

## FG Baden-Württemberg Urteil vom 22.1.2008, 11 K 245/05

Ausnahmeregelung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 **DBA Schweiz** (Wegzugsbesteuerung) nur bei alleinigem Arbeitsverhältnis in der Schweiz: Tatbestandsmerkmal "echte unselbständige Arbeit", Arbeitgeber beim Tätigwerden für eine Schwestergesellschaft, Tatbestandsmerkmal der Beabsichtigung der Aufnahme einer unselbständigen Tätigkeit, Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht

### Tatbestand

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin nach § 42 d Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) für Lohnsteuer (LSt) und Solidaritätszuschlag haftet.
- 2 Die frühere Offene Handelsgesellschaft (OHG) unter der Firma AS GmbH & Co. Deutschland wurde mit einem Gesellschaftskapital von zwei Millionen DM zum 1. Januar 1987 gegründet. Gesellschafter waren die Firma AS GmbH mit einem Stammkapital von 1.980.000 DM und die Firma A & Co. GmbH mit einem Stammkapital von 20.000 DM. Auf den Inhalt der Gesellschaftsverträge vom 23. Januar 1987 und 14. März 1990 wird Bezug genommen. Nach deren § 8 wurde ein aus drei Personen bestehender Beirat gebildet.
- 3 Durch Vertrag vom 31. Oktober 2000 schied die A & Co. GmbH mit Ablauf des 31. Dezember 2000 aus der Firma A GmbH & Co. Deutschland aus. Dadurch wurde die OHG aufgelöst und im Handelsregister gelöscht. Die A GmbH blieb bestehen, der Gesellschaftsanteil der ausscheidenden Firma A & Co. GmbH wuchs der verbleibenden Gesellschafterin gegen eine Abfindung von 308.000 DM an. Auf den Inhalt des Vertrages vom 31. Oktober 2000 wird verwiesen.
- 4 Nach den Gesellschafter- sowie Kauf- und Abtretungsverträgen der Firma AS GmbH vom 22. August 1949, 21. März 1990, 13. und 25. März 1997 und vom 19. August 1999, auf deren Inhalt verwiesen wird, hielten vom Stammkapital der Gesellschaft i.H.v. 9,5 Millionen DM im Streitjahr die Firma A Holding AG 9,1 Millionen DM und Su A 0,4 Millionen DM.
- 5 Der Konzern hatte im Wesentlichen zwei unterschiedliche Geschäftsfelder, nämlich einerseits die Herstellung und den Vertrieb von Tabakwaren und andererseits die Herstellung der Marke X und deren Vertrieb. Bezüglich des Konzernaufbaus im Übrigen wird auf das Organigramm (FG-Abl. 220) Bezug genommen.
- 6 Neben der A Holding AG bestand in O in der Schweiz die produzierende Firma A AG (Stammhaus) mit einem Stammkapital von 1,5 Millionen Sfr. Dort wurden ebenfalls Tabakwaren hergestellt, Leistungen für den Konzern erbracht und die Vertriebs und Marketingaktivitäten koordiniert. Organisatorisch wurde der Konzern ab 1. Juli 2000 als Spartenkonzern geführt. Dabei waren der Verwaltungsrat der A AG und der A Holding AG einerseits sowie der Beirat der A GmbH Deutschland andererseits personenidentisch besetzt. Die Konzernleitung war in eine Spartenleitung Tabak, eine Spartenleitung X sowie die Spartenleitung Administration gegliedert. Wegen der gesellschaftsrechtlichen Entwicklung und der Beteiligungsverhältnisse der Firmen A AG und A Holding AG im Einzelnen wird auf den Inhalt der Auszüge aus dem Schweizer Handelsregister (FG-Akten Bl. 246 - 251) vollinhaltlich Bezug genommen.
- 7  
Ab Juli 2000 suchte die A Gruppe über eine Unternehmensberatung Y & Partner GmbH einen Delegierten des Verwaltungsrates für die Schweizer Zentrale und gleichzeitig einen Geschäftsführer für die von Deutschland ausgehenden Aktivitäten. Nach mehreren Vorgesprächen schloss die A GmbH in M mit dem Beigeladenen Hu einen Geschäftsführer-Anstellungsvertrag vom 27. Oktober 2000. Die Bestellung des Beigeladenen zum Geschäftsführer erfolgte durch Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 25. Oktober 2000. Nach dem Vertrag sollte das Anstellungsverhältnis mit Wirkung vom 15. November 2000 beginnen. Ab 1. Januar 2001 wurde der Beigeladene zum Leiter der Sparte Tabak bestellt. Dies wurde den Beschäftigten durch eine interne Mitteilung vom 13. Dezember 2000 mitgeteilt. Ab 1. April 2001 wurde er zum Vorsitzenden der Geschäftsleitung der A AG bestellt. Die Eintragung ins Handelsregister des Kantons N erfolgte am 23.

Oktober 2001.

- 8 Ab 1. April 2001 wurde ein Dienstleistungsvertrag zwischen der A AG in O, und der A GmbH Deutschland abgeschlossen, nach der der Beigeladene aufgrund seiner Funktionen als Spartenleiter Tabak und Vorsitzender der Geschäftsleitung der A AG Aufgaben für die Muttergesellschaft übernahm, die nicht der deutschen Gesellschaft A GmbH zuzurechnen sind. Daher müsse die A AG die anteiligen Kosten, insbesondere Gehalt, Sozialversicherungsbeiträge und Reisekosten tragen. Der anteilige Zeitaufwand wurde mit einem Tagessatz, der auf Basis der Jahresbezüge in einer Anlage zu diesem Dienstleistungsvertrag jährlich neu festgelegt wurde, in Rechnung gestellt. Die Einsatztage wurden aufgezeichnet. Im Streitjahr 2000 trat der Beigeladene das Arbeitsverhältnis früher als geplant, nämlich bereits am 6. November 2000, an. Bis Jahresende 2000 war er für sieben Tage für die schweizerische AG tätig und nahm u. a. an Geschäftsleitersitzungen der A AG in der Schweiz am 13. und 29. November, 14. Dezember 2000 sowie der Verwaltungs- und Beiratssitzung der A AG in O am 15. Dezember 2000 teil.
- 9 Für das Streitjahr 2000 wurde die A AG Schweiz insgesamt für sieben Tage mit einem Rechnungsbetrag von 10.395 DM für die Spartenleitung belastet, die der deutschen A GmbH & Co. aufgrund deren Rechnung vom 31. Dezember 2000 ersetzt wurden. Diese wurde zeitnah am 12. Januar 2001 gebucht (FG-Akte Bl. 58).
- 10 Der beigeladene Geschäftsführer schied ausweislich des schweizerischen Handelsregisters aufgrund eines Auflösungsvertrages ab 26. Februar 2003 aus der Firma A AG in O aus. Am 2. Juli 2003 wurde bei der A GmbH im Handelsregister eingetragen, dass der Beigeladene als Geschäftsführer ausgeschieden war.
- 11 Für den Zeitraum vom 1. April 2000 bis 31. Dezember 2000 sowie für die Folgejahre wurde eine Lohnsteuerausprüfung durchgeführt, in deren Verlauf der Prüfer feststellte, dass die Klägerin vom Bruttolohn i.H.v. 38.333,33 DM des beigeladenen Geschäftsführers lediglich die Quellensteuer für Grenzgänger i.H.v. 4,5% oder 1.725 DM einbehalten und an das Finanzamt (FA) abgeführt hatte, obwohl dieser zwischenzeitlich in die Schweiz verzogen war. Der Prüfer ging davon aus, dass der verheiratete Geschäftsführer deutscher Staatsangehöriger war und seine mehr als fünf Jahre dauernde unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland durch den Wegzug in die Schweiz beendete. Er meinte, dass der Umzug nicht erfolgt sei, um eine echte unselbständige Tätigkeit in der Schweiz aufzunehmen. Er vertrat die Auffassung, dass auf dem Lebenslauf des Beigeladenen vom 25. Juli 2000 bereits dessen Schweizer Adresse mit R Straße 17, CH-Mu und der dortigen Telefonnummer versehen war. Daher greife die Wegzugsregelung des Art. 4 Abs. 4 DBA. Die Ausnahmeregelung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA greife nicht ein, da der beigeladene Geschäftsführer bereits vor der Anstellung bei der A Gruppe in die Schweiz verzogen sei und es daher am finalen Zusammenhang fehle. Das beklagte FA folgte dieser Argumentation und erließ einen Haftungsbescheid, zunächst vom 20. Dezember 2004 an Ri A persönlich. Auf den Einspruch wurde dieser aufgehoben, da er an den falschen Adressaten gerichtet war. Daraufhin erging am 25. Januar 2005 ein erneuter Haftungsbescheid i.H.v. 7.537,03 EUR an die Rechtsvorgängerin, adressiert an die Klägerin als Rechtsnachfolgerin, gegen den diese form- und fristgerecht Einspruch einlegte.
- 12 Der frühere Geschäftsführer Hu wurde durch Beschluss des Berichterstatters vom 20. März 2007 beigeladen. Daraufhin wurden durch dessen Anhörung im Erörterungstermin vom 31. Oktober 2007 zu den persönlichen Verhältnissen und den Umständen des Wegzugs des Beigeladenen folgende Tatsachen festgestellt:
- 13 Der Beigeladene ist verheiratet und unterhielt eine Wohnung in H., zusammen mit seiner Ehefrau E Hu. Beide führten über Jahre hinweg eine Wochenendehelike. Beide Eheleute hatten den am ... 1997 geborenen Sohn T Hu. Der Beigeladene war von 1986 bis 1990 geschäftsführender Gesellschafter einer beratenden Gesellschaft im EDV-Bereich in X. Seit 1. März 1991 war er beschäftigt bei der Firma BB in H., von 1991 bis 1993 dort Verkaufstrainer für Deutschland und Osteuropa, von 1993 bis 1996 war er Manager der BB Ltd. mit Sitz in ... (Ausland). 1997 war er Verkaufsleiter in Z, 1998 bis 1999 Verkaufsdirektor für Großkunden Lebensmittel. Ab 1. April 1999 war er beschäftigt bei der DD GmbH in L./Deutschland. Dieses Arbeitsverhältnis wurde aufgrund eines Vertrages vom 13. Juni 2000 zum 31. August 2000 aufgelöst.

- 14 Die Ehefrau des Beigeladenen, die ebenfalls Betriebswirtschaft studiert hatte, war ca. zwölf Jahre für die Firma BB im Personalbereich in H. tätig. Die Firmen BB und die Muttergesellschaft der DD GmbH fusionierten zu Beginn des Jahres 2000. Infolge dessen kam es zu Umstrukturierungen. Die Personalabteilung der fusionierten Firmen wurde nach Gu in die Schweiz verlegt, die Ehefrau des Beigeladenen wurde innerhalb des Konzerns versetzt und sollte diese Stelle am 1. Mai 2000 antreten. Deshalb stellte eine für die Firma BB tätige Rechtsanwaltskanzlei durch Schreiben vom 7. April 2000 aufgrund von Vorgesprächen ein Gesuch auf Erteilung einer Arbeits- und Jahresaufenthaltsbewilligung B für die Ehefrau sowie deren Sohn. Im Hinblick auf den beigeladenen Ehemann führten die Anwälte aus, dass dieser aus beruflichen Gründen vorerst seinen Wohnsitz in Deutschland behalte. Dem Gesuch wurde stattgegeben. Die Firma mietete für die Ehefrau des Beigeladenen eine Vier-Zimmer-Wohnung in Mu, R Straße in der Schweiz, an. Die Möbel der Eheleute wurden von einer Spedition in H. am 30. Mai 2000 aus der Wohnung abgeholt und im Wesentlichen in H. eingeladen, bis auf wenige Teile, die vorab in die Schweiz gingen. Die zunächst bezogene Firmenwohnung in Mu in der R Straße in der Schweiz war voll eingerichtet. Deshalb nahm seine Frau nur persönliche Dinge, wie z. B. Kleider, Toilettengegenstände sowie Sachen für das Kind mit.
- 15 Nach den unbestrittenen Angaben des Beigeladenen im Erörterungstermin, auf dessen Niederschrift verwiesen wird, zogen die Eheleute zunächst übergangsweise in das Haus seiner Schwiegermutter nach Zu /Deutschland in das dortige Dachgeschoss mit vier Zimmern und Bad, jedoch ohne Küche. Er machte zusammen mit seinem Sohn, seiner Frau und seiner Schwiegermutter Besuche bei Verwandten. In der Zeit vom 21. August bis 15. September hielt er sich zu Sprachkursen in Mallorca auf sowie dort jeweils eine Woche vorher und nachher für Urlaub. In dieser Zeit besuchte ihn auch seine Ehefrau.
- 16 Zwischen August und spätestens Ende Oktober/Anfang November wechselte die Ehefrau des Klägers zusammen mit ihrem Sohn die Wohnung in der Schweiz und zog in eine andere Mietwohnung in Gu, E- 116, ein. Am 24. November 2000 erklärte der Beigeladene in der bereits im Besteuerungsverfahren vorgelegten Ansässigkeitsbescheinigung für Grenzgänger gegenüber dem kantonalen Steueramt Gu, dass er seinen Wohnsitz in Gu, E- 116, habe und zu diesem regelmäßig von seinem Arbeitsort zurückkehre. Diese wurde von der Steuerverwaltung Gu am 21. Dezember 2000 unterschrieben. Auch die Adresse Gu, E- 116, war eine Firmenwohnung mit vier Zimmern, Küche, Bad. Dorthin wurden auch die Möbel von H. hintransportiert. Wann dies genau war, konnte nicht mehr festgestellt werden, möglicherweise jedoch im August.
- 17 Seit Mai 2003 wohnt der Beigeladene zusammen mit seiner Ehefrau in einem neu erbauten Einfamilienhaus in der Schweiz.
- 18 Die Wohnung in Zu lösten der Beigeladene und seine Ehefrau sukzessive auf. Ab dem Zeitpunkt, ab dem er für die A Gruppe arbeitete, fuhr er nach den nicht bestrittenen Angaben von der Wohnung in der Schweiz aus jeweils nach M./Deutschland. Dort hatte er weder ein Zimmer, noch eine Wohnung. Ab Oktober/November waren er und seine Ehefrau nach seinen Angaben in der Schweiz zusammen. Er fuhr nicht von Zu aus nach M. Die zuvor bestehende Zweitwohnung in L. gab er mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf.
- 19 Der Beigeladene führte detailliert aus, zunächst sei nach der Auflösung seines Arbeitsvertrages noch unklar gewesen, wo er eine Beschäftigung finden würde. Andererseits sei das Prozedere des Umzugs in die Schweiz schwierig gewesen, sodass es zunächst sinnvoll gewesen sei, bei seiner Schwiegermutter zu wohnen, zumal eine Arbeitsstelle auch ganz woanders hätte sein können. Er habe alternativ überlegt, ob er zusammen mit einem Kollegen eine Firma in K gründe und sich zusammen mit ihm selbständig mache. Dies sei im Ergebnis nicht zustande gekommen, allerdings habe dieser Kollege selbst die Firma gegründet und dann auch für die Firma A gearbeitet. Ab dem Zeitpunkt, zu dem er bei der Firma A angestellt gewesen sei, seien seine Frau und er höchstens noch am Wochenende in Zu gewesen, ab Mitte November dann letztlich nur noch über Weihnachten.
- 20 Die Zusammenführung der Familie in der Schweiz wurde aufgrund der für die Firma BB tätigen

Rechtsanwälte vom 7. November 2000 durch einen Familiennachzugsantrag des Beigeladenen beantragt. Die Zusicherung der Aufenthaltsbewilligung erfolgte nach einer Mitteilung dieser Kanzlei bereits vor dem 22. November 2000.

- 21 Zu seiner Tätigkeit in der Schweiz gaben sowohl der Beigeladene als auch der für die A Gruppe anwesende Geschäftsführer Gf an, dass es eine Produktion in O am Stammhaus, eine Produktionsstätte in M und eine in W und es im Konzernverbund jeweils unterschiedliche, zentrale Dienstleistungen gegeben habe. Entsprechende Dienstleistungen seien konzernintern verrechnet worden. Die Teilung der Gruppe in Sparten und deren Führung sei erfolgt, weil das Marketing und der Auftritt der Gruppe nach außen einheitlich sowohl in Deutschland, der Schweiz, als auch in anderen Ländern erfolgen sollte. Die Aufgaben des Geschäftsführer Hu bestanden darin, die Abteilungen Marketing, Vertrieb Inland und Ausland sowie Produktion als Geschäftsführer zu leiten. Infolge dessen gab er Direktiven und Zielsetzungen für die Jahresplanung vor, verhandelte mit Großabnehmern und schloss mit diesen Verträge ab, wenn es z. B. um Kaufhaus- oder Supermarktketten ging. Außerdem stimmte er im Produktionsbereich mit ab, wo was produziert wurde. Diese Aufgaben nahm der beigeladene Geschäftsführer für beide Gesellschaften, sowohl für die A AG in der Schweiz als auch für die deutsche GmbH wahr. Er hatte in der Schweiz ein eigenes Büro sowie eine Angestellte, die für ihn die erforderlichen Korrespondenzen schrieb und verwaltungsmäßige Dinge erledigte. Er war weisungsbefugt gegenüber der aus zwei bis drei Personen bestehenden Marketingabteilung, der Exportabteilung, dem Vertrieb für die Schweiz und verantwortlich für die EDV. Außerdem unterstanden ihm der Produktionschef mit über 200 Mitarbeitern. Er nahm nach seinen Angaben auch in der Schweiz Geschäftsführertätigkeiten wahr. Ergänzend wiesen die Vertreter der Klägerin darauf hin, dass der Beigeladene bereits im Jahr 2000 als Spartenleiter Tabak tätig war, wenn auch die formelle Einweisung und die Bestellung zum Vorsitzenden der Geschäftsführung erst zum 1. Januar 2001 bzw. 1. April 2001 erfolgt sei.
- 22 Ferner wiesen sie darauf hin, dass aufgrund der weiterhin vorgelegten Aufzeichnungen für die Jahre 2001 bis 2003 über die konkret verrechneten Arbeitstage in der Schweiz, auf die Bezug genommen wird (FG-Akte Bl. 204 - 213), davon auszugehen sei, dass der beigeladene Geschäftsführer etwa 20% bis 25% der Arbeitszeit für die Schweizer Gesellschaft habe aufwenden müssen.
- 23 Aus der schweizerischen Aufenthaltsbewilligung ergebe sich, dass Herr Hu am 26. November 2000 in den Kanton Gu eingereist sei. Unzutreffend gehe das Finanzamt aufgrund der Ortsangabe in dessen Lebenslauf davon aus, dass er schon zu einem früheren Zeitpunkt in die Schweiz gezogen sei. Da er durch den Auflösungsvertrag mit der Fa. DD GmbH vom 13. Juni 2000 unter Fortzahlung der Bezüge von der Arbeitsleistung für seinen damaligen Arbeitgeber freigestellt worden sei, habe er von seiner Schweizer Urlaubsadresse verschiedene Bewerbungsschreiben versandt und habe sich hierdurch - insbesondere auch von Schweizer Unternehmen - positive Reaktionen erhofft. Aus der Abmeldebestätigung des Bürgermeistersamts Zu vom 27. 12. 2000 sei ersichtlich, dass der dortige Wohnsitz auch von seiner Ehefrau und seinem Sohn zum damaligen Zeitpunkt aufgegeben und in der Schweiz der neue Familienwohnsitz gegründet worden sei.
- 24 Der finale Zusammenhang zwischen dem Umzug in die Schweiz und der Aufnahme einer unselbständigen Tätigkeit dort bestehe. Herr Hu habe durch verschiedene Einstellungsgespräche von seinem Aufgabengebiet und seiner Funktion als Spartenleiter Tabak frühzeitig und umfassend gewusst, so dass ihm bekannt gewesen sei, dass er auch für die Schweizer AG tätig sein werde. Dies ergebe sich auch aus den Organigrammen zur Führungsstruktur der A-Gruppe. Die Einstellung sei erfolgt, nachdem der Verwaltungsrat am 5. Juli 2000 beschlossen habe, die Führung der Gruppe neu zu strukturieren. Die Belegschaft sei mit Schreiben vom 13. Dezember 2000 unterrichtet worden, dass der neue Geschäftsführer Hu die Leitung der Sparte Tabak der A-Gruppe übernehme.
- 25 Die Klägerin meint, dass die Regelung in Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA/Schweiz dann nicht zur Anwendung komme, wenn die natürliche Person in der Schweiz ansässig geworden sei, um hier eine echte

unselbständige Arbeit bei einem Arbeitgeber auszuüben, an dem sie über das Arbeitsverhältnis hinaus weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligungen oder in anderer Weise wirtschaftlich interessiert sei. Herr Hu habe Deutschland verlassen, um in der Schweiz eine unselbständige Tätigkeit aufzunehmen. Er sei im Zeitpunkt der Einstellungsgespräche und der Vertragsunterzeichnung davon ausgegangen, dass er sowohl für einen deutschen als auch für einen schweizer Arbeitgeber tätig sein werde. Als Zweck des Aufenthalts sei zwar die Geschäftsführertätigkeit bei der deutschen GmbH angegeben worden, tatsächlich sei aber auch die vereinbarte Funktion als Spartenleiter und damit als Geschäftsführer der AG Anlass für den Umzug in die Schweiz gewesen. Zwischen der Einreise in den Kanton Gu am 26. November 2000 und den Führungsaufgaben bei der AG bestehe daher auch ein enger zeitlicher Zusammenhang.

- 26 Zwischen Herrn Hu und der AG sei kein gesonderter Anstellungsvertrag als Geschäftsführer geschlossen worden, sondern ein Dienstleistungsvertrag zwischen der AG und der GmbH, so dass die AG mit den anteiligen Kosten der Tätigkeit belastet und für diesen Teil seiner Tätigkeit "wirtschaftlicher" Arbeitgeber von Herrn Hu geworden sei. Unerheblich sei, ob der Arbeitgeber den Arbeitslohn im eigenen Namen und für eigene Rechnung an den Arbeitnehmer auszahle. Schon dadurch, dass er den Arbeitslohn wirtschaftlich trage, werde er zum Arbeitgeber im Sinne des **DBA Schweiz**.
- 27 Der Geschäftsführer Hu habe im Augenblick des Umzugs bzw. der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz die Absicht gehabt, bei der AG eine unselbständige Arbeit auszuüben, und zwar unabhängig davon, ob zwischen der AG und ihm ein gesonderter Anstellungsvertrag abgeschlossen worden sei oder ob die anteiligen Kosten seiner Tätigkeit für die AG im Rahmen eines Dienstleistungsvertrags zwischen der GmbH und der AG verrechnet würden. Daher komme die Abwanderregelung des Art. 4 Abs. 4 DBA nicht zur Anwendung. Herr Hu sei vielmehr als Grenzgänger zu behandeln. Wegen des weiteren Vortrags wird auf die Ausführungen in den Schreiben vom 1. Juni 2004 und 22. Dezember 2004 verwiesen.
- 28 Durch die im Klageverfahren nachgewiesene Weiterbelastung der anteiligen Kosten zwischen den Konzerngesellschaften setzte das beklagte Finanzamt durch geänderten Haftungsbescheid vom 14. Dezember 2005 den Haftungsbetrag für die Lohnsteuer auf 5.425,27 EUR nebst Solidaritätszuschlag von 346,86 EUR herab, da es die Bruttolöhne um die weiter belasteten Beträge insoweit kürzte, als diese auf Tätigkeiten in der Schweiz entfielen.
- 29 In Ergänzung zu dem bisherigen Vorbringen trug die Klägerin nach dem Erörterungstermin vor, es sei abzugrenzen, ob es sich um eine Arbeitnehmerentsendung oder einen Dienstvertrag handle. Maßgebend sei auch für die Auslegung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff. Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und dem BMF-Schreiben vom 14. September 2006 Bundessteuerblatt (BStBl) I 2006, 532 sei für die Entscheidung, ob der Arbeitnehmer in das aufnehmende Unternehmen eingebunden sei, das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend. Das aufnehmende Unternehmen werde regelmäßig dann als wirtschaftlicher Arbeitgeber angesehen, wenn es die Lohnaufwendungen getragen habe und der Arbeitnehmer den Weisungen des aufnehmenden Unternehmens unterworfen sei. Dies sei hier der Fall, da die Kosten ohne Gewinnaufschlag weiterberechnet worden seien und dies detailliert dargelegt worden sei. Außerdem sei der Beigeladene Hu organisatorisch in den Arbeitsablauf der A AG eingebunden gewesen. Er habe insbesondere vor Ort in der Schweiz die Meetings mit den Fachbereichsleitern durchzuführen gehabt, die auch in der Schweiz hätten vorbereitet werden müssen. Das Ergebnis der Arbeit sei dem aufnehmenden und nicht dem entsendenden Unternehmen zur Verfügung gestellt worden. Er sei auch gegenüber den Schweizer Mitarbeitern weisungsbefugt gewesen und somit organisatorisch in den Arbeitsablauf der aufnehmenden Gesellschaft der A AG eingegliedert gewesen. Die Entsendung sei zumindest auch im Interesse der Schweizer Muttergesellschaft der A AG erfolgt, da der Beigeladene ja die Spartenleitung der gesamten A Gruppe und damit auch innerhalb der aufnehmenden A AG habe wahrnehmen sollen. Daher liege eine Arbeitnehmerentsendung vor. Demnach sei die A AG wirtschaftlicher Arbeitgeber des beigeladenen Geschäftsführers Hu geworden.

30

Ab 15. November 2000 habe dieser auch keinen Wohnsitz mehr im Inland gehabt, da er spätestens ab

diesem Zeitpunkt die Wohnung in Zu weder beibehalten, noch habe länger benutzen wollen. Ab diesem Zeitpunkt sei er kaum noch in Zu gewesen, sondern vielmehr sei er jeweils von der Schweiz aus zu seiner Arbeitsstelle gefahren.

- 31 Soweit das beklagte FA im Erörterungstermin die Auffassung vertreten habe, dass Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA/Schweiz dahingehend teleologisch zu reduzieren sei, dass eine überdachende Besteuerung nur dann in Betracht komme, wenn der Beigeladene ein Vollarbeitsverhältnis mit der Firma A AG in der Schweiz begründet habe, sei diese Frage weder durch den BFH entschieden worden, noch habe die Finanzverwaltung oder die Kommentarliteratur sich zu diesem Thema geäußert. Nach Auffassung der Klägerin sei auch ein Teilzeitarbeitsverhältnis ausreichend, um die Rechtsfolgen der überdachenden Besteuerung eintreten zu lassen. Der Beigeladene habe ca. 20 - 25% seiner Arbeitszeit der Firma A AG in der Schweiz gewidmet. Damit liege ein Teilarbeitsverhältnis im steuerlichen Sinne vor. Dem Wortlaut des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA/Schweiz lasse sich nicht entnehmen, ob die Ausnahmenvorschrift des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA/Schweiz auch dann eingreifen solle, wenn der Arbeitnehmer lediglich ein Teilzeitarbeitsverhältnis mit dem Schweizer Arbeitgeber eingehe. Falls der Gesetzgeber der Auffassung gewesen sei, dass nur Vollzeitarbeitsverhältnisse in den Regelungsbereich dieser Vorschrift fallen sollten, hätte er dieses ohne weiteres im Wortlaut der Vorschrift durch den Terminus „Vollzeitarbeitsverhältnis“ zum Ausdruck bringen können. Dass er dies unterlassen habe, spreche dafür, dass auch Teilzeitarbeitsverhältnisse unter den Regelungsbereich des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 fielen. Auch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens im Jahre 1971 sei bereits der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff bekannt und bei grenzüberschreitenden Konzernen sei es damals wie heute üblich gewesen, dass Angestellte in leitender Funktion nicht nur für eine Gesellschaft allein tätig seien. Hätte der Gesetzgeber daher eine Regelung dergestalt berücksichtigen wollen, wie sie die Beklagte fordere, hätte der Gesetzgeber diese Regelung ausdrücklich in den Wortlaut des entsprechenden Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA/Schweiz aufnehmen müssen. Dies sei nicht geschehen.
- 32 Außerdem entspreche eine Reduzierung des Wortlautes des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA auf Vollzeitarbeitsverhältnisse nicht dem Sinn und Zweck der Vorschrift. Ziel des Gesetzgebers sei es, zu vermeiden, dass unbeschränkt Steuerpflichtige allein durch eine Wohnsitzverlegung in die Schweiz sofort eine Entlastung von der deutschen Steuer beanspruchen könnten. Letztlich sollten damit Wohnsitzwechsel, die auf rein steuerlichen Gründen beruhten, unterbunden oder zumindest steuerlich weniger attraktiv gemacht werden. Ausgenommen worden seien Steuerpflichtige, die mit der Absicht verzögen, in der Schweiz eine echte, unselbständige Tätigkeit aufzunehmen. Bei diesen erscheine die Anwendung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA als ungerechtfertigte Härte. Unerheblich sei auch, ob die Absicht, eine unselbständige Arbeit auszuüben, der alleinige Beweggrund für den Wegzug in die Schweiz sei. Sofern ein Vollzeitarbeitsverhältnis als legitimer Grund für einen Wohnsitzwechsel anerkannt werde, müsse dies auch für ein Teilzeitarbeitsverhältnis gelten. Die Begründung eines Teilzeitarbeitsverhältnisses sei demzufolge für die Regelung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA ausreichend.
- 33 Die Klägerin beantragt,
1. die Haftungsbescheide vom 25. Januar und 14. Dezember 2005 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 6. Juli 2005 ersatzlos aufzuheben,
  2. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären,
- 34 Das beklagte FA beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.
- 35 Das beklagte FA verweist auf den Inhalt der ergangenen Einspruchsentscheidung, mit der es vertreten hatte, dass maßgebend sei, ob ein zivilrechtlich wirksames Arbeitsverhältnis zwischen dem beigeladenen Geschäftsführer und der Schweizer A AG abgeschlossen worden sei. Ferner verneinte es den finalen Zusammenhang zwischen dem Wegzug in die Schweiz und der Arbeitsaufnahme, da es davon ausging, dass der Beigeladene Hu bereits im Sommer in die Schweiz zu seiner Familie nachgezogen sei.

- 36 Ergänzend trug es vor, neben einem zeitlichen Zusammenhang zwischen dem Ansässigwerden und der Absicht des Tätigwerdens sei sachlich Voraussetzung, dass die Person ihren Wohnsitz verlege, um in der Schweiz eine echte unselbständige Arbeit für einen Arbeitgeber auszuüben, zu dem sie in einem Arbeitsverhältnis stehe. Aus dem Tatbestandsmerkmal, dass diese über das Arbeitsverhältnis hinaus am Arbeitgeber nicht wesentlich interessiert sein dürfe, ergebe sich, dass sie in einem Arbeitsverhältnis zu dem Arbeitgeber stehen müsse, ein bloß abgeleitetes Direktionsrecht des wirtschaftlichen Arbeitgebers reiche nicht aus.
- 37 Mit den Regelungen in Art. 4 Abs. 4 DBA/Schweiz vergleichbare Bestimmungen fehlten in den DBAs mit anderen Staaten und im OECD Musterabkommen. Die Norm besitze daher offensichtlich eine Sonderstellung. Durch sie solle erreicht werden, dass gestaltende Maßnahmen, durch die das Steuergefälle zwischen Deutschland und der Schweiz ausgenutzt werde, weniger attraktiv seien. Das Recht Deutschlands, Wegzügler in die Schweiz mit ihren inländischen Einkünften weiterhin zu besteuern, werde durch Satz 4 der Norm unter bestimmten Voraussetzungen eingeschränkt, sofern der Wegzug in die Schweiz erfolge, um dort für einen Arbeitgeber eine echte unselbständige Tätigkeit aufzunehmen.
- 38 Nicht ausgeschlossen sei die Wegzugsbesteuerung aber für den Fall einer Wohnsitzverlegung in die Schweiz mit anschließender oder fortbestehender nichtselbständiger Arbeit für einen Arbeitgeber in Deutschland. Es sei also grundsätzlich nicht möglich, durch eine Wohnsitzverlegung in die Schweiz zu erreichen, dass inländischer Bruttolohn der deutschen Besteuerung entzogen werde und als Grenzgängerlohn nur noch dem 4,5-prozentigen Quellensteuerabzug unterliege (BFH-Urteil vom 19. November 2003, I R 64/02 BFH/NV 2004, 765). Das FA verneine, dass Deutschland das Besteuerungsrecht aus der Tätigkeit für die A GmbH & Co. nur deshalb verliere, weil bei Begründung des zivilrechtlichen Arbeitsverhältnisses ausschließlich mit der inländischen Firma bereits beabsichtigt gewesen sei, dass der Geschäftsführer Hu auch für die A AG als wirtschaftlicher Arbeitgeber tätig werde. Im Ausschluss der Wegzugsbesteuerung in Fällen der Arbeitnehmerentsendung sehe das beklagte FA eine Ausweitung der Regelung in Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA/Schweiz, die weder dem Wortlaut, noch dem Sinn und Zweck der Norm entspreche, denn durch entsprechende Gestaltungen in der Form einer Tätigkeit für den wirtschaftlichen Schweizer Arbeitgeber könne genau das erreicht werden, was durch Art. 4 Abs. 4 DBA/Schweiz gerade verhindert werden solle.
- 39 Es sei unstrittig, dass im Abkommensrecht grundsätzlich nicht allein auf den zivilrechtlichen, sondern auch auf den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff abzustellen sei. Aber auch konzerninterne Arbeitnehmerentsendungen führten nicht generell zu einem Wechsel der Arbeitgeberstellung. Vielmehr sei anhand der im Einzelfall gegebenen Verhältnisse - bei anderen Tatbeständen nach Maßgabe der jeweiligen DBA-Norm - zu prüfen, wie der Arbeitgeberbegriff auszulegen sei. Auch aus dem Urteil des BFH vom 23. Februar 2005 (I R 46/03 Bundessteuerblatt -BStBl- II 2005, 547) lasse sich nicht ableiten, dass die Regelung in Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA/Schweiz auch für die Fälle gelte, bei denen zivilrechtlicher Arbeitgeber das entsendende inländische Unternehmen und das aufnehmende Schweizer Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber sei. Der Begriff des Arbeitgebers i.S.d. Art. Abs. 4 DBA/Schweiz sei nicht nach den allgemeinen - z. B. für Art. 15 DBA - geltenden Grundsätzen des Abkommensrechts anzuwenden, sondern die Regelungsabsicht der Norm sei bei der Auslegung des Arbeitgeberbegriffs mit einzubeziehen.
- 40 Es werde vom FA nicht bestritten, dass die A AG ab 2001 im Rahmen des Art. 15 DBA/Schweiz wirtschaftlicher Arbeitgeber sei. Dies sei auch berücksichtigt worden. Das FA sei jedoch der Auffassung, dass Fälle, in denen die inländische Tochter ihre Arbeitnehmer im Rahmen eines Dienstleistungsvertrages an ihre Schweizer Mutter entsende, durch Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA/Schweiz von der Wegzugsbesteuerung nicht ausgenommen seien, und zwar auch dann nicht, wenn die Entsendung von Anfang an beabsichtigt gewesen sei. Zum zeitlichen Zusammenhang gehe das FA davon aus, dass der Geschäftsführer Hu durch Auflösungsvertrag vom 13. Juni 2000 unter Fortzahlung der Bezüge von der Firma DD freigestellt worden sei und sich danach in der Schweiz aufgehalten habe. Dies ergebe sich aus der Kurzbewerbung vom 25. Juli 2000 mit der Adresse R Straße, CH-Mu. Darin sehe das FA ein Indiz dafür, dass er sich nicht nur kurzfristig als Urlauber in der Schweiz aufgehalten habe, sondern schon im Juli 2000 die Absicht gehabt hatte, auf

Dauer in der Schweiz zu bleiben. Aufgrund der Tätigkeit seiner Ehefrau in der Schweiz stelle sich der Aufenthalt des Ehemannes nicht als gewöhnlicher Urlaub dar, sondern als Leben in der Familie, der auch der damals zweieinhalbjährige Sohn T angehöre. In der Aufenthaltsbewilligung, in der als Aufenthaltszweck „Aufenthalt bei der Ehefrau“ angegeben sei, spiegeln sich die tatsächlichen Verhältnisse, wie sie schon im Juli 2000 bestanden hätten, wieder. Das FA gehe daher davon aus, dass Herr Hu im Juli 2000 nicht in der Schweiz ansässig geworden sei, um dort für die A AG in O eine echte unselbständige Arbeit auszuüben. Der Anstellungsvertrag sei nämlich erst am 27. Oktober 2000 abgeschlossen worden und erst ab 15. November 2000 sei er für sie als Geschäftsführer und im Rahmen des Dienstleistungsvertrages ab 2001 auch für die A AG tätig gewesen. Demzufolge sei Herr Hu bereits in der Schweiz ansässig gewesen, als er von der A GmbH & Co. als Geschäftsführer angestellt worden sei. Dieser Annahme stehe nicht entgegen, dass der inländische Familienwohnsitz in Zu melderechtlich erst zum 29. Dezember 2000 aufgegeben worden sei und auch nicht, dass in der Aufenthaltsbewilligung das Einreisedatum mit 26. November 2000 angegeben sei. Für die Beantwortung der Frage, wann Herr Hu in der Schweiz ansässig geworden sei, komme es allein auf die tatsächlichen Verhältnisse an, während An- bzw. Abmeldungen bei der Meldebehörde und die Aufenthaltsbewilligung nur indizielle Bedeutung hätten. Anhand der Aufenthaltsbewilligung könne nur festgestellt werden, ab wann der Beigeladene rechtlich zulässig in Gu gewohnt habe. Zuvor sei er ohne ausländerpolizeiliche Aufenthalts- oder Niederlassungsbewilligung in der Schweiz ansässig gewesen.

- 41 Soweit die Klägerin vorgetragen habe, auf Anraten der Anwälte sei lediglich mit der Klägerin ein zivilrechtliches Arbeitsverhältnis abgeschlossen worden, weil für den Fall der Beendigung vermieden werden sollte, dass sich nach deutschem und nach Schweizer Recht zweierlei Kündigungsvoraussetzungen und Fristen ergeben, möge dies aus arbeitsrechtlichen Erwägungen zwar zweckmäßig sein. Für die steuerliche Beurteilung des Streitfalles lasse sich hieraus jedoch nicht ableiten, dass zwei echte Arbeitsverhältnisse vorlägen. Vielmehr fehle es an einer echten unselbständigen Tätigkeit für die Muttergesellschaft in der Schweiz. Da der Wohnsitzbegriff des § 8 Abgabenordnung (AO) ausschließlich an die tatsächliche Gestaltung, nicht aber an bestimmte rechtliche Gegebenheiten anknüpfe, komme es für die Beantwortung der Frage, ab wann der Beigeladene in der Schweiz eine Wohnung innehatte, nicht darauf an, ab welchem Zeitpunkt ihm der Aufenthalt dort rechtlich erlaubt war. Der Einwand, dass er im Sommer 2000 noch über keine Aufenthaltserlaubnis verfüge, gehe daher ins Leere. Aufgrund des zeitlichen Ablaufes sei die Wohnsitznahme erkennbar nicht durch die unselbständige Tätigkeit in der Schweiz veranlasst, sondern beruhe auf privaten Erwägungen, sodass das Recht auf Wegzugsbesteuerung deshalb nicht weg falle. Zwar lasse das von der Prozessbevollmächtigten als Nachweis vorgelegte Schreiben der Kanzlei RA vom 7. April 2000 erkennen, dass der Geschäftsführer seinen Wohnsitz in Deutschland aus beruflichen Gründen „vorerst“ beibehalte, doch vermöge dies nicht zu belegen, dass er sich auch im Sommer 2000 - nachdem sich die berufliche Situation entscheidend verändert habe - nicht bei der Familie in der Schweiz gelebt habe. Dass er sich nicht für seine Wohnung in der Nähe seines Arbeitsplatzes bei der Klägerin entschieden habe, wo er an dreiviertel seiner Arbeitstage tätig gewesen sei, sondern in der Nähe des Sitzes der Muttergesellschaft gewohnt habe, lasse sich nicht durch die berufliche Tätigkeit in der Schweiz erklären, sondern beruhe erkennbar auf der Möglichkeit, einen gemeinsamen Familienhaushalt zu führen.
- 42 Selbst wenn man davon ausgehe, dass die A AG wirtschaftlicher Arbeitgeber des Herrn Hu gewesen sei, greife die Wegzugsbesteuerung dennoch ein. Er selbst sei im November 2000 davon ausgegangen, als leitender Angestellter bei der A GmbH in M beschäftigt zu sein, also nicht bei der A AG in O, und dass er täglich an seinen Wohnort zurückgekehrt sei. Die übersandte Ansässigkeitsbescheinigung belege dies eindeutig. Die Tätigkeit bei der A AG sei nicht als echte unselbständige Tätigkeit i.S.d. Art. 4 Abs. 4 DBA/Schweiz anzusehen, vielmehr handele es sich um eine Tätigkeit in Deutschland für die A GmbH. Die wegen seiner Tätigkeit für die A AG vorgenommene Verrechnung des anteiligen Gehalts und die Verbuchung als Kosten der sonstigen Beratung könnten nicht begründen, dass Deutschland auf das ihm nach Maßgabe der Wegzugsbesteuerung zustehende Besteuerungsrecht verzichten müsse. Art. 4 Abs. 4 DBA/Schweiz sei eine Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung, deren Anwendung nicht verhindert werden könne, indem neben der - ausweislich der selbst vorgenommenen Zuordnung der Gehaltsanteile - hauptsächlichen Tätigkeit als Geschäftsführer einer inländischen Kapitalgesellschaft eine weitere in der Schweiz ausgeübt werde, die nicht



Schwerpunkt der Tätigkeit sei.

- 43 Auch aus der Tatsache, dass auf Anraten der Anwälte nur ein zivilrechtlich wirksames Arbeitsverhältnis zwischen der inländischen GmbH und dem Geschäftsführer Hu abgeschlossen worden sei, damit es im Fall der Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht zu unterschiedlichen Kündigungsvoraussetzungen und Folgen kommen könne, schliesse das FA, dass Herr Hu nicht in der Schweiz ansässig geworden sei, um dort für einen Arbeitgeber eine echte unselbständige Arbeit auszuführen. Aber auch wenn man der Klägerin darin folgen würde, dass nicht von einem Dienstleistungsvertrag, sondern von einer Arbeitnehmerentsendung auszugehen sei, könne die Klage keinen Erfolg haben. Bei leitenden Angestellten einer inländischen Kapitalgesellschaft, die zeitweise auch in der Schweiz für ein verbundenes Unternehmen tätig seien, davon auszugehen, dass sie deshalb von der Wegzugsbesteuerung ausgenommen seien, wäre nach Auffassung des FA eine unzulässige Erweiterung der im **DBA Schweiz** vereinbarten Ausnahmeregelung. Eine echte unselbständige Arbeit habe dieser lediglich nur für die Klägerin im Inland ausgeübt. Es gehe im Streitfall nicht um die Beantwortung der Frage, ob die Regelungen des Art. 4 Abs. 4 DBA/Schweiz zur Wegzugsbesteuerung dann nicht gelten würden, wenn es sich bei der in der Schweiz ausgeübten, unselbständigen Tätigkeit lediglich um eine Teilzeitbeschäftigung handele. Zu entscheiden sei vielmehr, ob das Besteuerungsrecht für den anteiligen inländischen Bruttolohn eines hauptsächlich im Inland tätigen Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Deutschland auch dann nach Maßgabe der Wegzugsbesteuerung weiterhin Deutschland zustehe, wenn er zusätzlich in der Schweiz für ein verbundenes Unternehmen tätig sei.
- 44 Sämtliche Beteiligten einschließlich des Beigeladenen haben nach § 90 Abs. 2 FGO auf mündliche Verhandlung vor dem Senat verzichtet.
- 45 Bezüglich des weiteren Sachverhalts im Einzelnen wird auf die im Besteuerungs- Einspruchs- und Klageverfahren gewechselten Schriftsätze nebst sämtlichen Anlagen, die zitierten Handelsregisterauszüge der A AG, A Holding AG und der A GmbH, die bei der A GmbH geführten Lohnkonten für den Beigeladenen und die Rechnungen der Klägerin an die Schweizer Gesellschaft verwiesen.

## Entscheidungsgründe

- 46 Die zulässige Klage ist unbegründet.
- 47 1. a) Nach § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer -LSt-, die er einzubehalten und abzuführen hat. Das gilt auch, wenn er bei Zahlung des Arbeitslohnes durch Dritte LSt einzubehalten hatte. Nach § 39 d Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer nach der Steuerklasse I vorzunehmen. Nach § 39 b Abs. 6 EStG ist der von einem inländischen Arbeitgeber gezahlte Arbeitslohn dann freizustellen, wenn die Voraussetzungen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorliegen. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG in der im Streitjahr maßgebenden Fassung sind Einkünfte bei beschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG steuerpflichtig, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Nach der ab 2002 geltenden Neufassung gilt dies nach Ziffer c der Vorschrift insbesondere für die Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland. Dadurch wurde ein neuer, allgemeiner Besteuerungstatbestand für im Ausland ansässige und tätige Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder von Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland geschaffen, um so weitere Besteuerungslücken auszufüllen (Heinicke in Schmidt-Drenseck, § 49 Anm. 58).
- 48 b) Zieht ein in der Bundesrepublik Steuerpflichtiger in die Schweiz, so gilt die Sondernorm des Art. 4 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens, und zwar auch dann, wenn dieser vorher oder nachher Grenzgänger i.S.d. Art. 15 a Abs. 1 Satz 4 DBA war. Nach der ausdrücklichen Regelung in Art. 15 a Abs. 1 Satz 4

DBA/Schweiz geht die Regelung des § 4 Abs. 4 DBA/Schweiz der Grenzgängerregelung vor (BFH-Urteil vom 19. November 2003, I R 64/02, BFH/NV 2004, 765; Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann Art. 4 Anm. 98.1; Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 4 DBA B 4.4. [6] 1.2.; DBA-Kommentar Gosch/Kroppen/Grotherr Art. 4 Anm. 69).

- 49 Nach Art 4 Abs. 4 **DBA Schweiz** kann die Bundesrepublik Deutschland bei einer in der Schweiz ansässigen natürlichen Person, die nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt und die in der Bundesrepublik Deutschland insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war, in dem Jahr, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht zuletzt geendet hat und in den folgenden fünf Jahren die aus der Bundesrepublik Deutschland stammenden Einkünfte und die in der Bundesrepublik Deutschland belegenen Vermögenswerte, ungeachtet anderer Bestimmungen des Abkommens, besteuern. Die Bestimmungen dieses Absatzes gelten nicht, wenn die natürliche Person in der Schweiz ansässig geworden ist, um hier eine echte unselbständige Arbeit für einen Arbeitgeber auszuüben, an dem sie über das Arbeitsverhältnis hinaus weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder in anderer Weise wirtschaftlich wesentlich interessiert ist.
- 50 Maßgebend ist danach, ab wann und aus welchem Grund der frühere Geschäftsführer Hu in die Schweiz verzogen ist und inwieweit die Regelung des Art. 4 Abs. 4 **DBA Schweiz** eingreift.
- 51 2. Der Geschäftsführer Hu der Klägerin war bis mindestens einschließlich September in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, spätestens ab Ende Oktober/Anfang November war er nur noch in der Schweiz ansässig und demzufolge in Deutschland nur noch beschränkt steuerpflichtig.
- 52 a) Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Einen Wohnsitz hat jemand gemäß § 8 AO 1977 dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Die Beurteilung der Umstände des "Innehabens" einer Wohnung liegt weitgehend auf tatsächlichem Gebiet. Dabei können alle Umstände des Einzelfalles herangezogen werden, die nach der Lebenserfahrung den Schluss erlauben, dass der betreffende Steuerpflichtige die Wohnung beibehält, um sie als solche zu nutzen. Eine im Inland belegene vollständig eingerichtete Wohnung begründet einen inländischen Wohnsitz, wenn sie dem Steuerpflichtigen zur jederzeitigen Nutzung zur Verfügung steht und regelmäßig genutzt wird. Durch die Rechtsprechung ist geklärt, dass auch unregelmäßige Aufenthalte in einer Wohnung zur Aufrechterhaltung des dortigen Wohnsitzes führen können (BFH-Beschluss vom 27. September 1999 I B 83/98, BFH/NV 2000, 673). Der hiernach bestehende Wohnsitz im Inland führt auch dann zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht des Klägers, wenn dieser dort nicht den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 24. Januar 2001 I R 100/99, BFH/NV 2001, 1402).
- 53 Ein Steuerpflichtiger kann gleichzeitig mehrere Wohnsitze i.S. des § 8 AO 1977 haben. Diese können im In- und/oder Ausland belegen sein. Da diese Vorschrift ohne weitere Unterscheidung nur das Vorliegen "eines" Wohnsitzes verlangt, geht sie erkennbar von der Gleichwertigkeit aller Wohnsitze einer Person aus. Insbesondere enthält § 8 AO 1977 keinen Anknüpfungspunkt für eine Differenzierung zwischen "Hauptwohnsitz" und "Nebenwohnsitz". Vor diesem Hintergrund verbietet sich die Annahme, dass nur ein – in welcher Weise auch immer – "qualifizierter" Wohnsitz zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht führt. Entscheidend ist allein, ob objektiv erkennbare Umstände dafür sprechen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung für Zwecke des eigenen Wohnens beibehält. In diesem Zusammenhang kommt es auf einen Vergleich der Wohnung mit einer anderen nach Größe und Ausstattung nicht an. Ein Wohnsitz i.S. des § 8 AO 1977 setzt auch nicht voraus, dass der Steuerpflichtige von dort aus seiner täglichen Arbeit nachgeht (BFH-Urteile vom 19.03.2002 I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411; vom 19.03.1997 I R 69/96, BStBl II 1997, 447).
- 54 Schließlich ist dem Wortlaut des § 1 EStG nicht zu entnehmen, dass nur derjenige Wohnsitz zur unbeschränkten Steuerpflicht führt, der zugleich den Mittelpunkt der Lebensinteressen der betreffenden

Person darstellt. Dementsprechend hat der BFH wiederholt entschieden, dass ein inländischer Wohnsitz auch dann zur unbeschränkten Einkommensteuernpflicht eines Steuerpflichtigen führt, wenn der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sich im Ausland befindet (BFH-Urteile vom 19. März 2002 I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411; vom 19. März 1997 I R 69/96, BStBl II 1997, 447).

- 55 Es gibt auch keinen "allgemeinen Grundsatz des internationalen Steuerrechts", nach dem jede Person nur von demjenigen Staat als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden darf, in dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (BFH-Urteil vom 24. Januar 2001 I R 100/99, BFH/NV 2001, 1402). Die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland ist zu trennen von der Frage, wo eine Person im Sinne eines Doppelbesteuerungsabkommens als ansässig gilt (vgl. etwa Art. 4 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, BFH-Urteil vom 28. Januar 2004 I R 56/02, BFH/NV 2004, 917).
- 56 b) Nach diesen Grundsätzen der Rechtsprechung, denen der Senat folgt, war der Geschäftsführer der Klägerin entgegen der Annahme des beklagten FA nach Überzeugung des Senates noch bis einschließlich September im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, jedoch spätestens ab Ende Oktober nur noch beschränkt steuerpflichtig, da er ab diesem Zeitpunkt seinen Familienwohnsitz in die Schweiz verlegt und seinen inländischen Wohnsitz zusammen mit seiner Familie aufgegeben hatte.
- 57 aa) Nach dem unstrittigen Vorbringen der Klägerin wurde der Beigeladene Hu von seinem früheren Arbeitgeber DD zum 28. Februar 2000 freigestellt, das Arbeitsverhältnis wurde einvernehmlich aufgrund eines Auflösungsvertrages zum 31. August 2000 aufgelöst. Im Zusammenhang hiermit löste er nach seinen Angaben im Erörterungstermin auch seine Zweitwohnung in L. auf. Neuer Familienwohnsitz im Inland wurde zunächst die Wohnung seiner Schwiegermutter im Obergeschoss von deren Haus in Zu. Daneben bestanden zunächst der Familienwohnsitz in H. und ab Mai der seiner Frau in der Schweiz.
- 58 bb) Die Ehefrau des Beigeladenen wurde aufgrund der Fusion der beiden Konzerne DD und BB nach Gu in die Schweiz versetzt, und zwar ausweislich des Schreibens der Anwälte RA vom 7. April 2000 ab 1. Mai 2000. Es gab ein Vorgespräch zwischen der Anwaltskanzlei und den entsprechenden Schweizer Behörden am 29. Februar 2000. Aus dem in der Schweiz gestellten Schreiben Antrag ergibt sich, dass Frau E Hu im Jahre 2000 fast zwölf Jahre, somit in etwa ab 1988, für die BB in H. tätig war und eine spezialisierte Personalfachfrau war. Bis zum Abkommen der Schweiz mit der Europäischen Gemeinschaft, das am 1. Juni 2002 in Kraft trat (Amtsblatt -ABl.-, L 114 vom 30. April 2002, S. 6 - 72) hatte die Schweiz auch für deutsche und andere Mitglieder der Europäischen Union (EU) zur Vermeidung der Überfremdung scharfe, fremdenpolizeiliche Gesetze, nach denen sowohl die Niederlassung als auch die Arbeitsaufnahme in der Schweiz von strikten Bedingungen und Genehmigungen abhingen. Demzufolge waren sowohl die Aufenthaltsbewilligungen als auch Arbeitserlaubnisse kontingentiert. Dies war nach dem Schreiben vom 7. April 2000 auch für die Ehefrau des Beigeladenen der Fall, da diese zu Lasten eines Kontingents eine Arbeits- und Jahresaufenthaltsbewilligung B erhalten sollte. Die Miteinreise als Familiennachzug wurde nur für ihren Sohn beantragt und bewilligt.
- 59 BB) Trotz der Beendigung des Arbeitsverhältnisses des Beigeladenen, der Freistellung ab 28. Februar 2000 und der bereits erfolgten Auflösung des Arbeitsvertrages zum 31. August 2003 wurde in dem Antrag vom 7. April 2000 ausdrücklich angegeben, dass der Ehemann Hu vorerst aus beruflichen Gründen seinen Wohnsitz in Deutschland behalte.
- 60 dd) Hiermit übereinstimmend hat der Beigeladene angegeben, dass er sich zunächst habe neu orientieren müssen, Verwandte besucht habe, in der Zeit vom 21. August bis 15. September Spanisch-Sprachkurse in Mallorca gemacht und hierüber ein Zertifikat einer spanischen Sprachenschule auf Mallorca gelegt habe. Außerdem gab er unbestritten an, er habe jeweils vorher und nachher noch eine Woche Urlaub gemacht und seine Ehefrau habe ihn besucht.
- 61 In Einklang hiermit ist aus den Akten ersichtlich, dass der Wohnsitz in Mu, R Straße, nur ein

vorübergehender Wohnsitz der Ehefrau und des Kindes war, jedoch kein Familienwohnsitz. Hierfür spricht bereits, dass ausweislich des im Erörterungstermin vorgelegten Transportscheines am 30. Mai 2000 um 8 Uhr 76 m<sup>3</sup> Möbel und Wohnungsinventar komplett zum Lager der Umzugsfirma FI eingeladen wurde, bis auf wenige Teile, die vorab in die Schweiz gingen. Die Wohnung in Mu war nach den unbestrittenen Angaben des Beigeladenen eine Vier-Zimmer-Firmenwohnung, die möbliert war. Seine Ehefrau nahm demzufolge nur wenige Stücke aus der Familienwohnung in H., die zum 30. Mai 2000 durch die Einlagerung aufgegeben wurde, mit, und zwar insbesondere die persönliche Kleidung für sich und ihr Kind sowie die für das Kind erforderlichen Haushaltsgegenstände. Im Juli war die Adresse in Mu ausweislich des in der Lohnsteuerakte enthaltenen Kurzlebenslaufes des Beigeladenen noch vorhanden. Die Ansässigkeitsbescheinigung, die vom kantonalen Steueramt des Kantons Gu am 21. Dezember 2000 abgestempelt und vom Beigeladenen am 24. November 2000 unterschrieben worden war, wies für den 15. November 2000 die Wohnung in Gu, E- 116, aus. Zwischen August und spätestens Anfang November muss daher ein Umzug von Mu nach Gu in die dortige Wohnung erfolgt sein.

- 62 Bereits die Einlagerung der Möbel und der Umzug nach einigen Monaten in der Schweiz in eine andere Wohnung sprechen dafür, dass die zunächst bezogene Firmenwohnung ohne eigene Möbel lediglich als Übergangslösung geplant war. Dies spricht ebenfalls für die Angaben im Antrag vom 7. April 2000, dass der Beigeladene zunächst seinen Wohnsitz in der Bundesrepublik behielt und behalten wollte. Hierfür spricht auch die Anmeldung bei der Schwiegermutter des Beigeladenen in Zu, da in deren Haus mit einer Vier-Zimmer-Wohnung und Bad im Obergeschoss genügend Platz für die Familie und deren ersichtlich auch dort nur als vorübergehend gedachten Aufenthalt war. Entgegen der Auffassung des beklagten FA spricht nach Überzeugung des Senats auch vieles dafür, dass der Beigeladene seinen Wohnsitz nicht illegal ohne fremdenpolizeiliche Genehmigung in die Schweiz verlegen wollte, um seiner Ehefrau und sich selbst - gerade am Anfang als Ausländer - Schwierigkeiten mit der Fremdenpolizei der Schweiz zu vermeiden.
- 63 Der Senat folgt insoweit den mit den geschilderten Indizien übereinstimmenden glaubhaften Angaben des Beigeladenen im Erörterungstermin, nach denen die Familie zunächst von der Wohnung in H.- nach Zu zog. Er führte ausdrücklich aus, dass er die Freiheiten zunächst genoss, mit seiner Frau, seiner Schwiegermutter und teilweise auch ohne seine Frau, aber mit seinem Sohn, Verwandte zu besuchen. In der Zeit, in der er in Mallorca war, demzufolge in der Zeit etwa vom 15. August bis 22. September 2000, besuchte ihn seine Ehefrau dort. Ab Juli/August bestanden dann Kontakte mit der Klägerin und es gab Gespräche und Vorgespräche mit der Unternehmensberatung Un. Durch Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 25. Oktober 2000 wurde der Beigeladene zum Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt und am 27. Oktober 2000 wurde der Geschäftsführeranstellungsvertrag unterschrieben. Der Arbeitsbeginn war ausweislich der Unterlagen über die Verrechnung zwischen der A AG und der A GmbH sowie der dem zugrunde liegenden Aufzeichnungen tatsächlich der 6. November. Bereits am 7. November 2000 stellte die BB über ihre Anwälte einen Familiennachzugs-Antrag für den Beigeladenen, dem auch die erforderlichen Unterlagen beigelegt waren. Die Aufenthaltsbewilligung bis 10. Juni 2002 wurde daraufhin erteilt. Schon mit Datum vom 22. November 2000 übersandten die Anwälte die Zusicherung der Aufenthaltsbewilligung für den beigeladenen Geschäftsführer, wobei eine entsprechende Ausländermeldung als Formular beigelegt war.
- 64 Diese Unterlagen stehen mit den Angaben des beigeladenen Geschäftsführers Hu in Einklang, nachdem er ab Ende Oktober seine Wohnung in die Schweiz verlegt hatte, beide nur noch besuchsweise, wahrscheinlich sogar bis Ende des Jahres nur ein Mal bei der Schwiegermutter von Frau E Hu waren und er ab der Arbeitsaufnahme täglich von der Wohnung in Gu entweder nach O oder zu seiner regelmäßigen Arbeitsstätte bei der Klägerin nach M fuhr. Hiervon geht auch die vom Kanton Gu erteilte Ansässigkeitsbescheinigung aus. Der Senat hat aufgrund der geschilderten Umstände und Indizien keine Zweifel, dass der Beigeladene demzufolge spätestens Ende Oktober/Anfang November die Wohnung in Zu aufgab, bevor ihm Bezüge von der Klägerin zustanden, er in der Schweiz ansässig wurde und damit dort unbeschränkt steuerpflichtig war. Die verspätete formelle Abmeldung im Dezember bei der Meldebehörde in Zu steht dem nicht entgegen, sondern vollzieht nur die ca. 2 Monate zuvor erfolgte Verlegung des Wohnsitzes nach.

- 65 Infolge dessen kommt die Regelung des Art. 4 Abs. 5 DBA zum Tragen, nach der dann, wenn eine natürliche Person nur für einen Teil des Jahres in einem Vertragsstaat, für den Rest des gleichen Jahres aber in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist (Wohnsitzwechsel), die Steuern auf der Grundlage der unbeschränkten Steuerpflicht nur nach Maßgabe der Zeit erhoben werden können, während der die betreffende Person als in diesem Staat ansässig gilt. Ab November war der Beigeladene daher nur noch beschränkt steuerpflichtig.
- 66 3. Die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA sind erfüllt.
- 67 a) Bei einer in der Schweiz ansässigen natürlichen Person, die nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt und die in der Bundesrepublik Deutschland insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war, kann die Bundesrepublik Deutschland nach Art. 4 Abs. 4 Satz 1 **DBA Schweiz** in dem Jahr, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht zuletzt geendet hat und in den folgenden fünf Jahren die aus der Bundesrepublik Deutschland stammenden Einkünfte und die in der Bundesrepublik Deutschland belegenen Vermögenswerte, ungeachtet anderer Bestimmungen des Abkommens, besteuern. Die Bestimmungen dieses Absatzes gelten nach Satz 4 nicht, wenn die natürliche Person in der Schweiz ansässig geworden ist, um hier eine echte unselbständige Arbeit für einen Arbeitgeber auszuüben, an dem sie über das Arbeitsverhältnis hinaus weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder in anderer Weise wirtschaftlich wesentlich interessiert ist.
- 68 b) Der Kläger war - wie oben dargestellt - ab Ende Oktober in der Schweiz ansässig. Er besaß auch nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit, sondern die deutsche. Er war in der Bundesrepublik insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig. Dabei werden alle Zeiten unbeschränkter Steuerpflicht seit der Geburt zusammengerechnet. Maßgebend ist nicht, ob der jeweilige Steuerpflichtige während dieses Zeitpunkts tatsächlich Einkünfte erzielt. Auch unterbrochene Zeiten werden zusammengerechnet (Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann Art. 4 Anm. 128; Gosch/Kroppen/ Grotherr, DBA-Kommentar, Band III, **DBA Schweiz**, Art. 4 Anm. 52).
- 69 Diese Voraussetzungen erfüllt der Beigeladene ausweislich seines Lebenslaufes, da er am ... in Th geboren wurde, während der Ausbildung von 1975 bis 1985 in der Bundesrepublik lebte, ebenso in der Zeit seiner Berufstätigkeit von 1986 bis 1993 als geschäftsführender Gesellschafter der N GmbH in H tätig war. Ab 1. März 1991 bis 1993 übte er die Tätigkeit bei der BB GmbH in H. aus, im Jahr 1997 bis zur Freistellung vom 31. August 2000 war er als Verkaufsleiter Z, Verkaufsdirektor Großkunden Lebensmittel und bei der DD GmbH in L. im Inland beschäftigt.
- 70 c) Demzufolge darf die Bundesrepublik nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG die Einkünfte aus der Tätigkeit des Beigeladenen als Geschäftsführer der A GmbH in M der LSt unterwerfen.
- 71 4. Die Ausnahmeregelung des § 39 b Abs. 6 EStG i.V.m. Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA greift nicht ein.
- 72 a) Nach dieser Vorschrift gelten die Bestimmungen dieses Absatzes nicht, wenn die natürliche Person in der Schweiz ansässig geworden ist, um hier eine echte unselbständige Arbeit für einen Arbeitgeber auszuüben, an dem sie über das Arbeitsverhältnis hinaus weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder in anderer Weise wirtschaftlich wesentlich interessiert ist.
- 73 Art. 4 Abs. 4 begründet eine Wartefrist für die volle Inanspruchnahme des Schutzes nach dem **DBA Schweiz** zu Lasten desjenigen, der seine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland aufgibt und eine solche in der Schweiz gründet (Wegzügler). Dieser soll innerhalb der Wartefrist von fünf Jahren nicht den vollen Schutz des **DBA Schweiz** genießen. Dadurch soll der Wegzug unattraktiv gestaltet werden. Damit steht Art. 4 Abs. 4 **DBA Schweiz** in engem Zusammenhang zu §§ 2 bis 5 AStG. Die Vorschrift war notwendig, um die erweiterte beschränkte Steuerpflicht gegenüber Wegzählern in der Schweiz überhaupt durchsetzen zu können (zum Vorstehenden: Flick/Wassermeyer/ Wingert/Kempermann Art. 4 DBA Anm.

98). Die Regelung des Art. 4 Abs. 4 **DBA Schweiz** entspringt einer Wertung, dass eine Person, die im deutschen Inland nachhaltig persönlich verwurzelt war, zwar mit dem Wegzug in die Schweiz für die deutsche Steuerordnung zum Steuerausländer wird, aber nicht zugleich auch für die im DBA vorgesehene Entlastung von der deutschen Quellenbesteuerung jeder anderen in der Schweiz ansässigen Person gleichgestellt werden soll. Vielmehr soll zunächst eine Frist persönlicher Eingliederung in die Rechts- und Wirtschaftsordnung der Schweiz zurückgelegt sein, bevor die vollen Abkommensvorteile gegen die deutsche Besteuerung zuerkannt werden. Maßgebend ist nicht, ob dies aufgrund einer Absicht der Steuerflucht erfolgt (Debatin, Der Betrieb 1972, 1985; Urteil des Finanzgerichts -FG- Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg vom 2. September 1976 III 75/76, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 1976, Nr. 618).

- 74 aa) Art. 4 Abs. 4 Satz 4 enthält nochmals eine Ausnahmeregelung zu Art. 4 Abs. 4 Sätze 1 bis 3 **DBA Schweiz**. Das ergänzende Besteuerungsrecht Deutschlands entfällt danach, wenn die Tatbestandsmerkmale des Satzes 4 erfüllt sind. Die Ausnahmegesetzgebung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 **DBA Schweiz** erfordert als zusätzliches Merkmal, dass das Ansässigwerden in der Absicht erfolgt, um in der Schweiz eine unselbständige Arbeit auszuüben. Das Absichtsmerkmal ist ein subjektives Tatbestandsmerkmal. Der Steuerpflichtige, der sich hierauf beruft, trägt die objektive Beweislast für den Nachweis der Absicht, in der Schweiz eine echte unselbständige Arbeit ausüben zu wollen (Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann Art. 4 Anm. 128). Die Absicht, in der Schweiz eine unselbständige Arbeit auszuüben, muss nicht der alleinige Beweggrund für den Zuzug in die Schweiz sein. Das Abkommen stellt nicht auf die ausschließliche Absicht ab. Es ist sogar denkbar, dass andere Beweggründe vorrangiges Motiv für den Umzug in die Schweiz waren, z. B. Heirat, wenn nur die Absicht hinzukommt, dort einer unselbständigen Arbeit nachzugehen. Es ist auch nicht erforderlich, dass die Absicht schon konkrete Formen angenommen hat. Insbesondere müssen weder der Arbeitgeber, noch der Arbeitsplatz, noch die Art der auszuübenden unselbständigen Arbeit beim Zuzug in die Schweiz feststehen. Die entsprechenden Umstände können allerdings für den Nachweis der vom Steuerpflichtigen behaupteten Absicht von Bedeutung sein. Auch setzt die Anwendung von Art. 4 Abs. 4 Satz 4 **DBA Schweiz** nicht voraus, dass die Absicht in der Zeit nach dem Zuzug tatsächlich verwirklicht wird. Zeitlich gesehen bezieht sich die Absicht auf den Zeitpunkt, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz begründet wird (Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann Art. 4 Anm. 129, 130).
- 75 bb) Andererseits sieht die Regelung nur den Wegfall des Besteuerungsrechtes der Bundesrepublik für den Fall der Aufnahme einer unselbständigen Tätigkeit vor. Eine Ausnahme aus familiären oder sozialen Gründen ist dagegen im Abkommen nicht vorgesehen und findet sich lediglich als Billigkeitsregelung in Rz. 41 des gemeinsamen Einführungsschreibens der deutschen und schweizerischen Finanzbehörden vom 19. September 1994 (BStBl I 1994, 683; BFH-Urteil vom 19. November 2003 I R 64/02 a.a.O.; Locher/Meyer/von Siebenthal/Kolb, Kommentar zum DBA Deutschland/Schweiz B 4.4. Nr. 25).
- 76 BB) Art. 4 Abs. 4 Satz 4 **DBA Schweiz** greift nur ein, wenn sich die Absicht der Ausübung einer unselbständigen Arbeit auf eine Tätigkeit in der Schweiz bezieht. Dies ergibt sich aus dem Wort „hier“. Grenzgänger, die in der Schweiz wohnen und in Deutschland arbeiten, genießen nicht den Schutz des Art. 4 Abs. 4 Satz 4.
- 77 Für die Bestimmung, wann eine unselbständige Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird, kann in Zweifelsfällen zu Auslegungszwecken auf Art. 15 zurückgegriffen werden. Danach kommt es darauf an, wo der Arbeitnehmer sich während seiner Arbeitszeit aufhält bzw. aufhalten soll. Vorübergehende Abwesenheiten vom eigentlichen Arbeitsort, (z. B. aus Anlass von Dienstreisen) sind schädlich. Es kommt nicht darauf an, ob sich der Arbeitnehmer regelmäßig während seiner Arbeitszeit in der Schweiz aufhält bzw. aufhalten soll. Besteht die unselbständige Arbeit aus einer Reisetätigkeit außerhalb der Schweiz, so sind die Voraussetzungen selbst dann nicht erfüllt, wenn die Tätigkeit in der Schweiz ausgewertet wird. In der Praxis wird man die unselbständige Arbeit von Art. 4 Abs. 4 Satz 4 mit der nichtselbständigen Tätigkeit i.S.v. § 19 EStG gleichstellen können (Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann Art. 4 Anm. 132, 133).

- 78 dd) Die Literatur hält die Auslegung des Begriffes „echte unselbständige Arbeit“ für problematisch, da dieser Begriff keinerlei Vorbild habe. Er erfahre weder im Abkommen, noch im innerstaatlichen Recht eine Definition. Die Unterscheidung in echte und unechte unselbständige Arbeit erscheine insoweit widersinnig, als eine unselbständige Arbeit immer nur entweder eine solche ist, woraus dann zwangsläufig ihre Echtheit folge oder keine solche sein kann, weshalb dann aber auch das Merkmal „unecht“ überflüssig sei. Daher solle dem Begriff „echt“ keine eigenständige Bedeutung beigemessen werden. Nach einem Teil der Literatur dient dieses Merkmal der Abgrenzung von Scheingeschäften (BMF-Schreiben vom 26. März 1975 BStBl I 1975, 479; Wilke in Becker/Höppner/Grother/Kroppen, DBA, Art. 4 DBA/Schweiz Rz. 21).
- 79 Ein anderer Teil der Literatur geht davon aus, dass die Vertragsschließenden mit dem Begriff „echt“ zum Ausdruck bringen wollten, dass die unselbständige Arbeit für einen Arbeitnehmer, an dem der Steuerpflichtige über das Arbeitsverhältnis hinaus unmittelbar oder mittelbar durch Beteiligung oder in anderer Weise wesentlich interessiert ist, als eine unechte in dem Sinne anzusehen ist, dass eine solche Tätigkeit nicht unter den Schutz des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA fällt. Der Begriff „echte“ unselbständige Arbeit betrifft danach nur die Abgrenzung der Fälle, die unter den Schutz der Bestimmung fallen sollen von denen, die nach dem folgenden Relativsatz von diesem Schutz ausgenommen werden (Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann Art. 4 Anm. 134).
- 80 Nach einer weiteren Auffassung soll mit dem Adjektiv „echte“ unselbständige Arbeit zum Ausdruck gebracht werden, dass die Vertragsbeziehungen bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise und unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles als solche im Sinn der §§ 611 ff. BGB und Art. 324 ff. des Obligationenrechts (OR) zu werten sind. Nicht entscheidend ist die Vertragsbezeichnung (Gosch/Kroppen/Grotherr Art. 4 **DBA Schweiz** Anm. 60).
- 81 ee) Der erkennende Senat entnimmt der Auslegung der beiden Worte „hier“ und „echte“ unselbständige Arbeit aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift, dass damit insbesondere der Wegzug in die Schweiz erschwert und objektiv missbräuchliche Gestaltungen verhindert werden sollen. Hierfür besteht ein besonderes Bedürfnis, wenn berücksichtigt wird, dass ca. 36.000 Grenzgänger, die in Deutschland wohnen, in die Schweiz pendeln. Ohne eine solche Vorschrift könnte ein - ohnehin schon vorhandener Anreiz - verstärkt werden, Scheinwohnsitze in der Schweiz zu begründen, um der deutschen Besteuerung insgesamt zu entgehen und auch die Grenzgängerregelung des Art. 15 a DBA auszuhebeln. Da es sich bei Satz 4 des Art. 4 Abs. 4 DBA um eine Ausnahmegesetzgebung handelt, ist diesem Regelungszweck nach Auffassung des Senats durch eine enge Auslegung zu begegnen. Der Senat ist daher der Auffassung, dass die Ausübung der Arbeit ausschließlich in der Schweiz, nicht jedoch daneben auch in Deutschland, stattfinden muss. Satz 4 der Vorschrift geht nach seinem Wortlaut als Regelfall erkennbar davon aus, dass eine einzige, unselbständige Arbeit für einen (einzigsten) Arbeitgeber ausgeübt werden soll, es sich nach dem dort unterstellten Regelfall somit um ein Vollzeitarbeitsverhältnis handelt. Dieser Fall schwebte den Vertragspartnern und durch die Ratifikation dem inländischen Gesetzgeber ersichtlich als geregelter Musterfall vor. Die Arbeit muss demzufolge, wie das Wort „hier“ zeigt, entsprechend der Regelung des Art. 15 tatsächlich ausschließlich in der Schweiz, nicht aber auch in Deutschland ausgeübt werden.
- 82 Diese Auslegung entspricht dem gesetzgeberischen Zweck der Vorschrift. Der Senat entnimmt dem Wort „echt“, dass bereits dem Wortlaut und dem Sinn nach nicht nur eine Abgrenzung gegenüber Scheingeschäften i.S.d. § 41 AO erfolgen solle, sondern zivilrechtlich wirksam vereinbarte und tatsächlich durchgeführte Arbeitsverhältnisse zugrunde liegen müssen, was insbesondere bei Verträgen unter nahen Angehörigen Bedeutung haben kann. Gleiches könnte für die Verhältnisse zwischen einem Geschäftsführer und einer Kapitalgesellschaft gelten, an der er als beherrschender Gesellschafter, aber auch als Minderheitsbeteiligter von unter 25% beteiligt wäre. Der Senat versteht daher die Regelung dahingehend, dass die Ausnahmeregelung nur dann eingreifen kann, wenn das Arbeitsverhältnis ausschließlich mit einem Schweizer Arbeitgeber besteht, wirksam vereinbart und tatsächlich durchgeführt worden ist. Insoweit enthält die Vorschrift durch das Wort „echt“ nach Auffassung des Senats ein ungeschriebenes negatives Tatbestandsmerkmal, dass kein weiteres Arbeitsverhältnis mit einem deutschen Arbeitgeber bestehen darf.

Ginge man nämlich davon aus, dass ein Arbeitsverhältnis in der Bundesrepublik und ein Arbeitsverhältnis in der Schweiz nebeneinander bestehen könnten und der Steuerpflichtige allein in der Schweiz ansässig wäre, so würde genau das erreicht, was mit der Vorschrift verhindert werden sollte, nämlich das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nach Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA zu unterlaufen. Es wäre geradezu ein Modell, ein Hauptarbeitsverhältnis in der Bundesrepublik einzugehen und parallel dazu ein Arbeitsverhältnis für Aushilfsarbeiten in der Schweiz, um damit die Besteuerung vollständig in die Schweiz und die dortigen, günstigeren Steuersätze zu verlagern. Dieses Modell widerspricht auch dem Wortlaut „eine“ unselbständige Arbeit für einen Arbeitgeber auszuüben, da bereits dieser nahe legt, dass jedenfalls nur ein Arbeitsverhältnis in der Schweiz ausgeübt werden darf, das ein weiteres Arbeitsverhältnis in der Bundesrepublik ausschließt. Dieses muss - wie das Wort „echt“ zeigt - darüber hinaus nach inländischen Kriterien einem Fremdvergleich standhalten, der auch in den Doppelbesteuerungsabkommen im Rahmen der Abgrenzung von Gewinn- und Betriebsstätteneinkünften enthalten ist.

- 83 d) Nach diesen, vom Senat zugrunde gelegten Auslegungsgrundsätzen des Art. 4 Absatz 4 DBA, ist die Voraussetzung des Satzes 4 nicht erfüllt. Der Geschäftsführer Hu wurde zwar in der Schweiz ansässig, seine Absicht war jedoch nicht, dort eine echte unselbständige Arbeit auszuüben, sondern vielmehr schwerpunktmäßig zu ca. 75-80% als Geschäftsführer in der Bundesrepublik tätig zu sein. Dies war von Anfang an sowohl nach der vorgelegten Stellenausschreibung der Unternehmensberatung als auch nach dem abgeschlossenen Geschäftsführer-Anstellungsvertrag vom 27. Oktober 2000 der Fall. Nach Art. 7 dieses Anstellungsvertrages wird der Geschäftsführer seine ganze Arbeitskraft in den Dienst der inländischen Firma A GmbH stellen. Bereits dies zeigt, dass der Geschäftsführer seine Tätigkeit im Wesentlichen am Ort der Kapitalgesellschaft, somit in M, erbringen sollte und erbrachte.
- 84 Die Absicht des Geschäftsführers Hu und seines Arbeitgebers war damit im Wesentlichen darauf gerichtet, eine Geschäftsführertätigkeit in der Bundesrepublik auszuüben, nicht aber in der Schweiz. Nach der Stellenanzeige sollte er außerdem sukzessive in die Nachfolge des Alleingeschafters als Delegierter des Verwaltungsrates der Schweizer Zentrale eintreten und in diese Leitungspositionen hineinwachsen. Auch diese Tätigkeit ist eine andere als die Ausübung einer nichtselbständigen Tätigkeit i.S.d. Art. 15 DBA, da Vergütungen als Verwaltungsrat nicht der unselbständigen Arbeit unterfallen, sondern der Regelung des Art. 16 DBA. Selbst wenn man jedoch die Tätigkeit des Geschäftsführers bei der A AG als Arbeitnehmerentsendung werten wollte, so wäre es nach Überzeugung des Senats nicht ausreichend, dass eine Tätigkeit von höchstens 20-25% entsprechend den Aufzeichnungen für die Jahre 2000 bis 2003 in der Schweiz und demzufolge umgekehrt von 75-80% in der Bundesrepublik tatsächlich stattfände, zumal der Sitz der GmbH in Deutschland war und nach der Sonderregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA und der hierzu vom BFH getroffenen Auslegung (BFH-Urteil vom 25. Oktober 2006 I R 81/04 BFHE 215, 237) die Tätigkeit des Geschäftsführers der Kapitalgesellschaft am Sitz der Kapitalgesellschaft ausgeübt wird.
- 85 5. Der Senat kann nicht feststellen, dass die A AG in der Schweiz allein zum wirtschaftlichen Arbeitgeber für die dort verrichtete Arbeit des Geschäftsführers Hu geworden ist. Vielmehr entfällt ein Teil der verrichteten Tätigkeit auf Aufgaben, die zum Geschäftsfeld der Muttergesellschaft A Holding AG gehören. In diesem Umfang war die A AG nicht wirtschaftlicher Arbeitgeber des Beigeladenen im abkommensrechtlichen Sinn. Das von der Klägerin behauptete Arbeitsverhältnis mit der A AG besteht daher nur insoweit, als der Beigeladene die Funktion des Vorsitzenden der Geschäftsleitung der A AG ausübte. Nur in diesem Umfang konnte die Absicht bestehen, eine unselbständige Arbeit in der Schweiz auszuüben.
- 86 a) Grundsätzlich ist Arbeitgeber im Lohnsteuerrechtlichen Sinne derjenige, dem der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung schuldet, unter dessen Leitung er tätig wird oder dessen Weisungen er zu Folgen verpflichtet ist, wie sich aus § 1 Abs. 1 und 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) ergibt. Arbeitgeber ist danach regelmäßig der Vertragspartner des Arbeitnehmers aus dem Dienstvertrag (BFH-Urteile vom 17. Februar 1995 VI R 41/92 BFHE 177, 105; BStBl II 1995). Allerdings gibt es Fälle, in denen der Arbeitnehmer weder unter der Leitung seines Vertragspartners aus dem Dienstvertrag tätig wird, noch dessen Weisungen zu folgen hat. So kann es sich bei Arbeitnehmerüberlassung oder bei sonstigen Formen des drittbezogenen



Arbeitseinsatzes verhalten (BFH-Urteil vom 24. März 1999 I R 64/98, BFHE 190, 79, BStBl II 2000, 41). In solchen Fällen wurde als Arbeitgeber im lohnsteuerlichen Sinne derjenige angesehen, der dem Arbeitnehmer den Lohn im eigenen Namen und für eigene Rechnung auszahlt (BFH-Urteil vom 24. März 1999 I R 64/98 a.a.O.). Zwar ist der Geschäftsführer einer GmbH steuerrechtlich grundsätzlich Arbeitnehmer, weil er als Organ in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert ist und den Weisungen zu folgen hat, die sich aus dem Anstellungsvertrag und den Gesellschafterbeschlüssen in Verbindung mit den gesetzlichen Vorschriften ergeben. Dennoch muss diese Kapitalgesellschaft nicht ausnahmslos Arbeitgeber des Geschäftsführers sein, da zivilrechtlich zwischen der Organstellung und dem Anstellungsverhältnis zu unterscheiden ist. Beide Rechtsverhältnisse stehen selbständige nebeneinander und können unabhängig voneinander begründet oder beendet werden. Deshalb kann die Übernahme des Geschäftsführeramtes unselbständiger Bestandteil des Arbeitsvertrages sein, wenn ein Angestellter des herrschenden Unternehmens im Konzern unter Fortführung des Anstellungsverhältnisses die Leitung eines abhängigen Konzernunternehmens übernimmt. Möglich ist zwar auch eine Aufspaltung des Arbeitsverhältnisses mit der Obergesellschaft auf mehrere Arbeitsverhältnisse. Maßgebend ist jedoch auch hier, von wem der Arbeitnehmer sein Gehalt bezieht und wem gegenüber er nach dem Inhalt des Anstellungsvertrages weisungsgebunden ist. Arbeitgeber in einem Konzern ist grundsätzlich diejenige Konzerngesellschaft, mit der der Arbeitnehmer einen Arbeitsvertrag geschlossen hat. Denn nur dieses Unternehmen kann unmittelbar Weisungsrechte ausüben und hat andererseits die Ansprüche des Arbeitnehmers aus dem Arbeitsverhältnis zu erfüllen (BFH-Urteile vom 21.02.1986 VI R 9/80BStBl II 1986, 768; vom 19. Februar 2004 VI R 122/00, BStBl II 2004, 620).

- 87 b) Nach der gefestigten Rechtsprechung des BFH zum abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriff ist dieser in einem wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Danach ist als Arbeitgeber i.S.d. Abkommensrechts derjenige Unternehmer anzusehen, der die Vergütungen für die betreffenden Arbeitnehmer auszahlt, sei es, dass ein anderer Unternehmer für ihn mit den Arbeitsvergütungen in Vorlage tritt. Trotzdem ist weiterhin darauf abzustellen, ob in dem Verhältnis zwischen dem Arbeitnehmer und der ausländischen Gesellschaft die wesentlichen Merkmale eines Arbeitsverhältnisses begründet waren, d. h., ob der Arbeitnehmer dieser Gesellschaft seine Arbeitsleistung geschuldet hat, er unter deren Leitung tätig geworden und deren Weisungen unterworfen war. Auch bei einer konzerninternen Arbeitnehmerentsendung ist darauf abzustellen, dass ein Wechsel der Arbeitgeberstellung nur angenommen werden kann, wenn der betreffende Arbeitnehmer nicht nur „in“ dem aufnehmenden Unternehmen, sondern auch „für“ dieses tätig werde. Dies ist nur dann der Fall, wenn zum Einen die Entsendung ausschließlich oder überwiegend dem Interesse des aufnehmenden Unternehmens dient und wenn zum Anderen der Arbeitnehmer in den Arbeitsablauf des aufnehmenden Unternehmens eingebunden und dessen Weisungen unterworfen ist. Selbst dann, wenn eine Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft den Arbeitslohn ersetzt, jedoch die Einbindung in die bestehende Hierarchie fehlt, bleibt nur die Muttergesellschaft Arbeitgeberin i.S.d. Art. 15 DBA. Außerdem wird Arbeitslohn nur dann i.S.v. Art. 15 DBA gezahlt, wenn er als solcher und nicht als Bestandteil einer sonstigen Dienstleistung in Rechnung gestellt wird (BFH-Urteil vom 23. Februar 2005 I R 46/03, BStBl II 2005, 541).
- 88 c) Nach diesen Grundsätzen, denen der Senat folgt, hat er darüber hinaus die Überzeugung gewonnen, dass nur die inländische GmbH im Umfang des Haftungsbescheides im lohnsteuerrechtlichen Sinne Arbeitgeber des Geschäftsführers Hu war und auch der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff im abkommensrechtlichen Sinn keine Stellung der A AG in der Schweiz als alleinige wirtschaftliche schweizerische Arbeitgeberin im Umfang der vorgenommenen Verrechnungen begründete.
- 89 aa) Der Anstellungsvertrag wurde nach dem eigenen Vortrag des Beigeladenen und der Klägerin bewusst auf Anraten der Anwälte nur mit der inländischen GmbH abgeschlossen, damit im Falle einer Auflösung des Arbeitsverhältnisses nicht zwei Arbeitsverhältnisse nebeneinander bestehen und deutsches Dienstvertragsrecht und Schweizer Obligationenrecht gleichzeitig zur Anwendung gelangen sollten. Das Gehalt wurde ausschließlich von der deutschen GmbH gezahlt. Auch die Auflösung des Dienstverhältnisses muss demzufolge ausschließlich mit einer Kündigungsfrist von sechs Monaten, gerechnet vom 28. Februar 2003 an, somit zum 31. August 2003, erfolgt sein. Daneben sollte sich die zu suchende Person nach der Annonce qualifizieren, um als Delegierter des Verwaltungsrates dessen Mitglied zu werden. Insofern sollte

dieser in eine Aufsichtsrats- oder Überwachungsposition i.S.d. Art. 16 DBA und eine unternehmerische Funktion hineinwachsen. Hauptaufgabe sollte in enger Partnerschaft mit dem Gesellschafter die integrative Steuerung und optimale Weiterentwicklung der Unternehmensgruppe sein. Ein Gehalt wurde dem beigeladenen Geschäftsführer nur von der deutschen GmbH gezahlt, die für die Schweizer A AG geleistete Tätigkeit wurde aufgrund des erst am 18. April 2001 abgeschlossenen Dienstleistungsvertrages verrechnet. Allerdings erfolgte die Verrechnung bereits zuvor auf gleiche Art und Weise, sodass insofern zumindest von einer tatsächlich praktizierten und vereinbarten Konzernverrechnungsabrede zwischen beiden Gesellschaften ausgegangen werden muss.

- 90 bb) Nach dem Wortlaut des Dienstleistungsvertrages zwischen der inländischen GmbH und der A AG in O übernahm der Beigeladene in den Funktionen als Spartenleiter Tabak und Vorsitzender der Geschäftsleitung der A AG (Schweiz) nach dem Wortlaut der Vereinbarungen teilweise Aufgaben für die Muttergesellschaft, die nicht der deutschen Gesellschaft A GmbH zuzurechnen waren. Geht man hiervon aus, so erkennt man, dass die Leistungen zum Teil nicht zugunsten der im Dienstleistungsvertrag genannten Vertragspartei A AG erbracht worden sein können, da diese im Verhältnis zur Firma A GmbH nicht Mutter-, sondern Schwestergesellschaft ist. Im Verhältnis zur A AG fiel die Tätigkeit des Beigeladenen als Vorsitzender der Geschäftsleitung dieser Gesellschaft ab 1. Januar 2001 an. In dieser Funktion war die A AG wirtschaftlicher Arbeitgeber des Beigeladenen.
- 91 Die A AG O mit einem Stammkapital von 1,5 Millionen Sfr war eine Tochter der Firma A Holding AG O mit einem Aktienkapital von 100.000 Sfrs. Die Firma A GmbH M wurde im Streitjahr mit einem Anteil von 95,8% oder Stammkapitalanteilen von 9.100.000 DM ebenfalls von der A Holding AG beherrscht. Gleiches galt für die im Jahr 2000 noch bestehende A & Co. GmbH mit einem Stammkapital von 50.000 DM. Die A GmbH und A AG O wurden daher beide von der A Holding AG beherrscht und waren zueinander Schwestergesellschaften. Demzufolge war der Geschäftsführer Hu zwar innerhalb der Firma A AG O tätig, diese Tätigkeiten betrafen jedoch sowohl nach dem ausdrücklichen Wortlaut des abgeschlossenen Dienstleistungsvertrages, als auch nach dem Organigramm Tätigkeiten, die im Hinblick auf die Spartenleitung der Muttergesellschaft und damit der Holding AG zuzurechnen waren.
- 92 BB) Nach dem vorgelegten Organigramm umfasste die Spartenleitung Tabak sowohl Tätigkeiten für die A AG in O, die Firma A GmbH & Co. Deutschland in M, A Gb Ltd., A Cz., Firma Do in M, die A Vertriebs GmbH in M und die Firma D A TobaBBo in Mal. Demzufolge handelt es sich bereits bei der unterhalb der Gruppenleitung angesiedelten Spartenleitung um Koordinierungsfunktionen, die Teil der Holding-Funktion der übergeordneten A Holding AG waren. Auch der ab 18. April 2001 abgeschlossene Dienstleistungsvertrag geht davon aus, dass die Tätigkeiten in Form der Spartenleitung Aufgabe der Muttergesellschaft waren. Den Vorsitz der Geschäftsleitung der A AG übernahm jedoch der Beigeladene erst ab 1. April 2001, somit erst nach dem hier in Frage stehenden Streitjahr. Vorher kommen insoweit vorbereitende Einarbeitungstätigkeiten in Frage. Die im Streitjahr 2000 ausgeübten Tätigkeiten waren - auch soweit diese damit im Rahmen der A AG formal ausgeübt wurden - tatsächlich solche, die im Sinne einer Vorbereitung der Spartenleitung allen Gesellschaften, somit auch der inländischen A GmbH als auch der A AG in der Schweiz und den weiteren, genannten Gesellschaften zugute kamen, da eine koordinierende Funktion und ein einheitliches Auftreten am Markt sowie die Verteilung der Produktion gewährleistet werden sollte. Die Spartenleitung Tabak wurde dem Beigeladenen am 1. Januar 2001, der Vorsitz der Geschäftsleitung der A AG am 1. April 2001 übertragen.
- 93 Nach Überzeugung des Senats spricht dies dafür, dass die Tätigkeiten bei der A AG zum Teil solche waren, die Tätigkeiten für die Muttergesellschaft darstellen, wenn diese auch im organisatorischen Rahmen und im Geschäftsbetrieb der Tochtergesellschaft stattfanden. Auch das vorgelegte Geschäftsleiterprotokoll spricht dafür, dass insoweit die Spartenleitung die Vorgaben und Entscheidungen der Holding AG bei allen Gesellschaften durchzusetzen hatte und insoweit den Weisungen der Holding AG als deren Vertreter unterworfen war.

- 94 Nach Überzeugung des Senats spricht dies dafür, dass es sich bei der Spartenleitung nicht nur um eine Tätigkeit für die Tochtergesellschaft, sondern in erheblichem Umfang um eine solche für die Muttergesellschaft handelte und es insoweit an der Eingliederung und die Weisungsgebundenheit an die Organe der A AG fehlte. Da ein Anstellungsvertrag bewusst nicht geschlossen wurde, hat der Senat sich die Überzeugung gebildet, dass insoweit die Weisungsabhängigkeiten auf organschaftlichen und gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen beruhen, nicht jedoch auf einem Arbeitgeber-/Arbeitnehmerverhältnis. Dieses wurde bewusst nicht so gestaltet. Vielmehr führt der abgeschlossene Dienstleistungsvertrag zwar zur Aufwandsverrechnung, jedoch von Aufwand, der nach der abgeschlossenen Vereinbarung auch nicht in vollem Umfang der A AG, sondern der gemeinsamen Muttergesellschaft A Holding AG wirtschaftlich zuzurechnen ist. Auch wenn man bei dem Beigeladenen von einem zweiten Arbeitsverhältnis ab 1. April 2001 als Vorsitzender der Geschäftsleitung der A ausgeht, spricht dies dafür, dass die für die Muttergesellschaft erbrachten Leistungen ihre Grundlage in gesellschaftsrechtlichen Leitungsfunktionen der Holding AG und deren Wahrnehmung haben. Eine Aufwandsverrechnung erfolgte insoweit aufgrund anderweitig erbrachter Dienstleistungen.
- 95 Daraus folgt, dass eine Eingliederung des Beigeladenen in die A AG als Arbeitnehmer nur partiell in der Funktion als Vorsitzender der Geschäftsleitung stattgefunden haben kann. Das dargestellte Arbeitsverhältnis hat also einen weit geringeren Umfang und umfasst nicht sämtliche Verrechnungen. Andererseits kann der Senat auch unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs nicht zwei Arbeitsverhältnisse mit zwei Schweizer Gesellschaften, nämlich einerseits der A AG und andererseits der Muttergesellschaft A Holding AG, feststellen. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass die Holding insofern Aufwand getragen hat. Der Senat geht vielmehr davon aus, dass die anwaltlich beratene Klägerin die Gestaltung bewusst so vornehmen wollte und vornahm, zumal diese für ihre Zwecke eine klare und eindeutige Lösung beinhaltete, die für die Gewinnabgrenzung beider Steuerverwaltungen, nämlich von Deutschland und der Schweiz, keine Probleme erwarten ließ. Dies bestätigt auch in tatsächlicher Hinsicht die Auffassung des Senats, dass die Wegzugsbesteuerung nicht durch ein Arbeitsverhältnis in der Schweiz mit einem im Vergleich zur Haupttätigkeit geringen Umfang umgangen werden kann. Der Lohnsteuerhaftungsbescheid war damit materiell rechtmäßig.
- 96 6. Auch durch die Ermessensausübung wird die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzt. Insoweit hat die Klägerin selbst keine Einwendungen erhoben.
- 97 a) Das Auswahlermessen hat das beklagte FA zwar knapp, aber ausreichend begründet. Die Grundsätze von Recht und Billigkeit verlangen keine vorrangige Inanspruchnahme des Arbeitnehmers als Steuerschuldner. Vielmehr hängt die Ausübung des Auswahlermessens wesentlich von den Gesamtumständen des Einzelfalles ab, wobei von dem gesetzgeberischen Zweck des Lohnsteuerverfahrens auszugehen ist, durch den Abzug an der Quelle den schnellen Eingang der LSt in einem vereinfachten Verfahren sicherzustellen. Eine vorrangige Inanspruchnahme des Arbeitnehmers kommt jedenfalls dann nicht in Betracht, wenn der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland hat (BFH-Urteil vom 20. Juni 1990 I R 157/87, BStBl II 1992, 43).
- 98 Danach durfte das beklagte FA den Arbeitgeber in Haftung nehmen, zumal es - was gerichtsbekannt ist - keine Möglichkeit hat, einen Steuerbescheid an den Beigeladenen in der Schweiz bekanntzugeben, ohne gegen internationale Abkommen zu verstoßen, nachdem die Schweiz der Zustellung von Einschreibbriefen und Briefen in ihr Hoheitsgebiet widersprochen hat und dies insbesondere für Steuerbescheide gilt (Verfügung des Auswärtigen Amtes vom 25. Juni 2007, Gz 505-1-511.01/2 RES 511-23, Anlage I, insbesondere unter Buchstabe G). Bereits zu Beginn der Lohnsteueraußenprüfung ab 2. April 2004 war der Beigeladene nicht mehr Geschäftsführer der Klägerin und hatte seinen Wohnsitz im eigenen Haus in der Schweiz.
- 99 b) Zutreffend hat das beklagte FA auch darauf abgestellt, dass der fehlerhafte Lohnsteuerabzug nicht schuldlos war. Zwar sind die oben angestellten Erwägungen schwierig, jedoch hätte die Klägerin eine

Anrufungsauskunft erhalten können und dann mit Sicherheit die Auskunft erhalten, sie sei verpflichtet, den Lohnsteuerabzug in vollem Umfang und nicht nur als Grenzgängerlohn mit einem Steuersatz von 4,5% der LSt zu unterwerfen. Nach Abgabe einer Lohnsteueranmeldung und deren Bezahlung hätte dann über die Rechtmäßigkeit der Anmeldung gestritten werden können.

- 100 Die Kostenregelung folgt aus § 135 Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 101 Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen, da bislang durch die Rechtsprechung die Auslegung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 **DBA Schweiz**, insbesondere die Bedeutung mehrerer Arbeitsverhältnisse bei leitenden Angestellten auf die Abwandererregelung, ungeklärt ist und die Rechtssache daher auch für andere Fälle grundsätzliche Bedeutung haben kann.