BFH Urteil v. 15.04.2015 – I R 73/13

Doppelbesteuerungsabkommen: Besteuerung von Arbeitslohn, den die OSZE-Mission einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Klägerin für ihre Tätigkeit im Kosovo gezahlt hat

EStG § 19 Abs 1 Satz 1 Nr 1; DBA YUG Art 16 Abs 2 Buchst a; DBA YUG Art 3 Abs 1 Buchst c; EStG § 1 Abs 1 Satz 1

1) Erhält eine in Deutschland ansässige Person, die bei der OSZE-Kommission angestellt ist, für ihre Tätigkeit im Kosovo Tagegelder, so erzielt sie Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit i.S.d. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG; dies gilt ungeachtet dessen, ob es sich bei den Tagegeldern um den Ersatz von Aufwendungen gehandelt hat (vgl. BFH-Urt. v. 15.11.2007 VI R 91/04, BFH/NV 2008, 767).

2) Hat sich die in Deutschland ansässige Person nicht länger als 183 Tage im betreffenden Jahr in der Republik Kosovo aufgehalten, steht das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit für die OSZE-Mission im Kosovo der Bundesrepublik Deutschland zu.

3) Die Frage, ob das DBA-Jugoslawien ungeachtet der von Deutschland anerkannten Unabhängigkeitserklärung der Republik Kosovo im Jahr 2008 auch im Streitjahr 2009 anwendbar ist, konnte im Streitfall offenbleiben.

4) Die OSZE ist (durch ihre Institutionen) als Person i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Buchst. c DBA-Jugoslawien zu sehen.

BFH Urteil v. 15.04.2015 – I R 73/13

Vorinstanz:
FG Düsseldorf Urteil v. 11.10.2013 – 13 K 4438/12 E
EFG 2014, 48

I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute. Sie wohnten im Streitjahr 2009 im Inland und wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin ist irische und britische Staatsangehörige und war seit dem 1. November 2008 als abgeordnetes Missionsmitglied „Seconded Mission Member") der irischen Regierung im Rahmen einer Mission der Organisation für Sicherheit und Zusammenarbeit in Europa (OSZE) in der Republik Kosovo (Kosovo) tätig. Sie

hielt sich im Streitjahr bis zum 9. April im Kosovo und anschließend in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) auf. Hierzu ließ sie sich vom 10. April bis 8. Juli 2009 zunächst unbezahlt beurlauben und befand sich ab dem 9. Juli 2009 im Mutterschutz. Im Anschluss daran nahm sie den ihr zustehenden Resturlaub und schied danach aus dem Dienst der OSZE-Mission im Kosovo aus. Für ihre Tätigkeit erhielt die Klägerin von der OSZE-Mission im Kosovo Tagegelder für die Kosten von Unterkunft und Verpflegung in Höhe von … EUR.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt –FA–) ging von einem deutschen Besteuerungsrecht aus und legte im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von … EUR zugrunde.

Mit ihrem Begehren, die Einkünfte der Klägerin von der deutschen Besteuerung –unter Progressionsvorbehalt– freizustellen, drangen die Kläger vor dem Finanzgericht (FG) Düsseldorf durch (Urteil vom 11. Oktober 2013 13 K 4438/12 E, Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 48).

Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO–). Zu Unrecht hat die Vorinstanz ein abkommensrechtliches Besteuerungsrecht Deutschlands an den Tagegeldern verneint. Ob sich aufgrund innerstaatlicher Steuerbefreiungen eine für die Kläger günstigere Besteuerung ergibt, wird das FG noch aufzuklären haben.

1. Die Klägerin war im Streitjahr –nach den bindenden Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO)– aufgrund ihres Wohnsitzes in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes –EStG 2009–) und zudem aufgrund des Mittelpunktes ihrer Lebensinteressen abkommensrechtlich ansässig. Sie vereinnahmte aufgrund ihrer Tätigkeit für die OSZE Tagegelder und erzielte so Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 2009); dies gilt ungeachtet dessen, ob es sich bei den Tagegeldern um den Ersatz von Aufwendungen gehandelt hat (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 15. November 2007 VI R 91/04, BFH/NV 2008, 767).

Das alles wird von den Beteiligten auch nicht angegriffen und bedarf deshalb keiner weiteren Ausführungen.

2. Die von der Klägerin bezogenen Vergütungen sind nicht aufgrund besonderer völkerrechtlicher Vereinbarungen von der deutschen Besteuerung befreit. Derartiges ergibt sich auch nicht aus der Verordnung über die Vorrechte und Immunitäten der Organisation für Sicherheit und Zusammenarbeit in Europa (OSZE) vom 15. Februar 1996 (BGBl II 1996, 226) –OSZEVorRV–, die ausdrücklich keine persönlichen Befreiungen von der Einkommensteuer enthält (Art. 1 i.V.m. Abs. 13 Unterabs. 3 der Anlage OSZEVorRV).

3. Die Frage, ob das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 26. März 1987 (BGBl II 1988, 745, BStBl I 1988, 373) –DBA-Jugoslawien– ungeachtet der von Deutschland anerkannten Unabhängigkeitserklärung der Republik Kosovo im Jahr 2008 auch im Streitjahr anwendbar ist (vgl. Bekanntmachung über die Fortgeltung beziehungsweise weitere Anwendung von Verträgen im Verhältnis zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Kosovo vom 29. Juni 2011, BGBl II 2011, 748), bedarf keiner Erörterung. Denn entgegen der Auffassung des FG bliebe das deutsche Besteuerungsrecht für die Tagegelder auch bei Anwendung des Abkommens unberührt. Eine Freistellung käme nicht in Betracht.

a) Nach Art. 24 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Jugoslawien werden bei einer in Deutschland ansässigen Person die Einkünfte aus Jugoslawien (Republik Kosovo), die nach diesem Abkommen in Jugoslawien (Republik Kosovo) besteuert werden können, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen. Für die im Streitfall anzunehmende unselbständige Arbeit i.S. des Art. 16 DBA-Jugoslawien käme zwar ein Besteuerungsrecht des Kosovo als Tätigkeitsstaat gemäß Art. 16 Abs. 1 Satz 2 DBA-Jugoslawien in Betracht. Dieses steht aber unter dem Vorbehalt des Art. 16 Abs. 2 DBA-Jugoslawien, dem zufolge Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat –hier Kosovo– ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat –hier Deutschland– besteuert werden können, wenn der Empfänger sich –erstens– im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhält (Buchst. a), –zweitens– die Vergütungen von einer Person oder für eine Person gezahlt werden, die nicht im anderen Staat ansässig ist (Buchst. b) und –drittens– die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, welche die Person im anderen Staat hat (Buchst. c).

b) Im Streitfall bliebe es beim alleinigen Besteuerungsrecht Deutschlands, da die Voraussetzungen des Art. 16 Abs. 2 DBA-Jugoslawien sämtlich vorliegen.

aa) Erstens hat die Klägerin nach den bindenden Feststellungen der Vorinstanz die 183-Tage-Grenze im Streitjahr nicht überschritten (Art. 16 Abs. 2 Buchst. a DBA-Jugoslawien), was zwischen den Beteiligten auch nicht kontrovers ist und keiner weiteren Ausführungen bedarf.

bb) Im Ergebnis zutreffend geht das FG ferner davon aus, dass die Vergütung der Klägerin zweitens von einer oder für eine Person –die OSZE– gezahlt worden ist und diese nicht im Kosovo ansässig ist (Art. 16 Abs. 2 Buchst. b DBA-Jugoslawien).

aaa) Der Begriff der Person ist in Art. 3 Abs. 1 Buchst. c DBA-Jugoslawien definiert als natürliche Personen oder Gesellschaften. Gesellschaft in diesem Sinne bedeutet nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBA-Jugoslawien juristische Person oder Rechtsträger, der für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird. Ob das anzunehmen ist, ist nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts (Art. 3 Abs. 2 DBA-Jugoslawien) zu beantworten. Der Senat geht in seiner Rechtsprechung zu Streitigkeiten über die abkommensrechtliche Einkünftezuordnung davon aus, dass die vorgelagerte Frage nach der subjektiven Zurechnung (Steuersubjektqualifikation) keine abkommensrechtliche Frage ist, sondern nach dem Recht des Anwenderstaates zu beurteilen ist und eine abkommensrechtliche Bindung des Ansässigkeitsstaates an den Quellenstaat nicht besteht (grundlegend Senatsurteil vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BFHE 234, 63, BStBl II 2014, 760, m.w.N.; ebenso Senatsurteile vom 20. August 2008 I R 34/08, BFHE 222, 521, BStBl II 2009, 263, und vom 6. Juni 2012 I R 52/11, BFHE 237, 356, BStBl II 2014, 240). Diese Erwägungen gelten auch im Hinblick auf Art. 16 Abs. 2 DBA-Jugoslawien und die angesprochene abkommensrechtliche Zuordnung des Vergütungsaufwandes zu einer Person im Tätigkeitsstaat, auch wenn diese lediglich für die Besteuerung des betreffenden Arbeitnehmers in Bezug genommen ist. Danach ist die OSZE (durch ihre Institutionen) als maßgebende Person im abkommensrechtlichen Sinne anzusehen. Sie wäre aus nationaler Sicht (hypothetisch) als Körperschaftsteuersubjekt zu behandeln, weil Deutschland ihren Institutionen, insbesondere dem OSZE-Sekretariat, für den innerstaatlichen Rechtsraum zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben ausdrücklich Rechtsfähigkeit verliehen hat (Art. 1, Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Abs. 1 der Anlage OSZEVorRV) und sie damit für den nationalen Rechtskreis einer juristischen Person gleichgestellt ist. Ein Durchgriff auf die OSZE-Teilnehmerstaaten kommt nicht in Betracht.

bbb) Zweifel daran, dass die Vergütung der Klägerin „von oder für" die OSZE gezahlt wurde, bestehen nicht. Nach den Feststellungen des FG bestand das

Dienstverhältnis der Klägerin zur OSZE, der sie infolgedessen ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellte, wofür ihr wiederum die Tagegelder gezahlt wurden. Anknüpfungspunkte für eine anderweitige wirtschaftliche Zuordnung bestehen nicht, insbesondere qualifizieren die „festen Geschäftseinrichtungen" sie von vornherein nicht als Person i.S. des Art. 16 Abs. 2 Buchst. b DBA-Jugoslawien.

ccc) Schließlich hat das FG ausgeführt, dass die OSZE nicht im Kosovo ansässig ist, sondern ihren Sitz in Wien (Österreich) hat. Es sind keine Umstände erkennbar, die eine für die abkommensrechtliche Ansässigkeit erforderliche unbeschränkte Steuerpflicht der OSZE im Kosovo nahelegen würden (vgl. Senatsurteile in BFHE 146, 141, BStBl II 1986, 442, und vom 29. Januar 1986 I R 296/82, BFHE 146, 136, BStBl II 1986, 513; Raber in Wassermeyer, Jugoslawien Art. 4 Rz 2). Auch eine im Kosovo gelegene Betriebsstätte oder feste Einrichtung würde zur Begründung der Ansässigkeit im Rahmen des Art. 16 Abs. 2 DBA-Jugoslawien nicht ausreichen (vgl. Senatsurteil in BFHE 146, 141, BStBl II 1986, 442).

cc) Drittens liegen im Streitfall auch die Voraussetzungen des Art. 16 Abs. 2 Buchst. c DBA-Jugoslawien vor. Da die OSZE nach den Feststellungen des FG im Kosovo weder einer unternehmerischen noch einer selbständigen Tätigkeit nachgegangen ist, sind die von ihr im Rahmen der Mission im Kosovo unterhaltenen „festen Geschäftseinrichtungen" weder als Betriebsstätten noch als feste Einrichtungen anzusehen. Denn ebenso wie eine Betriebsstätte nach abkommensrechtlicher Definition eine unternehmerische Tätigkeit i.S. des Art. 7 DBA-Jugoslawien voraussetzt (Art. 5 Abs. 1 DBA-Jugoslawien), erfordert das Vorliegen einer festen Einrichtung i.S. des Art. 16 Abs. 2 Buchst. c DBA-Jugoslawien –entgegen der Auffassung der Vorinstanz– eine selbständige Tätigkeit i.S. des Art. 15 DBA-Jugoslawien. Die Erwähnung der festen Einrichtung dient lediglich dazu, diejenigen Fälle abzudecken, in denen der Arbeitgeber keine unternehmerische, sondern eine selbständige Tätigkeit ausübt (ebenso Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer MA Art. 15 OECD-MA Rz 129; Wassermeyer daselbst Art. 14 Rz 66 f.; Reinhold in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 15 OECD-MA Rz 217; Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 15 Rz 14, 63).

Zwar ist der Begriff der festen Einrichtung i.S. des Art. 16 Abs. 2 Buchst. c DBA-Jugoslawien abkommensrechtlich nicht definiert und der Wortlaut schließt bei isolierter Betrachtung die vom FG vertretene Auslegung nicht aus. Allerdings ist –mangels innerstaatlicher Vorgabe, Art. 3 Abs. 2 DBA-Jugoslawien– bei der Auslegung der Zweck und der abkommensrechtliche Zusammenhang des Art. 16 Abs. 2 DBA-Jugoslawien heranzuziehen (vgl. Raber in Wassermeyer, Jugoslawien Art. 3 Rz 19), und diese erzwingen ein engeres, auf eine selbständige Tätigkeit beschränktes Verständnis der festen Einrichtung in Art. 16 Abs. 2 Buchst. c DBA-

Jugoslawien. Sinn und Zweck der –Art. 15 Abs. 2 des Musterabkommens der Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD-Musterabkommen –OECD-MustAbk–) entsprechenden– Vorschrift gehen dahin, das Besteuerungsrecht in Fällen kurzfristiger Auslandstätigkeit beim Ansässigkeitsstaat zu belassen, wenn die Steuerbemessungsgrundlage der Unternehmenssteuer des Tätigkeitsstaates nicht durch die Vergütung vermindert wird (vgl. Raber in Wassermeyer, Jugoslawien Art. 16 Rz 13; vgl. auch Senatsurteile vom 15. März 2000 I R 28/99, BFHE 191, 325, BStBl II 2002, 238, zum DBA-Belgien; vom 21. August 1985 I R 63/80, BFHE 144, 428, BStBl II 1986, 4, zum DBA-Spanien). Zur Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage des Tätigkeitsstaates bedarf es indessen einer dahingehenden abkommensrechtlichen Zuordnung des Vergütungsaufwandes, die wiederum nicht allein durch eine im Tatsächlichen bestehende „feste Geschäftseinrichtung" erfolgt. Vielmehr ist eine abkommensrechtliche Anknüpfung für die Zuordnung erforderlich, sei es in Gestalt einer Betriebsstätte (Art. 7 DBA-Jugoslawien), sei es in Gestalt einer festen Einrichtung (Art. 15 Abs. 1 Buchst. a DBA-Jugoslawien). Beide Begriffe entsprechen sich insoweit. Diese funktionale Parallelität –die sich im Übrigen auch in den Art. 11 Abs. 3, Art. 12 Abs. 3, Art. 13 Abs. 4, Art. 14 Abs. 2, Art. 22 Abs. 2, Art. 23 Abs. 2 DBA-Jugoslawien zeigt– liegt auch Art. 16 Abs. 2 Buchst. c DBA-Jugoslawien zugrunde, wenn dort die feste Einrichtung tatbestandlich neben die Betriebsstätte gestellt wird, um die abkommensrechtliche Zuordnung des Personalaufwandes abzubilden. Folglich ist auch in diesem Zusammenhang insoweit von inhaltlicher Übereinstimmung auszugehen, als der Begriff der festen Einrichtung (auch) in Art. 16 Abs. 2 Buchst. c DBA-Jugoslawien ebenso auf eine selbständige Tätigkeit bezogen ist, wie der der Betriebsstätte auf eine unternehmerische. Dass die Verknüpfung mit der selbständigen Tätigkeit –anders als in den übrigen Verteilungsartikeln– nicht ausdrücklich ausgesprochen wird, ist unschädlich. Dieses Verständnis bestätigt sich nicht zuletzt darin, dass mit dem Wegfall des Art. 14 OECD-MustAbk 2000 und der Eingliederung der selbständigen Tätigkeit in den Unternehmenstatbestand (s. Art. 3 Abs. 1 Buchst. h OECD-MustAbk 2000) zugleich die Verwendung des Begriffes der „festen Einrichtung" entfallen ist, insbesondere auch in Art. 15 Abs. 2 OECD-MustAbk 2000.

dd) Der Abkommenstext gibt nichts dafür her, dass Art. 16 Abs. 2 DBA-Jugoslawien in Fällen, in denen die die Vergütung zahlende Person keiner unternehmerischen oder selbständigen Tätigkeit nachgeht, schon dem Grunde nach unanwendbar sein soll. Auch wenn Art. 16 Abs. 2 DBA-Jugoslawien nicht in allen Fällen zu einer Korrespondenz der Besteuerung von Einnahmen und Ausgaben führt, enthält die Vorschrift einen dahingehenden Anwendungsvorbehalt nicht (vgl. Senatsurteil in BFHE 191, 325, BStBl II 2002, 238, zum DBA-Belgien).

4. Eine Anrechnung kosovarischer Steuern scheidet im Streitfall schon deshalb aus, weil die Einkünfte der Klägerin nach den Feststellungen des FG im Kosovo nicht besteuert worden sind.

5. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann anhand der bisherigen Feststellungen nicht entscheiden, ob sich im Streitfall aufgrund von § 3 Nr. 12, 13 oder 16 EStG 2009 –unter Berücksichtigung von § 3c Abs. 1 EStG 2009– ein für die Kläger steuerlich günstigeres Ergebnis ergeben könnte. Weder ist das FG diesen Fragen nachgegangen, noch haben die Beteiligten hierzu im bisherigen Verfahren Stellung genommen. Insofern bedarf es zunächst näherer Sachaufklärung und es besteht keine Veranlassung, zu sich etwaig ergebenden Rechtsfragen Stellung zu nehmen.

6. Die Kostenentscheidung wird dem FG übertragen (§ 143 Abs. 2 FGO).

© Verlag Dr. Otto Schmidt KG