

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Stb, vom 31. Juli 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10. Juli 2013 über die Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer für den Zeitraum 1-12/2012, zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

2. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Strittig ist die Anwendbarkeit der Grenzgänger-Regelung gem. Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland.

Frau A, ist seit 5. Dezember 2011 bei der Fa. GmbH (Beschwerdeführerin, Bf.) als technische Angestellte in Salzburg-Stadt beschäftigt.

Bei ihrem Arbeitgeber gab sie eine Erklärung zur Berücksichtigung des Pendler-Pauschales ab, welches im Jahreslohnzettel 2012 i.H.v. 2.016 € berücksichtigt wurde.

Weiters wurden im Lohnzettel 2012 steuerfreie Bezüge gem. § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 i.H.v. insgesamt 2.279 € berücksichtigt. Dabei habe es sich um folgende Reiseabrechnungen gehandelt:

| Datum      | Diäten frei | Km-Geld | Gesamt | Ort | Tage |
|------------|-------------|---------|--------|-----|------|
| 19.12.2011 | 15,00       |         | 15,00  | Sbg | 1    |
| 20.12.2011 | 15,00       |         | 15,00  | Sbg | 1    |
| 21.12.2011 | 15,00       |         | 15,00  | Sbg | 1    |

|               |                 |               |                 |         |           |
|---------------|-----------------|---------------|-----------------|---------|-----------|
| 23.1.2012     | 120,60          |               | 120,60          | Wien    | 5         |
| 28.4.2012     | 103,40          |               | 103,40          | OÖ XY   | 4         |
| 11.5.2012     | 66,00           | 161,84        | 227,84          | OÖ XY   | 3         |
| 25.5.2012     | 105,60          | 166,04        | 271,64          | OÖ XY   | 4         |
| 31.5.2012     | 70,60           |               | 70,60           | D<br>YZ | 2         |
| 4.6.2012      | 105,90          |               | 105,90          | D<br>YZ | 3         |
| 11.6.2012     | 176,50          |               | 176,50          | D<br>YZ | 5         |
| 27.8.2012     | 193,60          | 174,44        | 368,04          | OÖ XY   | 8         |
| 14.9.2012     | 193,60          | 163,34        | 356,94          | OÖ XY   | 8         |
| 12.10.2012    | 92,40           | 159,18        | 251,58          | OÖ XY   | 4         |
| 11.11.2012    | 26,40           | 154,56        | 180,96          | OÖ XY   | 1         |
| <b>Summe:</b> | <b>1.299,60</b> | <b>979,40</b> | <b>2.279,00</b> |         | <b>50</b> |

Mit Bescheid vom 10. Juli 2013 zog das Finanzamt die Bf. dennoch zur Haftung für zu entrichtende Lohnsteuer i.H.v. 3.598,87 € betreffend die Dienstnehmerin A1 heran. Begründet wurde die Heranziehung damit, dass die Grenzgängerregelung fordere, dass Wohnsitz und Arbeitsplatz innerhalb einer Zone von 30 Km (Luftlinie) beidseitig der Grenze liegen müssen. Im gegenständlichen Fall lasse sich aber die einfache Wegstrecke vom Wohnsitz zum Arbeitsplatz von 66 km auch nicht luftlinienmäßig auf 30 km reduzieren.

„Auch wenn sich die Grenzgängerregelungsstrecke zu grenznahen Orten ergeben würde, ergibt sie sich aber nicht zum Arbeitsplatz Salzburg, sodass Österreich das Besteuerungsrecht an den Bezügen zusteht.“

In ihrer Beschwerde vom 31. Juli 2013 führt die Bf. aus, dass nach dem DBA-Deutschland gem. Art. 15 Abs. 6 entscheidend sei, dass sich der Wohnsitz und der Arbeitsort in der „Nähe der Grenze“ befänden. Als „Nähe der Grenze“ gelte gem. dem Schlussprotokoll zu Art. 15 Abs. 6 des Abkommens die „Lage in einer Zone von 30 km beiderseits der Grenze“. Entscheidend sei einzig und allein, ob sich der Wohnsitz innerhalb einer 30 km-Zone (Luftlinie gemessen) zur Grenze befindet.

Für den vorliegenden Fall sei die Entfernung zur Grenze (Burghausen) von 17,7 km Luftlinie ausschlaggebend.

Weiters sei Frau A1 im Jahre 2012 an weniger als 45 Tagen nicht an ihren Wohnsitz zurückgekehrt und habe somit über die Grenzgängereigenschaft verfügt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2013 habe das Finanzamt die Beschwerde abgewiesen, da bei Frau A1 im Streitjahr 2012 ein Tätigwerden außerhalb der Grenzzone von mehr als 45 Arbeitstagen vorgelegen sei.

Die Bf. stellte daraufhin am 22. Oktober 2013 einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholt darin ihr Berufungsbegehren sowie dass die Reisen nach YZ (Deutschland) bei der 45-Tage-Berechnung nicht miteinzubeziehen seien.

In ihrer Stellungnahme vom 10. Oktober 2017 zum BFG-Vorhalt vom 5. Oktober 2017 (u.a. zwecks Überprüfung des Jahreslohnzettels mit den vorgelegten Reiseabrechnungsbelegen) führt die Bf. unter Bezug der Beilage zur Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2013 aus, dass bei der Berechnung der 45-Tage-Grenze nur folgende Dienstreisen im Jahre 2012 heranzuziehen seien:

| Datum          | Ort der Dienstreise<br>außerhalb der Grenzzone: | Tage      |
|----------------|---|-----------|
| 23.-27.1.2012  | Wien  | 5         |
| 28.4.-1.5.2012 | XY (OÖ)   | 4         |
| 11.-13.5.2012  | XY (OÖ)   | 3         |
| 25.-28.5.2012  | XY (OÖ)   | 4         |
| 27.8.-3.9.2012 | XY (OÖ)   | 8         |
| 14.-21.9.2012  | XY (OÖ)   | 8         |
| 12.-15.10.2012 | XY (OÖ)   | 4         |
| 11.11.2012     | XY (OÖ)   | 1         |
| <b>Summe:</b>  |   | <b>37</b> |

Zur Frage, ob die Bf. im o.a. Streitzeitraum auch Teleworking von zu Hause betrieben habe, wurde dem BFG am 25. Oktober 2017 glaubhaft mitgeteilt, dass dies nicht der Fall gewesen sei und Frau A1 ihren Dienst stets in Salzburg-Stadt verrichtet habe.

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

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen:

Frau A, ist seit 5. Dezember 2011 bei der Fa. GmbH als technische Angestellte in Salzburg-Stadt beschäftigt.

Lt. Bescheinigung des Finanzamtes Burghausen vom 15. Mai 2012 wird Frau A1 wegen ihrer Eigenschaft als Grenzgängerin zur Einkommensteuer veranlagt.

Im Streitjahr 2012 sind nur folgende Dienstreisen im Zusammenhang mit der Prüfung, ob die 45-Tage-Toleranzregelung überschritten wurde, heranzuziehen:

| Datum          | Ort der Dienstreise<br>außerhalb der Grenzzone: | Tage      |
|----------------|---|-----------|
| 23.-27.1.2012  | Wien  | 5         |
| 28.4.-1.5.2012 | XY (OÖ)   | 4         |
| 11.-13.5.2012  | XY (OÖ)   | 3         |
| 25.-28.5.2012  | XY (OÖ)   | 4         |
| 27.8.-3.9.2012 | XY (OÖ)   | 8         |
| 14.-21.9.2012  | XY (OÖ)   | 8         |
| 12.-15.10.2012 | XY (OÖ)   | 4         |
| 11.11.2012     | XY (OÖ)   | 1         |
| <b>Summe:</b>  |   | <b>37</b> |

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Angaben der Bf. und der belangten Behörde und war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 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 gelegenem 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).

Im Schlussprotokoll zu Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland wird festgehalten:

Als Nähe der Grenze gilt die Lage in einer Zone von je 30 Kilometern beiderseits der Grenze.

Sowohl der Wohnort BB (ca. 18 km Luftlinie zur österreichischen Grenze) als auch der Arbeitsort Salzburg-Stadt (ca. 11 km Luftlinie zur deutschen Grenze) erfüllt das im Schlussprotokoll zu Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland geforderte 30 km-Kriterium.

**45-Tage-Regelung** (= der Grenzgänger, behält seinen Status als Grenzgänger, auch wenn er an maximal 45 Arbeitstagen nicht an seinen Wohnort zurückkehrt):

Mit der deutschen Finanzverwaltung wurde die 45-Tage-Regelung im Rahmen einer Verständigungsvereinbarung vereinbart, vgl. AÖF 1886/283, Erlass des BMF vom 7. Oktober 1986, 04 0101/72-IV/4/86. Diese Vereinbarung wurde zwar betreffend das alte DBA Deutschland (1954) getroffen, beim Neuabschluss des DBA im Jahr 2002 hat man sich darauf verständigt, dass diese Regelung auch weiterhin Anwendung finden soll.

§ 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.

Wie schon in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates 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 Abkommens konform 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 Behörde begründet ihre Ablehnung der Grenzgängereigenschaft der Dienstnehmerin der Bf. in ihrer Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2013 im Wesentlichen damit, dass Frau A1 die im Verständigungsverfahren mit der Bundesrepublik getroffene Toleranzregelung, die voraussetze, dass sie an höchstens 45 Arbeitstagen (im Kalenderjahr) nicht zu ihrem Wohnsitz in Deutschland zurückgekehrt ist, im Jahre 2012 um einen Tag überschritten hat.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind jedoch nur die o.a. Dienstreisen von insgesamt 37 Tagen zu berücksichtigen, da die Bf. zu Recht darauf verweist, dass jene Tage, die auf Dienstreisen in Deutschland (YZ) entfallen nicht zu berücksichtigen sind. Dies insbesondere auch deswegen, da Art. 15 Abs. 1 u.a. normiert, dass Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person (Frau A1 ist in Deutschland ansässig) aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat (= Deutschland) besteuert werden darf.

Da YZ unstrittig in Deutschland liegt, sind die diesbezüglichen erhaltenen Vergütungen somit ausschließlich in Deutschland zu erfassen und zu versteuern.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wurde somit im gegenständlichen Beschwerdefall die 45-Tage-Grenze nicht überschritten, da Frau A1 nur an 37

Arbeitstagen (siehe obige Tabelle) nicht an ihren dauerhaft benutzten Wohnort in Deutschland zurückgekehrt ist und aus diesem Grund die Grenzgängerbestimmung anzuwenden war.

Ist die Grenzgängerbestimmung des Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland anzuwenden, so sind gemäß Art. 15 Abs. 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.

#### **Zur Zulässigkeit der Revision:**

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den zu erfüllenden Kriterien eines Grenzgängerstatus ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Grenzgänger-Rechtsfrage vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. November 2017