
Datum: 21.10.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2532/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:1021.4K2532.08.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1

Zwischen den Klägern und dem Finanzamt (FA) besteht Streit darüber, ob dem Kläger über den Zeitraum von 3 Monaten hinaus Mehraufwendungen für Verpflegung zustehen. Obwohl zwischen den Beteiligten unstreitig, ist gleichwohl außerdem zu untersuchen, ob der Beklagte zu Recht die Einkünfte des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit besteuert hat, oder ob dem Beklagten aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien (DBA Spanien) eine derartige Besteuerung untersagt war und er lediglich befugt war, diese Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen.

2

Die Kläger werden als Eheleute zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Ehemann ist als Monteur im Tunnelbau (Tunnelvortriebstechnik) bei einer in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft (B AG) nichtselbstständig beschäftigt. Seit dem 08.06.2005 und auch im gesamten Streitjahr 2006 hat er an einem Tunnel in Spanien (Projekt bei A) gearbeitet, wo er während dieser Zeit auch Unterkunft hatte. Bis zum 23.09.2005 betreute der Kläger noch ein weiteres Projekt in C dazu; dieser Ort liegt ca. 12 km von A entfernt. Ab dem 23.09.2005 war er nur auf der Baustelle in A tätig.

3

Der Tunnel bei A wird als Hochgeschwindigkeitstrasse für Züge gebaut. Er ist in 4 Abschnitte (Los 1 – Los 4) aufgeteilt. Der Kläger war in Los 1 (Tunnellänge 10.700 Meter / Durchmesser 9,5 Meter) und Los 2 (Tunnellänge 3.867 Meter / Durchmesser 10,5 Meter) eingesetzt.

4

Zwischen dem Tunneleingang Los 1 (bei A) und dem Eingang Los 2 (Seitenzugang zum Tunnel bei D) liegen 7,2 km. Die Entfernung vom Tunneleingang vom Los 1 zu dem mit einem Pausenraum ausgestatteten Baustellenbüro beträgt 200 Meter. Die Entfernung vom Tunnel (Tunneleingang Los 1) zur Übernachtungsunterkunft in E ..., ... F beträgt 42 km. Der Tunnelvortrieb schreitet 15 bis 20 Meter/Tag voran.

Der Kläger legte mehrere Arbeitgeberbescheinigungen vor. Ausweislich einer dieser Bescheinigungen war er an 287 Tagen, ausweislich einer anderen Bescheinigung an 281 Tagen für seinen Arbeitgeber auf Baustellen in Spanien tätig. Für 281 Tage erhielt er als Mehraufwand für Verpflegung 9.962,- € steuerpflichtig erstattet. 5

In der Einkommensteuererklärung 2006 und im sich anschließenden Einspruchsverfahren machten die Kläger vergeblich Mehraufwendungen für Verpflegung in Höhe von 10.332,- Euro (287 Tage x 36,- €) als Werbungskosten bei den Einkünften des Ehemanns aus nichtselbständiger Arbeit geltend. 6

Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück und vertrat die Ansicht, die Voraussetzungen für die Gewährung des geltend gemachten Verpflegungsmehraufwands lägen nicht vor. Denn der Abzug sei auf die ersten drei Monate des Einsatzes an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG -). 7

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage. Die Kläger vertreten die Ansicht, die Dreimonatsfrist für die Mehraufwendungen Verpflegung gemäß R 37 Abs. 3 der Lohnsteuerrichtlinien der im Streitjahr geltenden Fassung (LStR) sei im Streitfall nicht anzuwenden, da er sowohl an zwei Projekten als auch auf einer Wanderbaustelle tätig gewesen sei. Bei auswärtigen Tätigkeitsstätten, die sich in Folge der Eigenarten der Tätigkeit laufend veränderten z.B. bei dem Bau einer Autobahn oder der Montage von Hochspannungsleitungen gelte die Dreimonatsfrist nicht. Dass der tägliche Vortrieb nur durchschnittlich 17,5 Meter betragen habe, sei nicht ausschlaggebend. Gemäß R 37 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 LStR sei es nur von Bedeutung, ob es sich überhaupt um eine Wanderbaustelle gehandelt habe. 8

Es habe sich zudem um zwei verschiedene Baulose gehandelt. Die Entfernung zwischen den Baulosen habe 7,2 km betragen. Die anderen Baulose seien an andere Tunnelbaufirmen aus Europa vergeben worden. Es könne sich also nicht um eine Großbaustelle seines Arbeitgebers gehandelt haben, da die Baustellenlose nicht miteinander verbunden gewesen seien. 9

Die Kläger beantragen, 10

den Einkommensteuerbescheid 2006 dergestalt zu ändern, dass zusätzlich als Werbungskosten geltend gemachte Mehraufwendungen für Verpflegung in Höhe von 10.332,- Euro (267 Tage x 36,- € für Spanien) berücksichtigt werden. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen. 13

Im Termin der mündlichen Verhandlung hat der Berichterstatter die Beteiligten darauf hingewiesen, dass seiner Ansicht nach Art. 15 DBA Spanien das Besteuerungsrecht für die Einkünfte des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit Spanien zuweisen könnte. Hierauf hat 14

der Vertreter des Beklagten die Ansicht vertreten, dass Deutschland an einer Besteuerung nur dann gehindert wäre, wenn der Kläger nachgewiesen hätte, dass er die Einkünfte in Spanien versteuert habe. Die Vertreterin der Kläger hat daraufhin ausgeführt, dass ihrer Kenntnis nach diese Einkünfte in Spanien nicht versteuert worden seien.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet. Obwohl Spanien nach Art. 15 DBA Spanien das Besteuerungsrecht für die Einkünfte des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit besitzt, war die Versteuerung durch den Beklagten gem. § 50d Abs. 8 EStG rechtmäßig, da der Kläger weder nachgewiesen hat, dass Spanien auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat noch dass in Spanien auf diese Einkünfte Steuern festgesetzt und entrichtet wurden. Zu Recht hat der Beklagte die von den Klägern geltend gemachten Mehraufwendungen für Verpflegung im Streitjahr (2006) nicht anerkannt. Denn bei den beiden Tunnelausgängen Los 1 und Los 2 handelte es sich um eine Tätigkeitsstätte auf der der Kläger bereits seit dem 8.6.2005 tätig war. Bei dieser Tätigkeitsstätte handelte es sich auch nicht um eine so genannte Wanderbaustelle im Sinne von R 37 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 LStR.

1. Der Beklagte war befugt, die Einkünfte des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit im Streitjahr zu besteuern.

a) Dem steht nicht entgegen, dass für diese Einkünfte nach dem DBA Spanien das Besteuerungsrecht Spanien und nicht Deutschland zustand.

Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA Spanien weist das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dem Tätigkeitsstaat und nicht dem Ansässigkeitsstaat zu. Zwar fällt dieses Besteuerungsrecht gem. Art. 15 Abs. 2 DBA Spanien unter bestimmten Voraussetzungen an den Ansässigkeitsstaat zurück. Eine dieser Voraussetzungen besteht jedoch darin, dass der Empfänger sich in dem Tätigkeitsstaat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufgehalten hat. Diese Voraussetzung lag bei dem Kläger aber nicht vor, da er im Streitjahr (2006) insgesamt an 287 (oder 281) Tagen in Spanien war. In einem derartigen Konfliktfall bestimmt Art. 23 Abs. 1a Satz 1 DBA Spanien, dass von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuern die Einkünfte aus Quellen innerhalb Spaniens ausgenommen werden, die nach diesem Abkommen in Spanien besteuert werden können. Jedoch verbleibt der Bundesrepublik Deutschland gem. Art. 23 Abs. 1a Satz 2 DBA Spanien das Recht die auf diese Weise ausgenommen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen.

Demgegenüber hat der Beklagte Im Streitfall die Einkünfte des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit nicht nur bei der Festsetzung des Steuersatzes berücksichtigt, sondern sie in vollem Umfang der Besteuerung unterworfen.

b) Obwohl diese Besteuerung den Bestimmungen des DBA Spaniens nicht entsprach, war sie gleichwohl nach innerstaatlichem Recht gem. § 50d Abs. 8 EStG rechtmäßig.

§ 50d Abs. 8 Satz 1 EStG bestimmt, dass falls Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG) 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 wird, so weit 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.

Im Streitfall hat der Kläger weder nachgewiesen, dass Spanien auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat, noch hat er bewiesen, dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Vielmehr ist das Gegenteil der Fall, denn die Bevollmächtigte der Kläger hat im Termin der mündlichen Verhandlung vorgetragen, ihres Wissens nach habe der Kläger seine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Spanien nicht versteuert. Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG für eine Besteuerung Deutschlands lagen demzufolge vor.	23
Obwohl die Vorschrift des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG dem DBA Spanien widerspricht ist sie gleichwohl wirksam und als speziellere Vorschrift im Streitfall anzuwenden. Hierzu wird auf den Kommentar von Tipke/Kruse AO/FGO § 2 AO Rz. 38 verwiesen. Dort heißt es auszugsweise wie folgt:	24
„Da DBA völkerrechtliche Verträge sind und trotz § 2 AO kein allgemeiner Vorrang des Völkerrechts gilt, ist eine Normenkollisionen zwischen DBA und nationalen Steuergesetzen nach den allgemeinen Regeln aufzulösen. Die DBA sind nicht ausnahmslos als speziellere Vorschriften anzusehen, sodass im Einzelfall durch Auslegung die Frage der Spezialität zu klären ist. Ist kein eindeutiges Spezialitätsverhältnis festzustellen, gilt die Regelung des DBA, so weit sie nicht zweifelsfrei durch ein entgegenstehendes Gesetz derogiert wird. Ein Beispiel eines solchen treaty override ist die Vorschrift des § 50d EStG mit seinen verschiedenen Absätzen, durch die bestehende DBA abgeändert werden. Im Verhältnis zu bestehenden DBA ist § 50d EStG sowohl das speziellere als auch das spätere Gesetz, im Verhältnis zu künftigen DBA das speziellere. § 50d EStG enthält eine klare und zweifelsfreie Vorrangbestimmung vor den DBA. Da § 2 AO nur einfaches Gesetz ist, kann es den DBA keinen Vorrang vor § 50d EStG einräumen.“	25
Diese Beurteilung wird durch die bisher ergangene finanzrechtliche Rechtsprechung geteilt (vgl. Urteile des Finanzgericht Rheinland-Pfalz vom 11.10.2007 – 6 K 1611/07, EFG 2008, 385 und vom 30.6.2009 – 6 K 1415/09, EFG 2009, 1649 und des Finanzgerichts Bremen vom 10.2.2011 - 1 K 20/10 (3), EFG 2011, 988 und vom 10.2.2011 – 1 K 28/10 (5), EFG 2011, 1431).	26
2. Die Besteuerung des Beklagten ist auch rechtmäßig. Der Kläger war im Streitjahr nicht befugt, Mehraufwendungen für Verpflegung als Werbungskosten geltend zu machen.	27
Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG (der gemäß § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit sinngemäß gilt) wird ein erwerbsbedingter Mehraufwand an Verpflegung typisierend in Form gestaffelter Pauschbeträge und lediglich unter der Voraussetzung steuerlich berücksichtigt, dass der Arbeitnehmer sich aus beruflichen Gründen auf einer Auswärtstätigkeit befunden hat (vgl. BFH Urteil vom 11.04.2006 - VI R 52/05, BFH/NV 2006, 2237). Eine Auswärtstätigkeit ist dadurch gekennzeichnet, dass der Arbeitnehmer entweder vorübergehend von seiner Wohnung und dem ortsgebundenen Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit (Tätigkeitsmittelpunkt) entfernt beruflich tätig wird - Satz 2 der genannten Vorschrift -, oder dass der Arbeitnehmer typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten (oder auf einem Fahrzeug) eingesetzt wird und damit über einen dauerhaft angelegten ortsgebundenen Bezugspunkt seiner beruflichen Tätigkeit nicht verfügt - Satz 3 der genannten Vorschrift- (vgl. BFH-Urteil vom 11.05.2005 VI R 16/04, BFHE 209, 518, BStBl II 2005, 789).	28
Im Streitfall lag eine Auswärtstätigkeit des Klägers vor. Denn der Kläger war im Streitjahr vorübergehend von seiner Wohnung entfernt beruflich tätig. Er war zudem nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt und verfügte damit nicht über einen dauerhaft	29

angelegten ortsgebundenen Bezugspunkt seiner beruflichen Tätigkeit.

a) Gleichwohl standen dem Kläger im Streitjahr keine Mehraufwendungen für Verpflegung zu, da es sich bei den beiden Tunnelausgängen um eine Tätigkeitsstätte handelte und der Kläger bereits seit Mitte des Jahres 2005 auf dieser Tätigkeitsstätte arbeitete. 30

Gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG beschränkt sich der pauschale Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte auf die ersten drei Monate. 31

Bereits seit dem 08.06.2005 war der Kläger auf der Baustelle in A tätig. Zu Beginn des Streitjahres war die Dreimonatsfrist damit längst abgelaufen. Bei den beiden Tunnelausgängen handelte es sich auch nur um eine Tätigkeitsstätte, da diese lediglich 7 km voneinander entfernt lagen. Es handelte sich um einen überschaubaren Raum. Mit einem Kraftfahrzeug betrug die Entfernung zwischen den beiden Tunnelausgängen lediglich wenige Minuten. Nach Ansicht des Berichterstatters ist der dem Streitfall zugrunde liegende Sachverhalt mit jenem vergleichbar, welcher für das BFH Urteil vom 11.04.2006 - VI R 52/05, BFH/NV 2006, 2237 maßgeblich war. In jenem Urteilsfall bejahte der BFH das Vorliegen nur einer Tätigkeitsstätte, weil der Kläger in einem begrenzt überschaubaren Teil des nördlichen Hafengebiets einer Stadt in Niedersachsen tätig. Auch in jenem Fall lagen die einzelnen Punkte der Tätigkeitsstätte nicht auf einem Gebiet, das dem Arbeitgeber gehörte. 32

b) Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht deswegen, weil der Kläger auf einer so genannten Wanderbaustelle tätig gewesen sein könnte. 33

Zwar bestimmt R 37 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 LStR, dass bei auswärtigen Tätigkeitsstätten, die sich in Folge der Eigenart der Tätigkeit laufend örtlich veränderten, z. B. bei dem Bau einer Autobahn oder der Montage von Hochspannungsleitungen die Dreimonatsfrist nicht gilt. 34

Im Streitfall arbeitete der Kläger aber nicht auf einer derartigen Wanderbaustelle. Der Berichterstatter schließt sich der Rechtsansicht des Beklagten an, dass die Geschwindigkeit mit der sich der Ort der Baustelle veränderte zu gering war, um von einer Wanderbaustelle zu sprechen. Bei einem täglichen Vortrieb des jeweiligen Tunnelabschnitts von durchschnittlich 17,5 Meter, lag der monatliche Vortrieb ausgehend von 22 Arbeitstagen unter 400 Meter. Die zurück gelegte Entfernung betrug innerhalb von 3 Monaten deshalb höchstens 1,2 km und in einem Jahr immer noch weniger als 5 km. Eine solch geringe Entfernung rechtfertigt nicht die Beurteilung, dass sich die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten innerhalb kürzerer Zeit verändern und deswegen die Dreimonatsfrist nicht gilt. 35

Der, unter Hinweis auf die BFH-Urteile vom 11.05.2005 VI R 7/02, BFHE 209, 502 BStBl II 2005, 782 und vom 10.04.2002 VI R 154/00, BFHE 198, 559, BStBl II 2002, 779, vorgetragene Einwand der Kläger, es komme weder darauf an, ob überhaupt Verpflegungsmehraufwand eingetreten sei, noch welche konkrete Verpflegungssituation am Einsatzort geherrscht habe, trifft zwar zu, ändert aber nichts an dieser Beurteilung. 36

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Revision war zuzulassen. Es ist von grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), ob eine Besteuerung nach § 50d Abs. 8 EStG trotz eines entgegenstehenden DBA wirksam ist. Vergleichbare Verfahren sind derzeit beim BFH anhängig (vgl. Aktenzeichen des BFH I R 66/09 und I R 27/11). 37
