

Beschluss vom 01. Juni 2022, I R 45/18

Besteuerungsrecht für Arbeitslohn eines grenzüberschreitend tätigen Berufskraftfahrers

ECLI:DE:BFH:2022:B.010622.IR45.18.0

BFH I. Senat

DBA NLD Art 10 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 13. November 2018, Az: 10 K 2203/16 E

Leitsätze

Das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn eines in Deutschland wohnenden, bei einem niederländischen Arbeitgeber beschäftigten Berufskraftfahrers steht nach Art. 10 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 den Niederlanden zu, wenn er mit seinem Fahrzeug in den Niederlanden unterwegs gewesen ist (Grundprinzip der Besteuerung im Tätigkeitsstaat). Für Tage, an denen der Berufskraftfahrer sowohl in den Niederlanden als auch in Deutschland oder in einem Drittstaat unterwegs gewesen ist, steht das Besteuerungsrecht den Niederlanden nicht vollständig, sondern zeitanteilig zu.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 13.11.2018 - 10 K 2203/16 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) wohnende Kläger und Revisionskläger (Kläger) war in den Streitjahren (2013 und 2014) bei einem niederländischen Arbeitgeber als Berufskraftfahrer beschäftigt. Im Rahmen dieser Tätigkeit war der Kläger mit Transportfahrzeugen in den Niederlanden, in Deutschland, in Belgien, in Frankreich und in der Schweiz unterwegs. Im Jahr 2013 war er an insgesamt 130 von 219 Arbeitstagen sowohl in den Niederlanden als auch in Deutschland unterwegs; im Jahr 2014 war dies an 102 von 228 Arbeitstagen der Fall. Der niederländische Fiskus besteuerte den gesamten vom Kläger in den Streitjahren bezogenen Arbeitslohn.
- 2** Gegenüber dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) legte der Kläger zusammen mit seinen Einkommensteuererklärungen als "Fahrtenbuch" bezeichnete, von seinem Arbeitgeber abgezeichnete monatliche Aufstellungen für die Streitjahre vor, aus denen für jeden Arbeitstag unter Angabe der jeweiligen Orte die zurückgelegte Fahrtstrecke, die dabei durchfahrenen Staaten und die Zeitpunkte der Grenzübertritte hervorgingen. Der Kläger ermittelte für 2013 einen in Deutschland steuerpflichtigen Arbeitslohn von ... € (4,110 %) und für 2014 einen solchen von ... € (7,456 %). Dabei ging er davon aus, dass das Besteuerungsrecht für Tage, an denen er zumindest einen Teil der Fahrtstrecke in den Niederlanden zurückgelegt hatte, ausschließlich den Niederlanden zustehe.
- 3** Das FA sah das Besteuerungsrecht der Niederlande demgegenüber nur für den Teil des Arbeitslohns als gegeben an, der auf Tage entfiel, an denen der Kläger eine ausschließlich durch die Niederlande führende Fahrtstrecke zurückgelegt hatte. Das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn, der auf ausschließlich außerhalb der Niederlande zurückgelegte Fahrtstrecken entfiel, stehe Deutschland zu. Soweit der Kläger an demselben Tag eine sowohl durch die Niederlande als auch durch andere Staaten führende Fahrtstrecke zurückgelegt habe, sei das Besteuerungsrecht je hälftig auf die Niederlande und auf Deutschland aufzuteilen. Der Arbeitslohn sei daher im Jahr 2013 zu einem

Anteil von 79/219 und im Jahr 2014 zu einem Anteil von 68/228 steuerpflichtig und lediglich im Übrigen steuerfrei und nur --nach Abzug der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Werbungskosten-- bei der Berechnung des besonderen Steuersatzes gemäß § 32b des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) zu berücksichtigen. Entsprechend dieser Berechnung setzte das FA die Einkommensteuer für 2013 auf ... € und die Einkommensteuer für 2014 auf ... € fest.

- 4 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg; das Finanzgericht (FG) Düsseldorf hat die Klage mit Urteil vom 13.11.2018 - 10 K 2203/16 E (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 52) als unbegründet abgewiesen.
- 5 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des Klägers.
- 6 Der Kläger beantragt (sinngemäß), das FG-Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer auf die Beträge herabgesetzt wird, die sich ergeben, wenn für das Jahr 2013 ein steuerpflichtiger Arbeitslohn von ... € und für das Jahr 2014 ein steuerpflichtiger Arbeitslohn von ... € angesetzt wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 9 Das FG hat den Arbeitslohn, der auf Tage entfällt, an denen der Kläger sowohl in den Niederlanden als auch in Deutschland oder in einem Drittstaat als Berufskraftfahrer unterwegs war, zu Recht als anteilig einkommensteuerpflichtig angesehen.
- 10 1. Der im Inland wohnende Kläger ist gemäß § 1 Abs. 1 EStG mit seinen (Welt-)Einkünften unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Zu seinen steuerpflichtigen Einkünften gehört auch der Arbeitslohn, den er für die Tätigkeit als Berufskraftfahrer von seinem niederländischen Arbeitgeber bezogen hat (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i.V.m. § 19 EStG).
- 11 2. Das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften richtet sich im Verhältnis zu den Niederlanden nach Art. 10 Abs. 1 des für die Streitjahre geltenden Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 16.06.1959 (BGBl II 1960, 1782, BStBl I 1960, 382) in der zuletzt durch Art. 4 des Dritten Zusatzprotokolls vom 04.06.2004 (BGBl II 2004, 1655, BStBl I 2005, 365) geänderten Fassung (DBA-Niederlande 1959). Die Art. 10 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 vorgehende sog. 183 Tage-Regelung des Abs. 2 der Bestimmung, die dem Wohnsitzstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht am Arbeitslohn unter bestimmten Voraussetzungen unabhängig vom Ort der Arbeitsausübung zuweist, setzt nach ihrer Nr. 2 voraus, dass der Arbeitgeber des Steuerpflichtigen seinen Wohnsitz nicht in dem anderen Staat hat und ist deshalb im Streitfall nicht einschlägig. Ebenso wenig greift für den Arbeitslohn eines Berufskraftfahrers die Sonderregelung des Art. 10 Abs. 3 DBA-Niederlande 1959 für die Arbeitsausübung an Bord von Schiffen oder Luftfahrzeugen ein.
- 12 a) Art. 10 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 bestimmt für den Fall, dass eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte hat, wenn die Arbeit in dem anderen Staat ausgeübt wird. Demnach wird das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats (Art. 20 Abs. 1 Satz 1 DBA-Niederlande 1959) für den Arbeitslohn nur insoweit eingeschränkt, als er auf eine Tätigkeit entfällt, die der Steuerpflichtige in dem anderen Staat verrichtet hat. Es gilt mithin im Anwendungsbereich des Art. 10 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 das Grundprinzip der Besteuerung im Tätigkeitsstaat (Mick in Wassermeyer/Niederlande Art. 10 Rz 7 [Stand: Juli 2009]), welches auch Art. 15 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen --OECDMustAbk--) zugrunde liegt (vgl. hierzu Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer MA Art. 15 Rz 4; Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 15 Rz 19b).
- 13 b) Für grenzüberschreitend tätige Berufskraftfahrer, deren Arbeitsort dort ist, wo sie sich mit den ihnen

anvertrauten Fahrzeugen jeweils physisch aufhalten, folgt hieraus nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats, dass das Arbeitsentgelt aufzuteilen ist (vgl. Senatsurteile vom 29.01.1986 - I R 22/85, BFHE 146, 132, BStBl II 1986, 479 --zum DBA-Italien--; vom 31.03.2004 - I R 88/03, BFHE 206, 64, BStBl II 2004, 936 --zum DBA-Luxemburg--; Senatsbeschluss vom 22.01.2002 - I B 79/01, BFH/NV 2002, 902 --zum DBA-Dänemark--); das gilt auch für den Fall, dass der Kraftfahrer an einem Arbeitstag nur stundenweise in einem Staat tätig geworden ist (Senatsurteil in BFHE 146, 132, BStBl II 1986, 479; vgl. auch Senatsurteil vom 25.11.2014 - I R 27/13, BFHE 248, 153, BStBl II 2015, 448 zur grenzüberschreitenden Arbeitsausübung eines Auslandskorrespondenten).

- 14** Diese Auffassung entspricht der Praxis der Finanzverwaltung (vgl. z.B. § 7 Abs. 2 der Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg vom 09.07.2012, BGBl I 2012, 1484, BStBl I 2012, 693, wo allerdings unabhängig von der tatsächlichen Verweildauer eine hälftige Aufteilung je Arbeitstag vorgesehen ist) und findet einhellige Zustimmung im Schrifttum (vgl. Mick in Wassermeyer/Niederlande Art. 10 Rz 23 [Stand: Juli 2009]; Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer MA Art. 15 Rz 146; Prokisch in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 15 Rz 129; Büscher/Kamphaus in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 15 OECD-MA Rz 80; Reinhold in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA, Art. 15 OECD-MA Rz 107; Schmidt in Haase, AStG/DBA, 3. Aufl., Art. 15 MA Rz 101; Holthaus, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2006, 16 f.; W. Wassermeyer, IStR 2001, 470 f.).
- 15** Die von der Revision vertretene Auffassung, der zufolge dem Tätigkeitsstaat schon bei geringster Berührung seines Staatsgebietes durch den Berufskraftfahrer das Besteuerungsrecht für den gesamten Arbeitslohn für diesen Tag zusteht, findet in Art. 10 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 keine Stütze. Die Regelung stellt einzig auf die (physische) Ausübung der Arbeit in dem anderen Staat ab und bezieht sich nicht auf bestimmte, unteilbare Zeiteinheiten (Arbeitstage).
- 16** Die Revision kann sich für ihre gegenteilige Sichtweise auch nicht mit Erfolg auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 03.05.2018 (BStBl I 2018, 643, Rz 332 ff. --"Besonderheiten bei Berufskraftfahrern"--) berufen. Dort wird ebenfalls ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats nur angenommen, "soweit" der Berufskraftfahrer seine Tätigkeit dort ausübt (Rz 339). Dass in dem in Rz 343 des BMF-Schreibens beschriebenen Beispiel keine Aufteilung des auf einen Arbeitstag entfallenden Arbeitslohns vorgenommen wird, liegt daran, dass in dem Beispielfall nur Arbeitstage mit ausschließlicher Arbeitsausübung in den jeweiligen Tätigkeitsstaaten zugrunde gelegt worden sind. Im Übrigen wäre der Senat ohnehin nicht an die in einer Verwaltungsanweisung zum Ausdruck kommende Rechtsauffassung gebunden.
- 17** c) Der Umstand, dass die niederländische Steuerverwaltung die Regelung des Art. 10 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 offenbar anders als der Senat --nämlich entsprechend der Sichtweise der Revision-- auslegt (vgl. Wüllenkemper, EFG 2019, 54) und dass im Falle des Klägers dessen gesamter Arbeitslohn der Streitjahre in den Niederlanden besteuert worden ist, vermag an dem gefundenen Ergebnis nichts zu ändern. Die dadurch ausgelöste Doppelbesteuerung könnte ggf. im Rahmen eines Verständigungsverfahrens (Art. 22 DBA-Niederlande 1959) beseitigt werden.
- 18** d) Bei der sonach erforderlichen Aufteilung des Arbeitslohns anhand der jeweils in den Niederlanden ausgeübten Arbeitszeit hat das FG zu Recht nicht beanstandet, dass das FA im Schätzungswege gemäß § 162 der Abgabenordnung von einer jeweils hälftigen Teilung je Arbeitstag mit Fahrten sowohl in den Niederlanden als auch im Inland bzw. in einem Drittstaat ausgegangen ist. Die Revision hat insoweit auch keine Einwendungen erhoben.
- 19** 3. Im Verhältnis zu Belgien, Frankreich oder der Schweiz, in deren Territorien der Kläger ebenfalls seine Tätigkeit als Berufskraftfahrer ausgeübt hat, ist das deutsche Besteuerungsrecht am Arbeitslohn nicht eingeschränkt. Alle mit diesen Staaten abgeschlossenen, für die Streitjahre anwendbaren Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthalten sog. 183 Tage-Regelungen nach dem Vorbild des Art. 15 Abs. 2 OECDMustAbk, denen zufolge unabhängig vom Ort der Arbeitsausübung dem Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht an Arbeitsentgelten zusteht, wenn sich der Empfänger in dem anderen Staat (Tätigkeitsstaat) nicht länger als 183 Tage im betreffenden Kalenderjahr (Belgien, Schweiz) bzw. Steuerjahr (Frankreich) aufhält, soweit nicht der Arbeitgeber in dem Tätigkeitsstaat ansässig ist oder die Vergütungen von einer dort belegenen Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen werden (vgl. Art. 15 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 11.04.1967 [BGBl II 1969, 18, BStBl I 1969, 39] i.d.F. des Zusatzabkommens vom 05.11.2002 [BGBl II 2003, 1616, BStBl I 2005, 347]; Art. 13 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland

und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 21.07.1959 [BGBl II 1961, 398, BStBl I 1961, 343] i.d.F. des Zusatzabkommens vom 20.12.2001 [BGBl II 2002, 2372, BStBl I 2002, 892]; Art. 15 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971 [BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519] i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 27.10.2010 [BGBl II 2011, 1092, BStBl I 2012, 513]).

- 20** Anhand der Feststellungen der Vorinstanz besteht kein Anhalt dafür, dass die Voraussetzungen der sog. 183 Tage-Regelungen im Streitfall in Bezug auf Belgien, Frankreich oder der Schweiz vorgelegen haben könnten.
- 21** 4. Weitere Einwendungen gegen die Steuerfestsetzungen hat die Revision nicht erhoben; auch aus Sicht des Senats sind keine Mängel ersichtlich. Dies gilt insbesondere für die Berücksichtigung der nach dem DBA-Niederlande 1959 steuerfreien Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG, die nach Art. 20 Abs. 2 Satz 2 DBA-Niederlande 1959 zulässig ist.
- 22** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de