

# Beschluss vom 21. August 2015, I R 63/13

## Unternehmer i.S. von Art. 15 Abs. 3 DBA-Zypern 1974: Unveränderte Auslegung

BFH I. Senat

DBA CYP Art 8 Abs 1, DBA CYP Art 15 Abs 3, DBA CYP 2011 Art 8 Abs 1, DBA CYP 2011 Art 14 Abs 4, DBAProt CYP Art 8 Nr 3, DBAProt CYP Art 14 Nr 4

vorgehend FG Hamburg, 11. August 2013, Az: 6 K 279/12

## Leitsätze

1. NV: "Unternehmen" i.S. des Art. 15 Abs. 3 DBA-Zypern 1974 kann nur ein Unternehmen i.S. von Art. 8 Abs. 1 DBA-Zypern 1974 sein, das selbst internationalen See- und Luftverkehr betreibt; dieses Unternehmen muss zugleich wirtschaftlicher Arbeitgeber des Besatzungsmitglieds im Sinne des Abkommensrechts sein (Bestätigung der Rechtsprechung).

2. NV: Eine andere Auslegung des Begriffs des "Unternehmens" i.S. von Art. 15 Abs. 3 DBA-Zypern 1974 lässt sich auch nicht aus dem neuen DBA-Zypern 2011 ableiten; dieses gilt erst für Veranlagungszeiträume ab dem 1. Januar 2012.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 12. August 2013 6 K 279/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

1. I. Der in den Streitjahren (2006 bis 2009) im Inland ansässige Kläger und Revisionskläger (Kläger) war in jenen Jahren als Kapitän auf verschiedenen Kreuzfahrtschiffen nichtselbständig tätig. Er war aufgrund eines "Seaman's Employment Contract" bei der D-Ltd. mit Sitz in Zypern angestellt. Die D-Ltd. stellte als sog. Crewing-Ausrüster der jeweiligen Schiffseigentümerin, der F-1 Ltd., die Besatzung der Schiffe, auf denen der Kläger tätig war. Von der Schiffseigentümerin wurden die Schiffe an die inländische F-2 AG verchartert, die dann ihrerseits die Schiffe an die F-3 GmbH mit Sitz in G weitervercharterte.
2. Der Kläger erklärte für die Streitjahre aus seiner Tätigkeit als Kapitän steuerfreie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) unterwarf diese Einkünfte dagegen der Besteuerung und setzte Einkommensteuer für die Streitjahre fest.
3. Nachdem die Einsprüche gegen die entsprechenden Steuerbescheide erfolglos geblieben waren, machte der Kläger mit seiner dagegen gerichteten Klage im Wesentlichen geltend, dass nach Art. 15 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Zypern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 9. Mai 1974 (BGBl II 1977, 489, BStBl I 1977, 341) --DBA-Zypern 1974-- das Besteuerungsrecht für seine Einkünfte als Seemann der Republik Zypern zustehe. Der Kläger leitet aus dem am 16. Dezember 2011 mit Geltung ab dem 1. Januar 2012 in Kraft getretenen (BGBl II 2012, 117, BStBl I 2012, 235) neuen Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Zypern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 18. Februar 2011 (BGBl II 2011, 1069, BStBl I 2012, 223) --DBA-Zypern 2011-- ab, dass die bisherige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs keinen Bestand haben könne, wonach "Unternehmen" i.S. des Art. 15 Abs. 3 DBA-Zypern 1974 nur ein Unternehmen i.S. von Art. 8 Abs. 1 DBA-Zypern 1974 sein könne, das

selbst internationalen See- und Luftverkehr betreibe, und dass dieses Unternehmen zugleich wirtschaftlicher Arbeitgeber des Besatzungsmitglieds im Sinne des Abkommensrechts sein müsse.

- 4 Das Finanzgericht (FG) Hamburg wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1929 veröffentlichtem Urteil vom 12. August 2013 6 K 279/12 ab.
- 5 Der Kläger rügt mit seiner --vom FG zugelassenen-- Revision eine Verletzung materiellen Rechts. Er beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben sowie die angefochtenen Steuerbescheide dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer auf jeweils 0 € festgesetzt wird. Er beantragt zudem, "die Hinzuziehung des Klägers und Revisionsklägers für das Vorverfahren für notwendig zu erklären".
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 8 Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die vom Kläger als Kapitän auf verschiedenen Kreuzfahrtschiffen erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) der Besteuerung unterliegen.
- 9 1. Der in Deutschland wohnende Kläger ist hier mit allen von ihm erzielten Einkünften unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG 2002/2009--); dies schließt eine Besteuerung von Einkünften aus ausländischen Quellen (hier Zahlungen der zyprischen D-Ltd.) ein (§ 2 Abs. 1 EStG 2002/2009, vgl. z.B. Senatsurteil vom 29. Januar 1986 I R 109/85, BFHE 146, 141, BStBl II 1986, 442). Der Kläger erzielt aus seiner Tätigkeit als Schiffskapitän Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002/2009.
- 10 2. Der steuerlichen Erfassung dieser Einkünfte im Inland steht das DBA-Zypern 1974 nicht entgegen. Die Einkünfte des Klägers aus der nichtselbständigen Tätigkeit sind nicht nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Zypern 1974 von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen. Denn Art. 15 Abs. 3 DBA-Zypern 1974 schließt das Besteuerungsrecht Deutschlands nicht aus; die zyprische D-Ltd. ist nicht als "Unternehmen" i.S. des Art. 15 Abs. 3 DBA-Zypern 1974 anzusehen.
- 11 a) Gemäß Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Zypern 1974 werden bei einer in Deutschland ansässigen Person u.a. die Einkünfte aus Zypern von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen, die dort nach dem Abkommen besteuert werden können. Die Frage, ob die Einkünfte des Klägers in Zypern besteuert werden können, beantwortet sich im Streitfall nach Art. 15 Abs. 3 DBA-Zypern 1974; Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-Zypern 1974 ist nicht einschlägig, da der Kläger seine Tätigkeit nicht in Zypern ausgeübt hat.
- 12 b) Nach Art. 15 Abs. 3 DBA-Zypern 1974 können Vergütungen für unselbständige Arbeit, die von einem Mitglied der Besatzung an Bord eines Seeschiffes im internationalen Verkehr ausgeübt wird, in dem Staat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Der erkennende Senat hat wiederholt entschieden, dass "Unternehmen" i.S. des Art. 15 Abs. 3 DBA-Zypern 1974 nur ein Unternehmen i.S. von Art. 8 Abs. 1 DBA-Zypern 1974 sein kann, das selbst internationalen See- und Luftverkehr betreibt, und dass dieses Unternehmen zugleich wirtschaftlicher Arbeitgeber des Besatzungsmitglieds im Sinne des Abkommensrechts sein muss (vgl. Senatsurteile vom 10. November 1993 I R 53/91, BFHE 173, 53, BStBl II 1994, 218; vom 5. September 2001 I R 55/00, BFH/NV 2002, 478; s.a. Senatsbeschlüsse vom 26. April 2005 I B 86/04, nicht veröffentlicht --n.v.--; vom 18. Mai 2010 I B 204/09, BFH/NV 2010, 1636; zu anderen --aber insoweit inhaltsgleichen-- Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung s. Senatsurteile vom 11. Februar 1997 I R 36/96, BFHE 182, 565, BStBl II 1997, 432, und vom 8. Februar 1995 I R 42/94, BFHE 177, 83, BStBl II 1995, 405). Diese Voraussetzungen sind für die D-Ltd. --was zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- nicht erfüllt und der Senat hält an dieser Rechtsprechung fest.
- 13 aa) Die von der Revision gegen diese Rechtsprechung im Hinblick auf die Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse im internationalen Seeverkehr erhobenen Bedenken teilt der Senat nicht. In seinem Urteil in BFHE 173, 53, BStBl II 1994, 218 geht der Senat bei der Auslegung des Begriffs des "Unternehmens" i.S. von Art. 15 Abs. 3 DBA-Zypern 1974 maßgebend von dem Wortlaut der Vorschrift aus. Danach wird ausdrücklich der Begriff des

"Unternehmens" und nicht der des "Arbeitgebers" verwendet; mit "Unternehmen" ist daher nicht (allein) der Arbeitgeber gemeint. Dieses am Wortlaut orientierte Auslegungsergebnis sieht der Senat weiter aufgrund des Sinnzusammenhangs mit Art. 8 DBA-Zypern 1974 und dem Sinn und Zweck der Norm bestätigt. Er beruft sich dabei u.a. auf den Kommentar der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) zu der übernommenen Vorschrift des Art. 15 Abs. 3 des Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens (OECD-MustAbk) von 1963/1977. Letzteres --die Orientierung an der bei Vertragsschluss gegenwärtigen Musterkommentierung-- entspricht der ständigen Spruchpraxis des Senats, einer späteren (Weiter-)Entwicklung einschlägiger OECD-Verlautbarungen keine entscheidende Bedeutung für die Auslegung eines bereits zuvor verhandelten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beizumessen; es gilt insofern ein sog. statischer, kein sog. dynamischer Auslegungsmodus (z.B. Senatsurteile vom 9. Februar 2011 I R 54, 55/10, BFHE 232, 476, BStBl II 2012, 106; vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BFHE 234, 63, BStBl II 2014, 760; vom 23. September 2008 I R 57/07, BFH/NV 2009, 390; Senatsbeschlüsse vom 8. Dezember 2010 I R 92/09, BFHE 232, 137, BStBl II 2011, 488; vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFHE 229, 322, BStBl II 2011, 156; Senatsurteil vom 16. Januar 2014 I R 30/12, BFHE 244, 354, BStBl II 2014, 721, jeweils m.w.N.). Dementsprechend hat der Senat in der Vergangenheit wiederholt betont, dass es ihm auch im Hinblick auf die Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse im internationalen Seeverkehr verwehrt sei, entgegen Wortlaut, Vorschriftenzusammenhang und Zweck eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus tatsächlichen Erwägungen heraus Abhilfe zu schaffen; dies sei vielmehr den Vertragsstaaten vorbehalten (vgl. Senatsbeschlüsse vom 26. April 2005 I B 86/04, n.v., und in BFH/NV 2010, 1636). Auch hieran hält der Senat fest. Der Hinweis der Revision auf die grundlegenden Veränderungen der (Anstellungs-)Verhältnisse der Vergangenheit über einen Zeitraum von 50 Jahren wiederholt lediglich die Argumentation der vorangegangenen Verfahren und enthält keine neuen Erkenntnisse. Die Revision lässt dabei zudem unberücksichtigt, dass die Auslegung des Senats sich in erster Linie am Wortlaut der Norm orientiert.

- 14** bb) Eine andere Auslegung des Begriffs des "Unternehmens" i.S. von Art. 15 Abs. 3 DBA-Zypern 1974 lässt sich auch nicht aus dem DBA-Zypern 2011 ableiten; dieses gilt erst für Veranlagungszeiträume ab dem 1. Januar 2012.
- 15** Art. 14 Abs. 4 DBA-Zypern 2011 ist zunächst im Wesentlichen wortgleich mit Art. 15 Abs. 3 DBA-Zypern 1974. Die Vertragsstaaten haben sich aber ausweislich des Protokolls zum Abkommen (BGBl II 2011, 1086, BStBl I 2012, 233) in Nummer 4 zu Art. 14 DBA-Zypern 2011 weiter darauf geeinigt, dass die Vergütung von Besatzungsmitgliedern Absatz 4 dieses Artikels unterliegt, und der Ausdruck "Unternehmen" in diesem Absatz das Unternehmen des Arbeitgebers der Besatzungsmitglieder bedeutet. Damit weicht diese Auslegung des Begriffs "Unternehmen" im Protokoll zum DBA-Zypern 2011 von der Rechtsprechung des Senats ab, wonach mit "Unternehmen" nicht (allein) der Arbeitgeber gemeint ist, sondern ein Unternehmen i.S. von Art. 8 Abs. 1 DBA-Zypern 1974, das selbst internationalen See- und Luftverkehr betreibt, und zugleich wirtschaftlicher Arbeitgeber des Besatzungsmitglieds im Sinne des Abkommensrechts ist.
- 16** Auf diese abweichende Auslegung durch das Protokoll kann sich der Kläger jedoch im Streitfall nicht unmittelbar berufen. Denn gemäß Art. 29 DBA-Zypern 2011 ist das angefügte Protokoll Bestandteil des Abkommens und findet damit ebenfalls erst ab dem 1. Januar 2012 Anwendung (Art. 30 Abs. 2 DBA-Zypern 2011).
- 17** cc) Die Auslegung des Begriffs des "Unternehmens" im Protokoll zum Abkommen in Nummer 4 zu Art. 14 DBA-Zypern 2011 findet trotz des (nahezu) unverändert gebliebenen Wortlauts von Art. 14 Abs. 4 DBA-Zypern 2011 auch keine rückwirkende Anwendung auf den Begriff des "Unternehmens" i.S. von Art. 15 Abs. 3 DBA-Zypern 1974. Soweit der Kläger sich insbesondere darauf beruft, dass die neue Auslegung des Begriffs des Unternehmens die "richtige Auslegung einer unverändert übernommenen Bestimmung" festschreibt und deshalb rückwirkend auch für den (gleichen) Begriff des Unternehmens i.S. von Art. 15 Abs. 3 DBA-Zypern 1974 gelten muss, folgt der Senat dem nicht.
- 18** Das Protokoll in Nummer 4 zu Art. 14 DBA-Zypern 2011 sieht keine ausdrückliche Anwendung der neuen Auslegung des Begriffs des "Unternehmens" auf Art. 15 Abs. 3 DBA-Zypern 1974 vor. Die Anwendungsbestimmung in Art. 30 DBA-Zypern 2011 ist eindeutig. Sollten die Vertragsstaaten den Willen gehabt haben, die Regelung im Protokoll in Nummer 4 zu Art. 14 DBA-Zypern 2011 rückwirkend auch für das alte DBA-Zypern 1974 zur Anwendung zu bringen, wäre die Umsetzung eines solchen Willens im Abkommenstext nicht gelungen. Dass ausweislich der Denkschrift zum Gesetzentwurf (BTDrucks 17/6259, S. 28) die Erweiterung des Begriffs des "Unternehmens" i.S. von Art. 8 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 im Protokoll zum Abkommen in Nummer 3 zu Artikel 8 nicht rückwirkend anzuwenden ist, ändert daran nichts. Denn daraus kann nicht im Umkehrschluss gefolgert werden, die Regelung des Protokolls zum Abkommen in Nummer 4 zu Art. 14 DBA-Zypern 2011 müsse rückwirkend zur Anwendung kommen. Das verbietet

sich bereits deshalb, weil die Denkschrift zur Erweiterung des Begriffs des "Unternehmens" i.S. von Art. 8 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 lediglich die ausdrückliche Anwendungsbestimmung in Art. 30 DBA-Zypern 2011 wiederholt und sich ihr deshalb kein erweiterter Erklärungsgehalt beimessen lässt.

- 19** Schließlich kann ein anderes Auslegungsergebnis auch nicht aus dem Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 --WÜRV-- (BGBl II 1985, 927) abgeleitet werden. Nach Art. 31 Abs. 3 Buchst. a WÜRV ist zwar bei der Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrags jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung der Bestimmungen zu berücksichtigen, eine spätere Übereinkunft der Vertragsparteien muss sich allerdings immer auf die ursprüngliche Fassung des Abkommens beziehen. Sobald das ursprüngliche Abkommen (hier das DBA-Zypern 1974) inhaltliche Änderungen erfahren hat, kann sich die spätere Übereinkunft (hier das DBA-Zypern 2011) nicht mehr auf die ursprüngliche Fassung des Abkommens beziehen. Da die materielle Änderung in Art. 8 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 korrespondierend auf die Regelung in Art. 14 Abs. 4 DBA-Zypern 2011 durchschlägt, bezieht sich die spätere Übereinkunft der Vertragsparteien im Protokoll zum neuen DBA-Zypern 2011 nur auf den veränderten Regelungsinhalt in Art. 14 DBA-Zypern 2011.
- 20** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.
- 21** 4. Der Antrag, "die Hinzuziehung des Klägers und Revisionsklägers für das Vorverfahren für notwendig zu erklären", wird als Antrag auf Zuziehung des Bevollmächtigten ausgelegt; dieser ist im Revisionsverfahren jedoch unzulässig. Ein diesbezüglicher Antrag (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO) kann nur beim FG gestellt werden (z.B. Senatsbeschluss vom 28. Juni 2005 I R 35/03, BFH/NV 2005, 1847; Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 139 Rz 122, jeweils m.w.N.).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)