



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X1, y, vertreten durch X2, z, vom 12. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 13. April 2011 betreffend Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für das Jahr 2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Die X1 (i.d.F. Bw.) ist Arbeitgeberin der Dienstnehmerin H. Die Dienstnehmerin hatte ihren Wohnsitz im Jahr 2010 nach Deutschland verlegt und die Bw. ab diesem Zeitpunkt keinen Abzug von Lohnsteuer aufgrund ihrer Grenzgängereigenschaft gemäß DBA Deutschland vorgenommen.

Das Finanzamt sah die Anwendungsvoraussetzungen der Grenzgängerregelung nicht gegeben, da die Dienstnehmerin im Inland durchgehend einen Hauptwohnsitz inne hatte und daher Lohnsteuerpflicht für das Gesamte Jahr 2010 gegeben sei.

Das Finanzamt für den 1. und 23. Bezirk in Wien erließ einen Haftungsbescheid betreffend Abfuhr von Lohnsteuer indem sie einen fiktiven Jahresausgleich für H durchführte und die Differenz der sich ergebenden Lohnsteuer und der einbehaltenen Lohnsteuer im Haftungsweg vorschrieb.

Die Bw. erhob mit Schriftsatz vom 12. Mai 2011 Berufung.

Sie erläutert dass H ihren Hauptwohnsitz in Deutschland habe und dort der unbeschränkten Steuerpflicht unterliege. Sie verfüge zwar auch in Österreich über einen Wohnsitz bei ihren Eltern, wobei gemäß der von ihr erhaltenen Information bei einer Wohnsitzmeldung im Inland lediglich eine Hauptwohnsitzmeldung möglich gewesen sei. Ansässigkeitstaat gemäß Art. 4 DBA Deutschland sei jedenfalls Deutschland. H wohne in Grenznähe (Laufen/BRD) und habe auch in Grenznähe ihren Arbeitsort (Salzburg) von dem sie täglich zum Wohnsitz zurückkehre. Das Besteuerungsrecht aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit liege infolge der gemäß Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland anzuwendenden Grenzgängerregelung beim Ansässigkeitsstaat Deutschland.

Beigelegt wurde eine Anmeldebestätigung wonach H ab 22. Februar 2010 in z1, BRD gemeldet war sowie die Zuteilung einer deutschen Steueridentifikationsnummer mit 10. März 2010 sowie ein Ermittlungsschreiben des Finanzamtes Berchtesgaden-Laufen vom 24. Februar 2010.

H erläutert in einem Schreiben vom 7. Juni 2011, dass sie sich Anfang 2010 eine Wohnung in Laufen gekauft habe und dort alleine lebe. Ihr Arbeitsweg betrage 20 Kilometer den sie während der Arbeitswoche (Montag bis Freitag) täglich zurücklege. Vom deutschen Finanzamt sei die Auskunft erteilt worden, dass sie unter die Grenzgängerregelung falle.

Sie habe versucht, ihren elterlichen Standort als Nebenwohnsitz bekanntzugeben, was jedoch nicht möglich gewesen sei. An diesem Wohnsitz halte sie sich lediglich im Sommer zum Urlaub auf.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Juni 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Behörde führt u.a. aus, dass aufgrund der Hauptmeldung der H in Österreich davon auszugehen sei, dass sie an diesem Ort auch wohnhaft sei und daher die Grenzgängerregelung nicht zum Tragen komme.

Die Bestimmung des Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland erfordere den täglichen Rückkehr vom Arbeitsort zum Wohnort. Beim DBA Deutschland sei eine Toleranzregelung von 45 Tagen zu beachten. Die Grenzgängereigenschaft gehe verloren, wenn die Voraussetzungen in einem Kalenderjahr an mehr als 45 Tagen nicht vorliegen würden. Die Nachweispflicht hierfür liege beim Dienstnehmer.

Die Bw. beantragte mit Eingabe vom 9. August 2011 (innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist) die Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz.

Für H sei zwar in Österreich eine Hauptmeldung vorgenommen worden, die jedoch gemäß § 1 Abs. 7 MeldeG nicht vorgelegen sei. Sie habe in Deutschland ihren Hauptwohnsitz.

Die Ansicht, dass im Falle eines Doppelwohnsitzes eine Grenzgängerregelung nicht greifen könne, sei vom UFS mit Entscheidung vom 13. Februar 2006, Gz. RV/0189-F/05 nicht geteilt

worden. Mit dieser Berufungsentscheidung sei nicht die Fiktion des Doppelwohnsitzes sondern das Überschreiten der 45-Tages Grenze als schädlich bestätigt worden.

Das Finanzamt habe betreffend des Überschreitens dieser Grenze keine Angaben über Ermittlungsergebnisse vorgebracht. Dass die Nachweispflicht bei H liege könne diesbezüglich erforderliche amtswegige Ermittlungen nicht ersetzen. Es sei auch nicht ersichtlich, aus welchem Grund eine Nachweispflicht gegeben sei und von dem allgemeinen Erfordernis der Glaubhaftmachung abgerückt werde.

Der UFS forderte H (als Auskunftsperson gemäß § 143 BAO) mit Schreiben vom 24. Oktober 2013 zur Vorlage von Unterlagen bzw. Beantwortung von Fragen auf.

U.a. sollten Meldezettel über vorgenommene Zu- und Abmeldungen bzw.

Betriebskostenabrechnungen der deutschen Wohnung vorgelegt werden.

Mit elektronischer Eingabe vom 30. Oktober 2013 erläutert H, sie habe anlässlich ihres Wohnsitzwechsels in die Bundesrepublik Deutschland aus Urlaubsgründen einen Nebenwohnsitz bei ihren Eltern anmelden wollen. Sie wiederholt die Darstellung laut Berufung, wonach ihr die Behörde mitgeteilt habe, dass es pro Staat nur dann einen Nebenwohnsitz geben könne, wenn die betreffende Person dort auch ihren Hauptwohnsitz habe. In der Beilage wurden der deutsche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010, der Kaufvertrag eines in der BRD erworbenen Kraftfahrzeuges vom 12. April 2010, ein Bescheid der in Deutschland vorgeschriebenen Kraftfahrzeugsteuer, die Zulassung des Kraftfahrzeuges in Deutschland, eine Stromrechnung, die Hausabrechnung der Wohnung in Deutschland sowie Teile des Kaufvertrages der von ihr erworbenen Eigentumswohnung vorgelegt.

Das zuständige Finanzamt erläutert zu den beigebrachten Unterlagen, dass zwar die Ausführungen, wonach H ihren ‚Hauptwohnsitz‘ in Deutschland habe, durchaus glaubhaft seien. Es sei jedoch die Besonderheit der Grenzgängerregelung zu beachten, wonach eine Toleranzgrenze von höchstens 45 Arbeitstagen, an denen nicht zum Wohnsitz zurückgekehrt werden müsse (widrigenfalls die Grenzgängerregelung nicht in Anspruch genommen werden könne) bestehe. Es lägen im gegenständlichen Fall 2 Hauptwohnsitzmeldungen im grenznahen Bereich vor. Da sich der Hauptwohnsitz in Österreich beim elterlichen Wohnort befinde sei der Nachweis dass die 45 Tage Toleranzgrenze nicht überschritten worden seien, nicht erbracht worden. Der Nachweis sei durch regelmäßige Aufzeichnungen zu erbringen gewesen. H könne nicht besser gestellt werden als beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit österreichischem Zweitwohnsitz welche zwangsläufig unbeschränkt steuerpflichtig würden, wenn sie kein Verzeichnis vorlegen könnten, wonach der Zweitwohnsitz an nicht mehr als 70 Tagen im Kalenderjahr genutzt würde.

Dass H ein Kfz in Deutschland erworben habe sei ebenso unmaßgeblich wie die Vorlage der Stromrechnung. Auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten wurde hingewiesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

§ 82 EStG 1988 lautet:

Der Arbeitgeber haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, daß die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 oder Abs. 3 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen. Art. 4 (1+2) DBA Deutschland lautet:

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

- a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);
- b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;
- c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;
- d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.

Art. 15 (1) + (6) DBA Deutschland lautet:

(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.

...

(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).

§ 138 (1) BAO lautet:

Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

§ 167 BAO lautet:

- (1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.
- (2) Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Grenzgängerregelung des DBA Deutschland (Art. 15 (6)) wurde mit Verständigungsvereinbarung mit der BRD (FinMin Baden-Württemberg vom 29.8.1994) dahingehend ausgelegt, dass bei geringfügiger Nichterfüllung der obengenannten Kriterien die Grenzgängereigenschaft nicht verloren gehen soll.

Wie schon in der Berufungsentscheidung des UFS Gz. RV/0200-F/06 vom 11. Jänner 2008 festgestellt wird, sind die Finanzverwaltungen Deutschlands und Österreichs in einer in Erlassform veröffentlichten Verständigungsvereinbarung zur Auffassung gelangt, dass eine 45-Tage-Regelung abkommenskonform ist.

Der BFH hat zu der Anwendung der 45-Tage Regelung, wonach die Grenzgängereigenschaft dann verloren geht, wenn der Abgabepflichtige an mehr als 45 Arbeitstagen im Kalenderjahr nicht zu seinem Hauptwohnsitz zurückkehrt in seiner Entscheidung vom 16. März 1994 (I B 186/93, DBA BRD-Schweiz) dargelegt: *„die nach den Feststellungen des FG von den Steuerverwaltungen beider Vertragsstaaten angewendete 45-Tage-Regelung (ohne Berücksichtigung von Krankheits- und Urlaubstagen) dürfte sich noch im Rahmen einer zulässigen Auslegung des gesetzlichen Begriffs halten.“*

Die Anwendbarkeit der 45-Tage Regelung (wiederum DBA BRD-Schweiz) wurde vom BFH in seiner Entscheidung vom 21. August 1996 Zl. I R 80/95 bestätigt, wobei er einleitend feststellt, dass er nur durch die Rechtsnorm des Art. 15 Abs. 4 DBA Deutschland-Schweiz gebunden ist und Verständigungsvereinbarungen keine unmittelbare Gesetzeskraft zukommt.

*„Verwaltungsinterne Absprachen, die im Rahmen des Vollzugs eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) getroffen werden, sind für den Senat keinesfalls bindend (vgl. Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes).“*

Die Behörde begründet ihre Ablehnung der Grenzgängereigenschaft der Dienstnehmerin der Bw. im Wesentlichen damit, dass H die im Verständigungsverfahren mit der Bundesrepublik getroffene Toleranzregelung, die voraussetze, dass sie an höchstens 45 Arbeitstagen (im Kalenderjahr) nicht zu ihrem Wohnsitz in der BRD zurückgekehrt ist, nicht nachgewiesen hat. Aus Sicht der Behörde reicht eine Glaubhaftmachung im vorliegenden Fall nicht aus.

Ritz BAO<sup>4</sup> § 138 Rz. 5 erläutert diesbezüglich:

*„Ist ein Beweis nach den Umständen nicht zumutbar, so genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand...und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung. Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (VwGH 14.9.1988, 86/13/0150).“*

Die Behörde geht u.a. davon aus, dass sich Ungleichbehandlung im Vergleich zu beschränkt Steuerpflichtigen mit einem Zweitwohnsitz im Ausland ergibt, da Abgabepflichtige die unter die Zweitwohnsitzverordnung (BGBl II Nr. 528/2003) fallen und einen steuerlich relevanten Wohnsitz im Inland begründen wollen (wozu eine Nutzung der inländischen Wohnung für mehr als 70 Tage gefordert wird) gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung zur Führung eines Verzeichnisses verpflichtet sind, aus der die inländische Wohnungsbenutzung hervorgeht. Im Gegensatz dazu liegt aber für Grenzgänger keine verpflichtende Führung eines vergleichbaren Verzeichnisses vor, die sich auf eine gesetzliche oder im Verordnungsweg ergangene Norm stützen könnte.

Auch der Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten vermag nicht zu begründen, weshalb eine positivrechtliche über die Glaubhaftmachung hinausgehende Nachweispflicht des Grenzgängers vorliegen würde. Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Sachverhalten die ihre Wurzeln im Ausland haben führen zu einer Beweismittelbeschaffungspflicht bzw. einer Vorsorgepflicht des Abgabepflichtigen und sind darin begründet, dass die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde im Ausland eingeschränkt sind (vgl. Ritz BAO<sup>4</sup> § 115 Rz. 10,11).

Daraus ergibt sich eine über das übliche Ausmaß hinausgehende Mitwirkungsverpflichtung. Dass eine solche vorausgesetzt die Glaubhaftmachung des Sachverhaltes nicht ausreichen würde, folgt daraus hingegen nicht.

H erläutert zur fraglichen Nutzung der Wohnung am inländischen Hauptwohnsitz mit Schreiben vom 7. Juni 2011, dass sie bei ihren Eltern im Sommer oft Urlaub gemacht hat aber nicht am Wohnsitz der Eltern wohnt.

Sie hat im Berufungsverfahren nicht nur den Erwerb einer Eigentumswohnung in Deutschland nachgewiesen, sondern auch anhand einer Rechnung dargetan, dass sie (die Wohnung alleine nutzend) in nicht unbeträchtlichem Ausmaß (Rechnung über € 234,50 für den Zeitraum 15.2.2010 bis 29.12.2010) Energie (Strom) bezogen hat und damit nach Ansicht des UFS die regelmäßige Nutzung dieser Wohnung nachgewiesen.

Auch dass sie in der Bundesrepublik Deutschland ein Fahrzeug gekauft und angemeldet hat, spricht für den dort befindlichen dauerhaft benutzten (Haupt)Wohnsitz wovon letztlich auch die Behörde ausgegangen ist.

Aus Sicht des UFS liegt bei der gegebenen Sachlage eine Ansässigkeit von H gemäß Art. 4 (2) DBA Deutschland in Deutschland vor.

Der UFS hat festgestellt, dass H schon vor Begründung ihres Wohnsitzes in der Bundesrepublik Deutschland in Österreich mehrere Hauptwohnsitze innehatte, die nicht mit der elterlichen Wohnadresse übereinstimmen. Bis zum Zeitpunkt der Übersiedlung lag keine Meldung der elterlichen Wohnung als Nebenwohnsitz vor.

Der Darstellung der H, wonach sie die Meldung eines Nebenwohnsitzes in Österreich wegen Urlaubs bzw. zur Postanschrift angestrebt hat mag zwar hinsichtlich der angeführten Gründe hinterfragbar sein, es entspricht jedoch andererseits nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die im 25 Lebensjahr befindliche Dienstnehmerin im Zeitpunkt der Übersiedlung nach Deutschland eine derart enge Verbindung mit der elterlichen Wohnung eingegangen wäre, die darauf hinaus laufen würde, dass sie über den (von ihr eingestandenen) gelegentlichen Verbleib hinaus an mehr als (äquivalent) 45 Arbeitstagen (H bezog ihre Wohnung erst im Lauf des Jahres 2010) nicht zu ihrem in Deutschland gelegenen Wohnsitz zurückgekehrt wäre.

Der UFS geht in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) davon aus, dass die gemäß Art. 15 (6) DBA Deutschland normierte tägliche Rückkehr der Dienstnehmerin der Bw. zu ihrem Wohnsitz in der BRD zwar nicht erfolgt ist, die diese Bestimmung auslegende ‚45-Tage-Toleranzregelung‘ jedoch angewendet werden konnte, H sich im zeitlichen Rahmen dieser Toleranzregelung bewegte und aus diesem Grund die Grenzgängerbestimmung anzuwenden war.

Ist die Grenzgängerbestimmung des Art. 15 (6) DBA Deutschland anzuwenden, so sind gemäß Art. 15 (1) DBA Deutschland Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Österreich steht damit im Ergebnis kein Besteuerungsrecht zu.  
Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. November 2013