
Datum: 27.03.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 5009/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0327.8K5009.04.00

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2000 vom 16. April 2004 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung wird die Einkommensteuer 2000 auf 37.826 DM festgesetzt. Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger zu 9/10 und der Beklagte zu 1/10.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten bei der Einkommensteuer für das Streitjahr – 2000 – über die Frage, ob Deutschland für eine vom Kläger in Portugal und Belgien ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit das Besteuerungsrecht zusteht. Bejahendenfalls ist die Höhe der Werbungskosten für diese Tätigkeit streitig. Im Streit stand ursprünglich zusätzlich, ob ein vom Kläger erklärter Verlust aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen ist. 1
- Der im Streitjahr in Deutschland ansässige Kläger war als Werkzeugmacher bei der G AG in L nichtselbständig tätig. 2
- Vom 15. November 1999 bis 31. Mai 2000 war er zu einer Tätigkeit bei der Fa. B in T/Portugal entsandt worden. Die B ist ein Unternehmen der W AG; es besteht ein Gemeinschaftswerk von G und W, die dort baugleiche ... herstellen. In Portugal hielt der Kläger sich an insgesamt 112 Tagen auf. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf eine Aufstellung der dortigen Aufenthaltstage (Bl. 18 d.A.) Bezug genommen. 3
- Vom 5. Juni bis 2. Dezember 2000 war der Kläger im G Werk in H/Belgien – einem Schwesterunternehmen der G AG L - beschäftigt und hielt sich dort an insgesamt 127 Tagen auf. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf eine Aufstellung der dortigen 4
- 5

Aufenthaltstage (Bl. 20 d.A.) Bezug genommen.

Für beide Aufenthalte hat der Kläger diverse Dienstreise-Genehmigungen der G AG vorgelegt, in denen der jeweilige Reisezweck mit "Tryout in T" bzw. "Tryout in H" bezeichnet ist. In einer Dienstreise-Genehmigung zum Termin 27.01.00 bis 7.02.00 heißt es: "Bedingt durch die hohen Hotelkosten Vorschuß höher als DM 150,-/Tag". Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf die Dienstreise-Genehmigungen (Bl. 156-160 bzw. 170- 176 d.A.) Bezug genommen. 6

Für beide Arbeitseinsätze wurde der Kläger von der G AG L entlohnt; auf der Lohnsteuerkarte ist ein Bruttoarbeitslohn in Höhe von 125.989 DM ausgewiesen, von dem Lohnsteuer in Höhe von 40.618 DM und ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 2.233,99 DM abgezogen wurde. 7

In seiner Steuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger diese Einkünfte als steuerfreien Arbeitslohn und machte hierzu geltend, es habe sich jeweils um eine projektbezogene Arbeitnehmerübersendung gehandelt, weil es der B und der G H auf sein besonderes Fachwissen im G Werkzeugbau angekommen sei. Beide Firmen seien auch sein wirtschaftlicher Arbeitgeber gewesen, da sie letztlich den vollen Aufwand für seinen Einsatz getragen und diesen Aufwand entsprechend als Betriebsausgaben behandelt hätten. Die G AG in L sei hinsichtlich der Arbeitsvergütung lediglich in Vorlage getreten. Im übrigen sei bei einer hier vorliegenden Entsendung über den Zeitraum von drei Monaten hinaus von einer Integration in die jeweiligen Firmen auszugehen, so dass in Deutschland der Arbeitslohn trotz eines jeweiligen Aufenthaltes unter 183 Tagen nach Art. 24 Abs. 2a i.V.m. Art. 15 Abs. 2 Ziff. b DBA Portugal bzw. Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 2 Nr. 2 DBA Belgien von der deutschen Steuer freizustellen sei. 8

Werbungskosten zu den nach § 3c EStG steuerfreien Einnahmen machte der Kläger gemäß einer separaten Aufstellung "Werbungskosten" in Gesamthöhe von 8.860,40 DM geltend. 9

Die Werbungskosten für seinen Aufenthalt in Portugal ermittelte der Kläger in einer Höhe von insgesamt 346,10 DM. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf Bl. 23 d.A. Bezug genommen. 10

Die Werbungskosten für seinen Aufenthalt in Belgien ermittelte der Kläger in Höhe von 8.514,30 DM. Darin enthalten sind Reisekosten in Höhe von 8.013,80 DM gemäß einer Anlage 6 (Bl. 168 ff. d.A.). Aus der Anlage ergeben sich Mehraufwendungen für Verpflegung in Höhe von 9.126 DM und pauschale Übernachtungskosten in Höhe von 16.800 DM, sowie Fahrtkosten in Höhe von 105,80 DM (Gesamt: 26.031,80 DM). Dem standen Erstattungen der G AG in Höhe von 8.892 DM (Verpflegungsmehraufwendungen) und 10.080 DM (Übernachungskosten) gegenüber. Weil der Kläger erstattete Übernachtungskosten aber lediglich in Höhe von 9.126 DM ansetzte (Übernahme eines falschen Werts, nämlich seiner errechneten Mehraufwendungen für Verpflegung), ermittelte er Reisekosten in Höhe von 8.013,80 DM anstatt zutreffend 7.059,80 DM. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf die Anlage 6 Bezug genommen. 11

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung machte der Kläger einen Verlust aus dem X-Weg in L in Höhe von 8.947 DM geltend. Das Objekt hatte der Kläger mit notariellem Vertrag vom 25. Mai 2000 zum Kaufpreis in Höhe von 226.500 DM erworben und mit Mietvertrag vom 8. Dezember 2000 zum 1. Januar 2001 zunächst für 1 Jahr mit automatischer Verlängerung um ein weiteres Jahr bei unterbleibender Kündigung an die Eheleute N vermietet. Wegen der weiteren Einzelheiten zur Höhe der geltend gemachten Werbungskosten wird auf die Einnahme-Überschussrechnung des Klägers zu diesem Objekt 12

Bezug genommen. Nach Erörterung des Sach- und Streitstandes im Erörterungstermin vom 19. Juli 2006 und hierauf folgende schriftsätzliche Äußerung der Beteiligten ist die Anerkennung (negativer) Einkünfte des Klägers aus dieser Einkunftsart wie folgt unstreitig:

1. AfA	13
- Anschaffungskosten 245.474,10 - abzgl. Anteil Grund und Boden (17 v.H.) 41.730,60	14
x 2 v.H. für 6 Monate 2.037,43	15
2. Schuldzinsen 3.112,75	16
3. Geldbeschaffung 2.816,30	17
4. Strom 19	18
5. Hausgeld 327,40	19
6. eigene Verwaltungskosten 231	20
Einkünfte - 8.543,88 DM	21

Mit Schreiben vom 31. Januar 2003 teilte der Beklagte dem Kläger – soweit hier noch von Interesse - mit, der Kläger habe zwar behauptet, dass die ausländischen Unternehmen seinen Arbeitslohn wirtschaftlich getragen hätten; bewiesen habe er dies aber nicht. Deswegen werde der Kläger gebeten, eine entsprechende Bescheinigung der G AG L einzureichen, in der bestätigt werde, dass der auf den Kläger in Portugal und Belgien entfallende Arbeitslohn unter Angabe der jeweiligen Höhe durch die G AG L den Unternehmen in Portugal und Belgien in Rechnung gestellt worden sei. 22

Zudem könne der Kläger nicht die Pauschbeträge für Übernachtungen im Ausland für den gesamten Aufenthalt in Portugal und Belgien in Anspruch nehmen, weil dies zu einer unzutreffenden Besteuerung führen würde. Aufgrund der vom Arbeitgeber getragenen Unterkunftskosten dürften dem Kläger nämlich keine oder nur kaum ins Gewicht fallende Kosten entstanden sein. 23

Nachdem hierauf keine Reaktion erfolgte, wich der Beklagte im Einkommensteuerbescheid 2000 vom 21. März 2003 von der Erklärung des Klägers ab und berücksichtigte bei der Besteuerung des Klägers bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einen Bruttoarbeitslohn von 125.989 DM, von dem er lediglich den Arbeitnehmer-Pauschbetrag als Werbungskosten abzog. Weitere Einkünfte des Klägers berücksichtigte er nicht und führte im Erläuterungsteil zur Begründung aus, der Kläger habe sein Schreiben vom 31. Januar 2003 nicht beantwortet. 24

Hiergegen legte der Kläger am 24. April 2003 Einspruch ein und machte geltend, ihm werde es nicht möglich sein, die vom Beklagten angeforderte Bescheinigung von G zu erhalten; eine solche könne nur über ein finanzbehördliches oder finanzgerichtliches Auskunftersuchen erlangt werden. 25

Im übrigen könne es nicht hingenommen werden, dass der Beklagte anstatt der erklärten Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Einfachheit halber lediglich den Arbeitnehmerpauschbetrag berücksichtige. Unverständlich sei es auch, dass der Beklagte wegen persönlichen Zweifeln an der Finanzierung der Eigentumswohnung die 26

Besteuerung der Vermietungseinkünfte insgesamt unterlasse. Den Restkaufpreis habe er von seinem Girokonto überwiesen. Die hierfür benötigten Mittel habe er auf diversen Anlagekonten angespart, was ihm als gutverdienender Arbeitnehmer ohne Familie und mietfreiem Wohnen bei seinen Eltern möglich gewesen sei. Auch die Übernachtungspauschbeträge führten nicht zu einer unzutreffenden Besteuerung, weil der Arbeitgeber lediglich 90 DM/Nacht erstattet, er dagegen höhere Übernachtungskosten gehabt habe.

Mit Bescheid vom 16. April 2004 änderte der Beklagte die Einkommensteuer gemäß § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO und berücksichtigte nunmehr zusätzlich Einnahmen aus Kapitalvermögen in Höhe von 7.901 DM. Dem lag zugrunde, dass die Qualitätssicherungsstelle des Beklagten den Kläger mit Schreiben vom 20. Mai 2003 (nicht in der Akte) zur Vorlage von Unterlagen zu den Kapitaleinkünften aufgefordert hatte, die der Kläger mit Schreiben vom 18. Oktober 2003 übersandte. Daraus ermittelte der Beklagte, dass der Kläger durch verschiedene Geldanlagen bei der U-Bank (U) Bruttozinsen in Höhe von 5.374,31 DM erzielt hatte (abzgl. Quellensteuer: 672,83 DM und sog. Fon: 67,30 DM = Netto 4.634,18 DM). Zudem ermittelte er aus den Unterlagen inländische Zinseinkünfte in Höhe von 2.527 DM. Die Höhe der zu berücksichtigenden Kapitaleinkünfte ist nach Erörterung zwischen den Beteiligten inzwischen mit 4.413 DM unstreitig.

Gegen diesen Bescheid legte der Kläger am 18. Mai 2004 erneut Einspruch ein, den der Beklagte, ausgehend davon, dass der Bescheid vom 16. April 2004 zum Gegenstand des laufenden Einspruchsverfahrens geworden war, in der Folgezeit als Ergänzungsschreiben zum Einspruchsschreiben wertete.

Mit Schreiben vom 18. Mai 2004 – zur Post gegeben am 25.5.2004 – erörterte der Beklagte den Einspruch und machte geltend, es sei ihm unverständlich, weshalb der Kläger die von ihm geforderte Bescheinigung der G AG L nicht beibringen könne, weil in einer Vielzahl von Fällen Arbeitnehmern von G entsprechende Bescheinigungen vorlägen. Hinsichtlich der geltend gemachten pauschalen Übernachtungskosten gelte die Vermutung, dass die angefallenen Übernachtungskosten nicht unwesentlich unterschritten worden seien. Der Kläger möge insofern die tatsächlich angefallenen Kosten nachweisen; eine Reaktion auf dieses Schreiben erfolgte nicht.

Mit Einspruchsentscheidung vom 26. August 2004 – dem Prozessbevollmächtigten des Klägers am 31. August 2004 per Telefax übermittelt - wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Hierzu führte er aus, eine Steuerfreistellung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit komme nicht in Betracht, weil der Kläger nicht nachgewiesen habe, dass die ausländischen Unternehmen den Arbeitslohn des Klägers wirtschaftlich getragen hätten. Die Tatsache, dass G in L den Arbeitslohn in voller Höhe lohnversteuert hätte, lasse einen solchen Schluss nicht zu. Auch hinsichtlich der übrigen Streitpunkte sei der Einspruch unbegründet, weil der Kläger sein Schreiben vom 25. Mai 2004 unbeantwortet gelassen habe und damit seinen Mitwirkungspflichten nicht hinreichend nachgekommen sei. Dies gehe zu seinen Lasten.

Der Kläger hat am 30. September 2004 die vorliegende Klage erhoben.

Er macht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach wie vor geltend, diese seien von der deutschen Besteuerung freizustellen, weil die ausländischen Gesellschaften seinen Arbeitslohn im Wege einer Gesamtkostenbelastung wirtschaftlich getragen hätten. Das Gericht hat - nach Anhörung der Beteiligten - die G AG in L zur Frage der Weiterbelastung des Arbeitslohns des Klägers an die ausländischen Gesellschaften um Auskunft gebeten. Mit

Schreiben vom 31. Oktober 2005 haben die G GmbH folgende Auskunft erteilt:

"Die Arbeitsvergütung Herrn F für das Jahr 2000 wurde nicht weiterbelastet. Es gehört zu deß3 Grundsätzen unseres Unternehmens, dass Lohn- und Gehaltszahlungen alleine durch die Entgeltabrechnung, basierend auf einer besonderen Vereinbarung (J) weiterbelastet werden".

Hierzu macht der Kläger geltend, die Auskunft der G GmbH sei nicht zutreffend und werde 34 nicht für glaubhaft gehalten. Denn es gehöre zur Tageordnung international tätiger Firmen, bei einer Mitarbeiterentsendung deren Lohn und Reisespesen via Kostenumlage den begünstigten Unternehmen weiterzuberechnen. Die G AG L habe bereits 1994 in einem beim Finanzgericht Köln anhängigen Verfahren (10 K 2399/91) eine Gesamtkostenbelastung an ein spanisches Schwesterunternehmen bestätigt. Er gehe deshalb davon aus, dass die immensen Kosten der jahrzehntelangen Arbeitnehmerüberlassung in irgendeiner ihm nicht bekannten Weise den Fremdfirmen in Rechnung gestellt oder mit Gegenleistungen verrechnet würden. Mit Rücksicht darauf, dass er seinen Arbeitsplatz nicht gefährden wolle, verzichte er allerdings auf die Möglichkeit, Angehörige der Geschäftsführung von G als Zeugen hierzu zu befragen. Zum Schreiben der G GmbH werde deshalb nicht weiter Stellung genommen.

Hilfsweise macht der Kläger geltend, wenn sein Arbeitslohn tatsächlich der deutschen 35 Besteuerung zu unterwerfen wäre, seien die von ihm geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 8.861 DM zum Abzug zu bringen.

Der Kläger beantragt, 36

unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2000 vom 16. April 2004 und Aufhebung 37 der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen, die Kapitaleinkünfte lediglich mit 4.413 DM anzusetzen und einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 8.543,88 DM anzuerkennen,

hilfsweise bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten in Höhe von 38 8.861 DM anzuerkennen, die Kapitaleinkünfte lediglich mit 4.413 DM anzusetzen und einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 8.543,88 DM zu berücksichtigen.

Der Beklagte beantragt, 39

die Klage mit der Maßgabe abzuweisen, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen auf 4.413 40 DM gemindert und negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 8.543,88 DM berücksichtigt werden.

Er hat sich seit dem Vorliegen der Bescheinigung der G GmbH zur Frage der 41 Steuerfreistellung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht mehr geäußert.

In dem Verfahren hat am 19. Juli 2006 ein Erörterungstermin stattgefunden. Wegen der 42 weiteren Einzelheiten hierzu wird auf das Protokoll zu diesem Termin Bezug genommen (Bl. 180-182 d.A.).

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf das Protokoll der 43 mündlichen Verhandlung vom 27. März 2007 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe 44

45

Die Klage ist nur hinsichtlich der vom Kläger gestellten Anträge betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der Einkünfte aus Kapitalvermögen begründet, im übrigen aber unbegründet.

1. 46

Der Einkommensteuerbescheid 2000 vom 16. April 2004 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO -), soweit der Beklagte im Bescheid einen Bruttoarbeitslohn des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 125.989 DM berücksichtigt hat. 47

Ausweislich der seiner Steuererklärung beigelegten Lohnsteuerbescheinigung hat der Kläger im Streitjahr entsprechende Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Zu Unrecht beruft sich der Kläger darauf, dass Deutschland das Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Einkünfte gemäß den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit den Ländern Portugal und Belgien (folgend: DBA Portugal und DBA Belgien) nicht zustehe. 48

a. Tätigkeit des Klägers in Portugal 49

Der hier für die nichtselbständige Tätigkeit des Klägers einschlägige Artikel 15 des DBA Portugal hat – soweit hier einschlägig - folgenden Wortlaut: 50

Art. 15 Unselbständige Arbeit 51

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16,18,19, 20 und 21 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 im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden. 52

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn 53

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und 54

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und 55

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat. 56

Beim Kläger handelt es sich um eine in Deutschland ansässige Person, die im anderen Vertragsstaat (hier: in Portugal) eine unselbständige Tätigkeit ausgeübt, sich aber insgesamt nicht länger als 183 Tage in Portugal aufgehalten hat (Artikel 15 Abs. 2 Buchstabe a DBA Portugal). Für diese Tätigkeit steht Deutschland – abweichend von Artikel 15 Abs. 1 DBA Portugal - als Ansässigkeitsstaat alleine das Besteuerungsrecht zu, wenn 57

- die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Vertragsstaat ansässig ist (Artikel 15 Abs. 2 Buchstabe b DBA 58

Portugal), und

- die Vergütung nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen wurde, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat (Artikel 15 Abs. 2 Buchstabe c DBA Portugal).

Dass es sich bei der B nicht um eine Betriebsstätte oder festen Einrichtung der G AG aus L handelt, sondern um ein eigenständiges Unternehmen, stellen die Beteiligten nicht in Zweifel. Maßgebend für die Frage eines bestehenden Besteuerungsrechts Deutschland ist deshalb, ob die G AG aus L oder die B in Portugal Arbeitgeberin des Klägers war. 59

Nach der vom Senat für zutreffend erachteten Rechtsprechung des BFH ist als Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts derjenige anzusehen, der die Vergütung für die ihm geleistete unselbständige Arbeit unmittelbar trägt, sei es, dass er die Vergütungen unmittelbar dem betreffenden Arbeitnehmer auszahlt, sei es, dass ein anders Unternehmen für ihn mit diesen Arbeitsvergütungen in Vorlage tritt (BFH-Beschluss vom 4. September 2002 I R 21/01, BFH/NV 2003, 264; ebenso Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 11. April 2003 9 K 53/97, Juris, m.w.N.). Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass nach dem Zweck der Abkommensvorschrift der Staat der vorübergehenden Tätigkeit des Arbeitnehmers auf sein Besteuerungsrecht nur dann verzichten soll, wenn der gezahlte Arbeitslohn den seiner Steuerhoheit unterliegenden Gewinn des Betriebs nicht gemindert hat (so BFH-Urteil vom 21. August 1985 I R 63/80, BStBl II 1986, 4; Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 11. April 2003 9 K 53/97, a.a.O.). 60

aa. 61

Hiervon ausgehend ist der Senat der Überzeugung davon auszugehen, dass die G AG in L weiterhin Arbeitgeberin des Klägers geblieben ist, obschon der Kläger zwischen dem 1.1. und 31.05. des Streitjahres mit geringen Unterbrechungen fortlaufend in Portugal tätig war. Entscheidend hierfür ist, dass die G in L dem Kläger den Arbeitslohn für diese Tätigkeit gezahlt und nicht etwa der B weiterbelastet hat. Die von G hierzu auf die gerichtliche Anforderung hin gegebene Auskunft vom 31. Oktober 2005 ist eindeutig und geht dahin, dass die Arbeitsvergütung des Klägers nicht weiterbelastet worden ist. Soweit in der Bescheinigung weiter davon die Rede ist, dass es zu den Grundsätzen des Unternehmens zähle, dass Lohn- und Gehaltszahlungen allein durch Entgeltsabrechnung, basierend auf einer besonderen Vereinbarung (J) weiterbelastet werden, versteht der Senat dies dahin, dass eine Kostenweiterbelastung nur auf dieser Basis (und nicht etwa anders, etwa durch ...-Umlagen und dergleichen) geschieht. Er versteht die Bescheinigung weiterhin dahin, dass ein solcher J im Fall des Klägers tatsächlich nicht bestanden hat. 62

Soweit der Kläger hiergegen einwendet, er gehe davon aus, dass "die immensen Kosten der jahrzehntelangen Arbeitnehmerüberlassung in irgendeiner, dem Kläger nicht bekannten weise den Fremdfirmen in Rechnung gestellt oder mit Gegenleistungen verrechnet werden" handelt es sich um einen unsubstantiierten Vortrag "ins Blaue hinein", dem der Senat nicht zu folgen vermag. Denn der Kläger ist von G in L aufgrund von einzelnen Dienstreisegenehmigungen zu Try-Out-Arbeiten (also Test-Arbeiten) nach Portugal entsandt worden. Dem Senat ist bekannt, dass bei B in Portugal die baugleichen Modelle ... im Rahmen eines Joint Ventures der G mit W produziert wurden (vergl. Freie Enzyklopädie Wikipedia, www.wikipedia.de, zum Stichwort "..."). Es ist daher auch nachvollziehbar, dass die Kosten der Tätigkeit des Klägers nicht etwa der B in Portugal weiterberechnet wurden, weil die Arbeitsergebnisse des Klägers der G AG in Deutschland zugute kamen, nämlich soweit sich der Erfolg der Arbeit des Klägers in Portugal im G Modell ... widerspiegelte. Zudem ist es im Rahmen eines Joint-Ventures nicht zwingend, sondern im Gegenteil naheliegend, wenn die beteiligten Firmen die ihnen entstehenden Kosten alleine tragen und 63

nicht dem Gemeinschaftsunternehmen weiterbelasten.

bb. 64

Zu Unrecht beruft sich der Kläger darauf, dass er bei einer mehr als dreimonatigen
auswärtigen Tätigkeit als in das ausländische Unternehmen integriert gelte. 65

In dem - für den Senat ohnehin nicht bindenden - BMF-Schreiben vom 9. November 2001 IV
B 4 – S 1341 – 20/01, BStBl I 2001, 796 - wird zwar ein solcher Grundsatz aufgestellt. In
Textziffer 2.2. des Schreibens heißt es: 66

Der Arbeitgeberbegriff wird im Abkommensrecht, Lohnsteuerrecht, Arbeitsrecht, Zivil- und 67
Sozialversicherungsrecht unterschiedlich definiert. Auf diese Unterscheide ist bei der
Anwendung dieses Schreibens zu achten. Für Zwecke dieses Schreibens ist vom
arbeitrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Sinne auszugehen.

Demnach ist – u.U. neben dem entsendenden Unternehmen – als Arbeitgeber anzusehen, 68
wer entweder eine arbeitsrechtliche Vereinbarung mit dem Arbeitnehmer abschließt oder den
Arbeitnehmer in seinen Geschäftsbetrieb integriert, weisungsbefugt ist und die Vergütungen
für die ihm geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt, sei es, dass er die Vergütung
unmittelbar dem betreffenden Arbeitnehmer auszahlt oder dass ein anderes Unternehmen für
ihn mit der Arbeitsvergütung in Vorlage tritt.

Bei einer Entsendung vom mehr als drei Monaten ist regelmäßig von einer Integration in das 69
aufnehmende Unternehmen auszugehen.

Hieraus lässt sich indes nicht herleiten, dass im abkommensrechtlichen Sinn durch die 70
Integrationsvermutung zwingend von der Arbeitgeberbereienschaft des Unternehmens im
Tätigkeitsstaat (hier: Portugal) auszugehen wäre. Zu dieser Frage verweist das Schreiben in
Tz 4.4.vielmehr auf die jeweiligen Bestimmungen im einschlägigen DBA. Dies entspricht auch
Tz 1 des Schreibens am Ende, wonach eigentliches Ziel des Schreibens ist, die jeweiligen
betrieblichen Interessen an der Arbeitnehmerentsendung zu ermitteln, um zu bestimmen, wer
den Aufwand bzw. Teile davon für die entsandten Arbeitnehmer im Rahmen des
Fremdvergleichs tragen muss. Im übrigen lässt auch dieses Schreiben erkennen, dass es für
die Bestimmung des Arbeitgebers entscheidend auch darauf ankommt, wer den Arbeitslohn
wirtschaftlich getragen hat.

b. Tätigkeit des Klägers in Belgien 71

Artikel 15 des DBA Belgien hat – soweit hier einschlägig - folgenden Wortlaut: 72

Art. 15 Unselbständige Arbeit 73

(1) Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige 74
Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, können nur in diesem Staat besteuert werden, es
sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort
ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert
werden.

(2) Abweichend von Absatz 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige 75
Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in
dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

76

1. sie für eine Tätigkeit gezahlt werden, die in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage – übliche Arbeitsunterbrechungen eingeschlossen – während des Kalenderjahres ausgeübt wird,
2. die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und 77
3. die eigentliche Last der Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen wird, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat. 78

Danach kommt es auch hier darauf an, ob die G AG in L oder die G in H Arbeitgeberin des Klägers war. Der Senat geht dabei davon aus, dass auch hier die G AG in L Arbeitgeberin des Klägers war. Dies ergibt sich ebenso aus der eindeutigen Auskunft der G in L vom 31. Oktober 2005, die einheitlich für alle Tätigkeiten des Klägers bescheinigt, dass die Arbeitsvergütung des Klägers nicht weiterbelastet worden ist. Der Senat nimmt zu dieser Frage im übrigen auf die Ausführungen oben zum DBA Portugal bezug. 79

2. 80

Zu Recht hat der Beklagte in dem angefochtenen Bescheid Werbungskosten des Klägers bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit lediglich in Höhe des Arbeitnehmer-Pauschbetrags (2.000 DM) anerkannt. 81

Die vom Kläger geltenden gemachten Werbungskosten, soweit sie seinen Auslandsaufenthalt in Belgien betreffen, können jedenfalls in Höhe der Differenz zwischen den pauschalen Übernachtungskosten (150 DM/Nacht) und den von G insoweit erstatteten Kosten (90 DM/Nacht) nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Bereits dies führt zu Werbungskosten des Klägers unterhalb des Arbeitnehmer-Pauschbetrags. Im einzelnen: 82

Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 des im Streitjahr geltenden Einkommensteuergesetzes (EStG) Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Übernachtungskosten anlässlich einer – hier jeweils vorliegenden – Auslandsreise sind als Werbungskosten anzuerkennen, wenn sie in tatsächlicher Höhe nachgewiesen werden (BFH-Urteil vom 9. Mai 2005 VI B 3/05, NFH/NV 2005, 1550). Die Finanzverwaltung lässt allerdings in Verwaltungsanweisungen bei fehlendem Einzelnachweis Pauschbeträge für Auslandsübernachtungen zu (Richtlinie 40 Abs. 2 Satz 2 LStR 2000). Diese betragen für Belgien ab dem 1. April 2000 (also den hier maßgeblichen Zeitraum) 150 DM/Nacht (BMF-Schreiben vom 21. Februar 2000 IV C 5 – S –2353 – 6/00, IV C 2 – S 2145 – 21/00, BStBl I 2000, 424). Dabei handelt es sich um finanzamtliche Schätzungen nach § 162 der Abgabenordnung zur vereinfachten Sachverhaltsermittlung. Diese Verwaltungsanweisungen führen wegen des Gebots der Gleichbehandlung zu einer Selbstbindung der Verwaltung und begründen grundsätzlich einen Anspruch des Steuerpflichtigen auf Anwendung der Pauschalen (BFH-Urteil vom 9. Mai 2005 VI B 3/05, NFH/NV 2005, 1550). Gleichwohl sind diese Pauschalen nicht anzuwenden, wenn sie im Einzelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würden, z.B. wenn eine vom Normaltypus abweichende Art der Dienstreise, z.B. Klassenfahrt, nur geringe Übernachtungskosten verursacht (Hinweis 40 LStR 2000). Bestehen Anhaltspunkte dafür, dass die tatsächlich angefallenen Übernachtungskosten die Pauschbeträge nicht unwesentlich unterschreiten, behält sich die Verwaltung also vor, weitere Ermittlungen über die Höhe der dem Steuerpflichtigen erwachsenen Kosten anzustellen (BFH-Urteil vom 9. Mai 2005 VI B 3/05, BFH/NV 2005, 1550; vergl. dazu auch: Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 3. März 2006 10 K 62/05, EFG 2006, 880). 83

Ausgehend von diesen Grundsätzen können die Übernachtungspauschalen für Belgien nach Ansicht des Senats nicht geltend gemacht werden. Die Dienstreisen des Klägers nach Belgien wichen nämlich insofern vom Normaltypus einer Dienstreise ab, als er dort fortlaufend denselben Ort aufgesucht hat. Dies ist mit einer Dienstreise, wie sie die LStR vorsehen, nicht zu vergleichen (ebenso: Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 6. November 2002 III 252/2001, JURIS). Denn die hohen Übernachtungspauschalen sind nach Ansicht des Senats nur deshalb gerechtfertigt, weil mit einer typischen Auslandsdienstreise ein jeweils nur kurzzeitiger Aufenthalt einhergeht, der es regelmäßig nahelegt, für die Übernachtungen eine Hotelunterkunft zu wählen. Bei regelmäßigem Aufsuchen desselben Ortes sind solche durch die Hotelunterkunft entstehenden hohen Unterkunftskosten aber vermeidbar, weil eine anderweitige - preiswertere - Unterkunftsmöglichkeit in Betracht kommt. Wie der Vertreter des Klägers in der mündlichen Verhandlung erläutert hat, ist auch tatsächlich eine andere Art der Unterkunft in Anspruch genommen worden, als dies bei einer üblichen Dienstreise der Fall ist. Denn der Kläger hat mit anderen Kollegen zusammen ein Einfamilienhaus als "Sammelunterkunft" angemietet, will dafür allerdings mehr Kosten aufgewendet haben, als die G ihm tatsächlich erstattet haben. Ob dies tatsächlich der Fall war, mag indes dahinstehen. Denn alleine die Tatsache, dass die Dienstreisen des Klägers nach Belgien vom Normaltypus einer Dienstreise abwichen, rechtfertigt es jedenfalls, dass die Finanzverwaltung die Höhe der tatsächlichen Übernachtungskosten im Ausland ermittelt (so auch Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 6. November 2002 III 252/2001, JURIS). Hier gilt dies umso mehr, als auch im übrigen Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass dem Kläger in Belgien tatsächlich weit geringere Übernachtungskosten entstanden sind. Alleine die Tatsache, dass sein Arbeitgeber lediglich 90 DM/Tag erstattet hat, spricht dafür. Denn es ist fernliegend, dass ein Arbeitnehmer bei dieser Sachlage sich nicht um Unterkünfte bemüht, die sich in diesem Preissegment bewegen. Auffällig ist in diesem Zusammenhang auch, dass der Kläger - bis auf eine Ausnahme - grundsätzlich keinen Vorschuss für seine Reisen nach Belgien angefordert hatte. Auch dies wäre ungewöhnlich, wenn dem Kläger vor Ort tatsächlich Unterkunftskosten in Höhe der Übernachtungspauschalen in H entstanden wären.

Durfte der Beklagte deshalb den Kläger auffordern, die tatsächlichen Übernachtungskosten in Belgien nachzuweisen, ist festzustellen, dass der Kläger einen solchen Nachweis in keiner Form erbracht hat. Sein Vertreter hat im Gegenteil in der mündlichen Verhandlung hierzu erklärt, Nachweise hinsichtlich der tatsächlichen Unterbringungskosten in Belgien – die nach seinem Vorbringen in einem Anteil an der Miete für das Einfamilienhaus bestanden haben müssen – könnten nicht vorgelegt werden.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 4. April 2006 VI R 44/03, BSBl II 2006, 567, wonach bei dem Ansatz von pauschalen Verpflegungsmehraufwendungen ab 1996 nicht mehr danach zu fragen ist, ob der Ansatz der Pauschalen zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde. Denn dies gilt nur für Verpflegungsmehraufwendungen; hinsichtlich derer sind die Pauschalen nämlich seit 1996 gesetzlich fixiert und begründen deshalb einen Rechtsanspruch auf deren Anwendung (BFH-Urteil vom 4. April 2006 VI R 44/03, BSBl II 2006, 567 m.w.N.). Dies ist hinsichtlich der pauschalen Übernachtungskosten indes nicht der Fall; letztere beruhen vielmehr – wie dargestellt – ausschließlich auf Regelungen in den Verwaltungsanweisungen der Finanzverwaltung.

Werbungskosten in Form von Dienstreisekosten für seine Aufenthalte in Belgien können daher – ausgehend von der Anlage 6 des Klägers (Bl. 168 f. d.A.) - nur wie folgt Berücksichtigung finden, wobei der Senat davon ausgeht, dass dem Kläger keine Übernachtungskosten entstanden sind, die über den von G erstatteten Beträgen liegen:	90
- Fahrtkosten PKW: 105,80 DM	91
- Verpflegungsmehraufwendungen:	92
Pauschbetrag: 9.126 DM	93
Vom Arbeitgeber erstattet: 8.892 DM 234 DM	94
- Übernachtungskosten: 0 DM	95
Gesamt: 340 DM	96
Zusammen mit den im übrigen geltend gemachten Werbungskosten (346 DM Werbungskostenüberschuss aus Dienstreisen nach Portugal und weitere Kosten betreffend Belgien (308 + 175 + 17,50 DM = 500,50 DM) bleiben die Werbungskosten deutlich unter dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag.	97
3.	98
Der Einkommensteuerbescheid ist allerdings rechtswidrig und verletzt den Klägern in seinen Rechten, soweit der Beklagte im angefochtenen Bescheid keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von –8.543,88 DM und Einkünfte aus Kapitalvermögen in einer den Betrag von 4.413 DM übersteigenden Höhe berücksichtigt hat. Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig; der Senat sieht deshalb von Ausführungen hierzu ab.	99
4.	100
Der Senat setzt die Einkommensteuer 2000 wie folgt neu fest.	101
- zu versteuerndes Einkommen (z.v.E.) laut Bescheid vom 16.4.2004: 124.767 DM	102
- Steuer hierauf laut Grundtabelle: 43.042 DM	103
- Steuerabzug für ausländische Einkünfte: 672 DM	104
- festgesetzte Steuer: 42.370 DM	105
- Minderung z.v.E. laut Urteil:	106
• Einkünfte aus Kapitalvermögen (4.801 DM – 4.413 DM) = 388 DM	107
• Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 8.543,88 DM	
Gesamtbetrag der Minderungen: 8.932 DM	108
z.v.E. laut Urteil: 115.835 DM	109
Steuer hierauf laut Grundtabelle: 38.498 DM	110
- Steuerabzug für ausländische Einkünfte: 672 DM	111

- festgesetzte Steuer laut Urteil: 37.826 DM	112
5.	113
Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.	114
