

Besteuerung von besonderen Berufsgruppen

Bordpersonal

Das Besteuerungsrecht von Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder eines Luftfahrzeuges ausgeübt wird, weist Art. 15 Abs. 3 DBA D – CH der Schweiz zu, wenn sich dort der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Auch diese Vorschrift fingiert somit – unabhängig vom tatsächlichen Tätigkeitsort – einen eigenen Arbeitsort.

Die im Art. 24 Abs. 1 Nr. 1d DBA D – CH geregelte Zuweisung des Besteuerungsrechts nach dem Tatbestandsmerkmal „in der Schweiz ausgeübt“ ist – nach Meinung des FG Baden-Württemberg – nicht nach allgemeinen Grundsätzen, sondern unter der in Artikel 15 Abs. 3 DBA D – CH getroffenen Sonderregelung zu bestimmen; d.h. die Arbeit des Bordpersonals wird demnach auch dann „in der Schweiz ausgeübt“ wenn sie sich auf Dienstreisen ausserhalb der Schweiz befunden haben.

Nach Ansicht des FG enthält Art. 15 Abs. 3 DBA D – CH eine Fiktion des Arbeitsortes; nach dieser Fiktion gilt die gesamte Tätigkeit des Bordpersonals als in der Schweiz ausgeübt, wenn der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Luftfahrtunternehmens sich in der Schweiz (Unternehmensstaat) befindet.

Die Regelung des Art. 15 Abs. 3 geht somit dem Art. 24 Abs. 1 Nr. 1d DBA D – CH vor.

Der vorgenannten Auffassung des Finanzgerichts Baden-Württemberg tritt nun der BFH mit seinem Urteil v. 22.10.2003 entgegen: Nach Art. 15 Abs. 3 S. 1 DBA D – CH „können“ Vergütungen von Bordpersonal im Unternehmensstaat besteuert werden, dies soll aber nicht bedeuten, dass nur in diesem Staat besteuert werden darf.

Zwar soll Rechtsfolge des Art. 15 Abs. 3 S. 1 DBA D – CH ein Besteuerungsrecht des Unternehmensstaates sein, dieser soll aber nur insoweit als Tätigkeitsstaat des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA D – CH angesehen werden, als die Arbeit in dessen Hoheitsgebiet ausgeübt wird. Eine gewollte Rechtsfolge des Art. 15 Abs. 3 S. 2 DBA D – CH ist somit eine Ausweitung des Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaats.

Der BFH begründet dies damit, dass der Art. 15 Abs. 3 DBA D – CH nur insofern als *lex specialis* zu den Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA D – CH anzusehen ist, als dieser das Besteuerungsrecht des Unternehmensstaates betrifft. Soweit die Regelungen den Ansässigkeitsstaat ansprechen, sollen diese weiterhin vom Art. 15 Abs. 3 DBA D – CH unberührt bleiben.

Eine zweistufige Prüfung ist die Rechtsfolge; Unstreitig ist zunächst das Besteuerungsrecht der Schweiz, für die Vergütungen des Bordpersonals, dessen Arbeitgeber den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in der Schweiz hat (Art. 15 Abs. 3 DBA D – CH).

In einer zweiten Stufe ist dann zu prüfen, wo die Tätigkeit ausgeübt wurde: Der Teil der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit des Bordpersonals, der auf eine Tätigkeit ausserhalb der Schweiz entfällt, ist in Deutschland zu besteuern und nur für die in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit verbleibt es beim Besteuerungsrecht der Schweiz. Steht der Schweiz für eine Tätigkeit des Bordpersonals in der Schweiz das Besteuerungsrecht zu, sind diese Einkünfte in Deutschland – unter Progressionsvorbehalt – freizustellen (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA D – CH). Die Vergütung für Tätigkeiten in Drittstaaten und Deutschland besteuert unter Anrechnung der in der Schweiz auf diesen Teil der Einkünfte gezahlten Steuer (Höchstbeträge nach § 34 c Abs. 1 EstG).

Dieses Ergebnis des BFH ist aus Sicht des rechtssystematisch denkenden Praktikers aus zwei Gründen unbefriedigend: Das FG Baden-Württemberg hat die Fiktion des alleinigen Besteuerungsrechts des Staates der tatsächlichen Geschäftsleitung des Luftfahrtunternehmens deshalb gewählt, weil nur dies praktikabel ist. Den Einzelnachweis der Tätigkeitsorte des Bordpersonals ist mit vielfältigen Problemen verbunden, wie bereits die Aussprache der Swiss (Piloten und Flugbegleiter). Danach entfallen 40 v.H. der Einkünfte auf eine Tätigkeit in Deutschland und Drittstaaten – mit Besteuerungsrecht in Deutschland und Anrechnung der schweizer Quellensteuer – und 60 v.H. auf eine Tätigkeit in der Schweiz, mit Freistellung unter Progressionsvorbehalt in Deutschland.

Bis zu diesem Meeting war noch eine Aufteilung im Grenzgängerhandbuch vorgeschlagen worden, die aus „Vereinfachungsgründen“ von einer Zuweisung des Besteuerungsrechts – was die Vergütungen im innereuropäischen Flugverkehr angeht – von 80 v.H. auf Deutschland und 20 v.H. auf die Schweiz und – was den aussereuropäischen Flugverkehr angeht – von 90 v.H. auf Deutschland und entsprechenden 10 v.H. auf die Schweiz ausging.

Je nach Ausspracheergebnis kann nun mit einem anderen Schätzergebnis gerechnet werden. Dies ist aus Steuergerechtigkeitsüberlegungen abzulehnen. Dazu hätte es keiner zweistufigen Aufteilungszuordnung des Besteuerungsrechts bedurft, wenn dann am Ende der Aufteilung kein praktikabler Durchführungsweg steht.

Einer gleichmäßigen Besteuerung der Vergütungen der Bordmitglieder wäre der Fiktion des FG Baden-Württemberg eher gerechnet worden.

Zudem stellt sich die Frage nach der verbleibenden Bedeutung des Art. 15 Abs. 3 DBA D – CH: Wird zunächst das Besteuerungsrecht dem Unternehmensstaat zugewiesen, so macht dies der Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA D – CH für die Fälle wieder rückgängig, in denen die Crewmitglieder ihrer Arbeit ausserhalb der Schweiz nachgehen. Nur für diesen Fall weist bereits der Methodenartikel (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d DBA – CH) dem Tätigkeitsstaat ein „originäres“ Besteuerungsrecht zu, ohne dass es in einer ersten Stufe der „Interimszuweisung“ des Besteuerungsrechts an den Unternehmensstaat bedarf.

Somit wird dem Art. 15 Abs. 3 DBA D – CH kein sachlich angemessener Anwendungsbereich mehr belassen.

Quelle:

Dipl.-Kfm. Gerold Miessl, Steuerberater, Konstanz