Zwischenurteil vom 20. August 2014, I R 83/11

Besteuerung eines sog. Vorbezugs für Wohneigentum einer öffentlich-rechtlichen Versicherungskasse des Kantons St. Gallen - Zuständigkeit des Präsidiums des BFH

BFH I. Senat

EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, DBA CHE Art 15a, DBA CHE Art 18, DBA CHE Art 19, DBA CHE Art 21, DBA CHE Art 24 Abs 1 Nr 2, FGO § 99 Abs 2, FGO § 4, GVG § 21e Abs 1 S 1, EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 06. Juli 2011, Az: 3 K 1285/09

Leitsätze

1. NV: Bei den als sog. Vorbezug für Wohneigentum vereinnahmten Kapitalbeträgen aus der öffentlich-rechtlichen Versicherungskasse für das Staatspersonal des Schweizer Kantons Sankt Gallen handelt es sich um Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 EStG 2002, die dem deutschen Besteuerungsrecht nach Art. 21 i.V.m. Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 unterfallen (Anschluss an das BFH-Urteil vom 23. Oktober 2013 X R 33/10, BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103).

2. NV: Zum Erlass eines Zwischenurteils nach § 99 Abs. 2 FGO zur Abgabe einer Streitsache an den nach dem Geschäftsverteilungsplan des BFH dafür zuständigen Senat.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2005 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Beide Kläger wohnten im Streitjahr im Inland und beide Kläger arbeiteten in der Schweiz als öffentlich-rechtliche Angestellte. Steuerrechtlich wurden sie mit ihren Einkünften aus unselbständiger Arbeit als sog. 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 1971/1992-- behandelt und unterlagen damit insoweit der Besteuerung im Inland.

2 Mit Beginn seiner Tätigkeit wurde der Kläger Mitglied der Versicherungskasse für das Staatspersonal des Kantons Sankt Gallen. Die Versicherungskasse dient der Sicherung gegen die wirtschaftlichen Folgen des Alters, der Invalidität, des Todes und der unverschuldeten Nichtwiederwahl. Sie ist eine unselbständige öffentlich-rechtliche Anstalt des Staates und eine registrierte Vorsorgeeinrichtung. Die Versicherung umfasst die nach dem (Schweizer) Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Berufliches Vorsorge-Gesetz --BVG--) vom 25. Juni 1982 obligatorisch zu versichernden Arbeitnehmer des Staates. Das Berufliche Vorsorge-Gesetz enthält Mindestvorschriften, u.a. ergibt sich daraus, welche Personen Versicherungsleistungen erhalten und wie hoch diese Leistungen im Alter, im Todesfall oder im Invaliditätsfall mindestens sein müssen. Diese Leistungen werden als BVG-Mindestleistungen und das entsprechende Versicherungssystem als BVG-Obligatorium bezeichnet. In welcher Höhe Vorsorgeleistungen im Alter, im Todesfall oder im Invaliditätsfall tatsächlich bezahlt werden, ergibt sich aus den Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung. Diese Leistungen werden als reglementarische Vorsorgeleistungen bezeichnet. Sind diese Leistungen --wie üblich-- höher als die BVG-Mindestleistungen, spricht man vom Überobligatorium. Die BVG-Mindestleistungen werden von der Versicherungskasse in jedem Fall gewährleistet. Aus diesem Grund führt die Versicherungskasse für jede versicherte Person zwei Versicherungsverhältnisse, nämlich ein Versicherungsverhältnis gemäß der (Schweizer) Verordnung über die Versicherungskasse für das Staatspersonal vom 5. September 1989 und ein Versicherungsverhältnis gemäß BVG-Obligatorium.

3 Der Kläger leistete im Streitjahr insgesamt Beiträge an die Versicherungskasse in Höhe von 7.370 CHF (= 6.172,80 CHF [regelmäßige] Beiträge + 1.197,60 CHF Nachzahlungen). Die (regelmäßigen) Beiträge seines Arbeitgebers

beliefen sich im Streitjahr auf 6.294 CHF und für Nachzahlungen auf 1.197,60 CHF (insgesamt: 7.491,60 CHF).

4 Auch die Klägerin war Mitglied der Versicherungskasse. Zuvor gehörte sie zunächst vom 1. März 2001 bis zum 24. August 2004 dem Vorsorgeplan Rentenversicherung an und seit diesem Zeitpunkt der Sparversicherung, deren Beiträge und Leistungen sich nach dem Beitragsprimat errechnen. Ihre Beiträge an die Versicherungskasse betrugen im Streitjahr 3.409 CHF.

5 Die Versicherungskasse gewährte den Klägern auf entsprechende Anträge einen Kapitalbezug zur Wohneigentumsförderung (sog. Vorbezug für Wohneigentum), und zwar dem Kläger in Höhe von 80.000 CHF und der Klägerin in Höhe von 21.000 CHF, davon zugunsten des Klägers in Höhe von 34.234,25 CHF und zugunsten der Klägerin in Höhe von 7.064 CHF aus dem Obligatorium.

6 Die von den Klägern an die Schweizer Steuerbehörden gerichteten Anträge auf Rückerstattung der einbehaltenen und abgeführten Quellensteuern von 5.110 CHF (Kläger) sowie 1.260 CHF (Klägerin) wurden unter Hinweis auf das sog. Kassenstaatsprinzip des Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 abgelehnt.

7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte bei der Einkommensteuerveranlagung den sog. Vorbezug von insgesamt 101.000 CHF als Einnahmen aus sonstigen Bezügen i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) an. Deren Höhe berechnete es mit 65.145 € (= 101.000 CHF [nach dem im Streitjahr maßgeblichen durchschnittlichen Umrechnungskurs von 100 CHF = 64,50 €] ./. 32.573 € [nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 und 4 EStG 2002 "steuerfreier Teil der Rente"]). Unter Berücksichtigung des Werbungskostenpauschbetrags von jeweils 102 € ergaben sich danach sonstige Einkünfte des Klägers von 25.698 € und solche der Klägerin von 6.670 €. Die vom FA der Höhe nach auf 7.370 CHF ermittelten Arbeitgeberbeiträge zur Versicherungskasse (den Kläger betreffend) und von 3.409 CHF (die Klägerin betreffend) beurteilte das FA insgesamt als nach "§ 3 Nr. 62 EStG" steuerfrei. Diese Beiträge rechnete das FA im Rahmen der Ermittlung der Sonderausgaben den abziehbaren Vorsorgeaufwendungen hinzu (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002). Zur Ermittlung des letztlich als Sonderausgaben abziehbaren Betrags zog das FA von den --um den Übergangsfaktor von 60 v.H. gekürzten-- Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002) den steuerfreien Arbeitgeberanteil zur Versicherungskasse wieder ab (§ 10 Abs. 3 Satz 5 EStG 2002). Die eigenen Beiträge des Klägers an die Versicherungskasse in Höhe von 7.370 CHF und diejenigen der Klägerin in Höhe von 3.409 CHF berücksichtigte das FA bei der Ermittlung des abziehbaren Teils der Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG 2002 in vollem Umfang als Beiträge zu einer gesetzlichen Rentenversicherung.

8 Die von der Versicherungskasse vom sog. Vorbezug einbehaltene Schweizerische Quellensteuer in Höhe von insgesamt 6.370 CHF (= 4.108,65 € unter Berücksichtigung des für das Streitjahr festgelegten jährlichen Umrechnungskurses) zog das FA nach § 34c Abs. 1 (Satz 2) EStG 2002 in Höhe von 2.932 € von der tariflichen Einkommensteuer ab. Das geschah auf Antrag der Kläger aus sachlichen Billigkeitsgründen (§§ 163, 227 der Abgabenordnung) unter Hinweis auf die Anweisungen im von der baden-württembergischen Finanzverwaltung herausgegebenen sog. "Grenzgängerhandbuch" zu Fach A Teil 2 Nr. 2. Bei der Berechnung der anzurechnenden Steuer ging das FA davon aus, dass die anzurechnende Quellensteuer nach Maßgabe von Art. 19 Abs. 5 i.V.m. Art. 15a Abs. 3 Buchst. a DBA-Schweiz 1971/1992 auf 4,5 v.H. des Vorbezugs zu begrenzen sei.

9 Die Kläger vertraten die Auffassung, der Vorbezug unterliege nicht der Einkommensteuer. Ihre deswegen erhobene Klage war überwiegend erfolgreich (Finanzgericht --FG-- Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 7. Juli 2011 3 K 1285/09, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 1557). Zu Recht habe das FA zwar den Vorbezug in Höhe von insgesamt 101.000 CHF zur Wohnungsförderung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 EStG 2002 als "andere Leistung" aus einer (ausländischen) gesetzlichen Rentenversicherung und damit als steuerbare Einnahme aus sonstigen Einkünften beurteilt. Doch stelle der Vorbezug entgegen dem FA eine gemäß § 3 Nr. 3 EStG 2002 steuerfreie Abfindung aufgrund einer (ausländischen) gesetzlichen Rentenversicherung dar. Ebenfalls zu Unrecht habe das FA --insoweit allerdings in Einklang mit den Klägern-- die gesamten Beiträge des Arbeitgebers zur beruflichen Vorsorge an die Versicherungskasse als nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG 2002 steuerfreie Lohnzuwendung behandelt. Steuerfrei seien hiernach lediglich die in das Obligatorium, nicht aber die in das Überobligatorium der Kasse geleisteten Beiträge. Die Arbeitgeberbeiträge seien insoweit auch nicht nach § 3 Nr. 63 EStG 2002 steuerbefreit.

10 Das FA stützt seine Revision auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage vollen Umfangs abzuweisen.

11 Die Kläger beantragen (sinngemäß), die Revision zurückzuweisen.

12 Sie beantragten zunächst --"zudem (Anschluss-Revision)"-- ...

- "für den Fall, dass die Austrittsleistung, was den obligatorischen und den überobligatorischen Teil bzw. nur den obligatorischen Teil angeht, ... als nicht nach § 3 Nr. 3 EStG 2002 steuerfrei eingestuft wird",

  - "dass die auf die überobligatorischen Beiträge entfallende Freizügigkeitsleistung (Vorbezug) als eine Leistung eingestuft wird, die auf nicht gesetzlich vorgeschriebenen Beiträgen beruht und somit mit der Auszahlung aus einer privaten Kapital-/Rentenversicherung vergleichbar ist. Mit der Konsequenz, dass als einzige Vorschrift für die Beurteilung der Steuerpflicht der § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG 2002 in Betracht kommt. Somit könnten lediglich die im Auszahlungsbetrag enthaltenen Zinsen, die auf die überobligatorischen Beiträge entfallen, von steuerlicher Relevanz i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG (2002) sein";

  - "dass sich nur für die Kapitalabfindung aus dem Obligatorium aus Art. 21 DBA-Schweiz (1971/1992) ein deutsches Besteuerungsrecht (als Ansässigkeitsstaat) ergibt; für den Teil der Kapitalabfindung, der auf das Überobligatorium entfällt, ergibt sich (Anschluss-Revision) aus dem Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz (1971/1992) ein Besteuerungsrecht des Kassenstaates 'Schweiz'";

  - "für den Fall, dass die Auszahlung des Überobligatoriums nachgelagert in Deutschland (oder der Schweiz) der Besteuerung unterliegt, ... 'hilfsweise (Anschluss-Revision) die Freistellung der Arbeitgeberbeiträge in das Überobligatorium' nach § 3 Nr. 62 S. 4 i.V.m. S. 2 + 3 EStG (2002)";

  - "für den Fall, dass die Auszahlung als Einkünfte nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (2002) eingestuft werden, ... die Zuweisung des alleinigen Besteuerungsrechtes des gesamten Vorbezugs (Obligatorium und Überobligatorium) an den Kassenstaat 'Schweiz' (Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz [1971/1992])".

13 Über diese Anträge hatte der Senat am 7. Mai 2014 einen Zwischengerichtsbescheid gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 99 Abs. 2 i.V.m. § 90a der Finanzgerichtsordnung (FGO) beschlossen, der wie folgt tenoriert war:

14 "Bei dem von den Klägern als sog. Vorbezug für Wohneigentum vereinnahmten Kapitalbetrag aus der Versicherungskasse für das Staatspersonal des Schweizer Kantons Sankt Gallen handelt es sich um im Streitjahr steuerpflichtige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 2002, die dem deutschen Besteuerungsrecht nach Art. 21 DBA-Schweiz 1971/1992 unterfallen."

15 Dagegen wandten sich die Kläger mit ihrem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 90a Abs. 2 Satz 1 FGO), die sich auf entsprechenden Hinweis des Senats erklärtermaßen --in der Sache und in Einklang mit dem Zwischengerichtsbescheid-- nicht auf Fragen des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG 2002 erstrecken sollte.

16 Die Kläger haben im Zuge der Verhandlung ihre "Anschlussrevisionsanträge" nicht aufrechterhalten. Sie haben allerdings nach Schluss der Verhandlung nochmals ihren Standpunkt bekräftigt, dass der sog. Vorbezug nach § 3 Nr. 3 EStG 2002 vollen Umfangs steuerfrei bleiben müsse. Zudem stelle sich nach wie vor die Frage, "wie nach (der) vorgelagerten Besteuerung der Beiträge nun die nachgelagerte doppelte Besteuerung der Leistungen vermieden werden kann". Um eine solche Doppelbesteuerung zu vermeiden, seien nur die im Überobligatorium enthaltenen Zinsanteile nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG 2002 zu besteuern. Diese beiden Punkte erforderten Antworten, welche der Senat ihnen, den Klägern, "noch vor der Entscheidung zukommen lassen" solle.

Entscheidungsgründe

17 II. Der Senat entscheidet durch Zwischenurteil gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 99 Abs. 2 FGO zunächst vorab allein über die Frage danach, ob der in Rede stehende sog. Vorbezug aus der Schweizer Versicherungskasse als Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 EStG 2002 dem deutschen Besteuerungsrecht nach Art. 21 DBA-Schweiz 1971/1992 unterfällt. Das ist zu bejahen.

18 1. Der X. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat durch Urteil vom 23. Oktober 2013 X R 33/10 (BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103) entschieden, dass eine sog. Austrittsleistung, die von einer schweizerischen öffentlich-rechtlichen Pensionskasse nach dem 31. Dezember 2004 ausgezahlt wird, als "andere Leistung" mit dem Besteuerungsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG 2002 steuerpflichtig und nicht gemäß § 3 Nr. 3 EStG 2002 steuerfrei sei. Der X. Senat hat in jenem Urteil weiter entschieden, dass das Besteuerungsrecht an den

Versorgungsleistungen einer Schweizer Pensionskasse an einen im Schweizer öffentlichen Dienst tätigen und im Inland ansässigen Arbeitnehmer, der ein sog. Grenzgänger i.S. von Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 ist, Deutschland und nicht der Schweiz zusteht. Grund dafür ist, dass die Versorgungsleistungen auch auf Beitragsleistungen des Arbeitnehmers beruhen. Infolgedessen unterfallen sie weder dem Kassenstaatsprinzip mit einer Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Kassenstaat Schweiz gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1992 noch sind sie abkommensrechtlich als Ruhegehalt gemäß Art. 18 DBA-Schweiz 1971/1992 anzusehen. Damit ist die Auffangnorm des Art. 21 DBA-Schweiz 1971/1992 einschlägig, nach welcher die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat --im Streitfall Deutschland-- besteuert werden können. Der X. Senat bezieht sich hinsichtlich des deutschen Besteuerungsrechts auf seinen Beschluss vom 25. März 2010 X B 142/09 (BFH/NV 2010, 1275) sowie den Senatsbeschluss vom 8. Dezember 2010 I R 92/09 (BFHE 232, 137, BStBl II 2011, 488). Durch letzteren hat der Senat in nämlicher Weise zu den Versorgungsleistungen einer Schweizer Pensionskasse entschieden.

19 2. Der Senat hat keine Veranlassung, für den im Streitfall in Rede stehenden sog. Vorbezug der im Inland wohnenden und deswegen unbeschränkt steuerpflichtigen Kläger aus den Versicherungskassen von den beschriebenen Grundsätzen abzuweichen. Das betrifft sowohl die Tatbestandsmäßigkeit des Vorbezugs als andere Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 EStG 2002 als auch die Zuordnung des Besteuerungsrechts:

20 a) Hinsichtlich der Besteuerung des Vorbezugs nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 EStG 2002 nimmt der Senat, um bloße Wiederholungen zu vermeiden, Bezug auf das zitierte Urteil des X. Senats in BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103. Die Kläger haben nichts Neues vorgetragen, das eine Abweichung hiervon rechtfertigen könnte. Das betrifft namentlich die Einschätzung, dass es sich bei dem Versorgungsverhältnis um ein einheitlich öffentlich-rechtliches handelt. Die von den Klägern vorgenommene Unterscheidung zwischen einem als öffentlich-rechtlich zu qualifizierenden Obligatorium als ein Versorgungsverhältnis und einem davon abzugrenzenden als privat-rechtlich zu qualifizierenden Überobligatorium als einem anderen Versorgungsverhältnis (s.a. Miessl, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2013, 850) wird jedenfalls von den tatrichterlichen Feststellungen des FG nicht getragen, und diese Feststellungen sind für den Senat bei seiner Entscheidung bindend, § 118 Abs. 2 FGO. Dass es sich hierbei um Rechtsfragen handelt, ändert an der Bindung nichts, weil es um ausländisches Recht geht; ausländisches Recht ist aber vom Tatgericht zu ermitteln und festzustellen (vgl. § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung, dazu Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 61). Auf die Rechtsfrage danach, ob der sog. Vorbezug allenfalls mit dem darin enthaltenen Zinsanteil nach Maßgabe von § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG 2002 zu besteuern wäre (s. die dazu beim VIII. Senat des BFH als dem für die Kapitaleinkünfte zuständigen Fachsenat anhängigen Revisionsverfahren VIII R 31/10 [gegen FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24. September 2009 3 K 14/07, EFG 2011, 461]; VIII R 39/10 [gegen FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28. April 2010 3 K 1285/08, EFG 2011, 1799]; VIII R 38/10 [gegen FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28. April 2010 3 K 4156/08, EFG 2011, 1716], sowie VIII R 40/11 [gegen FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12. Mai 2011 3 K 147/10]; s.a. J. Förster, IStR 2014, 119; dieselbe, BFH/PR 2014, 78), kommt es sonach nicht mehr an.

21 b) Der nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 EStG 2002 steuerbare Vorbezug durfte nach Maßgabe der abkommensrechtlichen Zuweisung des Besteuerungsrechts in Deutschland besteuert werden.

22 aa) Bei beiden Klägern handelt es sich um im Inland ansässige Personen, die als sog. Grenzgänger der Zuordnung des Besteuerungsrechts nach Maßgabe von Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 unterfallen. Darüber wird unter den Beteiligten nicht gestritten und der Sachverhalt gibt keinen Grund, daran zu zweifeln.

23 bb) Der sog. Vorbezug der Kläger aus der Versicherungskasse zur Wohneigentumsförderung hat nach den den Senat erneut bindenden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen der Vorinstanz --sowohl, was das sog. Obligatorium als auch, was das sog. Überobligatorium anbelangt-- Versorgungscharakter. Der Vorbezug ist zudem teilweise durch die auf gesetzlicher Grundlage erfolgten Beitragszahlungen der Kläger an die Versicherungskasse wirtschaftlich (und rechtlich) von diesen veranlasst worden. Das rechtfertigt es, die in Rede stehenden Leistungen gleichermaßen --wie die Austrittsleistungen der Pensionskasse, über welche der X. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103 entschieden hat-- nicht als Vergütungen "für erbrachte Dienste" i.S. von Art. 18, Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 anzusehen. Das Besteuerungsrecht fällt deswegen nach Art. 21 DBA-Schweiz 1971/1992 an Deutschland. Im Einzelnen verweist der Senat auf seinen Beschluss in BFHE 232, 137, BStBl II 2011, 488 und auch insoweit auf das zitierte BFH-Urteil in BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103.

24 cc) Das neuerliche Vorbringen der Kläger gibt abermals keinen Anlass, von der daraus ersichtlichen bisherigen

Einschätzung abzurücken. Das betrifft den von den Klägern gegebenen Hinweis auf die Kommentierung der Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) zu Art. 19 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen in ihrer Fassung im Zeitpunkt der Revision des DBA-Schweiz 1971/1992 (im Ergebnis damit übereinstimmend Lampert, IStR 2012, 513; s.a. Ismer, IStR 2011, 577, sowie Miessl, IStR 2013, 850). Ebenso wenig ist das unspezifisch von den Klägern herangezogene Freizügigkeitsabkommen zwischen der Europäischen Union und der Schweiz geeignet, ein anderweitiges Abkommensverständnis zu erwirken. Und schließlich weisen die Kläger auch vergeblich auf Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 und den darin enthaltenen Begriff des "Sondervermögens" als für die Besteuerungszuordnung an den sog. Kassenstaat (hier also an die Schweiz) beachtliches Tatbestandsmerkmal hin. Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1972/1992 lässt es danach zwar genügen, dass die erfassten Vergütungen "aus einem Sondervermögen" gewährt werden. Es mag dahinstehen, ob die öffentlich-rechtliche Versicherungskasse des Kantons Sankt Gallen ein solches Sondervermögen darstellt (zum Begriff vgl. z.B. Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 19 MA Rz 50). Jedenfalls würde das auch bejahendenfalls nichts daran ändern, dass es wiederum an Vergütungen "für erbrachte Dienste" mangelt, dessen es aber auch hier nach den tatbestandlichen Erfordernissen für die Zuordnung des Besteuerungsrechts an die Schweiz bedarf. Der in diesem Zusammenhang gegebene Hinweis der Kläger auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 13. März 2014 C-464/12, ATP PensionService (Höchstrichterliche Finanz-Rechtsprechung 2014, 459), das zu Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1977, Nr. L-145, 1) und dem darin ebenfalls enthaltenen Begriff des Sondervermögens ergangen ist, geht schon deswegen und unbeachtlich der Frage, ob die Begrifflichkeiten im Abkommensrecht einerseits und im Umsatzsteuerrecht andererseits in diesem Punkt übereinstimmen, ins Leere.

25 c) Schließlich scheidet auch eine weiter gehende Anrechnung der von der Versicherungskasse vom Vorbezug nach Lage der Dinge abkommenswidrig einbehaltenen und an die Schweizer Steuerbehörden abgeführten Quellensteuern auf die festgesetzte Einkommensteuer nach Maßgabe von Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz 1971/1992 aus. Auch insoweit genügt der Hinweis auf den zitierten Senatsbeschluss in BFHE 232, 137, BStBl II 2011, 488.

26 3. Der Senat hält es für sachdienlich, über die entscheidungserheblichen Rechtsfragen der Besteuerung des Vorbezugs nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 EStG 2002 sowie der abkommensrechtlichen Besteuerungszuordnung des Vorbezugs durch Zwischenurteil nach Maßgabe von § 121 Satz 1 i.V.m. § 99 Abs. 2 FGO zu entscheiden.

27 a) Das erscheint nicht zuletzt deswegen als sachgerecht, als die weiterhin streitgegenständlichen und ihrerseits ebenfalls entscheidungserheblichen Rechtsfragen --zum einen die Frage danach, ob der sog. Vorbezug nach § 3 Nr. 3 EStG 2002 steuerbefreit ist (s. dazu für eine sog. Austrittsleistung BFH-Urteil in BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103; s.a. J. Förster, IStR 2014, 119), zum anderen die Fragen danach, ob der sog. Vorbezug, verneint man die erste Frage, gemäß § 34 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 EStG 2002 ermäßigt besteuert werden kann (s. dazu wiederum BFH-Urteil in BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103) und/oder, ob die geleisteten Arbeitgeberbeiträge nach § 3 Nr. 62 EStG 2002 steuerfrei sind (siehe dazu auch BFH-Urteil vom 24. September 2013 VI R 6/11, BFHE 243, 210)-- nach Maßgabe des Geschäftsverteilungsplans des BFH für das Jahr 2014 nicht in den vorrangigen Zuständigkeitsbereich des erkennenden Senats, sondern des X. Senats fallen, bei dem die Sache unter dem Aktenzeichen X R 47/11 denn auch ursprünglich anhängig gewesen ist. Deswegen sollte sie wieder an den dafür vorrangig sachzuständigen X. Senat des BFH abgegeben werden (s. dazu im Geschäftsverteilungsplan 2014 des BFH unter A. Sachliche Zuständigkeit der Senate, dort unter II.1. Buchst. f der Ergänzenden Regelungen). Der X. Senat erhält dadurch Gelegenheit, seine Rechtsprechung im Urteil in BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103 für die Situation des Streitfalls fortzuführen oder im Hinblick auf die Einwände der Kläger davon abzugrenzen. Das Zwischenurteil gibt dazu die Möglichkeit, weil dadurch diejenigen Streitpunkte unter den Beteiligten, welche die Zuständigkeit des I. Senats des BFH begründet haben (vgl. im Geschäftsverteilungsplan 2014 des BFH unter A. Sachliche Zuständigkeit der Senate, I. Senat, dort unter 3. Buchst. d), außer Streit gestellt und damit erledigt sind. Die Beteiligten sind auf die Möglichkeit einer derartigen Zwischenentscheidung hingewiesen worden; sie haben dem ausdrücklich nicht widersprochen.

28 b) Da über die erwähnten Streitfragen derzeit nicht entschieden wird, kann dahinstehen, ob der von den Klägern nach Schluss der mündlichen Verhandlung nachgereichte Schriftsatz, mit dem nochmals insbesondere im Hinblick auf die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 3 EStG 2002 Gründe angeführt werden, weshalb die Regelungslage im Schweizer Kanton Sankt Gallen eine andere sei als im Kanton Basel, über die der BFH in seinem Urteil in BFHE 243, 332, BStBl

II 2014, 103 zu befinden gehabt habe, als Antrag auf Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung anzusehen ist und ob er eine solche Wiedereröffnung rechtfertigen könnte (vgl. dazu § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO).

29 c) Einer Abgabe der Sache an den X. Senat nach Maßgabe des Vorstehenden widerspricht allerdings der Beschluss des XI. Senats des BFH vom 4. September 2002 XI R 64/99 (BFH/NV 2003, 183). Danach führt die Erledigung eines Streitpunkts infolge eines Zwischenurteils durch den dafür zuständigen Senat des BFH zumindest dann nicht zum Wegfall der Zuständigkeit dieses Senats, wenn dieser bereits über die Revision mündlich verhandelt hat und der Senat in anderen Verfahren weiterhin mit Rechtsfragen des noch streitigen Streitpunkts befasst werden kann. Doch ist dieser Aussage nicht beizupflichten. Erstens ist es allein Sache des Präsidiums des BFH, über die Geschäftsverteilung zu befinden, § 4 FGO i.V.m. § 21e Abs. 1 Satz 1 des Gerichtsverfassungsgesetzes. Die Zuständigkeit des Präsidiums bezieht sich dabei nicht nur darauf, den Geschäftsverteilungsplan aufzustellen. Das Präsidium entscheidet vielmehr allein auch über die Auslegung des Geschäftsverteilungsplans und löst durch seine Entscheidung einen sog. negativen Kompetenzkonflikt unter verschiedenen Spruchkörpern eines Gerichts. Im Wege eines "gerichtsinternen" gesonderten Beschlusses kann das nicht geschehen (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 18. Februar 1986 VII S 39/85, BFHE 146, 14, BStBl II 1986, 357; vom 20. Dezember 2012 IV B 93/12, BFH/NV 2012, 575; Lückemann in Zöller, Zivilprozessordnung, 30. Aufl., § 21e GVG Rz 38, jeweils m.w.N.). Zweitens konnte der Beschluss des XI. Senats noch nicht die (interne und gegenüber der früheren Handhabung geänderte) Beschlussfassung des Präsidiums des BFH vom 23. April 2012 berücksichtigen, wonach die Zuständigkeit des I. Senats des BFH in den Sachgruppen unter A. Sachliche Zuständigkeit der Senate, dort I. Senat (u.a.) unter 3. (hier: nach Buchst. d) des Geschäftsverteilungsplans immer nur dann ausgelöst wird, wenn eine Rechtsfrage im Zusammenhang mit einer dieser Sachgruppen unter den Beteiligten *konkret* streitig ist, ansonsten jedoch nicht (mehr). Dass die Zuständigkeit eines Senats davon abweichend nach Maßgabe von A. Sachliche Zuständigkeit der Senate, dort unter IV. der Ergänzenden Regelungen des Geschäftsverteilungsplans konserviert würde, wenn --wie vorliegend-- ein Gerichtsbescheid oder eine mündliche Verhandlung vorangegangen ist, wird von dem klaren Wortlaut jener Regelung nicht getragen. Denn diese betrifft allein die Situation, dass eine anhängige Streitsache von dem bisher zuständigen Senat auf den aufgrund der Änderung des Geschäftsverteilungsplans zuständig gewordenen Senat übergeht. Davon kann hier aber keine Rede sein und eine Analogie der Regelung auf eine zwar ähnliche, aber eben doch andere Verfahrenskonstellation verträgt sich nicht mit dem abstrakten Geltungsanspruch des Geschäftsverteilungsplans zur Wahrung des gesetzlichen Richters nach Art. 101 des Grundgesetzes. Und drittens erzwingt der insoweit anderslautende Beschluss des XI. Senats des BFH auch keine Divergenzanfrage nach § 11 Abs. 3 Satz 1 FGO, weil es lediglich um das Verfahren der internen Zuständigkeitsverteilung innerhalb des BFH geht, und dafür ist in Konfliktfällen, wie gesagt, nach der Gesetzeslage allein das Präsidium des Gerichts zuständig. Unabhängig davon ist auch nicht erkennbar, dass es hier zu einem derartigen Konfliktfall kommen könnte.

30 4. Eine Kostenentscheidung ergeht erst im Endurteil.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de