

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 11.11.2009, I R 110/08

Freistellungsmethode nach DBA-Schweiz 1992 ist im Rahmen der überdachenden Besteuerung auch auf Einkünfte leitender Angestellter von schweizerischen Kapitalgesellschaften aus Tätigkeiten außerhalb der Schweiz anzuwenden - Fiktion des Tätigkeitsortes in Art. 15 Abs. 4 gilt für Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 entsprechend

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war im Streitjahr 2002 vom 1. Juli bis zum 31. Dezember als Geschäftsführer einer Schweizer AG (E-AG) mit Sitz in A/Schweiz beschäftigt. Daneben war er vom 1. Januar bis zum 30. April 2002 nichtselbständig und vom 1. Juni bis zum 31. Oktober 2002 selbständig als Unternehmensberater tätig. Aus diesen Tätigkeiten erzielte der Kläger im Streitjahr insgesamt Einkünfte in Höhe von 126.123 EUR. Vom 1. November bis zum 31. Dezember 2002 war der Kläger als Geschäftsführer für die E-GmbH mit Sitz in B/Deutschland tätig; er bezog hierfür Arbeitslohn in Höhe von 11.267 EUR. Die Tätigkeit für die E-AG übte der Kläger in der Schweiz sowie in mehreren asiatischen Staaten aus. Der von der E-AG gezahlte Arbeitslohn wurde in der Schweiz besteuert.
- 2 Der Kläger unterhielt im Streitjahr eine angemietete Wohnung in A. Seit dem 10. Juni 2002 war er außerdem mit Zweitwohnsitz in B/Deutschland gemeldet, wo ihm von der E-GmbH eine Ein-Zimmer-Wohnung zur gelegentlichen Übernachtung während beruflich bedingter Aufenthalte in B zur Verfügung gestellt worden war. Ab dem 1. November 2002 hatte der Kläger uneingeschränkte Verfügungsmacht über diese Wohnung. Der Kläger hatte während des gesamten Streitjahrs seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen i.S. des Art. 4 Abs. 2 Buchst. a Satz 2 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 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Protokolls vom 21. Dezember 1992 (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 928) --DBA-Schweiz 1992-- in der Schweiz.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) bezog bei der Veranlagung des Klägers für das Streitjahr den Arbeitslohn des Klägers aus der Tätigkeit für die E-AG insoweit in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ein, als dieser auf Tätigkeiten des Klägers entfiel, die er in asiatischen Staaten verrichtet hatte, mit denen die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) keine Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat; diesen Anteil setzte das FA im Wege der Schätzung mit 12.000 EUR an. Die verbleibenden Einkünfte aus der Tätigkeit für die E-AG und als Unternehmensberater wurden im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt.
- 4 Auf den Einspruch des Klägers unterwarf das FA erstmals den von der E-GmbH bezogenen Arbeitslohn der Besteuerung und rechnete die insoweit erhobenen Steuerabzugsbeträge an. Zugleich setzte es den in die Bemessungsgrundlage einbezogenen Anteil des Arbeitslohns aus der Tätigkeit für die E-AG auf 6.000 EUR herab. Das FA ging hierbei davon aus, dass sich das Besteuerungsrecht für diesen auf die Tätigkeit in Drittstaaten entfallenden Anteil des Arbeitslohns aus Art. 4 Abs. 3 Satz 2 DBA-Schweiz 1992 ergebe und eine Freistellung nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 insoweit nicht zu gewähren sei; Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 stehe dem nicht entgegen, da der Kläger nach Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz 1992 als in der Schweiz ansässig gelte.

- 5 Mit der hiergegen erhobenen Klage machte der Kläger geltend, dass die gesamten Einkünfte aus seiner Tätigkeit für die E-AG gemäß Art. 4 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d, Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 unter Progressionsvorbehalt von der Einkommensteuer freizustellen seien. Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg gab der Klage mit Urteil vom 23. September 2008 4 K 138/07, veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 87, statt.
- 6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Dem Revisionsverfahren sind das Bundesministerium der Finanzen (BMF) und das Finanzministerium (FinMin) Baden-Württemberg beigetreten (§ 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das BMF hat ebenso wie das FinMin Baden-Württemberg keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Einkünfte des Klägers aus der Tätigkeit als Geschäftsführer der E-AG sind auch insoweit unter Anwendung des Progressionsvorbehalts von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer auszunehmen, als sie auf Tätigkeiten in Drittstaaten entfallen.
- 10 1. Der Kläger war im Streitjahr mit Beginn seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der E-GmbH am 1. November gemäß § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG 2002) unbeschränkt steuerpflichtig; er unterlag daher mit allen ab diesem Zeitpunkt erzielten Einkünften der Einkommensteuer. Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) konnte der Kläger ab dem 1. November 2002 uneingeschränkt über die Wohnung in B verfügen. Er hatte damit ab diesem Zeitpunkt einen Wohnsitz im Inland (vgl. dazu Senatsurteil vom 24. Januar 2001 I R 100/99, BFH/NV 2001, 1402, m.w.N.).
- 11 2. Die Ausübung des hiernach bestehenden Besteuerungsrechts war aber, soweit es um die hier streitigen Einkünfte geht, durch das DBA-Schweiz 1992 eingeschränkt.
- 12 a) Die Einkünfte des Klägers aus der Tätigkeit als Geschäftsführer der E-AG können nicht nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1992 in Deutschland besteuert werden. Denn das Besteuerungsrecht steht danach allein dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu. Der Kläger galt im Streitjahr jedoch nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA-Schweiz 1992 als in der Schweiz ansässig. Nach dieser Vorschrift gilt eine Person, die in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).
- 13 Nach den Feststellungen des FG verfügte der Kläger ab dem 1. November 2002 sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz über eine ständige Wohnstätte (vgl. hierzu Senatsurteile vom 16. Dezember 1998 I R 40/97, BFHE 187, 544, BStBl II 1999, 207; vom 5. Juni 2007 I R 22/06, BFHE 218, 217, BStBl II 2007, 812). Die Würdigung des FG, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Klägers im Streitjahr in der Schweiz lag, wird von den Beteiligten nicht angegriffen und ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

- 14 b) Nach Art. 4 Abs. 3 Satz 1 DBA-Schweiz 1992 steht Deutschland zwar das Besteuerungsrecht bezüglich der streitigen Einkünfte des Klägers zu; diese Einkünfte sind jedoch nach Art. 4 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen. Dies gilt ungeachtet dessen, dass sie auf einer Tätigkeit des Klägers in Drittstaaten beruhen.
- 15 aa) Gilt eine natürliche Person, die in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügt, nach Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz 1992 als in der Schweiz ansässig, so kann sie in Deutschland ungeachtet anderer Abkommensbestimmungen nach den Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht besteuert werden (Art. 4 Abs. 3 Satz 1 DBA-Schweiz 1992). Die in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA-Schweiz 1992 genannten, aus der Schweiz stammenden Einkünfte sind aber nach Art. 4 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA-Schweiz 1992 von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen; hierzu gehören nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen i.S. des Art. 15 DBA-Schweiz 1992, soweit sie nicht unter Art. 17 DBA-Schweiz 1992 fallen, wenn sie nach dem Abkommen in der Schweiz besteuert werden können und die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird.
- 16 bb) Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte des Klägers aus der Tätigkeit als Geschäftsführer der E-AG steht gemäß Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1992 der Schweiz zu.
- 17 cc) Der Kläger hat seine Arbeit auch insoweit i.S. des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 in der Schweiz ausgeübt, als er in mehreren asiatischen Staaten tätig geworden ist. Der Senat hat hierzu in seinem Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 81/04 (BFHE 215, 237) entschieden, dass die Fiktion des Tätigkeitsortes aus Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 auch bei der Auslegung des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 zu berücksichtigen ist; die Einkünfte aus der Tätigkeit als leitender Angestellter einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft sind danach auch insoweit von der Einkommensteuer freizustellen, als die Tätigkeit tatsächlich außerhalb der Schweiz verrichtet wird. Hieran hält der Senat fest; zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf das zur amtlichen Veröffentlichung bestimmte Senatsurteil vom 11. November 2009 I R 83/08 BFHE verwiesen.
- 18 Die Fiktion des Tätigkeitsortes in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 ist auch dann bei der Auslegung des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 zu beachten, wenn die Freistellungsmethode im Rahmen der sog. überdachenden Besteuerung nach Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz 1992 zur Anwendung kommt (ebenso Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7. Juni 1983, abgedruckt in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 4.3 Nr. 6). Aufgrund des in Art. 4 Abs. 3 Satz 2 DBA-Schweiz 1992 enthaltenen Verweises ist die Freistellungsmethode im Rahmen der überdachenden Besteuerung in gleicher Weise wie bei einer Ansässigkeit in Deutschland anzuwenden (Hamming in Debatin/ Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Schweiz Art. 4 Rz 111; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 4 Rz 62; Wilke in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 4 DBA-Schweiz Rz 36). Dies entspricht auch dem Zweck des Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz 1992, das durch Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz 1992 eingeschränkte Besteuerungsrecht Deutschlands wieder auf das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates auszudehnen, um Steuervorteile aufgrund

des Doppelwohnsitzes zu vermeiden (Hamming in Debatin/ Wassermeyer, a.a.O., Schweiz Art. 4 Rz 99 f.; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Kempermann, a.a.O., Art. 4 Rz 59; Wilke in Gosch/Kroppen/Grotherr, a.a.O., Art. 4 DBA-Schweiz Rz 30). Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sind deshalb die in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA-Schweiz 1992 genannten Einkünfte in demselben Umfang von der Einkommensteuer freizustellen wie bei einer Ansässigkeit in Deutschland (Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., B 4.3 Nr. 1).

- 19 Nach diesen Maßstäben ist die Fiktion des Tätigkeitsortes aus Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 auch im Streitfall bei der Auslegung des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 zu berücksichtigen. Denn der Kläger gehört nach den Feststellungen des FG als Geschäftsführer der E-AG zu den leitenden Angestellten i.S. des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz. Hierüber bestand zwischen den Beteiligten im Klageverfahren auch kein Streit; soweit das FinMin Baden-Württemberg diese tatrichterliche Würdigung nunmehr in Zweifel zieht, kann es damit im Revisionsverfahren nicht gehört werden. Die Tätigkeit des Klägers war nicht so abgegrenzt, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb der Schweiz umfasste.
- 20 3. Das FG hat damit zutreffend angenommen, dass sämtliche Einkünfte des Klägers aus der Tätigkeit als Geschäftsführer der E-AG nach Art. 4 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ausgenommen werden. Es hat diese Einkünfte zu Recht zusammen mit den Einkünften des Klägers aus der Tätigkeit als Unternehmensberater in Höhe von insgesamt 126.123 EUR lediglich nach § 32b EStG 2002 bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt. Auf die Höhe der auf die Tätigkeit in asiatischen Staaten entfallenden Einkünfte kommt es insoweit nicht an.