Urteil vom 17. Dezember 2020, VI R 21/18

Erste Tätigkeitsstätte bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung nach neuem Reisekostenrecht

ECLI:DE:BFH:2020:U.171220.VIR21.18.0

BFH VI. Senat

AO § 41 Abs 1 S 1, DBA USA Art 4, DBA USA Art 15 Abs 1, DBA USA Art 23 Abs 3 S 1 Buchst a S 2, EStG § 1 Abs 1 S 1, EStG § 3 Nr 16, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4a, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5a, EStG § 9 Abs 4 S 1, EStG § 9 Abs 4 S 2, EStG § 9 Abs 4 S 3, EStG § 32a Abs 1, EStG § 32b Abs 1 S 1, EStG § 32b Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 32b Abs 2 S 1 Nr 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 2, FGO § 155 S 1, ZPO § 293, EStG VZ 2014 , AO § 5

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 18. April 2018, Az: 5 K 262/16

Leitsätze

Erste Tätigkeitsstätte bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des aufnehmenden Unternehmens, der der Arbeitnehmer im Rahmen eines eigenständigen Arbeitsvertrags mit dem aufnehmenden Unternehmen für die Dauer der Entsendung zugeordnet ist.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19.04.2018 - 5 K 262/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und unterhielten im Streitjahr (2014) einen inländischen Wohnsitz.

2 Der Kläger war seit 2000 bei der X-AG als außertariflicher Mitarbeiter im Management angestellt. Er war im Geschäftsbereich ... beschäftigt. Dem Kläger konnte nach Nr. 2 seines Arbeitsvertrags im Rahmen der Managementplanung und im Konzerninteresse eine andere gleichwertige Tätigkeit innerhalb der X-AG oder des X-Konzerns übertragen werden.

3 Unter dem ....03./....06.2013 schloss der Kläger mit der X-AG einen sog. "Global Assignment Vertrag" (Entsendevertrag). In dessen Präambel hieß es u.a., innerhalb des weltweit tätigen X-Konzerns werde ein Auslandseinsatz als ein normales Charakteristikum des Arbeitslebens der Mitarbeiter angesehen. Für Schlüsselpositionen fördere die X-AG einen konzernweiten Austausch von Mitarbeitern.

4 Nach Nr. 1.1. des Entsendevertrags sollte der Kläger mit Wirkung zum ... 2013 bei der Gastgesellschaft in den USA die Funktion eines "Manager ... " übernehmen. Die Dauer des Auslandseinsatzes war gemäß Nr. 1.2. des Entsendevertrags bis zum ... 2016 befristet, falls nicht zuvor eine Verlängerung erfolgte. Nach Nr. 2.1. des Entsendevertrags wurde das Arbeitsverhältnis mit der X-AG (Heimatgesellschaft) mit Beginn des Auslandseinsatzes "ruhend gestellt". Gleichzeitig sollte der Kläger gemäß Nr. 2.2. des Entsendevertrags mit der Gastgesellschaft einen lokalen Arbeitsvertrag schließen, der u.a. Einzelheiten zu Aufgabengebiet, Befugnissen und Verantwortlichkeiten des Klägers regeln sollte. Nach seiner Nr. 2.3. trat der Entsendevertrag "ergänzend neben den ruhenden Arbeitsvertrag" mit der X-AG und "den lokalen Arbeitsvertrag mit der Gastgesellschaft".

5 Die Vergütung des Klägers während des Auslandseinsatzes war in Nr. 3. des Entsendevertrags sowie in dessen Anhängen "Vergütung" und "Zusatzleistungen" geregelt. Sie setzte sich aus einem "Heimatsgesellschafts-Nettogehalt", einem "Auslandsnetto" sowie weiteren Zusatzleistungen und Abzügen zusammen.

6 Nach Nr. 4.4. des Entsendevertrags unterlag der Kläger am Arbeitsplatz den Regeln der Gastgesellschaft und war verpflichtet, die Unternehmenspolitik und die Prozesse der Gastgesellschaft zu befolgen. Die Arbeitsbedingungen während des Auslandsaufenthalts, insbesondere Arbeitszeiten, krankheitsbedingte Abwesenheiten, Feiertage und Freistellungen, sollten sich gemäß Nr. 6.1. des Entsendevertrags grundsätzlich nach den Regelungen des lokalen Arbeitsvertrags mit der Gastgesellschaft sowie den für die Gastgesellschaft geltenden betrieblichen, tariflichen und gesetzlichen Regelungen richten. Allerdings hatten Gast- und Heimatgesellschaft nach Nrn. 6.2. und 6.3. des Entsendevertrags sicherzustellen, dass die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall sowie der jährliche Urlaubsanspruch während des Auslandseinsatzes nicht schlechter als nach den Regelungen im Heimatland ausgestaltet sein durften. Für Dienstjubiläen, Jubiläumszuwendungen und etwaigen Sonderurlaub galten die Regelungen für die Heimatgesellschaft (Nr. 6.5. des Entsendevertrags).

7 Nach Nr. 7.1. des Entsendevertrags behielt sich die X-AG auch während des Auslandseinsatzes des Klägers vor, das ruhende Arbeitsverhältnis aus vom Kläger zu vertretenden Gründen durch Kündigung beenden zu können. Vertragsverstöße gegenüber der Gastgesellschaft sollten auch als Vertragsverstöße gegenüber der X-AG gelten. Das ruhende Arbeitsverhältnis sollte außerdem ohne Kündigung durch die X-AG enden, wenn das Auslandsarbeitsverhältnis zur Gastgesellschaft von dieser durch Kündigung aus Gründen beendet wurde, die in der Person oder im Verhalten des Klägers lagen und auch nach dem Arbeitsrecht der X-AG als Kündigungsgründe galten. Gleiches sollte gelten, wenn der Kläger das Arbeitsverhältnis zur Gastgesellschaft durch Eigenkündigung oder Aufhebungsvertrag beendete (Nrn. 7.2. und 7.3. des Entsendevertrags).

8 Im Übrigen sollte gemäß Nr. 8.1. des Entsendevertrags das ruhende Arbeitsverhältnis mit der X-AG nach dem Ende des im Entsendevertrag definierten Einsatzzeitraums bei der Gastgesellschaft wieder aktiviert werden. Vom Kläger wurde erwartet, während des Auslandseinsatzes mit der X-AG in Kontakt zu bleiben. Nach Nr. 8.5. des Entsendevertrags behielt sich die X-AG außerdem vor, den Kläger auch während der Laufzeit des Auslandsarbeitsvertrags unter Wahrung einer Frist von einem Monat zurückzurufen. Gemäß Nr. 8.7. des Entsendevertrags konnte der Einsatz bei der Gastgesellschaft aber auch verlängert werden.

9 Unter dem ….07./….07.2013 schloss der Kläger sodann eine Vereinbarung mit der Gastgesellschaft, die nach den Gesetzen der Vereinigten Staaten von Amerika (USA) und des Staates … ausgelegt werden sollte. Hiernach sollte der Kläger während seines Auslandseinsatzes als Angestellter der Gastgesellschaft angesehen werden. Als Arbeitsort (place of employment) war die Y-Operations der Gastgesellschaft vereinbart. Der Kläger sollte die Position eines "Manager … " übernehmen. Die Regelungen und Bedingungen des Einsatzes des Klägers bei der Gastgesellschaft sollten sich nach der Vereinbarung vom ….07./….07.2013, der beigefügten Zusammenfassung über die Bezahlung des Klägers und dem Entsendevertrag richten.

10 Die Vereinbarung mit der Gastgesellschaft enthielt u.a. verschiedene Regelungen über allgemeine Pflichten und Verantwortlichkeiten der Gastgesellschaft und des Klägers in Zusammenhang mit dessen Einsatz bei der Gastgesellschaft. Der Vertrag mit der Gastgesellschaft beinhaltete zudem Regelungen über die Bezahlung des Klägers. So sollte der Kläger über die Gehaltsliste der Gastgesellschaft den Konsumausgabenanteil bekommen, wie er im Entsendevertrag mit der X-AG definiert war. Außerdem sollte der Kläger von der Gastgesellschaft einen monatlichen Wohnkostenzuschuss für die Wohnung in den USA sowie einen monatlichen Zuschuss zu den laufenden Unterhaltskosten für die in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) beibehaltene Wohnung erhalten. Die Gastgesellschaft war des Weiteren verpflichtet, den Kläger gegen bestimmte Risiken zu versichern. Verschiedene andere Vergünstigungen, die die Gastgesellschaft ihren anderen Arbeitnehmern gewährte, erhielt der Kläger im Hinblick auf die ihm von der X-AG erteilten Zusagen hingegen nicht.

11 Die Arbeitszeit des Klägers belief sich nach der Vereinbarung mit der Gastgesellschaft auf 40 Wochenstunden, die von Montag bis Freitag zu leisten waren. Überstundenvergütungen sollte der Kläger nicht erhalten.

12 Der Kläger trat seinen Einsatz bei der Gastgesellschaft in deren Werk in Y vereinbarungsgemäß am … 2013 an. Die Klägerin begleitete ihn während des Auslandsaufenthalts. Die Kläger bezogen eine Wohnung in Y; die Wohnung in Deutschland behielten sie bei.

13 Für das Streitjahr erklärten die Kläger ausländischen Arbeitslohn in Höhe von 233.037,26 $ (175.413,82 €). Der Steuererklärung war eine dementsprechende US-amerikanische Gehaltsbescheinigung 2014 W-2 der

Gastgesellschaft beigefügt. Ausweislich einer der Steuererklärung ebenfalls beigefügten US-amerikanischen Gehaltsübersicht waren in dem Arbeitslohn ein als Wohnkostenzuschuss bezeichneter Betrag von 27.720 $, ein Flugbudget von 3.600 $ sowie 100 $ für Möbelmiete enthalten. Die Kläger gingen davon aus, dass Möbelmiete sowie Flugbudget in voller Höhe (2.875,09 €) und der Wohnkostenzuschuss in Höhe von 20.400 $ (15.355,66 €) als steuerfreie Werbungskostenerstattungen zu behandeln seien und damit nicht zu dem dem Progressionsvorbehalt unterliegenden ausländischen Arbeitslohn gehören würden.

14 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem bei der Einkommensteuerfestsetzung nicht, sondern ging davon aus, dass dem Progressionsvorbehalt ausländischer Arbeitslohn in Höhe von 175.413 € unterläge. Die erste Tätigkeitsstätte des Klägers habe sich im Streitjahr in den USA befunden. Dorthin habe sich auch der Lebensmittelpunkt der Kläger verlagert. Der dem Progressionsvorbehalt unterliegende Arbeitslohn könne deshalb nicht um Unterkunftskosten und Kosten für Heimfahrten gemindert werden.

15 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 36 veröffentlichten Gründen ab.

16 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

17 Sie beantragen,
das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 09.05.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.10.2016 dahin zu ändern, dass ein weiterer Betrag von 18.230,75 € steuerfrei gemäß § 3 Nr. 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gestellt und damit beim Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 32a Abs. 1 EStG nicht berücksichtigt wird.

18 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

19 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten. Einen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

20 Die Revision der Kläger ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der dem Progressionsvorbehalt unterliegende Arbeitslohn des Klägers nicht um steuerfreie Erstattungen für die Unterkunftskosten der Wohnung in Y sowie die Kosten für die Reisen zwischen den USA und Deutschland zu mindern ist.

21 1. Die von den Klägern erhobene Verfahrensrüge greift nicht durch. Das FG konnte im Streitfall --ohne einen Verfahrensfehler zu begehen-- zu der Auffassung gelangen, zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft sei ein (befristetes) Arbeitsverhältnis zustande gekommen. Näherer Feststellungen zum US-amerikanischen Arbeitsrecht bedurfte es hierzu nicht.

22 a) Es ist Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebende ausländische Recht gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung (ZPO) von Amts wegen zu ermitteln (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.06.2013 - III R 10/11, BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 28, m.w.N.). Wie das FG das ausländische Recht ermittelt, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen (BFH-Urteil vom 19.12.2007 - I R 46/07, BFH/NV 2008, 930). Dabei lassen sich die Anforderungen an Umfang und Intensität der Ermittlungspflicht des Tatrichters nur in sehr eingeschränktem Maße generell-abstrakt bestimmen (BFH-Urteil vom 13.06.2013 - III R 63/11, BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711, Rz 27). Im Allgemeinen werden die Grenzen der Ermessensausübung des FG durch die jeweiligen Umstände des Einzelfalls gezogen. Vom Revisionsgericht wird insoweit lediglich überprüft, ob der Tatrichter sein Ermessen rechtsfehlerfrei ausgeübt, insbesondere sich anbietende Erkenntnisquellen unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls hinreichend ausgeschöpft hat (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 18.03.2020 - IV ZR 62/19, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 2020, 802, Rz 23). Von Einfluss auf das Ermittlungsermessen kann dabei auch der Vortrag der Beteiligten sein. Tragen sie eine bestimmte ausländische Rechtspraxis detailliert und kontrovers vor, wird der Tatrichter regelmäßig umfassendere Ausführungen zur Rechtslage zu machen haben, als wenn der Vortrag der Beteiligten zu dem Inhalt des ausländischen Rechts übereinstimmt oder sie zu dem Inhalt dieses Rechts nicht Stellung nehmen, obwohl sie

dessen Anwendbarkeit kennen oder mit ihr rechnen (BGH-Urteile vom 30.04.1992 - IX ZR 233/90, BGHZ 118, 151, unter B.I.2.b bb, und in NJW-RR 2020, 802, Rz 24, jeweils m.w.N.).

23 b) Hiernach konnte das FG unter den im Streitfall gegebenen Umständen verfahrensfehlerfrei davon ausgehen, dass der Kläger mit der Gastgesellschaft ein (befristetes) Arbeitsverhältnis eingegangen war.

24 Die Kläger haben das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft in der Tatsacheninstanz letztlich nicht in Abrede gestellt. Sie haben vielmehr neben dem Entsendevertrag zwischen dem Kläger und der X-AG auch die Vereinbarung zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft vorgelegt, die die berufliche Tätigkeit des Klägers bei der Gastgesellschaft vom ... 2013 bis zum 2016 regelte. In der Klagebegründung haben die Kläger zudem selbst vorgetragen, der Kläger habe lokale "Arbeitsvereinbarungen mit der Gastgesellschaft" anlässlich seiner befristeten Entsendung in die USA abgeschlossen, "weil sie Voraussetzung für den Erhalt eines Arbeitsvisums" gewesen seien bzw. weil "sie aufgrund arbeitsrechtlicher Vorschriften" erforderlich oder "aus unternehmenssteuerlichen Gründen notwendig" gewesen seien, da "ohne lokalen Arbeitsvertrag ein Betriebsstättenrisiko" für die X-AG als entsendendes deutsches Unternehmen bestanden habe. In dem zwischen dem Kläger und der X-AG abgeschlossenen Entsendevertrag war in Nr. 2.2. zudem vereinbart, dass der Kläger mit Beginn des Auslandseinsatzes "einen lokalen Arbeitsvertrag mit der Gastgesellschaft" abschloss. In der von den Klägern vorgelegten US-amerikanischen Gehaltsbescheinigung 2014 W-2 war die Gastgesellschaft als Arbeitgeberin des Klägers bezeichnet. Das FA ist im finanzgerichtlichen Verfahren ebenfalls vom Vorliegen eines (befristeten) Arbeitsvertrags zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft ausgegangen.

25 Bei dieser Sachlage konnte das FG, ohne dass ihm dadurch ein Verfahrensfehler unterlief, ohne weitere Ermittlungen zum US-amerikanischen (Arbeits-) Recht vom Vorliegen eines (befristeten) Arbeitsverhältnisses zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft ausgehen.

26 c) Ob das (befristete) Arbeitsverhältnis zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft (allein oder in Zusammenschau mit dem Entsendevertrag) nach US-amerikanischem Recht einen wirksamen (befristeten) Arbeitsvertrag darstellte, musste das FG unter den im Streitfall gegebenen Umständen im Hinblick auf § 41 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) nicht weiter aufklären. Denn der Kläger hat nach Maßgabe des Vertrags mit der Gastgesellschaft (und dem Entsendevertrag mit der X-AG) tatsächlich in den USA im Werk der Gastgesellschaft in Y gearbeitet und hierfür eine Vergütung erhalten. Die Vereinbarungen mit der Gastgesellschaft (und der Entsendevertrag) wurden mithin durchgeführt; ihr wirtschaftliches Ergebnis blieb bestehen. Gegenteiliges hat die Vorinstanz nicht festgestellt und wurde von den Beteiligten auch nicht vorgetragen.

27 d) Die Frage, ob aufgrund der vom Kläger mit der Gastgesellschaft und der X-AG abgeschlossenen Verträge und der diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen eine dauerhafte Zuordnung des Klägers i.S. von § 9 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG zu dem Werk der Gastgesellschaft in Y erfolgte, beurteilt sich nach deutschem Steuerrecht und nicht nach US-amerikanischem (Arbeits-)Recht. Auch insoweit waren nähere Feststellungen der Vorinstanz zum US-amerikanischen (Arbeits-)Recht mangels Entscheidungserheblichkeit nicht erforderlich.

28 2. Die von der Revision erhobene Sachrüge bleibt ebenfalls ohne Erfolg.

29 a) Die Kläger waren im Streitjahr gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da sie --neben ihrer Wohnung in Y-- im Inland einen Wohnsitz hatten, wie das FG zutreffend entschieden hat. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig. Der Senat sieht daher insoweit von einer weiteren Begründung ab.

30 b) Das FG hat ferner zutreffend darauf erkannt, dass die Einnahmen des Klägers aus seiner Tätigkeit in Y gemäß Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern in der Fassung der Bekanntmachung vom 04.06.2008 (DBA-USA) nicht der deutschen Besteuerung unterlagen, da Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die der gemäß Art. 4 DBA-USA in den USA ansässige Kläger aus seiner unselbständigen Arbeit in Y bezog, nur in den USA besteuert werden konnten. Sie unterlagen jedoch dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG i.V.m. Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a Satz 2 DBA-USA). Dies steht zwischen den Beteiligten ebenfalls nicht im Streit. Der Senat sieht deshalb auch insoweit von weiteren Ausführungen ab.

31 c) Hat ein unbeschränkt Steuerpflichtiger Einkünfte bezogen, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, so ist auf das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG). Der besondere Steuersatz für die im

Wohnsitzstaat zu besteuernden Einkünfte ermittelt sich gemäß § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG nach dem zu versteuernden Einkommen, das sich ergäbe, wenn die ausländischen Einkünfte der deutschen Besteuerung unterlägen. Diese Einkünfte sind daher nach den einschlägigen Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu bestimmen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 20.09.2006 - I R 59/05, BFHE 215, 130, BStBl II 2007, 756; vom 11.02.2009 - I R 25/08, BFHE 224, 498, BStBl II 2010, 536, und Senatsbeschluss vom 03.07.2018 - VI R 55/16, Rz 15, m.w.N.). Dies gilt sowohl für die Ermittlung der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit als auch für die damit zusammenhängenden Werbungskosten (BFH-Urteile in BFHE 224, 498, BStBl II 2010, 536, m.w.N., und vom 25.09.2014 - III R 61/12, BFHE 247, 146, BStBl II 2015, 182). Deshalb sind insbesondere nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfreie Vergütungen nicht in die Ermittlung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte einzubeziehen.

32 d) Nach § 3 Nr. 16 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285) sind die Vergütungen, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erhalten, steuerfrei, soweit sie die nach § 9 EStG als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen.

33 e) Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Zu den Reisekosten gemäß § 3 Nr. 16 EStG zählen auch Aufwendungen des Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i.S. von § 9 Abs. 4 EStG sind (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG), sowie notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG). Eine doppelte Haushaltsführung i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG unterhielten die Kläger im Streitjahr nicht, wie das FG zutreffend entschieden hat und zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit steht.

34 Die Vergütungen, die der Kläger für die Flüge zwischen den USA und Deutschland, für Möbelmiete und (anteilig) als Wohnkostenzuschuss erhielt, waren hiernach nicht gemäß § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei, da sie die gemäß § 9 EStG als Werbungskosten abziehbaren Beträge überstiegen. Der Kläger konnte die Aufwendungen für die Flüge, die Möbelmiete und die (anteiligen) Wohnkosten nicht gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a und Nr. 5a EStG als Werbungskosten abziehen. Denn er war in den USA nicht auswärts tätig; vielmehr befand sich seine erste Tätigkeitsstätte im Streitjahr im Werk der Gastgesellschaft in Y.

35 f) Erste Tätigkeitsstätte ist nach der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Der durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285) neu eingeführte und in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG definierte Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" tritt an die Stelle des bisherigen unbestimmten Rechtsbegriffs der "regelmäßigen Arbeitsstätte".

36 aa) Ortsfeste betriebliche Einrichtungen sind räumlich zusammengefasste Sachmittel, die der Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dienen und mit dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden (z.B. Senatsurteil vom 04.04.2019 - VI R 27/17, BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 13, m.w.N.).

37 bb) Die Zuordnung zu einer solchen Einrichtung wird gemäß § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Einer gesonderten Zuordnung für einkommensteuerliche Zwecke bedarf es nicht (Senatsurteil vom 11.04.2019 - VI R 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz 23, 35).

38 cc) Die arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers als solche muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden (ebenso nunmehr auch BMF-Schreiben vom 25.11.2020 - IV C 5-S 2353/19/10011:006, BStBl I 2020, 1228, Rz 11). Eine Dokumentationspflicht ist § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht zu entnehmen. Die Feststellung einer entsprechenden Zuordnung ist vielmehr durch alle nach der FGO zugelassenen Beweismittel möglich und durch das FG im Rahmen einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu treffen. So entspricht es regelmäßig der Lebenswirklichkeit, dass der Arbeitnehmer der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder werden soll (z.B. Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 17).

39 dd) Ist der Arbeitnehmer einer bestimmten Tätigkeitsstätte arbeitsrechtlich zugeordnet, kommt es aufgrund des

Direktionsrechts des Arbeitgebers für das Auffinden der ersten Tätigkeitsstätte auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit, die der Arbeitnehmer dort ausübt oder ausüben soll, entgegen der bis 2013 geltenden Rechtslage nicht mehr an. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die er arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören (Senatsurteile in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 18 f., und in BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz 25 f.).

40 ee) Von einer dauerhaften Zuordnung ist ausweislich der in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG aufgeführten Regelbeispiele insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.

41 (1) Eine Zuordnung ist unbefristet i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 3 1. Alternative EStG, wenn die Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte aus der maßgeblichen Sicht ex ante nicht kalendermäßig bestimmt ist und sich auch nicht aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung ergibt (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 21).

42 (2) Die Zuordnung erfolgt gemäß § 9 Abs. 4 Satz 3 2. Alternative EStG für die Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses, wenn sie aus der maßgeblichen Sicht ex ante für die gesamte Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses Bestand haben soll. Dies kann insbesondere angenommen werden, wenn die Zuordnung im Rahmen des Arbeits- oder Dienstverhältnisses unbefristet oder (ausdrücklich) für dessen gesamte Dauer erfolgt (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 22).

43 g) Nach diesen Maßstäben ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass das Werk der Gastgesellschaft in Y im Streitjahr die erste Tätigkeitsstätte des Klägers war.

44 aa) Bei dem betreffenden Werk in Y handelte es sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung. Dies steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.

45 bb) Es handelte sich auch um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers des Klägers. Nach den nicht mit durchgreifenden Verfahrensrügen angefochtenen (s. II.1. der Gründe) und den Senat daher bindenden tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) war der Kläger mit der Gastgesellschaft ein (befristetes) Arbeitsverhältnis eingegangen. Die Gastgesellschaft war während der Laufzeit des (befristeten) Arbeitsverhältnisses der (lohnsteuerrechtliche) Arbeitgeber des Klägers. Der Kläger erbrachte seine Arbeitsleistungen gegenüber der Gastgesellschaft in deren Werk in Y. Er war in den dortigen Betrieb der Gastgesellschaft eingegliedert. Ausweislich der US-amerikanischen Gehaltsbescheinigung 2014 W-2 trug die Gastgesellschaft --ungeachtet des sog. "split pay" Ansatzes-- auch den vom Kläger für seine Tätigkeit in den USA bezogenen Arbeitslohn. Dies gilt jedenfalls, soweit die vom Kläger bezogenen Vergütungen nach der US-amerikanischen Gehaltsübersicht über die sog. "United States Payroll" abgewickelt wurden.

46 Wie oben bereits dargelegt, kommt es im Hinblick auf die tatsächliche Durchführung der zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft getroffenen Vereinbarungen gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 AO insoweit nicht darauf an, ob diese Vereinbarungen (ggf. in Zusammenschau mit dem Entsendevertrag) nach US-amerikanischem Arbeitsrecht einen wirksamen (befristeten) Arbeitsvertrag darstellten. Selbst wenn dies nicht der Fall gewesen sein sollte, war die Gastgesellschaft im Streitjahr als (lohnsteuerrechtlicher) Arbeitgeber des Klägers anzusehen.

47 cc) Der Kläger war dem Werk der Gastgesellschaft in Y auch zugeordnet. Nach der zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft getroffenen Vereinbarung vom ....07./....07.2013 sollte der Kläger seine Arbeit im Werk der Gastgesellschaft in Y ableisten. Hiervon abweichende dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen, Absprachen oder Weisungen hat das FG nicht festgestellt. Sie werden von den Beteiligten auch nicht behauptet.

48 dd) Die vorgenannte Zuordnung erfolgte schließlich dauerhaft. Die Voraussetzungen des zweiten Regelbeispiels in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG sind im Streitfall erfüllt. Aus der maßgeblichen Sicht ex ante sollte die Zuordnung für die gesamte Dauer des vom ... 2013 bis zum ... 2016 befristeten Arbeitsverhältnisses zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft Bestand haben. Dies ergibt sich aus den zwischen dem Kläger und der Gastgesellschaft geschlossenen Vereinbarungen. Darin ist das Werk in Y für den gesamten Zeitraum der Berufstätigkeit des Klägers bei der Gastgesellschaft als Ort der Beschäftigung bestimmt. Der Umstand, dass der Auslandseinsatz sowohl auf Veranlassung der X-AG als auch auf Veranlassung der Gastgesellschaft vorzeitig beendet oder verlängert werden konnte, steht der (dauerhaften) Zuordnung des Klägers für die Dauer des befristeten Arbeitsverhältnisses zur Gastgesellschaft nicht entgegen (s. Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 29).

49 ee) Soweit der erkennende Senat zur Rechtslage bis einschließlich 2013 vor Einführung des neuen Reisekostenrechts in einem mit dem Streitfall vergleichbaren Sachverhalt unter Hinweis auf sein Urteil vom 10.04.2014 - VI R 11/13 (BFHE 245, 218, BStBl II 2014, 804) die Auffassung vertreten hat, der Steuerpflichtige sei auswärts tätig geworden, weil er im Werk der ausländischen (Tochter-)Gesellschaft keine regelmäßige Arbeitsstätte gehabt habe (Senatsbeschluss vom 03.07.2018 - VI R 55/16), ist diese Rechtsprechung durch die gesetzliche Neuregelung zur ersten Tätigkeitsstätte überholt (ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2020, 1228, Rz 23; a.A. Strohner, Betriebs-Berater 2014, 2519; Retzlaff/Preising, Internationales Steuerrecht 2014, 670).

50 Insbesondere kann vor dem Hintergrund des gesetzlichen Regelbeispiels in § 9 Abs. 4 Satz 3 2. Alternative EStG die Auffassung nicht aufrechterhalten werden, an der vorübergehenden Natur der Arbeitnehmerentsendung ändere der Umstand nichts, dass der Steuerpflichtige mit der ausländischen (Tochter-)Gesellschaft seines (inländischen) Arbeitgebers einen befristeten Arbeitsvertrag abgeschlossen habe; die arbeitsvertraglichen Vereinbarungen mit der ausländischen Tochter seien für die Abgrenzung einer vorübergehenden von einer dauerhaften Tätigkeit ohne Aussagekraft (so aber Senatsurteil in BFHE 245, 218, BStBl II 2014, 804, Rz 20).

51 Zwar stand der Kläger im Streitfall neben dem mit der Gastgesellschaft abgeschlossenen (befristeten) Arbeitsvertrag weiterhin in einem (unbefristeten) Arbeitsverhältnis zur X-AG. Diesem Arbeitsverhältnis kommt aber in Bezug auf die nach dem neuen Reisekostenrecht für das Auffinden einer ersten Tätigkeitsstätte gemäß § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG maßgeblichen "dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen" keine maßgebliche Bedeutung (mehr) zu. Denn das Arbeitsverhältnis des Klägers zur X-AG ruhte während der Zeit seines Auslandseinsatzes. Der Kläger hatte aufgrund des ruhenden Arbeitsverhältnisses mit der X-AG keine Arbeitsleistungen mehr zu erbringen, so dass sich aus diesem Arbeitsverhältnis für die Zeit des Auslandseinsatzes keine arbeitsrechtlichen Festlegungen, Absprachen oder Weisungen in Bezug auf eine erste Tätigkeitsstätte mehr ergeben konnten (s. dazu auch Urteile des Bundesarbeitsgerichts vom 17.03.2016 - 6 AZR 221/15, BAGE 154, 268, Rz 12, und vom 14.03.2006 - 9 AZR 312/05, BAGE 117, 231, Rz 33). Dementsprechend schloss der Kläger zur Regelung seines Auslandseinsatzes mit der X-AG auch einen besonderen, ebenfalls auf die Dauer des Auslandseinsatzes befristeten Entsendevertrag ab. Soweit und solange der Kläger in den USA für die Gastgesellschaft tätig wurde, war die Arbeitgeberstellung der X-AG hiernach nur subsidiär.

52 ff) Ein anderes Ergebnis folgt auch nicht aus dem Senatsurteil vom 14.05.2020 - VI R 3/18 (BFHE 269, 486) . Der Senat hat dort entschieden, dass Studierende, die einen Teil ihres Studiums an einer anderen Hochschule, z.B. im Rahmen eines Auslandssemesters, absolvieren können bzw. müssen, an der anderen Hochschule keine (weitere) erste Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG begründen. Diese Entscheidung beruhte darauf, dass die betreffenden Studierenden nach der Ausbildungs- bzw. Studienordnung der bisherigen Bildungseinrichtung, bei der sie weiterhin eingeschrieben waren, zugeordnet blieben (Senatsurteil vom 14.05.2020 - VI R 3/18, BFHE 269, 486, Rz 26). Im Streitfall war der Kläger für die Dauer seines Auslandseinsatzes jedoch nicht mehr seiner (vormaligen) inländischen Tätigkeitsstätte bei der X-AG zugeordnet, sondern im Rahmen des befristeten Beschäftigungsverhältnisses mit der Gastgesellschaft für dessen Dauer dem Werk der Gastgesellschaft in Y (§ 9 Abs. 4 Satz 3 2. Alternative EStG).

53 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de