
Datum: 19.02.2013
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2438/11 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2013:0219.10K2438.11E.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 27. Januar 2009 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 17. Juni 2011 wird dahingehend abgeändert, dass Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 5.211 Euro von der inländischen Besteuerung freizustellen und nur nach Maßgabe des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind.

Der Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 5. Oktober 2009 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 17. Juni 2011 wird dahingehend abgeändert, dass Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 10.277 Euro von der inländischen Besteuerung freizustellen und nur nach Maßgabe des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind.

Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderten Steuerfestsetzungen nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, ferner den Klägern das Ergebnis dieser Berechnungen unverzüglich mitzuteilen und die Bescheide mit den geänderten Inhalten nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekanntzugeben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1
Streitig ist, ob die Einkünfte für die berufliche Tätigkeit der Klägerin als 2
Auslandskorrespondentin in Österreich in den Streitjahren 2006 und 2007 in Deutschland nur

im Wege des Progressionsvorbehalts bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen sind.

Die Klägerin wird zusammen mit ihrem Ehemann in Deutschland zur Einkommensteuer 3
veranlagt. Sie unterhält in Deutschland ihren Familienwohnsitz und arbeitete 2006 und 2007
in Österreich als Auslandskorrespondentin. Das Finanzamt hatte dem Arbeitgeber der
Klägerin, _____, 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) 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 (DBA
Österreich 2000; Bundessteuerblatt – BStBl – I 2002, 584) nicht dem Steuerabzug in
Deutschland unterliege. Gemäß Einkommensteuerbescheiden des Finanzamtes in Österreich
vom 26. Juli 2007 und vom 7. September 2009 wurde die Klägerin für 2006 und 2007 mit
ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Auslandskorrespondentin in Österreich zur
Einkommensteuer in Österreich veranlagt. Im Einkommensteuerbescheid des Beklagten für
2006 vom 27. Januar 2009 wurde die für die Tätigkeit der Klägerin in Österreich gezahlte
Vergütung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ebenfalls der Einkommensteuer in
Deutschland unterworfen. In den Erläuterungen des Steuerbescheids heißt es dazu:

„Die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit der Ehefrau wurden als steuerpflichtig 4
angesetzt,... Es wurde nicht nachgewiesen, dass.... (die Klägerin) sich länger als 183 Tage in
Österreich aufgehalten hat oder der Arbeitslohn von einer österreichischen Betriebsstätte
gezahlt worden ist.“

Die gleiche Handhabung nahm der Beklagte im Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 5. 5
Oktober 2009 vor. Dort heißt es in den Erläuterungen:

„Wie auch für den Veranlagungszeitraum 2006 erläutert, ist noch nicht geklärt, ob Österreich 6
das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn der Ehefrau hat. Da Sie aber auch nach
mehrmaliger Aufforderung keinen Versteuerungsnachweis gemäß § 50d Abs. 8 EStG
erbracht haben, wird der Arbeitslohn der Ehefrau in Deutschland steuerpflichtig gestellt.“

Die am 20. Februar 2009 und am 26. Oktober 2009 eingelegten Einsprüche hatten teilweise 7
Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 17. Juni 2011). Weil die Klägerin in ihren mit den
Einkommensteuererklärungen vorgelegten Unterlagen zu ihrer Tätigkeit in Österreich in den
Streitjahren Reisekosten für Reisen in Drittstaaten außerhalb von Österreich geltend gemacht
hatte, kürzte der Beklagte die nunmehr von ihm von der Besteuerung in Deutschland
freigestellten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich um diese Reisetage, und
zwar für 2006 um 15/220stel oder anteilmäßig 4.182,21 Euro und für 2007 um 30/220stel
oder 11.668,71 Euro. Diese Beträge unterwarf er ebenso wie Unterschiedsbeträge zwischen
Arbeitslohnbescheinigungen des Arbeitgebers der Klägerin und den Einkünfteangaben in den
österreichischen Steuerbescheiden von 1.948,44 Euro (2006) und 2.074,01 Euro (2007)
zusätzlich der Besteuerung in Deutschland.

Mit der Klage tragen die Kläger vor: 8

Zu den Aufgaben der Klägerin als Auslandskorrespondentin in Österreich habe die 9
Berichterstattung über die angrenzenden Länder (z. B. Slowenien, Bosnien-Herzegowina,
Ungarn, Kroatien) gehört. Dazu sei es erforderlich gewesen, im Rahmen der
Recherchetätigkeit gelegentlich von Österreich aus Dienstreisen in diese Länder zu
unternehmen. Die Heranziehung der auf diese Reisetage entfallenden Einkünfte zur
Einkommensteuer in Deutschland und die hier vorgenommene Besteuerung verstoße gegen

Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich 2000. Danach sei das Besteuerungsrecht nicht dem Ansässigkeitsstaat Deutschland zugewiesen, wenn die Arbeit wie hier in Österreich als anderem Staat ausgeübt werde. Das Erfordernis des persönlichen Aufenthaltes werde bei geistigen Tätigkeiten durchbrochen. Die Arbeit einer Journalistin lasse sich in gedankliche Vorarbeit, interne und externe Recherche auch vor Ort und das Erbringen der Leistung (Textverfassung) zerlegen. Diese sei als Mittelpunkt der geistigen Arbeit in Österreich geschehen.

Die Kläger beantragen, 10

die Einkommensteuerbescheide für 2006 vom 27. Januar 2009 und für 2007 vom 5. Oktober 2009 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 17. Juni 2011 dahingehend abzuändern, dass Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit für 2006 in Höhe von 5.211 Euro und für 2007 von 10.227 Euro von der inländischen Besteuerung freizustellen sind und nur nach Maßgabe des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind, 11

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 12

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen, 14

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 15

Er trägt vor: 16

Für die abkommensrechtliche Würdigung des Falles sei von besonderer Bedeutung, wo sich die Klägerin physisch zur Arbeitsausübung aufgehalten habe. Aus dem Arbeitsvertrag und der vorgelegten Zusatzvereinbarung könnten keine Schlüsse für die Bestimmung des abkommensrechtlichen Tätigkeitsstaates gezogen werden. Tätigkeitsstaat sei regelmäßig der Staat, in welchem der Arbeitnehmer körperlich anwesend sei (so Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – BMF – vom 14. September 2006 IV B 6 – S 1300-367/06, BStBl I 2006, 532, Tz. 37). In der von der Klägerin vorzunehmenden Einleitung des Verständigungsverfahrens nach Art. 25 DBA Österreich 2000 könne ein erfolgversprechender Ansatz zur Lösung der Angelegenheit im gegenseitigen Einvernehmen liegen. Im Übrigen nimmt der Beklagte auf seine Einspruchsentscheidung Bezug. 17

Entscheidungsgründe: 18

Die Klage ist begründet. 19

Der Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 27. Januar 2009 und der Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 5. Oktober 2009 jeweils in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 17. Juni 2011 sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten, soweit in ihnen Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit für 2006 in Höhe von 5.211 Euro und für 2007 von 10.277 Euro nicht von der inländischen Einkommensteuer freigestellt und nur beim Progressionsvorbehalt berücksichtigt worden sind (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO -). 20

Die Klägerin war in den Streitjahren gemäß § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig; sie unterlag daher mit allen in den Streitjahren erzielten Einkünften der Einkommensteuer. Nach den unwidersprochenen Feststellungen im Besteuerungsverfahren hatte die Klägerin in den Streitjahren einen Wohnsitz im Inland. 21

Die Ausübung des hiernach bestehenden Besteuerungsrechts ist aber, soweit es um die hier streitigen Einkünfte geht, durch das DBA Österreich 2000 eingeschränkt (§ 2 der Abgabenordnung – AO -). Die Einkünfte der Klägerin aus ihrer Tätigkeit als Auslandskorrespondentin in Österreich können nach Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich 2000 in Österreich besteuert werden. 22

Nach Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich 2000 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in Deutschland ansässige Person (vgl. hierzu Art. 4 Abs. 1 und 2 DBA Österreich 2000) aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat (Deutschland) besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat (Österreich) ausgeübt. In diesem Fall darf die dafür bezogene Vergütung im anderen Staat besteuert werden. Dieses Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats gilt nur dann, soweit sich der Empfänger der Tätigkeitsvergütung mehr als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhält (Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a DBA Österreich 2000). Letzteres ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. 23

Nach Art. 15 Abs. 4 DBA Österreich 2000 muss Österreich als der anderer Staat von seinem Besteuerungsrecht tatsächlich Gebrauch gemacht haben. Ausweislich des von der Klägerin im Besteuerungsverfahren beigebrachten Einkommensteuerbescheids 2006 des Finanzamts in Österreich vom 26. Juli 2007 und des Einkommensteuerbescheids 2007 des Finanzamts in Österreich vom 7. September 2009 sind ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Einkommensteuer in Österreich unterworfen worden. 24

Der Senat hat keinen Zweifel, dass die Klägerin 2006 und 2007 ihre Tätigkeit als Auslandskorrespondentin insgesamt im Sinne des DBA Österreich 2000 in Österreich ausgeübt hat. Dies gilt auch, soweit die Klägerin von ihrem Redaktionsbüro in Österreich aus Dienstreisen in die angrenzenden Länder unternommen hat. Soweit der Beklagte sich für seine Rechtsansicht, für diese außerhalb Österreichs unternommenen Dienstreisen falle das Besteuerungsrecht wieder an Deutschland zurück, auf Tz. 37 des BMF-Schreibens vom 14. September 2006 (a.a.O.) berufen hat, vermag sich der Senat dem nicht anzuschließen. In dieser Tz. wird nur die geforderte – hier nicht streitige - körperliche Anwesenheit von mehr als 183 Tagen im Tätigkeitsstaat geregelt. Diese Aufenthaltsdauer hat die Klägerin unstreitig in Österreich verbracht. 25

Eine Legaldefinition einer Tätigkeit in Österreich enthält das DBA Österreich 2000 nicht. Um eine abkommenskonforme Auslegung des Tätigkeitsbegriffs zu gewährleisten, muss auf die außerhalb Deutschlands ausgeübte Tätigkeit der Klägerin abgestellt werden. Nach dem Redakteursvertrag vom 27. März 2002, der Zusatzvereinbarung vom 29. Juni 2005 sowie der ergänzenden Bescheinigung vom 15. Oktober 2012 war die Klägerin als Auslandskorrespondentin mit Sitz in Österreich tätig. Die Klägerin hat in ihrer Anhörung in der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar und überzeugend geschildert, wie sie diese Tätigkeit ausgeübt hat (siehe Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 19. Februar 2013). Entscheidend war, was die Klägerin von Österreich aus für ihren Arbeitgeber publizierte. In Österreich verfasste sie ihre Texte und vollzog sich die schöpferische Leistung (vgl. zum Ort einer derartigen Tätigkeit Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 28. Februar 1973 I R 145/70, BStBl II 1973, 660). Diese Arbeitsleistung, nicht die dafür notwendigen Vorbereitungen wie Recherchen usw., wurde von ihrem Arbeitgeber in den von ihm herausgegebenen Medien verbreitet. Für die ihre eigentliche Tätigkeit vorbereitenden Recherchen wurden, soweit dazu Dienstreisen außerhalb von Österreich und Österreich erforderlich waren, jeweils keine neuen Arbeitsverträge oder Zusatzvereinbarungen geschlossen. Sie wurden vom Arbeitgeber der Tätigkeit seiner in Österreich ansässigen Auslandskorrespondentin zugerechnet (siehe Arbeitgeberbescheinigung vom 15. Oktober 26

2012). Anders als bei Montage- oder Werkleistungen, die am Übergabeort der anzufertigenden Sache erbracht werden, hat die Klägerin bei ihren Dienstreisen dort keine von ihrer Redakteurs- und Korrespondententätigkeit in Österreich zu trennende, abgrenzbare und gegenüber ihrer Tätigkeit in Österreich selbständige Tätigkeiten ausgeübt.

Dieses einheitliche Verständnis des Tätigkeitsortes trägt dem Bedürfnis Rechnung, für die Freistellungsmethode bei außerhalb Deutschlands erzielten Arbeitnehmereinkünften eine praktikable Regelung zu schaffen und Nachweisprobleme zu vermeiden. Denn der Personenkreis journalistisch Tätiger, wie die Klägerin, ist häufig durch eine umfangreiche vorbereitende Reise- und Recherchetätigkeit geprägt. Hinge die Reichweite der Freistellung von der ausschließlichen Verrichtung der Tätigkeit am Aufenthaltsort Österreich ab, so müsste die Klägerin hierfür taggenaue Aufzeichnungen führen. Dem steht textlich bereits der Wortlaut der im DBA Österreich 2000 enthaltenen verbindlichen Protokollerklärung in Absatz 7 Satz 1 zu Art. 15 Abs. 4 entgegen. Dort heißt es: „Es besteht 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.“ Ebenfalls enthält Art. 15 Abs. 4 DBA Österreich 2000, der die tatsächliche Steuererhebung in Österreich regelt, hinsichtlich der dort erhobenen Steuern die Fiktion der davon insgesamt in Österreich zu erfassenden und erfassten Tätigkeit, wenn es dort heißt: „... gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat... als ausgeübt, ...“. Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte im Text des DBA Österreich 2000 und nicht erkennbarer Gründe für eine abweichende örtliche Differenzierung, ist für die abkommensrechtliche Zuweisung des Besteuerungsrechtes und die daraus folgende Freistellungsmethode ein Dienstreisen umfassender einheitlicher Begriff des Tätigkeitsortes Österreich anzunehmen. Ausweislich der Steuerakten hat Österreich die Einkünfte der Klägerin für ihre Auslandstätigkeit 2006 und 2007 vollständig, d. h. einschließlich der Dienstreisen, der dortigen Besteuerung unterworfen.

27

Auch soweit in den strittigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit „Unterschiedsbeträge“ zwischen dem bescheinigten Arbeitslohn und dem von der Klägerin in Österreich in ihren Steuererklärungen erklärten Arbeitslohn in Höhe von 1.948,44 Euro (2006) bzw. 2.074,01 Euro (2007) enthalten sind, besteht keine Rechtsgrundlage für die Einbeziehung dieser Beträge in die im Inland vorgenommenen Veranlagungen.

28

Nach § 50d Abs. 8 EStG, auf den der Beklagte die Besteuerung gestützt hat, wird, wenn Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens 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. Zwar dürfte diese Vorschrift, soweit es um den letzteren Anwendungsfall geht, nicht nur den Fall erfassen, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, die freigestellten Einkünfte vollständig in seine Steuerfestsetzung einbezieht und der Steuerpflichtige lediglich die darauf festgesetzte Steuer nicht zahlt („entrichtet“), sondern auch den Fall, dass Einkünfte in diesem Staat nicht in vollem Umfang deklariert werden (vgl. BFH-Beschluss vom 16. August 2010 I B 119/09, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFH/NV - 2010, 2055). Es lässt sich jedoch nicht feststellen, dass diese Voraussetzungen im Streitfall vorgelegen haben. Der Arbeitgeber hat den Bruttoarbeitslohn der Klägerin im Jahr 2006 in der Bescheinigung vom 5. Februar 2007 auf 63.287,58 Euro und für 2007 in der Bescheinigung vom 11. Juni 2008 auf 87.644,55 Euro beziffert (Einspruchsvorgang a. E.). Der Beklagte hat in der Einspruchsentscheidung ausgeführt, dass

29

die Klägerin in den österreichischen Steuererklärungen lediglich 61.339,14 Euro (2006) bzw. 85.570,54 Euro (2007) erklärt habe. Abgesehen davon, dass sich dies nicht nachprüfen lässt, weil sich diese Steuererklärungen nicht bei den vom Beklagten vorgelegten Akten befinden, kann darauf auch nicht auf unvollständige Angaben, wie sie nach dem BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 2055 Anlass für eine Anwendung von § 50d Abs. 8 EStG sein könnten, geschlossen werden. Es sind keine Gründe dafür erkennbar, warum andere Angaben zu den Bezügen der Klägerin vorgelegen haben sollten als der Klägerin selbst oder warum diese in den Steuererklärungen unzutreffende Angaben hätten machen sollen. Zum anderen sind in den österreichischen Steuerbescheiden für 2006 lediglich „Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug“ in Höhe von 54.358,47 Euro und für 2007 solche in Höhe von 76.291,98 Euro angesetzt worden. Steuererklärungen und Steuerbescheide weichen damit ohnehin voneinander ab. In Anbetracht dieser Abweichung kann es auch sachliche Gründe dafür geben, dass es zwischen den bescheinigten und den in den Steuererklärungen ausgewiesenen Bezügen Abweichungen gibt. Die Klägerin durfte sich jedenfalls darauf verlassen, dass ihre in Österreich gemachten Angaben zu ihren Bezügen nicht zu einer Anwendung von § 50d Abs. 8 EStG führen würden.

Die zusätzlichen Einkünfte der Klägerin in Höhe von 5.211 Euro für 2006 und in Höhe von 10.277 Euro für 2007 (zur Berechnung siehe Anlage zur Einspruchsentscheidung vom 17. Juni 2011) für ihre in Österreich ausgeübte Tätigkeit sind gemäß Art. 23 Abs. 1 Buchstabe a Satz 1 DBA Österreich 2000 von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer auszunehmen. Die Einkünfte sind im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG bei der Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen (vgl. Art. 23 Abs. 1 Buchstabe a Satz 2 DBA Österreich 2000). Gemäß § 100 Abs. 2 FGO überträgt der Senat die Steuerfestsetzung auf den Beklagten. 30

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 31

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen. Soweit ersichtlich, liegt eine höchstrichterliche Entscheidung zum Ort der ausgeübten Tätigkeit nach dem DBA Österreich 2000 bisher nicht vor. 32