

## Mitteilungen zum Deutsch-Schweizerischen Rechtsverkehr

1/2012

**Herausgeber:** Deutsch-Schweizerische Juristenvereinigung e.V. (DSJV), Postfach 1873, D-53008 Bonn, Fax: +49 (0)700 DSJV 2000, E-Mail: info@dsjv.de bzw. info@dsjv.ch, Internet: www.dsjv.de bzw. www.dsjv.ch.

**Vorstand:** RA/StB Dr. Marc P. Scheunemann LL.M. (Düsseldorf), RA/StB Marc H. Kotyrba (Hamburg), Thierry Spaniol, LL.M. (Zürich), RA Dr. Leonz Meyer LL.M. (Zürich), Notar Dr. Kai Bischoff LL.M. (Köln), Avocat Dr. Bernd Ehle, LL.M. (Genève), RA Dr. Dirk Jestaedt (Düsseldorf), Prof. Dr. Christian Kersting, LL.M. (Universität Düsseldorf), RA Andreas Kolb (Bern), RAin Dr. Simone Nadelhofer, MAS ECI (Zürich), RA Dr. Berthold Schanze, LL.M. (München), RA Michael Schmidt (Bern), Prof. Dr. Götz Schulze (Universität Lausanne), RAin Martina Ziffels (Hamburg).

**Redaktion:** RA Dr. Dirk Jestaedt, Düsseldorf / RA Dr. Berthold Schanze, LL.M., München (Zivil- und Wirtschaftsrecht), RA/StB Dr. Marc P. Scheunemann LL.M., Düsseldorf (Steuer- und Zollrecht), RAin Martina Ziffels, Hamburg (Arbeits- und Sozialrecht).

### Entwicklung der Rechtsprechung zur Auslegung des DBA Deutschland/Schweiz im Jahr 2010

Von Dr. iur. Marc P. Scheunemann, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Düsseldorf/Marc H. Kotyrba, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Hamburg/Lennart Geffken, Düsseldorf

Der folgende Beitrag stellt die Rechtsprechung der deutschen Finanzgerichte aus dem Jahr 2010 bezüglich der Anwendung und Auslegung des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (im Folgenden: DBA) dar. Der Beitrag ist die Fortsetzung zu in den Vorjahren erschienenen Überblicken über die Entwicklung der Rechtsprechung zur Auslegung des DBA Deutschland/Schweiz.

#### I. Entscheidungen zur Ansässigkeit

##### **1. Begriff des "gewöhnlicher Aufenthalt" und "ständige Wohnstätte" des Art. 4 Abs. 3 Satz 1 DBA**

Das Finanzgericht Köln befasst sich in der Entscheidung vom 2. März 2010 (15 K 4135/05) mit der Auslegung der zur Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit relevanten Begriffe

"gewöhnlicher Aufenthalt" und "ständige Wohnstätte" im Sinne des Art. 4 Abs. 3 Satz 1 DBA.

Die Ehefrau des Klägers arbeitete als Moderatorin in Deutschland, lebte aber mit ihrer Familie in der Schweiz. Unterbrochen von einer Sommer- und einer Weihnachtspause verbrachte sie während der Produktionszeiten der Talkshow die Woche von Montag bis Donnerstag bzw. Freitag in einem vom Arbeitgeber angemieteten Hotelzimmer.

Das Gericht bejahte in dieser Konstellation einen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne der Abgabenordnung ("AO") sowohl nach § 9 Satz 1 als auch nach Satz 2. Die Klägerin war auch in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig und damit im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA in beiden Vertragsstaaten ansässig. In diesem Fall der Doppelansässigkeit bestimmt sich die Ansässigkeit für Zwecke des Abkommens nach der tie breaker Rule

des Art. 4 Abs. 2 DBA, nach dessen Anwendung die Klägerin aufgrund der dortigen ständigen Wohnstätte als vorrangig in der Schweiz ansässig galt, sodass ihre Einkünfte nach Art. 14 DBA nur dort zu versteuern wären.

In Durchbrechung dieser Zuweisung des Steuersubstrats steht der Bundesrepublik das Besteuerungsrecht nach Art. 4 Abs. 3 DBA aber gleichwohl zu, wenn die Person in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügt oder dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr hat.

Das Gericht stellt hierzu klar, dass die Begriffe des "ständige Wohnstätte" und "gewöhnlicher Aufenthalt" aus dem DBA selbst nach dessen Wortlaut, Systematik und Zweck und unabhängig vom innerstaatlichen Verständnis der Begriffe in der AO auszulegen sind.

Art 4 Abs. 3 Satz 1 DBA gibt vor, dass der Aufenthalt in einem Land dann zu einem "gewöhnlichen Aufenthalt" in diesem Land führt, wenn er die Dauer von 6 Monaten überschreitet. Wird der Aufenthalt regelmäßig durch Aufenthalt im anderen Vertragsstaat unterbrochen, sei erforderlich, dass die jeweiligen Aufenthalte im Vertragsstaat durch einen Sinnzusammenhang miteinander verbunden sind. Diesen Sinnzusammenhang sieht das Gericht jedenfalls dann als gegeben an, wenn der Steuerpflichtige bei den jeweiligen Besuchen im anderen Vertragsstaat von vornherein die Absicht hat, in den Vertragsstaat zurückzukehren, um dort die wirtschaftliche Tätigkeit fortzusetzen. Diese Absicht konnte das Gericht bei der Ehefrau feststellen und den Aufenthalt in Deutschland somit als einen in sich zusammenhängenden Anwesenheitszeitraum bewerten. Damit war ein gewöhnlicher Aufenthalt im Sinne des Art. 4 Abs. 3 Satz 1 DBA gegeben.

Das Vorliegen einer "ständigen Wohnstätte" nach Art. 4 Abs. 3 Satz 1 DBA verneinte das Gericht dagegen. Für eine ständige Wohnstätte sei es notwendig, dass "die Räumlichkeiten auf Grund einer langfristigen Rechtsposition ständig genutzt werden können und tatsächlich regelmäßig genutzt werden". Daraus folge zum einen, dass die Person fortwährend eine Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten innehaben müsse, die etwa dem Hausrecht eines Eigentümers oder Mieters entspricht. Zudem müsse die Räumlichkeit auch tatsächlich regelmäßig in einer Art und Weise genutzt

werden, die den Schluss zulässt, dass die Wohnung "eine in den allgemeinem Lebensrhythmus einbezogenen Anlaufstelle darstellt". Diese Voraussetzungen sah das Gericht im Streitfall als nicht erfüllt an, wobei es keine grundsätzliche Aussage darüber trifft, ob ein angemietetes Hotelzimmer die Voraussetzungen erfüllen kann, wenn die Person gleichzeitig im Ausland über ein Wohnhaus verfügt, in dem die Familie wohnt. Ebenso wenig war entscheidend, dass das Zimmer vom Arbeitgeber auf eigene Rechnung angemietet war. Das Zimmer war der Ehefrau des Klägers nämlich zu alleinigen Nutzung zur Verfügung gestellt. Das Gericht verneinte jedoch vielmehr eine langfristige Rechtsposition für die ständige Benutzung des Hotelzimmers. Hierbei war entscheidend, dass das Zimmer beispielsweise während der Produktionspausen gar nicht angemietet war und das Hotel nach der Vertragsgestaltung zumindest rechtlich dazu befugt war, dem Gast ein anderes Zimmer derselben Kategorie zur Verfügung zu stellen. Damit fehlte es an der notwendigen dauerhaften Verfügungsmacht, wie beispielsweise sie ein langfristiger Mieter einer Wohnung besitzt. Da insbesondere die Auslegung des abkommensrechtlichen Begriffs des "gewöhnlichen Aufenthalts" höchstrichterlich bislang nicht geklärt ist, wurde die Revision zugelassen. Diese ist unter dem Aktenzeichen BFH I R 26/10 beim Bundesfinanzhof ("BFH") anhängig.

## 2. Ausnahmen von überdachender Besteuerung des Art. 4 Abs. 4 DBA

*Art. 4 Abs. 4 DBA gibt der Bundesrepublik Deutschland unter bestimmten Umständen das Recht, auch nach Wegzug in die Schweiz und dem Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland aus Deutschland stammende Einkünfte, ungeachtet anderer Bestimmungen des DBA, zu besteuern. Von dieser "Wegzugsbesteuerung" sind nach Satz 4 Steuerpflichtige ausgenommen, deren Wegzug dem Ziel diene, in der Schweiz eine echte unselbstständige Arbeit für einen "fremden Arbeitgeber" aufzunehmen.*

Die Auslegung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA beschäftigt **den BFH in der Entscheidung vom 19. Oktober 2010 (I R 109/09)**. Gestritten wurde über die Frage, ob die Voraussetzungen der Ausnahme von der überdachenden Besteuerung auch dann erfüllt sind, wenn der Umzug in die Schweiz zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem das Arbeitsverhältnis in der Schweiz schon besteht. Während die Finanzverwaltung davon ausging, dass hierzu

die *Absicht*, erstmalig eine Tätigkeit in der Schweiz aufzunehmen, notwendig sei, lehnt der BFH diese einschränkende Auslegung ab. Dafür spreche der Wortlaut der Ausnahmenvorschrift, die die Absicht die Tätigkeit "auszuüben" und gerade nicht voraussetzt, eine Tätigkeit "aufzunehmen". Auch die teleologische Auslegung bestätige dieses Ergebnis, da besonders bei einem Arbeitnehmer, der zunächst seinen Wohnsitz in Deutschland beibehalten hat und erst im weiteren Verlauf in den Tätigkeitsstaat umzieht, anzuerkennende wirtschaftliche Gründe und eben keine Gefahr der Steuerflucht vorlägen. Dies gelte umso mehr vor dem Hintergrund, dass der Ausnahmetatbestand nach überwiegender Auffassung selbst dann angewendet wird, wenn die Absicht der Arbeitsausübung aufgegeben wird und tatsächlich gar kein Arbeitsverhältnis gegeben ist.

Mit einer weiteren Ausnahme von der Wegzugsbesteuerung befasst sich **das FG Baden-Württemberg in der Entscheidung vom 6. Mai 2010 (3 K 3043/09)**. Nach Tz. 41 des BMF-Schreibens vom 19. September 1994 (BStBl I 1994, 683) findet die überdachende Besteuerung des Art. 4 Abs. 4 DBA dann keine Anwendung, "wenn der Wegzug in die Schweiz wegen Heirat mit einer Person Schweizerischer Staatsangehörigkeit erfolgt". Zur Ausgestaltung dieser Billigkeitsregelung haben die Finanzbehörden der Länder Verwaltungsanweisungen erlassen, die u.a. vorsehen, dass ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Wegzug und Heirat gegeben sein muss. Dieser Zusammenhang wird in einem Zeitraum von 6 Monaten vor und nach der Heirat als gegeben angesehen.

Im Fall des Klägers lagen zwischen beiden Ereignissen beinahe vier Jahre, sodass die Billigkeitsregelung vom Finanzamt nicht angewendet wurde. Der Kläger wehrte sich gegen diese Voraussetzung und argumentierte, die Formulierung des BMF-Schreibens stelle allein auf die subjektive Komponente, nämlich die Intention der Heirat als Umzugsgrund, ab.

Das Gericht stellte dazu fest, dass es sich bei der Billigkeitsmaßnahme um eine Ermessensentscheidung handle, die nur eingeschränkt, nämlich nur auf Ermessensfehler hin, gerichtlich überprüft werden könne. Tz. 41 des BMF-Schreibens stelle eine ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift dar, die das Gericht nicht selbst auslegen dürfe, sondern nur darauf überprüfen könne, ob die

durch die Verwaltung gefundene Auslegung möglich ist.

Daher sei nicht entscheidend, dass für die Ansicht des Klägers etwa die im vorherigen Urteil des BFH beschriebene Auslegung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA oder die entsprechende Interpretation durch die Eidgenössische Steuerverwaltung spricht. Die Auslegung durch die Finanzbehörde halte sich im Wortlaut der Vorschrift und entspreche auch Zweckmäßigkeitserwägungen. Die innere Tatsache des Entschlusses zur Eheschließung gehöre zur engsten Privatsphäre und sei nicht sinnvollerweise nachprüfbar. Da die entsprechende Auslegung auch keine Verletzung des Art. 6 Abs. 1 Grundgesetz darstelle, sei sie ermessensfehlerfrei und dementsprechend nicht gerichtlich aufzuheben.

Die Revision ist unter dem Aktenzeichen I R 44/10 beim BFH anhängig.

## II. Entscheidungen zu Arbeitnehmern

### 1. Grenzgänger

*Spezialregelungen für Personen, die regelmäßig nach Arbeitsende vom Tätigkeitsstaat in ihren Ansässigkeitsstaat zurückkehren finden sich in Art. 15a DBA. Liegen die Voraussetzungen dafür vor, werden diese Grenzgänger in ihrem Ansässigkeitsstaat besteuert. Dem Tätigkeitsstaat verbleibt dann das Recht maximal 4,5 % des Bruttogehalts zu besteuern. Kehrt der Steuerpflichtige an mehr als 60 Tagen nicht an seinen Wohnsitz zurück, greift die Regelung des Art. 15a DBA jedoch nicht. Praktisches Kernproblem der Norm ist die Berechnung und der Nachweis dieser Nichtrückkehrtage.*

*a) Vereinbarter Arbeitstag als Voraussetzung für Nichtrückkehrtag*

*Nichtrückkehrtage können nur an Arbeitstagen vorliegen. Systematisch ist also vorrangig zu prüfen, ob ein Arbeitstag vorliegt, bevor die Feststellung erfolgen kann, dass an diesem Tag eine Nichtrückkehr aus beruflichen Gründen vorlag.*

Der 1. Senat des BFH bestätigt im Urteil vom 9. Juni 2010 (I R 115/08) seine Rechtsprechung zur Behandlung von Dienstreisen, die auf das Wochenende oder einen Feiertag fallen (z.B. BFH I R 15/09, BStBl II 2010, 602). Ist eine Tätigkeit an diesen Tagen im Arbeitsvertrag nicht ausdrücklich vereinbart und erfolgt auch kein anderweitiger Freizeitausgleich oder zusätzliches Entgelt für an diesen Tagen geleistete Arbeit, können keine Ar-

beitstage in diesem Sinne vorliegen. An diesen Grundsätzen hält der Senat auch für leitende Angestellte, die ihre Tätigkeit zeitlich eigenverantwortlich wahrnehmen können, trotz Kritik aus der Literatur fest. Eine "Üblichkeit" der Arbeitsleistung von leitenden Angestellten am Wochenende reiche nicht aus; notwendig sei auch bei diesen Angestellten eine ausdrückliche arbeitsvertragliche Vereinbarung.

#### *b) Berechnung der Nichtrückkehrtage*

Mit dem **Urteil vom 12. Oktober 2010 bestätigt der 1. Senat des BFH (I R 86/08)** erneut das Senatsurteil vom 11. November 2009 (I R 15/09, BStBl II 2010, 602). Demnach sind auch Dienstreisetage mit Übernachtungen im Ansässigkeitsstaat Nichtrückkehrtage im Sinne des Art. 15a DBA. Dagegen ist der Tag, an dem ein Arbeitnehmer von einer mehrtägigen Dienstreise nach Hause zurückkehrt, kein Nichtrückkehrtag.

Keine Nichtrückkehrtage sind auch die Tage, an denen der Arbeitnehmer aufgrund einer anderweitigen selbständigen Tätigkeit nicht an seinen Wohnort zurückkehrt. Gleiches gelte, wenn der Steuerpflichtige auf Grund eines Arbeitsverhältnisses mit einem anderen und nicht in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber nicht an seinen Wohnort zurückkehre.

Auch die Notwendigkeit der ausdrücklichen Vereinbarung eines Arbeitstages an Tagen, die auf ein Wochenende oder einen Feiertag fallen, bestätigt der Senat erneut. Im Streitfall war dem Finanzgericht ein Schreiben des Präsidenten des Verwaltungsrates vorlegt worden, nach dem derartige Tage zu einem späteren Zeitpunkt als freie Tage nachgeholt wurden. Das Finanzgericht hatte keine näheren Feststellungen zu diesem Schreiben eingeholt, sodass das Verfahren u.a. zur Nachholung dieser Feststellungen zurückzuweisen war. Es bleibt daher zu beobachten, welchen Anforderungen die Vereinbarung eines Freizeitausgleiches genügen muss, damit ein Wochenendtag als Arbeitstag gilt.

Auch im Urteil des BFH vom 17. November 2010 (I R 76/09) wiederholt der 1. Senat die Rechtsprechung, nach der Dienstreisetage auch dann Nichtrückkehrtage sein können, wenn die Dienstreise im Inland stattfindet. So ordnet der

1. Senat die von dem in Deutschland wohnhaften Kläger beruflich in den USA verbrachten Tage als Nichtrückkehrtage ein (zum Sachverhalt siehe unter *Quellensteuer*). Zu beachten ist dabei, dass als Nichtrückkehrtage nur solche Tage angesetzt werden können, bei denen die Nichtrückkehr auf einem der Schweiz zuzuordnenden Beschäftigungsverhältnis beruht. Nach Ansicht des Gerichts richtet sich die Zuordnung einer Tätigkeit zu einem Beschäftigungsverhältnis u.a. danach "welche Beschäftigungsverhältnisse bestehen und mit welchen von mehreren solcher Verhältnisse die Tätigkeit ggf. in einem engeren Zusammenhang steht". Im Streitfall hatte der Senat nichts gegen die Würdigung der ersten Instanz einzuwenden, dass die Tätigkeit in den USA aufgrund der Umstände dem Beschäftigungsverhältnis des Klägers mit der Schweizer C-AG zugerechnet werden kann.

#### *c) Nachweis der Nichtrückkehrtage und ihrer beruflichen Veranlassung*

Die Anforderungen an den Nachweis der beruflichen Veranlassung der Nichtrückkehr an den Wohnort ist das Thema des Urteils des **BFH vom 3. November 2010 (I R 4/10)**.

Die in Deutschland wohnhafte Klägerin war als Prokuristin bei einer Schweizer Bank angestellt. Die Klägerin hatte dem Finanzamt zum Veranlagungszeitraum 2002 ihre berufliche Situation erläutert, woraufhin das Finanzamt in einem Aktenvermerk festhielt: "Für die Folgejahre ist dafür Sorge zu tragen, dass die betrieblich bedingten Übernachtungen in A (Schweiz) nachgewiesen werden können. Dazu ist zumindest erforderlich, dass alle Übernachtungen dem Arbeitgeber bekanntgeben werden, so dass dieser diese auch bestätigen kann." Für das Streitjahr 2004 fügte sie ihrer Einkommensteuererklärung eine Bescheinigung des Arbeitgebers über die beruflich begründete Nichtrückkehr an mehr als 60 Tagen an. Dieser Nachweis wurde vom Finanzamt für das Streitjahr nicht anerkannt, woraufhin die Steuerpflichtige erfolgreich das FG Baden-Württemberg anrief (11 K 50/07, Urteil vom 23. Oktober 2009).

Der BFH hat dieses Urteil aufgehoben und die Klage abgewiesen. Die Steuerpflichtige treffe die objektive Beweislast bezüglich der Anzahl der Übernachtungen in der Schweiz und ihrer beruflichen Veranlassung. Dieser Nachweis sei nicht erbracht worden. Die Bescheinigung des Arbeitgebers darüber sei weder für das Finanzamt noch für

das Gericht bindend und schließe eine eigenständige Nachprüfung durch die Finanzbehörden nicht aus. Das FG hatte dagegen noch zuvor eine Beweismaßreduzierung über eine Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO für möglich gehalten. Demgegenüber stellt der 1. Senat fest, dass diese Norm nur die Schätzung quantitativer Größen erlaube. Bei der Frage der beruflichen Veranlassung der Nichtrückkehr handele es sich aber um eine qualitative Größe im Sinne der tatbestandmäßigen Voraussetzung für eine Besteuerung.

Der Senat lehnt es weiter anders als das FG ab, dass nach dem Grundsatz von Treu und Glauben der Nachweis durch die Klägerin als ausreichend angesehen werden kann. Aus der Tatsache, dass das Finanzamt die Nachweise nach den Erörterungen 2002 für das Jahr 2003 anerkannt habe könne nicht gefolgert werden, dass es auch für das Jahr 2004 an diese Handhabung gebunden sei. Eine solche Sichtweise widerspreche insbesondere angesichts der großen finanziellen Auswirkung des Dauersachverhaltes dem Pflichtenumfang des Finanzamtes nach § 85 AO.

## 2. Sonderregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA für leitende Angestellte

*Eine bedeutende Sonderregel für leitende Angestellte einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem der Vertragsstaaten ist Art. 15 Abs. 4 DBA. Bei den dort genannten Personen steht das Besteuerungsrecht des gesamten Gehaltes dem Sitzstaat der Gesellschaft zu, sofern die Tätigkeit nicht so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb dieses Staates umfasst.*

Das Verfahren I R 46/08 des BFH vom 22. Juni 2010 dreht sich um die Frage, wann eine Kapitalgesellschaft für die Zwecke des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA in einem Vertragsstaat ansässig ist.

Der Kläger war in Deutschland wohnhaft und in der Schweiz bei der X-AG beschäftigt, von der ihm Einzelprokura erteilt worden war. Während im vorangegangenen Verfahren vor dem FG Baden-Württemberg (Urteil vom 1. April 2008, 11 K 66/05) noch primär um die Berechnung der Nichtrückkehrtage und den Status als Grenzgänger gestritten worden war, sieht der BFH insofern die tatbestandlichen Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA als gegeben an. Ungeklärt war aber nach Ansicht des Gerichts die Frage, ob die AG tatsächlich in der Schweiz ansässig war. Nach der

Eintragung im Handelsregister trug die AG einen sogenannten Domizilvermerk. Dieser begründet sich auf Art. 43 der schweizerischen Handelsregisterverordnung, nach der sich eine juristische Person, die am Orte des statutarischen Sitzes kein Geschäftsbüro hat, anmelden muss, bei wem sich ihr Domizil befindet. Für die AG waren dabei wechselnde Domizilgeber aufgeführt.

Der Senat betont, dass sich "ein Rückschluss auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung" nicht "aus einer am Sitzort geführten formellen Verwaltung" ziehen lasse. Auch die Tatsache, dass der Kläger die einzige Person war, die als Prokurist für die Gesellschaft fortlaufend tätig war, lasse sich jedoch ebenso wenig schließen, dass die Geschäftsleitung am Wohnort des Klägers zu verorten sei. Insofern verweist der Senat das Verfahren an das FG zurück und führt an, dass eine Qualifikation als in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft im Ergebnis aus Art. 4 Abs. 8 Satz 1 DBA resultieren könnte.

Die Anwendungsvoraussetzung der Subject-to-tax-Klausel (Rückfallklausel) innerhalb des Art. 15 Abs. 4 DBA ist das Thema der **Entscheidung des FG München vom 23. September 2010 (11 K 1169/08)**. Nach der Sonderregel des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA sind leitende Angestellte grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zu besteuern. Nach Art. 15 Abs. 4 Satz 2 DBA fällt das Besteuerungsrecht jedoch dann wieder an den Ansässigkeitsstaat der betroffenen Person zurück, wenn der Tätigkeitsstaat die Einkünfte nicht besteuert. Umstritten ist dabei, wann eine solche Nichtbesteuerung vorliegt.

Die deutsche Finanzverwaltung vertritt in diesem Zusammenhang die Auffassung, dass das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates dann wieder auflebe, sobald die Einkünfte tatsächlich unversteuert bleiben, unabhängig aus welchem Grunde. In der Literatur herrscht dagegen die Auffassung vor, dass hier eine abstrakte Nichtbesteuerung vorauszusetzen ist und damit ein Rückfall nur dann anzunehmen ist, wenn der Tätigkeitsstaat nach seiner Gesetzgebung von dem ihm zustehenden Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht.

Im Streitfall war der Kläger in Deutschland ansässig und in der Schweiz als leitender Angestellter im Sinne des Art. 15 Abs. 4 DBA tätig. Das schweizerische Steuerrecht sah auch grundsätzlich eine Besteuerung der Einkünfte vor. Aufgrund ei-

nes öffentlich-rechtlichen Vertrags zwischen dem Schweizer Arbeitgeber und dem Schweizerischen Bundesrat waren alle ausländischen Mitarbeiter jedoch von der Besteuerung ihrer Gehälter in der Schweiz befreit.

Mit der Entscheidung schließt sich das erkennende Gericht der Literaturauffassung an und lehnt damit einen Anwendungsfall der Subject-to-tax-Klausel ab. In dem Fall, dass der Tätigkeitsstaat die Einkünfte grundsätzlich nach seiner Gesetzgebung besteuert, im Einzelfall aber zum Beispiel im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Vertrags davon befreit, übe er "mit der Steuerbefreiung aus wirtschaftlichen und rechtspolitischen Erwägungen sein Besteuerungsrecht aus". Es lägen somit auch keine sogenannten "weißen Einkünfte" vor, die durch Rückfallklauseln vermieden werden sollen. Einkünfte in diesem Sinne entstünden dann, wenn Einkünfte "entgegen dem Willen der Vertragsstaaten aufgrund rechtlicher oder zum Teil auch tatsächlicher Hindernisse in unvorhergesehener Weise steuerfrei bleiben". Eine solche Situation sei im Streitfall nicht gegeben.

Die Anwendung der Subject-to-tax-Klausel in der beschriebenen Konstellation ist bisher nicht höchststrichterlich entschieden, sodass die Revision unter dem Aktenzeichen I R 93/10 beim BFH zugelassen wurde.

### **III. Zahlungen Schweizer Pensionskassen**

*Grosse praktische Relevanz beinhaltet die Behandlung von Zahlungen an und aus Schweizer Pensionskasse aus deutscher Sicht. In abkommensrechtlicher Hinsicht tritt hierbei das Problem eines divergierenden Abkommensverständnisses auf, was zu einer Doppelbelastung der Steuerpflichtigen führen kann.*

**Der Beschluss des BFH vom 8. Dezember 2010 (I R 92/09)** behandelt die Einordnung der Zahlungen einer Schweizer Pensionskasse und die damit verbundenen praktischen Probleme in der Anwendung des DBA.

Die Schweizer Pensionskasse – eine juristische Person des öffentlichen Rechts – leistete eine Altersrente an die in Deutschland ansässige Revisionsklägerin, die vormals im Schweizer öffentlichen Dienst tätig war.

Grundsätzliche Aussagen trifft der 1. Senat zur Auslegung des im Abkommen nicht definierten

Begriffs "Ruhegehalt" im Sinne des Art. 19 DBA. Eine Auslegung erfolge weder nach den Grundsätzen des Ansässigkeitsstaates, noch nach denen des sogenannten Kassenstaates. Auch die "lex-fori-Regel" des Art. 3 Abs. 2 DBA komme nicht zur Anwendung, weil der Begriff "Ruhegehalt" im Sinne des deutschen Einkommensteuerrechts nicht identisch mit dem abkommensrechtlichen sei. Die Auslegung erfolge vielmehr autonom unter Berücksichtigung von Wortlaut und Zweck des Art. 19 DBA sowie seines systematischen Zusammenhangs mit anderen Abkommensbestimmungen.

Dabei stellt der BFH auch klar, dass die Ausführungen des OECD-Musterkommentars 2005 bei der hier fraglichen Auslegung des DBA 1971/1992 und überdies eines vor 2005 liegenden Streitjahres keine Berücksichtigung finden könne. Damit schließt der BFH eine Rückwirkung der Neufassung des OECD-Kommentars, die zum Teil von der Finanzverwaltung vertreten wird, aus.

Unter Anwendung dieser Grundsätze kommt das Gericht zum Ergebnis, dass unter den Begriff des Ruhegehaltes im Sinne des Art. 19 DBA "solche Versorgungsleistungen nicht fallen, die – ggf. auch nur anteilig – wirtschaftlich vom Arbeitnehmer selbst durch Beitragszahlungen veranlasst worden sind". Im Streitfall stellt der erkennende Senat fest, dass die Leistungen – insoweit ähnlich den Leistungen aus einer gesetzlichen Sozialversicherung – aus Rentenansprüchen resultieren, die die Klägerin auch aus eigenen Beiträgen erworben hat und damit die Leistungen nicht als Vergütung für erbrachte Dienste beurteilt werden können. Damit greife die Auffangnorm des Art. 21 DBA ein, die dem Ansässigkeitsstaat Deutschland das Besteuerungsrecht zuweist.

Das praktische Problem, das sich aus dieser Einordnung ergibt, ist der sog. Qualifikationskonflikt, der entsteht, weil die Schweiz die fraglichen Zahlungen nach Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA einordnet und damit ein eigenes Besteuerungsrecht beansprucht (das parallele Problem ergibt sich etwa auch im Verhältnis der Schweiz zu Österreich). Aus deutscher Sicht erfolgt die Quellenbesteuerung in der Schweiz abkommenswidrig, sodass eine Anrechnung nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA ausscheidet. Auch eine Anrechnung nach § 34c Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz ("EStG") ist nicht möglich, weil insofern § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG eingreift, da ein Doppelbesteuerungsab-

kommen besteht, dass eine Doppelbesteuerung abstrakt (ob dies auch im konkreten Fall erreicht wird, ist nach Rechtsprechung des BFH nicht entscheidend) beseitigt.

Dem betroffenen Steuerpflichtigen kann in dieser Situation nach Ansicht des Gerichts nur eine Billigkeitsregelung, etwa § 163 oder § 227 der Abgabenordnung helfen.

Bezüglich der Vereinbarkeit dieser faktischen Doppelbesteuerung verweist der BFH auf die Ausführungen des FG Baden-Württemberg als Vorinstanz (3 K 4130/08 vom 24. September 2009). Eine Beeinträchtigung der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 39 EGV (jetzt: Art 45 AEUV) liege nicht vor, weil nicht an die Nationalität der Beteiligten anknüpft wird und damit keine Diskriminierung gegeben sei. Die Mehrbelastung sei Folge der fehlenden Harmonisierung der jeweiligen nationalen Steuersysteme, die schon deshalb keine Diskriminierung bewirken könne, weil die Ungleichbehandlung auf Maßnahmen unterschiedlicher Hoheitsträger beruhe.

Mit der einkommenssteuerlichen Einordnung von Schweizer Pensionskassen und der Behandlung von Zahlungen aus ebensolchen befasst sich der BFH weiterhin in dem Beschluss vom 25. März 2010 (X B 142/09). Das FG Baden-Württemberg behandelt diese Thematik u.a. in den Entscheidungen vom 18. November 2010 (3 K 273/07), vom 28. April 2010 (3 K 4156/08; 3 K 1464/08 und 3 K 1285/08) und vom 10. März 2010 (14 K 4048/08).

#### **IV. Anrechnung Schweizer Steuer auf deutsche Einkommensteuer nach § 34c EStG**

*In zwei Entscheidungen befasst sich der 1. Senat des BFH mit den Voraussetzungen des Abzugs von im Ausland gezahlten Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG.*

In dem **vom BFH am 17. November 2010 entschiedenen Verfahren I R 76/09** war der in Deutschland ansässige Kläger bei der Schweizer C-AG beschäftigt und arbeitete im Streitjahr mehrere Wochen bei der CS-C, einer Tochtergesellschaft der C-AG, in den USA. Aufgabe des Klägers in den USA war es hauptsächlich, die stärkere Einbindung der CS-C in die Entscheidungsprozesse der C-AG vorzubereiten. Während des Aufenthalts in den USA betreute der Kläger weiterhin zugleich alle Projekte weiter, an denen er zuvor in

der Schweiz gearbeitet hatte. Er blieb bei der C-AG unter Vertrag. Die C-AG zahlte weiter den Lohn, wobei der gesamte Bruttolohn der Schweizer Quellensteuer unterworfen wurde. Eine Verrechnung des Lohnaufwands zwischen C-AG und CS-C fand nicht statt.

Das deutsche Finanzamt erfasste die gesamten Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit im Rahmen der Besteuerung des Welteinkommens. Die in der Schweiz zu Lasten des Klägers gezahlte Quellensteuer rechnete das Finanzamt jedoch weder auf die Einkommensteuer an, noch ließ es sie zum Abzug zu. In der dem Einkommensteuerbescheid beigefügten Anrechnungsverfügung berücksichtigte das Finanzamt jedoch die abgeführte Quellensteuer. Das FG Baden-Württemberg (3 K 4105/08 vom 12. März 2009) entschied auf Klage des Steuerpflichtigen hin, dass der Kläger in Deutschland zu Recht der Besteuerung unterworfen wurde, da er nicht als Grenzgänger einzuordnen sei. Die in der Schweiz abgeführte Quellensteuer ließ das Gericht aber nach § 34c Abs. 3 EStG zum Abzug zu und änderte den Steuerbescheid dementsprechend.

In der Revisionsentscheidung hebt der BFH das Urteil auf und weist das Verfahren zurück an das FG. Grund hierfür ist, dass der BFH den Kläger als Grenzgänger eingestuft hat, da er an mehr als 60 Tagen berufsbedingt nicht an seinen Wohnort zurückgekehrt sei (siehe oben). Der zweite entscheidende Aspekt des Urteils betrifft jedoch die Frage, ob die Voraussetzungen für den Abzug der in der Schweiz einbehaltenen Quellensteuer gegeben sind. Zwar ist grundsätzlich kein Abzug nach § 34c Abs. 3 EStG vorzunehmen, wenn die Einkünfte aus einem Staat stammen, mit dem ein DBA besteht (§ 34c Abs. 6 Satz 1 EStG). Als Ausnahme von dieser Regel bestimmt aber § 34c Abs. 6 Satz 6 EStG (im Streitjahr noch S. 4), dass Abs. 3 dann anwendbar ist, wenn der andere Vertragsstaat solche Einkünfte besteuert, die nicht aus diesem Staat stammen. Die Auslegung des Tatbestandsmerkmals "stammen" ist dabei nicht abschließend geklärt. Das Schrifttum orientiert sich überwiegend an den Kriterien des § 34d Nr. 5 EStG. Danach sind Einkünfte u.a. dann ausländische, wenn die Arbeit entweder im Ausland ausgeübt worden ist oder ohne im Inland ausgeübt zu sein, im Ausland verwertet wurde. Dabei kommt es auf die Verwertung durch den Arbeitnehmer, nicht durch den Arbeitgeber an.

Der Senat konnte es auch in dieser Entscheidung offen lassen, ob er diesem Arbeitsortprinzip folgt. Denn auch nach abkommensrechtlichen Maßstäben sei nur auf die Ansässigkeit des Arbeitnehmers und den Ort der Tätigkeit abzustellen (Art. 15 Abs. 1 DBA). Im Streitfall könnte sich der Bezug zur Schweiz nur über die Ansässigkeit des Arbeitgebers begründen. Weder aus Sicht des deutschen Rechts, noch aus abkommensrechtlicher Sicht sei die Ansässigkeit des Arbeitgebers aber relevant. Nach beiden Betrachtungsweisen könne damit festgehalten werden, dass die Einkünfte zum Teil nicht aus der Schweiz "stammen".

Im Rahmen des § 34c Abs. 3 EStG in der damaligen Fassung (der Wortlaut wurde durch das Jahressteuergesetz 2007 geändert) ist der Nachweis notwendig, dass die Steuer keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegt. Der Senat hält an seiner Rechtsprechung fest, dass damit vorausgesetzt ist, dass ein Ermäßigungsanspruch entweder nicht entstanden oder zwar entstanden, in der Folge durch Zeitablauf aber erloschen ist.

Die Anrechnungsmöglichkeit nach § 34c Abs. 3 EStG von aus deutscher Sicht zu Unrecht erhobener Schweizer Quellensteuer ist das Thema **des Urteils des BFH vom 2. März 2010 (I R 75/08)**.

Die Klägerin war in Deutschland ansässig und bei der dort ansässigen P-GmbH beschäftigt. Im Streitjahr war sie in der Schweiz als Beraterin tätig, wobei dem Auftrag eine Vereinbarung zwischen dem Auftragnehmer und der P-AG, einer in der Schweiz ansässigen Schwestergesellschaft der P-GmbH, zu Grunde lag. Aufgrund einer internen Arbeitsvereinbarung wurde die Klägerin an die P-AG entsandt. Die P-AG trug auch die Gehaltsaufwendungen, wobei die Auszahlung an die Klägerin aber weiter durch die P-GmbH erfolgte.

Die Schweiz brachte Quellensteuer für die erzielten Einkünfte in Abzug, die von der P-AG abgeführt wurde. Auf die Klage der Steuerpflichtigen hin entschied das FG Baden-Württemberg (3 K 147/07 vom 5. Juni 2008), dass die abgeführte Quellensteuer bei der Ermittlung der Einkünfte durch das deutsche Finanzamt gemäß § 34c Abs. 3 EStG abzuziehen sei. Diese Entscheidung hebt der 1. Senat nun auf. Die Klägerin sei Grenzgänger nach § 15a Abs. 1 Satz 1 DBA, sodass die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit im Ansässigkeitsstaat Deutschland zu besteuern sind. Dem-

nach stand der Schweiz nur die Abzugssteuer nach § 15a Abs. 1 Satz 2 DBA und nicht die erhobene Quellensteuer zu.

Die zu Unrecht erhobene Quellensteuer kann weder nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA noch nach § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG angerechnet werden (BFH I R 98/94 vom 15. März 1995, BStBl II 1995, 580). Auch der vom Finanzgericht vorgenommene Abzug nach § 34 Abs. 3 EStG scheidet nach Ansicht des 1. Senats an der Voraussetzung des § 34c Abs. 6 Satz 6 EStG (im Streitfall noch § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG 2002). Diese Vorschrift setzt nämlich die Besteuerung von Einkünften voraus, die nicht aus dem besteuernenden Staat, also hier der Schweiz, stammen. Einkünfte stammen nach dem Senat dann aus einem anderen Staat, "wenn die Tätigkeit dort tatsächlich ausgeübt wird und der die Bezüge zahlende Arbeitgeber dort ansässig ist". Arbeitgeber ist in diesem Sinne "jede natürliche oder juristische Person, die die konkrete Vergütung für die ihr geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt, in deren Interesse der Arbeitnehmer tätig wird und in deren Arbeitsablauf er eingebunden ist".

In diesem Sinne sei die P-AG als "wirtschaftlicher Arbeitgeber" anzusehen. Die Klägerin sei unmittelbar für die P-AG tätig gewesen und unterlag nach der Entsendung durch die P-GmbH auch den Weisungen der AG. Bei der vorzunehmenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei es auch irrelevant, dass die P-GmbH weiterhin als zivilrechtlicher Arbeitgeber den Lohn ausbezahlte. In dem Fall, dass sowohl der Arbeitnehmer seine Tätigkeit in der Schweiz ausübt hat, als auch der Arbeitgeber dort ansässig ist, können die Einkünfte damit eindeutig der Schweiz zugeordnet werden. Insofern scheidet ein Abzug nach § 34c Abs. 3 EStG aus.

Der BFH lässt ausdrücklich offen, ob zumindest eine Anrechnung in Höhe der Abzugssteuer erfolgen könne. Diese Anrechnung richtet sich nach § 36 EStG, was kein Verfahrensgegenstand war.

## **V. Diskriminierungsverbot**

*Nach Art. 25 Abs. 3 DBA darf ein Unternehmen eines Vertragsstaats, dessen Kapital von einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Person gehalten wird, nicht steuerlich anderes oder belastender behandelt werden, als vergleichbare Unternehmen des erstgenannten Vertragsstaats. Dieses sogenannte abkommensrechtliche Diskrimi-*

*nierungsverbot ist in jüngster Zeit wiederholt Gegenstand der höchstrichterlichen Judikatur gewesen. So hatte sich auch der 1. Senat des BFH damit zu befassen, ob die steuerliche Behandlung bestimmter grenzüberschreitenden Zinszahlungen in einem der Vertragsstaaten gegen das Diskriminierungsverbot verstößt (Entscheidung I R 6/09 des 1. Senat des BFH vom 8. September 2010). In Frage stand die in Deutschland ehemals anzuwendende Regelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung des § 8a Körperschaftsteuergesetz ("KStG"). Nach der Einführung der sogenannten Zinsschranke zum Veranlagungszeitraum 2008 betrifft die Entscheidung zwar nicht mehr die aktuelle Rechtslage. Gleichwohl ist sie nicht nur für Altfälle von Bedeutung, sondern bietet auch allgemeingültige Hinweise zur Auslegung des abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbots durch den BFH.*

Streitgegenstand waren die Zinszahlungen einer AG Schweizer Rechts, deren Geschäftsleitung in Deutschland lag und die damit in Deutschland unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtig war. Die Zahlungen wurden auf ein Darlehen des in der Schweiz lebenden Alleinaktionärs an diesen geleistet. Tatbestandlich waren die Voraussetzungen des § 8a Abs 1 Satz 1 Nr. 2 KStG in der Fassung von 1998 bzw. 1999 erfüllt, sodass die bilanziell gewinnmindernd geltend gemachten Zinszahlungen demnach in eine verdeckte Gewinnausschüttung umzuqualifizieren und dem Gewinn der Körperschaft hinzuzurechnen waren. In dieser Rechtsfolge sieht der 1. Senat des BFH allerdings einen unzulässigen Verstoß gegen Art. 25 Abs. 3 DBA. Tatbestandliche Voraussetzung für die Umqualifizierung nach § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F. war die Zinszahlung an einen nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner. Die Regelung stellte damit zwar nicht explizit auf die Nichtansässigkeit der Anteilseigner ab. So können etwa Körperschaften des öffentlichen Rechts oder gemeinnützige, steuerbefreite Kapitalgesellschaften in Deutschland ansässig und gleichwohl nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigt sein. Der BFH bewertet die Regelung aber ungeachtet dessen als diskriminierend, weil durch sie "stets und insbesondere" Unternehmen benachteiligt werden, deren Anteilseigner im Ausland ansässig sind. Im Rahmen dieser Argumentation verweist der Senat "vollumfänglich" auf den EuGH, der in der Entscheidung "Lankhorst-Hohorst" (C-324/00) zur selben Problematik innerhalb der Europäischen Gemeinschaft darauf abstellt hatte, dass von der fehlenden Anrechnungsberechtigung vorrangig im anderen Vertragsstaat ansässige Anteilseigner betroffen sind. In

diesem Punkt stellt der Senat insoweit einen Gleichlauf des abkommensrechtlichen mit den unionsrechtlichen Diskriminierungsverboten her.

Als weiteres Argument führt das Gericht die Zielrichtung der Vorschrift, die "nach Regelungssinn und -zweck in erster Linie und in tatsächlicher Auswirkung die Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte der Gesellschafter-Fremdfinanzierung mit ausländischen Anteilseignern" bezwecke, an. Das DBA Deutschland/Schweiz enthält zwar keine dem Art. 24 Abs. 4 OECD-Musterabkommen entsprechende Regelung. Nach dieser Norm sind Zinszahlungen eines Unternehmens an im anderen Vertragsstaat ansässige Personen unter den gleichen Bedingungen zum Abzug zuzulassen wie Zahlungen an eine im Inland ansässige Person, vorausgesetzt, Art. 9 Abs.1, Art. 11 Abs. 6 oder Art. 12 Abs. 4 OECD-Musterabkommen sind nicht anwendbar. Die letztgenannten Vorschriften betreffen den sogenannten Fremdvergleichsgrundsatz. Der Senat stellt dazu klar, dass aus dem Fehlen des Art. 24 Abs. 4 OECD-Musterabkommen nicht der Schluss gezogen werden könne, Zinszahlungen seien vom Anwendungsbereich des Diskriminierungsschutzes des DBA Deutschland/Schweiz ausgenommen. Das Musterabkommen stelle keine zwingende inhaltliche Verständigungsvorgabe für die Vertragsstaaten dar. Insofern seien Zinszahlungen in diesem Fall dem Anwendungsbereich des Art. 25 Abs. 3 DBA zuzurechnen. Daher könne auch dahinstehen, ob § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F. – wie von der Revision vorgetragen – im Einklang mit den oben genannten Regelungen zum Fremdvergleichsgrundsatz stünde. Gleiches gelte für die Fragen, ob es sich bei der Vorschrift im Ergebnis um ein völkerrechtlich zweifelhaftes sog. Treaty Override handelt oder inwieweit das OECD-Musterabkommen für das zeitlich vorher abgeschlossene DBA von Relevanz sein kann. Alleiniger Maßstab sei in diesem Fall Art. 25 Abs. 3 DBA, dessen Voraussetzungen vom Senat als erfüllt angesehen werden. Implizit lehnt der Senat damit jedenfalls auch eine in der Literatur vertretene Ansicht ab, wonach eine Vorschrift dann nicht gegen das Diskriminierungsverbot verstoßen kann, wenn sie im Einklang mit anderen Vorschriften des Abkommens steht.

\*\*\*