

Ausland:

Kein Besteuerungsrückfall für im Quellenstaat teilweise besteuerte Einkünfte eines unbeschränkt steuerpflichtigen Piloten aus seiner Tätigkeit für eine in Irland ansässige Fluggesellschaft

EStG § 50d Abs 9 Satz 3; EStG § 50d Abs 8; DBA IRL Art 12 Abs 3; DBA IRL Art 22 Abs 2 Satz 1 Buchst a Doppelbuchst aa Satz 1; EStG § 50d Abs 9 Satz 1 Nr 2

1) Einkünfte eines in Deutschland ansässigen Piloten aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit für eine in Irland ansässige Fluggesellschaft, die in Irland im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht teilweise --soweit die Tätigkeit in Irland ausgeübt wurde-- besteuert wurden, sind in Deutschland steuerfrei. Der Besteuerungsrückfall nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG greift nur bei vollständiger Nichtbesteuerung, nicht hingegen bei teilweiser Besteuerung der Einkünfte im Quellenstaat ein.

2) § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht jene Einkünfte in den Besteuerungsrückfall ein, die abkommensrechtlich der Freistellung unterfallen; eine tatbestandliche Verbindung mit den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften im anderen Vertragsstaat --und den dortigen tatbestandlichen Erfordernissen-- wird hingegen erklärtermaßen nicht gezogen.

3) Jedenfalls nach der Neuregelung in § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009 i.d.F. der Änderung durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26. Juni 2013 (BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 790) sind § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 und § 50d Abs. 8 EStG nebeneinander anzuwenden.

BFH Urteil v. 20.05.2015 – I R 69/14

Vorinstanz:

FG München Urteil v. 29.10.2014 – 8 K 3653/12

EFG 2015, 652

I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind im Inland wohnende Eheleute, die in den Streitjahren 2008 und 2009 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger war in beiden Streitjahren als Flugzeugführer bei einer irischen Fluggesellschaft angestellt. Seine Heimatflughäfen lagen im Streitjahr 2008 in

Italien (vom 1. Januar bis 27. April) und in Spanien (vom 28. April bis 4. November). Ab 5. November 2008 übernahm er in Spanien zusätzlich die Funktion eines sog. Base Captain. An den Heimatflughäfen unterhielt er jeweils eine Wohnung.

Sein Arbeitslohn belief sich in 2008 auf ... EUR und in 2009 auf ... EUR. Davon entfielen ... EUR (in 2008) und ... EUR (in 2009) auf die Tätigkeit als Pilot und ... EUR (in 2008) und ... EUR (in 2009) auf seine Tätigkeit als Base Captain. Von diesen Beträgen behielt der Arbeitgeber jeweils die nach irischem Recht zu erhebenden Steuern ein und führte diese an die Finanzbehörde ab. Auf Antrag wurden dem Kläger diejenigen Beträge erstattet, die auf außerhalb Irlands erbrachte Arbeitsleistungen entfielen. Dementsprechend wurden in Irland in 2008 4.886 EUR und in 2009 11.409 EUR besteuert.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt –FA–) unterwarf den darüber hinausgehenden Arbeitslohn der deutschen Besteuerung; die Beträge von 4.886 EUR (2008) und 11.409 EUR (2009) wurden nach Abzug von Werbungskosten in die Berechnung des Steuersatzes einbezogen. Die Einkünfte seien wegen § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG 2002) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 –EStG 2002/2007– (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) nicht nach Art. XII Abs. 3 i.V.m. Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer vom 17. Oktober 1962 (BGBl II 1964, 266, BStBl I 1964, 320) –DBA-Irland 1962– von der Bemessungsgrundlage für die Steuer in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) auszunehmen.

Die dagegen gerichtete Klage war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) München gab ihr mit Urteil vom 29. Oktober 2014 8 K 3653/12 statt. Es bezieht sich dabei in der Sache auf den Senatsbeschluss vom 19. Dezember 2013 I B 109/13 (BFHE 244, 40). Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 652 abgedruckt.

Mit seiner auf Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision beantragt das FA, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

II. Die Revision ist unbegründet.

1. Der Kläger hatte in den Streitjahren seinen Wohnsitz in Deutschland. Er unterfällt deswegen gemäß § 1 Abs. 1 EStG 2002 hier mit seinem Welteinkommen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Dieser Steuerpflicht ist auch der Arbeitslohn (§ 19 EStG 2002) unterworfen, den er als Flugzeugführer für die in Irland ansässige Fluggesellschaft vereinnahmt hat. Dass er in den Streitjahren über weitere Wohnsitze in Italien bzw. Spanien verfügte, ändert daran nichts.

2. Das Besteuerungsrecht für diesen Arbeitslohn steht allerdings Irland zu. In Deutschland ist der Lohn hingegen nach Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 DBA-Irland 1962 von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer auszunehmen, weil es sich hierbei um Einkünfte aus Quellen innerhalb Irlands handelt, die in Übereinstimmung mit dem Abkommen in Irland besteuert werden können.

a) Das DBA-Irland 1962 ist im Streitfall anzuwenden, obschon der Kläger, wie gesagt, vorübergehend auch Wohnsitze in Italien bzw. Spanien innehatte. Es genügt, dass er eine in Deutschland ansässige Person ist, also eine Person, die im Sinne der Steuergesetze in Deutschland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat und im Sinne der Steuergesetze von Irland nicht in Irland ansässig ist (Art. II Abs. 1 Buchst. d Unterabs. ii DBA-Irland 1962).

b) Und ob die Einkünfte solche aus Quellen innerhalb Irlands sind, ergibt sich aus Art. XXII Abs. 3 DBA-Irland 1962; Dienstleistungen, die eine natürliche Person ganz oder überwiegend an Bord von Luftfahrzeugen erbringt, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person betreibt, gelten danach als in diesem Vertragsstaat erbracht. Und die Vergütungen für derartige Dienstleistungen können nach Art. XII Abs. 3 DBA-Irland 1962 in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Im Streitfall ist das in Irland.

3. Der in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007 unilateral und „abkommensüberschreibend“ angeordnete Besteuerungsrückfall ändert daran nichts; die entgegenstehende Annahme der Finanzverwaltung (vgl. bezogen auf die Besteuerung von in Deutschland ansässigem Flugpersonal u.a. irischer Fluggesellschaften Bundesministerium der Finanzen –BMF–, Schreiben vom 12. November 2008, BStBl I 2008, 988; Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 8. Juni 2011, Deutsches Steuerrecht –DStR– 2011, 1714) findet im Gesetz keine Stütze (ebenso z.B. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24.

November 2014 6 K 4033/13, EFG 2015, 410; FG München, Urteil vom 29. Oktober 2014 8 K 369/14, EFG 2015, 733; Gosch in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 50d Rz 41d; Chr. Korn, DStR 2008, 2317; Fink, EFG 2015, 654; Zech/Reinhold, Internationale Wirtschafts-Briefe 2014, 384; Märtens, juris PraxisReport Steuerrecht 12/2014 Anm. 1; Kempermann, Internationale Steuer-Rundschau 2014, 124; J. Becker, Betriebs-Berater 2014, 744; anders FG Berlin-Brandenburg, Zwischenurteil vom 29. April 2014 3 K 3227/13, EFG 2014, 1278; Weinschütz, Internationales Steuerrecht –IStR– 2014, 534).

a) Nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007 wird die Freistellung jener Einkünfte nach Maßgabe des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ungeachtet des Abkommens nicht gewährt, wenn die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht aufgrund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist. Mit dieser Formulierung will das Gesetz erreichen, dass das Besteuerungsrecht an Deutschland zurückfällt, falls der andere Vertragsstaat als Quellenstaat von dem ihm abkommensrechtlich zugestandenem Besteuerungsrecht an bestimmten Einkünften im Rahmen seiner beschränkten Steuerpflicht rechtlich keinen Gebrauch macht. Eine derartige Situation ist im Streitfall nach den tatrichterlichen und den Senat bindenden (vgl. § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO–) Feststellungen des FG zu der irischen Rechtslage indessen nicht gegeben. Denn die Arbeitslöhne des Klägers wurden in Irland besteuert. Die Besteuerung erfolgte dort zwar im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, und die Löhne wurden auch (nur) infolge der fehlenden Ansässigkeit des Klägers in Irland lediglich zu einem Teil erfasst, nämlich demjenigen Teil, der eine territoriale Zuordnung der erbrachten Arbeit zum irischen Staatsgebiet ermöglichte. Doch tut dies nichts zur Sache, weil der angeordnete Besteuerungsrückfall für die betreffenden Einkünfte nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007 tatbestandlich nur dann ausgelöst wird, „wenn“ –nicht aber „soweit“– die betreffenden Einkünfte aus den Gründen der fehlenden Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat nicht steuerpflichtig sind.

Von der Unterscheidung nach der Einkunftsart –wie das FA meint (und dem anschließend auch das FG Berlin-Brandenburg im Zwischenurteil in EFG 2014, 1278 folgt)– hängt das nur indirekt und insofern ab, als es sich ausweislich des bezugnehmenden Eingangssatzteiles in § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG 2002/2007 für die dadurch bewirkte Rechtsfolge –den Besteuerungsrückfall– um Einkünfte handeln muss, welche nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind. Das aber sind die Einkünfte, für die das Abkommen dem anderen Vertragsstaat das Besteuerungsrecht gewährt, und diese Einkünfte qualifizieren sich regelmäßig aus den jeweiligen abkommensrechtlichen

Einkunftsarten (Art. 6 bis Art. 21 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development). Im Streitfall sind das nach Maßgabe von Art. XII Abs. 3 (i.V.m. Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1) DBA-Irland 1962 die an den Kläger für dessen Dienstleistungen an Bord eines Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr als Arbeitslohn geleisteten Vergütungen, welche infolge der abkommensrechtlich vereinbarten Zuordnung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer auszunehmen sind, und zwar insgesamt und nicht nur teilweise.

b) Letzteres –die Einbeziehung der im Streitjahr vom Kläger bezogenen Einkünfte in ihrer Gesamtheit– kann nicht dadurch unterlaufen werden, dass § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007 in der dort gefundenen Negativformulierung „... nicht auf Grund ihres Wohnsitzes ... unbeschränkt steuerpflichtig ist“) im Umkehrschluss die beschränkte Steuerpflicht in dem anderen Staat ins Visier nimmt. Es trifft zwar zu, dass die (jeweilige nationale) beschränkte Steuerpflicht –jedenfalls nach deutscher Regelungslage (vgl. § 49 Abs. 1 EStG 2002)– an irgendwelche, näher umschriebene inländische Einkünfte anknüpft, welche einen bestimmten Inlandsbezug haben und durch bestimmte Sachkriterien qualifiziert sind. Darin spiegelt sich das sog. objektsteuerartige Zugriffsprinzip der beschränkten Steuerpflicht wider. Und so gesehen können aus Sicht der beschränkten Steuerpflicht die einbezogenen Einkünfte naturgemäß auch Einkunftsteile einer bestimmten Einkunftsart und müssen das nicht zwingend und stets sämtliche betreffenden Einkünfte des Steuerpflichtigen sein. Doch ist das für die vorliegende Regelungssituation unbeachtlich, weil § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007 nach seinen tatbestandlichen Erfordernissen den Besteuerungsrückfall für „die Einkünfte“ auslöst und damit nach Sinn wie Syntax erkennbar an jene „Einkünfte“ eines unbeschränkt Steuerpflichtigen anknüpft, welche nach dem einleitenden Satzteil „nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind“. Mit anderen Worten: Die Vorschrift bezieht jene Einkünfte in den Besteuerungsrückfall ein, die abkommensrechtlich der Freistellung unterfallen; eine tatbestandliche Verbindung mit den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften im anderen Vertragsstaat –und den dortigen tatbestandlichen Erfordernissen– wird hingegen erklärtermaßen nicht gezogen (s.a. FG Baden-Württemberg, Urteil in EFG 2015, 410; FG München, Urteil in EFG 2015, 733; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50d Rz 41d; Wassermeyer, IStR 2010, 324; Fink, EFG 2015, 654). Aus diesem Grunde lässt sich der angeordnete Besteuerungsrückfall ebensowenig –so aber das FA– als „Kehrseite“ der objektsteuerartigen Einkunftsbeschreibung in den (inländischen) Zugriffstatbeständen der § 34d und § 49 Abs. 1 EStG 2002 qualifizieren. Das wiederum aber hat zur Folge, dass die besagten, nach Maßgabe des einschlägigen Abkommens „an sich“ freizustellenden Einkünfte gemeint sind, und das sind eben die Einkünfte des Steuerpflichtigen aus der entsprechenden Einkunftsart in toto, nicht nur in Teilen davon. Der Senat hat Letzteres in seinem Urteil vom 27. August

1997 I R 127/95 (BFHE 184, 326, BStBl II 1998, 58, dort zum DBA-Kanada) klar zum Ausdruck gebracht und daran hält er uneingeschränkt fest.

Hätte der Gesetzgeber des mit § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007 geschaffenen Treaty override demgegenüber eine solche bloße Teilmenge der Einkünfte erfassen wollen, so wäre ihm das leichthin möglich gewesen: Entweder dadurch, dass er die Subject-to-tax-Klausel explizit auf Einkünfte und Einkunftsteile erstreckt. So beabsichtigt er beispielsweise in der (ministeriellen) „Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“, BMF-Schreiben vom 17. April 2013, Stand: 22. August 2013 (abgedruckt in IStR, Beihefter 10/2013 unter II. und berichtet in IStR 2013, 440), dort in Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. bb, vorzugehen (s. zu einer derartigen „Atomisierung einzelner Einkunftsquellen“ –kritisch– z.B. Schönfeld/Ditz/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, Anh. 4 Rz 169; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50d Rz 41a, 41e, jeweils m.w.N.; derselbe, BFH/PR 2014, 173; s.a. das BMF-Schreiben vom 20. Juni 2013, BStBl I 2013, 980, insbes. Tz. 2.3 ff., zur „Anwendung von Subject to tax-, Remittance base- und Switch over-Klauseln nach den Doppelbesteuerungsabkommen“). Oder aber er erreicht ein solches Ergebnis durch die quantitative Konditionierung auf das Wort „soweit“. Genau so ist er denn auch z.B. in § 50d Abs. 8 EStG 2002 i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 15. Dezember 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl I 2003, 2645, BStBl I 2003, 710) –EStG 2002/2003– verfahren (s. dazu beiläufig Senatsurteil vom 11. Januar 2012 I R 27/11, BFHE 236, 327). In § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 (und auch Nr. 1) EStG 2002/2007 hat der Gesetzgeber hingegen weder den einen noch den anderen Weg gewählt. Er hat sich stattdessen vielmehr für ein qualitativ-konditionales „Wenn“ entschieden, obschon hier wie dort Bezugsgröße eine „objektsteuerartige“ Einkunft ist, welche in dem anderen Vertragsstaat (lediglich) einen quellenbezogenen Zugriff im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht ermöglicht. Daran lässt sich auch durch Normauslegung nichts ändern, etwa dadurch, dass man, um der Vorschrift zu einer größeren Durchschlagskraft zu verhelfen, den Terminus der Einkünfte als Anknüpfunggröße für den erstrebten Besteuerungsrückfall unter Rückgriff auf einen vermeintlichen Normsinn in besagte Teilmengen zerlegt (so aber jüngst Cloer/Hagemann, IStR 2015, 489). Das hier gefundene Auslegungsergebnis liegt sowohl nach üblichem Sprachgebrauch als auch unter Anwendung juristischer Auslegungsmethodik auf der Hand und ist letzten Endes eindeutig. Es gibt deswegen auch keine Veranlassung, von dem Senatsbeschluss in BFHE 244, 40 abzurücken.

c) Für die Gegenwart kommt all dem bezogen auf Flugpersonal, das für ein in Irland ansässiges Luftfahrtunternehmen tätig ist und dafür Vergütungen vereinnahmt, wohl ohnehin keine Bedeutung mehr zu: Irland hat sein Steuerrecht dahingehend geändert, dass ab dem Veranlagungszeitraum 2011 sowohl bei

unbeschränkt als auch bei beschränkt steuerpflichtigem Flugpersonal Vergütungen für Dienstleistungen, die an Bord eines Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr erbracht werden, von Irland im Rahmen der dort bestehenden Steuerpflicht besteuert werden, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens in Irland befindet. Dies gilt auch dann, wenn die Dienstleistungen außerhalb Irlands erbracht werden (vgl. BMF-Schreiben vom 5. Dezember 2012, BStBl I 2012, 1248).

4. Bleibt § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007 für die Konstellation des Streitfalls damit aber unanwendbar, kann der Streit über das Verhältnis dieser Vorschrift einerseits und § 50d Abs. 8 EStG 2002/2003 andererseits, um das es in dem Senatsurteil in BFHE 236, 327 ging, dahinstehen. Es dürfte allerdings –jedenfalls für die Gegenwart nach der Neuregelung in § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009 i.d.F. der Änderung durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 26. Juni 2013 (BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 790)– auch geklärt sein, und zwar im Sinne eines Nebeneinander beider Vorschriften (s. Vorlagebeschluss des Senats an das Bundesverfassungsgericht vom 20. August 2014 I R 86/13, BFHE 246, 486, BStBl II 2015, 18). Problematisch ist allerdings, dass die nunmehr konstitutiv justierte Verhältnisbestimmung in § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009 in besagter Gesetzesfassung rückwirkend angeordnet wird, was aus Sicht des Senats seinerseits verfassungswidrig sein dürfte (so der Vorlagebeschluss des Senats in BFHE 246, 486, BStBl II 2015, 18).

5. Dass ein Besteuerungsrückfall isoliert nach Maßgabe von § 50d Abs. 8 EStG 2002/2003 ausgelöst würde, behauptet auch das FA nicht. Das wäre auch unangebracht, weil § 50d Abs. 8 EStG 2002/2003 die abkommensrechtlich vereinbarte Freistellung von Arbeitslohn nur versagt, soweit der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Beiden tatbestandlichen Anforderungen wird im Streitfall aber genügt: Der Kläger hat nach den tatrichterlichen Feststellungen sowohl nachgewiesen, dass er die in Irland auf den Arbeitslohn festgesetzte Steuer entrichtet hat, als auch, dass Irland darüber hinaus keinen Besteuerungsanspruch erhebt.

6. Schließlich braucht auch nicht mehr darauf eingegangen zu werden, ob § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007 als sog. Treaty override verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt (das verneint der Senat in seinem Vorlagebeschluss in BFHE 246, 486, BStBl II 2015, 18).

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

© Verlag Dr. Otto Schmidt KG