

BFH Urteil v. 25.05.2016 – I R 64/13

Einkommensteuer/Doppelbesteuerung § 50d Abs. 8 EStG 2002 (i.d.F. des StÄndG 2003) und zeitlich nachfolgendes DBA

EStG 2002 § 50d Abs. 8 S. 1; EStG 2002 § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1; EStG 2002 § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3; DBA AZE Art. 15 Abs. 1 S. 2; DBA AZE Art. 15 Abs. 2; DBA AZE Art. 19 Abs. 4; DBA AZE Art. 23 Abs. 1 Buchst. a S. 1; EStG 2002 § 1 Abs. 1

§ 50d Abs. 8 EStG 2002 (i.d.F. des StÄndG 2003) wird durch ein zeitlich nachfolgendes DBA nicht verdrängt.

BFH Urteil v. 25.05.2016 – I R 64/13

Vorinstanz:

FG Hamburg Urteil v. 21.8.2013 – 1 K 87/12

EFG 2013, 1932

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 21. August 2013 1 K 87/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

I. Streitig ist der Umfang des inländischen Besteuerungsrechts.

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger), deutsche Staatsangehörige, sind Eheleute, die im Jahr 2008 (Streitjahr) ihren Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) hatten und hier zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.

Vom... 2008 bis zum... 2009 nahm die Klägerin an einer Mission der Organisation für Sicherheit und Zusammenarbeit in Europa (OSZE [im englischen Original: Organisation for Security and Co-operation in Europe, OSCE]) in Aserbaidschan als "Democratization Officer" in sog. sekundierter Position teil; dabei war sie in die Organisation der Mission eingegliedert und unterlag ihren Weisungen. Sie erhielt

für diese Tätigkeit (mit einem dortigen Aufenthalt von mehr als 183 Tagen) zur teilweisen Kompensation von Lebenshaltungskosten am Einsatzort im Streitjahr ein Tagegeld für Unterkunft und Verpflegung ("Board and Lodging Allowance" --BLA--) in Höhe von insgesamt 45.793 € (Zahlung direkt von der OSZE auf ihr Konto). Des Weiteren erhielt sie für diese Tätigkeit aufgrund einer Zuwendungsvereinbarung mit dem Auswärtigen Amt einen pauschalierten Aufwandsersatz in Höhe von insgesamt 38.823 €. Der Klägerin entstanden im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit Aufwendungen in Höhe von 15.350 € (Fahrten, Flüge, Visakosten, Miete).

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte bei der Veranlagung zur Einkommensteuer die gesamten Bezüge als steuerpflichtige Einnahmen an, denen er zur Ermittlung der Einkünfte Werbungskosten in Höhe von 15.350 € gegenrechnete. Das Besteuerungsrecht für die BLA folge aus § 50d Abs. 8 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 --StÄndG 2003--) vom 15. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2645, BStBl I 2003, 710) --EStG 2002 n.F.-- unbeschadet der Zuweisung des Besteuerungsrechts nach Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Aserbaidschan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 25. August 2004 (BGBl II 2005, 1147, BStBl I 2006, 292) --DBA-Aserbaidschan-- (seit 28. Dezember 2005 in Kraft, s. BGBl II 2006, 120, und anzuwenden ab 1. Januar 2006).

Die Klage gegen den hiernach ergangenen Einkommensteuerbescheid war überwiegend erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) Hamburg nahm die BLA nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 DBA-Aserbaidschan von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer aus. Es bezog die danach steuerfreien Einkünfte der Klägerin aber in die Berechnung des besonderen Steuersatzes nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) ein. Werbungskosten (15.350 €) berücksichtigte es jeweils anteilig (7.043 € zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte [31.780 €] bzw. 8.307 € zur Ermittlung der steuerfreien Einkünfte [37.486 €]). Das Urteil des FG vom 21. August 2013 1 K 87/12 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1932 abgedruckt.

Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

II. Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat bezogen auf die von der OSZE gezahlten BLA die Anwendung von § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. rechtsfehlerhaft ausgeschlossen.

1. Im Revisionsverfahren ist zu Recht nicht streitig, dass die Zahlungen, die die unbeschränkt steuerpflichtige (§ 1 Abs. 1 EStG 2002 n.F.) Klägerin vom Auswärtigen Amt erhalten hat, als steuerpflichtige Einnahmen gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz --AltEinkG--) vom 5. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1427, BStBl I 2004, 554) anzusehen sind. Das FG hat in diesem Zusammenhang zutreffend auf das Senatsurteil vom 20. August 2008 I R 35/08 (BFH/NV 2009, 26) verwiesen, an dem festzuhalten ist (s. auch z.B. Thüringer FG, Urteil vom 22. Oktober 2014 3 K 702/13, EFG 2015, 1068).

2. Im Revisionsverfahren ist ebenfalls zu Recht nicht streitig, dass die von der OSZE gezahlten BLA nach abkommensrechtlichen Maßgaben (Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Aserbaidschan) von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind.

So gilt die Klägerin jedenfalls nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA-Aserbaidschan als eine nur in Deutschland ansässige Person (Mittelpunkt der Lebensinteressen durch das Verbleiben ihrer Familie in Deutschland). Die BLA können auch nach diesem Abkommen in der Republik Aserbaidschan besteuert werden, da es sich um durch die Tätigkeit veranlasste Vergütungen für eine --infolge der Eingliederung in die OSZE-- unselbständige Arbeit handelt und die Tätigkeit in der Republik Aserbaidschan mit einer Aufenthaltsdauer von über 183 Tagen ausgeübt wurde (Art. 15 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 DBA-Aserbaidschan).

Insoweit lagen auch keine Vergütungen i.S. des Art. 19 DBA-Aserbaidschan (Öffentlicher Dienst) vor. Denn die OSZE, die als verestigte Staatenkonferenz ohne eigene Völkerrechtssubjektivität angesehen wird, ist jedenfalls nicht einem der Vertragsstaaten zuzuordnen, so dass der Anwendungsbereich dieser Norm nicht eröffnet ist. Auch lag ein Programm der wirtschaftlichen Zusammenarbeit i.S. Art. 19 Abs. 4 DBA-Aserbaidschan nicht vor, da die Tagegelder nach den Feststellungen des FG nicht aus Mitteln gezahlt wurden, die ausschließlich von Deutschland bereitgestellt wurden.

3. Das angefochtene Urteil verletzt allerdings Bundesrecht insoweit, als es der Regelung des § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. im Streitfall keine die abkommensrechtliche Steuerfreistellung (s. zu 2.) wiederum ausschließende Wirkung beigemessen hat. Denn die Klägerin hat den nach dieser Regelung erforderlichen Nachweis nicht erbracht.

a) § 50d EStG 2002 n.F. regelt nach seiner amtlichen Überschrift "Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen". Sein Absatz 8 lautet: "Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige 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...".

Zu dem Zweck der Regelung, die sich als sog. subject-to-tax-Klausel auf solche Einkünfte bezieht, die in dem nach Abkommensrecht berechtigten Staat nicht deklariert wurden (s. z.B. Schwarz, Treaty overriding und § 50d EStG, 2016, S. 262 f.), heißt es in der Begründung des Gesetzentwurfs (BRDrucks 630/03, S. 66): "(Es) soll verhindert werden, dass die Einkünfte nicht besteuert werden, weil der Steuerpflichtige die Einkünfte im Tätigkeitsstaat pflichtwidrig nicht erklärt und dieser Staat deshalb häufig seinen Steueranspruch nicht mehr durchsetzen kann, wenn er von dem Sachverhalt erfährt, z.B. weil dann keine Vollstreckungsmöglichkeiten gegen den Steuerpflichtigen mehr bestehen. Der Gesetzgeber ist nicht daran gehindert, die Steuerbefreiung aufgrund DBA von einem solchen Nachweis abhängig zu machen.... Sind die Einkünfte der deutschen Besteuerung unterworfen worden, so ist nach Satz 2 der Steuerbescheid zu ändern, sobald der Steuerpflichtige den in Satz 1 geforderten Nachweis erbringt. Dadurch wird sichergestellt, dass das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats geschützt ist und die Gefahr einer sonst eintretenden Doppelbesteuerung vermieden wird. Nach Satz 3 ist § 175 Abs. 1 Satz 2 AO entsprechend anzuwenden. Danach beginnt die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Nachweis nach Satz 1 geführt wird. Der Steuerpflichtige hat damit ausreichend Zeit, die dem Abkommen entsprechende steuerliche Behandlung herbeizuführen."

b) Die durch das Zustimmungsgesetz zum DBA-Aserbaidschan in nationales Recht überführte Regelung des Abkommens (Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Aserbaidschan), die ein solches Nachweiserfordernis für eine Steuerfreistellung nicht vorsieht, hat keinen Vorrang gegenüber § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F.

aa) Nach dieser Bestimmung wird "die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens" nur unter bestimmten Bedingungen gewährt. Auf diese Weise hat der Gesetzgeber in eindeutiger Weise zum Ausdruck gebracht, Abkommensrecht zu derogieren. Dabei ist dem FG nicht darin beizupflichten, dass sich dem Wortlaut des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. nicht eindeutig und zwingend entnehmen lasse, dass dieser Vorrang auch Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) erfassen soll, die nach Erlass des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. in Kraft getreten sind. Der Wortlaut lässt vielmehr keinerlei Einschränkung in zeitlicher Hinsicht erkennen (gl.A. z.B. Schwarz, a.a.O., S. 47, 287 f.; Wagner, EFG 2013, 1935, 1936).

bb) Entgegen der Ansicht des FG lässt sich auch aus der Existenz von --dem Inkrafttreten der Regelung des § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. zeitlich nachfolgenden-- DBA, die teilweise (wie im Streitfall) keinen Vorbehalt zur Anwendung der Freistellungsmethode enthalten, teilweise jedoch die Anwendung der Freistellungsmethode von der tatsächlichen Besteuerung im Ausübungsstaat abhängig machen (so beispielsweise Art. 22 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Bulgarien, BGBl II 2010, 1287, BStBl I 2011, 544; Art. 22 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Ungarn, BGBl II 2011, 920, BStBl II 2012, 156; Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Großbritannien, BGBl II 2010, 1334, BStBl I 2011, 470), keine tragfähige Begründung zu einer Einschränkung des Wirkbereichs des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. ableiten (in der Sache aber z.B. Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, S. 38 f.; Jochimsen, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2016, 125, 127). Letzteres hieße, dem Normgeber --auf der Grundlage einer Verpflichtung, eine solche Sachfrage vorrangig bilateral zu regeln (zutreffend Hinweis von Cloer/Hagemann, Steuerrecht kurzgefasst 2014, 124)-- den Willen zu unterstellen, durch das Zustimmungsgesetz im sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens die bereits vorhandene nationale Regelung mit einer einengenden Voraussetzung für die Steuerfreistellung (teilweise) außer Kraft zu setzen ("national law override" [so Schwarz, a.a.O., S. 288]) und deren Regelungszweck (s. zu § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. bereits oben: Keine Freistellung der im Tätigkeitsstaat pflichtwidrig nicht erklärten Einkünfte) nur noch nach abweichenden Maßgaben aufrecht zu erhalten (so im Ergebnis wohl Musil, Finanz-Rundschau 2016, 297, 302; Frenz, Deutsches Verwaltungsblatt 2016, 509, 511; s.a. Jochimsen, ISR 2016, 125, 128). Da dies aber für die geltende Abkommenslage im Streitfall nicht ersichtlich ist, kann die Anwendung der allgemeinen Auslegungsregel zum Vorrang des späteren Gesetzes (lex-posterior-Grundsatz) nicht zum Tragen kommen (z.B. Schwarz, a.a.O., S. 287 f.; Trinks/ Frau, Internationale Wirtschaftsbriefe 2016, 308, 311; s. allgemein auch Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 2 AO Rz 169, 175; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 2 AO Rz 38; Frotscher in Frotscher, EStG, § 50d Rz 5, 11; Mössner in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2a Rz A 42d; a.A. Kofler/Rust, Steuer und Wirtschaft International 2016, 144, 149).

cc) Eine dieser Rechtsansicht des Senats entsprechende Deutung dürfte auch den (den Senat allerdings insoweit nicht bindenden) Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) in seinem Beschluss vom 15. Dezember 2015 2 BvL 1/12 (DE:BVerfG:2015:ls20151215.2bvl000112) zugrunde liegen. In diesem Beschluss hat das BVerfG entschieden, dass dahinstehen könne, ob § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. eine Abkommensüberschreibung (Treaty Override) darstellt. Jedenfalls verbiete das Grundgesetz eine Überschreibung der dort genannten völkervertraglichen Vereinbarungen durch abweichende nationale Regelungen im Regelfall nicht. Dazu heißt es im Zusammenhang mit dem Rechtsstaatsprinzip als Prüfungsmaßstab (Rz 88): "Eine Abkommensüberschreibung (Treaty Override) führt zu keiner größeren Rechtsunsicherheit, als sie mit den Grundsätzen der lex posterior und der lex specialis allgemein verbunden ist. Im vorliegenden Fall kommt hinzu, dass der Gesetzgeber in § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG seinen Willen zur Abkommensüberschreibung (Treaty Override) eindeutig zum Ausdruck gebracht hat ('ungeachtet des Abkommens'), so dass weder mit Blick auf den Rang noch auf die Zeitfolge noch auf die Spezialität der Regelung Zweifel am Vorrang des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG vor inhaltlich abweichenden völkerrechtlichen Vereinbarungen in Doppelbesteuerungsabkommen bestehen. Mit § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG in der Fassung des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 15. Dezember 2003 wollte der (Bundes-)Gesetzgeber vielmehr offensichtlich eine gegenüber Zustimmungsgesetzen zu Doppelbesteuerungsabkommen vorrangige Regelung treffen (vgl. Krumm, AöR 138 [2013], S. 363 <390>)."

4. Das FA hat im Rahmen seiner Festsetzung zutreffend berücksichtigt, dass durch den Ansatz der Werbungskosten eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 16 EStG 2002 n.F. von Teilen der "Tagegelder" ausgeschlossen ist. Im Übrigen ist § 3 Nr. 12 EStG 2002 n.F. nicht erfüllt, da die Tagegelder im Bundeshaushalt nicht als Aufwandsentschädigung besonders ausgewiesen sind (Senatsurteil in BFH/NV 2009, 26).

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.