BFH v. 20.05.2015 - I R 47/14 BStBl 2015 II S. 808

Besteuerung von in Deutschland ansässigem Flugzeugführer einer österreichischen Fluggesellschaft

Leitsatz

1. Vergütungen für Dienstleistungen, die ein im Inland ansässiger Flugzeugführer eines in Österreich ansässigen Unternehmens an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr erbringt, werden in Deutschland nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee i.V.m. Art. 15 Abs. 5 DBA-Österreich 2000 abweichend von der im Abkommen ansonsten vereinbarten Freistellungsmethode nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Österreich 2000 unter Anrechnung der österreichischen Steuer besteuert. Die Anwendung der Anrechnungs- statt der Freistellungsmethode ist nicht gleichheitswidrig.

2. Die Zuweisung des Besteuerungsrechts an denjenigen Vertragsstaat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Luftverkehrsunternehmens befindet, umfasst auch den Teil der Tätigkeit des Flugzeugführers, den er nicht an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr, sondern auf dem Boden erbringt, wenn die Tätigkeit am Boden der Arbeit an Bord dient oder der eigentlichen Arbeit an Bord inhaltlich verbunden ist.

Gesetz(e):

DBA Österreich 2000 DBA Österreich 2000 Art. 15 Abs. 1 und 5; DBA Österreich 2000 Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 und Buchst. b Doppelbuchst. ee; GG Art. 3 Abs. 1;

Instanzenzug:

FG München vom 3. Juni 2014 13 K 2730/11 (EFG 2014, 1854) BFH - I R 47/14, Verfahrensverlauf

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) hatte im Streitjahr 2008 seinen Wohnsitz im Inland. Er war für eine in Österreich ansässige Fluglinie als Flugzeugführer tätig. Seine Bruttobezüge in Höhe von 89.997,88 € aus dieser Tätigkeit wurden im Streitjahr in Österreich der Besteuerung unterworfen.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) behandelte —im Ergebnis und nach diversen Änderungsbescheiden— die vom Kläger vereinnahmten Bezüge zu einem Teilbetrag von 21.960 € (= 24,4 v.H.) nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 Satz 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 24. August 2000 (BGBl II 2002, 734, BStBl I 2002, 584) —DBA-Österreich 2000— als steuerfrei und berücksichtigte diesen Betragsteil nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 DBA-Österreich 2000 bei der Berechnung des Steuersatzes. Den verbleibenden Betragsteil von 68.037 € (= 75,6 v.H.) bezog das FA in die Bemessungsgrundlage ein und rechnete die darauf in Österreich gezahlte Einkommensteuer von 13.612 € (= 75,6 v.H. von 18.006 €) nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee i.V.m. Art. 15 Abs. 5 DBA-Österreich 2000 i.V.m. § 34c Abs. 6 Satz 2 und Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG 2002) auf die hiernach festgesetzte Einkommensteuer an. Den Aufteilungsschlüssel von 24,4 v.H. zu 75,6 v.H. berechnete das FA nach dem Verhältnis der Gesamtarbeitszeit des Klägers und dessen tatsächlichen Flugeinsatzzeiten über deutschem Hoheitsgebiet.

3 Dagegen wandte sich der Kläger mit seiner Klage, mit welcher er in vollem Umfang die Freistellung seiner Bezüge nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 Satz 1

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

DBA-Österreich 2000 beanspruchte: Die Anwendung von Art. 15 Abs. 5 DBA-Österreich 2000 und die dafür vereinbarte sog. Anrechnungsmethode in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee i.V.m. Art. 15 Abs. 5 DBA-Österreich 2000 führten zu nicht hinnehmbaren Ergebnissen, namentlich einer Doppelbesteuerung mit finanziellen Nachteilen „in Höhe von mehreren tausend Euro pro Jahr" gegenüber Arbeitnehmern anderer Berufsgruppen. Es führe gleichzeitig zu einer diskriminierenden Wirkung in Abhängigkeit vom Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Denn vergleichbare Vergütungen in Deutschland ansässiger Mitarbeiter von im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugen würden in Deutschland von der Besteuerung freigestellt, wenn das Flugunternehmen seinen Unternehmenssitz in einem Drittstaat habe, mit dem man —wie das aus deutscher Sicht üblich sei— die sog. Freistellungsmethode vereinbart habe. Ein Steuerpflichtiger in seiner Situation werde faktisch gezwungen, zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung „wenige Kilometer hinweg von Deutschland nach Österreich" umzuziehen. Die im DBA-Österreich 2000 getroffene Regelung sei überdies ohnehin nicht konsistent. Denn im umgekehrten Fall stehe das Besteuerungsrecht für in Österreich ansässige Mitarbeiter an Bord im internationalen Flugverkehr eingesetzter Luftfahrzeuge von in Deutschland ansässigen Unternehmen Deutschland zu; in Österreich würden solche Einkünfte jedoch nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 5 DBA-Österreich 2000 freigestellt und unterlägen dort lediglich dem Progressionsvorbehalt. Aus Gründen des Gleichheitsgebots sei deswegen auch in seinem Fall ausschließlich die sog. Freistellungsmethode anzuwenden. Teile man diese Auffassung nicht und halte man eine Aufteilung für notwendig, sei diese jedenfalls nach der Dienst-/Arbeitszeit zu berechnen, nicht aber nach den Flugeinsatzzeiten über deutschem Hoheitsgebiet. Eine Aufteilung der Vergütung nur anhand der reinen Flugzeiten führe zu unsachgemäßen Resultaten, da die Vergütung nicht nur nach Flugstunden, sondern nach Dienstzeit bezahlt werde, welche auch sog. Briefing-Zeiten, die Bodenzeiten und Übernachtungen in vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Hotels, die Zeiten der An- und Abreise u.Ä. enthalte, und diese Zeiten würden nicht an Bord der Flugzeuge, sondern in Österreich verbracht. Es sei hiernach lediglich ein Anteil von 7,76 v.H. als Arbeitszeit in Deutschland anzusetzen.

4 Die Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) München wies sie mit Urteil vom 3. Juni 2014 13 K 2730/11 als unbegründet ab. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1854 abgedruckt.

5 Seine Revision stützt der Kläger auf Verletzung materiellen Rechts. Er beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den angefochtenen Bescheid dadurch abzuändern, dass die Einkommensteuer für 2008 auf Null € herabgesetzt wird.

6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Gründe

7 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Dessen Entscheidung ist in den beiden Streitpunkten —der Frage nach der gleichheitswidrigen Anwendung der sog. Anrechnungsmethode sowie nach dem Schlüssel der anteilig auf die Anrechnungsmethode entfallenden Einkünfte des Klägers— nicht zu beanstanden. Ungeklärt bleibt derzeit aber die Frage danach, ob das FA die österreichische Einkommensteuer unter Berücksichtigung jener Maßgaben angerechnet hat, die § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 zwischenzeitlich in Gestalt von § 52 Abs. 34a EStG 2009 i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22. Dezember 2014 —EStG 2009 n.F.— (BGBl I 2014, 2417) rückwirkend auch für das Streitjahr bestimmt. Das muss das FG im zweiten Rechtsgang beantworten.

8 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 Einkommensteuer-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

pflicht. Dieser Steuerpflicht ist auch der Arbeitslohn (§ 19 EStG 2002) unterworfen, den er als angestellter Flugzeugführer für die in Österreich ansässige Fluggesellschaft im Streitjahr vereinnahmt hat.

9 2. Das Besteuerungsrecht für diesen Arbeitslohn steht Österreich zu. Auch in Deutschland ist der Lohn aber in die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer einzubeziehen, allerdings unter Anrechnung der österreichischen Steuer, die für diese Einkünfte gezahlt worden ist:

10 a) Nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich 2000 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Österreich 2000). Ungeachtet der Bestimmungen des Art. 15 Abs. 1 bis 4 DBA-Österreich 2000 dürfen Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord u.a. eines Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet (Art. 15 Abs. 5 DBA-Österreich 2000). Das ist hier für jene Arbeit, die vom Kläger an Bord eines von seinem in Österreich ansässigen Arbeitgeber im internationalen Verkehr eingesetzten Luftfahrzeuges ausgeübt wird, Österreich.

11 b) In Deutschland werden bei einer dort ansässigen Person —wie im Streitjahr auch der Kläger— solche Einkünfte aus der Republik Österreich nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Österreich 2000 ausgenommen, die —so erfordert es die Vorschrift in ihrer ersten Voraussetzung— nach dem Abkommen in Österreich besteuert werden dürfen; Deutschland behält nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 DBA-Österreich 2000 aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte zu berücksichtigen. Das alles gilt nach der in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Österreich 2000 enthaltenen zweiten Voraussetzung aber nur für solche Einkünfte, welche nicht unter Buchst. b der Vorschrift fallen. Und Letzteres betrifft nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee DBA-Österreich 2000 Einkünfte, die nach Art. 15 Abs. 5 DBA-Österreich 2000 in Österreich besteuert werden dürfen, also die Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord u.a. eines Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Auf solche Einkünfte findet Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Österreich 2000 keine Anwendung. Vielmehr wird auf die deutsche Steuer vom Einkommen für solche Einkünfte unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die österreichische Steuer angerechnet, die nach österreichischem Recht und in Übereinstimmung mit dem Abkommen für diese Einkünfte gezahlt worden ist. Das ist die Situation des Streitfalls und darüber besteht unter den Beteiligten im Grundsatz und „nach den Buchstaben des Gesetzes“ auch kein Streit.

12 3. Statt der sog. Freistellungsmethode haben sich die Vertragsstaaten in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee DBA-Österreich 2000 für bestimmte Einkünfte —und auch diejenigen des Klägers— hiernach auf die sog. Anrechnungsmethode verständigt, um eine Doppelbesteuerung der abkommensberechtigten und in Deutschland ansässigen Personen zu vermeiden. Das hält der Kläger für gleichheits- und damit nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) für verfassungswidrig. Er sieht sich gegenüber anderen Berufsgruppen in einer ihm vergleichbaren Situation ohne tragfähigen Unterscheidungsgrund als benachteiligt. Dem ist nicht beizupflichten.

13 a) Dabei kann im Kern auf das Erkenntnis des österreichischen Verfassungsgerichtshofs vom 23. Juni 2014 SV2/2013, ECLI:AT:VFGH:2014:SV2.2013, <abrufbar unter www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vfgh&Dokumentnummer=JFR_20140623_13SV00002_01> zurückgegriffen werden, das (auf Vorlage des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs, s. dazu auch Senatsbeschluss vom 11. Dezember 2013 I R 4/13, BFHE 244, 1, BStBl II 2014, 791, dort unter B.II.3.b cc aaa

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

der Entscheidungsgründe; Aigner/Kofler/Tumpel, Spektrum der Rechtswissenschaft 2014, 1) zu einer mit dem Streitfall vergleichbaren Ausgangsfrage (jedoch im Hinblick auf gewerbliche Einkünfte und die dafür vereinbarte Anrechnungsmethode einerseits und Einkünfte aus selbständiger Arbeit und die dafür vereinbarte Freistellungsmethode andererseits bezogen auf das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 5. November 1969, [österreichisches] BGBl Nr. 24/1971) ergangen ist. Dort heißt es unter Gliederungspunkt 2.3. der Entscheidungsgründe

14 „2.3.1. Doppelbesteuerungsabkommen sind —idR bilaterale— völkerrechtliche Verträge, in denen die Vertragspartner innerhalb des persönlichen und des sachlichen Anwendungsbereichs des Abkommens die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragstaaten mit dem Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung regeln. Zu den zentralen Bestimmungen jedes Doppelbesteuerungsabkommens zählen Regelungen, welche die Zuteilung der Besteuerungsrechte festlegen (Verteilungsnormen). Diese bestimmen für die jeweiligen im Abkommen angeführten Einkünfte, ob der jeweilige Vertragstaat völkerrechtlich berechtigt ist, einen innerstaatlich bestehenden Besteuerungsanspruch durchzusetzen, oder ob er nach diesem Vertrag verpflichtet ist, auf den innerstaatlich bestehenden Anspruch zu verzichten.

Das DBA Liechtenstein sieht in diesem Zusammenhang sowohl für Unternehmensgewinne (Art. 7) wie auch für selbständige Einkünfte (Art. 14) vor, dass das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zukommt und der andere Vertragstaat (Quellenstaat) ein Besteuerungsrecht nur insoweit hat, als die Einkünfte einer im anderen Vertragstaat gelegenen Betriebsstätte bzw. einer festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Für jene Fälle, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen in einer Verteilungsnorm dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht einräumt, bestimmen die Methodenartikel eines Doppelbesteuerungsabkommens, nach welcher Methode die Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erfolgen hat. Hierbei kommen grundsätzlich zwei Methoden in Betracht: Nach der Befreiungsmethode verzichtet der Ansässigkeitsstaat auf die Besteuerung der im Quellenstaat erzielten Einkünfte unter Progressionsvorbehalt; nach der Anrechnungsmethode werden die im Quellenstaat erzielten Einkünfte vom Ansässigkeitsstaat unter Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Steuer belastet. Welche der beiden Methoden zur Anwendung gelangt, richtet sich nach der völkerrechtlichen Vereinbarung der betroffenen Staaten.

Art. 23 Abs. 1 des DBA Liechtenstein sieht als Ausgangsregelung für eine in Österreich ansässige Person die Befreiungsmethode vor: Soweit Einkünfte nach dem Abkommen in Liechtenstein besteuert werden, nimmt Österreich diese Einkünfte von der Besteuerung aus. Für Unternehmensgewinne wird in Art. 23 Abs. 2 DBA Liechtenstein die Anrechnungsmethode vorgesehen, nach der Österreich die in Liechtenstein für dort steuerpflichtige Einkünfte bezahlte Steuer auf die in Österreich einzuhebende Steuer anrechnet. Für Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger in Liechtenstein im Rahmen einer dort gelegenen festen Einrichtung erzielt, kommt somit die Befreiungsmethode zur Anwendung. Während Unternehmensgewinne unter Anrechnung der in Liechtenstein bezahlten Steuer in Österreich besteuert werden, unterliegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit (lediglich) der – vergleichsweise weit geringeren – Besteuerung in Liechtenstein.

...

2.3.3. Wenn der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Methodenkombination für Unternehmensgewinne und Einkünfte aus selbständiger Arbeit meint, dass es einer sachlichen Rechtfertigung bedürfe, wenn innerhalb eines Abkommens von einem Vertragstaat eine Kombination zwischen den beiden Methoden gewählt würde, um dadurch eine Gruppe in einem nicht nur unterge-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ordneten Ausmaß zu privilegieren, und er eine solche Rechtfertigung nicht zu erkennen vermag, ist Folgendes zu berücksichtigen:

Der Verfassungsgerichtshof geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass es dem Gesetzgeber frei steht, für die verschiedenen Einkunftsarten des EStG 1988 auch spezifische Regelungen zu treffen, wenn diese jeweils sachlich gerechtfertigt sind (VfSlg 18.030/2006). Eine solche Rechtfertigung liegt entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im vorliegenden Fall vor. ...“

15 b) Diese Ausführungen macht der erkennende Senat sich vollumfänglich zu eigen. Sie passen mit den gebotenen Modifikationen auch auf die vom Kläger inkriminierte Anrechnungsmethode, auf die sich Deutschland und Österreich im DBA-Österreich 2000 für die in Rede stehenden Einkünfte aus der Tätigkeit von Flugpersonal im internationalen Verkehr bei Personen, welche in Deutschland ansässig sind, verständigt haben. Die sachlichen Gründe für diese —von der sog. Freistellungsmethode als Regelmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Österreich 2000 abweichende— Methodenwahl liegen auf der Hand: Sie ist zum einen in den Besonderheiten dieser Tätigkeit des Flugpersonals begründet, die eine tätigkeitsortbezogene Besteuerungszuordnung erschweren und die deswegen die Begründung für die Sonderregelung des Art. 15 Abs. 5 DBA-Österreich 2000 geben, welche Art. 15 Abs. 3 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen) entspricht. Grund dafür ist zum anderen —damit einhergehend— die erkennbare Absicht der deutschen Verhandlungsseite, jedenfalls eine Einmalbesteuerung der Einkünfte aus jenen Tätigkeiten sicherzustellen. Diese Einmalbesteuerung lässt sich vermittels der Anrechnungsmethode naturgemäß eher gewährleisten als bei der Freistellungsmethode, die prinzipiell nicht auf einer tatsächlichen, sondern lediglich auf einer virtuellen Besteuerung im anderen Vertragsstaat aufbaut (vgl. dazu umfassend Senatsbeschluss vom 10. Januar 2012 I R 66/09, BFHE 236, 304). Gerade bei im internationalen Verkehr tätigem Flugpersonal besteht ersichtlich die Befürchtung, dass es aufgrund dessen zu Besteuerungsdefiziten bis hin zur sog. doppelten Nichtbesteuerung kommen kann (s.a. Gosch in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 50d Rz 35a, m.w.N.). Es entspricht deswegen auch und ebenso erkennbar der jüngeren Verhandlungspolitik und Verhandlungsstrategie Deutschlands, (u.a.) für derartige Einkünfte an Stelle der ansonsten immer noch üblichen Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode vorzuziehen, so beispielsweise in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Algerien, Aserbeidschan, Australien, Dänemark, Kanada, Kasachstan, Korea, Kroatien, Mexiko, Norwegen, Polen, Rumänien, Schweden, Singapur, Spanien, Ungarn, Tadschikistan, Trinidad-Tobago, Uruguay sowie Weißrussland und eben auch mit Österreich (s. letzterenfalls überdies die wechselseitig vereinbarte sog. Switch over-Klausel von der Freistellung zur Anrechnung in bestimmten, hier nicht einschlägigen Konstellationen nach Art. 28 Abs. 1 DBA-Österreich 2000). Beide Gründe sind tragfähig und rechtfertigen den von Deutschland bevorzugten „Methodenmix“ im DBA-Österreich 2000.

16 c) Soweit es dadurch zu Ungleichbehandlungen zu den Einkünften anderer Berufsgruppen kommen kann, bleiben solche angesichts des erwähnten weiten (rechtspolitischen) Spielraums, der dem Verhandlungsführer und in Einklang damit dem Gesetzgeber bei der Umsetzung des geschlossenen Abkommens in nationales Recht zukommt, unbeanstandet: Bei anderen Berufsgruppen treten die beschriebenen Besteuerungserschwernisse typischerweise weniger stark als bei Flugpersonal (und den von der Vorschrift ebenso erfassten Seeleuten) im internationalen Verkehr zutage. Auch dass Deutschland in anderen (zumeist älteren) Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf einen Wechsel der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für die besagten Einkünfte verzichtet hat, widerspricht dem nicht. Es obliegt dem Verhandlungsführer und dem Gesetzgeber auch insoweit, seine Politik bei der Wahl der Methode im Laufe der Zeit abzuwandeln. Der Kläger kann sich auch nicht auf derartige andersgelagerte, mit Drittstaaten geschlossene Abkommen berufen; sie sind für ihn nicht einschlägig, und ein auf eine Meistbegünstigung hinauslaufendes Wahlrecht des Steuerpflichtigen für die eine oder die andere Methode zur

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Vermeidung der doppelten Besteuerung erfordert deshalb ebensowenig das Unionsrecht (vgl. Senatsurteil vom 9. November 2005 I R 27/03, BFHE 211, 493, BStBl II 2006, 564, unter Bezugnahme auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, nachfolgend Gerichtshof der Europäischen Union —EuGH— D vom 5. Juli 2005 C-376/03, Slg. 2005, I-05821); ausschlaggebend ist, dass beide Methoden im Prinzip gleichwertig sind (vgl. dazu ebenfalls aus unionsrechtlicher Sicht EuGH-Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation vom 13. November 2012 C-35/11, Internationales Steuerrecht —IStR— 2012, 924, EU:C:2012:707, Rz 39 und die dort angeführte Rechtsprechung). Und es ist jedenfalls aus deutscher Sicht auch einerlei, ob Österreich für auf seinem Territorium ansässige Personen im DBA-Österreich 2000 für die Besteuerung von Bordpersonal von Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr einen gleichgelagerten Methodenwechsel ausgehandelt hat oder —wie in Gestalt von Art. 23 Abs. 2 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 5 DBA-Österreich 2000 geschehen— nicht. Es obliegt jedem Vertragspartner, im Zuge der zwischenstaatlichen Verhandlungen die eine oder die andere Methode zu vertreten. Das Erfordernis einer wechselseitigen Korrespondenz oder einer „Folgerichtigkeit“ der beiderseits ausgehandelten Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht nicht. Schließlich kann der Kläger nicht erfolgreich geltend machen, das solcherart geschlossene Abkommen „verleite“ ihn zum alsbaldigen Umzug nach Österreich. Das mag so sein; es steht in einem freiheitlichen Staat aber allein in seiner autonomen Entscheidung, sich infolge Wegzugs aus Deutschland der Besteuerung eines anderen Staates zu unterwerfen und dadurch ihm missliebigen Abkommensvereinbarungen „auszuweichen“.

17 4. Bleibt es damit bei der in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee DBA-Österreich 2000 vorgesehenen Methode der Anrechnung, so richtet sich jene Anrechnung nach Maßgabe des deutschen Rechts und damit nach § 34c (Abs. 6 Satz 2 i.V.m. Abs. 1) EStG 2002. Das ist im Streitfall —jedenfalls im Grundsatz (s. aber nachfolgend sub 5.)— in ebenfalls nicht zu beanstandender Weise geschehen, und das gilt auch für den vom FA angesetzten und vom FG gutgeheißenen Aufteilungsschlüssel.

18 Orientierung dafür bietet allein Art. 15 Abs. 5 DBA-Österreich 2000. Danach unterfallen zwar (nur) jene Vergütungen der Besteuerung des Geschäftsleitungsstaats des Flugunternehmens, die auf unselbständige Arbeit an Bord eines Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr entfallen. Die Tatsache, dass das Bordpersonal einen Teil seiner Aufgaben an Land oder auf dem Boden zu verrichten hat, kann indessen nicht zur Aufspaltung der Vergütung mit teilweiser Anwendung der Absätze 1 und 2 führen, wenn die Tätigkeit an Land oder am Boden der Arbeit an Bord dient oder der eigentlichen Arbeit an Bord inhaltlich verbunden ist (ebenso Kempermann in Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 15 Rz 90; Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 15 Rz 107; Bourseaux/Levedag in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 15 OECD-MA Rz 115; s.a. FG Hamburg, Urteil vom 22. Dezember 1986 V 154/84, EFG 1987, 285, für „Stand-by-Zeiten“ und Zeiten für die Teilnahme an Kursen bei einem Seemann; einschränkend ggf. Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, MA, Art. 15 Rz 188). Das betrifft auch Tätigkeiten wie hier die Zeiten der An- und Abfahrt des Klägers zum und vom Flughafen, des sog. Briefing, der notwendigen Übernachtungen, der Abschlussarbeiten nach der Landung sowie der Boden- und Wartezeiten, sofern diese Zeiten mit dem internationalen Flugverkehr und der damit verbundenen (Haupt-)Tätigkeit an Bord des Luftfahrzeugs im Zusammenhang stehen. Nur auf diese Weise kann dem mit Art. 15 Abs. 5 DBA-Österreich 2000 beabsichtigten und in gewisser Weise typisierenden Vereinfachungszweck entsprochen werden (wiederum ebenso Kempermann, ebenda).

19 5. Die Vorinstanz hat übereinstimmend mit dem Vorstehenden entschieden. Dennoch ist ihr Urteil aufzuheben. § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 ist für Veranlagungszeiträume bis 2014 —und damit auch für das Streitjahr— zwischenzeitlich in Gestalt des § 52 Abs. 34a EStG 2009 n.F. geändert worden, um unionsrechtlichen Anforderungen Rechnung zu tragen, welche an die Anrechnung ausländischer Steuern zu stellen sind (s. dazu EuGH-Urteil Beker vom 28. Februar 2013 C-168/11,

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BStBl II 2015, 431, und daran anschließend Senatsurteil vom 18. Dezember 2013 I R 71/10, BFHE 244, 331, BStBl II 2015, 361). Das FG hat keine Feststellungen getroffen —was ihm (ebenso wie dem FA) bezogen auf das zitierte EuGH-Urteil bereits möglich (vgl. auch Bundesministerium der Finanzen —BMF—, Schreiben vom 30. September 2013, BStBl I 2013, 1612, nach Änderung von § 34c EStG 2009 aufgehoben durch BMF-Schreiben vom 4. Mai 2015, BStBl I 2015, 452), bezogen auf die zwischenzeitliche Regelungskorrektur naturgemäß (insoweit anders als dem FA) noch nicht möglich gewesen wäre, ob die gegenüber dem Kläger vollzogene Anrechnung der österreichischen Einkommensteuer damit in Einklang steht. Das ist nachzuholen, weshalb das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zurückzuverweisen ist. Da § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 für das Streitjahr noch in Gestalt des § 52 Abs. 34a EStG 2009 n.F. anzuwenden ist, kann das FG dabei unbeantwortet belassen, ob die neuerlich durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften umgesetzten Anrechnungsmodalitäten in § 34c Abs. 1 EStG 2009 n.F. den besagten unionsrechtlichen Anforderungen tatsächlich genügen (s. dazu und teilweise skeptisch z.B. Desens, IStR 2015, 77; Siegle, Deutsches Steuerrecht 2015, 508; Ismer, IStR 2014, 925; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 34c Rz 28a).

20 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG München 3.6.2014 - 13 K 2730/11

Fundstelle(n):
BB 2015 S. 2133 Nr. 36
BB 2015 S. 2274 Nr. 38
BFH/NV 2015 S. 1499 Nr. 10
BFH/PR 2015 S. 403 Nr. 11
BStBl II 2015 S. 808 Nr. 15
DB 2015 S. 6 Nr. 34
DStR 2015 S. 1962 Nr. 35
DStR 2015 S. 6 Nr. 34
DStRE 2015 S. 1210 Nr. 19
EStB 2015 S. 401 Nr. 11
FR 2016 S. 237 Nr. 5
GStB 2015 S. 43 Nr. 11
HFR 2015 S. 1003 Nr. 11
IStR 2015 S. 791 Nr. 20
IWB-Kurznachricht Nr. 17/2015 S. 626
IWB-Kurznachricht Nr. 6/2016 S. 229
KÖSDI 2015 S. 19468 Nr. 9
NWB-Eilnachricht Nr. 35/2015 S. 2555
PIStB 2015 S. 286 Nr. 11
RIW 2016 S. 89 Nr. 1
StB 2015 S. 296 Nr. 9
StBW 2015 S. 806 Nr. 21
StBW 2015 S. 823 Nr. 21
StuB-Bilanzreport Nr. 17/2015 S. 687
[UAAAE-99389]

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.