

Mitteilungen zum Deutsch-Schweizerischen Rechtsverkehr

6/2010

Herausgeber: Deutsch-Schweizerische Juristenvereinigung e.V. (DSJV), Postfach 1873, D-53008 Bonn, Tel: +49 (0)700 DSJV 1000, 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), Notar Dr. Kai Bischoff LL.M. (Köln), RA/StB Marc H. Kotyrba (Hamburg), RA Dr. Leonz Meyer LL.M. (Zürich), Avocat Dr. Bernd Ehle, LL.M. (Genève), RA Dr. Dirk Jestaedt (Düsseldorf), Prof. Dr. Christian Kersting, LL.M. (Düsseldorf), RA Andreas Kolb (Bern), RAin Simone Nadelhofer (Zürich), RA Dr. Alexander Ressos (Düsseldorf/Zürich), RA Dr. Berthold Schanze, LL.M. (München), RA Michael Schmidt (Bern), Prof. Dr. Götz Schulze (Lausanne), RA Thierry Spaniol (Zürich), 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 2009

*Dr. iur. Marc P. Scheunemann, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, und Lennart Geffken, beide
Clifford Chance, Düsseldorf,*

*Marc H. Kotyrba, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater bei Renzenbrink, Raschke, von
Knobelsdorff, Heiser, Hamburg*

Der folgende Beitrag stellt die Rechtsprechung insbesondere der deutschen Finanzgerichte aus dem Jahr 2009 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 Rechtsnatur der Verständigungsvereinbarung

Die generelle Verständigungsvereinbarung zwischen der deutschen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Finanzverwaltung vom 19. September 1994 (BStBl. I 1994, 683) regelt Einzelfragen zur Anwendung des DBA. Zahlreich und in mehrfacher Weise weichen die Gerichte, zum Beispiel bei der Berechnung von Nicht-rückkehrtagen bei Grenzgängern, von dieser Vereinbarung ab. Damit stellt sich die Frage der Rechtsnatur der Verständigungsvereinbarung.

Der BFH (z.B. Urteil vom 11. November 2009, I R 15/09); vgl. auch BFH I R 90/08 vom 2. September 2009 zum DBA-Belgien) und das **FG Baden-Württemberg (u.a. Urteil vom 16. Januar 2009, 3 K 115/07)** verneinen

eine Bindungswirkung der Gerichte durch die Vereinbarung. Bei dieser handele es sich um ein völkerrechtliches Abkommen im Sinne des Art. 59 Abs.2 GG, der aber keine unmittelbaren Gesetzeskraft zukomme. Demgemäss könne die Vereinbarung alleine als Auslegungshilfe herangezogen werden, um ein aus anderen Umständen abgeleitetes Auslegungsergebnis zu bestätigen. Auch aus Art. 15a Abs. 4 und Art. 26 Abs. 4 DBA ergebe sich nur eine Ermächtigung zur Auslegung und Lückenfüllung, nicht aber zur inhaltlichen Änderung der Abkommensregelungen. Die Vereinbarung könne allenfalls als Billigkeitsregelung zugunsten des Steuerpflichtigen wirken.

II. Entscheidungen betreffend Arbeitnehmer

1.) Allgemeines

Für Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit regelt Art. 15 DBA das Besteuerungsrecht. Grundsatz ist, dass dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht in dem Maße zusteht, in dem die Tätigkeit auch in diesem Staat ausgeübt wurde. Einkünfte aus den übrigen Tätigkeiten werden grundsätzlich im Wohnsitzstaat besteuert. Davon gibt es aber – streitanfällige – Ausnahmen, die nachfolgend besprochen werden.

In dem Urteil vom 2. September 2009 bestätigt der BFH (I R 111/08) die ständige Rechtsprechung zur Zuordnung des Besteuerungsrechts für Abfindungszahlungen aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses. Diese Abfindungen gelten als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit, die nach Art. 15 Abs. 1 DBA im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Bei einer Ausübung der Tätigkeit im anderen Staat steht nach Satz 2 diesem Staat das Besteuerungsrecht zu. Bei der Abfindung fehle es aber an der dafür notwendigen konkreten Tätigkeit im anderen Staat. Die Zahlung erfolge im Gegenteil gerade für den Verlust des Arbeitsplatzes. Diese Einordnung und das Besteuerungsrecht für den Ansässigkeitsstaat bestätigt prinzipiell auch die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 14. September 2006 (BStBl I 2006, 532, dort Tz. 6.3). Gleichzeitig wird dort aber speziell für die Schweiz auf die abweichende Verständigungsvereinbarung vom 13. Oktober 1992 (BStBl I 1997, 560) hingewiesen, die der BFH im Urteil als nicht bindend erachtet.

2.) Grenzgängerregelung (Art. 15a DBA)

Spezialregel für Personen, die regelmässig nach Arbeitsende vom Tätigkeitsstaat in ihren Ansässigkeitsstaat zurückkehren ist 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. In einer Vielzahl von Fällen streitig ist die Berechnung dieser Nichtrückkehrtage.

In der **Entscheidung vom 12. März 2009 (3 K 4105/08)** befasst sich das **FG Baden-Württemberg** mit der Bestimmung des Grenzgängerstatus. Demnach führt eine zeitweise Tätigkeit in einem Drittstaat nicht zwangsläufig zum Verlust der Grenzgängereigenschaft. In ständiger Rechtsprechung betont der Senat dabei, dass das Pendeln über die Grenze zwischen Tätigkeits- und Ansässigkeitsstaat zwar regelmässig und mehr als nur gelegentlich, nicht aber an jedem Arbeitstag notwendig ist. Eine Mindestzahl an Arbeitstagen mit derartigen (doppelten) Grenzüberschreitungen legt die Rechtsprechung nicht fest; im Streitfall genügten 162 Arbeitstage. Aus Vereinfachungsgründen und mit Verweis auf Nr. II.3 des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 (BStBl I 1993, 929) sei bei der Bestimmung der Grenzgängereigenschaft einheitlich auf das gesamte Jahr abzustellen (zur abweichenden Auffassung der Österreichischen Rechtsprechung zum DBA Österreich-Schweiz: UFS Entscheidung vom 11. Januar 2008 RV/0200.F/06). Eine anteilige Betrachtungsweise erfolge nur für den Fall, dass das Arbeitsverhältnis nicht über das gesamte Jahr fortdauert. Kriterien bei der Beurteilung der Fortdauer des Arbeitsverhältnisses seien demnach der andauernde Arbeitsort (im Sinne von regelmässiger Arbeitsstätte) im Tätigkeitsstaat, die fortgeführte Stellung des Arbeitgebers als solcher in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht sowie die Tatsachen, dass die Arbeitsleitung weiterhin dem bisherigen Arbeitgeber geschuldet ist.

a) Vereinbarter Arbeitstag als Voraussetzung für Nichtrückkehrtage

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. Aus dem verbindlichen (siehe etwa BFH vom 27. August 2008 I R 64/07) Verhandlungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 (BStBl I 1993, 929) ergibt sich in Nr. II.2, dass Arbeitstage in diesem Sinne im Arbeitsvertrag vereinbart sein müssen. In diesem Zusammenhang beschäftigt sich der **BFH im Urteil vom 11. November 2009 (I R 15/09)** mit der Behandlung von Dienstreisen, die auf das Wochenende oder einen Feiertag fallen. 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 Arbeitstage in diesem Sinne vorliegen. Nach dem BFH reicht eine Reisekostenübernahme des Arbeitgebers für diesen Zeitraum – entgegen der Behandlung im BMF-Schreiben vom 7. Juli 2008 (Tz. 11, BStBl I 1997, 723) – nicht für eine derartige Vereinbarung aus. Bei der Reisekostenübernahme handele es sich um einen Aufwendungsersatz und nicht um ein zusätzliches Entgelt für die Arbeitsleistung. Diese Grundsätze gelten auch für leitende Angestellte, die ihre Tätigkeit zeitlich eigenverantwortlich wahrnehmen können. Zweck der im Verhandlungsprotokoll getroffenen Regelung sei gerade gewesen eine klar nachweisbare Grundlage zu schaffen, um nicht auf die tatsächlichen Arbeitsübungen abstellen zu müssen.

Auch das **FG Baden-Württemberg legt in zwei Entscheidungen vom 12. März 2009 (3 K 129/07 und 3 K 4105/08)** dar, dass aus der Tatsache der Reisekostenübernahme nicht die Vereinbarung eines Arbeitstages gefolgert werden könne. Die Übernahme der Kosten (d.h. in der Regel der Übernachtungskosten) habe im Normalfall ihre einzige Ursache in dem Umstand, dass die Kosten eine Ab- und Hinreise zum Tätigkeitsort erheblich höher sind als die Kosten für das Verbleiben am ausländischen Tätigkeitsort. Damit überschreite die Annahme der Finanzverwaltung, aus der Kostenübernahme folge die Vereinbarung eines Arbeitstages, die Grenzen der rechtlich zulässigen typisierenden Betrachtungsweise. Vielmehr handele es sich um eine Fiktion, die aber allenfalls gesetzlich begründet werden könne. Der Senat führt in den Entscheidungen jeweils aus, warum nach seiner Ansicht (nach Schweizerischem Arbeitsrecht) keine Arbeitstage vereinbart worden waren und auch nicht tatsächlich durchgeführt wurden (ein Aspekt, auf den es nach der oben dargestellten

Entscheidung des BFH allerdings gar nicht ankommt). In der Entscheidung 3 K 4105/08 stellt das FG zudem fest, dass (mit Verweis auf das Schweizerische Arbeitsrecht) auch solche Wochenendtage nicht als Arbeitstage zu werten seien, an denen sich der Steuerpflichtige auf An- bzw. Abreise von der Geschäftsreise befand.

b) Nichtrückkehr an Inlandsarbeitstagen

Das **FG Baden-Württemberg bestätigt in mehreren Entscheidungen (vom 16. Januar 2009, 3 K 115/07; vom 3. Februar 2009, 3 K 755/09; vom 12. März 2009, 3 K 123/07; vom 12. März 2009, 3 K 129/07 diese Urteile sind rechtskräftig)** seine 2008 begründete Rechtsprechung (siehe Entscheidungen 11 K 66/05 oder 3 K 142/07), nach der Geschäftsreisen mit Übernachtungen im Ansässigkeitsstaat nicht als Nichtrückkehrtage zu qualifizieren seien. Diese Auffassung begründet das Gericht neben dem Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA, der mit der Umschreibung "von dort" eine Rückkehr aus dem Tätigkeitsstaat zugrunde lege, insbesondere mit dem Zweck der Regelung der Nichtrückkehrtage. Diese Tage sollen auf eine intensivere Eingliederung in den Tätigkeitsstaat und die gleichzeitige Lockerung vom Ansässigkeitsstaat hindeuten, was ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates rechtfertige. Übernachtungen im Ansässigkeitsstaat könnten diese Wirkungen aber gerade nicht entfalten.

Der **BFH bleibt in der Entscheidung vom 11. November 2009 (I R 15/09)** dagegen bei der Auffassung, dass diese Tage als Nichtrückkehrtage einzuordnen sind. Zum Einen stelle der Wortlaut der Norm auf die Rückkehr ab und nicht auf den Ort, in dem sich der Arbeitnehmer bei der Nichtrückkehr aufhält. Zum Anderen sei nach Zweck der Grenzgängerregelung massgeblich, wie stark der Arbeitnehmer in den Lebenskreis am Wohnort eingegliedert ist und bleibt. Anders als das FG Baden-Württemberg stellt der BFH also auf den Ort des Wohnsitzes und nicht den Wohnsitzstaat ab.

c) Nichtrückkehrtag bei eintägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten

Der **BFH bestätigt in der Entscheidung vom 11. November 2009 (I R 15/09)**, die auch in den **Entscheidungen des FG Baden-Württemberg vom 16. Januar 2009, 3 K 115/07 und vom 7. Januar 2009, 3 K 116/07** wiederholte Auffassung,

dass eintägige Geschäftsreisen nicht stets zu Nichtrückkehrtagen führen. Eine andere Auslegung sei mit Wortlaut und Zweck der Grenzgängerregelung unvereinbar. Sei tatsächlich eine Rückkehr an den Wohnort erfolgt, dokumentiere diese Tatsache die Eingliederung in den Lebenskreis am Wohnort. Daran ändere weder die Tatsache der Rückkehr aus einem Drittstaat etwas, noch sei es erforderlich, dass an jedem Rückkehrtag die Grenze zwischen Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat zweimal übertragen werde. Die zitierten Urteile stellen damit erneut Entscheidungen dar, in denen die abweichende Verständigungsvereinbarung der Finanzverwaltungen vom 19. September 1994 (BStBl. I S. 683) als unzulässige Fiktion betrachtet und damit nicht angewendet wurde (siehe auch die nachfolgenden Urteile).

d) Behandlung des Rückreisetages bei mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittland

Aus Tz. 14 Satz 2 des auf die Verständigungsvereinbarung gegründeten BMF-Schreibens (BStBl I 1994, 683) folgerte die Finanzverwaltung, dass bei mehrtägigen Geschäftsreisen in Drittstaaten auch der Tag der Rückreise (d.h. der Tag der Ankunft) als Nichtrückkehrtag zu behandeln sei.

In mehreren Entscheidungen treten das **FG Baden-Württemberg (vom 7. Januar 2009, 3 K 116/07; vom 16. Januar 2009, 3 K 115/07; vom 12. März 2009, 3 K 123/07; alle Urteile sind rechtskräftig)** und der **BFH (vom 11. November 2009, I R 15/09)** dieser Auffassung entgegen. Das FG geht dabei vom Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 S. 2 DBA aus, nach dem eine Rückkehr vorläge. Die Behandlung als Nichtrückkehrtag sei damit eine – durch eine blosser Verständigungsvereinbarung unzulässige – Fiktion. Damit seien auch wiederum die Grenzen der typisierenden Betrachtungsweise verletzt. Zudem liege auch in der Ungleichbehandlung gegenüber Geschäftsreisenden in Ansässigkeits- oder Tätigkeitsstaat ohne sachliche Gründe eine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG.

Der **BFH (I R 15/09)** bestätigt diese Sichtweise und argumentiert zusätzlich, dass die Rückkehr an den Wohnort einer Lockerung der Bindung an diesen Ort gerade entgegensteht. Differenzierend behandelt der BFH in dieser Entscheidung jedoch den Fall, dass die Ankunft am Wohnort erst am Tag nach dem Tag des Arbeitsendes und dem Beginn der Rückreise erfolgt. In diesem Fall fehle es an der Rückkehr, sodass der Tag des Arbeitsendes

ein Nichtrückkehrtag sei. Dem stehe auch nicht entgegen, dass der Arbeitnehmer durch den Beginn der Rückreise die Voraussetzung für die Ankunft am Folgetag gesetzt habe. Denn nur die Rückkehr an den Wohnort selbst dokumentiere die Einbindung in die Lebensverhältnisse am Wohnort. Zu unterscheiden ist diese Konstellation der Tätigkeit im Rahmen von Dienstreisen von derjenigen, in der die Dienste am Tätigkeitsort erbracht werden. Für letztere Fälle hatte der BFH mit Urteil vom 15. September 2004 (I R 67/03) entschieden, dass es im Hinblick auf die Fiktion der Nr. II.1 des Verhandlungsprotokolls vom 18. Dezember 1991 (BStBl I 1993, 929) in Bezug auf Arbeitsausübungen über mehrere Tage, für die Annahme einer Rückkehr nicht darauf ankomme, ob das Ende der Arbeitszeit oder der Zeitpunkt der Ankunft am Wohnort auf den Tag des Arbeitsantritts oder auf einen nachfolgenden Tag falle. Diese Fiktion im Hinblick auf den Zeitpunkt gelte aber, wie sich aus den aufgezählten Regelbeispielen entnehmen lasse, nur für Dienste am Tätigkeitsort (zu beachten ist in diesem Zusammenhang wiederum BFH I R 10/07 und I R 64/07, wonach für die Zeit von Bereitschaftsdiensten über mehrere Tage nicht jeweils ein Nichtrückkehrtag angesetzt werden kann).

e) Tage in Untersuchungshaft als Nichtrückkehrtage

Mit der Frage der beruflichen Veranlassung der Nichtrückkehr aufgrund einer Inhaftierung in einem Drittstaat beschäftigt sich der **BFH in der Entscheidung vom 11. November 2009 (I R 50/08)**. Der Steuerpflichtige war auf einer Geschäftsreise in den USA inhaftiert worden und folglich gehindert in seinen Ansässigkeitsstaat zurückzukehren. Der BFH bestätigt das FG Baden-Württemberg (Entscheidung vom 11. April 2008, 11 K 90/06), wonach beruflich veranlasste Nichtrückkehrtage vorlagen. Die Inhaftierung erfolgte wegen des Vorwurfs einer Straftat in Zusammenhang mit dem beruflichen Verhalten des Steuerpflichtigen. Entscheidend sei dabei also der berufliche Veranlassungszusammenhang, der auch nicht – zumindest im entschiedenen Fall der Untersuchungshaft – durch die persönliche Schuld des Steuerpflichtigen, als ein privates Element, überlagert werde. Nicht gleichzustellen sei die Inhaftierung mit Krankheitstagen, die nicht zu Nichtrückkehrtagen führen. Insbesondere seien Krankheitstagen regelmässig der privaten Sphäre zuzurechnen und also nicht beruflich veranlasst. Bei der Untersuchungshaft handele es sich um keinen unter Nr.

II.1. (im Urteil wird irrtümlich Nr. II.3. erwähnt) des Verhandlungsprotokolls vom 18. Dezember 1991 (BStBl I 1993, 929) subsumierbaren Fall, so dass jeder einzelne Tag in Haft zu berücksichtigen sei.

3.) *Sonderregelung für leitende Angestellte (Art. 15 Abs. 4 DBA) / Besteuerung eines Deligierten* Eine 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.

a) Tätigkeit eines leitenden Angestellten in Drittstaaten

In einem **Urteil vom 11. November 2009 (I R 50/08)** bestätigt der BFH seine in der Entscheidung vom 25. Oktober 2006 (I R 81/04) begründete Auslegung von Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d und Art. 15 Abs. 4 DBA. Zugrunde liegt jeweils die Konstellation, dass der Steuerpflichtige zwar als leitender Angestellter im Sinne des Art. 15 Abs. 4 DBA bei einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in der Schweiz, dem Tätigkeitsstaat, beschäftigt ist, die Tätigkeit aber tatsächlich überwiegend ausserhalb der Schweiz ausübt. Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA werden bei einer in Deutschland ansässigen Person aus der Schweiz stammende Lohnzahlungen i.S. des Art. 15 DBA dann aus der Bemessungsgrundlage für die deutsche Steuer herausgenommen, wenn sie in der Schweiz besteuert werden können und wenn die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird. Art. 15 Abs. 4 DBA schliesst das Besteuerungsrecht der Schweiz aber für den Fall aus, dass die Tätigkeit so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben ausserhalb der Schweiz umfasst. Nach Rechtsprechung des BFH ist für diese Frage der tatsächliche Umstand, dass die Tätigkeit überwiegend ausserhalb der Schweiz stattfand, jedoch nicht relevant. Art. 15 Abs. 4 DBA enthalte für seinen Anwendungsbereich vielmehr eine Fiktion des Tätigkeitsortes. Diese Auslegung wird mit der Entstehungsgeschichte der Norm begründet und ermögliche zudem eine klare Abgrenzung. Zudem entspreche sie der langjährigen Praxis der Finanzverwaltungen beider Länder. Diese Fiktion müsse auch im Rahmen des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA gelten. Dementsprechend gilt die Tätigkeit in den zugrundeliegenden Fällen als i.S. des Art. 24 in der Schweiz "ausgeübt", obwohl sie die tatsächlich überwiegend in anderen Staaten praktiziert wurde.

In einer weiteren **Entscheidung vom 11. November 2009 (I R 83/08)** stellt der BFH zudem klar, dass diese Auffassung auch nicht im Widerspruch dazu steht, dass eine solche Fiktion bei der vergleichbaren Regelung des Art. 15 Abs. 3 DBA für die Tätigkeit an Bord eines Schiffes oder Luftfahrzeugs abgelehnt wird. Im Unterschied zu Art. 15 Abs. 4 DBA knüpfe der Abs. 3 ausschliesslich an den Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens an, während ein Bezug zur tatsächlichen Verrichtung der Tätigkeit fehle. Diese Tätigkeiten seien zudem in der Regel nicht von geschäftsleitender Natur.

In einem **dritten Urteil vom 11. November 2009 (BFH I R 110/08)** führt der Senat die Rechtsprechung insoweit fort, als die Fiktion des Art. 15 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA auch im Rahmen des Verweises des Art. 4 Abs. S. 2 DBA, also im Anwendungsbereich der sogenannten überdachenden Besteuerung, Geltung hat.

Auch das FG Baden-Württemberg hat sich dieser Auslegung angeschlossen (aktuell u.a.: Urteil vom 3. Februar 2009, 3 K 755/09).

b) Abschließende Aufzählung Formen leitender Angestellter

Die Aufzählung der Personen, die als leitenden Angestellte i.S. des Art. 15 Abs. 4 DBA, ist das Thema einiger Entscheidung des **FG Baden-Württemberg (etwa vom 7. Januar 2009 (3 K 116/07) oder vom 12. März 2009, 3 K 123/07)**. Der Senat bestätigt dabei die Rechtsprechung (auch des BFH, siehe BFH I B 141/98 vom 19. April 1999), wonach es sich um eine abschliessende Aufzählung handelt und nicht sämtliche leitende Angestellte von ihr erfasst werden. Auch der Handlungsbevollmächtigte i. S. von Art. 462 des Schweizer Obligationenrechts (OR) sei kein leitender Angestellter i.S. des Art. 15 Abs. 4 DBA. Ein Handlungsbevollmächtigter unterscheide sich nach Schweizer Recht vom Prokuristen im Umfang der Vollmacht (eine detaillierte Abgrenzung enthält führt das FG etwa in der Entscheidung 3 K 123/07 durch). Während der Prokurist zu allen Rechtshandlungen, die der Zweck des Unternehmens mit sich bringen kann, ermächtigt ist, beschränkt sich die Vollmacht des Handlungsbevollmächtigten auf die gewöhnlichen Geschäftshandlungen. Explizit besteht beispielsweise für die Aufnahme von Darlehen oder für die Prozessführung grundsätzlich keine Ermächtigung. Der

Handlungsbevollmächtigte könne dementsprechend nicht dem Prokuristen gleichgestellt werden und unterfalle nicht Art. 15 Abs. 4 DBA

Es ist darauf hinzuweisen, dass zwischen den Vertragsstaaten eine klarstellende Verständigungsvereinbarung geschlossen wurde, nach der ab dem VZ. 2009 Art. 15 Abs. 4 DBA nur auf solche Personen angewendet wird, deren Prokura oder Funktion tatsächlich im Handelsregister eingetragen worden ist (BMF vom 30. September 2008, BStBl. I S. 935)

c) Besteuerung eines Delegierten mit Wohnsitz in Deutschland / Konkurrenzverhältnis Art. 16 DBA zu Art. 15 Abs. 4 DBA

Die Frage des Besteuerungsrechts der Vergütungen eines in Deutschland ansässigen Delegierten einer Schweizer Kapitalgesellschaft beleuchtet **das FG Baden-Württemberg in zwei Entscheidungen (3 K 3006/08 vom 17. Dezember 2009 und 3 K 131/07 vom 19. Dezember 2009)**

Der Delegierte übt im System der Schweizerischen Aktiengesellschaft eine Doppelfunktion aus. Er hält zum Einen nach entsprechender Übertragung die operative Geschäftsführung in den Händen. Zum Anderen ist er Mitglied des Verwaltungsrats (vgl. Art. 718 Abs. 2 OR). Dieses Organ hat sowohl die Aufgabe der Oberleitung der Gesellschaft als auch die der Oberaufsicht (Art. 716a Abs. 1 Nr. 1 und 5 OR), ist also zum Teil dem deutschen Aufsichtsrat vergleichbar. Die Vereinigung von geschäftsführender und überwachender Tätigkeit in einer Person beim Delegierten ist zwar umstritten, aber von der Schweizer Rechtsprechung anerkannt.

Spezialregel für die Einkünfte aus einer Tätigkeit in der Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrates ist Art. 16 DBA. In den Streitfällen stellte sich dabei die Frage, ob die Vergütungen des Delegierten einheitlich nach Art. 16 DBA zu behandeln sind oder, ob eine Aufteilung in eine solche für die geschäftsführende – als nichtselbstständige Tätigkeit i. S. des Art. 15 DBA, die grundsätzlich nur im Sitzstaat der Gesellschaft besteuert werden darf – und in solche für die überwachende Tätigkeit erfolgen muss. Der erkennende Senat entscheidet sich für eine einheitliche Behandlung nach Art. 16 DBA. Dies entspreche dem Wortlaut, der keine Trennung vorsehe, sowie den Zielen des Schweizerischen Gesetzgebers, der auf eine Auf-

gabentrennung verzichtet habe. Auch Vereinfachungsgründe sprächen schon deswegen für diese Lösung, weil es an überzeugenden Kriterien für eine Trennung fehle. Systematisch betont der Senat die Nichtberücksichtigung des Delegierten in der abschliessenden (*siehe oben*) Aufzählung des Art. 15 Abs. 4 DBA. Im Umkehrschluss daraus folgert der Senat dessen einheitliche Einordnung unter Art. 16 DBA. Damit erfolgt in den Streitfällen die deutsche Besteuerung unter Anrechnung (Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA) der Schweizerischen Quellensteuer.

Gegen beide Entscheidungen ist die Revision eingelegt (BFH I R 29/10 bzw. BFH I R 23/10).

4.) Zahlungen Schweizer Pensionskassen

Thema zahlreicher Entscheidungen allgemein ist die Behandlung von Zahlungen an und aus Schweizer Pensionskassen. In abkommensrechtlicher Hinsicht tritt hierbei das Problem eines divergierenden Abkommensverständnisses auf, was zu einer Doppelbelastung der Steuerpflichtigen führen kann.

In einem **Urteil vom 24. September 2009 befasst sich das FG Baden-Württemberg (3 K 4130/08)** mit der Behandlung der Bezüge aus Schweizer Pensionskassen nach dem DBA und der damit verbundenen Problematik. Die in Deutschland ansässige Klägerin bezog eine Altersrente aus einer Schweizer Pensionskasse, hier einer juristischen Person des öffentlichen Rechts. Diskutiert wird, ob es sich bei diesen Zahlungen um ein Ruhegehalt nach Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA handelt, womit das Besteuerungsrecht der Schweiz zustünde. Der Senat vertritt dabei die Auffassung, dass kein Ruhegehalt i.d.S. vorliegt, wenn der Zahlungsempfänger (d.h. der frühere Arbeitnehmer) die wirtschaftliche Last, die mit den Zuwendungen/Beiträgen an die Pensionskasse verbunden ist, getragen hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH (**zuletzt BFH X R 31/08 vom 29. April 2009**) erfolgt die Beurteilungen von Zahlungen aus einer Schweizer Versorgungseinrichtung, für die ein Schweizer Arbeitgeber Ausgaben leistete, nach den selben Rechtsgrundsätzen wie bei einer inländischen Versorgungseinrichtung, wenn der Arbeitnehmer im Inland seinen Wohnsitz hat und als Grenzgänger dort der Einkommenssteuer unterliegt. Diesen Grundsatz überträgt der erkennende Senat vorliegend auf den Fall, in dem der Arbeitnehmer erst

später in der Bundesrepublik unbeschränkt steuerpflichtig wird. Nach diesen Grundsätzen ist die wirtschaftliche Lastentragung durch den Arbeitnehmer dann anzunehmen, wenn die frühere Beitragsleistung durch den Arbeitgeber als Arbeitslohn zu bewerten war. Wirtschaftlich betrachtet stelle sich der Vorgang dann so dar, als hätte der Arbeitgeber die Zahlungen an den Arbeitnehmer und dieser sie an den Dritten geleistet. Dies sei dann anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer einen eigenen Rechtsanspruch gegen die Versorgungseinrichtung erlangt. Ob und in welche Höhe später tatsächliche Zahlungen erfolgen, spiele dabei keine Rolle (zur einkommenssteuerlichen Behandlung von Zahlungen an und aus Schweizer Pensionskassen s.a. FG Baden-Württemberg 3 K 14/07 vom 24. September 2009; 11 K 4308/08 vom 23. Oktober 2009 und 3 K 154/07 vom 17. Dezember 2009).

Im Streitfall sah der Senat diese Voraussetzungen als gegeben an. Dabei sei unschädlich, dass die Leistungen aus der Pensionskasse weder abtretbar noch verpfändbar war, weil der Berechtigte wirtschaftlich gleichwohl als Inhaber der Ansprüche anzusehen seien. Dementsprechend seien keine Einkünfte aus Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA, sondern solche aus Art. 21 DBA gegeben, die der deutschen Besteuerung unterliegen.

Die praktische Problematik dieser Einordnung ergibt sich daraus, dass die Schweiz diese Zahlungen ihrerseits nach Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA behandelt und somit dem eigenen Besteuerungsrecht unterwirft (gleiches gilt nach dem Hinweis des Senats auch im Verhältnis zu Österreich).

Die – aus deutscher Sicht – abkommenswidrig gezahlte Quellensteuer kann nach Ansicht des FG Baden-Württemberg nicht auf die deutsche Steuer angerechnet werden. Der Senat verweist dabei auf ein **Urteil des BFH vom 1. Juli 2009 (I R 113/08)**. In diesem Verfahren ging es um unterschiedlich tatsächliche Feststellungen zu der Frage, ob der Kläger Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA war. Rückerstattungsansprüche in der Schweiz waren verjährt, sodass der Kläger eine Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG begehrte. Der BFH entschied, dass § 34c Abs. 6 EStG die Anwendung des Abs. 1 und somit eine Anrechnung ausschliesst. Entscheidend bei der Anwendung des 34c Abs. 6 EStG sei, dass das einschlägige DBA abstrakt eine Doppelbesteuerung ausschliesst,

nicht ob im Einzelfall durch versäumte Fristen eine Doppelbesteuerung verbleibe.

Im Fall des FG Baden-Württemberg liegt darüberhinausgehend ein sogenannter "Qualifikationskonflikt" vor. Der Senat betont, dass die Nichtanrechnung keinen europarechtlichen Verstoss darstelle. 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 (vgl. auch BFH X R 57/06 vom 24. Juni 2009, wonach eine Beschränkung des Sonderausgabenabzugs auch dann keine Verletzung der Grundfreiheiten darstellen, wenn ein anderer Mitgliedsstaat – hier Frankreich – die entsprechende Altersrente voll besteuert). Dem Steuerpflichtigen verbleibe in dieser Situation ein Verfahren nach § 163 oder § 227 Abgabenordnung in Bezug auf eine Billigkeitsregelung. Alternativ kommt ein Verständigungsverfahren nach Art. 26 DBA in Frage.

Gegen das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 24. September 2009 wurde Revision eingelegt (BFH I R 92/09), sodass die Entwicklung in dieser Frage – insbesondere der europarechtlichen Bezüge – weiter beobachtet werden kann.

III. Sonstige Entscheidungen

1.) Überdachende Besteuerung nach 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 Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland aus Deutschland stammende Einkünfte, ungeachtet andere 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.

In dem Urteil vom 2. September 2009 (I R 111/08) stellt der BFH fest, dass die von Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA geforderte Absicht der Ausübung einer unselbstständigen Tätigkeit nicht zwangsläufig das vorrangige Motiv sein müsse. So war im Streitfall ein Beweggrund für den Umzug

die Begründung eines gemeinsamen Haushalts mit dem Schweizer Ehemann. Darüber hinaus reiche auch schon die Absicht aus, eine unselbstständige Arbeit aufzunehmen, konkrete Formen müsse diese Tätigkeit noch nicht angenommen haben. Im Streitfall reichte der Nachweis von Vertragsverhandlungen mit Schweizer Arbeitgebern aus. Schliesslich betont das Gericht, dass die Absicht der Arbeitsaufnahme beim Zuzug in die Schweiz selbst dann ausreiche, wenn diese Absicht später endgültig aufgegeben wird.

Mit der Frage, ob die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA erfüllt sind, wenn der Umzug in die Schweiz zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem das dortige Arbeitsverhältnis schon besteht, beschäftigt sich die Entscheidung des **FG Baden-Württemberg vom 24. September 2009 (3 K 3034/07)**. Entgegen der Ansicht des 12. Senats des FG Baden-Württemberg (Entscheidung vom 4. Dezember 2007, 12 K 19/04; die Revision war verfristet) und der Finanzverwaltung sei die Absicht, erstmalig eine Arbeit in der Schweiz aufzunehmen, nicht erforderlich. Der Wortlaut der Vorschrift verlange die Absicht die Arbeit "auszuüben" und gerade nicht die Absicht sie "aufzunehmen". Auch aus der teleologischen Auslegung ergeben sich keine Gründe dafür, diese spätere Wohnsitzverlagerungen steuerlich schlechter zu behandeln. Diese gelte insbesondere vor dem Hintergrund, dass Satz 4 selbst dann angewendet wird, wenn die Absicht der Arbeitsausübung aufgegeben wird und damit tatsächlich gar kein Arbeitsverhältnis besteht. Die Revision beim BFH ist anhängig (BFH I R 109/09).

2.) *Abkommensrechtlicher Unternehmensbegriff*

Mit dem abkommensrechtlichen Unternehmensbegriff beschäftigt sich das **FG Köln in der Entscheidung vom 13. August 2009 (15 K 2900/05)**. Bei der Anwendung des Art. 22 Abs. 2 DBA für eine Vermögensbesteuerung (oder auch bei Art. 7 Abs. 1 DBA für die Gewinne aus Unternehmen) ist vorausgesetzt, dass ein "Unternehmen" i.S. des Abkommens vorliegt. Umstritten ist dabei, ob schon allein die gewerbliche Prägung einer Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG zur Annahme eines solchen Unternehmens führt, da die Tätigkeit dieser Personengesellschaft nach innerstaatlichem deutschem Recht stets als Gewerbebetrieb gilt. Das FG verneint dies. Aus dem Wortlaut (insbesondere "Betrieb") folgert das Gericht die Notwendigkeit einer originär aktiven

Tätigkeit am Markt, die bei einer reinen Vermögensverwaltung –wie im Streitfall – fehle. Auch systematisch spreche für diese Auslegung, dass die – zudem erst 1996, also nach Inkrafttreten des DBA 1971 – aus anderen Gründen eingeführte Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sich nicht abkommensrechtlich und zu Lasten des anderen Vertragspartners auswirken könne. Das Revisionsverfahren ist anhängig (BFH II R 51/09).

3.) *Besteuerung der Gewinnanteile aus atypisch stiller Beteiligung an einer Schweizer GmbH*

Das **FG Nürnberg behandelt im Urteil vom 6. November 2009 (7 K 523/07)** die Besteuerung der Gewinnanteile aus einer atypisch stillen Beteiligung an einer Schweizer GmbH. Die nach deutschem Recht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG einzuordnenden Einkünfte unterliegen aus abkommensrechtlicher Sicht der Regelung des Art. 7 Abs. 7 DBA. Das Gericht führt dabei aus, dass dem atypisch still Beteiligten die Betriebsstätten i.S. des Art. 5 DBA des Beteiligungsunternehmens als eigene Betriebsstätten zuzurechnen seien. Dementsprechend unterlägen die Einkünfte nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA dem Besteuerungsrecht der Schweiz, in der sich die Betriebsstätte befand. Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 lit. a Satz 2 DBA sind die Einkünfte aber nur soweit von der deutschen Besteuerung auszunehmen, wie die Schweiz sie nach Art. 7 DBA besteuert. Im Streitfall stellte das Gericht fest, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung die atypische stille Gesellschaft –zumindest in den Streitjahren – als partiarisches Darlehen behandelte und dementsprechend die Einkünfte jedenfalls nicht über Art. 7 DBA besteuerte. Erst seit dem Jahr 2002 behandle die Steuerverwaltung diese Einkünfte abkommensrechtlich als Unternehmensgewinne. Mithin lagen die Voraussetzungen des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 lit. a Satz 2 DBA nicht vor, sodass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik zustand. Eine Nichtzulassungsbeschwerde wurde eingelegt (BFH I B 14/10).

4.) *Behandlung von Fernsehübertragungsrechten*

In einer Entscheidung des **BFH vom 4. März 2009 (I R 6/07)** befasst sich der Senat unter anderem mit der abkommensrechtlichen Behandlung von Fernsehübertragungsrechten an Sportveranstaltungen. Streitig war die Beurteilung der Vergütungen, die eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft für die Überlassung von Übertragungsrech-

ten an Sportveranstaltungen in Deutschland von einer deutschen Rundfunkanstalt erhielt. Der BFH führt zunächst aus, dass kein deutsches Besteuerungsrecht aus Art. 17 Abs. 1 DBA folge. Art. 17 Abs. 1 S. 1 DBA scheide schon deshalb aus, weil die Gesellschaft nicht selbst eine sportliche Tätigkeit ausgeübt habe. Satz 2 erweitert nach Feststellung des Senats systematisch nur den Kreis der steuerpflichtigen Zahlungsempfänger, nicht aber den Kreis der steuerpflichtigen Einkünfte. Es müsse sich also um Zahlungen für eine von einem Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit handeln, die aber der dritten Person zufließen. Diese Voraussetzung sei bei Zahlungen für Übertragungsrechte nicht erfüllt. Denn diese Zahlungen enthielten beispielsweise auch eine Vergütung für die eigene organisatorische Leistung des Veranstalters. Selbst wenn man annähme, dass der Veranstalter die erhaltenen Zahlungen für den Auftritt der Sportler verwendet, seien die Geschäftskreise von Sportler und Veranstalter daher trennbar. Art. 17 Abs. 1 DBA sein damit nicht einschlägig. Die genaue Einordnung der Zahlungen unter die Vorschriften des DBA - etwa als Lizenzgebühren gemäss Art. 12 Abs. 2 DBA (so das FG Köln, 2 K 1510/05, als Vorinstanz), als "Veräusserung" i.S. des Art. 13 Abs. 3 DBA oder um Unternehmensgewinne nach Art. 7 DBA - lässt der Senat offen. Alle Vorschriften begründen allein ein Besteuerungsrecht der Schweiz als Ansässigkeitsstaat.

* * *