



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 1. September 1997 der Bw., gegen den Bescheid vom 25. Juli 1997 des Finanzamtes für Körperschaften in Wien betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1. Februar 1996 bis 30. September 1996 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge der Durchführung einer Lohnsteuerprüfung hat das Prüfungsorgan die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) mit Vorhalt vom 21. April 1997 um die Vorlage diverser Unterlagen (ua. auch der Lohn- und Gehaltskonten) und um die Beantwortung von mit dem Betrieb der Bw. in Zusammenhang stehenden Fragen ersucht.

Mit Schriftsatz vom 20. Mai 1997 hat die Bw. dazu ausgeführt, dass die Geschäftstätigkeit der berufungswerbenden Gesellschaft im Wesentlichen in der Realisierung von Bauprojekten in Ungarn liege bzw. liegen werde. Der Dienstnehmer Herr LG übe seine Tätigkeit in Ungarn aus, somit falle das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit an Ungarn. Dem Schriftsatz angeschlossen hat die Bw. die Lohnkonten ihres (nicht beteiligten) Geschäftsführers ZE und des (einzigsten) Dienstnehmers LG. Demzufolge sind sowohl der

Geschäftsführer als auch der Dienstnehmer vom 1. Februar 1996 bis zum 19. September 1996 im Betrieb der Bw. beschäftigt gewesen. Der Geschäftsführer hat in diesem Zeitraum brutto ATS 85.299,33 von der Bw. ausbezahlt erhalten und der Dienstnehmer LG brutto ATS 381.126,08. Von den Bezügen des Geschäftsführers und des Dienstnehmers wurde keine Lohnsteuer einbehalten, auch die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen wurden nicht abgeführt. Anzumerken ist, dass auf dem Lohnkonto des Dienstnehmers LG als Adresse A-0000, aufscheint.

Mit Bescheid vom 25. Juli 1997 hat das Finanzamt die Bw. zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen sowie die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag nachgefordert und diese Vorschreibung wie folgt begründet:

„Die Dienstnehmer LG und ZE haben einen Wohnsitz in Österreich und sind daher unbeschränkt steuerpflichtig. Gemäß Artikel 15 des österreichisch-ungarischen Doppelbesteuerungsabkommens steht Österreich kein Besteuerungsrecht zu, wenn sich die betroffenen Dienstnehmer länger als 183 Tage in Ungarn aufhalten. Diese Tatsache ist bislang nicht nachgewiesen worden, daher ist davon auszugehen, dass die Steuerpflicht in Österreich besteht.“

Mit Schriftsatz vom 28. Juli 1997 hat die Bw. dem Finanzamt folgenden Sachverhalt bekannt gegeben: LG sei Dienstnehmer der Bw. sowie der EA-GesmbH. Sein Dienstort sei Budapest bzw. Ungarn. Er übe dort seine Tätigkeit zur Gänze aus. Den Großteil des Jahres verbringe LG in Ungarn. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen liege in Ungarn. Lt. DBA Österreich-Ungarn habe Ungarn das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Art. 15 DBA). Für Ungarn als Mittelpunkt der Lebensinteressen würden folgende Fakten sprechen:

1. LG sei Geschäftsführer von neun ungarischen Gesellschaften (im Schriftsatz namentlich angeführt);
2. LG und seine Familie seien unter folgender Adresse in Budapest erreichbar: B-0000;
3. sollte sich die Notwendigkeit ergeben, würden die Gattin von LG sowie Frau Q (EA-GesmbH) für Zeugenaussagen zur Verfügung stehen.

Ihre Berufung vom 1. September 1997 hat die Bw. im Schriftsatz vom 4. September 1997 wie folgt begründet: die Bw. beschäftige LG und ZE. LG habe sowohl in Österreich wie auch in Ungarn einen Wohnsitz. Habe eine natürliche Person in zwei Staaten einen Wohnsitz, so enthalte Artikel 4 DBA Österreich-Ungarn bezüglich der Zuordnung des steuerlichen Wohnsitzes folgende Regel:

„Eine Person gilt in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren familiären und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen)“.

Das sei bei LG aus folgenden Gründen eindeutig Ungarn:

1. LG sei mit einer Ungarin verheiratet und habe inzwischen auch ein Kind. Die gemeinsame Adresse sei: B-0000.

2. LG sei ausschließlich in Ungarn tätig ua. auch als Geschäftsführer von neun (in der Berufung namentlich angeführten) ungarischen Gesellschaften.

Daraus folge, dass sowohl die familiären als auch die wirtschaftlichen Beziehungen zu Ungarn bestünden und LG in Ungarn der unbeschränkten Steuerpflicht unterliege. Für das Gehalt, welches LG von der Bw. beziehe, stünde Österreich gemäß Artikel 15 Abs.1 DBA somit kein Besteuerungsrecht zu.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG sei ein Dienstgeberbeitrag nur für Dienstgeber (gemeint wohl: Dienstnehmer) zu leisten, die im Bundesgebiet beschäftigt bzw. zur Dienstleistung ins Ausland entsendet seien. Bei LG könne aber keineswegs mehr von Entsendung ausgegangen werden (fester Wohnsitz und Familie in Ungarn), weshalb auch eine DB-Pflicht nicht bestehe. Werde LG abgabenrechtlich im Sinne der Berufung behandelt, so würden auch für ZE keine Abgaben anfallen.

Weiters hat die Bw. in der Berufung gerügt, dass von der im Schriftsatz vom 28. Juli 1997 angebotenen Zeugenbefragung kein Gebrauch gemacht worden ist.

Mit Vorhalt vom 5. Mai 1998 hat das Finanzamt die Bw. um die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung und um den Nachweis der Aufenthaltstage in Ungarn ersucht.

Mit Schriftsatz vom 14. Juli 1998 hat die Bw. ihr Berufungsvorbringen wiederholt und (nochmals) auf die im Schriftsatz vom 28. Juli 1997 angebotene Zeugenbefragung hingewiesen. Die vom Finanzamt geforderten Belege/Nachweise hat die Bw. nicht beigebracht.

Mit Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 28. September 1998 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen und die Bw. aufgefordert, für den Fall, dass ein Vorlageantrag eingebracht werde, eine Ansässigkeitsbescheinigung vorzulegen und die Aufenthaltstage in Ungarn nachzuweisen.

In ihrem Vorlageantrag vom 12. Oktober 1998 hat die Bw. grundsätzlich auf ihr Berufungsvorbringen verwiesen. Weiters hat die Bw. gerügt, dass die Abgabenbehörde weder bei Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides noch bei Erlassung der Berufungsvorentscheidung auf die tatsächlichen Verhältnisse eingegangen sei. Die Abgabenbehörde habe sich darauf beschränkt, eine Ansässigkeitsbescheinigung bzw. einen Nachweis der Aufenthaltstage in Ungarn anzufordern. Diese hätten von der Bw. nicht beigebracht werden können. Stattdessen seien Zeugen genannt worden, die für eine Einvernahme jederzeit – auch telefonisch – zur Verfügung stünden. Die Zeugeneinvernahme

stelle nach Auffassung der Bw. ein Beweismittel dar, das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes ebenso geeignet sei wie die von der Abgabenbehörde angeforderten Bestätigungen. Von der Möglichkeit der Zeugeneinvernahme sei nicht Gebrauch gemacht worden. Weiters hat die Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Einem von der Berufungsbehörde eingeholten Firmenbuchauszug zufolge ist die berufungswerbende Gesellschaft am 21. September 2000 gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht worden.

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

Die Löschung einer GesmbH hat nach übereinstimmender Rechtsprechung der Höchstgerichte bloß deklarativen Charakter (vgl. OGH vom 24. Juli 1997, 6 Ob 201/97, und VwGH vom 17. Dezember 1993, Zl. 92/15/0121). Eine GesmbH besteht auch nach ihrer Löschung im Firmenbuch fort, solange Rechtsbeziehungen zu Gläubigern und Schuldern bestehen. Die Rechtspersönlichkeit der GesmbH besteht daher solange fort, als noch Abwicklungsbedarf besteht, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen GesmbH bescheidmäßig festzusetzen sind (VwGH vom 20. September 1995, Zl. 95/13/0068). Der ehemalige Geschäftsführer fungiert in diesem Stadium als „geborener Liquidator“ (VwGH vom 17. Dezember 1993, Zl. 92/15/0121), weshalb die gegenständliche Berufungsentscheidung ihm zuzustellen ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind jene Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Wenn Sachverhaltselemente im Ausland ihre Wurzeln haben, ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen in dem Maß höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizusammenschaffen. Der Abgabepflichtige hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände geboten hat. Verletzt der Abgabepflichtige diese ihm obliegende erhöhte Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so hat die Abgabenbehörde den

entscheidungswesentlichen Sachverhalt im Rahmen der ihr zustehenden freien Beweiswürdigung festzustellen (VwGH vom 26. Juli 2000, ZI. 95/14/0145).

Unstrittig ist, dass Herr LG im Prüfungszeitraum einen Wohnsitz in Österreich hatte (Berufungsergänzung vom 4. September 1997; Vorlageantrag vom 12. Oktober 1998).

In Anbetracht dieser unstrittigen Tatsache und der sich daraus gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 ergebenden unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich hat das Finanzamt zu Recht grundsätzlich einen österreichischen Besteuerungsanspruch als gegeben angenommen.

Die Bw. behauptet nun, dass Herr LG seine Tätigkeit für die Bw. (ausschließlich) in Ungarn ausübe und dass er Geschäftsführer von neun – in den Schriftsätzen der Bw. namentlich angeführten – ungarischen Gesellschaften sei. Weiters behauptet die Bw., dass Herr LG auch in Ungarn einen Wohnsitz hätte, mit einer Ungarin verheiratet sei und inzwischen auch schon ein Kind habe. Daraus folgert die Bw., dass Herr LG zu Ungarn die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen habe und somit der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen (Artikel 4 Abs. 2 lit. a des zwischen der Republik Österreich und der Ungarischen Volksrepublik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, Ertrag und vom Vermögen abgeschlossenen Abkommens vom 25. Februar 1975, BGBl. Nr. 52/1976 [DBA-Ungarn]) in Ungarn gelegen sei, so dass Ungarn und nicht Österreich das Besteuerungsrecht hinsichtlich der von der Bw. ausbezahlten Bezüge hätte. Nachweise für diese Behauptung hat die Bw. nicht erbracht. Das Finanzamt hat die Bw. daher aufgefordert (Vorhalt vom 5. Mai 1998), eine Ansässigkeitsbescheinigung vorzulegen und die Aufenthaltstage in Ungarn nachzuweisen. Dieser Aufforderung ist die Bw. nicht nachgekommen. Das Finanzamt hat die Bw. daher in der Berufungsvorentscheidung vom 28. September 1998 nochmals aufgefordert, für den Fall, dass ein Vorlageantrag eingebracht werden sollte, eine Ansässigkeitsbescheinigung vorzulegen und die Aufenthaltstage in Ungarn nachzuweisen. Auch dieser Aufforderung ist die Bw. nicht nachgekommen. Im Vorlageantrag hat die Bw. dazu lediglich bemerkt, dass diese Nachweise (=Ansässigkeitsbescheinigung und Nachweis der Aufenthaltstage in Ungarn) nicht beigebracht werden konnten.

Wie oben ausgeführt worden ist, ist bei Sachverhalten, die – wie im gegenständlichen Fall – im Ausland ihre Wurzeln haben, der Abgabepflichtige zur erhöhten Mitwirkung im Abgabenverfahren verpflichtet. Dieser (erhöhten) Mitwirkungspflicht ist die Bw. nicht nachgekommen. Sie hat auch die Gründe, warum sie ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachkommen konnte, nicht dargelegt. In Anbetracht des Umstandes, dass Herr LG – wie von der Bw. behauptet – in Ungarn einen (weiteren) Wohnsitz haben und mit einer Ungarin verheiratet sein soll, Geschäftsführer von neun ungarischen Gesellschaften und für die Bw. sowie für eine weitere inländische Gesellschaft (ausschließlich) in Ungarn tätig sein soll, ist es für die Berufungsbehörde weder glaubhaft noch nachvollziehbar, dass dieser Sachverhalt –

entweder durch die vom Finanzamt abverlangte Ansässigkeitsbescheinigung oder auf eine andere Art und Weise - nicht hätte nachgewiesen werden können. Die Berufungsbehörde erachtet es daher als nicht erwiesen, dass Herr LG im spruchgegenständlichen Zeitraum – im Sinne des § 4 Abs. 2 lit. a DBA-Ungarn - den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Ungarn hatte. Die Berufungsbehörde geht daher – wie bereits das Finanzamt – von einer unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 2 EStG 1988 aus.

Diesem an sich uneingeschränkten Besteuerungsanspruch des österreichischen Steuergläubigers könnten allerdings im gegenständlichen Fall durch Artikel 15 DBA-Ungarn Grenzen gezogen sein. Das Besteuerungsrecht hinsichtlich der von der Bw. ausbezahlten Bezüge würde – unter den weiters genannten Voraussetzungen – Österreich dann nicht zukommen, wenn sich Herr LG im Kalenderjahr 1996 insgesamt länger als 183 Tage in Ungarn aufgehalten hätte (Artikel 15 Abs. 2 lit. c DBA-Ungarn). Auch dieser Umstand wurde – wie bereits oben ausgeführt worden ist – trotz mehrmaliger Aufforderung von der Bw. nicht nachgewiesen. Die Berufungsbehörde erachtet daher auch nicht als erwiesen, dass sich Herr LG im Kalenderjahr 1996 insgesamt länger als 183 Tage in Ungarn aufgehalten hat. Demzufolge steht das Besteuerungsrecht hinsichtlich der von der Bw. ausbezahlten Bezüge Österreich und nicht Ungarn zu.

Von der Bw. wurde im gesamten Verfahren wiederholt angeboten, dass – sollte sich die Notwendigkeit ergeben – sowohl Herr LG, seine Gattin und auch Frau Q (EA-GesmbH) für Zeugenaussagen zur Sachverhaltsermittlung zur Verfügung stehen würden. Hiezu ist hinsichtlich der Gattin des Herrn LG zunächst darauf hinzuweisen, dass die Bw. den Namen der Gattin nicht genannt hat. Frau Q (EA-GesmbH) betreffend hat die Bw. weder den vollständigen Namen genannt, noch eine Adresse angegeben. Die Gattin des Herrn LG und Frau Q betreffend liegen daher im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon aus diesem Grund keine tauglichen Beweisanträge vor (VwGH vom 28. September 2004, ZI. 2002/14/0021, und vom 31. Juli 1996, ZI. 92/13/0020). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Beachtlichkeit eines Beweisantrages die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus. Beweisanträge, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkrete Tatsachenbehauptung im Einzelnen durch das Beweismittel erwiesen werden soll, braucht die Abgabenbehörde ebenso nicht zu entsprechen wie solchen Beweisanträgen, die auch ein abstrakte Tauglichkeit des Beweismittels zur Beweisführung über das Beweisthema nicht erkennen lassen (VwGH vom 20. April 2006, ZI. 2005/15/0147). Ein konkretes Beweisthema in diesem Sinn hat die Bw. nicht formuliert. Das von der Bw. genannte Thema („zur Sachverhaltsermittlung“) ist allgemein und abstrakt gehalten und lässt weder einen Bezug zu den vom Finanzamt getroffenen Feststellungen,

noch einen Bezug zu ihrem eigenen Vorbringen erkennen. Das Finanzamt hat daher diesem Beweisantrag zu Recht keine Beachtlichkeit beigemessen. Hinzu kommt, dass dann, wenn – wie im gegenständlichen Fall – Personen als Zeugen vernommen werden sollen, die im Ausland leben, es die Aufgabe eines Abgabepflichtigen ist, diese Personen stellig zu machen (so auch: VwGH vom 28. September 2004, ZI. 2002/14/0021). Ein entsprechendes Verhalten hat die Bw. jedoch nicht gesetzt. Im Gegenteil: in ihrem Vorlageantrag hat die Bw. der Berufungsbehörde eine „telefonische Einvernahme“ der als Zeugen genannten Personen angeboten. Dass eine „telefonische Einvernahme“, die die Abgabenbehörde jeglicher Möglichkeit beraubt, sich über die Identität der Befragten Gewissheit zu verschaffen, als taugliches Beweismittel ausscheidet, bedarf wohl keiner besonderen Erörterung.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet wird.

Für ihre Behauptung, Herr LG hätte einen festen Wohnsitz und die Familie in Ungarn, sodass keineswegs mehr von einer (nur vorübergehenden) Entsendung im Sinne des § 41 Abs. 1 FLAG 1967 ausgegangen werden könne, hat die Bw. keine Nachweise erbracht. Das Vorliegen eines die Tatbestandsvoraussetzungen des § 41 Abs. 1 FLAG 1967 ausschließenden Sachverhaltes erachtet die Berufungsbehörde daher als nicht erwiesen, sodass das Finanzamt zu Recht die auf die Bezüge entfallenden Dienstgeberbeiträge (samt Zuschlag) nachgefordert hat.

Zu dem von der Bw. im Vorlageantrag vom 12. Oktober 1998 gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung: bis zur Neuordnung des abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahrens durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG), BGBI. I Nr. 97/2002, war eine mündliche Verhandlung nur in den durch § 260 Abs. 2 BAO dem Berufungssenat zugewiesenen Fällen (wozu die Entscheidung über eine Berufung betreffend die Haftung für Lohnsteuer und Vorschreibung von Dienstgeberbeiträgen samt Zuschlägen nicht zählt) anzuberaumen. Gemäß § 260 BAO in der ab 1. Jänner 2003 geltenden Fassung des AbgRmRefG hat über Berufungen u.a. gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide grundsätzlich der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden. Nach § 323 Abs. 10 BAO ist er auch für die am 1. Jänner 2003 unerledigten Berufungen zuständig.

Für die hier interessierende Frage der Beantragung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat sieht die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 12 BAO zum einen vor, dass nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem AbgRmRefG gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung (was nach alter Rechtslage nur in Fällen möglich war, über welche

der Berufungssenat zu entscheiden hatte) ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z. 1 gestellt gelten. Zum anderen wird für jene Berufungen, über die nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, ein gesondert auszuübendes bis 31. Jänner 2003 befristetes Antragsrecht auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung eröffnet.

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Rechtslage vermittelte der im Jahre 1998 im Rahmen des Vorlageantrages unzulässigerweise gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung der Bw. keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat (VwGH vom 16. September 2003, Zl. 2003/14/0057).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 27. Mai 2008