

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 25.10.2006, I R 81/04Auslegung von Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d **DBA Schweiz****Leitsätze**

Die Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten für eine schweizerische Kapitalgesellschaft, die unter Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 fällt, wird auch dann i.S. des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 "in der Schweiz ausgeübt", wenn sie tatsächlich überwiegend außerhalb der Schweiz verrichtet wird .

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten über die Auslegung von Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 11. August 1971 --DBA-Schweiz 1971-- (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Protokolls vom 21. Dezember 1992 --DBA-Schweiz 1992-- (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 928).
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (1997) gemeinsam in Deutschland lebten und zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger war im Streitjahr Geschäftsführer einer deutschen GmbH und zugleich Prokurist einer AG (X-AG) mit Sitz und Geschäftsleitung in der Schweiz. Für die X-AG war der Kläger im Streitjahr an insgesamt 12 Tagen tätig; davon entfielen 2 Tage auf Tätigkeiten in der Schweiz und 10 Tage auf Tätigkeiten in Deutschland. Einer Bestätigung des zuständigen schweizerischen Steueramts zufolge wurden die für diese Tätigkeit von der schweizerischen Tochtergesellschaft gezahlten Einkünfte des Klägers mit schweizerischer Quellensteuer belastet.
- 3 Mit der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragte der Kläger unter Hinweis auf Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992, den von der X-AG gezahlten Arbeitslohn von der deutschen Besteuerung freizustellen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erfasste jedoch den auf die Tätigkeit in Deutschland entfallenden Anteil der schweizerischen Einkünfte (5/6) unter Anrechnung der anteiligen Schweizer Quellensteuer als im Inland steuerpflichtigen Arbeitslohn.
- 4 Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Köln entschied durch Urteil vom 24. Mai 2004 10 K 494/00, dass die aus der Schweiz stammenden Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in vollem Umfang unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts (§ 32b des Einkommensteuergesetzes - -EStG--) steuerfrei zu stellen seien. Sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 22 veröffentlicht.
- 5 Mit der Revision rügt das FA unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 7. Juli 1997 (BStBl I 1997, 723) die Verletzung von Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992.
- 6 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Das BMF ist dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO)

beigetreten. Einen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Der auf die Tätigkeit in der Schweiz entfallende Arbeitslohn des Klägers ist nicht in die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer einzubeziehen.
- 10 1. Nach den Feststellungen des FG, die nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsrügen angegriffen und deshalb im Revisionsverfahren bindend sind (§ 118 Abs. 2 FGO), hatte der Kläger im Streitjahr einen Wohnsitz im Inland. Er war mithin gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig mit der Folge, dass er mit allen im Streitjahr erzielten Einkünften der Einkommensteuer unterlag. Ferner ist das FG ersichtlich davon ausgegangen, dass der Kläger aus abkommensrechtlicher Sicht in Deutschland ansässig war (Art. 4 DBA-Schweiz 1992); diese Einschätzung wird erkennbar von den verfahrensbeteiligten Finanzbehörden geteilt.
- 11 2. Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 werden bei einer in Deutschland ansässigen Person aus der Schweiz stammende Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen i.S. des Art. 15 DBA-Schweiz 1992, soweit sie nicht unter Art. 17 DBA-Schweiz 1992 fallen, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen, wenn sie in der Schweiz besteuert werden können (a) und wenn die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird (b).
- 12 a) In der Schweiz besteuert werden können gemäß Art. 15 Abs. 4 Satz 1 und vorbehaltlich des Art. 15a DBA-Schweiz 1992 die Einkünfte einer natürlichen Person, die in Deutschland ansässig, aber als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist. Die Tätigkeit darf allerdings nicht so abgegrenzt sein, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb der Schweiz umfasst. Besteuert die Schweiz diese Einkünfte nicht, so können sie in Deutschland besteuert werden (Art. 15 Abs. 4 Satz 2 DBA-Schweiz 1992).
- 13 Im Streitfall war der Kläger nach den Feststellungen des FG als Prokurist der schweizerischen X-AG tätig; die dafür bezogenen Einkünfte sind in der Schweiz besteuert worden. Wo der Kläger seine Tätigkeit ausgeübt bzw. dass er sich an 10 von 12 Tagen außerhalb der Schweiz aufgehalten hat, ist insoweit ohne Belang. Eine abgegrenzte Tätigkeit, die lediglich Aufgaben außerhalb der Schweiz umfasst hätte, hat das FG nicht festgestellt.
- 14 b) Die Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten für eine schweizerische Kapitalgesellschaft, die Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 unterfällt und nicht so abgegrenzt ist, dass sie nur Aufgaben außerhalb der Schweiz umfasst, wird i.S. des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 "in der Schweiz ausgeübt". Das gilt auch dann, wenn sie tatsächlich überwiegend außerhalb der Schweiz verrichtet wird. Denn Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 enthält für seinen Anwendungsbereich eine Fiktion des Tätigkeitsortes.
- 15 aa) Für eine solche Auslegung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 spricht, wie der Senat schon in seinem Beschluss vom 15. Dezember 1998 I B 45/98 (BFH/NV 1999, 751) ausgeführt hat, zum einen die Entstehungsgeschichte der Vorschrift.
- 16 Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 ist in den Jahren bis 1971 verhandelt, am 18. Juni

1971 paraphiert und am 11. August 1971 unterzeichnet worden. Zu jener Zeit galt noch das Abkommen zwischen dem Deutschen Reiche und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftsteuern vom 15. Juli 1931 i.d.F. des Zusatzprotokolls vom 20. März 1959 (DBA-Schweiz 1931/1959). Nach Art. 4 dieses Abkommens durften Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit --von hier nicht bedeutsamen Ausnahmen abgesehen-- "nur in dem Staat besteuert" werden, "in dessen Gebiet die persönliche Tätigkeit ausgeübt wird". Dazu hatte sich in langjähriger Rechtsprechung und Praxis der Grundsatz herausgebildet, dass die Tätigkeit von Direktoren und Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft am Ort des Sitzes der Gesellschaft "ausgeübt" werde, sofern sie nicht lediglich im Ausland sich auswirkende Aufgaben umfasse (vgl. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. August 1960 VI 300/58 S, BFHE 71, 514, BStBl III 1960, 441, m.w.N.). Diese Handhabung wurde zwar sodann vom erkennenden Senat in Frage gestellt und zum Gegenstand einer Anrufung des Großen Senats des BFH gemacht (Senatsbeschluss vom 16. Dezember 1970 I R 203/66, BFHE 100, 534A). Im Verfahren des Großen Senats des BFH machte der Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen jedoch ausdrücklich geltend, dass durch die Jahrzehnte bestehende kontinuierliche Handhabung sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz möglicherweise sogar ein Gewohnheitsrecht des genannten Inhalts entstanden sei (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 15. November 1971 GrS 1/71, BFHE 103, 433, 436, BStBl II 1972, 68, 69).

- 17 Vor diesem historischen Hintergrund ist davon auszugehen, dass mit den im DBA-Schweiz 1992 getroffenen Regelungen die seinerzeit übliche und später vom Großen Senat des BFH gebilligte Handhabung festgeschrieben werden sollte (ebenso schon Senatsurteil vom 5. Oktober 1994 I R 67/93, BFHE 175, 424, BStBl II 1995, 95). Das wird vor allem daran deutlich, dass sowohl der damals geltende Grundsatz (Besteuerungsrecht des Staates der Kapitalgesellschaft) als auch die vom BFH anerkannten Ausnahmen von diesem Grundsatz --namentlich der Fall der abgegrenzten Auslandstätigkeit-- in den Abkommenstext eingearbeitet worden sind. Zudem heißt es in der Denkschrift der Bundesregierung zum Abkommen, dass die in Art. 15 Abs. 5 (heute: Abs. 4) enthaltene Regelung "auf ... einer langjährigen höchstrichterlichen Rechtsprechung" beruhe (BTDrucks VI/3233, Abschnitt B, zu Art. 15). Angesichts dessen spiegelt die Zuweisung des Besteuerungsrechts in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 erkennbar die Vorstellung des Gesetzgebers wider, dass ein leitender Angestellter seine Leitungstätigkeit regelmäßig am Ort der Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft ausübt (so auch Senatsbeschluss in BFH/NV 1999, 751; a.A. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 13. Mai 2003 11 K 125/99, EFG 2003, 1459).

18

bb) Ob man dieser Einschätzung in der Sache folgt, ist für die Auslegung von Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 unerheblich. Man mag der Fiktion des Tätigkeitsortes entgegenhalten, dass dadurch die Verwertung einer nichtselbständigen Arbeit unzulässigerweise mit ihrer Ausübung gleichgesetzt werde (vgl. F.W., Internationales Steuerrecht --IStR-- 1993, 331; Sutter/ Burgstaller in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2003, S. 77 f.). Man kann auch darauf verweisen, dass der erkennende Senat in Bezug auf andere Abkommen der Auffassung des Großen Senats des BFH in späteren Entscheidungen ausdrücklich nicht (mehr) gefolgt ist (BFH-Beschluss vom 5. Juli 1990 I B 17/90, BFH/NV 1991, 146; BFH-Urteil in BFHE 175, 424, BStBl II 1995, 95; BFH-Beschluss vom 2. Mai 1997 I B 117/96, BFH/NV 1998, 18, jeweils zu Art. 15 DBA-Kanada). Das historisch geprägte Verständnis des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 wird hierdurch nicht in Frage

gestellt (vgl. dazu auch Senatsurteil vom 11. Oktober 2000 I R 44-51/99, BFHE 193, 343, BStBl II 2002, 271).

- 19 cc) Die Bedeutung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 als Fiktion des Tätigkeitsortes muss auch bei der Auslegung des Art. 24 Abs. 1 DBA-Schweiz 1992 berücksichtigt werden (ebenso Brandis in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15 DBA-Schweiz Rz 106; Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 4. Aufl., Art. 15 Rz 80; Kolb in Gocke/Gosch/M. Lang, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Festschrift für Wassermeyer, 2005, S. 768 f.; Miessl, IStR 2005, 477, 480; Eidgenössische Steuerverwaltung --EStV-- vom 4. Juni 1997 und vom 30. September 1999, abgedruckt in Locher/Meier/v. Siebenthal/ Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 24.1.1 Nr. 27 und B 15.4 Nr. 17; FW, IStR 1999, 117, 118; a.A. BMF-Schreiben in BStBl I 1997, 723; FG Baden-Württemberg, Urteil in EFG 2003, 1459; Kempermann in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 15 Rz 83; Neyer, IStR 2005, 514). Zwar ist dem FA ebenso wie dem BMF zuzugeben, dass eine solche Interpretation nicht die einzig mögliche ist. Auch die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, dass es nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 darauf ankomme, wo die Arbeit eines leitenden Angestellten tatsächlich ausgeübt wird, ist durch den Wortlaut der Bestimmung gedeckt. Doch ist nicht nur im Hinblick auf die Entstehungsgeschichte des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992, sondern vor allem in Ansehung der langjährigen Praxis der Vertragsstaaten der von den Klägern vertretenen Auslegung der Vorzug zu geben.
- 20 Die deutsche Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 1997, 723) und die Eidgenössische Steuerverwaltung (vgl. EStV vom 4. Juni 1997, abgedruckt in Locher/Meier/v. Siebenthal/ Kolb, a.a.O., B 24.1.1 Nr. 27) haben über mehr als zwei Jahrzehnte hinweg die Fiktion des Tätigkeitsortes leitender Angestellter nicht nur auf Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992, sondern auch auf Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 bezogen. Die Berücksichtigung der nachfolgenden Praxis der Vertragsdurchführung bei der Auslegung internationaler Verträge ist völkergewohnheitsrechtlich anerkannt (vgl. Ipsen, Völkerrecht, 4. Aufl., § 11 Rz. 14, m.w.N.) und darüber hinaus in Art. 31 Abs. 3 Buchst. b des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge kodifiziert. Sie ist ein gewichtiges und objektiv feststellbares Indiz dafür, wie die Parteien den Vertrag einvernehmlich verstehen bzw. zumindest im Zeitpunkt des Vertragsschlusses und in den darauf folgenden Jahren verstanden haben. Dieses einvernehmliche Verständnis enthält eine für die Abkommensauslegung maßgebliche authentische Interpretation durch die Vertragsparteien, von der sich die deutsche Finanzverwaltung nicht einseitig durch eine abweichende Deutung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 lösen kann (ebenso FW, IStR 1999, 117; Kolb in Gocke/Gosch/M. Lang, a.a.O., S. 768 f.).
- 21 dd) Die vom FA zur Begründung seiner Auffassung herangezogene Entscheidung des Senats zur Besteuerung von Arbeitnehmern an Bord eines Binnenschiffes (Urteil vom 22. Oktober 2003 I R 53/02, BFHE 204, 102, BStBl II 2004, 704) ist im Streitfall nicht einschlägig. Art. 15 Abs. 3 DBA-Schweiz 1992, der dieser Entscheidung zugrunde liegt, kann mit Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 im Hinblick auf dessen Entstehungsgeschichte und die mit dieser Regelung verbundene Praxis der Vertragsdurchführung nicht verglichen werden.
- 22 c) Das FG ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger seine Tätigkeit als Prokurist der schweizerischen X-AG i.S. des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 in der Schweiz ausgeübt hat. Es hat ferner revisionsrechtlich bindend

(§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt, dass die streitigen Einkünfte des Klägers in der Schweiz besteuert worden sind. Daher erweist sich seine Entscheidung als zutreffend, dass diese Einkünfte von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind und nur dem Progressionsvorbehalt unterliegen.