

Urteil vom 25. November 2014, I R 27/13

Tätigkeitsort eines Auslandskorrespondenten in Österreich: kein Einbezug von Auslandsdienstreisen - Nachweiserfordernis hinsichtlich der Anwendbarkeit von Rückfallvorschriften

BFH I. Senat

DBA AUT Art 4 Abs 1, DBA AUT Art 4 Abs 2, DBA AUT Art 15 Abs 1, DBA AUT Art 15 Abs 4, DBA AUT Art 23 Abs 1 Buchst a S 1, DBAProt AUT Nr 7 S 1, EStG § 1 Abs 1, EStG § 1 Abs 4, EStG § 50d Abs 8, EStG VZ 2006, EStG VZ 2007

vorgehend FG Düsseldorf, 18. February 2013, Az: 10 K 2438/11 E

Leitsätze

Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich 2000 sind die Einkünfte eines im Inland wohnenden Auslandskorrespondenten insoweit von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, als die Arbeit tatsächlich in Österreich ausgeübt worden ist. Soweit die Einkünfte auf Dienstreisen entfallen, die der Korrespondent von dem Redaktionsbüro in Österreich aus in angrenzende Länder unternimmt, unterfallen sie hingegen der deutschen Einkommensteuer.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19. Februar 2013 10 K 2438/11 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Rechtsstreits übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 2006 und 2007 im Inland einen gemeinsamen Wohnsitz unterhielten und zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Die Klägerin arbeitete in jenen Jahren in Österreich als Auslandskorrespondentin für einen inländischen Verlag. Die zuständige Finanzbehörde hatte dem Arbeitgeber mit Bescheinigungen vom 16. November 2005 und 7. Dezember 2007 mitgeteilt, dass der Arbeitslohn der Klägerin nach § 39d Abs. 3 Satz 4 i.V.m. § 39b Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) und dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl II 2002, 735, BStBl I 2002, 584) --DBA-Österreich 2000-- nicht dem Steuerabzug in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) unterliege. Die Klägerin wurde in Österreich für die Streitjahre mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte der Klägerin, mit denen diese in Österreich veranlagt worden war, nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich 2000 steuerfrei. Allerdings erfasste er die Vergütungen, soweit diese anteilig auf Reiseaufenthalte in Drittstaaten außerhalb von Österreich entfielen, sowie die Unterschiedsbeträge zwischen den Arbeitslohnbescheinigungen des Arbeitgebers der Klägerin und denjenigen Einkünften, welche ausweislich der österreichischen Steuerbescheide der Besteuerung in Österreich zugrunde gelegt worden waren. Die betreffenden Vergütungsanteile beliefen sich auf 4.182,21 € (2006) sowie 11.668,71 € (2007); die besagten Unterschiedsbeträge errechneten sich mit 1.948,44 € (2006) und 2.074,01 € (2007).

- 3 Die dagegen gerichtete Klage war erfolgreich; das stattgebende Urteil des Finanzgerichts (FG) Düsseldorf vom 19. Februar 2013 10 K 2438/11 E ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1010 abgedruckt.
- 4 Seine Revision stützt das FA auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 5 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 6 Das dem Revisionsverfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen hat keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Dieses hat zu Unrecht die tätigkeitsbedingten Anwesenheiten der Klägerin in sog. Drittstaaten genügen lassen, um Österreich und nicht Deutschland das Besteuerungsrecht an den anteiligen Arbeitslöhnen zuzuweisen. Die vom FG getroffenen tatrichterlichen Feststellungen erlauben es gegenwärtig allerdings nicht, abschließend darüber zu entscheiden, ob Deutschland aus abkommensrechtlicher Sicht überhaupt der maßgebende Ansässigkeitsstaat der Klägerin ist. Es bedarf dazu ebenso noch weiterer Sachaufklärung, wie zu der Frage, ob es gerechtfertigt ist, in Österreich steuerlich gegebenenfalls nicht erfasste Einkunftssteile infolge der Rückfallregelung in § 50d Abs. 8 EStG 2002 in Deutschland zu besteuern.
- 8 1. Die Klägerin hatte in den Streitjahren in Deutschland einen Wohnsitz und war hier deswegen nach § 1 Abs. 1 EStG 2002 unbeschränkt steuerpflichtig; sie unterlag daher mit allen in den Streitjahren erzielten Einkünften der Einkommensteuer.
- 9 2. Das deutsche Besteuerungsrecht an dem von der Klägerin vereinnahmten Arbeitslohn (§ 19 EStG 2002) wird durch das DBA-Österreich 2000 eingeschränkt. Vorausgesetzt, es handelt sich bei der Klägerin um eine in Deutschland ansässige Person, ist der Lohn deswegen nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich 2000 von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen. Das betrifft entgegen der Annahme der Vorinstanz aber nicht jene Vergütungsbestandteile, welche anteilig auf die Reisetätigkeit und Reisezeit der Klägerin in Drittstaaten entfallen.
- 10 a) Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich 2000 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in Deutschland 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. Ausnahmen davon enthält Art. 15 Abs. 2, 3 und 4 DBA-Österreich 2000, von dessen Voraussetzungen im Streitfall jedoch nur jene des Absatzes 4 einschlägig sind. Die Arbeit gilt danach im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind. Das alles wird nach den tatrichterlichen Feststellungen der Vorinstanz und ausweislich der von der Klägerin beigebrachten Einkommensteuerbescheide der österreichischen Finanzbehörden erfüllt.
- 11 b) Nach Auffassung der Vorinstanz erstreckt sich die Zuweisung des Besteuerungsrechts an Österreich auf die gesamte Tätigkeit der Klägerin als Auslandskorrespondentin, also auch insoweit, als sie von ihrem Redaktionsbüro in Österreich aus Dienstreisen in die angrenzenden Länder unternommen hat. Dem ist indessen nicht beizupflichten. Der Arbeitsort befindet sich dort, wo der Arbeitnehmer sich zur Ausübung seiner Tätigkeit tatsächlich aufhält. Ausschlaggebend ist die physische Anwesenheit im Tätigkeitsstaat, nicht eine "vertragliche" Anwesenheit, also eine Anwesenheit, welche sich allein daraus ableitet, dass der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich verpflichtet ist, im Rahmen seiner Tätigkeit auch Tätigkeiten in seinem Wohnsitzstaat oder in Drittstaaten zu erbringen und sich dafür (auch) dort tatsächlich aufzuhalten. Für die Vergütung, die er für solche Aufenthalte anteilig erhält, kann der Tätigkeitsstaat kein Besteuerungsrecht beanspruchen (vgl. Kempermann in Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 15 Rz 38; Bourseaux/Levedag in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 15 Rz 87; Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, DBA, MA Art. 15 Rz 72; Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 15 Rz 31a). Das gilt für alle Berufsgruppen (vgl. beispielsweise Senatsurteile vom 31. März 2004 I R 88/03, BFHE 206, 64, BStBl II 2004, 936, für Berufskraftfahrer; vom 5. Oktober 1994 I R 67/93, BFHE 175, 424,

BStBl II 1995, 95, für Geschäftsführer); es gibt keinen tragfähigen Grund, für Auslandskorrespondenten davon abzuweichen.

- 12** Aus der Protokollerklärung in Abs. 7 Satz 1 zu Art. 15 Abs. 4 DBA-Österreich 2000 folgt nichts anderes. Danach besteht zwar "Einverständnis darüber, dass der Begriff 'Vergütungen, wenn sie im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind', sich auf jegliche Arbeit bezieht, die im anderen Vertragsstaat steuerlich erfaßt worden ist". Doch ist dieses "Einverständnis" nicht geeignet, das tatsächliche Tätigkeitserfordernis nach Maßgabe des vorstehend beschriebenen Verständnisses zu modifizieren. Die danach bestehende räumlich-physische Verengung des Tätigkeitsbegriffs nach Maßgabe von Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich 2000 verbleibt vielmehr uneingeschränkt. Es wird durch den Protokollpassus lediglich verdeutlicht, dass die Erfassung der betreffenden Vergütungen im Tätigkeitsstaat ebenso erforderlich ist wie zugleich auch genügt, um den Besteuerungsrückfall auszuschließen (vgl. Stefaner in Wassermeyer, a.a.O., Österreich Art. 15 Rz 8). Bezieht der Tätigkeitsstaat trotzdem auch solche Einkünfte ein, die anteilig auf Tätigkeiten des Arbeitnehmers außerhalb seines Territoriums entfallen, verlässt er den Bereich des ihm abkommensrechtlich zugewiesenen Besteuerungsrechts. Eine sich daraus womöglich ergebende Doppelbesteuerung wäre indessen nicht dem anderen Vertragsstaat, also dem Wohnsitzstaat, anzulasten. Sie wäre gegebenenfalls im Wege einer zwischenstaatlichen Verständigung zu beseitigen (Art. 25 DBA-Österreich 2000; vgl. auch dazu Stefaner, ebenda, Rz 12).
- 13** c) Folge dieses Normenverständnisses ist, dass der Arbeitslohn der Klägerin, der anteilig auf deren Reisen in Drittstaaten entfällt, der deutschen Besteuerung unterfällt. Das FA hat diese Anteile zeitanteilig gegriffen. Die Beteiligten haben dagegen keine Einwände erhoben und auch der Senat hat dazu keine Veranlassung.
- 14** d) Voraussetzung all dessen ist allerdings, dass die Klägerin überhaupt eine im Inland ansässige Person i.S. von Art. 15 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA-Österreich 2000 ist. Davon gehen die Beteiligten ganz offensichtlich aus. Ungeklärt bleibt in diesem Zusammenhang bislang jedoch, ob die Klägerin in Österreich als dem Vertragsstaat, in dem und von dem aus sie ihrer Tätigkeit als Auslandskorrespondentin nachgegangen ist, in den Streitjahren über einen weiteren Wohnsitz verfügt hat, der als ständige Wohnstätte i.S. von Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA-Österreich 2000 zu qualifizieren ist. Wäre dies der Fall, müsste ihre Ansässigkeit nach Maßgabe von Art. 4 Abs. 2 DBA-Österreich 2000 bestimmt werden. Insbesondere wird zu klären sein, ob sie in Deutschland zusammen mit dem Kläger den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen innegehabt hat. Das FG wird dazu die notwendigen tatrichterlichen Feststellungen nachzuholen haben.
- 15** 3. Die Beteiligten streiten darüber hinaus darum, ob das Österreich abkommensrechtlich zugewiesene Besteuerungsrecht an den Arbeitsvergütungen zusätzlich in jenem Umfang an Deutschland zurückfällt, in welchem die Vergütungen vom österreichischen Fiskus nicht in dem vorbezeichneten Umfang erfasst worden sind. Der Besteuerungsrückfall könnte in jenem Umfang auf der Basis von Art. 15 Abs. 4 DBA-Österreich 2000 i.V.m. Nr. 7 des zitierten Protokolls gründen. Er könnte vor allem aber durch § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 ausgelöst sein. Hiernach wird die Freistellung von Einkünften eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Zu den tatbestandlichen Voraussetzungen beider Rückfallvorschriften fehlt es an notwendigen tatrichterlichen Feststellungen. Die Vorinstanz hat im Wesentlichen nur darauf abgestellt, dass die Klägerin ihre Einkünfte in Österreich vermutlich zutreffend deklariert habe und sie sich "jedenfalls darauf verlassen (durfte), dass ihre in Österreich gemachten Angaben zu ihren Bezügen nicht zu einer Anwendung von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG führen würden". Ein derartiger "guter Glaube" gehört aber nicht zum Tatbestand von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002; vielmehr bedarf es danach der erwähnten Nachweise des Steuerpflichtigen. Der "gute Glaube" gehört auch nicht zum Tatbestand des Art. 15 Abs. 4 DBA-Österreich 2000 i.V.m. Nr. 7 des dazu veröffentlichten Protokolls. Die Vorinstanz wird (auch) dem im zweiten Rechtsgang weiter nachzugehen haben, gegebenenfalls unter Beiziehung der seinerzeitigen Steuererklärungen, die von der Klägerin in Österreich vorgelegt worden sind. Dass diese Erklärungen bislang nicht Gegenstand der Steuerakten sind, steht dem nach den Maßstäben des finanzgerichtlichen Amtsermittlungsgrundsatzes (vgl. § 88 der Abgabenordnung, § 76 Abs. 1 FGO) --abweichend von der diesbezüglichen Bemerkung des FG-- nicht entgegen.
- 16** Sollte es nach der gebotenen Sachaufklärung in entscheidungserheblicher Weise auf einen Besteuerungsrückfall nach § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 ankommen, wäre es allerdings wohl allein sachgerecht, das Klageverfahren im Hinblick auf das diese Vorschrift betreffende Normenkontrollersuchen des Senats an das Bundesverfassungsgericht durch Beschluss vom 10. Januar 2012 I R 66/09 (BFHE 236, 304) nach § 74 FGO auszusetzen.

17 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de