

L.I.R. n° 156/1

Objet: Définition de la notion "mise en valeur (Verwertung)" au sens de l'article 156 L.I.R.

L'article 156 L.I.R. dispose en ses numéros 3. et 4.:

"Sont considérés comme revenus indigènes des contribuables non résidents:

3. le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale au sens des articles 91 et 92, pour autant que ladite profession est ou a été exercée ou mise en valeur au Grand-Duché;
4. les revenus d'une occupation salariée au sens de l'article 95:
 - a) lorsque l'occupation est ou a été exercée au Grand-Duché;
 - b) lorsque l'occupation est ou a été mise en valeur au Grand-Duché, excepté toutefois lorsque le salarié est au service d'un négociant, d'une entreprise industrielle ou d'une entreprise de transport et qu'il apporte la preuve qu'il est soumis à l'étranger, du chef de son revenu indigène, à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu indigène;
 - c) lorsque les revenus sont alloués par une caisse publique indigène ou par la Société nationale des chemins de fer luxembourgeois;"

Le critère de la mise en valeur n'est applicable que dans les relations de l'espèce entre le Luxembourg et un Etat étranger avec lequel le Grand-Duché n'a pas conclu de convention contre les doubles impositions et sous réserve de l'application du régime spécial en faveur des activités salariées de montage, d'installation, de construction ou de prospection exercées temporairement à l'étranger.

La loi ne fournit pas de définition de la notion "mise en valeur". Aux termes du commentaire des articles de la loi concernant l'impôt sur le revenu (documents parlementaires 571⁴, page 318), l'activité dépendante, à l'instar de l'activité du titulaire d'une profession libérale ou assimilée, est mise en valeur au Grand-Duché lorsque, bien qu'elle n'y soit pas personnellement exercée, son résultat économique est toutefois destiné à servir directement l'intérêt de l'économie nationale.

En ce qui concerne la profession libérale, il y a mise en valeur au Luxembourg, p.ex. dans le cas d'écrivains ou de compositeurs étrangers lorsque les oeuvres sont publiées ou exécutées au Grand-Duché, ou dans le cas d'inventeurs dont les inventions sont utilisées par des entreprises indigènes. Il en est de même en cas de création à l'étranger de tableaux qui sont vendus au Luxembourg.

Quant à l'occupation salariée, la condition de la mise en valeur peut être considérée comme remplie lorsqu'il existe un contrat d'emploi et que le salaire provient du Grand-Duché. A noter dans ce contexte que le salaire est également censé provenir du Grand-Duché lorsque, bien qu'il ait été payé par une filiale étrangère, il est pris en charge par une exploitation indigène. Il existe en effet une forte présomption que la prestation de travail, formant la contrepartie du salaire pris en charge par l'économie nationale, est destinée à servir cette économie. Il appartient au salarié d'apporter la preuve que, malgré la provenance du salaire, il n'y a pas de mise en valeur de son activité au Grand-Duché.

La notion est également à interpréter sous l'angle de vue de la jurisprudence allemande plus récente suivie au Luxembourg, notamment des arrêts de principe rendus par la Cour fiscale fédérale allemande en date du 12 novembre 1986. Les références concernant ces arrêts reproduits en annexe sont les suivantes:

- Bundesfinanzhof Urteil v. 12. November 1986 I R 38/83
(Bundessteuerblatt 1987 - Teil II, S. 377)
- Bundesfinanzhof Urteil v. 12. November 1986 I R 69/83
(Bundessteuerblatt 1987 - Teil II, S. 379)
- Bundesfinanzhof Urteil v. 12. November 1986 I R 320/83
(Bundessteuerblatt 1987 - Teil II, S. 381)
- Bundesfinanzhof Urteil v. 12. November 1986 I R 192/85
(Bundessteuerblatt 1987 - Teil II, S. 383).

Selon le principe directeur de ces arrêts, la mise en valeur est établie à l'endroit où le résultat de l'activité du salarié est mis à la disposition de l'employeur indigène. ("Unter Verwerten ist der Vorgang zu verstehen, durch den der Arbeitnehmer das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit seinem Arbeitgeber zuführt.") Il va de soi que l'employeur doit en assumer la charge.

La mise en valeur se présente sous des formes très diverses. A titre de comparaison, des exemples positifs et négatifs de la notion "mise en valeur" sont indiqués ci-après. Il s'agit dans tous les cas de l'activité à l'étranger d'un salarié non résident qui a passé un contrat d'emploi avec un employeur indigène.

Exemples positifs de la mise en valeur au Luxembourg :

- 1) Activité d'un acteur occupé par une société luxembourgeoise de production de films.
- 2) Fourniture de rapports d'analyse du marché étranger à une firme luxembourgeoise.
- 3) Rapports de recherche établis à l'étranger.
- 4) Activité des chauffeurs travaillant pour une entreprise de transport luxembourgeoise (à cause de l'attribution des autorisations de transport par le ministre des transports).

A noter cependant qu'en vertu de l'article 156, n° 4b L.I.R., la rémunération des salariés qui sont au service d'un négociant, d'une entreprise industrielle ou d'une entreprise de transport est exonérée au Grand-Duché, même si l'occupation y relative est ou a été mise en valeur au Luxembourg. Toutefois, il faut que les salariés apportent la preuve que leur rémunération touchée de l'employeur luxembourgeois est soumise à l'étranger à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu indigène.

Exemples négatifs de la mise en valeur au Luxembourg:

- 1) Coopérant travaillant à l'étranger au service d'une organisation non gouvernementale luxembourgeoise.
- 2) Activité d'un géomètre ou d'un ingénieur lors de la construction d'un bâtiment à l'étranger.
- 3) Activité à l'étranger d'un salarié (p.ex. guide) pour le compte d'une compagnie aérienne. En revanche, l'activité de recherche de nouvelles destinations et de nouveaux hôtels signifie mise en valeur au Luxembourg.

Luxembourg, le 17 décembre 1992

Le Directeur des Contributions,



Einkommensteuer Lohnsteuer

1. Unter Verwerten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist der Vorgang zu verstehen, durch den der Arbeitnehmer das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit seinem Arbeitgeber zuführt.

2. Unter Verwerten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG kann nur ein Nutzbarmachen gemeint sein, das an einem Ort geschieht, der von dem der Ausübung verschieden sein kann.

EStG § 49 Abs. 1 Nr. 4.

Urteil vom 12. November 1986 I R 38/83

Vorinstanz: FG Hamburg (EFG 1983, 416)

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist von Beruf Kapitän. Er war im Streitjahr unverheiratet und besaß die deutsche Staatsbürgerschaft. Bis zum 1. Oktober 1977 war er im Melderegister der Gemeindeverwaltung von T (Inland) eingetragen. Nach einer Mitteilung der Gemeindeverwaltung T wurde die Eintragung im Melderegister am 1. Oktober 1977 von Amts wegen in „unbekanntem Aufenthalt“ berichtigt. Der Kläger erhielt jedoch für das Streitjahr 1978 wie auch für 1979 eine Lohnsteuerkarte ausgestellt; zu diesem Zweck meldete die Mutter des Klägers diesen jeweils an und ab.

Im Streitjahr fuhr der Kläger bis zum 31. Juli 1978 auf dem Motorschiff „C“ und anschließend auf dem Motorschiff „M“ als Kapitän. Beide Schiffe fuhren unter der Singapur-Flagge und wurden von der in Hamburg ansässigen Offenen Handelsgesellschaft X bereedert. Die X, die auch den Arbeitsvertrag mit dem Kläger abgeschlossen hat, behielt im Streitjahr für den Kläger . . . DM Lohnsteuer ein und führte sie an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt — FA —) ab. Die Heuer des Klägers wurde zum Teil auf ein Konto bei der Kreissparkasse O überwiesen, zum Teil bei der Firma X in bar in Empfang genommen. Der Kläger beantragte bei dem FA, das für den Arbeitgeber zuständig war, die Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer. Das FA lehnte die Erstattung ab. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.

Mit der dagegen erhobenen Klage machte der Kläger geltend, daß er im Streitjahr in Singapur ansässig gewesen sei, weil er während des gesamten Jahres auf einem unter der Flagge Singapurs fahrenden Schiff beschäftigt gewesen sei. Im Inland habe er keinen Wohnsitz gehabt. Sein Schiff habe lediglich dreimal im Streitjahr jeweils einen oder allenfalls zwei Tage lang einen deutschen Hafen angelaufen.

Das Finanzgericht (FG) sah die Klage in seiner in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1983, 416 veröffentlichten Entscheidung als unbegründet an.

Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts und macht geltend, daß er im Streitjahr 1978 keinen Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland (Bundesrepublik) gehabt habe.

Er beantragt, das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und das FA unter Abänderung des Bescheids, mit dem die Erstattung der Lohnsteuer abgelehnt wurde, zu verpflichten, die für das Kalenderjahr 1978 einbehaltenen Lohnsteuer in Höhe von . . . DM zu erstatten.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Der Bundesminister der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten.

Die Revision ist begründet.

Das Urteil des FG wird aufgehoben; die Sache wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung — FGO —). Der Senat kann aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob der Kläger bezüglich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit steuerpflichtig ist, für die die X die Lohnsteuer einbehielt und an das FA abführte.

1. Entgegen der Ansicht des FG kann die Frage der Steuerpflicht nicht entschieden werden, ohne daß geklärt wird, ob der Kläger unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Ist keine unbeschränkte Steuerpflicht gegeben, entfällt für den größten Teil der vom Kläger bezogenen Einkünfte bereits aufgrund der Feststellungen des FG die Steuerpflicht, während im Falle des Vorliegens unbeschränkter Steuerpflicht die Bezüge möglicherweise steuerpflichtig sind.

Ist der Kläger nicht unbeschränkt steuerpflichtig, entfällt die Steuerpflicht jedenfalls insoweit, als die Schiffe, auf denen der Kläger tätig war, sich außerhalb deutscher Hoheitsgewässer bewegten. Insoweit liegen inländische Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht vor; die nichtselbständige Arbeit wurde insoweit weder im Inland ausgeübt noch im Inland verwertet.

Die Tätigkeit wurde nicht im Inland ausgeübt, soweit sich die Schiffe auf hoher See befanden bzw. soweit sie sich in anderen Hoheitsgewässern bewegten. Soweit sich die Schiffe auf hoher See befanden, waren sie als schwimmender Gebietsteil Singapurs anzusehen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs — BFH — vom 5. Oktober 1977 I R 250/75, BFHE 123, 341, BStBl II 1978, 50). Soweit sich die Schiffe in anderen nicht deutschen Hoheitsgewässern befanden, hat der Kläger die nichtselbständige Arbeit in dem jeweiligen Staatsgebiet ausgeübt.

Teil

Soweit sich die Schiffe außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer bewegen, liegt auch keine Verwertung der nichtselbständigen Arbeit i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG vor.

2. Unter „verwerten“ i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist der Vorgang zu verstehen, durch den der Arbeitnehmer das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit seinem Arbeitgeber zuführt. Dies ergibt sich aus der grammatischen Auslegung und dem Gesamtzusammenhang, in dem das Wort „verwerten“ steht.

2.1 Das Wort „verwerten“ kann sich auf einen Gegenstand in dem Sinne beziehen, daß der Wert, der in ihm steckt, herausgeholt wird und zunutze gemacht wird (vgl. Deutsches Wörterbuch von Jakob und Wilhelm Grimm, 12. Bd., I. Abteilung 1956, S. 2233). Als Beispiel für die Verwendung des Wortes „verwerten“ in der Gesetzessprache sei auf § 15 des Urheberrechtsgesetzes (UrhG) hingewiesen, wonach der Urheber das ausschließliche Recht hat, sein Werk in körperlicher Form zu verwerten (d. h. zu vervielfältigen, zu verbreiten und auszustellen). Der Nutzen der geleisteten Arbeit kann dort gezogen werden, wo die Arbeit ausgeübt wird. Es ist jedoch auch denkbar, den Nutzen an einem anderen Ort zu ziehen, vor allem bei Tätigkeiten, durch die ein geistiges Produkt hergebracht wird.

2.2 Unter Verwerten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG kann nur ein Nutzbarmachen gemeint sein, das an einem Ort geschieht, der von dem der Ausübung verschieden sein kann. Wenn der Gesetzgeber in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG für das Vorliegen inländischer Einkünfte sowohl an die Ausübung als auch an die Verwertung der nichtselbständigen Arbeit anknüpft, kann sich der Begriff der Verwertung nur auf diejenigen Fälle beziehen, in denen die nichtselbständige Arbeit an einem Ort verwertet wird, der nicht mit dem der Ausübung übereinstimmt. Für die Fälle, in denen die nichtselbständige Arbeit nur am Ort der Ausübung verwertet werden kann, hätte es des Anknüpfungsmerkmals der Verwertung neben dem der Ausübung nicht bedurft.

2.3 Zwar läßt der Wortlaut des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG durch den Gebrauch des Passivs („verwertet wird oder worden ist“) offen, wen die Vorschrift als Verwerter voraussetzt. Der Gesamtzusammenhang, in dem die Vorschrift steht, ergibt jedoch, daß nur der Arbeitnehmer als Verwerter in Betracht kommt.

Nach § 2 Abs. 1 EStG unterliegen der Einkommensteuer die dort bezeichneten Einkünfte, die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt. Dies spricht dafür, daß im Zweifel die Tatbestandsmerkmale, an die das Gesetz die Steuerpflicht knüpft (§ 3 Abs. 1 des Steueranpassungsgesetzes — StAnpG — = § 38 der Abgabenordnung — AO 1977 —), von demjenigen zu verwirklichen sind, der als Steuerpflichtiger in Betracht kommt.

In § 49 Abs. 1 EStG werden, wie die Bezugnahme auf § 1 Abs. 3 EStG in der für das Streitjahr gültigen Fassung zeigt, diejenigen Einkünfte einer natürlichen Person aufgezählt, die bei ihr zur beschränkten Einkommensteuerpflicht führen, wenn sie im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Katalog des

§ 49 Abs. 1 EStG enthält zum überwiegenden Teil keine Fälle, in denen die Steuerpflicht von einem Dritten in dem Sinne abhängig gemacht wird, daß dessen Verhalten zu einem Merkmal des Tatbestandes im engeren Sinne rechnet. Wenn § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG auf Verhältnisse eines Dritten (Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland) abstellt, handelt es sich um allgemeine Anknüpfungsmerkmale, die nicht zu dem Tatbestand im engeren Sinne zählen, von dem die Steuerpflicht abhängt.

Soweit § 49 Abs. 1 EStG, nämlich in § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG, auf das Tatbestandsmerkmal „verwerten“ neben dem der „Ausübung“ abstellt, wird es in dem Sinne verstanden, daß es auf die Verwertung durch denjenigen ankommt, der als Steuerpflichtiger in Betracht kommt (vgl. Urteile des BFH vom 16. Dezember 1970 I R 137/68, BFHE 101, 73, BStBl II 1971, 200; vom 13. Oktober 1976 I R 261/70, BFHE 120, 225, BStBl II 1977, 76). Das BFH-Urteil vom 23. Mai 1973 I R 163/71 (BFHE 111, 29, BStBl II 1974, 287) betrifft den Begriff der Verwertung in § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG, einer Vorschrift, nach der nicht auch die Ausübung maßgebend ist.

In § 40 Abs. 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) 1971 war ausgeführt, daß die nichtselbständige Arbeit im Inland verwertet wird, wenn ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist. Der Senat muß darauf nicht eingehen; denn die Vorschrift wurde mit Wirkung vom 1. Januar 1975 aufgehoben (vgl. § 1 Nr. 10 der Änderungsverordnung vom 12. Dezember 1974, BGBl I 1974, 3462). Zwar wurde in der Begründung zum EStG 1935 der Begriff der Verwertung in derselben Weise interpretiert wie in § 40 Abs. 2 LStDV 1971 (vgl. Begründung zum EStG 1934, RStBl 1935, 33, 59). Dies steht jedoch einer davon abweichenden Auslegung einer Gesetzesvorschrift nicht entgegen. Maßgebend ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektive Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den dieser hineingestellt ist.

Der Senat vertritt damit eine andere Auffassung als die, die in den Lohnsteuer-Richtlinien (Abschn. 92 Abs. 2 Satz 2) zum Ausdruck kommt. Insbesondere kann das Tatbestandsmerkmal „verwerten im Inland“ nicht davon abhängen, ob der Arbeitslohn zu Lasten eines inländischen Arbeitgebers gezahlt wird. Das Gesetz stellt in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG für bestimmte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit darauf ab, ob sie aus inländischen öffentlichen Kassen gewährt werden. Daraus ist zu entnehmen, daß es bei anderen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit nicht auf den Zahlungsvorgang ankommen kann.

Der Senat gibt seine dem Urteil vom 6. April 1977 I R 252/74 (BFHE 122, 94, BStBl II 1977, 575) zugrunde liegende Auffassung auf. Das Urteil hatte einen Streitfall zum Gegenstand, auf den die inzwischen aufgehobene Vorschrift des § 40 Abs. 2 LStDV 1971 zur Anwendung kam. Das Urteil vom 15. September 1971 I R 202/67 (BFHE 103, 557, BStBl II 1972, 281) betraf die Mitwirkung eines Filmschauspielers an einem Film, der teils im Inland, teils im Ausland gedreht wurde. Das Urteil läßt für den Ort der Verwertung nicht entscheidend sein, wo der Film aufgeführt wurde, sondern stellt darauf ab, wo der Film unter Mitwirkung des Schauspielers entstand. Dies

entspricht den oben dargestellten Grundsätzen. Der Schauspieler überträgt dem Hersteller vertraglich das ausschließliche Recht, das Filmwerk auf alle bekannten Nutzungsarten zu nutzen (§ 89 UrhG). Diese Leistung wird in der Regel dort erbracht, wo der Film hergestellt wird. Auf den Ort der Aufführung des Filmes kam es nicht an, weil es sich dabei um die Verwertung eines dem Filmhersteller zustehenden Rechts (§ 94 UrhG) handelt, das dieser durch die Verwertung der Werke der Mitwirkenden (§ 89 UrhG) geschaffen hat.

2.4 Nach dieser Auslegung des Wortes „verwerten“ wurde die vom Kläger auf den Schiffen ausgeübte Tätigkeit nicht im Inland verwertet. Der Kläger konnte seinem Arbeitgeber das Ergebnis seiner Tätigkeit nur auf den Schiffen zuführen.

3. Soweit der Kläger die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für die Zeit bezog, in der die Schiffe sich in deutschen Hoheitsgewässern aufhielten, liegen inländische Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG vor; die deutsche Besteuerung kann jedoch — was das FG noch zu prüfen hat — durch das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Singapur zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 13. Februar 1972 — DBA-Singapur — (BGBl II 1973, 374) ausgeschlossen sein.

Dabei muß geprüft werden, ob der Kläger in Singapur ansässig ist, was sich nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Singapur in erster Linie nach dem Recht des Staates Singapur entscheidet. Ist der Kläger danach in Singapur ansässig und damit abkommensberechtigt, ist grundsätzlich eine deutsche Besteuerung ausgeschlossen. Zwar hat die Bundesrepublik nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Singapur das Besteuerungsrecht, soweit die nichtselbständige Arbeit in ihrem Gebiet ausgeübt wird. Dies gilt nicht für Vergütungen, die eine in Singapur ansässige Person für eine unselbständige Arbeit bezieht, die an Bord eines Schiffes im internationalen Verkehr ausgeübt wird (Art. 14 Abs. 3 DBA-Singapur). Diese Freistellung von der deutschen Besteuerung könnte durch Art. 21 DBA-Singapur ausgeschlossen sein, wenn die betreffenden Einkünfte nach dem Recht des Staates Singapur unter Zugrundelegung des Betrages besteuert werden, der nach Singapur überwiesen oder dort bezogen wird, nicht aber unter Zugrundelegung des Gesamtbetrages der Einkünfte. Diese Voraussetzung ist ausschließlich nach singapurischem Recht zu prüfen. Unter dieser Bedingung wäre die Befreiung nach Art. 14 Abs. 3 DBA-Singapur von der deutschen Besteuerung nicht anzuwenden, wenn die für die Tätigkeit im deutschen Hoheitsgebiet gezahlte Vergütung nicht nach Singapur überwiesen oder dort bezogen wird. Dem Sinn des Art. 21 DBA-Singapur entsprechend muß die Frage, ob die Bezüge als nach Singapur überwiesen oder als dort bezogen gelten, ausschließlich nach singapurischem Einkommensteuerrecht entschieden werden. Wenn in Art. 21 DBA-Singapur bezüglich der Besteuerung des nach Singapur überwiesenen oder dort bezogenen Betrages auf das Einkommensteuerrecht des Staates Singapur abgestellt wird, muß auch die Frage, ob die Einkünfte dorthin überwiesen oder dort bezogen worden sind, nach dem Recht des Staates Singapur entschieden werden. Daneben kommt ein Ausschluß des Art. 14 Abs. 1 DBA-Singapur durch Art. 14 Abs. 2 DBA-Singapur in Betracht.

4. Für den Fall der unbeschränkten Steuerpflicht des Klägers sind die Bezüge des Klägers unter Umständen steuerpflichtig. Dies gilt vor allem dann, wenn der Kläger in Singapur nicht ansässig ist, was sich nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Singapur nach dem Recht des Staates Singapur beurteilt. Unter diesen von dem FG ebenfalls zu prüfenden Voraussetzungen (vgl. § 155 FGO i. V. m. § 293 der Zivilprozeßordnung) gilt der Kläger als in der Bundesrepublik ansässig (Art. 4 Abs. 1 DBA-Singapur), womit der Bundesrepublik das Besteuerungsrecht zusteht. Art. 14 Abs. 3 DBA-Singapur weist die Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für unselbständige Arbeiten bezieht, die an Bord eines Schiffes im internationalen Verkehr ausgeübt werden, dem Staat der Ansässigkeit zu. Das Besteuerungsrecht wird insoweit nicht durch Art. 21 DBA-Singapur berührt; denn die Bestimmung greift nur ein, wenn es durch das Abkommen zu einer Befreiung von der Steuer (so der deutsche Text) bzw. zu einer Ermäßigung der Steuer (so der englische Text: „relieved from tax“) kommt. Eine solche tritt jedoch, bezogen auf die Bundesrepublik, gerade nicht ein.

5. Das FG hält durch die Zurückverweisung Gelegenheit, Feststellungen darüber zu treffen, ob der Kläger in dem Streitjahr unbeschränkt steuerpflichtig war, d. h. im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hatte (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG). Es muß, soweit erforderlich, die entsprechenden Feststellungen zum Steuerrecht des Staates Singapur treffen, wozu es sich der in Art. 26 DBA-Singapur vorgesehenen Verfahren bedienen kann.

1. Unter Verwerten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist der Vorgang zu verstehen, durch den der Arbeitnehmer das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit seinem Arbeitgeber zuführt.

2. Unter Verwerten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG kann nur ein Nutzbarmachen gemeint sein, das an einem Ort geschieht, der von dem der Ausübung verschieden sein kann.

EStG § 49 Abs. 1 Nr. 4.

Urteil vom 12. November 1986 I R 69/83

Vorinstanz: Hessisches FG
(EFG 1983, 415)

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt — FA —) hat mit Haftungsbescheid vom 3. Dezember 1981 die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für Lohnsteuer des Jahres 1979 in Höhe von . . . DM in Anspruch genommen. Die Klägerin beschäftigte den Arbeitnehmer K in Kuwait. K hatte im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt. Er bezog sein Gehalt von der Klägerin. Seine Aufgabe in Kuwait bestand im wesentlichen darin, den dortigen Markt zu beobachten und Auskünfte über Produkte der Klägerin zu erteilen. K war in Kuwait nicht selbst mit einem Büro registriert, vielmehr war seine Vertretung in den Handelsbetrieb eines Dritten integriert.

Nach dem Vortrag der Klägerin war das Arbeitsgebiet, in dem K in Kuwait tätig war, der Bau industrieller Groß-

Teil II

anlagen. Die Ausführung von Aufträgen zum Bau derartiger Großanlagen stelle sich als Werklieferung dar, die in der Regel zu Montagebetriebsstätten am Aufstellungsort der Anlagen führe. K habe mit den arabischen Interessenten direkt keinen Kontakt aufnehmen können, er habe über einen Sponsor handeln müssen, in dessen Handelsbetrieb er eingegliedert gewesen sei. K sei lediglich in der Lage gewesen, die Meinungsbildung von Geschäftsleuten derart zu beeinflussen, daß diese bei irgendwelchen Projekten auch an die von ihm repräsentierte Klägerin dachten. Durch den Vertragsabschluß allein sei noch kein Wert geschaffen worden. Erst aus der Durchführung eines Vertrages könne sich ein Wert ergeben, nämlich in Form eines evtl. Gewinnes. Dieser Gewinn sei der Tätigkeit des K nur sehr entfernt zuzurechnen. Die Durchführung von Aufträgen in arabischen Ländern führe oft zu hohen Verlusten der beteiligten deutschen Unternehmen.

Das Finanzgericht (FG) hat die nach erfolglosem Einspruch eingelegte Klage als unbegründet abgewiesen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1983, 415, veröffentlicht.

Mit der Revision rügt die Klägerin die unzutreffende Auslegung und Anwendung des § 49 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 41 a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und macht einen Verfahrensmangel geltend. Das FG habe den entscheidungserheblichen Sachverhalt nicht aufgeklärt sowie unstrittige und festgestellte entscheidungserhebliche Tatsachen nicht der Urteilsfindung zugrunde gelegt.

Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG, den Haftungsbescheid des FA sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Der Bundesminister der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten.

Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG wird aufgehoben; die Sache wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung → FGO →).

1. Aufgrund der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen läßt sich nicht entscheiden, ob und inwieweit die von K in Kuwait ausgeübte nichtselbständige Arbeit im Inland verwertet wurde und damit der Lohnsteuer unterliegende inländische Einkünfte vorliegen (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

2. Unter „verwerten“ i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist der Vorgang zu verstehen, durch den der Arbeitnehmer das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit seinem Arbeitgeber zuführt. Dies ergibt sich aus der grammatischen Auslegung und dem Gesamtzusammenhang, in dem das Wort „verwerten“ steht.

2.1 Das Wort „verwerten“ kann sich auf einen Gegenstand in dem Sinne beziehen, daß der Wert, der in ihm steckt, herausgeholt wird und zunutze gemacht wird (vgl. Deutsches Wörterbuch von Jakob und Wilhelm Grimm, 12. Bd., I. Abteilung 1858, S. 2233). Als Beispiel für die Verwendung des Wortes „verwerten“ in der Gesetzesprache sei auf § 15 des Urheberrechtsgesetzes (UrhG) hingewiesen, wonach der Urheber das ausschließliche

Recht hat, sein Werk in körperlicher Form zu verwerten (d. h. zu vervielfältigen, zu verbreiten und auszustellen). Der Nutzen der geleisteten Arbeit kann dort gezogen werden, wo die Arbeit ausgeübt wird. Es ist jedoch auch denkbar, den Nutzen an einem anderen Ort zu ziehen, vor allem bei Tätigkeiten, durch die ein geistiges Produkt hervorgebracht wird.

2.2 Unter Verwerten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG kann nur ein Nutzbarmachen gemeint sein, das an einem Ort geschieht, der von dem der Ausübung verschieden sein kann. Wenn der Gesetzgeber in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG für das Vorliegen inländischer Einkünfte sowohl an die Ausübung als auch an die Verwertung der nichtselbständigen Arbeit anknüpft, kann sich der Begriff der Verwertung nur auf diejenigen Fälle beziehen, in denen die nichtselbständige Arbeit an einem Ort verwertet wird, der nicht mit dem der Ausübung übereinstimmt. Für die Fälle, in denen die nichtselbständige Arbeit nur am Ort der Ausübung verwertet werden kann, hätte es das Anknüpfungsmerkmal der Verwertung neben dem der Ausübung nicht bedurft.

2.3 Zwar läßt der Wortlaut des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG durch den Gebrauch des Passivs („verwertet wird oder worden ist“) offen, wen die Vorschrift als Verwerter voraussetzt. Der Gesamtzusammenhang, in dem die Vorschrift steht, ergibt jedoch, daß nur der Arbeitnehmer als Verwerter in Betracht kommt.

Nach § 2 Abs. 1 EStG unterliegen der Einkommensteuer die dort bezeichneten Einkünfte, die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt. Dies spricht dafür, daß im Zweifel die Tatbestandsmerkmale, an die das Gesetz die Steuerpflicht knüpft (§ 3 Abs. 1 des Steueranpassungsgesetzes – StAnpG – = § 38 der Abgabenordnung – AO 1977 –), von demjenigen zu verwirklichen sind, der als Steuerpflichtiger in Betracht kommt.

In § 49 Abs. 1 EStG werden, wie die Bezugnahme auf § 1 Abs. 3 EStG in der für das Streitjahr gültigen Fassung zeigt, diejenigen Einkünfte einer natürlichen Person aufgezählt, die bei ihr zur beschränkten Einkommensteuerpflicht führen, wenn sie im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Katalog des § 49 Abs. 1 EStG enthält zum überwiegenden Teil keine Fälle, in denen die Steuerpflicht von einem Dritten in dem Sinne abhängig gemacht wird, daß dessen Verhalten zu einem Merkmal des Tatbestandes im engeren Sinne rechnet. Wenn § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG auf Verhältnisse eines Dritten (Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland) abstellt, handelt es sich um allgemeine Anknüpfungsmerkmale, die nicht zu dem Tatbestand im engeren Sinne zählen, von dem die Steuerpflicht abhängt.

Soweit § 49 Abs. 1 EStG, nämlich in § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG, auf das Tatbestandsmerkmal „verwerten“ neben dem der „Ausübung“ abstellt, wird es in dem Sinne verstanden, daß es auf die Verwertung durch denjenigen ankommt, der als Steuerpflichtiger in Betracht kommt (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 16. Dezember 1970 I R 137/68, BFHE 101, 73, BStBl II 1971, 200; vom 13. Oktober 1976 I R 261/70, BFHE 120, 225, BStBl II 1977, 76). Das BFH-Urteil vom 23. Mai 1973

IR 163/71 (BFHE 111, 29, BStBl II 1974, 287) betrifft den Begriff der Verwertung in § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG, einer Vorschrift, nach der nicht auch die Ausübung maßgebend ist.

In § 40 Abs. 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) 1971 war ausgeführt, daß die nichtselbständige Arbeit im Inland verwertet wird, wenn ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist. Der Senat muß darauf nicht eingehen; denn die Vorschrift wurde mit Wirkung vom 1. Januar 1975 aufgehoben (vgl. § 1 Nr. 10 der Änderungsverordnung vom 12. Dezember 1974, BGBl I 1974, 3462). Zwar wurde in der Begründung zum EStG 1935 der Begriff der Verwertung in derselben Weise interpretiert wie in § 40 Abs. 2 LStDV 1971 (vgl. Begründung zum EStG 1934, RStBl 1935, 33, 59). Dies steht jedoch einer davon abweichenden Auslegung einer Gesetzesvorschrift nicht entgegen. Maßgebend ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektive Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den dieser hineingestellt ist.

Der Senat vertritt damit eine andere Auffassung als die, die in den Lohnsteuer-Richtlinien (Abschn. 92 Abs. 2 Satz 2) zum Ausdruck kommt. Insbesondere kann das Tatbestandsmerkmal „verwerten im Inland“ nicht davon abhängen, ob der Arbeitslohn zu Lasten eines inländischen Arbeitgebers gezahlt wird. Das Gesetz stellt in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG für bestimmte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit darauf ab, ob sie aus inländischen öffentlichen Kassen gewährt werden. Daraus ist zu entnehmen, daß es bei anderen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit nicht auf den Zahlungsvorgang ankommen kann.

Der Senat gibt seine dem Urteil vom 6. April 1977 IR 252/74 (BFHE 122, 94, BStBl II 1977, 575) zugrunde liegende Auffassung auf. Das Urteil hatte einen Streitfall zum Gegenstand, auf den die inzwischen aufgehobene Vorschrift des § 40 Abs. 2 LStDV 1971 zur Anwendung kam. Das Urteil vom 15. September 1971 IR 202/67 (BFHE 103, 557, BStBl II 1972, 281) betraf die Mitwirkung eines Filmschauspielers an einem Film, der teils im Inland, teils im Ausland gedreht wurde. Das Urteil läßt für den Ort der Verwertung nicht entscheidend sein, wo der Film aufgeführt wurde, sondern stellt darauf ab, wo der Film unter Mitwirkung des Schauspielers entstand. Dies entspricht den oben dargestellten Grundsätzen. Der Schauspieler überträgt dem Hersteller vertraglich das ausschließliche Recht, das Filmwerk auf alle bekannten Nutzungsarten zu nutzen (§ 89 UrhG). Diese Leistung wird in der Regel dort erbracht, wo der Film hergestellt wird. Auf den Ort der Aufführung des Filmes kam es nicht an, weil es sich dabei um die Verwertung eines dem Filmhersteller zustehenden Rechts (§ 94 UrhG) handelt, das dieser durch die Verwertung der Werke der Mitwirkenden (§ 89 UrhG) geschaffen hat.

3. Das FG hat bezüglich der Tätigkeit des K keine ausreichenden Feststellungen getroffen, die es dem Senat erlauben, in der Sache abschließend zu entscheiden. Auf die Art der von K geschuldeten Tätigkeit kommt es jedoch nach der Auslegung des Begriffes „verwerten“ an, von der der Senat ausgeht. Soweit die Tätigkeit des K darin bestand, mit den arabischen Interessenten Kontakt

aufzunehmen und diesen Auskünfte über die Produkte der Klägerin zu erteilen, wodurch deren Meinungsbildung derart beeinflusst wurde, daß diese bei irgendwelchen Projekten an die Klägerin dächten, wurde die Tätigkeit des K in Kuwait verwertet.

Der Inhalt dieser Tätigkeit bestand darin, daß jeweils ein über die Produkte der Klägerin unterrichtet und an ihnen interessierter, in Kuwait Ansässiger, gewonnen wurde. K konnte der Klägerin den Nutzen dieser Tätigkeit nur in Kuwait zuführen. Der Abschluß von Verträgen mit gewonnenen Interessenten muß aus dieser Betrachtung ausscheiden. Einmal ist der Abschluß von Verträgen eine nachgeschaltete Tätigkeit, durch die die Klägerin den ihr zugeführten Nutzen aus der Tätigkeit des K ihrerseits im Rahmen einer weiteren Betätigung nutzt. Zum anderen kann es deshalb nicht auf den Abschluß von Verträgen durch die Klägerin ankommen, weil nach den Vorstellungen der Vertragsparteien davon auszugehen ist, daß K seine Arbeit auch dann ordnungsgemäß verrichtet, wenn es nicht in allen Fällen, in denen er Kontakte aufnimmt und Informationen gibt, zu Abschlüssen kommt. Soweit K die Aufgabe hatte, in Kuwait den Markt zu beobachten und entsprechende Marktanalyseberichte zu erstellen, die dazu bestimmt waren, als Grundlage für die von der Geschäftsleitung der Klägerin im Inland zu treffenden unternehmerischen Entscheidungen zu dienen, liegt eine Verwertung der nichtselbständigen Tätigkeit im Inland vor. Insoweit schuldet K eine Leistung, die er der Klägerin im Inland zugeführt hat. Gegebenenfalls wird das FG nur einen geschätzten Teil des Arbeitsentgelts als beschränkt steuerpflichtige Einkünfte zu erfassen haben.

1. Unter „Verwerten“ i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist der Vorgang zu verstehen, durch den der Arbeitnehmer das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit seinem Arbeitgeber zuführt.

2. Unter Verwerten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG kann nur ein Nutzbarmachen gemeint sein, das an einem Ort geschieht, der von dem der Ausübung verschieden sein kann.

EStG § 49 Abs. 1 Nr. 4.

Urteil vom 12. November 1986 IR 320/83

Vorinstanz: FG Hamburg (EFG 1984, 124)

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) unterhielt auf den Bahamas (Flughafen Nassau) als rechtlich selbstständige Niederlassung einen Stationsbetrieb, der 1978 mit fünf Arbeitnehmern besetzt war.

Zu den Aufgaben des Stationsbetriebs gehörte die Abfertigung der Flugzeuge und Passagiere. Hierzu zählte das Be- und Entladen der Flugzeuge, die Annahme, die Weiterleitung des Passagiergepäckes und der beförderten Post, die Betreuung der ein- und aussteigenden Passagiere, die Versorgung der Flugzeuge mit Betriebsstoff und die Bereitstellung von Speisen, Getränken und Zeitungen. Dem Stationsbetrieb oblag auch die Flug- und Streckenberatung sowie die Wartung der Flugzeuge im Rahmen bestimmter Wartungsstufen.

Teil II

Aufgrund einer für die Jahre 1976 bis 1978 bei der Klägerin durchgeführten Lohnsteuerverprüfung erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt — FA —) gegen die Klägerin einen Haftungsbescheid nach § 42 d des Einkommensteuergesetzes (EStG) über ... DM Lohnsteuer für die Zeit vom 1. Januar 1976 bis 31. Dezember 1978. Der Haftungsbetrag wurde anhand der in 1978 im Stationsbetrieb der Klägerin auf den Bahamas an die dort tätigen Arbeitnehmer gezahlten Arbeitslöhne berechnet.

Hiergegen erhob die Klägerin Sprungklage, der das FA zustimmte. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in den Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1984, 124, veröffentlichten Urteil statt.

Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

Es beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Der Bundesminister der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten.

Die Revision ist nicht begründet. Das FG hat zu Recht eine Haftung der Klägerin für die angeforderte Lohnsteuer verneint. Es liegen der angeforderten Lohnsteuer keine inländischen Einkünfte zugrunde, weil die nichtselbständige Arbeit, die von den fünf auf den Bahamas stationierten Arbeitnehmern verrichtet wurde, nicht im Inland verwertet wurde (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

Unter „verwerten“ i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist der Vorgang zu verstehen, durch den der Arbeitnehmer das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit seinem Arbeitgeber zuführt. Dies ergibt sich aus der grammatischen Auslegung und dem Gesamtzusammenhang, in dem das Wort „verwerten“ steht.

1. Das Wort „verwerten“ kann sich auf einen Gegenstand in dem Sinne beziehen, daß der Wert, der in ihm steckt, herausgeholt wird und zumutze gemacht wird (vgl. Deutsches Wörterbuch von Jakob und Wilhelm Grimm, 12. Bd., I. Abteilung 1956, S. 2233). Als Beispiel für die Verwendung des Wortes „verwerten“ in der Gesetzesprache sei auf § 15 des Urheberrechtsgesetzes (UrhG) hingewiesen, wonach der Urheber das ausschließliche Recht hat, sein Werk in körperlicher Form zu verwerten (d. h. zu vervielfältigen, zu verbreiten und auszustellen). Der Nutzen der geleisteten Arbeit kann dort gezogen werden, wo die Arbeit ausgeübt wird. Es ist jedoch auch denkbar, den Nutzen an einem anderen Ort zu ziehen, vor allem bei Tätigkeiten, durch die ein geistiges Produkt hergebracht wird.

2. Unter Verwerten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG kann nur ein Nutzbarmachen gemeint sein, das an einem Ort geschieht, der von dem der Ausübung verschieden sein kann. Wenn der Gesetzgeber in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG für das Vorliegen inländischer Einkünfte sowohl an die Ausübung als auch an die Verwertung der nichtselbständigen Arbeit anknüpft, kann sich der Begriff der Verwertung nur auf diejenigen Fälle beziehen, in denen die nichtselbständige Arbeit an einem Ort verwertet wird, der nicht mit dem der Ausübung übereinstimmt. Für die Fälle, in denen die nichtselbständige Arbeit nur am Ort

der Ausübung verwertet werden kann, hätte es des Anknüpfungsmerkmals der Verwertung neben dem der Ausübung nicht bedurft.

3. Zwar läßt der Wortlaut des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG durch den Gebrauch des Passivs („verwertet wird oder worden ist“) offen, wen die Vorschrift als Verwerter voraussetzt. Der Gesamtzusammenhang, in dem die Vorschrift steht, ergibt jedoch, daß nur der Arbeitnehmer als Verwerter in Betracht kommt.

Nach § 2 Abs. 1 EStG unterliegen der Einkommensteuer die dort bezeichneten Einkünfte, die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt. Dies spricht dafür, daß im Zweifel die Tatbestandsmerkmale, an die das Gesetz die Steuerpflicht knüpft (§ 3 Abs. 1 des Steueranpassungsgesetzes — StAnpG — = § 38 der Abgabenordnung — AO 1977 —), von demjenigen zu verwirklichen sind, der als Steuerpflichtiger in Betracht kommt.

In § 49 Abs. 1 EStG werden, wie die Bezugnahme auf § 1 Abs. 3 EStG in der für das Streitjahr gültigen Fassung zeigt, diejenigen Einkünfte einer natürlichen Person aufgezählt, die bei ihr zur beschränkten Einkommensteuerpflicht führen, wenn sie im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Katalog des § 49 Abs. 1 EStG enthält zum überwiegenden Teil keine Fälle, in denen die Steuerpflicht von einem Dritten in dem Sinne abhängig gemacht wird, daß dessen Verhalten zu einem Merkmal des Tatbestandes im engeren Sinne rechnet. Wenn § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG auf Verhältnisse eines Dritten (Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland) abstellt, handelt es sich um allgemeine Anknüpfungsmerkmale, die nicht zu dem Tatbestand im engeren Sinne zählen, von dem die Steuerpflicht abhängt.

Soweit § 49 Abs. 1 EStG, nämlich in § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG, auf das Tatbestandsmerkmal „verwerten“ neben dem der „Ausübung“ abstellt, wird es in dem Sinne verstanden, daß es auf die Verwertung durch denjenigen ankommt, der als Steuerpflichtiger in Betracht kommt (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs — BFH — vom 16. Dezember 1970 I R 137/68, BFHE 101, 73, BStBl II 1971, 200; vom 13. Oktober 1976 I R 261/70, BFHE 120, 225, BStBl II 1977, 76). Das BFH-Urteil vom 23. Mai 1973 I R 163/71 (BFHE 111, 29, BStBl II 1974, 287) betrifft den Begriff der Verwertung in § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG, einer Vorschrift, nach der nicht auch die Ausübung maßgebend ist.

In § 40 Abs. 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) 1971 war ausgeführt, daß die nichtselbständige Arbeit im Inland verwertet wird, wenn ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zufließen bestimmt ist. Der Senat muß darauf nicht eingehen; denn die Vorschrift wurde mit Wirkung vom 1. Januar 1975 aufgehoben (vgl. § 1 Nr. 10 der Änderungsverordnung — ÄndVO — vom 12. Dezember 1974, BGBl I 1974, 3462). Zwar wurde in der Begründung zum EStG 1935 der Begriff der Verwertung in derselben Weise interpretiert wie in § 40 Abs. 2 LStDV 1971 (vgl. Begründung zum EStG 1934, BStBl 1935, 33, 59). Das steht jedoch einer davon abweichenden Auslegung einer Gesetzesvorschrift nicht entgegen. Maßgebend ist der in

ihr zum Ausdruck kommende objektive Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den dieser hineingestellt ist.

Der Senat vertritt damit eine andere Auffassung als die, die in den Lohnsteuer-Richtlinien – LStR – (Abschn. 92 Abs. 2 Satz 2) zum Ausdruck kommt. Insbesondere kann das Tatbestandsmerkmal „verwerten im Inland“ nicht davon abhängen, ob der Arbeitslohn zu Lasten eines inländischen Arbeitgebers gezahlt wird. Das Gesetz stellt in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG für bestimmte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit darauf ab, ob sie aus inländischen öffentlichen Kassen gewährt werden. Daraus ist zu entnehmen, daß es bei anderen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit nicht auf den Zahlungsvorgang ankommen kann.

Der Senat gibt seine dem Urteil vom 6. April 1977 I R 252/74 (BFHE 122, 94, BStBl II 1977, 575) zugrunde liegende Auffassung auf Das Urteil hatte einen Streitfall zum Gegenstand, auf den die inzwischen aufgehobene Vorschrift des § 40 Abs. 2 LStDV 1971 zur Anwendung kam. Das Urteil vom 15. September 1971 I R 202/67 (BFHE 103, 557, BStBl II 1972, 281) betraf die Mitwirkung eines Filmschauspielers an einem Film, der teils im Inland, teils im Ausland gedreht wurde. Das Urteil läßt für den Ort der Verwertung nicht entscheidend sein, wo der Film aufgeführt wurde, sondern stellt darauf ab, wo der Film unter Mitwirkung des Schauspielers entstand. Dies entspricht den oben dargestellten Grundsätzen. Der Schauspieler überträgt dem Hersteller vertraglich das ausschließliche Recht, das Filmwerk auf alle bekannten Nutzungsarten zu nutzen (§ 89 UrhG). Diese Leistung wird in der Regel dort erbracht, wo der Film hergestellt wird. Auf den Ort der Aufführung des Filmes kam es nicht an, weil es sich dabei um die Verwertung eines dem Filmhersteller zustehenden Rechts (§ 94 UrhG) handelt, das dieser durch die Verwertung der Werke der Mitwirkenden (§ 89 UrhG) geschaffen hat.

Nach dieser Auslegung des Wortes „verwerten“ in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG wurde die nichtselbständige Arbeit der fünf auf den Bahamas stationierten Arbeitnehmer der Klägerin nicht im Inland verwertet. Die Arbeitnehmer konnten der Klägerin das Ergebnis ihrer nichtselbständigen Arbeit nur auf den Bahamas zuführen. Dies ergibt sich aus der Art der zu erbringenden Tätigkeiten (Be- und Entladen der Flugzeuge, Annahme und Weiterleitung des Passagiergepäcks und der beförderten Post, Betreuung der aus- und einsteigenden Passagiere, Versorgung der Flugzeuge mit Treibstoff, Bereitstellung von Speisen, Getränken und Zeitungen).

1. Unter Verwerten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist der Vorgang zu verstehen, durch den der Arbeitnehmer das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit seinem Arbeitgeber zuführt.

2. Unter Verwerten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG kann nur ein Nutzbarmachen gemeint sein, das an

einem Ort geschieht, der von dem der Ausübung verschieden sein kann.

EStG § 49 Abs. 1 Nr. 4.

Urteil vom 12. November 1986 I R 192/85

Vorinstanz: FG München

Der Kläger und Revisionsbeilagte (Kläger) betreibt ein inländisches Ingenieurbüro. Im Jahre 1978 setzte er bei der Errichtung eines Fabrikgebäudes in Algerien den Vermessungsingenieur N ein. N, der portugiesischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz in Portugal ist, ist nach Auffassung des Klägers freier Mitarbeiter, nach Auffassung des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt – FA –) Arbeitnehmer. Aufgrund einer Lohnsteueraußenprüfung sah das FA N als beschränkt steuerpflichtig an und nahm den Kläger mit Haftungsbescheid für die auf die Vergütung des N entfallende Lohn- und Lohnkirchensteuer in Anspruch. Der dagegen gerichtete Einspruch hatte insofern Erfolg, als das FA den Haftungsbeitrag minderte, soweit dieser sich auf die Kirchenlohnsteuer bezog.

Das Finanzgericht (FG) sah die dagegen erhobene Klage als begründet an.

Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 49 Abs. 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet abzuweisen.

Der Bundesminister der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten.

Die Revision ist nicht begründet. Das FG hat der Klage zu Recht stattgegeben. Eine Haftung des Klägers gemäß § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG besteht nicht. Der Kläger hatte für die an N bezahlten Vergütungen auch dann keine Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen, wenn N als Arbeitnehmer des Klägers anzusehen sein sollte. Lohnsteuer war für diesen Fall nicht von dem Kläger einzubehalten. Die Lohnsteuer ist nach § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG die durch Abzug vom Arbeitslohn bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erhobene Einkommensteuer. Eine Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer besteht nicht, wenn die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht der Einkommensteuer unterliegen.

Die strittigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unterliegen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht der Einkommensteuer. N ist – wie zwischen den Beteiligten unstrittig – nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Er hat die strittigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch nicht als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt. Inländische Einkünfte liegen nicht vor; die nichtselbständige Arbeit wurde – wie zwischen den Beteiligten unstrittig – nicht im Inland ausgeübt (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Sie wurde auch nicht im Inland verwertet.

Unter „verwerten“ i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist der Vorgang zu verstehen, durch den der Arbeitnehmer das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit seinem Arbeitgeber zuführt. Dies ergibt sich aus der grammati-

schen Auslegung und dem Gesamtzusammenhang, in dem das Wort „verwerten“ steht.

1. Das Wort „verwerten“ kann sich auf einen Gegenstand in dem Sinne beziehen, daß der Wert, der in ihm steckt, herausgeholt wird und zunutze gemacht wird (vgl. Deutsches Wörterbuch von Jakob und Wilhelm Grimm, 12. Bd., I. Abteilung 1956, S. 2233). Als Beispiel für die Verwendung des Wortes „verwerten“ in der Gesetzesprache sei auf § 15 des Urheberrechtsgesetzes (UrhG) hingewiesen, wonach der Urheber das ausschließliche Recht hat, sein Werk in körperlicher Form zu verwerten (d. h., zu vervielfältigen, zu verbreiten und auszustellen). Der Nutzen der geleisteten Arbeit kann dort gezogen werden, wo die Arbeit ausgeübt wird. Es ist jedoch auch denkbar, den Nutzen an einem anderen Ort zu ziehen, vor allem bei Tätigkeiten, durch die ein geistiges Produkt hervorgebracht wird.

2. Unter Verwerten i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG kann nur ein Nutzbarmachen gemeint sein, das an einem Ort geschieht, der von dem der Ausübung verschieden sein kann. Wenn der Gesetzgeber in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG für das Vorliegen inländischer Einkünfte sowohl an die Ausübung als auch an die Verwertung der nichtselbständigen Arbeit anknüpft, kann sich der Begriff der Verwertung nur auf diejenigen Fälle beziehen, in denen die nichtselbständige Arbeit an einem Ort verwertet wird, der nicht mit dem der Ausübung übereinstimmt. Für die Fälle, in denen die nichtselbständige Arbeit nur am Ort der Ausübung verwertet werden kann, hätte es des Anknüpfungsmerkmals der Verwertung neben dem der Ausübung nicht bedurft.

3. Zwar läßt der Wortlaut des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG durch den Gebrauch des Passivs („verwertet wird oder worden ist“) offen, wen die Vorschrift als Verwerter voraussetzt. Der Gesamtzusammenhang, in dem die Vorschrift steht, ergibt jedoch, daß nur der Arbeitnehmer als Verwerter in Betracht kommt.

Nach § 2 Abs. 1 EStG unterliegen der Einkommensteuer die dort bezeichneten Einkünfte, die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt. Dies spricht dafür, daß im Zweifel die Tatbestandsmerkmale, an die das Gesetz die Steuerpflicht knüpft (§ 3 Abs. 1 des Steueranpassungsgesetzes – StAnpG – = § 38 der Abgabenordnung – AO 1977 –), von demjenigen zu verwirklichen sind, der als Steuerpflichtiger in Betracht kommt.

In § 49 Abs. 1 EStG werden, wie die Bezugnahme auf § 1 Abs. 3 EStG in der für das Streitjahr gültigen Fassung zeigt, diejenigen Einkünfte einer natürlichen Person aufgezählt, die bei ihr zur beschränkten Einkommensteuerpflicht führen, wenn sie im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Katalog des § 49 Abs. 1 EStG enthält zum überwiegenden Teil keine Fälle, in denen die Steuerpflicht von einem Dritten in dem Sinne abhängig gemacht wird, daß dessen Verhalten zu einem Merkmal des Tatbestandes im engeren Sinne rechnet. Wenn § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG auf Verhältnisse eines Dritten (Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland) abstellt, handelt es sich um allgemeine Anknüpfungsmerkmale, die nicht zu dem Tatbestand im engeren Sinne zählen, von dem die Steuerpflicht abhängt.

Soweit § 49 Abs. 1 EStG, nämlich in § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG, auf das Tatbestandsmerkmal „verwerten“ neben dem der „Ausübung“ abstellt, wird es im dem Sinne verstanden, daß es auf die Verwertung durch denjenigen ankommt, der als Steuerpflichtiger in Betracht kommt (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 16. Dezember 1970 I R 137/68, BFHE 101, 73, BStBl II 1971, 200; vom 13. Oktober 1976 I R 261/70, BFHE 120, 225, BStBl II 1977, 76). Das BFH-Urteil vom 23. Mai 1973 I R 183/71 (BFHE 111, 29, BStBl II 1974, 287) betrifft den Begriff der Verwertung in § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG, einer Vorschrift, nach der nicht auch die Ausübung maßgebend ist.

In § 40 Abs. 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) 1971 war ausgeführt, daß die nichtselbständige Arbeit im Inland verwertet wird, wenn ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist. Der Senat muß darauf nicht eingehen; denn die Vorschrift wurde mit Wirkung vom 1. Januar 1975 aufgehoben (vgl. § 1 Nr. 10 der Änderungsverordnung vom 12. Dezember 1974, BGBl I 1974, 3462). Zwar wurde in der Begründung zum EStG 1935 der Begriff der Verwertung in derselben Weise interpretiert wie in § 40 Abs. 2 LStDV 1971 (vgl. Begründung zum EStG 1934, RStBl 1935, 33, 59). Dies steht jedoch einer davon abweichenden Auslegung einer Gesetzesvorschrift nicht entgegen. Maßgebend ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektive Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den dieser hineingestellt ist.

Der Senat vertritt damit eine andere Auffassung als die, die in den Lohnsteuer-Richtlinien (Abschn. 92 Abs. 2 Satz 2) zum Ausdruck kommt. Insbesondere kann das Tatbestandsmerkmal „verwerten im Inland“ nicht davon abhängen, ob der Arbeitslohn zu Lasten eines inländischen Arbeitgebers gezahlt wird. Das Gesetz stellt in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG für bestimmte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit darauf ab, ob sie aus inländischen öffentlichen Kassen gewährt werden. Daraus ist zu entnehmen, daß es bei anderen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit nicht auf den Zahlungsvorgang ankommen kann.

Der Senat gibt seine dem Urteil vom 6. April 1977 I R 252/74 (BFHE 122, 94, BStBl II 1977, 575) zugrunde liegende Auffassung auf. Das Urteil hatte einen Streitfall zum Gegenstand, auf den die inzwischen aufgehobene Vorschrift des § 40 Abs. 2 LStDV 1971 zur Anwendung kam. Das Urteil vom 15. September 1971 I R 202/67 (BFHE 103, 557, BStBl II 1972, 281) betraf die Mitwirkung eines Filmschauspielers an einem Film, der teils im Inland, teils im Ausland gedreht wurde. Das Urteil läßt für den Ort der Verwertung nicht entscheidend sein, wo der Film aufgeführt wurde, sondern stellt darauf ab, wo der Film unter Mitwirkung des Schauspielers entstand. Dies entspricht den oben dargestellten Grundsätzen. Der Schauspieler überträgt dem Hersteller vertraglich das ausschließliche Recht, das Filmwerk auf alle bekannten Nutzungsarten zu nutzen (§ 89 UrhG). Diese Leistung wird in der Regel dort erbracht, wo der Film hergestellt wird. Auf den Ort der Aufführung des Filmes kam es nicht an, weil es sich dabei um die Verwertung eines dem Filmhersteller zustehenden Rechts (§ 94 UrhG) handelt, das dieser durch die Verwertung der Werke der Mitwirkenden (§ 89 UrhG) geschaffen hat.

4. Nach dieser Auslegung des Wortes „verwerten“ wurde die von N in Algerien ausgeübte Tätigkeit nicht im Inland verwertet. N hat dem Kläger das Ergebnis der nichtselbständigen Arbeit in Algerien zugeführt.