

Urteil vom 20. Mai 2015, I R 68/14

Besteuerung von in Deutschland ansässigem Flugzeugführer der britischen Zweigniederlassung einer US-amerikanischen Fluggesellschaft

BFH I. Senat

EStG § 50d Abs 9 S 1 Nr 2, EStG § 50 Abs 9 S 3, DBA GBR Art 11 Abs 5, DBA GBR Art 18 Abs 2 Buchst a S 1, DBA GBR Art 18 Abs 3 Buchst b, EStG VZ 2008

vorgehend FG München, 28. Oktober 2014, Az: 8 K 369/14

Leitsätze

1. Für Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind (hier für Arbeitslohn eines Flugzeugführers nach Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970), wird die Freistellung der Einkünfte unbeschadet des in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002 i.d.F. des JStG 2007 angeordneten Besteuerungsrückfalls auch dann gewährt, wenn der andere Vertragsstaat (hier Großbritannien) das ihm abkommensrechtlich zugewiesene Besteuerungsrecht an den Einkünften im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des Flugzeugführers nur für einen Teil der Einkünfte wahrnimmt (entgegen BMF-Schreiben vom 12. November 2008, BStBl I 2008, 988; Bestätigung des Senatsbeschlusses vom 19. Dezember 2013 I B 109/13, BFHE 244, 40).

2. Vergütungen für Dienstleistungen, die an Bord eines Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr erbracht werden, können nach Art. XI Abs. 5 DBA-Großbritannien 1964/1970 in dem Gebiete besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. An die Stelle der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens kann der Ort einer Zweigniederlassung eines solchen Unternehmens treten, wenn die betreffenden Luftfahrzeuge von dort aus selbständig in Dienst gestellt werden und dort die entsprechenden Leitungsaufgaben wahrgenommen werden. Für die Zwecke der Freistellung solcher Vergütungen gelten die Dienstleistungen nach Art. XVIII Abs. 3 Buchst. b DBA-Großbritannien 1964/1970 aber nur als in dem Gebiet erbracht, in dem eine dort ansässige Person die Luftfahrzeuge betreibt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 29. Oktober 2014 8 K 369/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Rechtsstreits übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war im Streitjahr 2008 als Flugzeugführer bei der britischen Zweigniederlassung einer US-amerikanischen Fluggesellschaft angestellt. Sein Arbeitslohn belief sich auf 137.857 €. Nach Aktenlage wurde davon in Großbritannien ein Anteil von 27 v.H., also in Höhe von 38.104 €, besteuert. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) unterwarf den darüber hinausgehenden Arbeitslohn der deutschen Besteuerung; der Betrag von 38.104 € wurde 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. XI Abs. 5 i.V.m. Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1

des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26. November 1964 (BGBl II 1966, 359, BStBl I 1966, 730) i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 23. März 1970 (BGBl II 1971, 46, BStBl I 1971, 140) --DBA-Großbritannien 1964/1970-- von der Bemessungsgrundlage für die Steuer in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) auszunehmen.

- 2 Die dagegen gerichtete Klage war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) München gab ihr mit Urteil vom 29. Oktober 2014 8 K 369/14 statt. Es bezieht sich dabei in der Sache auf den (gegen die Verfahrensbeteiligten des Streitfalls ergangenen) Senatsbeschluss vom 19. Dezember 2013 I B 138/13 (nicht veröffentlicht) sowie den darin in Bezug genommenen und ebenfalls unter dem 19. Dezember 2013 datierenden Senatsbeschluss I B 109/13 (BFHE 244, 40). Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 733 abgedruckt.
- 3 Zuvor war das Klageverfahren vom FG zweifach gemäß § 155 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 251 Abs. 1 der Zivilprozessordnung zum Ruhen gebracht worden, zunächst auf Antrag beider Beteiligten im Hinblick auf die seinerzeit anhängige Revision I R 27/11, nachdem der Senat durch Urteil vom 11. Januar 2012 (BFHE 236, 327) über jene Revision entschieden hatte, sodann ohne Einverständnis des Klägers aufgrund des Vorlagebeschlusses des Senats vom 10. Januar 2012 I R 66/09 (BFHE 236, 304) und des dadurch beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) anhängigen Normenkontrollverfahrens 2 BvL 1/12. Letzterem hatte sich der Kläger widersetzt. Das FG hatte das Verfahren daraufhin bis zum Ergehen einer abschließenden Entscheidung des BVerfG in der besagten anhängigen Sache gemäß § 74 FGO ausgesetzt (Beschluss vom 5. Juli 2013 8 K 3773/10) und dazu gemäß § 79 FGO einen Hinweis gegeben: Das Senatsurteil in BFHE 236, 327 könne einer Entscheidung über die Klage infolge der rückwirkenden Änderung von § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2002/2007 durch § 50d Abs. 9 Satz 3 (i.V.m. § 52 Abs. 59a Satz 9) EStG 2009 i.d.F. der Änderung durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften --Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG)-- vom 26. Juni 2013 (BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 790) --EStG 2009/2013-- vermutlich nicht mehr zugrunde gelegt werden. Denn es spreche einiges dafür, dass die rückwirkende Gesetzesänderung wirksam sei. Davon ausgehend werde dann aber § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007 nicht mehr von der spezielleren Regelung des § 50d Abs. 8 EStG 2002 i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 15. Dezember 2003 (Steueränderungsgesetz 2003 --StÄndG 2003--, BGBl I 2003, 2645, BStBl I 2003, 710) --EStG 2002/2003-- verdrängt und komme es infolgedessen insoweit auf die grundsätzliche Frage nach der Verfassungsmäßigkeit eines sog. Treaty override an. Das Normenkontrollersuchen betreffe zwar § 50d Abs. 8 EStG 2002/2003 und nicht § 50d Abs. 9 EStG 2002/2007, dennoch sei das Verfahren hier wie dort vorgreiflich, weil in der zugrundeliegenden Rechtsfrage Gleiches gelten müsse. Auf die dagegen gerichtete Beschwerde des Klägers hatte der Senat den Aussetzungsbeschluss des FG durch den zitierten Beschluss vom 19. Dezember 2013 I B 138/13 und unter Hinweis auf seinen Beschluss in BFHE 244, 40 aufgehoben; es konnte danach "einfach-rechtlich" zugunsten des Klägers entschieden werden. Auf diese beiden Beschlüsse hat sich das FG im Streitfall in dem hier angefochtenen Urteil, wie schon gesagt, ausdrücklich bezogen und sich ihnen nunmehr in der Sache angeschlossen.
- 4 Mit seiner auf Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision beantragt das FA, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 5 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Diesem ist zwar in der eigentlichen Streitfrage nach der Reichweite von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007 beizupflichten; ein sog. Besteuerungsrückfall wird dadurch unter den Gegebenheiten des Streitfalls nicht ausgelöst. Doch ist derzeit ungewiss, ob das Gehalt unabhängig davon überhaupt von der deutschen Bemessungsgrundlage der Steuer auszunehmen ist. Dazu bedarf es weiterer tatrichterlicher Aufklärung zur Ansässigkeit des Arbeitgebers des Klägers.
- 7 1. Der Kläger hatte im Streitjahr 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 Großbritannien belegene Zweigniederlassung der US-amerikanischen Fluggesellschaft im Streitjahr vereinnahmt hat.

- 8** 2. Das Besteuerungsrecht für diesen Arbeitslohn steht allerdings --insgesamt und abweichend von Art. XI Abs. 2 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 nicht nur in jenem Umfang, in dem die Arbeit in Großbritannien ausgeübt wird-- nach Art. XI Abs. 5 DBA-Großbritannien 1964/1970 Großbritannien zu. In Deutschland könnte der Lohn hingegen nach Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer auszunehmen sein, wenn es sich hierbei um Einkünfte aus Quellen innerhalb Großbritanniens handelt, die in Übereinstimmung mit dem Abkommen in Großbritannien besteuert werden können; Deutschland verbliebe dann lediglich die Möglichkeit, die Einkünfte gemäß § 32b EStG 2002 dem sog. Progressionsvorbehalt zu unterwerfen. Letzteres --die Freistellung des Lohns in Deutschland-- lässt sich nach den bisherigen trichterlichen Feststellungen jedoch nicht beantworten.
- 9** a) Die als Arbeitslohn gezahlten Vergütungen für Dienstleistungen, die an Bord eines Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr erbracht werden, können nach Art. XI Abs. 5 DBA-Großbritannien 1964/1970 in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Das ist im Streitfall in Großbritannien.
- 10** Zwar war der Kläger ausweislich der Vorentscheidung bei der englischen "Zweigstelle" einer US-amerikanischen Fluggesellschaft angestellt und hat das FG zu deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung keine weiteren Feststellungen getroffen. Doch ist das insoweit --anders als im anderen Zusammenhang der Einkunftsfreistellung in Deutschland (s. dazu nachfolgend unter b)-- ohne Belang. Denn der Senat geht davon aus, dass das Luftfahrtunternehmen jedenfalls diejenigen Flugzeuge, an deren Bord der Kläger tätig geworden ist, von der englischen Zweigniederlassung aus selbständig in Dienst gestellt hat und dass dort die entsprechenden Leitungsaufgaben wahrgenommen worden sind. Anderes ist nicht ersichtlich oder dargetan, auch nicht von Seiten des FA. Die Zweigniederlassung als Betriebsstätte (nach Art. II Abs. 1 Buchst. I Unterabs. (ii) Doppelbuchst. bb i.V.m. Buchst. i DBA-Großbritannien 1964/1970) tritt für die insoweit eingesetzten Luftfahrzeuge dann für die Anwendung des Art. XI Abs. 5 DBA-Großbritannien 1964/1970 modifizierend an die Stelle des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung des Gesamtunternehmens; maßgebend ist im Ergebnis sonach der Ort der Betriebsstätte (s. ebenso Hemmelrath in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 8 Rz 26; Kempf/Wolter in Gosch/Kroppen/ Grotherr, DBA, Art. 8 OECD-MA Rz 58; Erhard in Flick/ Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 8 Rz 56; anders Rauert in Schönfeld/ Ditz, DBA, Art. 8 OECD-MA Rz 38). Das entspricht der Musterkommentierung der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-MustKomm) in Nr. 21 zu Art. 8 des OECD-Musterabkommens (OECD-MustAbk) --und zwar sowohl in der früheren und hier für das DBA-Großbritannien 1964/1970 relevanten Fassung der Kommentierung bis zum 21. Juli 2010, als auch in der seitdem geltenden Fassung--, der indiziell bestätigende Wirkung für Art. 8 Abs. 1 OECD-MustAbk (und damit Art. V Abs. 1 DBA-Großbritannien 1964/1970), aber ebenso für den insoweit gleichlautenden Art. 15 Abs. 3 OECD-MustAbk (und damit Art. XI Abs. 5 DBA-Großbritannien 1964/1970) zukommt.
- 11** b) Daraus folgt indessen nicht zwangsläufig, dass die betreffenden Vergütungen in Deutschland auch von der Bemessungsgrundlage auszunehmen sind. Das vorstehende Regelungsverständnis des Art. XI Abs. 5 DBA-Großbritannien 1964/1970 sichert lediglich das britische Besteuerungsrecht. Ob es sich hierbei tatsächlich um solche aus britischen Quellen handelt, die dann in Deutschland zur Freistellung führen, hängt ausweislich der für die Anwendungszwecke des Art. XVIII DBA-Großbritannien 1964/1970 in dessen Abs. 3 Buchst. b bestimmten Herkunftsfiktion davon ab, ob das Luftverkehrsunternehmen eine in Großbritannien ansässige Person ist. Die Maßstäbe dafür ergeben sich aus Art. II Abs. 1 Buchst. i i.V.m. Buchst. f sowie Buchst. h Unterabs. (i) und (iii) DBA-Großbritannien 1964/ 1970. Das FG wird im zweiten Rechtsgang deshalb zu prüfen haben, wie sich das bezogen auf das US-amerikanische Luftverkehrsunternehmen verhält, bei deren britischer Zweigniederlassung der Kläger im Streitjahr angestellt war. Das beantwortet sich nach innerstaatlichem britischen Recht und richtet sich vermutlich danach, wo sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet (s. dazu bereits oben unter a).
- 12** 3. Sollte sich nach jener Prüfung ergeben, dass das Luftverkehrsunternehmen ein nicht in Großbritannien, sondern ein in den Vereinigten Staaten von Amerika ansässiges Unternehmen ist, würde das Besteuerungsrecht für den vom Kläger vereinnahmten Arbeitslohn ohnehin Deutschland als Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers zustehen, sei es nach Maßgabe von Art. XI Abs. 2 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 jedenfalls in jenem Umfang, in dem die Arbeit nicht in Großbritannien erbracht worden ist, sei es ausschließlich nach Maßgabe von Art. 15 Abs. 3 des dann gegebenenfalls (s. aber auch z.B. Senatsurteil vom 10. Januar 2012 I R 36/11, BFH/NV 2012, 1138 zum

Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz 1971/1992) einschlägigen Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern i.d.F. der Bekanntmachung vom 4. Juni 2008 (BGBl II 2008, 611, BStBl I 2008, 783). Handelt es sich hingegen um ein in Großbritannien ansässiges Unternehmen und wären die Vergütungen des Klägers deshalb in Deutschland von der Besteuerung auszunehmen, würde der in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/ 2007 unilateral und "abkommensüberschreibend" angeordnete Besteuerungsrückfall daran nichts ändern; die entgegenstehende Annahme der Finanzverwaltung (vgl. bezogen auf die Besteuerung von in Deutschland ansässigem Flugpersonal u.a. britischer 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 3653/12, EFG 2015, 652; Gosch in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 50d Rz 41d; Chr. Korn, DStR 2008, 2317; Zech/Reinhold, Internationale Wirtschaftsbriefe 2014, 384; Märtens, juris PraxisReport Steuerrecht 12/2014 Anm. 1; Kempermann, Internationale Steuer-Rundschau 2014, 124; Fink, EFG 2015, 654; 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).

- 13** 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 FGO) Feststellungen des FG zu der britischen Rechtslage indessen nicht gegeben. Denn die Arbeitslöhne des Klägers wurden in Großbritannien besteuert. Die Besteuerung erfolgte dort zwar im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, und die Löhne wurden auch (nur) infolge der fehlenden Ansässigkeit des Klägers in Großbritannien lediglich zu einem Teil erfasst, nämlich demjenigen Teil, der eine territoriale Zuordnung der erbrachten Arbeit zum britischen 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.
- 14** 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 Eingangssatzteils 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 OECD-MustAbk). Im Streitfall sind das nach Maßgabe von Art. XI Abs. 5 (i.V.m. Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1) DBA-Großbritannien 1964/1970 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.
- 15** 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, 652; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50d Rz 41d; Fink, EFG 2015, 654; Wassermeyer, IStR 2010, 324). 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.

- 16** 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, a.a.O., 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 StÄndG 2003) --EStG 2002/2003-- verfahren (s. dazu beiläufig Senatsurteil in 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 Anknüpfungsgröße 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.
- 17** c) Für die Gegenwart kommt all dem bezogen auf Flugpersonal, das für ein in Großbritannien ansässiges Luftfahrtunternehmen tätig ist und dafür Vergütungen vereinbart, ohnehin keine Bedeutung mehr zu: Im Hinblick auf Großbritannien hat sich die zwischenstaatlich vereinbarte Besteuerungszuordnung der Vergütungen geändert. Das Besteuerungsrecht gebührt nach Art. 14 Abs. 3 des neu verhandelten DBA-Großbritannien 2010 seit dessen Inkrafttreten zum 30. Dezember 2010 (vgl. Art. 32 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb DBA-Großbritannien 2010) dem Wohnsitzstaat der jeweiligen natürlichen Person; auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Luftfahrtunternehmens kommt es seitdem nicht mehr an (vgl. BMF-Schreiben vom 5. Dezember 2012, BStBl I 2012, 1248).
- 18** 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 2009/2013-- auch geklärt sein, und zwar im Sinne eines Nebeneinander beider Vorschriften (s. Vorlagebeschluss des Senats an das BVerfG 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 2009/2013 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).

- 19** 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 Großbritannien auf den Arbeitslohn festgesetzte Steuer entrichtet hat, als auch, dass Großbritannien darüber hinaus keinen Besteuerungsanspruch erhebt.
- 20** 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).
- 21** 7. Wegen der erforderlichen Sachverhaltsaufklärung zur Ansässigkeit des Arbeitgebers des Klägers ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 22** 8. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de