

Behandlung von Geschäftsführergehältern nach dem DBA Schweiz

Rüdiger Bock, LL. M., Rechtsanwalt, Konstanz/Zürich

Mit Spannung wurde eine Entscheidung des BFH über die internationale Zuweisung des Besteuerungsrechts von Geschäftsführergehältern nach dem DBA Schweiz erwartet. Strittig, und auch durchaus praxisrelevant, ist die Frage, ob eine in Deutschland ansässige natürliche Person, die Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz ist, in Bezug auf die bezogenen Einkünfte von der Freistellungsmethode profitieren kann.

Die diesbezügliche Regelung des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz klammert zunächst Grenzgänger ausdrücklich aus. Ist die Person aber kein Grenzgänger, so erhält der Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft (hier: Schweiz) ein Besteuerungsrecht. Eine Ausnahme ist allerdings in dem Falle vorgesehen, daß die Tätigkeit so abgegrenzt ist, daß sie lediglich Aufgaben außerhalb dieses Staates (hier: Schweiz) umfaßt, oder falls dieser Staat (hier: Schweiz) die Einkünfte nicht besteuert.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so hat also die Schweiz das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Es stellt sich sodann die Frage, welche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hier eingreift: Die Anrechnungs- oder Freistellungsmethode (unter Progressionsvorbehalt). Nach dem „Methodenartikel“ Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 d) DBA Schweiz wäre die Freistellungsmethode nur gewährt, wenn und soweit die Tätigkeit in der Schweiz ausgeübt worden wäre. Interessant ist nun die Frage, ob aufgrund des oben genannten

Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz diese „Tätigkeit in der Schweiz“ fingiert wird, ohne daß dies eines zusätzlichen Nachweises seitens des Steuerpflichtigen bedürfe.

Der BFH hat diese Frage nun in diesem Sinne entschieden (BFH, Urt. v. 25. 10. 2006, I R 81/04, IStR 2007, 177–179). Mit der wünschenswerten Klarheit heißt es dort (Rn. 14):

„Die Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten für eine schweizerische Kapitalgesellschaft, die Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 unterfällt und nicht so abgegrenzt ist, daß sie nur Aufgaben außerhalb der Schweiz umfaßt, wird i.S. des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA-Schweiz 1992 ‚in der Schweiz ausgeübt‘. Das gilt auch dann, wenn sie tatsächlich überwiegend außerhalb der Schweiz verrichtet wird. Denn Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 enthält für seinen Anwendungsbereich eine Fiktion des Tätigkeitsortes.“

Der BFH beruft sich in der Begründung auf historische Argumente. Schon in den 1960er Jahren gab es eine entsprechende Auslegung zur Fiktion des Tätigkeitsortes,¹ die schließlich durch einen Beschluß des Großen Senats des BFH bestätigt wurde.² Diese Rechtsprechung sei in den Ab-

¹ Zum damals geltenden Recht, Abkommen zwischen dem Deutschen Reiche und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftsteuern vom 15. 7. 1931 i. d. F. des Zusatzprotokolls vom 20. 3. 1959 (DBA-Schweiz 1931/1959), Art. 4.

² Beschluß des Großen Senats des BFH vom 15. 11. 1971 GrS 1/71, BFHE 103, 433, 436, BStBl. II 1972, 68, 69.

kommenstext eingeflossen.³ Auf eine anderslautende Entscheidung des FG Baden-Württemberg aus dem Jahr 2003 wird hingewiesen,⁴ und insbesondere auch darauf, daß diese Interpretation „nicht die einzig mögliche“ sei.

Vor allem in Ansehung der langjährigen Praxis der Vertragsstaaten sei jedoch der Fiktion des Tätigkeitsortes und damit der Freistellungsmethode den Vorzug zu geben. Die Berücksichtigung der „Praxis der Vertragsdurchführung“ bei der Auslegung internationaler Verträge sei völkergewohnheitsrechtlich anerkannt; somit könne sich die deutsche Finanzverwaltung nicht einseitig durch eine abweichende Deutung von dieser Praxis lösen.

In diesem Zusammenhang darf nicht übersehen werden, daß diese Fiktion nicht für Grenzgänger gilt. Das steht so eindeutig im DBA Art. 15 Abs. 4 und ist auch durch den BFH am selben Tag in anderer Sache so entschieden worden (BFH, Urt. vom 25. 10. 2006, I R 18/04, NV). Besteht in der Schweiz ein Arbeitsort, entfällt die Grenzgängereigenschaft gem. Art. 15 a Abs. 2 DBA Schweiz, wenn der Steuerpflichtige an mehr als 60 Arbeitstagen berufsbedingt nicht an den Wohnsitz zurückkehrt.⁵ Berufsbedingt sind Übernachtungen insbesondere, wenn wegen der Entfernung zwischen Arbeitsort und Wohnort eine Rückkehr unzumutbar ist.⁶ Die Nichtrückkehrtage müssen wegen § 90 Abs. 2 AO durch den Steuerpflichtigen dokumentiert werden.

Nicht ausdrücklich entschieden ist mit diesem Urteil, ob auch die Fiktion der Tätigkeit in der Schweiz gilt, wenn die betreffende Person sich tatsächlich überhaupt nicht in der Schweiz aufhielt. M.E. wäre dies nicht anders zu beurteilen als die „überwiegende“ Tätigkeit außerhalb der Schweiz. Durch Telekommunikationsmittel wäre es ja durchaus möglich, eine leitende Tätigkeit auch ohne körperliche Präsenz auszuüben.

Das Urteil des BFH wird von den unter die Regelung des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz fallenden deutschen Steuerpflichtigen sicherlich mit Erleichterung aufgenommen und bietet neue Gestaltungssicherheit, wobei natürlich die Grenzen des § 42 AO ebenso wenig unbeachtet bleiben dürfen wie die Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG. Der BFH hat hier in klarer Sprache zu einem lange umstrittenen Thema Stellung genommen und Rechtssicherheit geschaffen.

3 BT-Drucks. VI/3233, Abschnitt B, zu Art. 15.

4 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 13. 5. 2003, 11 K 125/99, EFG 2003, 1459.

5 BMF, 19. 9. 1994, IV C 6 – S 1301 Schz – 60/94, BStBl. I 1994, 683.

6 Grenzgängerhandbuch, Fach A Teil 2 Nummer 6: Immer gegeben bei 110 km einfache Entfernung oder 3 Std. für Hin- und Rückfahrt.