

Beschluss vom 05. Oktober 2021, I B 18/21 (AdV)

Restaurierung von historischen Gebäuden und Denkmälern als durch den Auslandstätigkeitserlass (ATE) begünstigte Tätigkeit

ECLI:DE:BFH:2021:BA.051021.IB18.21.0

BFH I. Senat

EStG § 34c Abs 5, FGO § 69 Abs 3 S 1, FGO § 69 Abs 2 S 2, EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 17. Februar 2021, Az: 1 V 363/20

Leitsätze

NV: Es ist ernstlich zweifelhaft, dass Restaurierungsarbeiten an historischen Gebäuden und Denkmälern nicht unter den Tatbestand der Instandsetzung von "Bauwerken" im Sinne des ATE fallen sollen.

Tenor

Die Beschwerde des Antragsgegners gegen den Beschluss des Thüringer Finanzgerichts vom 18.02.2021 - 1 V 363/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten im Rahmen eines Verfahrens über die Aussetzung der Vollziehung (AdV) über Anträge auf Steuererlass nach § 34c Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre (2015 und 2016) geltenden Fassung (EStG) i.V.m. dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 31.10.1983 (BStBl I 1983, 470) über die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten (Auslandstätigkeitserlass --ATE--).
- 2** Die im Inland wohnenden Antragsteller und Beschwerdegegner (Antragsteller) sind Eheleute und wurden für die Streitjahre zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Antragsteller war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH und bezog von dieser auf der Basis eines Anstellungsvertrages u.a. ein festes monatliches Gehalt von ... € (2015) bzw. ... € (2016). In den Jahren 2015 bis 2017 war der Antragsteller nahezu ausschließlich für die A-GmbH in X (Ausland) tätig, um deren Aufträge zur Modernisierung und Instandsetzung verschiedener historischer Gebäude und Denkmäler wahrzunehmen. Es handelte sich dabei im Wesentlichen um Restaurierungs-, Reinigungs- und Sicherungsarbeiten an historischen Gebäuden.
- 3** Für diese Tätigkeit gewährte der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) dem Antragsteller im Dezember 2015 eine Freistellungsbescheinigung nach dem ATE, nach welcher der Arbeitslohn für die Auslandstätigkeit in X nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegt. In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre gaben die Antragsteller die Gehaltszahlungen der A-GmbH in Höhe von ... € (2015) und ... € (2016) als nach dem ATE steuerfreien Arbeitslohn an.
- 4** Nach einer Außenprüfung gelangte das FA zu der Auffassung, das Entgelt für die vom Antragsteller in X für die A-GmbH geleistete Tätigkeit werde nicht vom ATE begünstigt. Nach dem Zweck des ATE, insbesondere den Anlagenbau zu fördern, um die internationale Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft zu fördern, falle eine Tätigkeit, die sich auf Gebäude ohne industrielle Nutzung beschränke, nicht unter den ATE. Das FA erließ dementsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, gegen die die Antragsteller Einsprüche

ingelegt und die AdV beantragt haben. Das FA hat noch nicht über die Einsprüche entschieden; die AdV-Anträge hat das FA abgelehnt.

- 5 Die daraufhin beim Thüringer Finanzgericht (FG) gestellten AdV-Anträge hatten hingegen Erfolg. Das FG hat die Vollziehung der Einkommensteuerbescheide ab Fälligkeit bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung insoweit ausgesetzt, als darin Arbeitslohn für eine Auslandstätigkeit in X (2015: ... €, 2016: ... €) in die Besteuerung einbezogen wird (Beschluss vom 18.02.2021 - 1 V 363/20). Die Beschwerde hat das FG zugelassen.
- 6 Der vom FA erhobenen Beschwerde hat das FG nicht abgeholfen (Beschluss vom 02.03.2021 - 1 V 363/20).

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Beschwerde (§ 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Das FG hat den AdV-Anträgen zu Recht stattgegeben.
- 8 1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen, soweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen oder seine Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsakts bestehen, wenn und soweit bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund der präsenten Beweismittel, des unstreitigen Sachverhalts und der gerichtsbekannteten Tatsachen erkennbar wird, dass aus gewichtigen Gründen Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen oder Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen besteht und sich bei abschließender Klärung dieser Fragen der Verwaltungsakt als rechtswidrig erweisen könnte (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschlüsse vom 17.05.2005 - I B 108/04, BFH/NV 2005, 1778; vom 10.12.2019 - I B 35/19, BFHE 267, 199, BStBl II 2020, 517). Die Gewährung der AdV setzt nicht voraus, dass die gegen die Rechtmäßigkeit sprechenden Gründe überwiegen. Ist die Rechtslage nicht eindeutig, so ist im summarischen Verfahren nicht abschließend zu entscheiden, sondern im Regelfall die Vollziehung auszusetzen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschlüsse vom 18.12.2013 - I B 85/13, BFHE 244, 320, BStBl II 2014, 947; vom 23.02.2021 - I B 55/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1064).
- 9 2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze bestehen im Streitfall ernstliche Zweifel daran, dass das FA die Anwendung des ATE auf den Streitfall zu Recht verweigert hat.
- 10 a) Gemäß § 34c Abs. 5 EStG können die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden mit Zustimmung des BMF die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder die Anwendung des Abs. 1 der Vorschrift besonders schwierig ist. Die Norm räumt insoweit den Finanzbehörden in verfassungskonformer Weise einen Ermessensspielraum ein und stellt einen Auffangtatbestand für diejenigen Fälle dar, in denen die Regelungen in den vorhergehenden Normabsätzen im konkreten Einzelfall nicht zu sachgerechten, außenwirtschaftlich erwünschten Ergebnissen führen (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 19.04.1978 - 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, BStBl II 1978, 548; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.08.1987 - VIII R 297/82, BFHE 151, 25, BStBl II 1988, 139; vom 14.06.1991 - VI R 185/87, BFHE 165, 208, BStBl II 1991, 926). § 34c Abs. 5 EStG ist die Rechtsgrundlage u.a. für den ATE, bei dem es sich um eine ermessenslenkende Verwaltungsanweisung handelt.
- 11 Der ATE bestimmt, dass bei Arbeitnehmern eines inländischen Arbeitgebers von der Besteuerung des Arbeitslohns abgesehen wird, den der Arbeitnehmer aufgrund eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses für eine begünstigte Tätigkeit im Ausland erhält. Begünstigte Tätigkeiten sind gemäß Abschn. I Nr. 1 ATE u.a. die Auslandstätigkeit für einen inländischen Lieferanten, Hersteller, Auftragnehmer oder Inhaber ausländischer Mineraulaufsuchungs- oder gewinnungsrechte im Zusammenhang mit der Planung, Errichtung, Einrichtung, Inbetriebnahme, Erweiterung, Instandsetzung, Modernisierung, Überwachung oder Wartung von Fabriken, Bauwerken, ortsgebundenen großen Maschinen oder ähnlichen Anlagen sowie dem Einbau, der Aufstellung oder Instandsetzung sonstiger Wirtschaftsgüter.
- 12 b) Allgemeine Verwaltungsanweisungen --wie der ATE-- sind nicht wie Gesetze auszulegen (vgl. BFH-Urteil vom

08.12.1993 - XI R 69/92, BFH/NV 1994, 500). Maßgebend ist nicht, wie das Gericht eine solche Anweisung verstünde, wenn sie Gesetz wäre, sondern wie die Verwaltung sie verstanden hat und verstanden wissen wollte und wie sie dementsprechend verfahren ist (Senatsurteil vom 21.10.1999 - I R 68/98, BFH/NV 2000, 891). Ist objektiv zweifelhaft, ob ein bestimmter Fall unter die Verwaltungsanweisung fällt, so ist es Sache der Verwaltungsbehörden, zu entscheiden, ob die Regelung anzuwenden ist oder nicht. Die Gerichte dürfen deshalb Verwaltungsanweisungen nur darauf überprüfen, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist (vgl. BFH-Urteile vom 13.01.2011 - V R 43/09, BFHE 233, 58, BStBl II 2011, 610; vom 21.07.2016 - X R 11/14, BFHE 254, 497, BStBl II 2017, 22; Senatsurteil vom 17.06.2020 - I R 7/18, BFHE 269, 301, BStBl II 2021, 211). Somit können die Finanzgerichte die Verwaltungsbehörden nicht --auch nicht unter Rückgriff auf § 34c Abs. 5 EStG-- zwingen, eine Verwaltungsanweisung auch auf einen Fall anzuwenden, bei dem objektive Zweifel an seiner "Tatbestandsmäßigkeit" bestehen, und bei dem die Behörde ohne Willkür von der Anwendung der Anweisung Abstand genommen hat (Senatsurteil vom 05.10.1977 - I R 250/75, BFHE 123, 341, BStBl II 1978, 50).

- 13** c) Die vom FG geteilte Rechtsauffassung der Antragsteller, der Ausschluss von Arbeiten an nicht industriell-technischen Bauwerken aus dem Anwendungsbereich des ATE durch das FA sei weder durch den Wortlaut noch durch Sinn und Zweck des Erlasses gerechtfertigt und damit willkürlich, ist nach der gebotenen summarischen Prüfung vertretbar und jedenfalls nicht eindeutig unzutreffend.
- 14** Für die Sichtweise der Antragsteller spricht der klare Wortlaut des Abschn. I Nr. 1 ATE, der die Tätigkeiten an "Bauwerken" selbständig neben denen an den anderen dort erwähnten Objekten (Fabriken, ortsgebundenen großen Maschinen oder ähnlichen Anlagen sowie die Aufstellung oder Instandsetzung sonstiger Wirtschaftsgüter) auführt. Die vom FA vertretene Lesart, es seien vom Bauwerksbegriff des Abschn. I Nr. 1 ATE ausschließlich Bauwerke "mit einer gewissen volkswirtschaftlichen oder industriellen bzw. technischen Bedeutung" gemeint, zu denen die von der A-GmbH restaurierten historischen Gebäude und Denkmäler nicht zählten, könnte mithin nur mit einer teleologischen Reduktion des Tatbestands erreicht werden, die sich bei summarischer Prüfung nicht aufdrängt. Dagegen spricht z.B., dass in Abschn. I Nr. 1 ATE neben den Fabriken, Bauwerken, ortsgebundenen großen Maschinen oder ähnlichen Anlagen ausdrücklich auch die Aufstellung oder Instandsetzung "sonstiger Wirtschaftsgüter" erwähnt wird, was eher auf ein weites Verständnis hindeutet. Das FA hat auch keine allgemeine Verwaltungspraxis aufgezeigt, die eine derart einschränkende Auslegung des Bauwerksbegriffs als übliche Handhabung der Finanzverwaltung belegen würde.
- 15** Des Weiteren spricht gegen dieses Verständnis der Zweck des § 34c Abs. 5 EStG, der auf eine Förderung der deutschen Außenwirtschaft gerichtet ist. Unter dem Blickpunkt der deutschen Außenwirtschaft dürfte es nicht von Relevanz sein, ob der deutsche Arbeitgeber des Steuerpflichtigen im Ausland mit der Instandsetzung eines Kirchengebäudes oder mit der Instandsetzung z.B. eines Fabrikgebäudes befasst ist. Soweit nach der Rechtsprechung des Senats § 34c Abs. 5 EStG in erster Linie der Förderung der deutschen Exportwirtschaft dient (Senatsurteil in BFHE 269, 301, BStBl II 2021, 211; Senatsbeschluss vom 08.12.2010 - I B 98/10, BFH/NV 2011, 596), werden damit die in Abschn. I Nr. 1 ATE ausdrücklich aufgeführten Tätigkeiten in Zusammenhang mit der Erbringung von Werk- oder Dienstleistungen an im Ausland belegenen Objekten nicht von der Begünstigung ausgeschlossen. Auch hierbei handelt es sich um Leistungen der deutschen Außenwirtschaft.
- 16** d) Die vom FA in der Beschwerdebeurteilung vorgetragene Bedenken im Hinblick auf das Vorliegen weiterer Tatbestandsmerkmale des ATE lassen die Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide nicht entfallen.
- 17** aa) Die vom FA vorgenommene Differenzierung zwischen dem für die Beschreibung der Tätigkeit des Antragstellers verwendeten Begriff der "Restaurierung" und dem in Abschn. I Nr. 1 ATE enthaltenen Begriff "Instandsetzung" ist für den Senat schwer nachvollziehbar und steht in keinem erkennbaren Zusammenhang mit den Zwecken des ATE.
- 18** bb) Das FA stellt die Qualifikation der Einkünfte des Antragstellers als solche aus nichtselbständiger Arbeit i.S. von § 19 EStG mit Blick auf dessen Stellung als Alleingesellschafter und -geschäftsführer der A-GmbH infrage. Für die im Rahmen des § 69 FGO gebotene summarische Prüfung reicht es indessen entsprechend den Ausführungen unter II.1. aus, dass die Einordnung der Einkünfte als Arbeitslohn im Streitfall zumindest möglich ist, was auch das FA nicht in Abrede stellt. Die Beteiligungsquote des Geschäftsführers an der Gesellschaft ist im Rahmen der steuerlichen Beurteilung lediglich eines von vielen Indizien, die im Rahmen der Gesamtwürdigung zu berücksichtigen sind. Als einem Einzelmerkmal von vielen kommt dem Umstand der Mehrheitsbeteiligung nicht die Bedeutung zu, dass bei einer Mehrheitsbeteiligung regelmäßig von einer selbständigen Tätigkeit des Geschäftsführers auszugehen wäre (Senatsurteil vom 29.03.2017 - I R 48/16, BFH/NV 2017, 1316). Die Frage, ob

jemand eine Tätigkeit selbständig oder nichtselbständig ausübt, ist anhand einer Vielzahl in Betracht kommender Merkmale nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Die gebotene Abwägung dieser Merkmale ist Aufgabe des Tatsachengerichts im Hauptsacheverfahren; sie ist im Verfahren der AdV nicht vorwegzunehmen.

- 19** cc) Des Weiteren stellt das FA eine spürbare volkswirtschaftliche Bedeutung der Tätigkeit des Antragstellers mit der Begründung in Abrede, außer diesem sei lediglich ein weiterer deutscher Arbeitnehmer an den Projekten der A-GmbH beteiligt gewesen, während die dort tätigen ausländischen Arbeitnehmer nicht von der A-GmbH, sondern vom ausländischen Staat bezahlt worden seien. Das FG hat demgegenüber die Auffassung vertreten, neben dem Erfordernis der mindestens dreimonatigen Dauer der Auslandstätigkeit nach Abschn. II Satz 1 ATE sehe der ATE keine explizite Prüfung einer volkswirtschaftlichen Bedeutung der Tätigkeit vor. Hierbei handelt es sich wiederum um eine Rechtsauffassung, die jedenfalls nicht als eindeutig falsch zu beurteilen ist. Insbesondere zeigt das FA nicht auf, dass die Finanzverwaltung bei der Anwendung des ATE üblicherweise eine solche zusätzliche --im Wortlaut des ATE nicht angelegte-- Prüfung der volkswirtschaftlichen Bedeutung der Tätigkeit vornimmt. Auch bleibt unklar, nach welchen Maßstäben und Kriterien die volkswirtschaftliche Bedeutung einer Betätigung zu bemessen sein könnte.
- 20** dd) Soweit das FA schließlich auf die Frage eingeht, ob ein Steuererlass nach § 34c Abs. 5 EStG i.V.m. dem ATE voraussetzt, dass die Lohneinkünfte durch den ausländischen Tätigkeitsstaat besteuert worden sind, so handelt es sich dabei um eine bislang nicht eindeutig geklärte Rechtsfrage. Neben den vom FA zitierten BFH-Urteilen, die in diese Richtung gedeutet werden könnten (Senatsurteil vom 20.04.1988 - I R 197/84, BFHE 154, 46, BStBl II 1988, 983; BFH-Urteil vom 14.06.1991 - VI R 185/87, BFHE 165, 208, BStBl II 1991, 926), wird in anderen Judikaten die Doppelbesteuerung als Tatbestandsvoraussetzung nur für den Steuerlass (bzw. die Pauschalierung) aus Vereinfachungsgründen (besondere Schwierigkeiten bei der Anwendung des § 34c Abs. 1 EStG) und nicht auch für den Steuererlass aus volkswirtschaftlichen Gründen angesehen (vgl. Senatsbeschluss vom 20.05.1992 - I B 16/92, BFH/NV 1992, 740; FG Düsseldorf, Urteil vom 29.06.1992 - 17 K 85/85 E, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1992, 673; FG Köln, Urteil vom 22.03.2001 - 7 K 1709/99, EFG 2001, 974). Auch in der Literatur wird die Frage uneinheitlich beantwortet (für das Erfordernis einer Doppelbesteuerung wohl Schmidt/Heinicke, EStG, 40. Aufl., § 34c Rz 23; dagegen z.B. Wagner in Brandis/Heuermann, § 34c EStG Rz 110). Es handelt sich mithin um eine unklare Rechtslage, die nicht im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes zu klären ist.
- 21** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de