

# Urteil vom 21. Dezember 2022, I R 11/20

## Zur Besteuerung von Stock Options im Fall des Ansässigkeitswechsels

ECLI:DE:BFH:2022:U.211222.IR11.20.0

BFH I. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, DBA USA 1989/2008 Art 4, DBA USA 1989/2008 Art 15 Abs 1 S 1, EStG § 11 Abs 1 S 1, EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 21. Mai 2019, Az: 6 K 488/17

## Leitsätze

1. Werden einem Arbeitnehmer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses Stock Options gewährt, fließen die daraus resultierenden geldwerten Vorteile erst zum Zeitpunkt der Ausübung der Option zu (Bestätigung der Rechtsprechung, vgl. Senatsurteile vom 24.01.2001 - I R 100/98, BFHE 195, 102, BStBl II 2001, 509, und I R 119/98, BFHE 195, 110, BStBl II 2001, 512).
2. Die geldwerten Vorteile aus der Ausübung der Stock Options werden --ungeachtet der Besteuerung zum Zeitpunkt der Optionsausübung-- zeitraumbezogen gewährt und sind deshalb anteilig dem Erdienenszeitraum zuzuordnen. Nach dem Veranlassungsprinzip geht es dabei grundsätzlich um den Zeitraum zwischen der Gewährung der Stock Options und deren erstmaliger Ausübbarkeit. Eine abschließende Beurteilung ist aber nur anhand der konkreten Vereinbarungen bei Gewährung der Stock Options sowie der sonstigen Umstände des Einzelfalls möglich.
3. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten richtet sich eine etwaige abkommensrechtliche Freistellung der Einkünfte nach der Tätigkeit im Erdienenszeitraum. Soweit Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989/2008 an eine "in einem Vertragsstaat ansässige Person" anknüpft, ist dagegen allein die Ansässigkeit i.S. des Art. 4 DBA-USA 1989/2008 zum Zeitpunkt des Zuflusses der Einkünfte maßgeblich.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 21.05.2019 - 6 K 488/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die steuerlichen Folgen der Ausübung von Stock Options im Fall eines Ansässigkeitswechsels.
- 2 Im Jahr 2011 (Streitjahr) hatten die miteinander verheirateten und zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) ihren Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland).
- 3 Von Juni 2001 bis zum 15.04.2005 war der Kläger als "President" der in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) ansässigen Y, die zu einer Sparte der inländischen X-AG gehörte, tätig. Während dieses Zeitraums hatten die Kläger ihren Wohnsitz im Inland aufgegeben und in die USA verlagert. Der Kläger hielt sich während eines Drittels seiner

außerhalb der USA vorgenommenen Dienstreisen in Deutschland auf, um dort der Konzernspitze von seiner Tätigkeit zu berichten (Gesamtaufenthalt dort nicht länger als 60 Tage pro Kalenderjahr). Das Gehalt des Klägers ging zu Lasten der Y. Ab Mai 2005 war der Kläger wieder im Inland tätig; seine Familie kehrte im August 2005 nach Deutschland zurück.

- 4 Zum 01.04.2003 waren dem Kläger von der Y 45 000 nicht handelbare Stock Options gewährt worden, die er ab dem 01.04.2005 zu 50 % und ab dem 01.04.2006 zu 100 % ausüben durfte. Im Streitjahr übte der Kläger 10 000 dieser Optionen aus und erzielte einen Überschuss in Höhe von ... €. Bezogen auf den Zeitraum 01.04.2003 bis 31.03.2005 entfielen hiervon nach seiner amerikanischen Steuererklärung ... € auf Arbeitstage in den USA. Dieser Teil der Einkünfte wurde in den USA der Besteuerung unterworfen.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) behandelte die nicht in den USA besteuerten Einkünfte in Höhe von ... € im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 20.03.2015 (in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.03.2017) als im Inland steuerpflichtige Einkünfte.
- 6 Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg gab der hiergegen gerichteten Klage mit Urteil vom 21.05.2019 - 6 K 488/17 statt und unterstellte diese Einkünfte lediglich dem sog. Progressionsvorbehalt. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Besteuerung von Stock Options (Senatsurteile vom 24.01.2001 - I R 100/98, BFHE 195, 102, BStBl II 2001, 509; I R 119/98, BFHE 195, 110, BStBl II 2001, 512; BFH-Urteil vom 19.12.2006 - VI R 24/01, BFH/NV 2007, 881) sei für die Frage der Ansässigkeit nicht auf das Jahr des Zuflusses (damit das Streitjahr), sondern auf die Ansässigkeit des Klägers in den USA in dem Zeitraum zwischen der Gewährung der Optionen und deren erstmaliger Ausübbarkeit abzustellen. Daraus folge, dass das Besteuerungsrecht für die streitigen Einkünfte nach Art. 15 und 21 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29.08.1989 i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung vom 04.06.2008 (BGBl II 2008, 612, BStBl I 2008, 784) --DBA-USA 1989/2008-- nicht Deutschland zustehe.
- 7 Das FA macht mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und mangels Spruchreife zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat für die Anwendung des Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989/2008 zu Unrecht auf die Ansässigkeit des Klägers in den USA während seiner Tätigkeit für die Y abgestellt.
- 10 1. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Einkünfte des Klägers aus den Stock Options nach nationalem Recht steuerpflichtig sind.
- 11 Die Kläger waren gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) unbeschränkt steuerpflichtig. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hatten sie seit 2005 --und damit auch im Streitjahr-- ihren Wohnsitz (wieder) im Inland und unterlagen daher mit sämtlichen Einkünften i.S. des § 2 Abs. 1 EStG der inländischen Einkommensteuer.
- 12 Zu diesen Einkünften gehören auch die Einkünfte des Klägers aus den am 01.04.2003 von dem ausländischen Arbeitgeber im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses gewährten Stock Options. Der verbilligte Erwerb der Aktien führt zu einem geldwerten Vorteil i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und damit zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Diese Einkünfte sind dem Kläger zum Zeitpunkt der Ausübung der Option --und damit im Streitjahr-- nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen (s. allgemein die ständige Senatsrechtsprechung, vgl. Urteile in BFHE 195, 102, BStBl II 2001, 509, und in BFHE 195, 110, BStBl II 2001, 512). Hierüber besteht zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit, so dass der Senat von weiteren Ausführungen absieht.
- 13 2. Rechtsfehlerhaft hat das FG dahin erkannt, für die Prüfung der abkommensrechtlichen Besteuerungsbefugnisse

nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989/2008 komme es auf die Ansässigkeit des Klägers in den USA während seiner Tätigkeit für die Y an, so dass sämtliche Einkünfte des Klägers aus den Stock Options --und nicht nur die auf Tätigkeiten in den USA entfallenden Einkünfte-- von der inländischen Besteuerung freizustellen seien. Vielmehr ist Deutschland Ansässigkeitsstaat i.S. des Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989/2008.

- 14** a) Nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989/2008 können 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 in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, können die dafür bezogenen Vergütungen nach Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-USA 1989/2008 im anderen Staat besteuert werden. Wenn die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-USA 1989/2008 erfüllt sind, können die Vergütungen allerdings ungeachtet des Abs. 1 nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Bezieht eine in Deutschland ansässige Person Einkünfte nach Art. 15 DBA-USA 1989/2008, die in den USA besteuert werden können, sind sie nach Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG unter Progressionsvorbehalt von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen.
- 15** b) Das FG hat als Ausgangspunkt zutreffend auf die beiden Grundsatzurteile des Senats zur Besteuerung von Stock Options für Arbeitnehmer verwiesen (Urteile in BFHE 195, 102, BStBl II 2001, 509, und in BFHE 195, 110, BStBl II 2001, 512). Danach sollen die Aktienoptionen grundsätzlich nicht Leistungen des Arbeitnehmers in der Vergangenheit abgelten, sondern als "Anreiz-Lohn" dienen, um eine besondere Erfolgsmotivation für die Zukunft zu schaffen. Dementsprechend sind die geldwerten Vorteile aus der Ausübung solcher Aktienoptionen --ungeachtet der Besteuerung zum Zeitpunkt der Optionsausübung-- zeitraumbezogen gewährt worden. Sie sind anteilig dem Erdienenszeitraum zuzuordnen und nach Maßgabe des einschlägigen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) ggf. von der deutschen Steuer freizustellen. An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest.
- 16** c) In der Folge kommt es für die Anwendung des Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989/2008 zunächst auf den Ort der Arbeitsausübung während des Erdienenszeitraums an. Dieser befindet sich dort, wo sich der Arbeitnehmer zur Ausübung seiner Tätigkeit physisch aufgehalten hat (ständige Senatsrechtsprechung, z.B. Urteil vom 16.01.2019 - I R 66/17, BFH/NV 2019, 1067, m.w.N.).
- 17** d) Zu Unrecht hat das FG auch für das Kriterium der Ansässigkeit auf den Erdienenszeitraum abgestellt. Für Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989/2008, der an eine "in einem Vertragsstaat ansässige Person" anknüpft, ist stattdessen allein die Ansässigkeit i.S. des Art. 4 DBA-USA 1989/2008 zum Zeitpunkt des Zuflusses maßgeblich.
- 18** aa) Welche Rechtsfolgen ein Ansässigkeitswechsel vor dem Zeitpunkt der tatsächlichen Ausübung der Option (als Zuflusszeitpunkt) hat, ist bisher umstritten. Der Rechtsprechung des BFH lässt sich hierzu keine abschließende Entscheidung entnehmen (vgl. Senatsurteile in BFHE 195, 102, BStBl II 2001, 509, und in BFHE 195, 110, BStBl II 2001, 512; BFH-Urteile in BFH/NV 2007, 881; vom 19.12.2006 - VI R 136/01, BFHE 216, 251, BStBl II 2007, 456).
- 19** Das FG ist in einer früheren Entscheidung davon ausgegangen, dass es auf die Ansässigkeit während des Erdienenszeitraums ankommt (Urteil vom 24.11.2014 - 6 K 4033/13, Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 410, Revision als unzulässig verworfen durch Senatsbeschluss vom 09.03.2016 - I R 79/14, BFH/NV 2016, 1039; gl.A. wohl auch Bourseaux/Sendler in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Art. 15 Rz 78).
- 20** Nach der Gegenauffassung ist stets derjenige Staat als Ansässigkeitsstaat i.S. der Verteilungsnorm des Art. 15 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen --OECD-MustAbk--) anzusehen, in dem der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Einkünfterzielung ansässig und damit abkommensberechtigt ist (Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer MA Art. 15 Rz 49). Hiervon geht grundsätzlich auch die OECD in ihrem Report vom 23.08.2004 zu "Cross-Border Income Tax Issues arising from Employee Stock-Option Plans" aus, wenn in Tz 37 ff. für den Fall des Ansässigkeitswechsels die Problematik der "Multiple Residence Taxation" bzw. der "Residence-Residence Double Taxation" aufgeworfen wird. Zwar wird hier der Fokus auf die Besonderheit unterschiedlicher Besteuerungszeitpunkte in den Ansässigkeitsstaaten gelegt. Insbesondere in Tz 41 wird aber ausgeführt, dass es auf die Ansässigkeit im Zeitpunkt des Zuflusses ankomme, um die den einzelnen Tätigkeitsstaaten zugeordneten Einkünfte nach Art. 15 OECD-MustAbk zu verteilen.
- 21** bb) Für die Anwendung des Art. 15 DBA-USA 1989/2008 kommt es auf die Ansässigkeit zum Zeitpunkt der tatsächlichen Ausübung der Option (Zufluss) an.
- 22** Dies folgt bereits daraus, dass sich gerade zu diesem konkreten Zeitpunkt die Frage stellt, ob die nationale Besteuerung abkommensrechtlich eingeschränkt wird. Damit kommt es für den persönlichen Abkommenschutz, der

nach Art. 1 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008 die Ansässigkeit in einem oder beiden Vertragsstaaten voraussetzt, auf diesen und nicht auf einen früheren Zeitpunkt an. Nichts anderes kann dann aber auch für die weitere Anwendung der abkommensrechtlichen Regelungen gelten. Die Frage, ob der Steuerpflichtige in einem Vertragsstaat ansässig ist, ist mit der Frage, welcher Staat im Rahmen der abkommensrechtlichen Regelungen als Ansässigkeitsstaat gilt, einheitlich im Zeitpunkt der konkreten Anwendung des DBA-USA 1989/2008 zu beantworten.

- 23** Darüber hinaus setzt Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989/2008 voraus, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person bezogen werden. Dadurch wird die Frage der Ansässigkeit mit dem Bezug der Einkünfte verknüpft. Beide Tatbestandsmerkmale müssen für die Anwendung des Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989/2008 gleichzeitig erfüllt sein. Zu welchem Zeitpunkt die Einkünfte bezogen werden, ist dagegen nicht im Abkommen geregelt. Insofern kommt es auf das nationale Recht an, d.h. im Streitfall auf den Zeitpunkt des Zuflusses des geldwerten Vorteils bei Ausübung der Option (hier: im Streitjahr).
- 24** Die Maßgeblichkeit der Ansässigkeit zum Zeitpunkt der Ausübung der Option steht auch im Einklang mit dem Senatsurteil vom 29.11.2000 - I R 102/99 (BFHE 194, 69, BStBl II 2001, 195). Dort ging es zwar nicht um einen Ansässigkeitswechsel im Rahmen der Gewährung von Stock Options, sondern um einen nachträglichen Lohnzufluss, der einen Zeitraum betraf, in dem der Steuerpflichtige (noch) im ausländischen Tätigkeitsstaat ansässig war. Für die Anwendung des DBA hat der Senat aber auch insofern ausdrücklich auf die Verhältnisse (und damit auch die Ansässigkeit) zum Zeitpunkt des Zuflusses der Einkünfte abgestellt.
- 25** 3. Indem das FG rechtsfehlerhaft den Erdienenszeitraum als entscheidend für die Bestimmung der Ansässigkeit angesehen hat, ist es von den USA --statt Deutschland-- als Ansässigkeitsstaat i.S. des Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989/2008 ausgegangen. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Die Sache ist nicht spruchreif, da das FG --auf Grundlage seiner Rechtsauffassung konsequent-- keine Feststellungen zu den Vereinbarungen getroffen hat, die der Gewährung der Stock Options zugrunde lagen. Entsprechendes gilt für das konkrete Verhältnis der während des Erdienenszeitraums in den USA, in Deutschland und in Drittländern ausgeübten Tätigkeiten. Dem FG wird aufgegeben, diese Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 26** a) Ausgehend von einer Ansässigkeit des Klägers in Deutschland wird das inländische Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus den Stock Options nach Art. 15 Abs. 1 i.V.m. Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 nur insoweit eingeschränkt, als die Tätigkeit im Erdienenszeitraum in den USA ausgeübt worden ist. Für die Beschäftigungstage, an denen der Kläger auf Dienstreise in Deutschland oder in Drittstaaten war, steht das Besteuerungsrecht dagegen Deutschland zu. Auf Art. 15 Abs. 2 DBA-USA 1989/2008 kommt es insoweit nicht an.
- 27** b) Nach dieser Maßgabe wird zunächst entscheidend sein, auf welchen Erdienenszeitraum sich die Stock Options beziehen.
- 28** Das FG ist --im Einklang mit den Beteiligten-- davon ausgegangen, dass dazu auf den Zeitraum zwischen der Gewährung der Stock Options und deren erstmaliger Ausübbarkeit abzustellen ist. Auch wenn der Senat in seinen Urteilen in BFHE 195, 102, BStBl II 2001, 509 und in BFHE 195, 110, BStBl II 2001, 512 auf die Tätigkeit "bis zur Optionsausübung" verwiesen hatte, ist dies grundsätzlich nicht zu beanstanden.
- 29** Zwar soll der Steuerpflichtige mit den Stock Options grundsätzlich auch über den Zeitpunkt der erstmaligen Ausübbarkeit der Option hinaus an das Unternehmen gebunden werden (s. z.B. Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer MA Art. 15 Rz 56c). Entscheidend ist aber, dass er ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Ausübbarkeit wie ein Investor frei über die Ausübung der Option entscheiden kann (Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 15 Rz 51; Portner, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2005, 8, 10). Insofern ist es unter Berücksichtigung des Veranlassungsprinzips regelmäßig gerechtfertigt, als Erdienenszeitraum den Zeitraum zwischen der Gewährung der Stock Options und ihrer erstmaligen Ausübbarkeit anzusehen (vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 03.05.2018, BStBl I 2018, 643, Rz 247; Eimmermann in Wassermeyer USA Art. 15 Rz 18; OECD-Musterkommentar --OECD-MustKomm-- in Nr. 12.7 und 12.9 zu Art. 15 OECD-MustAbk). Soweit aus den Senatsurteilen in BFHE 195, 102, BStBl II 2001, 509 und in BFHE 195, 110, BStBl II 2001, 512 abgeleitet werden könnte, der Erdienenszeitraum sei in der Regel bis zum Zeitpunkt der Ausübung der Option auszudehnen, wird hieran nicht festgehalten.
- 30** Eine abschließende Bemessung der Dauer des Erdienenszeitraums ist aber letztlich nur anhand der konkreten Vereinbarungen bei Gewährung der Stock Options sowie den sonstigen Umständen des Einzelfalls möglich (so tendenziell auch Schmidt in Haase, AStG/DBA, 3. Aufl., Art. 15 MA Rz 74 f.). Hierzu fehlen Feststellungen des FG.

Insbesondere sind Vereinbarungen denkbar, nach denen eine schon ausübbar --aber bisher noch nicht ausgeübte-- Option mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses verfällt. Aus einer solchen Vereinbarung könnte ggf. der Schluss gezogen werden, dass sich der Erdienenszeitraum bis zur tatsächlichen Ausübung der Option verlängert (differenzierend Nr. 12.9 OECD-MustKomm zu Art. 15 OECD-MustAbk). Dies gilt zumindest dann, wenn es auf das konkrete Arbeitsverhältnis ankommt, d.h. der Verfall nicht bei Weiterbeschäftigung durch eine Konzerngesellschaft vermieden wird. Umgekehrt könnten die Umstände des Einzelfalls auch zu einer Verkürzung des Erdienenszeitraums führen, z.B. wenn das konkrete Arbeitsverhältnis endet, ohne dass eine --zu diesem Zeitpunkt noch nicht ausübbar-- Option verfällt (s.a. Prokisch, a.a.O., und Nr. 12.8 OECD-MustKomm zu Art. 15 OECD-MustAbk).

- 31** c) Sobald der Erdienenszeitraum feststeht, ist vom FG festzustellen, zu welchen Anteilen der Kläger in diesem Zeitraum in den USA, in Deutschland und in Drittstaaten tätig war. Zwar geht das FG --ebenso wie die Beteiligten-- von den in der US-amerikanischen Steuererklärung ermittelten Beträgen aus, wonach der geldwerte Vorteil aus der Ausübung der Stock Options zu ... € auf Tätigkeiten in den USA und zu ... € auf die Tätigkeiten in Deutschland und in den Drittstaaten entfiel. Auf Grundlage der Rechtsauffassung des FG kam es hierauf aber nicht an. Dementsprechend hat das FG diese Aufteilung bisher weder geprüft noch abschließend festgestellt.
- 32** d) Im Übrigen wird das FG im zweiten Rechtsgang zu berücksichtigen haben, dass Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989/2008 nicht nur Einkünfte für Tätigkeiten in den Vertragsstaaten, sondern auch Einkünfte für Tätigkeiten in Drittstaaten erfasst (Tcherveniachki in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 21 Rz 65; Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer MA Art. 15 Rz 4; wohl auch Gosch in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA, Art. 21 OECD-MA Rz 71 und 78; a.A. Haase/Nürnberg, IStR 2019, 500, 502). Die Auffangvorschrift des Art. 21 DBA-USA 1989/2008 kommt deshalb nicht zur Anwendung.
- 33** Soweit der Kläger seine Tätigkeit im Erdienenszeitraum in Drittstaaten ausgeübt hat, sind vom FG auch etwaige DBA mit diesen Staaten zu beachten. Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen ist zwar zu vermuten, dass bei einer dem Art. 15 Abs. 2 OECD-MustAbk entsprechenden Regelung das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat Deutschland verbleiben wird. Für eine abschließende Beurteilung (im Sinne einer Aufteilungsquote) bedarf es allerdings weiterer Ermittlungen. Dies betrifft insbesondere die Frage, in welchen Staaten sich der Kläger während seiner Dienstreisen aufgehalten hat.
- 34** e) Ggf. wird das FG auch die Tarifermäßigung des § 34 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 EStG berücksichtigen müssen.
- 35** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 36** 5. Die Entscheidung ergeht mit Einverständnis der Beteiligten im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)