Urteil vom 22. Juni 2010, I R 46/08

Besteuerung leitender Angestellten nach dem DBA-Schweiz

BFH I. Senat

DBA CHE Art 15 Abs 4 S 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 31. März 2008, Az: 11 K 66/05

Leitsätze

NV: Das Besteuerungsrecht der Schweiz bei im Inland ansässigen leitenden Angestellten einer schweizerischen Kapitalgesellschaft (Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz) setzt bei einer mit einem Domizilvermerk versehenen schweizerischen Kapitalgesellschaft voraus, dass die Geschäftsleitung nicht vom Inland aus erfolgt ist.

Tatbestand

1 I. Streitig ist die Besteuerung von Einkünften, die aus einem Arbeitsverhältnis mit einem schweizerischen Arbeitgeber (Gesellschaft mit einem Domizilvermerk in der Schweiz) erzielt wurden.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 1998 einen inländischen Wohnsitz hatten und vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger war als Unternehmensberater und Informatiker bei der X-AG in A/Schweiz angestellt (Arbeitsvertrag vom 31. Januar 1992); dort war ihm Prokura (Einzelprokura) erteilt worden. Nach den Auszügen aus dem Handelsregister handelt es sich bei der X-AG um eine Gesellschaft mit einem Domizilvermerk mit wechselnden Domizilgebern. Nach dem Registerauszug vom 4. November 1999 befand sich das Domizil bei der Y-AG, B/Schweiz, die Unternehmensberatung und Treuhandgeschäfte betreibt. Unter der Adresse der Y-AG hatten mehrere weitere Firmen ihr Domizil. Die Statuten der X-AG wurden am 17. Dezember 2001 geändert; der Sitz der Gesellschaft war ab dem 20. Dezember 2001 c/o Z-AG, D/Schweiz. Das Domizil wurde nochmals am 18. Februar 2007 mit Domizilvermerk zur ..., in C/Schweiz verlegt. Bis zum 17. September 2004 war im Handelsregister bei dem Kläger als Heimat Deutschland eingetragen. Der Kläger war nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) die einzige Person, die als Prokurist fortlaufend tätig war; die übrigen eingetragenen Personen waren Schweizer Staatsbürger, entweder als Domizilgeber oder als Revisionsstelle.

3 Der Kläger betreute zahlreiche Kunden bei der Anwendung von Software-Programmen und unternahm deshalb eine umfangreiche Reisetätigkeit in Deutschland und der Schweiz. Neben seinem Wohnsitz in Deutschland hatte der Kläger eine in A (Schweiz) gelegene Ein-Zimmer-Wohnung angemietet. Als Verwendungszweck wird im Mietvertrag "Wochenaufenthalt" angegeben; die Miete wurde nach Angaben des Klägers vom Arbeitgeber bezahlt. Der Kläger hatte eine Niederlassungsbewilligung C des Kantons A für die dortige Wohnung.

4 Das FA erfasste die vom Kläger erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu einem Teil als steuerpflichtig. Zwar sei der Kläger, der im Verlauf des Veranlagungsverfahrens über 60 sog. Nichtrückkehrtage (Dienstreisen mit Übernachtung in Deutschland) nachgewiesen hatte, kein Grenzgänger i.S. des Art. 15a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Protokolls vom 21. Dezember 1992 (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 928) --DBA-Schweiz 1992--. Er unterliege aber --auch nach Maßgabe des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 (hier: Prokurist)-- mit dem rechnerisch auf seine Tätigkeit in Deutschland entfallenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der deutschen Besteuerung. Die Klage blieb erfolglos (FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 1. April 2008 11 K 66/05, Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1526).

5 Die Kläger machen mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einkommensteuer des Streitjahres ohne Berücksichtigung der

ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (72.632 DM) bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt) festzusetzen.

6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

7 Dem Revisionsverfahren sind das Bundesministerium der Finanzen (BMF) und das Finanzministerium des Landes Baden-Württemberg (FinMin) beigetreten (§ 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das BMF hat ebenso wie das FinMin keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

8 II. Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen nicht aus, eine abschließende Entscheidung zur Frage der Steuerfreistellung der Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit als Prokurist der X-AG in Deutschland zu treffen.

9 1. Die Kläger waren im Streitjahr gemäß § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1997 unbeschränkt steuerpflichtig; der Kläger unterlag daher mit allen in den Streitjahren erzielten Einkünften der Einkommensteuer. Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hatten die Kläger in den Streitjahren einen Wohnsitz im Inland.

10 2. Die Ausübung des hiernach bestehenden Besteuerungsrechts kann aber, soweit es um die hier streitigen Einkünfte geht, durch das DBA-Schweiz 1992 eingeschränkt sein. Zu einer abschließenden Entscheidung dieser Frage (Ansässigkeit des Arbeitgebers in der Schweiz) fehlen Feststellungen des FG.

11 a) Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 werden bei einer in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässigen Person 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 nach dem Abkommen in der Schweiz besteuert werden können und die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird.

12 b) Der Kläger war in den Streitjahren i.S. des Art. 4 DBA- Schweiz 1992 in Deutschland ansässig. Nach den Feststellungen des FG verfügte der Kläger in den Streitjahren sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz über eine ständige Wohnstätte. Für die Beurteilung der Ansässigkeit kommt es damit nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA-Schweiz 1992 darauf an, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Klägers befand. Die Würdigung des FG, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Klägers in Deutschland lag, wird von den Beteiligten nicht angegriffen und ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

13 c) Für die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit kann nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 ein Besteuerungsrecht der Schweiz bestehen.

14 aa) Nach Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1992 können vorbehaltlich des Art. 15a DBA-Schweiz 1992 die Einkünfte einer in Deutschland ansässigen Person aus einer Tätigkeit als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft in der Schweiz besteuert werden, sofern die Tätigkeit nicht so abgegrenzt ist, 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).

15 bb) Der Kläger war nach den Feststellungen des FG Prokurist der in der Schweiz ansässigen X-AG; er gehörte damit zum Kreis der in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1992 genannten leitenden Angestellten. Das FG hat nicht festgestellt, dass die Tätigkeit des Klägers lediglich Aufgaben außerhalb der Schweiz umfasste. Schließlich wurden die Einkünfte des Klägers aus der Tätigkeit für die X-AG in den Streitjahren in der Schweiz besteuert.

16 cc) Die Anwendung des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1992 wird im Streitfall nicht durch Art. 15a DBA-Schweiz 1992 ausgeschlossen. Denn der Kläger ist kein Grenzgänger i.S. des Art. 15a DBA-Schweiz 1992, da er in den Streitjahren jeweils an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist (Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1992).

17 Nach Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1992 sind Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein

Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, in dem Vertragsstaat zu besteuern, in dem dieser ansässig ist. Grenzgänger i.S. des Art. 15a Abs. 1 DBA-Schweiz 1992 ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die im anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA-Schweiz 1992). Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, so entfällt nach Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1992 die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn sie bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.

18 Im Streitfall hat der Kläger zur Überzeugung des Tatsachengerichts nachgewiesen, dass er an über 60 Tagen durch das Arbeitsverhältnis veranlasste Dienstreisen mit auswärtiger Übernachtung (in Deutschland) unternommen hat. Damit hat der Kläger nach den Maßgaben des Senatsurteils vom 11. November 2009 I R 15/09 (BFHE 227, 419), auf das für Einzelheiten zu verweisen ist, über 60 Nichtrückkehrtage i.S. des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1992 nachgewiesen, so dass eine Grenzgängereigenschaft im Streitfall nicht besteht.

19 dd) Das FG hat jedoch keine Feststellungen zu der für die Anwendung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 erheblichen Frage getroffen, ob es sich bei der X-AG (im Streitjahr) um eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft handelt.

20 Nach der Eintragung im Handelsregister trug die X-AG einen sog. Domizilvermerk. Darin drückt sich gemäß Art. 43 der Verordnung über das Handelsregister in der Schweiz eine juristische Person aus, die am Ort ihres statutarischen Sitzes kein Geschäftsbüro hat. Solche Gesellschaften müssen anmelden, bei wem sich ihr Domizil befindet. Ein Rückschluss auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung lässt sich aus einer am Sitzort geführten formellen Verwaltung nicht ziehen (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16. Januar 1976 III R 92/74, BFHE 118, 277, BStBl II 1976, 401).

21 Es wird deshalb vom FG aufzuklären sein, ob die Geschäftsleitung der X-AG nicht von Deutschland aus ausgeübt worden ist. Dazu müsste der Kläger, der nach den Feststellungen des FG die Geschäfte der X-AG ohne Mitwirkung anderer Personen geführt hat, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht überwiegend im Inland (an seinem Wohnsitz) getroffen haben (s. auch z.B. Senatsurteil vom 17. Juli 1968 I 121/64, BFHE 93, 1, BStBl II 1968, 695); die Feststellung des FG, dass der Kläger die einzige Person war, die als Prokurist fortlaufend tätig gewesen ist, während die übrigen eingetragenen Personen --entweder als Domizilgeber oder als Revisionsstelle-- Schweizer Staatsbürger waren, reicht in dieser Hinsicht nicht aus. Ggf. käme es in Betracht, die X-AG nach Maßgabe des Art. 4 Abs. 8 Satz 1 DBA-Schweiz 1992 als in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft zu qualifizieren, was eine Besteuerung der in Deutschland erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ermöglichen würde.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de