



GZ. RV/0031-F/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Gde X, K-Straße xx, vom 3. Juli 2011, vom 26. November 2011 bzw. vom 28. Jänner 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 7. Juni 2011, vom 3. November 2011 bzw. vom 10. Jänner 2012 betreffend Aufhebung gemäß § 299 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, Rückerstattung von im Abzugswege entrichteter Lohnsteuer 2010 und 2011 sowie Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages entschieden:

1) Die Berufungen betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO, Rückerstattung von im Abzugswege entrichteter Lohnsteuer 2010 sowie Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Der angefochtene Bescheid betreffend Rückerstattung von im Abzugswege entrichteter Lohnsteuer 2011 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert. Hin-sichtlich der Höhe des zu erstattenden Betrages wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2012 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) war bis Ende Juli 2011 in Gd Y, E-Weg yy, wohnhaft (lt. Wohnsitzbescheinigung des Einwohneramtes Y hat sich der Bw. per 31. Ju-li 2011 nach Gde X, K-Straße xx, abgemeldet; in Österreich hatte der Bw. im berufungsgegen-

ständlichen Zeitraum keinen Wohnsitz) und war bei der T AG in G XX, H-Straße xy, beschäftigt. Anfang Mai 2010 wurde das Dienstverhältnis durch die genannte Arbeitgeberin zum 31. Jänner 2011 gekündigt. Für die Zeit vom 1. Mai 2010 bis 31. Jänner 2011 wurde der Bw. vom Dienst freigestellt.

Lt. vorgelegten Ansässigkeitsbescheinigungen des Kantonalen Steueramtes S wurde der Bw. vom 1. September 2003 bis zum 31. Dezember 2010 nach dem Aufwand gemäß Art. 26 f des Sn Steuergesetzes und Art. 14 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) besteuert und unterlag dementsprechend der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton S bzw. in der Schweiz. Die Einkünfte aus Belgien, Deutschland, Italien, Kanada, Österreich, Norwegen und aus den USA waren voll in die Berechnungsgrundlage einbezogen und wurden zu dem für das Gesamteinkommen maßgebenden Satz besteuert (modifizierte Pauschalbesteuerung). Vom 1. Jänner 2011 bis 31. Juli 2011 (Wegzug nach L) war der Bw. gemäß Art. 13 des Sn Steuergesetzes bzw. Art. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer in Y ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig. Er unterlag in dieser Zeit nicht mehr der Besteuerung nach Aufwand, sondern der ordentlichen Besteuerung.

Die entsprechenden Steuerveranlagungen für die Jahre 2010 und 2011 (bis zum Wegzug) sind rechtskräftig.

Mit Schreiben vom 7. Februar 2011 samt beiliegenden Formularen ZS-RD1 sowie ZS-RD1C beantragte der Bw. gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz die Rückerstattung der für das Jahr 2010 in Höhe von 95.500,00 € entrichteten Lohnsteuer; dabei erklärte er ua., dass ihm auf Grund seines Wohnsitzes in der Schweiz einerseits und seines Arbeitgebers in Österreich andererseits österreichische Lohnsteuer durch seinen Arbeitgeber abgezogen worden sei. Im Rahmen der Kündigung seines Arbeitsverhältnisses durch seinen Arbeitgeber Anfang Mai 2010 zum 31. Jänner 2011 sei er freigestellt worden und sei seither nicht mehr in Österreich anwesend gewesen.

Das Finanzamt gab diesem Antrag (2010) mit Bescheid vom 7. März 2011 statt und zahlte die im Kalenderjahr 2010 im Abzugswege entrichtete Lohnsteuer im Ausmaß von 95.500,00 € zurück.

Mit Schreiben vom 21. Mai 2011 samt beiliegenden Formularen ZS-RD1 sowie ZS-RD1C und Lohnzettel für Jänner 2011 beantragte der Bw. gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz auch die Rückerstattung der für das Jahr 2011 in Höhe von 54.419,98 € abgeführt Lohnsteuer.

Das Finanzamt wies diesen Antrag (2011) mit Bescheid vom 7. Juni 2011 ab (auf die entsprechende Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen).

In der gegen diesen Bescheid betreffend Rückerstattungsantrag für Abzugssteuern 2011 vom 7. Juni 2011 mit Schriftsatz vom 3. Juli 2011 erhobenen Berufung führte der Bw. wie folgt aus:

"Gemäß DBA CH-AT Artikel 15(1) ist in meinem Fall (Wohnsitz CH) Österreich bei Einkommen aus abhängiger Beschäftigung nur in dem Umfang zur Lohnabzugsbesteuerung berechtigt, wie die Tätigkeit in AT ausgeübt wird. Sofern dies nicht zutrifft (zB Dienstreisen ins Ausland, mit dem Arbeitgeber vereinbarte Freistellung bis zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses), ist AT nicht lohnabzugssteuerberechtigt.

Daher bezieht sich mein Sachverhalt nicht auf das zitierte Kausalitätsprinzip, das nämlich als Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung definiert ist (Richtlinie des BMF GZ 06 0104/9-IV/6iOO vom 22.3.2005): hier und in anderen EAS-Auskünften geht es je um die Kausalität zwischen Arbeitgeber, Arbeitnehmer und Anstellungsort während des Anstellungsverhältnisses, nicht jedoch um die laufende Ausübung der Tätigkeit im Ausland, die ja im DBA eindeutig geregelt ist und somit keiner Interpretation des BMFs bedarf!

Im konkreten Fall ist die wirtschaftliche Zuordnung der in 2011 erfolgten Zahlung seitens meines Arbeitgebers das Gehalt Jänner 2011 (25.657 € bei 0% Ausübung in AT) und meine Abgangsentschädigung (139.535 €). Es handelt sich nicht um nachträgliche Einkünfte, da das Beschäftigungsverhältnis erst mit 31.1.2011 endete.

Sollte das Kausalitätsprinzip auf die Abgangsentschädigung angewandt werden müssen, so existieren als Vergleichszeitraum die Jahre 2011 (bei 0% Ausübung in AT) und 2010 (bei 16,8% Ausübung in AT). Ferner geht es bei meinem Sachverhalt auch nicht um eine Veränderung meines Wohnorts (Zuflussprinzip), den ich nicht verlegt habe; somit liegt kein anderer Sachverhalt als in den Vorjahren vor, in denen ich beantragte Erstattungen für die Auslandstage erhielt."

Im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens durch das Finanzamt wurde von Seiten der T AG erklärt, dass die Vergleichszahlung 01/2011 von 44.637,00 € aus einer strittigen Bonuszahlung für den Zeitraum der Freistellung des Bw. resultiere, welche im Zuge der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses vereinbart worden sei (vgl. entsprechende E-Mail von H, Personalmanagement der T AG, und die Bestätigung der T AG jeweils vom 13. Juli 2011).

Mit Bescheid vom 3. November 2011 hob das Finanzamt den stattgebenden Rückzahlungsbescheid 2010 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass bei Gehaltsfortzahlungen, die im Zuge einer Dienstfreistellung geleistet würden, es sich um nachträgliche Einkünfte aus einer im Inland ausgeübten Tätigkeit handle (§ 98 Z 4 EStG). Das Besteuerungsrecht für diese Zahlungen stehe aufgrund des sich aus Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz ergebenden Kausalitätsprinzips (kausale Verknüpfung mit der Tätigkeit als Dienstnehmer, dh. die Einkünfte wären bei Wegdenken dieser Tätigkeit nicht angefallen) Österreich zu, insoweit diese mit der früheren Ausübung der Tätigkeit im Inland in einem Zusammenhang stünden, wobei für die Ermittlung des Inlandsanteiles ein

repräsentativer Durchschnitt der Vorjahre heranzuziehen sei. Die Erstattung der gesamten auf den Zeitraum der Dienstfreistellung entfallenden Lohnsteuer erweise sich somit als rechtswidrig. Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, sei die Aufhebung von Amts wegen zu verfügen gewesen.

Mit Bescheid vom 3. November 2011 gab das Finanzamt dem gegenständlichen Rückzahlungsantrag 2010 - unter Abweisung des Mehrbetrages von 63.770,05 € - im Hinblick auf im Jahr 2010 im Abzugswege entrichtete Lohnsteuer in Höhe von 31.729,95 € Folge. Ergänzend zu den obigen Ausführungen im Aufhebungsbescheid führte das Finanzamt aus, dass im gegenständlichen Fall der Anteil der nicht dem österreichischen Besteuerungsrecht unterliegenden Einkünfte (Auslandsanteil) mit 21,56% ermittelt worden sei [Durchschnitt der Jahre 2007 (21,33%), 2008 (20,18%), 2009 (23,19%)]. Daraus ergebe sich ein Rückerstattungsbetrag für den Zeitraum der Dienstfreistellung (1.5. - 31.12.2010) in Höhe von 24.747,35 €. Darüber hinaus sei für den Zeitraum der Tätigkeitsausübung (1.1. - 30.4.2010) die auf den Auslandsanteil der Tätigkeit (36,21%) entfallende Lohnsteuer mit einem Betrag von 6.982,60 € zu erstatten gewesen.

In der dagegen (Aufhebungs- und Rückzahlungsbescheid 2010 jeweils vom 3. November 2011) mit Schriftsatz vom 26. November 2011 erhobenen Berufungen führte der Bw. im Wesentlichen Nachstehendes aus:

*""Die dargelegte Interpretation des Kausalprinzips ist nicht richtig. Das in Auskünften und Erlässen des BMF (siehe 1) GZ BMF-01 0221/3371-IV/4/2010 vom 21.12.2010, 2) GZ BMF-010221/0269-IV/4/2004 vom 30.11.2004 und 3) GZ BMF-01 0221/3396-IV/4/2009 vom 15.1.2010) angesprochene Kausalprinzip bezieht sich auf folgenden Sachverhalt: ein Arbeitnehmer wird freigestellt **und** zieht in ein anderes Land und erhält **danach** noch Zahlungen seines Arbeitgebers aus dem Arbeitsverhältnis. Die Kausalität, das Ursache-Wirkungs-Verhältnis also, ist die inhaltliche Verknüpfung der steuerlichen Situation während des ursprünglichen Arbeitsverhältnisses (Ursache) mit der weiterhin zulässigen Besteuerung durch den Arbeitsausübungstaat trotz des Zuflusses nach dem Wegzug (Wirkung), **weil** die Zahlung sich auf das einst bestehende Arbeitsverhältnis bezieht.*

So formuliert Absatz 2 des Erlasses 3371-IV/4/2010 ("Dem Arbeitsausübungstaat steht gemäß Art. 15 Absatz 1 grundsätzlich ... ") die normale Regel, belässt aber gerade mit dem Wort "grundsätzlich" die Anwendung des zweiten Halbsatzes des DBAs (der nicht wiedergegeben wird), nämlich "... es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird") und auf den der weitere Text keinen einschränkenden Einfluss hat, da er eben nur den Normalfall behandelt (nämlich dass die Tätigkeit am Arbeitsort ausgeübt wird).

Und Absatz 3 desselben Erlasses verknüpft eindeutig durch das Wort "und" das nachgelagerte Besteuerungsrecht mit einer Verlegung des Wohnsitzes. Das ist wiederum richtig, da auch hier der Fall der Tätigkeit außerhalb des Arbeitsausübungstaats nicht behandelt wird.

Bei mir stellt sich die Situation anders als in den einschlägigen Erlässen und Auskünften dar. Mein

*Wohnort und meine steuerliche Situation haben sich im gesamten zu betrachtenden Zeitraum nicht verändert. Ich war in der Schweiz wohnhaft, unbegrenzt steuerpflichtig, und bezog laufende Zahlungen aus einem österreichischen Anstellungsvertrag, wobei ich allerdings während der Zeit der Freistellung nicht in Österreich war. Damit ist Österreich gemäß DBA CH-AT Artikel 15(1) **zweiter Halbsatz** nicht lohnabzugssteuerberechtigt. Diese Regelung im DBA ist eindeutig und kann nicht durch Auskünfte oder Erlässe des BMFs abgeändert, bzw. durch Einführung anderer Anforderungen bzw. Interpretationen in sein Gegenteil verkehrt werden, was diese bei richtiger Auslegung, wie oben dokumentiert, auch nicht tun. Denn die Auskünfte und Erlässe gehen nur auf Fälle ein, in denen der Wohnsitz verändert wurde. Daher ist der ursprüngliche Rückzahlungsbescheid vom 7.3.2011 richtig und rechtens. Ich beantrage somit, diesen Bescheid wieder in Kraft zu setzen bzw. dessen Rechtskraft zu erhalten.*

Des Weiteren wäre ich Ihnen sehr dankbar, wenn Sie nun auch meinem Erstattungsantrag für 2011 bzw. meiner Berufung vom 3.7.2011 zum Bescheid vom 7.6.2011 stattgeben würden, für den obiges analog gilt. Da ich erst Ende August aus der Schweiz fortgezogen bin, bleibe ich bis zu diesem Zeitpunkt dort unbeschränkt steuerpflichtig (was ich Ihnen bereits dokumentiert habe). Sollten Sie dennoch nochmals eine Bestätigung des Steueramtes S wünschen, kann ich diese nachreichen, sobald ich in der Schweiz für 2011 steuerlich veranlagt wurde.”

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Dezember 2011 betreffend Aufhebungs- und Rückzahlungsbescheid 2010 vom 3. November 2011 wies das Finanzamt diese Berufungen als unbegründet ab; begründend führte es dabei vor allem aus, dass sich das sogenannte Kausalitätsprinzip unmittelbar aus dem Wortlaut des Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz ergebe. Demzufolge dürfe grundsätzlich nur der Wohnsitzstaat (im gegenständlichen Fall die Schweiz) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit besteuern (Wohnsitzstaatsprinzip), es sei denn, die Tätigkeit werde im anderen Vertragstaat (im gegenständlichen Fall Österreich) ausgeübt (Tätigkeitsstaatsprinzip). Das ausschließliche Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates sei immer dann gegeben, wenn die Tätigkeit im Wohnsitzstaat oder einem Drittstaat (aber nicht im anderen Vertragstaat) ausgeübt werde. Die Kausalität im Sinne eines Zusammenhangs zwischen Ursache (Tätigkeitsausübung im anderen Vertragstaat) und Wirkung (Besteuerungsrecht des anderen Vertragstaates) sei dem Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz immanent und grundsätzlich nicht auf Fälle der Ansässigkeitsverlagerung eingeschränkt und die in diesem Sinne vorgebrachte Rechtsansicht des Berufungswerbers daher unzutreffend. Maßgebend für die Anwendbarkeit des Kausalitätsprinzips sei lediglich, dass eine kausale Verknüpfung zwischen der Tätigkeit im anderen Vertragsstaat (Österreich) und den Einkünften vorliege. Eine solche kausale Verknüpfung sei im Falle von Gehaltsfortzahlungen bei Dienstfreistellungen in dem Umfang gegeben, als die Dienstausübung davor im anderen Vertragsstaat erfolgt sei, wobei das Finanzamt für die Ermittlung des Inlandsanteils einen repräsentativen Durchschnitt der Vorjahre herangezogen habe.

Der Bw. beantragte mit Schriftsatz vom 3. Jänner 2012 die Vorlage dieser Berufungen (2010) an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte dabei in Erwiderung auf die obgenannte Berufungsvorentscheidung Folgendes aus:

*"Meines Erachtens ist die Begründung des Finanzamtes nicht schlüssig, da sie im dritten Absatz die Kausalität auf die Dienstfreistellung abstellt, um die es aber im zitierten Art. 15 Absatz 1 DBA nicht geht. Eine "Verknüpfung zwischen der Tätigkeit im anderen Vertragsstaat (Österreich) und den Einkünften" wie im DBA geregelt wird durch mich nicht bestritten; es geht im Gegenteil ja um Einkünfte bei denen die Tätigkeit **nicht** im Vertragsstaat (Österreich) stattfand. In diesem Zusammenhang informiere ich Sie, dass ich während meiner Freistellung weiterhin für T tätig war, da ich bis zu meinem Ausscheiden eine internationale Partnerschafts-/Akquisitionsstrategie bearbeitet habe.*

Ferner geht die in Ihrer Berufungsvorentscheidung dargelegte Begründung nicht auf meine Argumentation ein, die diverse Auskünfte und Erlässe des BFM zum Kausalprinzip heranzieht. In diesen wird die Kausalität ausschließlich im Zusammenhang mit einer Wohnortverlegung behandelt. Ihrerseits werden jedoch keine Rechtsgrundlagen für die Begründung des Finanzamts angeführt, aus denen die dargelegte Interpretation des Kausalprinzips im Zusammenhang einer Simulation, wo die Tätigkeit stattgefunden habe, hervorgeht. Somit fehlt der Begründung die rechtliche Grundlage. Zudem macht dieses Vorgehen eine Auseinandersetzung mit der Rechtsgrundlage sowie eine Stellungnahme dazu meinerseits unmöglich und führt das Berufungsprozedere ad absurdum.

Ergänzend verweise ich auf meine Argumentation in der Sache vom 26.11.2011, insbesondere darauf, dass das DBA für den Sachverhalt eindeutig ist und keinerlei Auslegung durch das BFM bedarf.

Aus obigen Gründen beantrage ich, die Richtigkeit des ursprünglichen Rückzahlungsbescheids vom 7.3.2011 festzustellen. Weiterhin beantrage ich, dass damit auch der Bescheid vom 7.6.2011 für den Erstattungsantrag 2011 korrigiert wird."

Im Zuge eines weiteren Ermittlungsverfahrens durch das Finanzamt wurde von Seiten der T AG erklärt, dass ihrerseits nicht bekannt sei, dass der Bw. während seiner Freistellung (ab 1.5.2010) weiter für das gegenständliche Unternehmen gearbeitet habe; es seien auch im Gegensatz zu seiner "aktiven" Beschäftigungszeit weder Zeitaufzeichnungen noch Reisespesenabrechnungen, etc. vorhanden (vgl. entsprechende E-Mail von H, Personalmanagement der T AG, vom 16. Jänner 2012; siehe auch die Bestätigung der T AG vom 18. Jänner 2012 samt der Kündigungsmitteilung und den angeschlossenen, bis 30. April 2010 geführten Zeitaufzeichnungen).

Mit Bescheid vom 10. Jänner 2012 wurde dem Bw. ein Säumniszuschlag in Höhe von 1.275,40 € (2% von der Lohnsteuer 2010 von 63.770,05 €) vorgeschrieben, weil die Lohnsteuer 2010 nicht spätestens zum Fälligkeitstag, dem 12. Dezember 2011, entrichtet wurde.

Gegen diesen Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages brachte der Bw. mit Schriftsatz vom 28. Jänner 2012 Berufung ein. Dabei führte er Folgendes aus:

"Es ist nicht gerechtfertigt, dass zunächst mein Antrag auf teilweiser Quellensteuererstattung durch das

*Finanzamt genehmigt wird, dieser dann ausgezahlt wird, im Folgeschritt das Finanzamt es sich anders überlegt und im Rahmen eines Rückzahlungsbescheid eine Rückzahlung fordert und **bevor die rechtlichen Möglichkeiten zur Feststellung der tatsächlichen Sachlage ausgeschöpft wurden**, einen Säumniszuschlag erhebt. Sofern ein Status Quo (= teilweise erstattete Quellensteuer) geändert werden soll, kann zur Einhaltung der guten Sitten eine Rückzahlung und dementsprechend Säumniszuschläge erst dann gefordert werden, wenn die Sachlage eindeutig geklärt wurde, sprich der Rechtsweg ausgeschöpft wurde (was er bisher nicht ist).*

Der Zuschlag ist umso weniger gerechtfertigt, als mein vor 8 Monaten eingereichter Antrag auf Quellensteuererstattung für das Jahr 2011 mit dem Hinweis des noch fehlenden Nachweises der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz nicht bearbeitet wird und mir dementsprechend eine Erstattung bis zum heutigen Tag vorenthalten wird. Vorenthalten deswegen, da ich seitens der Schweizer Steuerbehörde meine Steuerpflicht bereits im Januar 2012 nachgewiesen habe und für die davor liegenden Jahre auch die Unbeschränktheit der Steuerpflicht nachgewiesen habe; bis zu meinem Wegzug aus der Schweiz Ende Juli 2011 hat sich plausiblerweise meine steuerliche Situation nicht verändert. Bisher hat sich das Finanzamt jedoch nicht erboten, mir für diese willkürlich aufgezwungene Wartedauer einen Säumniszuschlag zu erstatten, sondern erwartet den formalen Nachweis der unbeschränkten Steuerpflicht für 2011."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2012 betreffend Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen und vom Finanzamt im Wesentlichen ausgeführt, dass hinsichtlich der Vorschreibung eines Säumniszuschlages einzig von Bedeutung sei, ob eine Abgabe zum Fälligkeitstag entrichtet werde oder ob spätestens am Fälligkeitstag Maßnahmen gesetzt würden, die hinsichtlich der Fälligkeit eine aufschiebende oder hemmende Wirkung hätten. Auch das Einbringen eines Vorlageantrages gegen die Vorschreibung der oben strittigen Lohnsteuernachforderung 2010 hebe die bereits entstandene Fälligkeit nicht auf. Hinsichtlich der Vorschreibung eines Säumniszuschlages sei es auch nicht relevant, ob die gegenständliche Abgabe richtig sei oder nicht. Da zum Fälligkeitstag die Abgabe weder entrichtet worden sei noch sonstige Maßnahmen gesetzt worden seien, bestehe der Säumniszuschlag nach der jetzigen Bescheidgrundlage zu Recht.

Mit Schriftsatz vom 12. Februar 2012 beantragte der Bw. die Vorlage dieser Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, weiters die Aufhebung des Säumniszuschlags nach § 217 Abs. 8 BAO, verwies auf sein diesbezügliches Berufungsvorbringen und brachte - replizierend auf die Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2012 - noch Folgendes vor:

"Die dargelegten Begründungen sind nicht auf den Sachverhalt passend. Es handelt sich nicht um fällige Beträge, auf die hier Bezug genommen wird. Vielmehr hatte ich Quellensteuern abgeführt, deren teilweise Erstattung beantragt und dem Antrag war durch das FA Feldkirch zugestimmt worden, woraufhin mir der zu erstattende Betrag überwiesen wurde. Wenn dann das Finanzamt seine Meinung ändert, kann nicht dadurch eine Fälligkeit beansprucht werden, solange meine Belange nicht endgültig

nach rechtsstaatlichen Prinzipien abgelehnt wurden. Bis zu diesem Zeitpunkt ist offen, ob der Betrag mir zusteht oder zu erstatten ist; daher ist es unbillig, Zuschläge oder ähnliches zu erheben."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2012 betreffend Rückerstattungsantrag für Abzugssteuern 2011 änderte das Finanzamt seinen diesbezügliche (Erst-)Bescheid vom 7. Juni 2011 insofern ab, als es dem gegenständlichen Rückzahlungsantrag 2011 - unter Abweisung des Mehrbetrages von 42.687,09 € - im Hinblick auf im Jahr 2011 im Abzugswege entrichtete Lohnsteuer in Umfang von 11.732,95 € stattgab. Abweichend zu den bisherigen, oben dargestellten Ausführungen führte das Finanzamt noch aus, dass im gegenständlichen Fall der Anteil der nicht dem österreichischen Besteuerungsrecht unterliegenden Einkünfte (Auslandsanteil) mit 21,56% ermittelt worden sei [Durchschnitt der Jahre 2007 (21,33%), 2008 (20,18%), 2009 (23,19%)]. In diesem Ausmaß behalte Österreich das Besteuerungsrecht an den im Zeitraum der Dienstfreistellung ab dem 1. Mai 2010 ausbezahlten Bezügen. Dies gelte auch für die den Zeitraum der Dienstfreistellung (1.5. - 31.12.2010) betreffende, aber erst im Jänner 2011 zugeflossene Bonuszahlung (Vergleichszahlung). Daraus ergebe sich der Rückerstattungsbetrag in Höhe von 11.732,95 €.

Mit Schriftsatz vom 25. März 2012 beantragte der Bw. die Vorlage dieser Berufung (2011) an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte dabei - ergänzend zu seinem bisherigen Vorbringen - noch vor, dass es sich bei seinen Einkünften nicht um "nachträgliche Einkünfte" handle, sondern um laufende Gehaltszahlung aus einem noch laufenden Arbeitsvertrag und um einen sich aus dem Arbeitsvertrag abgeleiteten Leistungsbonus aus dem am 1. Mai 2011 (wohl 1. Mai 2010) beginnenden Wirtschaftsjahr der T AG.

Mit Schreiben vom 1. Mai 2012 hat der Bw. die Aussetzung der Einhebung der für das Jahr 2010 rückgeforderten Lohnsteuer und des daraus resultierenden Säumniszuschlages beantragt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen erwogen:

Streit besteht im konkreten Fall im Wesentlichen darüber, ob der im Berufungszeitraum in der Schweiz ansässige Bw. mit seinen im Zeitraum der Dienstfreistellung ab Mai 2010 erzielten inländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit - bezogen auf einen aus einem Durchschnitt der Vorjahre ermittelten Inlandsanteil - der Besteuerung in Österreich unterliegt.

Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO betreffend Rückzahlungsbescheid 2010 sowie Rückerstattung von Lohnsteuer für 2010 und 2011:

§ 299 Abs. 1 bis 3 BAO idF des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002) lautet wie folgt:

"(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."

§ 299 BAO gestattet im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Aufhebungen somit nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. § 299 Abs. 1 BAO gilt auch für "dynamische", also erst später erweisliche Unrichtigkeiten. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. Ritz⁴, BAO, § 299 Tzen 9 ff).

Steuerpflichtige, die im Inland weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügen, sind beschränkt steuerpflichtig, wenn sie Inlandseinkünfte iSd § 98 EStG 1988 erzielen. Die beschränkte Steuerpflicht beginnt mit dem Erzielen inländischer Einkünfte iSd § 98 EStG 1988 oder der Aufgabe des inländischen Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthaltes bei weiterem Erzielen von Inlandseinkünften.

Die beschränkte Steuerpflicht umfasst nur die in § 98 EStG 1988 erschöpfend aufgezählten Einkünfte. Das weitere Welteinkommen unterliegt nicht der beschränkten Steuerpflicht. Die Einkommensteuer wird entweder durch Steuerabzug (§§ 70 und 99 EStG 1988) oder im Veranlagungsweg nach der Regelung des § 102 EStG 1988 erhoben.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 unterliegen ua. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 25), die

- im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist (Z 2),

- aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden,

der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3). Eine Erfassung von Einkünften aus

nichtselbständiger Arbeit nach dieser Ziffer hat zu unterbleiben, wenn die Einkünfte wirtschaftlich bereits nach Z 3 erfasst werden.

Durch den ausdrücklichen Verweis auf § 25 ist grundsätzlich der gesamte Katalog der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch von § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 erfasst. Dementsprechend gehören dazu auch Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis; Voraussetzung für die Einordnung von Einkünften unter diese Bestimmungen ist, dass der Bezug oder Vorteil ohne Rücksicht auf die äußere Form, in der er gekleidet ist, dem Empfänger wegen eines Dienstverhältnisses zukommt bzw. seine Wurzel im Dienstverhältnis hat; Arbeitslohn liegt demnach dann vor, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (objektiver Veranlassungszusammenhang; vgl. dazu Jakom/Lenneis, EStG, 2012, § 25 Rz 1; Doralt, EStG¹², § 25 Tz 12, und die dort zit. Judikate).

Eine Einschränkung im Umfang der Steuerpflicht ergibt sich erst durch die weitere Bezugnahme in § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 auf eine notwendige inländische Anknüpfung (Ausübung oder Verwertung der Arbeit im Inland; Gewährung von Einkünften aus inländischen öffentlichen Kassen).

"Im Inland ausüben" setzt - nach innerstaatlichem und OECD-konformen zwischenstaatlichem Recht - grundsätzlich ein persönliches Tätigwerden im österreichischen Bundesgebiet voraus; die Tätigkeit wird regelmäßig dort ausgeübt, wo sich der Arbeitnehmer physisch im Zeitpunkt der Ausübung aufhält. Unmaßgeblich ist im Allgemeinen die Ansässigkeit des Arbeitgebers. Ausschlaggebend ist in diesem Zusammenhang, dass die erzielten Einkünfte unmittelbar und schwerpunktmäßig auf eine im Inland ausgeübte Tätigkeit zurückzuführen sind.

Die Verwertung einer Tätigkeit im Inland setzt voraus, dass sie im Inland kommerziell genutzt wird. Die Überweisung von Arbeitslohn durch einen inländischen Arbeitgeber ins Ausland spricht im Übrigen für die widerlegbare Vermutung einer Verwertung einer nichtselbständigen Tätigkeit im Inland (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 98 Tzen 7.1 f; Doralt/Ludwig, EStG¹⁵, § 98 Rz 65; VwGH 20.10.82, 81/13/83).

Im konkreten Fall hatte der Bw. im Streitzeitraum unstrittig in Österreich weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt; außerdem bezog er Einkünfte mit einem Inlandsbezug. Die in Rede stehenden Gehaltsfortzahlungen bzw. die strittige Vergleichszahlung nach Dienstfreistellung (bezogen auf den aus einem Durchschnitt der Vorjahre ermittelten Inlandsanteil) unterliegen als "*Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ... ausgeübt ... worden ist*" jedenfalls der österreichischen Besteuerung.

Im Hinblick auf die Frage der grundsätzlichen Ertragssteuerbarkeit in Österreich bzw. der Einkünftezurechnung erachtet der Unabhängige Finanzsenat im Übrigen eine kausale Betrachtung für sachgerecht. Der Zu- bzw. Abfluss (vom Fall der Buchführung abgesehen) ist allein

für die Periodenzuordnung entscheidet; für die Steuerpflicht dem Grunde nach ist zu fragen, welcher Tätigkeit die Einnahme bzw. die Ausgabe zugeordnet werden kann. § 98 Abs. 3 EStG 1988 unterstützt diese Annahme (vgl. dazu Jakom/Marschner EStG, 2012, § 1 Rz 7 sowie § 98 Rz 79; Beiser, Die Abgrenzung der Ertragsteuerbarkeit in Österreich - kausale Verknüfung contra Zufluss/Abfluss oder Realisation, in: FS Doralt, Seiten 13 ff; VwGH 22.3.2000; 97/13/0093).

Die beschränkte Steuerpflicht führt idR dazu, dass der Abgabepflichtige dem Zugriff mindestens zweier Staaten (Österreich als Quellenstaat und der Schweiz als Wohnsitzstaat) ausgesetzt ist. Bei Prüfung der Frage, ob das österreichische Besteuerungsrecht durch das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge kurz: DBA-CH) eingeschränkt ist, ist auf Art. 4 und Art. 15 DBA-CH Bedacht zu nehmen.

Art. 4 lautet:

"1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

2. Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

....."

Art. 15 lautet:

"1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

....."

Gegenständlich steht außer Streit, dass der Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum in der Schweiz ansässig und - entsprechend den vorgelegten Ansässigkeitsbescheinigungen - unbeschränkt steuerpflichtig war.

Art. 15 Abs. 1 DBA-CH legt fest, dass Einkünfte aus Dienstverhältnissen grundsätzlich in dem Staat besteuert werden, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird und dem Wohnsitzstaat nur dann und insoweit ein Besteuerungsrecht zusteht, als die Tätigkeit in seinem Gebiet ausgeübt wurde. Dabei ist irrelevant, zu welchem Zeitpunkt, wo und in welcher Währung die Vergütungen bezahlt werden. Relevant ist nur, für welche Tätigkeit die Einkünfte bezogen worden sind.

Deshalb sind auch Nachzahlungen für frühere aktive Tätigkeit grundsätzlich dem Staat zur Besteuerung zu überlassen, in dem die Arbeit ausgeübt worden ist. Kausal sind die Einkünfte eines Arbeitnehmers dann mit einer Tätigkeit verknüpft, wenn diese bei Nichtausübung der Tätigkeit nicht angefallen wären. *Es ist damit einzig und allein entscheidend, ob die betreffenden Zahlungen als Entgelt für die im Arbeitsausübungsstaat erbrachten Arbeitsleistungen anzusehen sind.* Je nachdem, welche Tätigkeit für eine bestimmte Zahlung kausal war, hat eine Besteuerung im selben Staat, in dem auch die ursächliche Tätigkeit besteuert wurde, zu erfolgen. Dass bei der Arbeitnehmerbesteuerung dem Kausalitätsprinzip Vorrang zukommt, ist im Verhältnis zur Schweiz international abgesprochen worden [Maßgeblichkeit des Kausalitätsprinzips (Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung, Verursachungsprinzip) gemäß österreichisch-schweizerischer Verständigung, siehe Abschnitt B Punkt 9 des Ergebnisprotokolls vom 10.12.1999, BMF 18.1.2000, 04 4282/3-IV/4/00 (Erlass), Auslegungsfragen zum DBA-Schweiz, in: AÖF 2000/34; ARD 5103/33/2000; ÖStZ 2000, 95].

Entsprechend den obigen Überlegungen teilt der Unabhängige Finanzsenat nicht die Auffassung des Bw., wonach die strittigen Einkunftssteile nur im Ansässigkeitsstaat (Schweiz) besteuert werden dürfen, weil der Bw. während seiner Dienstfreistellung keine Arbeitsleistung (in Österreich) erbrachte. Die in Rede stehenden Gehaltsfortzahlungen bzw. die strittige Vergleichszahlung nach Dienstfreistellung sind vielmehr, soweit diese ihre Wurzeln in der aktiven österreichischen Tätigkeit haben bzw. kausal durch Dienstleistungen auf Grund des Dienstvertrages mit der T AG auf österreichischem Staatsgebiet verursacht worden sind, nach Art. 15 DBA-CH und dem dort inhärenten Kausalitätsprinzip vom Quellenstaat (Österreich) der Besteuerung zu unterziehen. Art. 15 DBA-CH stellt nicht darauf ab, ob die nichtselbständige Tätigkeit zum Zeitpunkt des Zuflusses der Einkunftssteile noch in Österreich ausgeübt wird.

Wie vom Finanzamt richtig vorgebracht, ist das Kausalitätsprinzip im Übrigen auch nicht auf Fälle einer Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsverlagerung beschränkt.

Auch das Vorbringen des Bw., dass er während seiner Dienstfreistellung weiterhin für T tätig gewesen sei, da er bis zu seinem Ausscheiden eine internationale Partnerschafts-/Akquisitionsstrategie bearbeitet habe, vermag den Berufungen nicht zum Erfolg verhelfen, zumal von Seiten der T AG erklärt wurde, dass ihrerseits nicht bekannt sei, dass der Bw. während seiner Freistellung (ab 1.5.2010) weiter für das gegenständliche Unternehmen gearbeitet habe; es seien auch im Gegensatz zu seiner "aktiven" Beschäftigungszeit weder Zeitaufzeichnungen noch Reisespesenabrechnungen, etc. vorhanden (vgl. entsprechende E-Mail von H, Personalmanagement der T AG, vom 16. Jänner 2012; siehe auch die Bestätigung der T AG vom 18. Jänner 2012 samt der Kündigungsmitteilung und den angeschlossenen, bis 30. Ap-

ril 2010 geführten Zeitaufzeichnungen). Das gegenständliche Berufungsvorbringen war als reine Zweckbehauptung zu werten.

Durch die Rückerstattung der *gesamten* Lohnsteuerbeträge 2010 erwies sich damit der Spruch des Rückerstattungsbescheides 2010 vom 7. März 2011 als nicht richtig. Damit waren die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung und für die Erlassung eines den aufgehobenen Bescheid ersetzen Bescheides eindeutig erfüllt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hat das Finanzamt bei der Entscheidung über die Aufhebung auch das ihm eingeräumte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Ziel der Aufhebung ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen. Im konkreten Fall hätte es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in grober Weise widerstrebt, wäre keine Aufhebung verfügt worden. Die Ermessensmaßnahme lag nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates innerhalb des gesetzlichen Ermessensspielraumes und rechtfertigte die Beseitigung der Rechtskraft.

Die in Rede stehenden Gehaltsfortzahlungen bzw. die strittige Vergleichszahlung nach Dienstfreistellung (bezogen auf den aus einem Durchschnitt der Vorjahre ermittelten Inlandsanteil) unterlagen daher - zusammenfassend gesehen - jedenfalls der österreichischen Besteuerung. Im Hinblick auf die Höhe des Inlandsanteiles bzw. die Berechnung der Erstattungsbeiträge schließt sich der Unabhängige Finanzsenat der vom Finanzamt vorgenommenen, unbestritten gebliebenen Aufteilung an (nicht dem österreichischen Besteuerungsrecht unterliegender Auslandsanteil für den Zeitraum 1.1. - 30.4.2010: 36,21%; Auslandsanteil für den Zeitraum der Dienstfreistellung ab 1.5.2010: 21,56% als Durchschnitt der Jahre 2007 bis 2009).

Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages:

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind Säumniszuschläge zu entrichten, wenn eine Abgabe ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d) nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages (§ 217 Abs. 2 BAO).

Der Säumniszuschlag bezweckt die im Interesse einer ordnungsgemäßen Finanzgebarung unabdingbare Sicherstellung der pünktlichen Entrichtung von Abgabenschulden. Dadurch soll Unpünktlichkeiten, Säumigkeiten und Verstößen jeder Art gegen die gesetzliche Abgabeneinhebungsordnung vorgebeugt werden (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S 2331; VwGH 24.4.1997, 95/15/0164).

An Sachverhalt steht fest, dass mit Bescheid vom 3. November 2011 aus der Sicht der Abgabenbehörde zu Unrecht rückbezahlt Lohnsteuer 2010 in Höhe von insgesamt 63.770,05 € rückgefordert wurde und dass der Fälligkeitstag dieses Rückforderungsbetrages gemäß § 210 Abs. 1 erster Satz BAO der 12. Dezember 2011 war. Das Finanzamt hat einen ersten Säumniszuschlag in Höhe von 1.275,40 € festgesetzt, weil die bezeichnete Abgabenschuld nicht fristgerecht entrichtet wurde.

Der Bw. hat sich dagegen nur mit Ausführungen gewandt, die gegen den Rückzahlungsbescheid gerichtet sind. Die Festsetzung des Säumniszuschlages für die Lohnsteuer 2010 erfolgte zu Recht, da das Finanzamt - wie oben dargelegt - richtig feststellte, dass Lohnsteuer in Höhe von insgesamt 63.770,05 € zu Unrecht rückbezahlt wurde.

Nachdem diese Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wurde, trat mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein; der Eintritt dieser Verpflichtung wurde bis zum Fälligkeitstag auch nicht entsprechend hinausgeschoben.

Da die Festsetzung von Säumniszuschlägen lediglich objektive, vom Bw. nicht bestrittene Säumnis, nicht aber Verschulden voraussetzt und unabhängig davon ist, ob die Stammabgabe rechtmäßig bzw. rechtskräftig festgesetzt wurde (vgl. Ritz, BAO⁴, § 217 Tzen 3 f), war das Finanzamt zur Vorschreibung des Säumniszuschlages von Gesetzes wegen verpflichtet; für ein Ermessen verblieb kein Spielraum (vgl. VwGH 11.11.1988, 87/15/0138; VwGH 30.5.1995, 95/13/0130; Stoll, a.a.O., Seite 2331).

Gesamthaft war damit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 10. Mai 2012