

Urteil vom 28. June 2023, I R 43/20

Keine Geltung der KonsVerLUXV für das DBA-Luxemburg 2012 - Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn eines grenzüberschreitend tätigen Fahrers von Linienbussen

ECLI:DE:BFH:2023:U.280623.IR43.20.0

BFH I. Senat

DBA LUX 2012 Art 14 Abs 1 S 1, KonsVerLUXV § 1, KonsVerLUXV § 7 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 162 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 07. October 2020, Az: 1 K 1272/18

Leitsätze

1. Die KonsVerLUXV gilt nur für das DBA-Luxemburg 1958/2009, nicht aber auch für das DBA-Luxemburg 2012.
2. Die Regelung in Nr. 4 Buchst. a der Konsultationsvereinbarung zwischen den Finanzbehörden Deutschlands und Luxemburgs vom 07.09.2011, nach der Arbeitslohn, der auf Arbeitstage entfällt, an denen der Berufskraftfahrer seine Tätigkeit teilweise in dem Vertragsstaat ausgeübt hat, in dem der Arbeitgeber des Berufskraftfahrers seinen Wohnsitz hat, und teilweise in dem Vertragsstaat, in dem der Berufskraftfahrer seinen Wohnsitz hat, "unabhängig von der jeweiligen Verweildauer" zu gleichen Teilen auf den Ansässigkeitsstaat des Berufskraftfahrers und auf den Wohnsitzstaat des Arbeitgebers aufgeteilt wird, verstößt gegen den Wortlaut des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg 2012 und ist daher für dessen Auslegung nicht maßgeblich.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 07.10.2020 - 1 K 1272/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, mit welchem Anteil das Gehalt des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) zu versteuern ist.
- 2 Der verheiratete, im Inland wohnhafte Kläger war in den Jahren 2015 und 2016 (Streitjahre) als Linienbusfahrer bei der Firma X mit Sitz im Großherzogtum Luxemburg (Luxemburg) beschäftigt. Hieraus erzielte der mit seiner Ehefrau zusammenveranlagte Kläger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 3 Im Streitjahr 2015 betrug der Bruttoarbeitslohn ... €. Darin waren enthalten Zuschläge für Nacht-, Feiertags- oder Sonntagsarbeit in Höhe von ... €. In der Einkommensteuererklärung für 2015 erklärte der Kläger in der Anlage N (nach Abzug der Zuschläge) einen steuerpflichtigen Bruttoarbeitslohn von ... € und einen steuerfreien, aber dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Arbeitslohn aus Luxemburg in Höhe von ... €. Zudem erklärte er Werbungskosten in Höhe von ... €, wovon er ... € dem inländischen Arbeitslohn und ... € den Progressionseinkünften zuordnete. Der Kläger gab an, insgesamt 109 343 Minuten gearbeitet zu haben, wovon 26 315 Minuten (entspricht 24,07 %) auf seine Tätigkeit in Deutschland entfallen seien. Zum Nachweis legte er tägliche Dienstpläne vor.

- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) nahm hingegen anhand der eingereichten Unterlagen eine taggenaue Zuordnung wie folgt vor:
- 33 Arbeitstage ausschließlich Luxemburg
 - 2 Arbeitstage ausschließlich Deutschland
 - 198 Arbeitstage sowohl Deutschland als auch Luxemburg
- 5 Unter Berufung auf § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 der vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) erlassenen Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg vom 09.07.2012 --KonsVerLUXV-- (BGBl I 2012, 1484, BStBl I 2012, 693) wies das FA die Arbeitstage, an denen der Kläger sowohl in Deutschland als auch in Luxemburg tätig war, beiden Staaten jeweils zu 50 % zu. Danach ergab sich für das Streitjahr 2015 folgende Verteilung: 56,65 % (132 Arbeitstage) Luxemburg und 43,35 % (101 Arbeitstage) Deutschland. Im Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 20.03.2017 wurde der im Inland zu versteuernde Arbeitslohn mit ... € und die darauf entfallenden Werbungskosten mit ... € angesetzt; dem Progressionsvorbehalt wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von ... € (... € abzüglich Werbungskosten in Höhe von ... €) unterworfen.
- 6 Im Streitjahr 2016 betrug der Bruttoarbeitslohn ... €. Darin waren enthalten Zuschläge für Nacht-, Feiertags- oder Sonntagsarbeit in Höhe von ... €. In der Einkommensteuererklärung für 2016 erklärte der Kläger in der Anlage N (nach Abzug der Zuschläge) einen steuerpflichtigen Bruttoarbeitslohn von ... € (46,23 %) und einen steuerfreien, aber dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Arbeitslohn aus Luxemburg in Höhe von ... € (53,77 %). Zudem erklärte er Werbungskosten in Höhe von ... €, wovon er ... € dem inländischen Arbeitslohn und ... € den Progressionseinkünften zuordnete. Anhand monatlicher Arbeitsauflistungen wurde vom Steuerberater eine taggenaue Zuordnung wie folgt vorgenommen:
- 19 Arbeitstage ausschließlich Luxemburg
 - 233 Arbeitstage sowohl Deutschland als auch Luxemburg
- 7 Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß mit Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 11.12.2017. Kurz zuvor hatte aber der Kläger eine geänderte Einkommensteuererklärung übermittelt, in der er einen steuerpflichtigen Bruttoarbeitslohn von ... € (hierzu Werbungskosten in Höhe von ... €) und einen steuerfreien, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Arbeitslohn aus Luxemburg in Höhe von ... € (hierzu Werbungskosten in Höhe von ... €) erklärte. Der Kläger gab an, insgesamt 120 960 Minuten gearbeitet zu haben, wovon 19 951 Minuten (entspricht 16,49 %) auf seine Tätigkeit in Deutschland und 101 009 Minuten auf seine Tätigkeit in Luxemburg entfallen seien. Zum Nachweis legte er monatliche Arbeitsauflistungen vor, in denen die Zahl der Arbeitstage und die nach der jeweils gefahrenen Buslinie planmäßig in Deutschland gefahrenen Minuten angegeben waren.
- 8 Nachdem es bereits mit Einspruchsentscheidung vom 24.05.2017 den Einspruch für 2015 zurückgewiesen hatte, lehnte das FA am 15.12.2017 die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2016 ab und wies den Einspruch gegen den Steuerbescheid mit Einspruchsentscheidung vom 26.02.2018 als unbegründet zurück.
- 9 Der dagegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 88 veröffentlichtem Urteil nur zu einem kleinen --einen anderen Streitpunkt betreffenden-- Teil statt. In Bezug auf die vom FA vorgenommene Zuordnung der Besteuerungsrechte für den Arbeitslohn hat das FG die Klage als unbegründet abgewiesen.
- 10 Dagegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der er die Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Das FA hat die seinerseits zunächst eingelegte Revision mit Schriftsatz vom 15.06.2023 zurückgenommen.
- 11 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 07.10.2020 - 1 K 1272/18 aufzuheben, soweit es die Klage abgewiesen hat, und 1.) die Einspruchsentscheidung des FA vom 24.05.2017 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 20.03.2017 dahingehend zu ändern, dass die Aufteilung des Gehaltsanteils, der auf Deutschland entfällt, entsprechend der Einkommensteuererklärung vorgenommen wird, sowie 2.) den Ablehnungsbescheid des FA vom 15.12.2017 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 26.02.2018

aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 11.12.2017 dahingehend zu ändern, dass die Aufteilung des Gehaltsanteils, der auf Deutschland entfällt, entsprechend der Einkommensteuererklärung vorgenommen wird.

- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13 Das BMF ist dem Verfahren beigetreten; es hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist begründet, sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Dieses ist unzutreffend davon ausgegangen, dass der Arbeitslohn, den der Kläger in den Streitjahren für Tage bezogen hat, an denen er teilweise in Deutschland und teilweise in Luxemburg gearbeitet hat, im Wege einer Schätzung jeweils hälftig auf Deutschland und Luxemburg aufzuteilen sei.
- 15 1. Der Kläger war aufgrund seines inländischen Wohnsitzes in den Streitjahren unbeschränkt steuerpflichtig und unterlag daher mit allen Einkünften der Einkommensteuer (§ 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung --EStG--). Auf die von ihm erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) findet Art. 14 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 23.04.2012 (BGBl II 2012, 1403, BStBl I 2015, 8) --DBA-Luxemburg 2012-- Anwendung. Danach können vorbehaltlich der Art. 15 bis 19 des Abkommens 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 können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden. In dem letztgenannten Fall wird die Doppelbesteuerung bei in Deutschland ansässigen Personen durch Freistellung der Löhne von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer vermieden (Art. 22 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012).
- 16 2. Bei der Bestimmung des Tätigkeitsstaats im Sinne des Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 --der Art. 15 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) nachgebildet ist-- kommt es nach dem eindeutigen Abkommenswortlaut allein auf den Ort der Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit an (Tätigkeitsortprinzip, vgl. zuletzt Senatsurteil vom 16.01.2019 - I R 66/17, BFH/NV 2019, 1067; Senatsbeschluss vom 01.06.2022 - I R 45/18, BFHE 277, 274, BStBl II 2022, 646). Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort die nichtselbständige Tätigkeit ausgeübt wird, ist auf den Arbeitsort abzustellen. Dieser befindet sich dort, wo der Arbeitnehmer sich zur Ausübung seiner Tätigkeit tatsächlich aufhält; ausschlaggebend hierfür ist seine physische Anwesenheit im Tätigkeitsstaat (vgl. Senatsurteile vom 25.11.2014 - I R 27/13, BFHE 248, 153, BStBl II 2015, 448, m.w.N.; vom 16.01.2019 - I R 66/17, BFH/NV 2019, 1067).
- 17 Für grenzüberschreitend tätige Berufskraftfahrer, deren Arbeitsort dort ist, wo sie sich mit den ihnen anvertrauten Fahrzeugen jeweils physisch aufhalten, folgt hieraus, dass das Arbeitsentgelt aufzuteilen ist (vgl. Senatsurteile vom 29.01.1986 - I R 22/85, BFHE 146, 132, BStBl II 1986, 479; vom 31.03.2004 - I R 88/03, BFHE 206, 64, BStBl II 2004, 936; Senatsbeschluss vom 22.01.2002 - I B 79/01, BFH/NV 2002, 902); das gilt auch für den Fall, dass der Kraftfahrer an einem Arbeitstag nur stundenweise in einem Staat tätig geworden ist (Senatsurteil vom 29.01.1986 - I R 22/85, BFHE 146, 132, BStBl II 1986, 479; Senatsbeschluss vom 01.06.2022 - I R 45/18, BFHE 277, 274, BStBl II 2022, 646; vgl. auch Senatsurteil vom 25.11.2014 - I R 27/13, BFHE 248, 153, BStBl II 2015, 448).
- 18 3. Das FG hat --ohne dass insoweit Streit zwischen den Beteiligten besteht-- die Handhabung des FA bestätigt, wonach die Tage, an denen der Kläger ausschließlich in Luxemburg tätig war, von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer (2015: 33 Arbeitstage; 2016: 19 Arbeitstage) ausgenommen und die Tage, an denen der Kläger ausschließlich in Deutschland tätig war (2015: 2 Arbeitstage), dem deutschen Besteuerungsrecht unterworfen waren. Die zwischen den Beteiligten streitigen Arbeitstage, an denen der Kläger sowohl in Deutschland als auch Luxemburg tätig war (grenzüberschreitende Linienfahrten), hat es im Ergebnis im Schätzungswege hälftig geteilt (2015: 198 Arbeitstage; 2016: 233 Arbeitstage). Diese Handhabung hält einer revisionsgerichtlichen Überprüfung indessen nicht stand.
- 19 a) Es ist zwar zutreffend, dass die erforderliche Aufteilung des Arbeitslohns nach dem physischen Aufenthalt dann

im Wege der Schätzung nach § 162 der Abgabenordnung vorgenommen werden kann, wenn keine geeigneten Nachweise zum jeweiligen Grenzübertritt vorgelegt werden (vgl. Senatsbeschluss vom 01.06.2022 - I R 45/18, BFHE 277, 274, BStBl II 2022, 646).

- 20** b) Das FG hat die vom Kläger vorgelegten Unterlagen aber zu Unrecht als ungeeignete Schätzungsgrundlage angesehen. Der Kläger hat für 2015 tägliche Dienstpläne (samt daraus für jede Fahrt abgeleiteter Ermittlung der auf dem jeweiligen Staatsgebiet ausgeübten Arbeitszeit) und für 2016 monatliche Arbeitsauflistungen, in denen die Zahl der Arbeitstage und die --nach der jeweils gefahrenen Buslinie-- planmäßig in Deutschland gefahrenen Minuten angegeben waren, vorgelegt. Das FG hat diese Unterlagen als zum Nachweis der im jeweiligen Vertragsstaat ausgeübten Arbeitszeit prinzipiell ungeeignet verworfen und konkrete Ermittlungen und Nachweise der tatsächlichen Fahrtzeiten für jede einzelne Fahrt gefordert. Zu den vorgelegten Dienstplänen hat es insbesondere ausgeführt, es entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass sich die Verkehrslage je nach Tageszeit und Unfallgeschehen täglich anders darstelle. Abgesehen davon, dass sich tageweise Veränderungen der Verkehrsverhältnisse auf beiden Seiten der Grenze ereignen können und sich wahrscheinlich über die Zeit hin ausgleichen, ist es jedenfalls nicht nachvollziehbar, weshalb die vom FG vorgenommene hälftige Aufteilung der Arbeitszeiten näher an der Realität liegen sollte, als die vom Kläger vorgenommene Ermittlung der nach Dienstplänen beziehungsweise nach der jeweils gefahrenen Buslinie planmäßig in Deutschland gefahrenen Minuten. Es ist insoweit unzutreffend, dass die vorgelegten Unterlagen als Schätzungsgrundlage ungeeignet sind. Vielmehr ist es Aufgabe des FG, die vorgelegten Unterlagen --jedenfalls stichprobenweise-- auf ihre Plausibilität zu prüfen und gegebenenfalls auf ihrer Grundlage eine Schätzung vorzunehmen.
- 21** 4. An diesem Ergebnis ändern weder § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV noch die diesem zugrunde liegende Konsultationsvereinbarung zwischen den Finanzverwaltungen der beiden Vertragsstaaten etwas.
- 22** a) Nach § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV wird Arbeitsentgelt, das auf Arbeitstage entfällt, an denen der Berufskraftfahrer, der Lokomotivführer oder das Begleitpersonal seine Tätigkeit teilweise in dem Vertragsstaat ausgeübt hat, in dem der Arbeitgeber des Berufskraftfahrers, des Lokomotivführers oder des Begleitpersonals seinen Wohnsitz hat, und teilweise in seinem Ansässigkeitsstaat, unabhängig von der jeweiligen Verweildauer zu gleichen Teilen auf den Ansässigkeitsstaat des Berufskraftfahrers, des Lokomotivführers oder des Begleitpersonals und auf den Wohnsitzstaat des Arbeitgebers aufgeteilt.
- 23** Die Regelung ist jedoch bereits aufgrund des eigenen Geltungsanspruchs der Verordnung nicht auf das im Streitfall maßgebliche DBA-Luxemburg 2012 anwendbar. Nach § 1 KonsVerLUXV gilt als Abkommen im Sinne der Verordnung vielmehr (nur) das zuletzt durch Protokoll vom 11.12.2009 (BGBl II 2010, 1151, BStBl I 2011, 838) geänderte Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 23.08.1958 (BGBl II 1959, 1270, BStBl I 1959, 1023) --DBA-Luxemburg 1958/2009--. Eine Erstreckung auf das DBA-Luxemburg 2012 enthält die Verordnung nicht. Soweit das BMF dazu ausgeführt hat, dass sich der Inhalt des Abkommens, bezogen auf den für den Streitfall relevanten Teil, nicht geändert habe und die Verhandlungsführer deshalb von einer Fortgeltung des § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV ausgegangen seien, ändert das nichts daran, dass es an einer Erstreckung der KonsVerLUXV auf das DBA-Luxemburg 2012 durch den Ordnungsgeber fehlt. Die in der KonsVerLUXV wiedergegebene Verwaltungspraxis ist auch nicht --was nahegelegen hätte-- in das neue Abkommen selbst aufgenommen oder in einer Protokollerklärung dazu festgehalten worden. Überdies würde § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV im Falle seiner Anwendbarkeit gegen höherrangiges Recht --nämlich gegen Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012-- verstoßen, wie sich aus den nachfolgenden Ausführungen ergibt.
- 24** b) Die von § 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KonsVerLUXV übernommene, zwischen den Finanzverwaltungen der beiden Vertragsstaaten geschlossene Konsultationsvereinbarung vom 07.09.2011 (Verständigungsvereinbarung zum Abkommen vom 23.08.1958 in der Fassung des Ergänzungsprotokolls vom 15.06.1973 und des Änderungsprotokolls vom 11.12.2009 zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen betreffend die Besteuerung der Löhne von Berufskraftfahrern, Lokomotivführern und Begleitpersonal, die in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig und für ein in dem anderen Vertragsstaat ansässiges Unternehmen tätig sind, BStBl I 2011, 850) taugt ebenfalls nicht als Rechtsgrundlage für eine vom jeweiligen Ort der Arbeitsausübung unabhängige, pauschale hälftige Aufteilung der Besteuerungsrechte.
- 25** Zwar bestimmt Nr. 10 der Konsultationsvereinbarung, dass die Vereinbarung dann, wenn das Abkommen vom 23.08.1958 durch ein neues Abkommen ersetzt wird, entsprechend auf das neue Abkommen anzuwenden ist. Jedoch

verstößt der Inhalt der Konsultationsvereinbarung gegen den Wortlaut des Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 und kann daher für die Auslegung der Abkommensvorschrift nicht maßgeblich sein.

- 26** aa) Zur Beseitigung von Schwierigkeiten bei der Abgrenzung des Besteuerungsrechts nach dem Ausübungsort der nichtselbständigen Tätigkeit von Berufskraftfahrern, die in einem der Vertragsstaaten ansässig sind und ihre nichtselbständige Tätigkeit für einen in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Arbeitgeber ausüben, hatten die Vertragsstaaten zunächst eine auf Art. 26 Abs. 3 DBA-Luxemburg 1958 basierende und mit BMF-Schreiben vom 10.05.2005 (BStBl I 2005, 696) veröffentlichte Konsultationsvereinbarung getroffen. Diese wurde später durch die Konsultationsvereinbarung vom 07.09.2011 ersetzt. Die Konsultationsvereinbarung erfasst nunmehr auch Lokomotivführer und Begleitpersonal. Nach deren Nr. 4 Buchst. a wird der Arbeitslohn, der auf Arbeitstage entfällt, an denen der Berufskraftfahrer, der Lokomotivführer oder das Begleitpersonal seine Tätigkeit teilweise in dem Vertragsstaat ausgeübt hat, in dem der Arbeitgeber des Berufskraftfahrers, des Lokomotivführers oder des Begleitpersonals seinen Wohnsitz hat, und teilweise in dem Vertragsstaat, in dem der Berufskraftfahrer, der Lokomotivführer oder das Begleitpersonal seinen Wohnsitz hat, unabhängig von der jeweiligen Verweildauer des Berufskraftfahrers, des Lokomotivführers oder des Begleitpersonals in den einzelnen Staaten, zu gleichen Teilen auf die entsprechenden Staaten aufgeteilt.
- 27** bb) Nach der ständigen Senatsrechtsprechung (u.a. Urteile vom 02.09.2009 - I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387; vom 10.06.2015 - I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326; vom 30.05.2018 - I R 62/16, BFHE 262, 54) ist es zwar nicht ausgeschlossen, die Abkommenspraxis der Vertragsstaaten, wie sie in einer Konsultationsvereinbarung zum Ausdruck kommt, bei der Abkommensauslegung zu berücksichtigen. In Einklang damit stehen die Grundsätze zur Auslegung von Verträgen nach Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.05.1969 --WÜRV-- (BGBl II 1985, 927), in innerstaatliches Recht transformiert seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 03.08.1985 (BGBl II 1985, 926) am 20.08.1987 (BGBl II 1987, 757). Ein Vertrag ist danach nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. Außer dem bei der Auslegung zu berücksichtigenden und in Art. 31 Abs. 2 WÜRV näher beschriebenen systematischen "Zusammenhang" sind nach Art. 31 Abs. 3 WÜRV in gleicher Weise zu berücksichtigen: a) jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen sowie b) jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht.
- 28** So gesehen können ein übereinstimmendes Abkommensverständnis und eine gemeinsame "Übung" der beteiligten Finanzverwaltungen für eine Abkommensauslegung bedeutsam sein, das aber immer nur insofern, als sie nicht dem Wortlaut des Abkommens zuwiderlaufen (vgl. Senatsurteile vom 27.08.2008 - I R 64/07, BFHE 222, 553, BStBl II 2009, 97; vom 02.09.2009 - I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387). Der Abkommenswortlaut stellt in abschließender Weise die Grenzmarke für das richtige Abkommensverständnis dar (Senatsurteile in BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387; vom 10.06.2015 - I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326). Wird das in der Konsultationsvereinbarung gefundene Abkommensverständnis durch den Wortlaut nicht gedeckt, dann kann die Vereinbarung die Abkommensauslegung durch die Gerichte nicht beeinflussen oder die Gerichte gar binden (Senatsurteile in BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387; in BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326; vom 30.05.2018 - I R 62/16, BFHE 262, 54). Diese Handhabung allein entspricht dem Gesetzesvorbehalt und dem Prinzip der Gewaltenteilung (vgl. auch Senatsurteil vom 11.07.2018 - I R 44/16, BFHE 262, 354, BStBl II 2023, 430 zu den Grenzen der Wirkung des OECD-Musterkommentars auf die Abkommensauslegung).
- 29** cc) Die von den Verwaltungen intendierte pauschal hälftige Aufteilung der Besteuerungsrechte bewegt sich nicht innerhalb des Wortlauts des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg 2012. Danach können 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".
- 30** Bei den in der Konsultationsvereinbarung genannten Berufsgruppen kommt es bei der Arbeitsausübung --anders als bei anderen Berufsgruppen-- zwar regelmäßig täglich zur gegebenenfalls sogar mehrfachen Überschreitung der Landesgrenzen, weshalb eine einfache und eine Doppel- beziehungsweise Nichtbesteuerung vermeidende Handhabung zweckmäßig erscheint. Indessen aber ordnet die Konsultationsvereinbarung die hälftige Aufteilung --nach Auffassung des BMF im Sinne einer unwiderleglichen Vermutung-- "unabhängig von der jeweiligen Verweildauer" an. Es ist offensichtlich, dass dieser Inhalt mit dem durch Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 ausdrücklich angeordneten Tätigkeitsortprinzip unvereinbar ist und den Abkommenswortlaut überschreitet.

- 31** 5. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist sein Urteil aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif, da der Senat als Revisionsgericht die vom Kläger eingereichten Unterlagen zur Ermittlung des zeitlichen Umfangs der im jeweiligen Vertragsstaat ausgeübten Arbeit nicht selbst überprüfen kann. Es ist insoweit Aufgabe des FG, dieser Aufgabe im zweiten Rechtsgang nachzukommen und gegebenenfalls auf Basis der überprüften Unterlagen eine realitätsgerechte Schätzung vorzunehmen.
- 32** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de