

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. L.K in der Beschwerdesache Q.L (nunmehr: Q.L in Liquidation), S.Gasse 55, K.L, über die Beschwerde vom 17.12.2012 gegen die Haftungsbescheide gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) des Finanzamtes S. vom 04.09.2012 betreffend Lohnsteuer der Jahre 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Firma Q.L wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 09.11.2000 errichtet. Die GmbH befindet sich seit 20.11.2013 in Liquidation (Auszug Firmenbuch). In den Jahren 2008 und 2009 wurde die GmbH von B.J gemeinsam mit den weiteren angestellten Geschäftsführerinnen vertreten.

Die Firma war ab 30.11.2000 in der S.Gasse 55, K.L, und ab 22.01.2009 am S.Weg 5/1/5, P., situiert. Ab 05.07.2011 lag der Firmensitz wieder in der S.Gasse 55, K.L.

Frau DI. g:k hatte vom 05.03.2007 bis 18.12.2008 den Hauptwohnsitz D 7, T.H.Ö, und ab 18.12.2008 den Hauptwohnsitz S.Weg 5/5 in P. inne. Die Geschäftsführerin verfügte seit 20.03.2002 ununterbrochen über einen Hauptwohnsitz in Österreich (Unterkunftgeber von 20.03.2002 bis 05.03.2007: n:u:i).

In den Jahren 2008 und 2009 war sie bei der GmbH als Geschäftsführerin angestellt und seit 2007 als Gesellschafterin mit 20% am Stammkapital der GmbH beteiligt.

Im Jahr 2012 fand bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO betreffend die Lohnabgaben der Jahre 2006 bis 2010 statt. Der Prüfer stellte fest, dass für die Bezüge der angestellten Geschäftsführerin in den Jahren 2008 und 2009 von der GmbH die Lohnabgaben nicht berechnet und dem Finanzamt abgeführt wurden, obwohl diese Einkünfte entsprechend dem zur Anwendung gelangenden DBA Österreich-Russland in Österreich (Firmensitz, Hauptwohnsitz) zu versteuern gewesen wären.

Der Prüfer führte in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 BAO aus, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von einem in Österreich ansässigen Arbeitgeber bezahlt und somit von einer Betriebsstätte in Österreich getragen werden. Nach allgemein herrschender Rechtsauffassung ist bei angestellten Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften davon auszugehen, dass sie ihre Tätigkeit am Sitz der Gesellschaft ausüben. Die Vorschreibung der Lohnsteuer 2008 und 2009 wurde damit begründet, dass Bezüge der Geschäftsführer Betriebsausgaben bei der GmbH sind und diese einkommensteuerpflichtig wären.

Dies treffe auch dann zu, wenn eine Geschäftsführerin überwiegend in Russland tätig werde, weil diese Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, die zwar nicht überwiegend im Inland (Österreich) ausgeübt, jedoch von einer in Österreich ansässigen GmbH verwertet werden.

Damit werde der Verwertungstatbestand des § 98 Z. 2 EStG 1988 verwirklicht, weil die Geschäftsführerin als Angestellte ihre Leistungen einer inländischen GmbH bzw. einem inländischen Auftraggeber gegenüber erbringe. Leistungen an einen inländischen Auftraggeber werden immer im Inland (Österreich) verwertet (VwGH 20.10.1982, 81/13/0083).

Das Finanzamt schrieb in der Folge der Beschwerdeführerin mit Haftungsbescheiden gemäß § 82 EStG 1988 vom 04.09.2012 Lohnsteuer in Höhe von € 2.371,97 (2008) und Lohnsteuer in Höhe von € 2.108,70 (2009) vor. Begründend wurde auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 04.09.2012, ABNr.: ZI., verwiesen.

In der - innerhalb verlängerter Beschwerdefrist - eingebrachten Beschwerde wurde vorgebracht, dass für die Beurteilung des Sachverhaltes grundsätzlich das DBA Österreich-Russland anzuwenden ist.

Artikel 15 Abs. 1 regle, dass Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit beziehe, in diesem Vertragsstaat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit werde im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Die angestellte Geschäftsführerin habe den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Russland. Entsprechende Unterlagen wären zur Verfügung gestellt worden.

Die Behörde habe schließlich ungeachtet des Artikel 15 Abs. 1 den Artikel 15 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens heran gezogen, wonach Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für die im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Tätigkeit bezieht, nur im erstgenannten Staat zu besteuern sind.

Zur Interpretation der Bestimmung des Artikels 15 Ziffer 2 führte die Bf. aus, dass diese Bestimmung nicht zur Anwendung gelange, weil der Mittelpunkt der Lebensinteressen der bezug habenden Person in Russland gelegen sei. Die berufliche Tätigkeit werde fast ausschließlich in Russland ausgeübt. Das vom Finanzamt angeführte VwGH Erkenntnis vom 20.10.21982, 81/13/0083, behandle Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Gegenstand

des Erkenntnisses ist der Fall eines Gesellschafter - Geschäftsführers, der Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehe.

Gemäß Phillip/Loukota/Jirousek (Internationales Steuerrecht, Kommentar zu Artikel 15 "Nichtselbständiger Arbeit") ist die Quelle der Einkünfte der nichtselbständigen Arbeit in dem Staat gelegen, in dem die Arbeit vom Arbeitnehmer tatsächlich ausgeübt wird. Die Quelle der Arbeitseinkünfte liege nicht dort, wo die Lohnbezüge ausbezahlt werden oder die Arbeitsleistung verwertet werde.

Auf Basis der Rechtsauffassung der Bf. könne im vorliegenden Sachverhalt nicht von einer Besteuerung der nichtselbständigen Einkünfte der Geschäftsführerin in Österreich ausgegangen werden, weshalb die Lohnsteuer nicht in Österreich abgeführt wurde.

Des weiteren ist zu bemerken, dass damit korrespondierend bei der angestellten Geschäftsführerin die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Ansässigkeitsstaat Russland der Besteuerung unterzogen wurden.

Beantragt wurde, der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben.

Zum Nacheis des Vorbringens wurden im Abgabenverfahren die Steuererklärungen aus Russland (in kyrillischer Schrift) für die Geschäftsführerin betreffend Einkommen der Jahre 2008 und 2009 vorgelegt. Amtliche Nachweise eines Wohnsitzes in Russland bzw. über die Reisetätigkeit der angestellten Geschäftsführerin wurden im Abgabenverfahren nicht vorgelegt.

Das Finanzamt legte die Akten dem BFG vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Begründend wurde ausgeführt, dass für die angestellte Geschäftsführerin der Nachweis eines ständigen Wohnsitzes in Russland nicht erbracht worden sei (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 30.08.2013).

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Im vorliegendem Sachverhalt steht fest, dass in den Jahren 2008 und 2009 bei der Beschwerdeführerin (GmbH) die russische Staatsbürgerin DI. g:k als Geschäftsführerin angestellt gewesen ist und als 20% Gesellschafterin dieser GmbH Einkünfte aus nicht selbständiger Erwerbstätigkeit bezogen hat. Die angestellte Geschäftsführerin verfügte im maßgeblichen Zeitraum ununterbrochen über ihren Hauptwohnsitz in Österreich (Auszug amtliches Melderegister). Die Geschäftsführerin war in Österreich sozialversichert. Folgende Hauptwohnsitze in Österreich liegen bei der Angestellten vor:

20.03.2002 bis 05.03.2007: A.Gasse 4a, L.a.D,  
05.03.2007 bis 18.12.2008: D 7, T.H.Ö, und  
ab 18.12.2008: S.Weg 5/5 in P.

Ab 22.01.2009 war die Adresse S.Weg 5, P., auch die Firmenadresse bzw. der Sitz der GmbH (S.Weg 5/1/5).

Unstrittig fest steht, dass in der vorliegenden Rechtssache das DBA Österreich-Russland, BGBl. III 10/2003, zur Anwendung gelangt.

Artikel 4, 14 und 15 lauten, wie folgt:

#### Artikel 4

##### "ANSÄSSIGE PERSON

(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, des Ortes ihrer Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. 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 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 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 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 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.

(3) Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

....."

#### "Artikel 14

##### SELBSTSTÄNDIGE ARBEIT

(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

(2) Der Ausdruck „freier Beruf“ umfasst insbesondere die selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbstständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Buchsachverständigen.

## Artikel 15

### UNSELBSTSTÄNDIGE ARBEIT

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbstständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

(3) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels dürfen Vergütungen für unselbstständige Arbeit, die an Bord eines Schiffes oder Luftfahrzeuges, das von einem Unternehmen eines Vertragsstaats im internationalen Verkehr betrieben wird, ausgeübt wird, nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden.

Gemäß § 1 (2) EStG 1988 sind natürliche Personen, die in Österreich einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht bezieht sich auf alle in- und ausländische Einkünfte.

Gemäß § 78 (1) EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Gemäß § 82 1. Satz EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde wurden Steuererklärungen für Abgabenbehörden in Russland in den Zeiträumen 2008 und 2009 vorgelegt.

Im Verfahren vor dem BFG wurden eine Ansässigkeitsbescheinigung der Steuerverwaltung in Russland, Reisedokumente, Flugtickets, Bescheinigungen über Aufenthalte in Russland zwecks Ausübung der beruflichen Tätigkeit nicht vorgelegt. Weitere konkrete Nachweise einer Wohnstätte oder eines überwiegenden Aufenthalts der angestellten Geschäftsführerin in Russland ergaben sich im Verfahren vor dem BFG nicht.

Gemäß Art 4 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Russland "ist eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" diejenige Person, die nach dem Recht dieses Staates (im konkreten Fall Österreich) auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung steuerpflichtig ist.

Soweit in der Beschwerde nun vorgebracht wird, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen der angestellten Geschäftsführerin in Russland gelegen sei, ist zu berücksichtigen, dass eben konkrete Nachweise nicht erbracht wurden, dass die angestellte Geschäftsführerin in Russland über eine Wohnstätte verfügt hat.

In den bei der GmbH (Bf.) geführten Jahreslohnkonten wurde die Geschäftsführerin mit ihren Hauptwohnsitz in Österreich geführt.

Im Verfahren wurden auch keine Reisedokumente (Entsendungsaufträge, Flugtickets, Hotel, Reisenachweise, Tagesaufstellungen, etc.) beigebracht, aus denen sich ergäbe, dass die Geschäftsführerin überwiegend zur Ausübung der beruflichen Tätigkeit nach Russland entsendet worden wäre.

Der Firmensitz befand sich seit 22.01.2009 an der Adresse, an welcher die angestellte Geschäftsführerin auch ihren Hauptwohnsitz inne hatte. Diese Besonderheit stellt ein Indiz dafür dar, dass die angestellte Geschäftsführerin auch an diesem Sitz ihre Tätigkeit ausgeübt hat.

Das Vorbringen, der Mittelpunkt der Lebensinteressen in den Jahren 2008 und 2009 sei bei der Geschäftsführerin in Russland gelegen, konnte im vorliegenden Verfahren (Prüfung) bei der Abgabenbehörde mangels Vorlage der entsprechenden Nachweise nicht verifiziert werden.

Es wäre Sache der Bf. gewesen, geeignete Nachweise für das Beschwerdevorbringen zu erbringen.

Schließlich tritt die Ermittlungspflicht der Behörde bei Auslandssachverhalten in den Hintergrund. Soweit die Bf. Steuererklärungen aus Russland vorgelegt hat, wären diese für Zwecke des Verfahrens entsprechend zu übersetzen gewesen.

Die Gehälter, Löhne und Vergütungen wurden von einer GmbH (Firmensitz in Österreich) als Arbeitgeber an eine in Österreich wohnhafte (Hauptwohnsitz) Angestellte bezahlt und diese Kosten von einer Betriebsstätte in Österreich getragen. Die Bezüge der Geschäftsführerin (Einkünfte aus nicht selbständiger Erwerbstätigkeit) stellen bei der GmbH Betriebsausgaben dar.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde und dem BFG wurde der Nachweis, dass sich die angestellte Geschäftsführerin länger in Russland aufgehalten und in Russland den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, nicht ausreichend erbracht, sodass aus Sicht des erkennenden Richters die Versteuerung dieser Einkünfte in Österreich entsprechend der Anwendung des Artikel 15 des DBA Österreich-Russland zu Recht erfolgt ist.

Damit ist aus der Sicht des entscheidenden Richters auch nicht der Nachweis erbracht worden, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Angestellten möglicherweise in Russland gelegen gewesen wäre.

Schließlich wird zur Frage, wo der Geschäftsführer einer GmbH seine Tätigkeit ausführt, angenommen, dass Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften in Österreich ihre Tätigkeit am Sitz der Gesellschaft ausüben (VwGH 07.05.1979, 2669/78).

Eine ausführliche Begründung für diese Rechtsansicht findet sich bereits in einem früheren Erkenntnis des VwGH vom 7. Mai 1979, ZI 2669/78, in welchem der Gerichtshof zu der Frage, wo der Geschäftsführer einer GmbH seine Tätigkeit ausübt, folgendermaßen ausführt:

*"In diesem Zusammenhang ist es auch ohne Bedeutung, dass sich der Geschäftsführer im Ausland aushält; denn die persönliche Tätigkeit des Geschäftsführers einer GmbH besteht ja im Wesentlichen in der Erteilung von Weisungen, wie die Gesellschaft im Allgemeinen und im Einzelnen betrieben werden soll. Die "Ausübung" der Tätigkeit eines solchen Geschäftsführers ... ist aber erst mit dem Zugang der Weisung an die GmbH vollendet. Da sich nun dieser Zugang am Ort des Sitzes der Gesellschaft vollzieht, ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers einer GmbH - gleichgültig, ob der Geschäftsführer den Entschluss für die einzelne Weisung im In- oder Ausland gefasst hat - am Ort des Sitzes der Gesellschaft persönlich ausgeübt wird. (...). Befindet sich demnach der Sitz der betreffenden Gesellschaft im Inland, dann übt der Geschäftsführer nach dem Vorgesagten ... seine persönliche Tätigkeit ebenfalls grundsätzlich im Inland aus."*

Im gegenständlichen Fall sind diese Ausführungen uneingeschränkt anwendbar. Dies trifft nach Ansicht des erkennenden Richters beim BFG auch auf Geschäftsführer mit Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit durchaus zu (UFS 11.10.2011, 2363-W/10; UFS 4.5.2004, RV/3263-W/02).

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. Das vorliegende Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sodass die ordentliche Revision nicht zu lassen war.

