
Datum: 24.08.2016
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 821/13 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2016:0824.7K821.13E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten darüber, ob in Großbritannien erzielter Arbeitslohn nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Großbritannien steuerfrei ist.	2
Der in A-Stadt (Deutschland) wohnende Kläger erzielte im Streitjahr 2010 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Informationstechniker bei der Firma A-Deutschland GmbH (A-Deutschland).	3
In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger einen inländischen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 77.136 €, der den Angaben in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung entsprach. Der Kläger machte ferner Reisekosten in Höhe von 6.639 € als Werbungskosten geltend.	4
Mit Bescheid vom 15.07.2011 führte der Beklagte die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2010 durch, ohne die geltend gemachten Reisekosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.	5
Hiergegen legte der Kläger mit Schreiben vom 21.07.2011 form- und fristgerecht Einspruch ein.	6

Mit Schreiben vom 12.12.2011 erweiterte der Kläger seinen Einspruch dahingehend, dass er nachträglich eine anteilige Steuerfreistellung seines Arbeitslohnes in Höhe von 37.516 € für eine Auslandstätigkeit beantragte. Zur Begründung trug er vor, dass er vom 06.04.2010 bis zum 31.12.2010 an 107 Tagen in Großbritannien tätig gewesen sei. Wirtschaftlicher Arbeitgeber sei die aufnehmende Gesellschaft in Großbritannien, die A United Kingdom Limited (A-UK), gewesen. Danach stehe Großbritannien nach dem Doppelbesteuerungsabkommen als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu. Neben den 107 Arbeitstagen habe sich der Kläger noch weitere 82 Tage in Großbritannien aufgehalten.

Mit der Einspruchsentscheidung vom 14.02.2013 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Reisekosten eines Steuerpflichtigen seien nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als diese die nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfreie Arbeitgebererstattung überstiegen. Im Streitfall habe der Kläger nicht dargelegt, welche Reisekosten ihm über die steuerfrei erstatteten Beträge hinaus entstanden sind.

8

Eine Freistellung des auf die Tätigkeit in Großbritannien entfallenden Arbeitslohns komme nicht in Betracht. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Großbritannien und der Bundesrepublik Deutschland bleibe das Besteuerungsrecht gem. Art XI Abs. 3 des Doppelbesteuerungsabkommens beim Ansässigkeitsstaat Deutschland, da sich der Kläger an 107 Arbeitstagen und damit an weniger als 183 Arbeitstagen in Großbritannien aufgehalten habe. Die zusätzlichen 82 Aufenthaltstage habe der Kläger nicht hinreichend belegt. Ferner habe der Kläger nicht nachgewiesen, dass die aufnehmende Gesellschaft in Großbritannien wirtschaftlicher Arbeitgeber geworden sei. Das Gehalt des Klägers sei ausschließlich von der A-Deutschland an den Kläger gezahlt worden. Selbst wenn die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung nach dem DBA erfüllt seien, so habe der Kläger nicht nachgewiesen, dass die auf die Einkünfte festgesetzten Steuern in Großbritannien entrichtet worden seien, so dass § 50d Abs. 8 EStG eingreife.

9

Mit der am 16.03.2013 erhobenen Klage verfolgt der Kläger ausschließlich sein auf Steuerfreistellung der auf die Tätigkeit in Großbritannien entfallenden Einkünfte gerichtetes Begehren weiter. Der Kläger hat im Klageverfahren seine englische Steuererklärung in einer übersetzten Fassung vorgelegt (Bl. 194 ff. der Gerichtsakte). Er trägt hierzu vor, dass in Großbritannien kein Einkommensteuerbescheid erlassen werde, da die Steuern dort nach dem Selbstveranlagungsprinzip erhoben würden. Nach der vorgelegten Steuererklärung ist in Großbritannien zunächst Einkommensteuer bzw. Lohnsteuer in Höhe von 25.767,33 £ gezahlt worden, dieser Betrag ist jedoch in voller Höhe an die A-UK zurückerstattet worden, weil das zu versteuernde Einkommen (nach Abzug von Aufwendungen) mit 4.924,66 £ unter dem Steuerfreibetrag von 6.475,00 £ lag. Ferner hat der Kläger im Klageverfahren einen Nachweis zu seiner Anwesenheitsdauer in Großbritannien eingereicht (Bl. 144 der Gerichtsakte). Des Weiteren hat der Kläger eine Bescheinigung der A-Deutschland vom 04.02.2016 (Bl. 273 der Gerichtsakte) vorgelegt, nach der für ihn 1.072 Stunden mit einem Stundensatz von 124,30 € (insgesamt 133.249,60 €) an das Projekt X verrechnet worden seien. Hierin enthaltengewesen seien durchschnittliche Gehaltskosten sowie weitere Gehaltsnebenkosten (Sozialabgaben, Pensionsrückstellungen) und Umlagen (Flächenkosten, Schulung, IT-Ausstattung, etc.).

10

Der Kläger hat schriftsätzlich sinngemäß beantragt,

11

den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 15.07.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.02.2013 dahingehend zu ändern, dass Arbeitslohn in Höhe von 37.516 € von der deutschen Besteuerung freigestellt wird.

12

13

Der Beklagte beantragt,	
die Klage abzuweisen.	14
Er ist der Auffassung, dass die A-UK nicht wirtschaftlicher Arbeitgeber des Klägers gewesen sei. Die im Buchungsbeleg ausgewiesene Summe von 133.249,60 € übersteige das Gehalt des Klägers erheblich. Der Arbeitslohn des Klägers sei Preisbestandteil einer Dienstleistungsverpflichtung zwischen der A-Deutschland und der A-UK, da nicht der tatsächliche Stundenlohn des Klägers verrechnet worden sei, sondern ein auf Basis der kalkulatorischen Vollkosten ermittelter stündlicher Verrechnungssatz, der neben einem durchschnittlichen Stundenlohn von 35 Euro auch Umlagen für Flächenkosten, Schulungen, IT Ausstattung usw. enthalte. Ferner habe sich der Kläger weniger als 183 Tage in Großbritannien aufgehalten. Zudem habe der Kläger keinen Nachweis darüber vorgelegt, dass in Großbritannien Steuern gezahlt worden seien.	15
Der Senat hat in öffentlicher Sitzung am 24.08.2016 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.	16
E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e	17
Die Klage hat keinen Erfolg.	18
Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2010 vom 15.07.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.02.2013 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).	19
Der Beklagte hat den auf die Tätigkeit des Klägers in Großbritannien entfallenden Arbeitslohn in Höhe von 37.516 € zu Recht in vollem Umfang der Besteuerung unterworfen.	20
Der Kläger hat seinen Wohnsitz in Deutschland und unterliegt deshalb gem. § 1 Abs. 1 EStG mit seinem Welteinkommen der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht.	21
Auf den Streitfall ist das letztmalig für das Streitjahr 2010 geltende Abkommen vom 26.11.1964 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung (DBA GB) anwendbar. Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Großbritannien vom 30.03.2010 gilt nach dessen Art. 32 Abs. 2 a) bb) erst ab dem 01.01.2011.	22
Aufgrund seines inländischen Wohnsitzes, der als ständige Wohnstätte anzusehen ist, ist der Kläger auch unabhängig von der Dauer seines Aufenthaltes in Großbritannien nach Art. II Abs. 1 h) (i) (ii) aa) DBA-GB in Deutschland ansässig.	23
1. Gem. Art. XI Abs. 2 des DBA GB werden Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem der Gebiete ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Gebiete besteuert, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Gebiet ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in diesem anderen Gebiete besteuert werden.	24
Nach Art. XI Abs. 3 DBA GB werden ungeachtet des Absatzes 2 Vergütungen, die eine in einem der Gebiete ansässige Person für eine in dem anderen Gebiet ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Gebiet besteuert, wenn	25
	26

- a) der Empfänger sich in dem anderen Gebiet insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält, 27
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Gebiet ansässig ist, und 28
- c) die Vergütungen nicht vom Gewinn einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung abgezogen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Gebiet hat. 29
- Sind die genannten drei Voraussetzungen einer Ausnahme vom Prinzip des Arbeitsortes (2 negative eine positive) kumulativ gegeben, so kommt es demnach zu einer Ansässigkeitsstaatsbesteuerung (*Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 15 Rdn. 4). 30
2. Im Streitfall sind die drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt, so dass eine Freistellung der auf die Tätigkeit in Großbritannien entfallenden Einkünfte des Klägers in Höhe von 37.516 € entfällt und diese in vollem Umfang in Deutschland zu versteuern sind. 31
- a) Im Streitfall hat sich der Kläger nicht länger als 183 Tage in Großbritannien aufgehalten. Nach der von ihm im Klageverfahren vorgelegten Übersicht (Bl. 144 der Gerichtsakte), hat er sich an insgesamt lediglich 109 Tagen (107 Arbeitstage und 2 Nichtarbeitstage) in Großbritannien aufgehalten. Auch wenn man die Angaben des Klägers im Fragebogen zur (anteiligen) Freistellung von Arbeitslohn für Auslandstätigkeit unter Auslandsaufenthalte (Punkt I. 1.) zugrunde legt, ergeben sich insgesamt (einschließlich der An- und Abreisetage) nur 141 Anwesenheitstage in Großbritannien (siehe Anlagen des Klägers zum Schreiben vom 31.01.2014, Bl. 94 der Gerichtsakten). 32
- b) Die Vergütungen sind auch von der A-Deutschland und nicht von der A-UK gezahlt worden. 33
- Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts ist derjenige Unternehmer, der die Vergütungen für die ihm wirtschaftlich geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt, sog. wirtschaftlicher Arbeitgeberbegriff (FG Hessen, Urt. vom 28.09.2005 - 1 K 1877/01). Dabei ist es nicht entscheidend, wer die Vergütung tatsächlich an den Arbeitnehmer auszahlt (*Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 15 Rdn. 53a). 34
- Nicht ausreichend ist dabei, dass die Vergütungen im Wege eines allgemeinen Verteilungsschlüssels auf die einzelnen Unternehmen innerhalb eines Konzerns verteilt werden (*Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 15 Rdn. 53a). Nach Auffassung des FG Hessen geht die Arbeitgeberstellung bei einer Inanspruchnahme von Dienstleistungen gegen Entgelt ebenso wenig wie bei einer Werkleistung auf den Auftraggeber über, auch wenn die Arbeitslöhne Bestandteil des Preises für die Leistung sind und deshalb wirtschaftlich vom Auftraggeber getragen werden müssen. Nicht ausreichend ist es, wenn nicht die tatsächlichen Arbeitslöhne einschließlich Überstundenvergütung, Reisekosten, Auslösungen usw. weiterbelastet, sondern die bei voraussichtlich anfallenden kalkulatorisch ermittelten Kosten mittels eines Pauschalpreises in Rechnung gestellt werden (FG Hessen, Urt. vom 28.09.2005 - 1 K 1877/01, dem folgend *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 15 Rdn. 53a). 35
- Nach diesen Grundsätzen, denen sich der erkennende Senat anschließt, ist die A-Deutschland wirtschaftlicher Arbeitgeber des Klägers geblieben. Nach der Bescheinigung der A-Deutschland vom 04.02.2016 wird bei länderübergreifenden Tätigkeiten ein stündlicher Kostensatz gemäß der Einstufung in Deutschland verrechnet. Für den Kläger betrug dieser

sog. Vollkosten-Verrechnungssatz 124,30 € pro Stunde und beinhaltet durchschnittliche Gehaltskosten des Klägers von 35 €. Daneben deckte der Verrechnungssatz noch weitere Gehaltsnebenkosten (Sozialabgaben, Pensionsrückstellungen, etc.) und Umlagen (Flächenkosten, Schulung, IT Ausstattung, etc.) ab. Nach Auffassung des Senates geht die Stellung der A-UK damit nicht über die Stellung eines Kunden hinaus, der für eine Dienstleistung bzw. Werkleistung, die durch einen Mitarbeiter eines Unternehmens ausgeführt wird, ebenfalls einen festen pauschalen Stundensatz an den Unternehmer bezahlen muss. Die Stellung des wirtschaftlichen Arbeitgebers setzt jedoch nach Auffassung des Senates voraus, dass statt einer pauschalen Verrechnung die tatsächlichen Kosten, die im konkreten Einzelfall angefallen sind, weiterbelastet werden.

c) Die Vergütungen sind auch nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen worden, die die A-Deutschland in Großbritannien unterhalten hat. 36

Nach Art. II Abs. 1 Buchst. I) (i) DBA GB ist Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Als Betriebsstätten gelten insbesondere u.a. ein Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte und eine Werkstätte (Art. II Abs. 1 Buchst. I) (ii) DBA GB). 37

Die Tatsache, dass eine in einem Gebiete ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die in dem anderen Gebiet ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder in anderer Weise) Geschäftsbeziehungen unterhält, macht gem. Art II. Abs. 1 Buchst. I) (vi) DBA GB für sich allein die eine der beiden Gesellschaften nicht zur Betriebsstätte der anderen Gesellschaft. 38

Eine Betriebsstätte ist eine feste Geschäftseinrichtung, die von einer gewissen Dauer ist und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (BFH, Urt. vom 02.04.2014 - I R 68/12, BStBl II 2014, 875; *Görl*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 5 Rdn. 12, 16). 39

Der Unternehmer muss eine Rechtsposition innehaben, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann. Ob die Rechtsposition auf Eigentum oder auf entgeltlicher bzw. unentgeltlicher Nutzungsüberlassung beruht, ist gleichgültig. Die bloße Berechtigung zur Nutzung eines Raumes oder einer Grundstücksfläche im Interesse eines anderen sowie die bloße tatsächliche Mitbenutzung eines Raumes oder einer Grundstücksfläche begründen für sich genommen noch keine Betriebsstätte (BFH, Urt. vom 16.05.1990 - I R 113/87, BStBl II 1990, 983; BFH, Urt. vom 03.02.1993 - I R 80-81/91, BStBl II 1993, 462; BFH, Beschluss vom 12.09.2000 - III B 48/99). Dabei ist eine Würdigung aller Umstände des Einzelfalles vorzunehmen (BFH, Urt. vom 07.06.2000 - III R 9/96, BStBl II 2000, 592; BFH, Beschluss vom 12.09.2000 - III B 48/99). 40

Keine ausreichende Verfügungsmacht liegt vor, wenn ein Auftraggeber einem Unternehmen lediglich die Benutzung von Räumlichkeiten zur Abwicklung eines Planungs- und Überwachungsauftrags oder für die Ausführung bestimmter Arbeiten zur Verfügung stellt (*Görl*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 5 Rdn. 17; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO, § 12 Rdn. 14; FG Hessen, Urt. vom 08.03.1973 - IV 784/68, EFG 1973, 496; FG Rheinland-Pfalz, Urt. vom 25.04.1985 - 3 K 68/84, EFG 1985, 593; FG Düsseldorf, Urt. vom 24.06.1992 - 13 K 560/88, EFG 1993, 42; FG Düsseldorf, Urt. vom 03.07.2002 - 13 K 4044/99). 41

Ferner darf die Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen nicht nur vorübergehend sein, es muss eine besondere Verwurzelung der Arbeit mit dem Ort der Ausübung bestehen. Nach 42

herrschender Auffassung ist die maßgebliche Zeitspanne mit mindestens 6 Monaten anzusetzen (BFH, Urt. vom 19.05.1993 - I R 80/92, BStBl II 1993, 655; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 12 Rdn. 15; *Buciek*, in: Beermann/Gosch, AO, § 12 Rdn. 10; *ders.*, DStZ 2003, 139 (140)).

Im Streitfall hat die A-Deutschland keine Betriebsstätte in Großbritannien unterhalten. 43

Der Kläger hat bereits nicht vorgetragen, dass die A-Deutschland eine Betriebsstätte in Großbritannien gehabt hat. Es bestehen auch sonst keine Anhaltspunkte dafür, dass die A-Deutschland durch die Tätigkeit des Klägers eine Betriebsstätte in Großbritannien begründet hat. Soweit der Kläger im Interesse der A-UK deren Räume zur Durchführung bestimmter Arbeiten genutzt hat, rechtfertigt dies nach den oben stehenden Grundsätzen nicht die Begründung einer Betriebsstätte. Zudem war der Kläger auch nur 107 bzw. mit An- und Abreisetagen 141 Tage in Großbritannien tätig, so dass es an der zur Begründung einer Betriebsstätte erforderlichen besonderen Verwurzelung fehlt. 44

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 45