

Mandanteninformation für Steuerrecht Arbeitnehmer

1. Grenzüberschreitend tätige Berufskraftfahrer: Wird der Arbeitslohn aufgeteilt?

Arbeitslohn, der für Tage bezogen hat, an denen teilweise in Deutschland und teilweise in Luxemburg gearbeitet wird, ist nicht im Wege einer Schätzung jeweils hälftig auf Deutschland und Luxemburg aufzuteilen, wenn geeignete Nachweise zum jeweiligen Grenzübertritt vorgelegt werden.

Hintergrund

Der im Inland wohnhafte Kläger erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Linienbusfahrer bei der Firma X, die ihren Sitz in Luxemburg hatte.

In der Einkommensteuererklärung 2015 erklärte der Kläger sowohl einen steuerpflichtigen Bruttoarbeitslohn und einen steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Arbeitslohn aus Luxemburg. Er gab an, insgesamt 109.343 Minuten gearbeitet zu haben, wovon 24,07 % auf die Tätigkeit in Deutschland entfallen seien. Zum Nachweis legte er tägliche Dienstpläne vor.

Das Finanzamt nahm anhand der eingereichten Unterlagen eine taggenaue Zuordnung vor. Demnach entfielen 33 Arbeitstage ausschließlich auf Luxemburg, 2 Arbeitstage ausschließlich auf Deutschland und 198 Tage auf beide Staaten.

Entsprechend § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 der vom BMF erlassenen Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg vom 9.7.2012 wies das Finanzamt die Arbeitstage, an denen der Kläger sowohl in Deutschland als auch in Luxemburg tätig war, beiden Staaten jeweils zu 50 % zu. Danach entfielen im Streitjahr 2015 auf Luxemburg 56,65 % (132 Arbeitstage) und 43,35 % (101 Arbeitstage) auf Deutschland. Im Einkommensteuerbescheid für 2015 wurde der im Inland zu versteuernde Arbeitslohn und die darauf entfallenden Werbungskosten anteilmäßig entsprechend angesetzt. Der nach der vorgenommenen Aufteilung auf Luxemburg entfallende Arbeitslohn wurde dem Progressionsvorbehalt (abzüglich anteiliger Werbungskosten) unterworfen.

Für das Streitjahr 2016 erklärte der Kläger, kurz vor der erklärungsgemäß erfolgten Veranlagung, einen auf Deutschland entfallenden Arbeitslohn von 16,49 %. Zur Begründung wurde eine taggenaue Zuordnung anhand monatlicher Arbeitsauflistungen vorgelegt.

Das Finanzamt wies die Einsprüche gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 zurück und lehnte auch die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2016 ab.

Der gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 eingereichten Klage gab das FG nur zu einem kleinen – einen anderen Streitpunkt betreffenden – Teil statt und wies in Bezug auf die vom Finanzamt vorgenommene Zuordnung der Besteuerungsrechte für den Arbeitslohn die Klage als unbegründet ab.

Entscheidung

Der BFH hat das angefochtene Urteil aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen. Das FG sei unzutreffend davon ausgegangen, dass der Arbeitslohn, den der Kläger in den Streitjahren für Tage bezogen hat, an denen er teilweise in Deutschland und teilweise in Luxemburg gearbeitet hat, im Wege einer Schätzung jeweils hälftig auf Deutschland und Luxemburg aufzuteilen sei.

Zwar wird Arbeitsentgelt nach § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV, das auf Arbeitstage entfällt, an denen der Berufskraftfahrer seine Tätigkeit teilweise in dem Vertragsstaat ausgeübt hat, in dem der Arbeitgeber des Berufskraftfahrers seinen Wohnsitz hat, und teilweise in seinem Ansässigkeitsstaat, unabhängig von der jeweiligen Verweildauer zu gleichen Teilen auf den Ansässigkeitsstaat des Berufskraftfahrers und auf den Wohnsitzstaat des Arbeitgebers aufgeteilt, jedoch ist die Regelung nicht auf das im Streitfall maßgebliche DBA-Luxemburg 2012 anwendbar. Als Abkommen im Sinne dieser Verordnung gilt nach § 1 KonsVerLUXV nur das DBA-Luxemburg 1958/2009. Eine Erstreckung auf das DBA-Luxemburg 2012 enthält die Verordnung nicht.

Auch die von § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV übernommene Konsultationsvereinbarung vom 7.9.2011 taugt nicht als Rechtsgrundlage für eine vom jeweiligen Ort der Arbeitsausübung unabhängige, pauschale hälftige Aufteilung der Besteuerungsrechte und verstößt im Falle seiner Anwendung gegen höherrangiges Recht.

Die von den Verwaltungen intendierte pauschal hälftige Aufteilung der Besteuerungsrechte bewegt sich nicht innerhalb des Wortlauts des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg 2012. Danach können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat "ausgeübt".

Bei der in der Konsultationsvereinbarung u. a. genannten Berufsgruppe der Berufskraftfahrer kommt es bei der Arbeitsausübung zwar regelmäßig täglich zur gegebenenfalls sogar mehrfachen Überschreitung der Landesgrenzen, weshalb eine einfache und eine Doppel- bzw. Nichtbesteuerung vermeidende Handhabung zweckmäßig erscheint. Indessen aber ordnet die Konsultationsvereinbarung die hälftige Aufteilung "unabhängig von der jeweiligen Verweildauer" an. Es ist offensichtlich, dass dieser Inhalt mit dem durch Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 ausdrücklich angeordneten Tätigkeitsortprinzip unvereinbar ist und den Abkommenswortlaut überschreitet.

Bei der Bestimmung des Tätigkeitsstaats i. S. d. Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 kommt es allein auf den Ort der Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit an (Tätigkeitsortprinzip). Dabei ist auf den Arbeitsort abzustellen. Dieser befindet sich dort, wo der Arbeitnehmer sich zur Ausübung seiner Tätigkeit tatsächlich aufhält; ausschlaggebend hierfür ist seine physische Anwesenheit im Tätigkeitsstaat.

Für grenzüberschreitend tätige Berufskraftfahrer, deren Arbeitsort dort ist, wo sie sich mit den ihnen anvertrauten Fahrzeugen jeweils physisch aufhalten, folgt hieraus, dass das Arbeitsentgelt aufzuteilen ist; das gilt auch für den Fall, dass der Kraftfahrer an einem Arbeitstag nur stundenweise in einem Staat tätig geworden ist.

Zwar kann die erforderliche Aufteilung des Arbeitslohns nach dem physischen Aufenthalt im Wege einer Schätzung nach § 162 AO vorgenommen werden, wenn keine geeigneten Nachweise zum jeweiligen Grenzübertritt vorgelegt werden.

Im Streitfall lagen aber tägliche Dienstpläne bzw. monatliche Arbeitsauflistungen vor, aus denen sich die jeweils in Deutschland gefahrenen Minuten ergaben. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb die vom FG vorgenommene hälftige Aufteilung der Arbeitszeiten realitätsnäher sein soll als die vom Kläger anhand der Unterlagen vorgenommene Ermittlung der grenzüberschreitenden Linienfahrten.

2. Wo liegt die erste Tätigkeitsstätte eines angestellten Bauleiters?

Eine Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers ergibt sich nicht allein daraus, dass der Arbeitnehmer die Einrichtung nur gelegentlich zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufsuchen muss, im Übrigen aber seine Arbeitsleistung ganz überwiegend außerhalb der festen Einrichtung erbringt.

Hintergrund

Kläger sind Eheleute, die für die Streitjahre 2015 bis 2017 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Die Kläger wohnten in W. Der Kläger war in den Streitjahren als Bauleiter bei der Y-AG, einem international tätigen Bauunternehmen, beschäftigt. Die Y-AG unterhielt eine Niederlassung in der X-Straße in Z.

Nach § 1 des Arbeitsvertrags des Klägers war sein "Einstellungsort" in Z. Ihm stand in den Streitjahren ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. In ihren Lohnsteuer-Anmeldungen und den Lohnabrechnungen des Klägers berücksichtigte die Y-AG im Rahmen der Nutzung des Firmenwagens für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte die sog 0,03 %-Regelung. Ausgehend von einem Listenpreis des Fahrzeugs von 24.900 EUR und einer Entfernung von 29 km zwischen der Wohnung der Kläger und der von der Y-AG in der X-Straße in Z angenommenen ersten Tätigkeitsstätte des Klägers setzte diese insoweit einen Sachbezug in Höhe von monatlich 216,63 EUR an.

In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machten die Kläger bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit u. a. Werbungskosten für die Wege zwischen Wohnung und

erster Tätigkeitsstätte geltend. Als Ort der ersten Tätigkeitsstätte gaben die Kläger jeweils "Z" an. Sie erklärten, der Kläger habe die erste Tätigkeitsstätte im Jahr 2015 an 215 Tagen (gemäß berichtiger Anlage N), im Jahr 2016 an 209 Tagen und im Jahr 2017 an 217 Tagen aufgesucht. Außerdem machten sie Verpflegungsmehraufwendungen des Klägers mit einer Abwesenheit von mehr als 8 Stunden an 178 Tagen im Jahr 2015 (gem. berichtiger Anlage N), an 162 Tagen im Jahr 2016 und an 168 Tagen im Jahr 2017 geltend. Zum Beleg der Verpflegungsmehraufwendungen reichten sie Bescheinigungen der Y-AG ein.

Das Finanzamt erkannte die Verpflegungsmehraufwendungen für 2015 nicht an. Die Entfernungspauschale berücksichtigte das Finanzamt hingegen erklärungsgemäß für 215 Tage. Für 2016 und 2017 setzte es die Verpflegungsmehraufwendungen demgegenüber wie erklärt an, kürzte dafür aber die Entfernungspauschale auf 47 Tage (2016) bzw. auf 49 Tage (2017).

Das FG gab der Klage statt.

Entscheidung

Der BFH hat entschieden, dass der Kläger in der Niederlassung der Y-AG in der X-Straße in Z nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügte. Das FG hat ausgehend hiervon den Arbeitslohn des Klägers zu Recht um die sich aus der Anwendung der 0,03 %-Regelung ergebenden Beträge reduziert und die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten anerkannt.

Für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten gilt nach § 8 Abs. 2 Satz 2 des EStG die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG entsprechend. Kann ein Dienstwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt werden, erhöht sich dieser Wert gem. § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG nach Maßgabe der tatsächlichen Benutzung des Dienstwagens für solche Fahrten. Der Zuschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG (0,03 %-Regelung) kommt nur zur Anwendung, wenn und soweit der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzt. Nach diesen Rechtsgrundsätzen scheidet der Ansatz eines Nutzungsvorteils nach der 0,03 %-Regelung im Streitfall aus. Denn der Kläger verfügte in den Streitjahren nicht über eine erste Tätigkeitsstätte, sodass die Nutzung des ihm von der Y-AG überlassenen Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von vornherein nicht in Betracht kam.

Nach der gesetzlichen Konzeption – und der die Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts prägenden Grundentscheidung – wird die erste Tätigkeitsstätte vorrangig anhand der arbeits(vertrag)- oder dienstrechtlichen Zuordnung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber bestimmt, hilfsweise mittels quantitativer Kriterien.

Die rechtliche Würdigung des FG, in der Zuordnung des Klägers zum Bezirk der Niederlassung der Y-AG in Z nicht auch eine Zuordnung zu dem Gebäude der Niederlassung in der X-Straße zu erblicken, von Rechts wegen nicht zu beanstanden. Insbesondere waren die Tätigkeiten, die der Kläger der Y-AG als Bauleiter schuldet, so angelegt, dass sie jedenfalls ganz überwiegend außerhalb des Gebäudes der Niederlassung in Z zu erbringen waren. Bei dieser Sachlage kann nicht ohne weitere – im Streitfall fehlende – Anhaltspunkte angenommen werden, eine Zuordnung des Klägers zum Bezirk der Niederlassung in Z bedeute auch gleichzeitig eine Zuordnung zu dem Niederlassungsgebäude in Z. Der Kläger war der Niederlassung der Y-AG in Z vielmehr lediglich aus organisatorischen Gründen zugeordnet, ohne dass damit auch eine Festlegung des Tätigkeitsorts verbunden war. Dies stellt keine Zuordnung des Arbeitnehmers i. S. v. § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG dar.

Das FG hat dem Kläger auch den Werbungskostenabzug wegen des Verpflegungsmehraufwands zu Recht zugesprochen. Mehraufwendungen des Arbeitnehmers für die Verpflegung sind nach Maßgabe von § 9 Abs. 4a EStG als Werbungskosten abziehbar. Wird der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig (auswärtige berufliche Tätigkeit), ist nach § 9 Abs. 4a Satz 2 und 3 EStG zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen eine nach Abwesenheitszeiten gestaffelte Verpflegungspauschale anzusetzen. Hat der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte, gelten die Sätze 2 und 3 entsprechend. Denn liegen die Voraussetzungen des Absatz 4 nicht vor und ist der Arbeitnehmer gleichwohl außerhalb seiner Wohnung beruflich tätig, befindet er sich ebenfalls auf Auswärtstätigkeit. Nach § 9 Abs. 4a Satz 6 EStG ist der Abzug der Verpflegungspauschalen allerdings auf die ersten 3 Monate einer längerfristigen beruflichen

Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. Da der Kläger – entgegen der vom Finanzamt vertretenen Auffassung – nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügte, sind die Abwesenheitszeiten des Klägers von seiner Wohnung aus zu berechnen.