

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 dem Ort der tatsächlichen **Geschäftsleitung** des Unternehmens zu. Auch diese Vorschrift fingiert somit – unabhängig vom tatsächlichen Tätigkeitsort - einen eigenen Arbeitsort.

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 bzw. Abs. 2 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 (also für Flugeinsätze ausserhalb der Schweiz) werden in Deutschland besteuert unter Anrechnung der in der Schweiz auf diesen Teil der Einkünfte gezahlten Steuer (Höchstbeträge nach § 34 c Abs. 1 EStG).

Befand sich der Unternehmenssitz bzw. die Geschäftsleitung in *Deutschland*, wurde zwar das Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte „Deutschland“ zugewiesen, bis 2007 konnten diese jedoch in Deutschland nicht der beschränkten Besteuerung unterworfen werden, da es an der Regelung des § 49 Abs. 1 Nr. 4c EStG fehlte. Damit konnten bis 2007 die Flugeinsätze ausserhalb der Schweiz keiner Besteuerung in Deutschland unterworfen werden.

Die deutsche Finanzverwaltung stellt sich seit 2007 m.E. auf den Standpunkt, dass sämtliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die an Bord eines im internationalen Flugverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs erwirtschaftet werden, in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen sind.

Konsequenterweise dürfte dieses Besteuerungsrecht m.E. aber auch nur für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gelten, die auf Flugeinsätze ausserhalb der Schweiz entfallen.