

Urteil vom 17. Dezember 2020, VI R 23/18

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 17.12.2020 VI R 21/18: Erste Tätigkeitsstätte bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung nach neuem Reisekostenrecht

[ECLI:DE:BFH:2020:U.171220.VIR23.18.0](#)

BFH VI. Senat

AO § 41 Abs 1 S 1, EStG § 1 Abs 1 S 1, EStG § 3 Nr 16, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4a, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5a, EStG § 9 Abs 4 S 1, EStG § 9 Abs 4 S 2, EStG § 9 Abs 4 S 3, EStG § 34c, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 2, FGO § 155 S 1, ZPO § 293, EStG VZ 2014, AO § 5

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 18. April 2018, Az: 5 K 256/16

Leitsätze

NV: Erste Tätigkeitsstätte bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des aufnehmenden Unternehmens, der der Arbeitnehmer im Rahmen eines eigenständigen Arbeitsvertrags mit dem aufnehmenden Unternehmen für die Dauer der Entsendung zugeordnet ist.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19.04.2018 - 5 K 256/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und unterhielten im Streitjahr (2014) einen inländischen Wohnsitz.
- 2** Der Kläger war seit 2000 bei der X-AG im Personaleinsatzbetrieb im Werk A angestellt.
- 3** Am03.2013 schloss er mit der X-AG einen sog. "Global Assignment Vertrag" (Entsendevertrag). In dessen Präambel hieß es u.a., innerhalb des weltweit tätigen X-Konzerns werde ein Auslandseinsatz als ein normales Charakteristikum des Arbeitslebens der Mitarbeiter angesehen. Für Schlüsselpositionen fördere die X-AG einen konzernweiten Austausch von Mitarbeitern.
- 4** Nach Nr. 1.1. des Entsendevertrags sollte der Kläger mit Wirkung zum ... 2013 bei der Gastgesellschaft in Brasilien die Funktion "... übernehmen. Die Dauer des Auslandseinsatzes war gemäß Nr. 1.2. des Entsendevertrags bis zum ... 2014 befristet, falls nicht zuvor eine Verlängerung erfolgte. Nach Nr. 2.1. des Entsendevertrags wurde das Arbeitsverhältnis mit der X-AG (Heimatgesellschaft) mit Beginn des Auslandseinsatzes "ruhend gestellt". Gleichzeitig sollte der Kläger gemäß Nr. 2.2. des Entsendevertrags mit der Gastgesellschaft einen lokalen Arbeitsvertrag schließen, der u.a. Einzelheiten zu Aufgabengebiet, Befugnissen und Verantwortlichkeiten des Klägers regeln sollte. Nach seiner Nr. 2.3. trat der Entsendevertrag "ergänzend neben den ruhenden Arbeitsvertrag" mit der X-AG "und den lokalen Arbeitsvertrag mit der Gastgesellschaft".
- 5** Die Vergütung des Klägers während des Auslandseinsatzes war in Nr. 3. des Entsendevertrags sowie in dessen Anhängen "Vergütung" und "Zusatzleistungen" geregelt. Sie setzte sich aus einem "Heimatgesellschafts- Nettogehalt", einem "Auslandsnetto" sowie weiteren Zusatzleistungen und Abzügen zusammen.

- 6** Nach Nr. 4.4. des Entsendevertrags unterlag der Kläger am Arbeitsplatz den Regeln der Gastgesellschaft und war verpflichtet, die Unternehmenspolitik und die Prozesse der Gastgesellschaft zu befolgen. Die Arbeitsbedingungen während des Auslandsaufenthalts, insbesondere Arbeitszeiten, krankheitsbedingte Abwesenheiten, Feiertage und Freistellungen sollten sich gemäß Nr. 6.1. des Entsendevertrags grundsätzlich nach den Regelungen des lokalen Arbeitsvertrags mit der Gastgesellschaft sowie den für die Gastgesellschaft geltenden betrieblichen, tariflichen und gesetzlichen Regelungen richten. Allerdings hatten Gast- und Heimatgesellschaft nach Nrn. 6.2. und 6.3. des Entsendevertrags sicherzustellen, dass die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall und der jährliche Urlaubsanspruch während des Auslandseinsatzes nicht schlechter als nach den Regelungen im Heimatland ausgestaltet sein durften. Für Dienstjubiläen, Jubiläumszuwendungen und etwaigen Sonderurlaub galten die Regelungen für die Heimatgesellschaft (Nr. 6.5. des Entsendevertrags).
- 7** Nach Nr. 7.1. des Entsendevertrags behielt sich die X-AG auch während des Auslandseinsatzes des Klägers vor, das ruhende Arbeitsverhältnis aus vom Kläger zu vertretenden Gründen durch Kündigung zu beenden. Vertragsverstöße gegenüber der Gastgesellschaft sollten auch als Vertragsverstöße gegenüber der X-AG gelten. Das ruhende Arbeitsverhältnis sollte außerdem ohne Kündigung durch die X-AG enden, wenn das Auslandsarbeitsverhältnis zur Gastgesellschaft von dieser durch Kündigung aus Gründen beendet wurde, die in der Person oder im Verhalten des Klägers lagen und auch nach dem Arbeitsrecht der X-AG als Kündigungsgründe galten. Gleiches sollte gelten, wenn der Kläger das Arbeitsverhältnis zur Gastgesellschaft durch Eigenkündigung bzw. Aufhebungsvertrag beendete (Nrn. 7.2. und 7.3. des Entsendevertrags).
- 8** Im Übrigen sollte gemäß Nr. 8.1. des Entsendevertrags das ruhende Arbeitsverhältnis mit der X-AG nach dem Ende des im Entsendevertrag definierten Einsatzzeitraums bei der Gastgesellschaft wieder aktiviert werden. Vom Kläger wurde erwartet, während des Auslandseinsatzes mit der X-AG in Kontakt zu bleiben. Nach Nr. 8.5. des Entsendevertrags behielt sich die X-AG außerdem vor, den Kläger auch während der Laufzeit des Auslandsarbeitsvertrags unter Wahrung einer Frist von einem Monat zurückzurufen. Gemäß Nr. 8.7. des Entsendevertrags konnte der Einsatz bei der Gastgesellschaft aber auch verlängert werden.
- 9** Der Kläger schloss anschließend einen (befristeten) Arbeitsvertrag mit der Gastgesellschaft. Hiernach wurde der Kläger von der Gastgesellschaft nach dem geltenden (brasilianischen) Arbeitsrecht als "... in Y, ... eingestellt (Art. 1 des Arbeitsvertrags). In dem Vertrag waren der vorgenannten Position des Klägers verschiedene konkrete Verantwortlichkeiten und Aufgaben zugewiesen. Der Vertrag sollte mit Eintreffen des Klägers in Brasilien für zwei Jahre gültig sein (Art. 2 des Arbeitsvertrags). Nach Art. 3 des Arbeitsvertrags sollte der Kläger einen monatlichen Lohn von 10.000 R\$ erhalten. Außerdem sollte er von seinem ausländischen Arbeitgeber weitere 1.598,52 € (4.336,78 R\$) monatlich beziehen. Art. 4 des Arbeitsvertrags sah vor, dass der Kläger von der Klägerin und drei Kindern nach Brasilien begleitet wurde. Nach Art. 5 war die Gastgesellschaft verpflichtet, dem Kläger und den ihn nach Art. 4 begleitenden Personen alle Ausgaben im Zusammenhang mit der Reise nach Brasilien und der Rückübersiedlung in die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) zu zahlen. Art. 7 des Arbeitsvertrags untersagte es dem Kläger im Hinblick auf die Visabestimmungen Brasiliens, für einen anderen Arbeitgeber als die Gastgesellschaft zu arbeiten, solange er sich in Brasilien aufhielt.
- 10** Der Kläger trat seine Stelle bei der Gastgesellschaft am ... 2013 an. Die Klägerin und drei Kinder begleiteten den Kläger während des Auslandsaufenthalts. Die Kläger bezogen eine Wohnung in Y; die Wohnung in Deutschland behielten sie bei.
- 11** Die X-AG verlängerte den nach dem Entsendevertrag bis zum ... 2014 befristeten Auslandseinsatz im Einvernehmen mit der Gastgesellschaft, dem Fachbereich der X-AG in A und im Einverständnis mit dem Kläger bis zum ... 2014. Der Entsendevertrag behielt auch für Zeit vom ... 2014 bis zum ... 2014 weiterhin seine Gültigkeit.
- 12** In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger neben einem Bruttoarbeitslohn der X-AG nach einer inländischen Lohnsteuerbescheinigung in Höhe von 1.184,38 € Arbeitslohn in Höhe von 213.414,10 €, der sich wie folgt zusammensetzte:

brasilianischer Gehaltsbestandteil (lt. brasilianischer Einkommensteuererklärung):	119.156,71 €
deutscher Gehaltsbestandteil (lt. brasilianischer Einkommensteuererklärung):	74.608,10 €

brasilianische Quellensteuer auf den deutschen Gehaltsbestandteil: 17.340,85 €

13. Monatsgehalt
(lt. brasilianischer Einkommensteuererklärung): 2.308,44 €

- 13** Die festgesetzte brasilianische Steuer "imposto devido" beinhaltet auch die in Brasilien monatlich gezahlte Steuer auf die deutschen Gehaltsbestandteile sowie die Steuer auf den von der Gastgesellschaft ausgezahlten Arbeitslohn. Die Steuer auf die in Brasilien entfallenden Arbeitstage sei mangels eines mit Brasilien bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen. Nach den klägerseits vorgelegten Gehaltslisten der Gastgesellschaft waren in dem Arbeitslohn des Klägers Wohnkostenzuschüsse sowie Reisekostenerstattungen für Reisen zwischen Brasilien und Deutschland enthalten. Diese Beträge seien im Rahmen der beruflich bedingten Auswärtstätigkeit des Klägers als steuerfreier Werbungkostenersatz zu berücksichtigen.
- 14** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem bei der Steuerfestsetzung nicht, sondern ging davon aus, dass der brasilianische Arbeitslohn nicht um die dem Kläger erstatteten Aufwendungen für Miete und Heimfahrten zu kürzen sei. Die erste Tätigkeitsstätte des Klägers habe sich im Streitjahr in Brasilien befunden. Dorthin habe sich auch der Lebensmittelpunkt der Kläger verlagert. Die brasilianische Steuer rechnete das FA antragsgemäß an.
- 15** Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage ab.
- 16** Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 17** Sie beantragen,
das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 28.04.2016 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.10.2016 dahin zu ändern, dass ein weiterer Betrag von 19.568,45 € steuerfrei gemäß § 3 Nr. 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gestellt wird.
- 18** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 19** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten. Einen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision der Kläger ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Arbeitslohn des Klägers nicht um steuerfreie Erstattungen für die Unterkunftskosten der Wohnung in Y und die Kosten für die Reisen zwischen Brasilien und Deutschland zu mindern ist.
- 21** 1. Die von den Klägern erhobene Verfahrensrüge greift nicht durch. Das FG konnte im Streitfall --ohne einen Verfahrensfehler zu begehen-- zu der Auffassung gelangen, zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft sei ein (befristetes) Arbeitsverhältnis zustande gekommen. Näherer Feststellungen zum brasilianischen Arbeitsrecht bedurfte es hierzu nicht.
- 22** a) Es ist Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebende ausländische Recht gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung (ZPO) von Amts wegen zu ermitteln (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.06.2013 - III R 10/11, BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 28, m.w.N.). Wie das FG das ausländische Recht ermittelt, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen (BFH-Urteil vom 19.12.2007 - I R 46/07, BFH/NV 2008, 930). Dabei lassen sich die Anforderungen an Umfang und Intensität der Ermittlungspflicht des Tatrichters nur in sehr eingeschränktem Maße generell-abstrakt bestimmen (BFH-Urteil vom 13.06.2013 - III R 63/11, BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711, Rz 27). Im Allgemeinen werden die Grenzen der Ermessensausübung des FG durch die jeweiligen Umstände des Einzelfalls gezogen. Vom Revisionsgericht wird insoweit lediglich überprüft, ob der Tatrichter sein Ermessen rechtsfehlerfrei ausgeübt, insbesondere sich anbietende Erkenntnisquellen unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls hinreichend ausgeschöpft hat (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 18.03.2020 - IV ZR 62/19, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 2020, 802, Rz 23). Von

Einfluss auf das Ermittlungsermessen kann dabei auch der Vortrag der Beteiligten sein. Tragen sie eine bestimmte ausländische Rechtspraxis detailliert und kontrovers vor, wird der Tatrichter regelmäßig umfassendere Ausführungen zur Rechtslage zu machen haben, als wenn der Vortrag der Beteiligten zu dem Inhalt des ausländischen Rechts übereinstimmt oder sie zu dem Inhalt dieses Rechts nicht Stellung nehmen, obwohl sie dessen Anwendbarkeit kennen oder mit ihr rechnen (BGH-Urteile vom 30.04.1992 - IX ZR 233/90, BGHZ 118, 151, unter B.I.2.b bb, und in NJW-RR 2020, 802, Rz 24, jeweils m.w.N.).

- 23** b) Hiernach konnte das FG unter den im Streitfall gegebenen Umständen verfahrensfehlerfrei davon ausgehen, dass der Kläger mit der Gastgesellschaft ein (befristetes) Arbeitsverhältnis eingegangen war.
- 24** Die Kläger haben das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft in der Tatsacheninstanz letztlich nicht in Abrede gestellt. Sie haben vielmehr neben dem Entsendevertrag zwischen dem Kläger und der X-AG auch einen (befristeten) Arbeitsvertrag zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft vorgelegt, der die berufliche Tätigkeit des Klägers bei der Gastgesellschaft in Brasilien regelte. In der Klagebegründung haben die Kläger zudem selbst vorgetragen, der Kläger habe lokale "Arbeitsvereinbarungen mit der Gastgesellschaft" anlässlich seiner befristeten Entsendung nach Brasilien abgeschlossen, "weil sie Voraussetzung für den Erhalt eines Arbeitsvisums" gewesen seien bzw. weil "sie aufgrund arbeitsrechtlicher Vorschriften" erforderlich oder "aus unternehmenssteuerlichen Gründen notwendig" gewesen seien, da "ohne lokalen Arbeitsvertrag ein Betriebsstättenrisiko" für die X-AG als entsendendes deutsches Unternehmen bestanden habe. In dem zwischen dem Kläger und der X-AG abgeschlossenen Entsendevertrag war in Nr. 2.2. zudem vereinbart, dass der Kläger mit Beginn des Auslandseinsatzes "einen lokalen Arbeitsvertrag mit der Gastgesellschaft" abschloss. In den von den Klägern im Veranlagungsverfahren vorgelegten brasilianischen Gehaltsbescheinigungen war die Gastgesellschaft ebenfalls als Arbeitgeber des Klägers bezeichnet. Der Kläger hat auch in seiner brasilianischen Einkommensteuererklärung für das Streitjahr die Gastgesellschaft als seinen Arbeitgeber angegeben. Das FA ist im finanzgerichtlichen Verfahren ebenfalls vom Vorliegen eines (befristeten) Arbeitsvertrags zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft ausgegangen.
- 25** Bei dieser Sachlage konnte das FG, ohne dass ihm dadurch ein Verfahrensfehler unterliefe, ohne weitere Ermittlungen zum brasilianischen (Arbeits-)Recht vom Vorliegen eines (befristeten) Arbeitsverhältnisses zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft ausgehen.
- 26** c) Ob das (befristete) Arbeitsverhältnis zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft (allein oder in Zusammenschau mit dem Entsendevertrag) nach brasilianischem Recht einen wirksamen (befristeten) Arbeitsvertrag darstellte, musste das FG unter den im Streitfall gegebenen Umständen im Hinblick auf § 41 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) nicht weiter aufklären. Denn der Kläger hat nach Maßgabe des Vertrags mit der Gastgesellschaft (und dem Entsendevertrag mit der X-AG) tatsächlich in Brasilien im Werk der Gastgesellschaft in Y gearbeitet und hierfür eine Vergütung erhalten. Die Vereinbarungen mit der Gastgesellschaft (und der Entsendevertrag) wurden mithin durchgeführt; ihr wirtschaftliches Ergebnis blieb bestehen. Gegenteiliges hat die Vorinstanz nicht festgestellt und wurde von den Beteiligten auch nicht vorgetragen.
- 27** d) Die Frage, ob aufgrund der vom Kläger mit der Gastgesellschaft und der X-AG abgeschlossenen Verträge und der diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen eine dauerhafte Zuordnung des Klägers i.S. von § 9 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG zu dem Werk der Gastgesellschaft in Y erfolgte, beurteilt sich nach deutschem Steuerrecht und nicht nach brasilianischem (Arbeits-)Recht. Auch insoweit waren nähere Feststellungen der Vorinstanz zum brasilianischen (Arbeits-)Recht mangels Entscheidungserheblichkeit nicht erforderlich.
- 28** 2. Die von der Revision erhobene Sachrüge bleibt ebenfalls ohne Erfolg.
- 29** a) Die Kläger waren im Streitjahr gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da sie --neben ihrer Wohnung in Y-- im Inland einen Wohnsitz hatten, wie das FG zutreffend entschieden hat. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig. Der Senat sieht daher insoweit von einer weiteren Begründung ab.
- 30** b) Weiterhin ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die vom Kläger in Brasilien erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seinen inländischen Einkünften hinzuzurechnen waren und die in Brasilien entrichtete Einkommensteuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen war (§ 34c EStG). Ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Brasilien bestand nicht.
- 31** c) Nach § 3 Nr. 16 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285) sind die Vergütungen, die Arbeitnehmer

außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erhalten, steuerfrei, soweit sie die nach § 9 EStG als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen.

- 32** d) Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Zu den Reisekosten gemäß § 3 Nr. 16 EStG zählen auch Aufwendungen des Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i.S. von § 9 Abs. 4 EStG sind (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG), sowie notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG). Eine doppelte Haushaltsführung i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG unterhielten die Kläger im Streitjahr nicht, wie das FG zutreffend entschieden hat und zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit steht.
- 33** Die Vergütungen, die der Kläger für die Flüge zwischen Brasilien und Deutschland und (anteilig) als Wohnkostenzuschuss erhielt, waren hiernach nicht gemäß § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei, da sie die gemäß § 9 EStG als Werbungskosten abziehbaren Beträge überstiegen. Der Kläger konnte die Aufwendungen für die Flüge und die (anteiligen) Wohnkosten nicht gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a und Nr. 5a EStG als Werbungskosten abziehen. Denn er war in Brasilien nicht auswärts tätig; vielmehr befand sich seine erste Tätigkeitsstätte im Streitjahr im Werk der Gastgesellschaft in Y.
- 34** e) Erste Tätigkeitsstätte ist nach der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Der durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285) neu eingeführte und in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG definierte Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" tritt an die Stelle des bisherigen unbestimmten Rechtsbegriffs der "regelmäßigen Arbeitsstätte".
- 35** aa) Ortsfeste betriebliche Einrichtungen sind räumlich zusammengefasste Sachmittel, die der Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dienen und mit dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden (z.B. Senatsurteil vom 04.04.2019 - VI R 27/17, BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 13, m.w.N.).
- 36** bb) Die Zuordnung zu einer solchen Einrichtung wird gemäß § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Einer gesonderten Zuordnung für einkommensteuerliche Zwecke bedarf es nicht (Senatsurteil vom 11.04.2019 - VI R 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz 23, 35).
- 37** cc) Die arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers als solche muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden (ebenso nunmehr auch BMF-Schreiben vom 25.11.2020 - IV C 5-S 2353/19/10011:006, BStBl I 2020, 1228, Rz 11). Eine Dokumentationspflicht ist § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht zu entnehmen. Die Feststellung einer entsprechenden Zuordnung ist vielmehr durch alle nach der FGO zugelassenen Beweismittel möglich und durch das FG im Rahmen einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu treffen. So entspricht es regelmäßig der Lebenswirklichkeit, dass der Arbeitnehmer der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder werden soll (z.B. Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 17).
- 38** dd) Ist der Arbeitnehmer einer bestimmten Tätigkeitsstätte arbeitsrechtlich zugeordnet, kommt es aufgrund des Direktionsrechts des Arbeitgebers für das Auffinden der ersten Tätigkeitsstätte auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit, die der Arbeitnehmer dort ausübt oder ausüben soll, entgegen der bis 2013 geltenden Rechtslage nicht mehr an. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die er arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören (Senatsurteile in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 18 f., und in BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz 25 f.).
- 39** ee) Von einer dauerhaften Zuordnung ist ausweislich der in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG aufgeführten Regelbeispiele insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.
- 40** (1) Eine Zuordnung ist unbefristet i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 3 1. Alternative EStG, wenn die Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte aus der maßgeblichen Sicht ex ante nicht kalendermäßig bestimmt ist und sich auch nicht aus

Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung ergibt (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 21).

- 41** (2) Die Zuordnung erfolgt gemäß § 9 Abs. 4 Satz 3 2. Alternative EStG für die Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses, wenn sie aus der maßgeblichen Sicht ex ante für die gesamte Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses Bestand haben soll. Dies kann insbesondere angenommen werden, wenn die Zuordnung im Rahmen des Arbeits- oder Dienstverhältnisses unbefristet oder (ausdrücklich) für dessen gesamte Dauer erfolgt (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 22).
- 42** f) Nach diesen Maßstäben ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass das Werk der Gastgesellschaft in Y im Streitjahr die erste Tätigkeitsstätte des Klägers war.
- 43** aa) Bei dem betreffenden Werk in Y handelte es sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung. Dies steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 44** bb) Es handelte sich auch um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers des Klägers. Nach den nicht mit durchgreifenden Verfahrensrügen angefochtenen (s. II.1. der Gründe) und den Senat daher bindenden tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) war der Kläger mit der Gastgesellschaft ein (befristetes) Arbeitsverhältnis eingegangen. Die Gastgesellschaft war während der Laufzeit des (befristeten) Arbeitsverhältnisses der (lohnsteuerrechtliche) Arbeitgeber des Klägers. Der Kläger erbrachte seine Arbeitsleistungen gegenüber der Gastgesellschaft in deren Werk in Y. Er war in den dortigen Betrieb der Gastgesellschaft eingegliedert. Ausweislich der brasilianischen Gehaltsbescheinigungen trug die Gastgesellschaft --ungeachtet des sog. "split pay" Ansatzes-- auch den vom Kläger für seine Tätigkeit in Brasilien bezogenen Arbeitslohn. Dies gilt jedenfalls, soweit die vom Kläger bezogenen Vergütungen in dem mit der Gastgesellschaft vereinbarten (befristeten) Arbeitsvertrag geregelt waren.
- 45** Wie oben bereits dargelegt, kommt es im Hinblick auf die tatsächliche Durchführung der zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft getroffenen Vereinbarungen gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 AO insoweit nicht darauf an, ob diese Vereinbarungen (ggf. in Zusammenschau mit dem Entsendevertrag) nach brasilianischem Arbeitsrecht einen wirksamen (befristeten) Arbeitsvertrag darstellten. Selbst wenn dies nicht der Fall gewesen sein sollte, war die Gastgesellschaft im Streitjahr als (lohnsteuerrechtlicher) Arbeitgeber des Klägers anzusehen.
- 46** cc) Der Kläger war dem Werk der Gastgesellschaft in Y auch zugeordnet. Nach dem zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft geschlossenen (befristeten) Arbeitsvertrag sollte der Kläger für die Gastgesellschaft in Y als "... " arbeiten. Zwar ist dem Arbeitsvertrag nicht ausdrücklich zu entnehmen, dass mit Y (auch) das dortige Werk der Gastgesellschaft gemeint war. Dies ist aber auch nicht erforderlich. Wie oben ausgeführt, muss die arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers als solche für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden. Es entspricht regelmäßig der Lebenswirklichkeit, dass der Arbeitnehmer der betrieblichen Einrichtung zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder werden soll, im Streitfall also dem Werk der Gastgesellschaft in Y. Hiervon abweichende dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen, Absprachen oder Weisungen hat das FG nicht festgestellt. Sie werden von den Beteiligten auch nicht behauptet.
- 47** dd) Die vorgenannte Zuordnung erfolgte schließlich dauerhaft. Die Voraussetzungen des zweiten Regelbeispiels in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG sind im Streitfall erfüllt. Aus der maßgeblichen Sicht ex ante sollte die Zuordnung für die gesamte Dauer des zunächst vom ... 2013 bis zum ... 2014 befristeten und später (befristet) bis zum ... 2014 verlängerten Arbeitsverhältnisses zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft Bestand haben. Dies ergibt sich aus den zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft geschlossenen Vereinbarungen. Darin ist Y für den gesamten Zeitraum der Berufstätigkeit des Klägers bei der Gastgesellschaft als Ort der Beschäftigung bestimmt. Der Umstand, dass der Auslandseinsatz sowohl auf Veranlassung der X-AG als auch auf Veranlassung der Gastgesellschaft vorzeitig beendet oder --wie im Streitfall geschehen-- verlängert werden konnte, steht der (dauerhaften) Zuordnung des Klägers für die Dauer des befristeten Arbeitsverhältnisses zur Gastgesellschaft nicht entgegen (s. Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 29).
- 48** ee) Soweit der erkennende Senat zur Rechtslage bis einschließlich 2013 vor Einführung des neuen Reisekostenrechts in einem mit dem Streitfall vergleichbaren Sachverhalt unter Hinweis auf sein Urteil vom 10.04.2014 - VI R 11/13 (BFHE 245, 218, BStBl II 2014, 804) die Auffassung vertreten hat, der Steuerpflichtige sei auswärts tätig geworden, weil er im Werk der ausländischen (Tochter-)Gesellschaft keine regelmäßige Arbeitsstätte gehabt habe (Senatsbeschluss vom 03.07.2018 - VI R 55/16), ist diese Rechtsprechung durch die gesetzliche Neuregelung zur ersten Tätigkeitsstätte überholt (ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2020, 1228, Rz 23; a.A. Strohner, Betriebs-Berater 2014, 2519; Retzlaff/Preisung, Internationales Steuerrecht 2014, 670).

- 49** Insbesondere kann vor dem Hintergrund des gesetzlichen Regelbeispiels in § 9 Abs. 4 Satz 3 2. Alternative EStG die Auffassung nicht aufrechterhalten werden, an der vorübergehenden Natur der Arbeitnehmerentsendung ändere der Umstand nichts, dass der Steuerpflichtige mit der ausländischen (Tochter-)Gesellschaft seines (inländischen) Arbeitgebers einen befristeten Arbeitsvertrag abgeschlossen habe; die arbeitsvertraglichen Vereinbarungen mit der ausländischen Tochter seien für die Abgrenzung einer vorübergehenden von einer dauerhaften Tätigkeit ohne Aussagekraft (so aber Senatsurteil in BFHE 245, 218, BStBl II 2014, 804, Rz 20).
- 50** Zwar stand der Kläger im Streitfall neben dem mit der Gastgesellschaft abgeschlossenen (befristeten) Arbeitsvertrag weiterhin in einem (unbefristeten) Arbeitsverhältnis zur X-AG. Diesem Arbeitsverhältnis kommt aber in Bezug auf die nach dem neuen Reisekostenrecht für das Auffinden einer ersten Tätigkeitsstätte gemäß § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG maßgeblichen "dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen" keine maßgebliche Bedeutung (mehr) zu. Denn das Arbeitsverhältnis des Klägers zur X-AG ruhte während der Zeit seines Auslandseinsatzes. Der Kläger hatte aufgrund des ruhenden Arbeitsverhältnisses mit der X-AG keine Arbeitsleistungen mehr zu erbringen, so dass sich aus diesem Arbeitsverhältnis für die Zeit des Auslandseinsatzes keine arbeitsrechtlichen Festlegungen, Absprachen oder Weisungen in Bezug auf eine erste Tätigkeitsstätte mehr ergeben konnten (s. dazu auch Urteile des Bundesarbeitsgerichts vom 17.03.2016 - 6 AZR 221/15, BAGE 154, 268, Rz 12, und vom 14.03.2006 - 9 AZR 312/05, BAGE 117, 231, Rz 33). Dementsprechend schloss der Kläger zur Regelung seines Auslandseinsatzes mit der X-AG einen besonderen, ebenfalls auf die Dauer des Auslandseinsatzes befristeten Entsendevertrag ab. Soweit und solange der Kläger in Brasilien für die Gastgesellschaft tätig wurde, war die Arbeitgeberstellung der X-AG nur subsidiär.
- 51** ff) Ein anderes Ergebnis folgt auch nicht aus dem Senatsurteil vom 14.05.2020 - VI R 3/18 (BFHE 269, 486). Der Senat hat dort entschieden, dass Studierende, die einen Teil ihres Studiums an einer anderen Hochschule, z.B. im Rahmen eines Auslandssemesters, absolvieren können bzw. müssen, an der anderen Hochschule keine (weitere) erste Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG begründen. Diese Entscheidung beruhte darauf, dass die betreffenden Studierenden nach der Ausbildungs- bzw. Studienordnung der bisherigen Bildungseinrichtung, bei der sie weiterhin eingeschrieben waren, zugeordnet blieben (Senatsurteil in BFHE 269, 486, Rz 26). Im Streitfall war der Kläger für die Dauer seines Auslandseinsatzes jedoch nicht mehr seiner (vormaligen) inländischen Tätigkeitsstätte bei der X-AG zugeordnet, sondern im Rahmen des befristeten Beschäftigungsverhältnisses mit der Gastgesellschaft für dessen Dauer dem Werk der Gastgesellschaft in Y (§ 9 Abs. 4 Satz 3 2. Alternative EStG).
- 52** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de