Urteil vom 17. November 2010, I R 76/09

Nichtrückkehrtage im Sinne der Grenzgängerregelung im DBA-Schweiz 1971/1992 - Abzug ausländischer Steuer nach § 34c Abs. 3 EStG 1997 i.d.F. des StBereinG 1999 - Zuordnung einer auswärtigen Tätigkeit zu einem bestimmten Beschäftigungsverhältnis - Räumliche Zuordnung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit - Zulässigkeit einer Anschlussrevision

BFH I. Senat

DBA CHE Art 15 Abs 1, DBA CHE Art 15a, DBA CHE Art 24 Abs 1 Nr 1 Buchst d, EStG § 34c Abs 3, EStG § 34c Abs 6 S 1, EStG § 34c Abs 6 S 4, AO § 90 Abs 2, FGO § 155, ZPO § 554, FGO § 120 Abs 3 Nr 1, EStG § 34d Nr 5

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 11. März 2009, Az: 3 K 4105/08

Leitsätze

1. Bei der Anwendung der Grenzgängerregelung in Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 zählen Dienstreisetage mit Übernachtungen im Ansässigkeitsstaat zu den "Nichtrückkehrtagen" (Bestätigung des Senatsurteils vom 11. November 2009 I R 15/09, BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602).

2. Eintägige Dienstreisen in Drittstaaten führen nicht zu Nichtrückkehrtagen (Bestätigung des Senatsurteils vom 11. November 2009 I R 15/09, BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602).

3. Der Tag, an dem der Arbeitnehmer von einer mehrtägigen Dienstreise in Drittstaaten an seinen Wohnsitz zurückkehrt, zählt nicht als Nichtrückkehrtag. Ein Nichtrückkehrtag liegt dagegen vor, wenn der Arbeitnehmer an diesem Tag mit der Rückreise beginnt, aber erst am Folgetag an seinen Wohnsitz zurückkehren kann (Bestätigung des Senatsurteils vom 11. November 2009 I R 15/09, BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602).

4. Ein Tag, an dem der Arbeitnehmer aufgrund einer nichtselbständigen Tätigkeit für einen nicht in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt, ist kein Nichtrückkehrtag. Jedoch kann eine Tätigkeit auch dann "für einen in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber" ausgeübt werden, wenn jener Arbeitgeber den Arbeitnehmer zu einer Tochtergesellschaft entsendet und der Arbeitnehmer dort die Interessen des Schweizer Arbeitgebers wahrnehmen soll.

5. Erzielt ein Arbeitnehmer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses mit einem Schweizer Arbeitgeber Einkünfte aus einer in Deutschland oder in einem Drittstaat ausgeübten Tätigkeit, so "stammen" diese Einkünfte nicht i.S. des § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG 1997 i.d.F. des StBereinG 1999 aus der Schweiz. Eine auf diese Einkünfte erhobene Schweizer Steuer kann deshalb unter den Voraussetzungen des § 34c Abs. 3 EStG 1997 i.d.F. des StBereinG 1999 bei der Ermittlung der in Deutschland zu besteuernden Einkünfte des Arbeitnehmers abgezogen werden.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2001) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger wohnte im Streitjahr im Inland und war bei der Schweizer C-AG nichtselbständig tätig. Zuvor war er bei der ebenfalls in der Schweiz ansässigen X-AG beschäftigt gewesen, aus der die C-AG durch Umwandlungsvorgänge entstanden ist; die X-AG hatte ihm eine --nicht im Schweizerischen Handelsregister eintragbare-- Handlungsvollmacht erteilt.

2 Der Kläger arbeitete vom 30. Oktober bis zum 15. Dezember 2000 sowie im Streitjahr vom 7. Januar bis zum 6. März, vom 17. bis zum 24. März und vom 3. bis zum 7. Juli bei einer Tochtergesellschaft der C-AG, der CS-C, in den USA. Zu diesem Zweck wurde er vom 30. Oktober bis zum 15. Dezember 2000 und vom 7. Januar bis zum 26. März des Streitjahres zur CS-C "versetzt". Er blieb während dieser Zeit bei der C-AG "unter Vertrag"; eine Vereinbarung

über seine Tätigkeit in den USA wurde nicht abgeschlossen. Die C-AG nahm weiterhin die Lohnzahlung sowie Abzüge für Sozialversicherung, Pensionskasse und Quellensteuer vor. Die Aufgabe des Klägers bei der CS-C bestand vor allem darin, sich vor Ort einen eigenen Eindruck von den dortigen Zuständen zu verschaffen, da er in der Folgezeit bei der C-AG u.a. für die CS-C zuständig sein sollte. Ferner sollte er eine stärkere Einbindung der CS-C in die Entscheidungsprozesse bei der C-AG vorbereiten. Während seines Aufenthaltes in den USA betreute der Kläger zugleich alle Projekte weiter, an denen er zuvor in der Schweiz gearbeitet hatte. In der Zeit vom 15. Dezember 2000 bis zum 7. Januar 2001 arbeitete der Kläger bei der C-AG in der Schweiz.

3 Während seines Aufenthaltes in den USA war dem Kläger von der CS-C ein Appartement unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden. Dem Kläger wurde für die Zeit in den USA u.a. ein Kaufkraftausgleich gewährt. Eine "Verrechnung" des Lohnaufwands für den Kläger zwischen der C-AG und der CS-C fand nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) nicht statt.

4 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr gingen die Kläger davon aus, dass der Kläger mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für die C-AG nicht als Grenzgänger i.S. des Art. 15a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 11. August 1971 i.d.F. des Protokolls vom 21. Dezember 1992 (DBA-Schweiz 1971/1992) der Besteuerung im Inland unterliege. Das Besteuerungsrecht stehe ausschließlich der Schweiz zu, weil der Kläger leitender Angestellter i.S. des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 sei. Dazu reichten die Kläger eine Bescheinigung der C-AG darüber ein, dass der Kläger an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt war. Die Bescheinigung trägt den Sichtvermerk der für die C-AG zuständigen Schweizer Steuerbehörde.

5 Im Verlauf des erstinstanzlichen Klageverfahrens wurden dem FG Beweismittel vorgelegt, nach denen der Kläger im Streitjahr an folgenden Tagen auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist (Nichtrückkehrtage --NRT--):

Ziel	Datum	Land	NRT	steuerpflichtige Arbeitstage
CS-C	7. Januar bis 6. März	USA	57	42
CS-C	17. bis 24. März	USA	7	5
Japan	14. bis 17. Mai	Japan	2	3
Bombay	17. bis 20. Mai	Indien	2	1
CS-C	3. bis 7. Juli	USA	3	4
Potsdam	10. bis 12. Oktober	BRD		3
Hohenstein	23. bis 25. Oktober	BRD		2 + 1
Detroit	6. bis 10. November	USA	3	4
Bad Wörishofen	4. bis 5. Dezember	BRD		2
Summen			74	67

7 In dieser Aufstellung sind folgende Wochenend- und Feiertage angesetzt: 7., 13., 14., 20., 21., 27. und 28. Januar, 2., 3., 10., 11., 17., 18., 24. und 25. Februar, 2., 3., 17., 18. und 24. März, 19. und 20. Mai, 7. Juli und 10. November.

8 Die C-AG behielt vom Gehalt des Klägers Quellensteuer in Höhe von 12.171 CHF (= 4,5 % von 270.472 CHF) ein. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) unterwarf den gesamten Bruttolohn des Klägers der Quellensteuer. Inwieweit die Quellensteuer auf kantonale Steuern (Kirchensteuer, Feuerwehrersatzabgabe) und auf die direkte Bundessteuer entfällt, hat das FG nicht festgestellt.

9 Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ für das Streitjahr einen Einkommensteuerbescheid, in dem er die gesamten Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit als steuerpflichtig erfasste. Der Höhe nach ermittelte das FA die Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit mit 347.392 DM; die Berechnung dieses Betrags greifen die Kläger nicht an. Die in der Schweiz zu Lasten des Klägers gezahlte Quellensteuer hat das FA weder auf die Einkommensteuer angerechnet noch zum Abzug zugelassen; die von der C-AG einbehaltene und an die EStV abgeführte Quellensteuer wurde jedoch in der dem Einkommensteuerbescheid beigefügten Anrechnungsverfügung mit 15.579 DM (= 12.171,24 CHF x 1,28 DM/CHF = durchschnittlicher Umrechnungskurs für das Streitjahr) berücksichtigt. Der Einspruch der Kläger blieb erfolglos.

10 Die daraufhin erhobene Klage hatte teilweise Erfolg. Das FG entschied, dass das FA die Einkünfte des Klägers zu Recht der Besteuerung unterworfen habe, die in der Schweiz erhobene Quellensteuer aber gemäß § 34c Abs. 3 der für das Streitjahr maßgebenden Fassung des Gesetzes zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften (Steuerbereinigungsgesetz 1999) vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) --EStG 1997 n.F.-- bei der Ermittlung der Einkünfte des Klägers abzuziehen sei, und änderte den angefochtenen Bescheid entsprechend ab (FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 12. März 2009 3 K 4105/08). Das FG führte u.a. aus, der Kläger sei Grenzgänger gewesen, da er nicht an mehr als 60 Arbeitstagen aus beruflichen Gründen außerhalb seines Wohnsitzes übernachtet habe. Die Zahl der Nichtrückkehrtage bezifferte das FG mit (höchstens) 58; dabei sah es u.a. diejenigen (sieben) Tage, an denen der Kläger sich auf Dienstreisen in Deutschland befunden hatte und deshalb nicht nach Hause zurückgekehrt war, nicht als "Nichtrückkehrtage" an. Die Zahl von 58 Nichtrückkehrtagen beinhaltet alle Arbeitstage, an denen sich der Kläger vom Dienstreiseort aus auf die Rückreise begeben, seinen Wohnsitz aber nicht mehr erreicht hat. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 778 abgedruckt.

11 Das Urteil wurde den Bevollmächtigten der Kläger am 10. August 2009 und dem FA am 11. August 2009 zugestellt. Daraufhin haben die Kläger am 7. September 2009 und das FA am 18. September 2009 die vom FG zugelassene Revision eingelegt.

12 Die Kläger rügen eine Verletzung materiellen Rechts. Sie haben zunächst beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den angefochtenen Bescheid dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 0 € festgesetzt wird. Im weiteren Verlauf haben sie ihren Antrag eingeschränkt; sie beantragen nunmehr eine Herabsetzung der Einkommensteuer auf 28.833 DM.

13 Das FA rügt ebenfalls eine Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, die Revision der Kläger zurückzuweisen.

14 Die Kläger beantragen sinngemäß, die Revision des FA zurückzuweisen.

15 Das Finanzministerium Baden-Württemberg (FinMin) ist dem Revisionsverfahren gemäß § 122 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten. Es trägt vor, der Kläger habe während seines Aufenthalts in den USA ein Beschäftigungsverhältnis mit der CS-C begründet. In jener Zeit sei die C-AG nicht seine wirtschaftliche Arbeitgeberin gewesen. Daher sei die für Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 maßgebliche 60-Tage-Grenze um fünf Tage je Monat (einen Tag je voller Woche) zu kürzen und verringere sich die Zahl der Nichtrückkehrtage um 20 Tage, so dass der Kläger Grenzgänger gewesen sei.

16 Ferner führt das FinMin aus, dass die in der Schweiz gezahlte Steuer nicht nach § 34c Abs. 3 EStG 1997 abgezogen werden könne. Das gelte unabhängig davon, ob der Kläger Grenzgänger gewesen sei oder nicht.

17 Einen Antrag hat das FinMin nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die Revision des FA ist unzulässig und deshalb zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 FGO).

19 1. Der Kläger hatte im Streitjahr in Deutschland einen Wohnsitz und ist daher unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG 1997). Er war ferner aus abkommensrechtlicher Sicht in Deutschland ansässig (Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1992). Darüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit.

20 2. Nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, grundsätzlich nur in Deutschland besteuert werden. Die genannten Bezüge dürfen jedoch in der Schweiz besteuert werden, wenn die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992). Die in Art. 16 bis 19 und in Art. 15 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1992 bezeichneten Ausnahmen von diesen Regelungen sind, wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, im Streitfall nicht einschlägig. Ein aus Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 folgendes Besteuerungsrecht der Schweiz führt, soweit die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird, zu einer Freistellung von der deutschen Steuer nach Maßgabe des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1971/1992.

21 3. Im Streitfall ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass Art. 15 Abs. 1 Satz 2 und Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1971/1992 nicht eingreifen, wenn der Arbeitnehmer Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 ist. Denn die letztgenannte Vorschrift geht, wie aus dem Wortlaut des Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 ("ungeachtet des Artikels 15") folgt, Art. 15 DBA-Schweiz 1971/1992 vor. Das FG hat den Kläger aber zu Unrecht als Grenzgänger in diesem Sinne angesehen.

22 a) Grenzgänger i.S. des Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1992 ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die im anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992). Nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 entfällt bei einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn sie bei einer Beschäftigung im anderen Vertragsstaat während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt ("Nichtrückkehrtage"). Ist ein Arbeitnehmer nicht während des gesamten Kalenderjahres in dem anderen Staat beschäftigt, so sind die für die Grenzgängereigenschaft schädlichen Nichtrückkehrtage in der Weise zu berechnen, dass für einen vollen Monat der Beschäftigung fünf Tage und für jede volle Woche der Beschäftigung ein Tag anzusetzen sind (Nr. II.3 des Verhandlungsprotokolls vom 18. Dezember 1991). Die insoweit getroffene Regelung enthält eine verbindliche Regelung für die Auslegung des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 (Senatsurteil vom 11. November 2009 I R 50/08, BFH/NV 2010, 647, m.w.N.).

23 b) Im Streitfall haben die Kläger die Anzahl der Nichtrückkehrtage ursprünglich mit 74 berechnet. Das FG ist von dieser Berechnung insoweit abgewichen, als es alle Tage nicht als Nichtrückkehrtage angesehen hat, an denen der Kläger von einer mehrtägigen Dienstreise nach Hause zurückgekehrt ist. Ebenso ist es im Hinblick auf Wochenend- und Feiertage verfahren, an denen der Kläger sich auf Dienstreisen befand und nicht an seinen Wohnort zurückkehren konnte. Bei seiner Zählung der Nichtrückkehrtage sind ferner diejenigen Arbeitstage berücksichtigt, an denen der Kläger sich im Rahmen einer Dienstreise auf die Rückreise begeben, diese aber nicht vollendet hat. Diese Beurteilung entspricht der neueren Rechtsprechung des Senats (Senatsurteil vom 11. November 2009 I R 15/09, BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602) und ist nicht zu beanstanden. Schließlich hat das FG die Tage, an denen der Kläger anlässlich einer Dienstreise im Inland außerhalb seines Wohnorts übernachtet hat, ebenfalls nicht als Nichtrückkehrtage angesehen. Das greifen die Kläger zu Recht an.

24 Denn nach der Rechtsprechung des Senats können Dienstreisetage auch dann Nichtrückkehrtage i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 sein, wenn die Dienstreise im Inland stattfindet (Senatsurteil in BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602). Wie bei Dienstreisen im Ausland, so kommt es auch in diesem Fall nur darauf an, ob dem Arbeitnehmer am Reisetag eine Rückkehr an seinen Wohnort nicht zumutbar ist. Dies kann für die hier in Rede stehenden Dienstreisetage angenommen werden; es bedarf keiner weiteren Feststellungen seitens des FG, um zu dem Ergebnis zu gelangen, dass dem Kläger im Rahmen seiner mehrtägigen Dienstreisen nach Potsdam, Hohenstein-Ernstthal und Bad Wörishofen eine allabendliche Rückkehr an seinen Wohnort nicht abverlangt werden konnte. Vermehrt man die Zahl der vom FG angenommenen Nichtrückkehrtage (58) um die Zahl der demnach zu Unrecht unberücksichtigt gebliebenen Tage (sieben), so ergeben sich für das Streitjahr mehr als 60 Nichtrückkehrtage. Der Kläger war daher nicht Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992.

25 c) Zu einer abweichenden Beurteilung führt nicht der Umstand, dass die Kläger und das FG in die Zählung der Nichtrückkehrtage u.a. Tage einbezogen haben, an denen der Kläger zu Beginn des Streitjahres bei der CS-C in den USA tätig war. Der Annahme des FA und des FinMin, dass der Kläger in der betreffenden Zeit nicht bei einem Schweizer Arbeitgeber beschäftigt gewesen sei und deshalb jene Tage im Zusammenhang mit Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992 auszublenden seien, ist nicht zu folgen.

26 aa) Richtig ist allerdings, dass als Nichtrückkehrtage i.S. des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1992 nur Tage angesetzt werden können, an denen die Nichtrückkehr des Arbeitnehmers auf einem der Schweiz zuzuordnenden Beschäftigungsverhältnis beruht. Die Annahme eines Nichtrückkehrtages scheidet daher aus, wenn der

Arbeitnehmer auf Grund einer anderweitigen selbständigen Tätigkeit nicht nach Hause zurückkehren kann (Senatsurteil in BFHE 227, 419, BStBl II 2010, 602); dasselbe gilt für eine Nichtrückkehr, die durch ein anderweitiges Arbeitsverhältnis bedingt ist. Jedoch muss sich die Zuordnung der auswärtigen Tätigkeit zu einem bestimmten Beschäftigungsverhältnis u.a. danach richten, welche Beschäftigungsverhältnisse zivilrechtlich bestehen und mit welchem von mehreren solcher Verhältnisse die Tätigkeit ggf. in einem engeren Zusammenhang steht. Deshalb ist insbesondere dann, wenn ein bestehendes Arbeitsverhältnis mit einem Schweizer Arbeitgeber nicht aufgelöst wird und die auswärtige Tätigkeit vorwiegend im Interesse dieses Arbeitgebers erfolgt, für die Annahme von Nichtrückkehrtagen Raum. Die Dauer eines beruflich bedingten Aufenthalts in einem dritten Staat --wie im Streitfall in den USA-- ist für sich genommen kein Grund dafür, die in jenem Staat verbrachten Tage bei der Zählung der Nichtrückkehrtage auszuklammern (Senatsurteil in BFH/NV 2010, 647).

27 bb) Im Streitfall hat das FG ohne Rechtsfehler angenommen, dass der Aufenthalt des Klägers in den USA vor allem mit dessen Tätigkeit für die C-AG zusammenhing. Denn zum einen wurde während dieser Zeit, wie das FG revisionsrechtlich bindend festgestellt hat (§ 118 Abs. 2 FGO), weder der Arbeitsvertrag des Klägers mit der C-AG aufgelöst noch ein Arbeitsvertrag mit der CS-C geschlossen; der Kläger hat dem entsprechend weiterhin nur von der C-AG Bezüge erhalten. Zum anderen hat er im Verhältnis zur CS-C die Interessen der C-AG wahrgenommen und darüber hinaus von den USA aus, "so gut es ging", einzelne Projekte der C-AG in der Schweiz betreut. Zudem ist die vom 7. Januar bis zum 6. März 2001 dauernde Tätigkeit in den USA als kurzfristig anzusehen; die Ansicht des FA und des FinMin, diese Tätigkeitsphase habe mit der vom 30. Oktober bis zum 15. Dezember 2000 laufenden eine Einheit gebildet, ist schon im Hinblick auf den zwischenzeitlichen Einsatz des Klägers in der Schweiz zumindest nicht zwingend. Im Ergebnis verstößt es daher weder gegen Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze, wenn das FG die Tätigkeit des Klägers in den USA als auswärtige Tätigkeit "für die C-AG" angesehen hat. An diese Würdigung ist der Senat selbst dann gebunden, wenn eine abweichende Einschätzung ebenfalls vertretbar sein sollte. Im Ergebnis hat das FG daher die in den USA verbrachten Arbeitstage zu Recht in die Zählung der Nichtrückkehrtage einbezogen.

28 4. Da der Kläger mithin nicht Grenzgänger war, richtet sich das Besteuerungsrecht nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/ 1992. Hiernach darf die Schweiz nur diejenigen Bezüge des Klägers besteuern, die auf einer in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit beruhen (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992); diese Bezüge dürfen nicht in die Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer einbezogen werden (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1971/1992). Die übrigen Einkünfte des Klägers darf nur Deutschland als Ansässigkeitsstaat besteuern (Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992).

29 5. Die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit wären zwar insgesamt der Schweiz zur Besteuerung zugewiesen und von der deutschen Besteuerung freigestellt, wenn der Kläger zum Kreis der in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1992 aufgeführten Personen gehört hätte (vgl. dazu Senatsurteile vom 25. Oktober 2006 I R 81/04, BFHE 215, 237, BStBl II 2010, 778; vom 11. November 2009 I R 83/08, BFHE 227, 402, BStBl II 2010, 781). Das war nach der Einschätzung des FG aber nicht der Fall, und dieser Würdigung treten die Kläger nicht mehr entgegen. Der Senat, der die genannte Einschätzung für rechtsfehlerfrei hält, verzichtet deshalb auf weitere Ausführungen zu dieser Frage.

30 6. In welchem Umfang die Einkünfte des Klägers auf dessen in der Schweiz ausgeübter Tätigkeit beruhen, hat das FG --von seinem Rechtsstandpunkt aus folgerichtig-- nicht festgestellt. Die Kläger haben dazu zwar im Revisionsverfahren Angaben gemacht; diese können aber nicht Grundlage einer abschließenden revisionsgerichtlichen Entscheidung sein. Das gilt umso mehr, als die dazu von den Klägern angestellten Berechnungen auf einer zeitanteiligen Verteilung der Gesamtbezüge des Klägers beruhen; ein solches Vorgehen ist im Streitfall schon deshalb fragwürdig, weil der Kläger nach den Feststellungen des FG während seines Aufenthalts in den USA erhöhte Bezüge (Kaufkraftausgleich) erhalten hat. Zum Umfang des insoweit angefallenen Differenzbetrags fehlen ebenfalls Feststellungen des FG. Diese Feststellungen müssen deshalb nachgeholt werden. Das kann im Revisionsverfahren nicht geschehen, weshalb die Sache zu diesem Zweck an das FG zurückverwiesen werden muss.

31 7. Im zweiten Rechtsgang wird das FG zugleich weitere Feststellungen dazu treffen müssen, ob und inwieweit die Voraussetzungen dafür gegeben sind, dass die in der Schweiz einbehaltene Quellensteuer bei der Ermittlung der Einkünfte des Klägers abzuziehen ist. Der Ansicht des FA und des FinMin, dass ein solcher Abzug von vornherein ausscheide, schließt sich der Senat nicht an.

32 a) Nach § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG 1997 n.F. ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen unter bestimmten, in der

Vorschrift aufgeführten Voraussetzungen eine im Ausland erhobene Steuer auf die Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus dem besteuernden ausländischen Staat entfällt. Liegen die Voraussetzungen für eine solche Anrechnung nicht vor, so ist die ausländische Steuer vom Einkommen in demselben Umfang bei der Ermittlung der Einkünfte aus dem betreffenden ausländischen Staat abzuziehen (§ 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F.). Dieser Abzug erfolgt u.a. dann, wenn sich die im Ausland vorgenommene Besteuerung nicht auf ausländische Einkünfte bezieht oder wenn die ausländische Steuer nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen.

33 b) Sowohl § 34c Abs. 1 als auch § 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F. sind zwar regelmäßig nicht anwendbar, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht (§ 34c Abs. 6 Satz 1 EStG 1997 n.F.). Als Ausnahme von dieser Regel bestimmt aber § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG 1997 n.F. (jetzt § 34c Abs. 6 Satz 6 EStG 2009), dass § 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F. anzuwenden ist, wenn in dem anderen Vertragsstaat nicht aus diesem Staat stammende Einkünfte besteuert werden.

34 c) Die Voraussetzungen dieser Ausnahme liegen im Streitfall vor. Der entgegenstehenden Auffassung der Finanzbehörden ist nicht zu folgen.

35 aa) Wann Einkünfte i.S. des § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG 1997 n.F. aus einem bestimmten ausländischen Staat "stammen", ist nicht abschließend geklärt. Der Senat hat zwar angenommen, dass Einkünfte nicht aus der Schweiz "stammen", wenn jeder Anknüpfungspunkt für eine Zuordnung der Einkünfte zur Schweiz fehlt (Senatsurteil vom 24. März 1998 I R 38/97, BFHE 185, 464, BStBl II 1998, 471). Er hat ferner entschieden, dass Einkünfte eines in Deutschland wohnhaften Arbeitnehmers aus der Schweiz "stammen", wenn sowohl der Arbeitnehmer seine Tätigkeit in der Schweiz ausübt als auch der Arbeitgeber in der Schweiz ansässig ist (Senatsurteile vom 1. Juli 2009 I R 113/08, BFH/NV 2009, 1992; vom 2. März 2010 I R 75/08, BFH/NV 2010, 1820). Ein solcher Sachverhalt liegt aber, wie das FinMin zu Recht ausgeführt hat, im Streitfall nicht vor. Denn die Arbeitgeberin des Klägers war zwar in der Schweiz ansässig; doch geht es um Einkünfte aus einer nicht in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit.

36 bb) Nach der im Schrifttum vorherrschenden Ansicht ist, was die räumliche Zuordnung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit angeht, in erster Linie auf die in § 34d Nr. 5 EStG 1997 n.F. genannten Kriterien abzustellen (Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rz 150; Kuhn in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 34c EStG Rz 64). Danach sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit u.a. dann ausländische, wenn die Arbeit entweder im Ausland ausgeübt worden ist oder einerseits nicht im Inland ausgeübt worden ist und andererseits in einem ausländischen Staat verwertet wird oder worden ist. Dabei kommt es nur auf die Verwertung durch den Arbeitnehmer, nicht auf die Verwertung durch einen Arbeitgeber an (Senatsurteil vom 12. November 1986 I R 38/83, BFHE 148, 289, BStBl II 1987, 377). Die Zuordnung zu einem bestimmten ausländischen Staat folgt hiernach in erster Linie dem Arbeitsortprinzip und der Anknüpfung an denjenigen Ort, an dem der Arbeitnehmer von dem Arbeitsergebnis Gebrauch macht. Der Senat hat bisher offengelassen, ob diese Zuordnung auf die Frage des "Stammens" i.S. des § 34c Abs. 6 EStG 1997 n.F. übertragen werden kann (zu § 34c Abs. 6 Satz 1 und Abs. 3 EStG 1983: Senatsurteil in BFHE 185, 464, BStBl II 1998, 471, 472). Im Streitfall muss diese Frage erneut nicht abschließend beantwortet werden.

37 Denn selbst wenn man im Hinblick auf die räumliche Zuordnung von Einkünften i.S. des § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG 1997 n.F. nicht nur auf § 34d EStG 1997 n.F., sondern daneben auf abkommensrechtliche Maßstäbe abstellen wollte, ergäbe sich jedenfalls im Hinblick auf das DBA-Schweiz 1971/1992 kein anderes Ergebnis. Denn dort wird im Hinblick auf die Zuweisung des Rechts zur Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nur auf die Ansässigkeit des Arbeitnehmers (Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992) und den Ort der Tätigkeit (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992) abgestellt. Beide Orte liegen, was die außerhalb der Schweiz ausgeübte Arbeit des Klägers angeht, nicht in der Schweiz. Die Ansässigkeit des Arbeitgebers, die insoweit allein einen Bezugspunkt zur Schweiz begründet, ist abkommensrechtlich ebenso wenig ein Zuordnungskriterium wie im Bereich des § 34d EStG 1997 n.F. Daher fehlt es sowohl aus der Sicht des deutschen Rechts als auch unter dem Blickwinkel des Abkommensrechts an einem rechtlich abgesicherten Merkmal, aus dem sich ableiten ließe, dass die in Rede stehenden Einkünfte aus der Schweiz "stammen". Die Annahme des FinMin, dass dafür "irgendein" in der Schweiz liegender Bezugspunkt genügen müsse, würde letztlich dem Ansatz beliebiger Maßstäbe Vorschub leisten und erscheint daher nicht sachgerecht.

38 cc) Die Anknüpfung an den Tätigkeitsort --und nicht an den Ort der Ansässigkeit des Arbeitgebers-- widerspricht nicht dem Ziel des § 34c Abs. 6 EStG 1997 n.F., dem Vorrang des Abkommensrechts vor dem internen deutschen

Recht Geltung zu verschaffen (vgl. dazu Senatsurteile vom 15. März 1995 I R 98/94, BFHE 177, 269, 271, BStBl II 1995, 580, 581; in BFH/NV 2009, 1992, 1993). Dieser Gesichtspunkt greift zwar durch, wenn eine Auslegung des § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG 1997 n.F. in Rede steht, welche die in § 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F. getroffene Regelung leer laufen lassen würde. In dem hier interessierenden Zusammenhang ist er aber nicht maßgeblich. Vielmehr ist im Gegenteil das Zusammenspiel von internem Recht und Abkommensrecht dadurch gekennzeichnet, dass im Hinblick auf die aus der Schweiz stammenden Einkünfte schon das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine Steuerbefreiung (z.B. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA-Schweiz 1971/1992) oder eine Anrechnung ausländischer Steuer (z.B. Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz 1971/1992) anordnet, während § 34c Abs. 6 Satz 4 i.V.m. § 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F. einen darüber hinaus gehenden Steuervorteil gewährt. Es ist mithin gerade das Ziel des § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG 1997 n.F., eine zusätzliche Abzugsmöglichkeit im Hinblick auf Einkünfte zu schaffen, die nicht im abkommensrechtlichen Sinne aus dem jeweils anderen Vertragsstaat stammen. Das sind u.a. die Einkünfte aus einer außerhalb jenes Staates ausgeübten Arbeit. Dass diese von § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG 1997 n.F. erfasst werden, ist mithin mit dem Grundgedanken dieser Norm vereinbar.

39 dd) Eine solche Handhabung widerspricht schließlich nicht der Rechtsprechung des Senats zum Begriff des "Stammens" von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S. verschiedener Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Senatsurteile vom 29. November 2000 I R 102/99, BFHE 194, 69, BStBl II 2001, 195, zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Zypern; vom 22. Februar 2006 I R 14/05, BFHE 213, 296, BStBl II 2006, 743, zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Singapur). Die dort gewählte Anknüpfung an die Ansässigkeit des Arbeitgebers hängt mit Besonderheiten der betreffenden Abkommen zusammen und ist in diesem Sinne normspezifischer Natur (Senatsurteil in BFHE 213, 296, 300, BStBl II 2006, 743, 745). Sie kann daher auf die Würdigung im Zusammenhang mit § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG 1997 n.F. nicht übertragen werden.

40 d) Der hiernach dem Grunde nach mögliche Abzug von in der Schweiz erhobener Steuer kommt allerdings nach § 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F. nur in Betracht, wenn diese Steuer keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegt. Der Senat hat aus dem Wort "mehr" in der Vergangenheit geschlossen, dass eine Anrechnung ausländischer Steuer geboten sei, wenn ein zunächst bestehender Ermäßigungsanspruch durch Zeitablauf erloschen ist (Senatsurteil in BFHE 177, 269, BStBl II 1995, 580); er hält aus Kontinuitätsgründen und deshalb, weil der Wortlaut der maßgeblichen Regelung inzwischen geändert worden ist, für die im Streitfall maßgebliche Rechtslage an dieser Rechtsprechung fest. Angesichts dessen setzt der Abzug ausländischer Steuer nach § 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F. jedoch die Feststellung voraus, dass im Verhältnis zu dem besteuernden ausländischen Staat --im Streitfall der Schweiz-- ein Ermäßigungsanspruch entweder nicht entstanden ist oder zwar entstanden, in der Folge aber erloschen ist. Eine solche Feststellung hat das FG im Streitfall nicht getroffen.

41 Das Fehlen eines Ermäßigungsanspruchs i.S. des § 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F. muss im gerichtlichen Verfahren von demjenigen dargelegt und ggf. nachgewiesen werden, der den Abzug ausländischer Steuern geltend macht (ebenso Wassermeyer in Flick/ Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O., § 34c EStG Rz 320 i.V.m. Rz 163). Das folgt nicht nur aus den allgemeinen Regeln zur Verteilung der Feststellungslast, sondern auch aus § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung. Unter welchen Umständen ein hiernach erforderlicher Nachweis geführt ist, muss ggf. vom FG beurteilt und kann nicht allgemein festgelegt werden.

42 8. Die Revision des FA ist unzulässig. Das FA hat die Frist zur Einlegung der Revision versäumt, da seine Revision nicht innerhalb eines Monats nach Zustellung des angefochtenen Urteils beim Bundesfinanzhof eingegangen ist (§ 120 Abs. 1 Satz 1 FGO). Es hat zudem keine Gründe vorgetragen, die insoweit eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 56 Abs. 1 FGO) rechtfertigen könnten.

43 Die Revision des FA wurde allerdings vor Ablauf eines Monats nach Zustellung der Revisionsschrift der Kläger eingelegt, weshalb sie grundsätzlich als Anschlussrevision zulässig sein könnte. Eine Anschlussrevision ist aber nur dann zulässig, wenn der Revisionsführer geltend macht, durch das angefochtene Urteil beschwert zu sein; dabei ist auf den vom Revisionsführer gestellten Antrag (§ 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO) abzustellen. Im Streitfall hat das FA jedoch nur beantragt, die Revision der Kläger zurückzuweisen; dieser Antrag bringt nicht zum Ausdruck, inwieweit es sich durch das Urteil des FG beschwert fühlt und eine Änderung des Urteils zu seinen Gunsten anstrebt. Daher ist seine Revision auch als Anschlussrevision nicht zulässig und im Ergebnis zu verwerfen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de