Urteil vom 28. März 2018, I R 42/16

Beschränkte Einkommensteuerpflicht: Arbeitnehmertätigkeit für ein privates Unternehmen zur Förderung der Entwicklungshilfe

ECLI:DE:BFH:2018:U.280318.IR42.16.0

BFH I. Senat

EStG § 1 Abs 4, EStG § 49 Abs 1 Nr 4 Buchst b, EStG § 50d Abs 7, DBA KEN Art 18 Abs 1, DBAProt KEN Nr 5, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 11. Mai 2016, Az: 5 K 11136/13

Leitsätze

Zum Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die der Kläger als Arbeitnehmer eines privaten Unternehmens bezieht, das mit der Durchführung eines aus Mitteln der Bundesrepublik und der EU finanzierten Entwicklungshilfeprojekts (in Kenia) beauftragt ist .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 12. Mai 2016 5 K 11136/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob (und inwieweit) ein von seinem Arbeitgeber im Zusammenhang mit einem aus öffentlichen Mitteln finanzierten Projekt in das Ausland entsandter Arbeitnehmer im Inland beschränkt steuerpflichtig ist.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), ein bei der inländischen B-Partnerschaftsgesellschaft angestellter Ingenieur, wurde im Rahmen seines Anstellungsvertrags für die Zeit vom 1. September 2008 bis zum 30. Juni 2011 --unter Aufgabe seines inländischen Wohnsitzes-- für das Projekt D nach Kenia entsandt. Grundlage dieser Tätigkeit war ein Consulting-Vertrag zwischen seinem Arbeitgeber und der E GmbH (später: F GmbH), einem bundeseigenen privatrechtlich organisierten, gemeinnützigen und weltweit tätigen Unternehmen der internationalen Zusammenarbeit für nachhaltige Entwicklung. In diesem Vertrag (dort "4. Personaleinsatz") ist (u.a.) der Kläger namentlich angeführt "als Langzeitfachkraft im Einsatzland bis zu 15,000 FM" (Fachkräftemonate), wobei insoweit (wie ebenso für die anderen dort angeführten Arbeitnehmer) ein kalkulatorischer Pauschalbetrag (z.B. "Fachkraftmonat-Verrechnungssatz" lt. "Preisblatt E GmbH Komponente") in die Ermittlung der Honorarhöhe im Rahmen des Consulting-Vertrags eingeflossen ist. Das Projekt wurde aus Mitteln des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit sowie aus Mitteln der Europäischen Union --EU-- (sog. EU-Komponente) finanziert. Seinen Arbeitslohn erhielt der Kläger ausschließlich von seinem Arbeitgeber, der den Lohn wiederum aus den Vergütungen der E GmbH/F GmbH finanzierte.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) sah den an den Kläger gezahlten Arbeitslohn als inländische Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren 2009 und 2010 geltenden Fassung (EStG) an und setzte mit Bescheiden vom 12. Oktober 2011 die Einkommensteuer für die Streitjahre nach Maßgabe der beschränkten Steuerpflicht fest.

4 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen erhobenen Klage statt (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 12. Mai 2016 5 K 11136/13, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1708).

5 Dagegen wendet sich das FA mit der Revision, die es auf eine Verletzung materiellen Rechts stützt. Es beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im angefochtenen Urteil zu Unrecht dahin erkannt, dass der Kläger nicht beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG) sei, weil er in den Streitjahren keine inländischen Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG erzielt habe. Die Feststellungen des FG reichen allerdings nicht aus, den Umfang der inländischen Besteuerung --auch mit Blick auf abkommensrechtliche Maßgaben und § 50d Abs. 7 EStG-- abschließend bestimmen zu können.

8 1. Der Kläger ist beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG), weil er in den Streitjahren inländische Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG erzielt hat.

9 a) Als inländische Einkünfte zu qualifizieren sind nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), die aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne dass ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse bestehen muss.

10 b) Der Kläger hat im Zusammenhang mit dem projektbezogenen Einsatz im Ausland Zahlungen aus einer inländischen öffentlichen Kasse erhalten.

11 aa) Eine inländische öffentliche Kasse ist die Kasse einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, zu der auch eine ausländische Zahlstelle gehört; darüber hinaus wird unter den Begriff der inländischen öffentlichen Kasse jede Kasse gefasst, die einer Institution angehört, die der Dienstaufsicht und der Prüfung ihres Finanzgebarens durch die öffentliche Hand --etwa durch die Rechnungshöfe des Bundes und der Länder-- unterliegt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. August 1986 IV R 228/82, BFHE 147, 365, BStBl II 1986, 848; Blümich/Wied, § 49 EStG Rz 161; Anissimov in Lademann, EStG, § 49 EStG Rz 1653; H 3.11 "Öffentliche Kassen" der Lohnsteuer-Richtlinien).

12 bb) Das FG hat die von der E GmbH/F GmbH an den Arbeitgeber des Klägers gezahlten Mittel als Zahlungen aus einer inländischen öffentlichen Kasse ohne Rücksicht darauf qualifiziert, dass die Mittel sowohl aus dem Bundeshaushalt als auch (zu einem nicht näher festgestellten Anteil) aus dem Haushalt der EU bereitgestellt worden sind. Darin ist dem FG nicht zu folgen.

13 Anknüpfungspunkt für den Besteuerungstatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG als sog. Inlandsbezug --zugleich die Rechtfertigung des inländischen Besteuerungszugriffs (vgl. Senatsurteil vom 10. April 2013 I R 22/12, BFHE 241, 251, BStBl II 2013, 728)-- ist der Zahlungsvorgang zulasten der inländischen Volkswirtschaft, insbesondere des Fiskus und Kassenstaates (sog. Kassenstaatsprinzip – z.B. Hidien in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rz G 18). Zweck der Vorschrift ist es, Besteuerungslücken zu schließen, die entstehen, wenn ein Arbeitnehmer nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig i.S. des § 1 Abs. 2 und 3 EStG ist und Einkünfte mit einem entsprechenden Inlandsbezug erzielt (Senatsurteil vom 13. August 1997 I R 65/95, BFHE 184, 98, BStBl II 1998, 21). Der Besteuerungszugriff korrespondiert mit Zahlungen aus inländischen Haushaltsmitteln und der Belastung des inländischen öffentlichen Haushalts. Dies hat zur Folge, dass eine Besteuerung nicht in Betracht kommt, soweit die Arbeitsvergütung anteilig aus EU-Mitteln ("EU-Komponente" des Projekts) finanziert wird. Demgemäß wird das FG, das weder die vertragliche Grundlage der EU-Finanzierung noch die anteilige Höhe der EU-Mittel festgestellt hat, den Sachverhalt insoweit im zweiten Rechtsgang aufzuklären haben.

14 c) Im Übrigen steht der Steuerpflicht des Klägers mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht entgegen, dass zwischen dem Kläger und dem Träger der inländischen öffentlichen Kasse kein Dienstverhältnis

bestanden hat. Auch wenn die Zahlung nach dem Gesetzeswortlaut mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden muss, um die beschränkte Einkommensteuerpflicht zu begründen, wird ein Dienstverhältnis zum Kassenträger für die Steuerpflicht nicht vorausgesetzt. Vielmehr kann das konkrete Dienstverhältnis --wie § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b Halbsatz 2 EStG bestätigt-- auch zu einem privatrechtlich organisierten und/oder ausländischen Arbeitgeber bestehen (Senatsurteil in BFHE 184, 98, BStBl II 1998, 21; Senatsbeschluss vom 23. September 1998 I B 53/98, BFH/NV 1999, 458; s.a. BFH-Urteil vom 14. November 1986 VI R 209/82, BFHE 148, 460, BStBl II 1989, 351). Dies bedeutet zugleich, dass die Bezüge des Steuerpflichtigen diesem nicht unmittelbar von der öffentlichen Kasse gezahlt werden müssen (vgl. Senatsurteil vom 22. Februar 2006 I R 60/05, BFHE 212, 468, BStBl II 2007, 106; FG Düsseldorf, Urteil vom 31. Januar 2012 13 K 1178/10 E, EFG 2012, 1167; ebenso Bublitz, Internationales Steuerrecht 2007, 77, 79; Gosch in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 49 Rz 65; Haiß in Herrmann/Heuer /Raupach, § 49 EStG Rz 761; Anissimov in Lademann, a.a.O., § 49 EStG Rz 1654). Es reicht vielmehr aus, wenn das im Ausland gezahlte Arbeitsentgelt der auszahlenden Stelle durch die öffentliche Kasse erstattet wird; diese Auslegung legen auch die Gesetzesmaterialien (Zweiter Bericht des Finanzausschusses zu dem Entwurf des Jahressteuergesetzes 1997, BTDrucks 13/5952, S. 49) nahe, wenn dort ausgeführt wird, dass insbesondere Bedienstete des Goethe-Institutes und des Deutschen Akademischen Austauschdienstes beschränkt steuerpflichtige Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG erzielen.

15 d) Die Einnahmen des Klägers wurden auch aus öffentlichen Kassen "mit Rücksicht auf ein konkretes und gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt".

16 aa) Diese Voraussetzung ist nur dann erfüllt, wenn die öffentlichen Mittel wirtschaftlich für die dienstvertragliche Vergütung gezahlt werden (vgl. zum Abkommensrecht Senatsbeschluss vom 25. Juli 2011 I B 37/11, BFH/NV 2011, 1879). Erforderlich ist ein "konkreter Bezug" (Schmidt/Loschelder, EStG, 37. Aufl., § 49 Rz 88), d.h. die Zahlung muss durch das Dienstverhältnis als auslösendes Moment veranlasst sein (s.a. --im Zusammenhang mit § 1 Abs. 2 EStG-- das Senatsurteil vom 16. Februar 1996 I R 64/95, BFHE 180, 104; so wohl auch Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 49 Rz 65). Ein solcher Zusammenhang ist (insbesondere) dann gegeben, wenn die öffentliche Kasse die an den konkreten Arbeitnehmer gezahlte Vergütung nachträglich erstattet (Hidien in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 49 Rz G 161) oder die entsprechenden Mittel im Vorhinein gewährt, um es dem Arbeitgeber zu ermöglichen, die Arbeitsvergütung zu bezahlen.

17 bb) Der Streitfall ist dadurch gekennzeichnet, dass zwischen der Arbeitgeberin des Klägers und der E GmbH der projektbezogene Einsatz namentlich angeführter Personen vereinbart wurde, und eine Kürzung der Einsatzzeiten zu einer Kürzung des Honorarvolumens geführt hätte.

18 cc) Bei einem solchen Sachverhalt steht entgegen der Ansicht des FG nicht eine Projektleistung im Vordergrund, sondern der konkrete Einsatz der Arbeitnehmer. Anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass der Arbeitnehmereinsatz des Klägers als Pauschalbetrag in die Kalkulation des Honorarvolumens eingeflossen ist; vielmehr ist eine betragsmäßige Übereinstimmung (i.S. einer Erstattung konkret angefallener Arbeitsvergütungen) nicht erforderlich, um von einer (anteiligen) Zahlung "mit Rücksicht auf ... ein Dienstverhältnis" zu sprechen. Dass im Honorarvolumen neben den konkreten Arbeitsvergütungen auch mit dem Dienstverhältnis im Zusammenhang stehende "Gemeinkosten" vergütet werden, beeinträchtigt den Bezug zu dem konkreten Dienstverhältnis --und damit zu den Einkünften des Steuerpflichtigen-- nicht (so im Ergebnis auch Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 49 Rz 65; a.A. Brettschneider, EFG 2016, 1710; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 49 Rz 88).

19 2. Ob der inländischen Besteuerung Abkommensrecht entgegen steht, kann der Senat nicht abschließend beurteilen.

20 a) Nach Art. 18 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Kenia zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 17. Mai 1977 (BGBl II 1979, 607, BStBl I 1979, 338) --DBA—Kenia-- können Vergütungen, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für unselbständige Arbeit gewährt werden, nur in diesem Staat besteuert werden. Wird aber die unselbständige Arbeit in dem anderen Vertragsstaat von einer natürlichen Person ausgeübt, die weder Staatsangehörige des erstgenannten Staates noch in dem anderen Staat lediglich zur Erbringung dieser Leistungen ansässig ist, so können die Vergütungen nur in dem anderen Staat besteuert werden.

21 Nr. 5 des Protokolls zu Art. 18 DBA-Kenia bestimmt hierzu, dass Absatz 1 Satz 1 der Regelung entsprechend für Vergütungen gilt, die im Rahmen eines Entwicklungshilfeprogramms eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften aus Mitteln, die ausschließlich von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft bereitgestellt

werden, an einen Sachverständigen oder freiwilligen Helfer gezahlt werden, der in den anderen Vertragsstaat mit dessen Zustimmung entsandt worden ist.

22 b) Ob die in Art. 18 Abs. 1 Satz 1 DBA-Kenia i.V.m. dem Protokoll formulierten Voraussetzungen für eine ausschließliche Besteuerung im Kassenstaat im Streitfall erfüllt sind, kann auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen nicht entschieden werden.

23 aa) Die dem Kläger zugeflossenen Zahlungen sind als Vergütungen für unselbständige Arbeit i.S. der Regelung anzusehen (s. hierzu allgemein Senatsurteil vom 7. Juli 2015 I R 42/13, BFHE 250, 510, BStBl II 2016, 14, zu Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-Indonesien).

24 bb) Dass die (Arbeits-)Vergütungen nicht i.S. des Art. 18 Abs. 1 Satz 1 DBA-Kenia unmittelbar von der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) oder einem Sondervermögen gewährt werden, schadet jedenfalls nach Maßgabe der durch Nr. 5 des Protokolls angeordneten entsprechenden Anwendung dann nicht, wenn ein deutsches Entwicklungshilfeprogramm vorliegt und die Mittel "ausschließlich von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft bereitgestellt" werden (s.a. Müller in Wassermeyer, Kenia Art. 18 Rz 6). Das Tatbestandsmerkmal der "Ausschließlichkeit" hat der Senat in seinem zu einer vergleichbaren Regelungslage ergangenen Urteil in BFHE 250, 510, BStBl II 2016, 14 unter Hinweis auf den Regelungszweck (Erweiterung der Kassenstaatsklausel) dahin ausgedeutet, dass es sich auch auf Vergütungsteile beziehen kann und es in diesem Sinne nicht schädlich ist, wenn sich die (vertikal) abspaltbaren Vergütungsteile auf ein konkretes Entwicklungshilfeprojekt beziehen und die Mittel dafür ausschließlich aus dem finanzierenden Vertragsstaat herrühren.

25 Daran ist festzuhalten. Allerdings lässt sich hieraus --anders als das FA meint-- nicht ableiten, dass auch im Falle der "Mischfinanzierung" eines einheitlichen Projekts das Kassenstaatsprinzip auf der Grundlage einer "horizontalen" Teilung erhalten bleibt, da hierdurch das dem Wortlaut eindeutig zu entnehmende "Ausschließlichkeitsgebot" außer Kraft gesetzt würde (s.a. insoweit Senatsurteil in BFHE 250, 510, BStBl II 2016, 14, Rz 22 des juris-Nachweises).

26 cc) Die Feststellungen des FG im angefochtenen Urteil zum Gegenstand und zu den vertraglichen Grundlagen des Projekts bzw. des Durchführungsauftrags zwischen E GmbH und der Auftragnehmerin (Arbeitgeberin des Klägers) reichen nicht aus, um abschließend darüber zu entscheiden, ob ein "mischfinanziertes" einheitliches Entwicklungshilfeprojekt vorliegt oder ob die "EU-Komponente" der Vereinbarung als eigenständiges Projekt qualifiziert. Im erstgenannten Fall wäre wegen der abkommensrechtlichen Geltung des Ausschließlichkeitsprinzips das Kassenstaatsprinzip vorbehaltlich § 50d Abs. 7 EStG (s. nachfolgend) im Streitfall nicht anzuwenden, im zweiten Fall wäre das Kassenstaatsprinzip für den Vergütungsteil anzuwenden, der auf den aus dem Bundeshaushalt finanzierten Teil entfällt.

27 dd) Aufgrund fehlender tatsächlicher Feststellungen kann der Senat schließlich auch nicht beurteilen, ob bei Vorliegen eines "mischfinanzierten" einheitlichen Entwicklungshilfeprojekts das Besteuerungsrecht Deutschlands durch die Bestimmung des § 50d Abs. 7 EStG erweitert würde. Hiernach ist dann, wenn Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG aus einer Kasse einer juristischen Person des öffentlichen Rechts i.S. der Vorschrift eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung über den öffentlichen Dienst gewährt werden, diese Vorschrift bei Bestehen eines Dienstverhältnisses mit einer anderen Person in der Weise auszulegen, dass die Vergütungen für der erstgenannten Person geleistete Dienste gezahlt werden, wenn sie ganz oder im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln aufgebracht werden. Auch wenn die Vorschrift offenkundig darauf zielt, den Tatbestand der abkommensrechtlichen Kassenstaatsklauseln bei mittelbaren Leistungen aus der Kasse einer juristischen Person des öffentlichen Rechts unilateral zu erweitern, werden von ihr jedenfalls nicht die aus EU-Mitteln finanzierten Einnahmen erfasst. Demgemäß wäre die Regelung auch im Streitfall nur dann anwendbar, wenn die inländische Finanzierung (Mittel aus dem Bundeshaushalt) so weit reicht, dass die Vergütungen "ganz oder im Wesentlichen" aus diesen Mitteln bestritten wurden. Da Letzteres --nach dem unmittelbaren Wortsinn-- aber einerseits mehr als das bloße "Überwiegen" erfordert, anderseits aber auch eine "fast ausschließliche (inländische) Finanzierung" i.S. einer 90 %-Grenze (s. zu § 8 Abs. 2 Nr. 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen [Außensteuergesetz] Senatsurteil vom 30. August 1995 I R 77/94, BFHE 179, 39, BStBl II 1996, 122) nicht voraussetzt, ist ein inländischer Finanzierungsanteil von 75 % als ausreichend anzusehen (so im Ergebnis auch Blümich/ Wagner, § 50d EStG Rz 102; Klein/Hagena in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 50d EStG Rz 102; Hahn-Joecks in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 50d Rz I 9). Auch dies wird das FG im zweiten Rechtsgang ggf. zu ermitteln haben.

28 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de