass diese über weitere Wohnsitze außerhalb des Ansässigkeitsstaates verfügen.

Sie sind daher unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, weil sie in A ihren Hauptwohnsitz haben (§ 1 Abs. 2 EStG 1988).

Im vorliegenden Sachverhalt liegen keine Gründe vor, welche die Verschreibung der Lohnsteuern unbillig oder unzweckmäßig erscheinen ließen. Vielmehr gebietet das Legalitätsprinzip von der Möglichkeit der Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 Gebrauch zu machen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 vorliegendem Sachverhalt weicht das Erkenntnis nicht von der VwGH Judikatur ab, sodass die ordentliche Revision nicht zuzulassen ist.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. Februar 2019