

Rechtsfähiger Verein ist keine Kapitalgesellschaft im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und der Schweiz

FG Baden-Württemberg, Urteil v. 28.11.2006, Az. 4 K 213/05

Tatbestand:

Die Kläger (KI) hatten in den Streitjahren ihren Wohnsitz in Deutschland und wurden für die Streitjahre zusammen zur Einkommensteuer (ESt) veranlagt.

Der KI war in den Streitjahren 2001, 2002 und 2003 Mitglied des- (geschäftsführendes Organs) der -X- und in den Streitjahren 2002 und 2003 zusätzlich Mitglied des ...- (geschäftsführenden Organs) der -Y-

Die -X- ist nach Art. .. (Bl. 74 ff. des Leitzeichners mit der Aufschrift "...") ein im Handelsregister eingetragener Verein im Sinne der Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches. Ihr Sitz ist in der Schweiz...

Die -Y- ist nach Art. .. (Bl. 40 ff. des Leitzeichners mit der Aufschrift "...") ebenfalls ein Verein im Sinne der Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches. Ihr Sitz befindet sich in -A- (Schweiz)...

Die Sitzungen der ...- (geschäftsführenden Organe) der -X- und der -Y-, an denen der KI teilgenommen hat, fanden teilweise in der Schweiz, teilweise aber auch in anderen Staaten (...) statt. Für seine Tätigkeit als Mitglied des ...- (geschäftsführenden Organs) der -X- bezog der KI in den drei Streitjahren jeweils (brutto) ... Schweizer Franken. Davon wurde jeweils eine Quellensteuer in Höhe von... Schweizer Franken einbehalten. Für seine Aktivitäten als Mitglied des ...- (geschäftsführenden Organs) der -Y- bezog der KI in den Streitjahren 2002 und 2003 jeweils ein "Honorar" in Höhe von... US-Dollar. Davon wurde jeweils eine Quellensteuer in Höhe von... US-Dollar einbehalten.

In den Anlagen AUS zu den ESt-Erklärungen für die Streitjahre erklärte der KI seine Bezüge als Mitglied der ...- (geschäftsführenden Organe) der -X- und der -Y- jeweils als "nach DBA steuerfreie Einkünfte" bzw. "Einkünfte i.S.d. § 32 b EStG".

Im ursprünglichen ESt-Bescheid für das Jahr 2001 vom 29. Oktober 2002, der wie alle ESt-Bescheide für die Streitjahre unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, berücksichtigte der Beklagte (Bekl) die genannten Bezüge des KI lediglich bei der Berechnung des Steuersatzes. Dabei ging er entsprechend den Angaben der KI in der Steuererklärung von Bezügen des KI in Höhe von... DM aus. Gegen den genannten Bescheid legten die KI mit Schriftsatz ihrer Vertreter und jetzigen Prozessbevollmächtigten vom 28. November 2002 Einspruch ein. Bereits mit Schreiben vom 24. Oktober 2002 hatten die Vertreter der KI eine geänderte Anlage AUS beim Bekl eingereicht, in der sie die Bezüge des KI aus seiner Tätigkeit für die -X- auf... DM beziffert hatten. Bei der Ermittlung des genannten Betrages hatten die Vertreter der KI offenbar nur die Nettobezüge des KI (nach Abzug der schweizerischen Quellensteuer) zugrunde gelegt und diese in Deutsche Mark umgerechnet. Der Bekl berücksichtigte deshalb im ändernden ESt-Bescheid 2001 vom 05. Dezember 2002 nur noch Einkünfte in Höhe von... DM bei der Ermittlung des Steuersatzes.

Mit Bescheid vom 19. Dezember 2003 änderte der Bekl die Steuerfestsetzung für das Jahr 2001 erneut und setzte nunmehr die Bruttobezüge des KI aus seiner Tätigkeit für die -X- als Einkünfte aus selbständiger Arbeit an. Gegen den genannten Bescheid legten die KI mit Schreiben ihrer Vertreter vom 16. Januar 2004 Einspruch ein und ließen zur Begründung vortragen, bei der Tätigkeit des ...- der -X- handle es sich nicht um eine aufsichtsratsähnliche Tätigkeit, das ...- sei vielmehr "das Ausführungsorgan des Vereins". Der Bekl erließ daraufhin am 12. Juli 2004 einen ändernden ESt-Bescheid für das Jahr 2001, in dem er die streitbefangenen (Brutto-)Bezüge des KI aus seiner Tätigkeit für die -X- zwar als Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfasste, jedoch nur noch den auf die Tätigkeiten in der Schweiz entfallenden Anteil (umgerechnet... DM) von der Besteuerung ausnahm und lediglich bei der Berechnung des Steuersatzes berücksichtigte, den auf die Aktivitäten außerhalb der Schweiz entfallenden Anteil (umgerechnet... DM) hingegen ohne Anrechnung der (anteiligen) schweizerischen Quellensteuer der Besteuerung unterwarf. Die Steuerfestsetzung für das Jahr 2001 wurde in der Folge noch mehrfach geändert (zuletzt mit Bescheid vom 07. Juni 2005); die Behandlung der streitbefangenen Bezüge des KI aus seiner Tätigkeit für die -X- erfuhr dabei jedoch keine Änderung mehr.

Im ursprünglichen ESt-Bescheid für das Jahr 2002 vom 26. Februar 2004 erfasste der Bekl die Bezüge des Kl aus seiner Tätigkeit für die -X- und die -Y- zunächst als Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Gegen den genannten Bescheid legten die Vertreter der Kl mit Schreiben vom 08. März 2004 Einspruch ein. Der Bekl erließ daraufhin am 12. Juli 2004 auch für das Streitjahr 2002 einen ändernden ESt-Bescheid, in dem er die streitbefangenen Bezüge zwar als Einnahmen bei den Einkünften des Kl aus nichtselbständiger Arbeit erfasste, jedoch wiederum nur den auf die Tätigkeiten in der Schweiz entfallenden Anteil (umgerechnet... EUR) von der Besteuerung ausnahm und lediglich bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigte, den auf die Aktivitäten außerhalb der Schweiz entfallenden Anteil (umgerechnet... EUR) hingegen ohne Anrechnung der (anteiligen) schweizerischen Quellensteuer der Besteuerung unterwarf. Auch die Steuerfestsetzung für das Jahr 2002 wurde in der Folge noch mehrfach geändert (zuletzt mit Bescheid vom 07. Oktober 2005); die Behandlung der streitbefangenen Bezüge des Kl aus seiner Tätigkeit für die -X- und die -Y- blieb dabei jedoch unverändert.

Bei der Veranlagung für das Jahr 2003 erfasste der Bekl die Bezüge des Kl aus seiner Tätigkeit für die -X- und die -Y- von vornherein bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Da der Kl für das genannte Jahr zunächst keine Angaben über die Tätigkeitstage in der Schweiz und außerhalb der Schweiz machte, schätzte der Bekl im ursprünglichen ESt-Bescheid für das Jahr 2003 vom 10. Februar 2005 die auf die Aktivitäten innerhalb und außerhalb der Schweiz entfallenden Anteile an den Bezügen auf jeweils 50 v.H. Gegen den genannten Bescheid legten die Vertreter der Kl mit Schreiben vom 28. Februar 2005 Einspruch ein.

Am 07. Juni 2005 erließ der Bekl einen ändernden ESt-Bescheid für das Streitjahr 2003, in dem die Behandlung der Bezüge des Kl aus seiner Tätigkeit für die -X- und die -Y- jedoch keine Änderung erfuhr. Nachdem die Kl mit Schreiben vom 15. Juli 2005 die Anzahl der Tätigkeitstage des Kl innerhalb und außerhalb der Schweiz mitgeteilt hatten, erließ der Bekl am 25. Juli 2005 erneut einen ändernden ESt-Bescheid für das Streitjahr, in dem er den auf die Tätigkeiten in der Schweiz entfallenden Anteil der Bezüge (umgerechnet... EUR) von der Besteuerung ausnahm und lediglich bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigte, den auf die Aktivitäten außerhalb der Schweiz entfallenden Anteil (umgerechnet... EUR) hingegen wiederum ohne Anrechnung der (anteiligen) schweizerischen Quellensteuer der Besteuerung unterwarf.

Mit getrennten Entscheidungen für die einzelnen Streitjahre jeweils vom 19. August 2005 wies der Bekl die Einsprüche der Kl als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, das Besteuerungsrecht für Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen stehe zwar nach Art. 15 Abs. 1 und 2 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Schweiz der Schweiz zu, wenn - wie im vorliegenden Fall - der Arbeitgeber in der Schweiz ansässig sei. Dies gelte jedoch dann nicht, wenn die Tätigkeit außerhalb der Schweiz ausgeübt werde. In diesem Fall stehe das DBA Schweiz der Besteuerung im Inland nicht entgegen (Beschluss des BFH vom 19. April 1999 I B 141/98, BFH/NV 1999, 1317). Hiernach könne die Schweiz bei einem im Inland wohnenden Arbeitnehmer mit einem in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber abkommensrechtlich nur die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit besteuern, die rechnerisch auf die in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit entfallen würden.

Die Kl könnten auch nicht die in der Schweiz gezahlte Quellensteuer anrechnen. Stehe nach dem DBA Schweiz der Bundesrepublik Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht zu, dürfe zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung die Schweiz keine Steuern erheben. Sie habe mit Abschluss des DBA's auf ihr Besteuerungsrecht verzichtet und Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht zugebilligt. Im Streitfall habe die Schweiz somit zu Unrecht Steuer für den außerhalb ihres Hoheitsbereichs vom Kl erwirtschafteten Anteil der Zahlungen der -X- und -Y- einbehalten.

Eine andere Beurteilung ergebe sich auch nicht aus Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz. Die genannte Abkommensbestimmung sei nicht einschlägig, da die -X- und die -Y- Vereine nach schweizerischem Recht und keine Kapitalgesellschaften seien und diesen auch nicht gleichgestellt werden könnten. Bei der Aufzählung in Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz handle es sich um eine abschließende Aufzählung. Der Begriff "Kapitalgesellschaft" sei im DBA selbst nicht definiert, sondern müsse durch Auslegung gewonnen werden. Dazu könnten die jeweiligen nationalen Regelungen herangezogen werden. Sowohl nach deutschem als auch nach schweizerischem Recht seien Kapitalgesellschaften und Vereine juristische Personen. Vereine seien jedoch keine Kapitalgesellschaften. Zwar würden inländische Vereine wie auch inländische Kapitalgesellschaften der Körperschaftssteuerpflicht unterliegen, eine formale Gleichstellung erfolge hierdurch aber nicht. Vielmehr werde in § 1 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) bewusst zwischen Kapitalgesellschaften und Vereinen unterschieden.

Auch in der Schweiz werde zwischen Kapitalgesellschaften und Vereinen unterschieden. Aus Schweizer Sicht würden nämlich als juristische Personen anerkannt: Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH), Genossenschaften, Vereine, Stiftungen und "übrige juristische Personen".

Weder nach inländischem noch nach schweizerischem Steuerrecht werde somit der Begriff "Kapitalgesellschaft" als Oberbegriff für Vereine gebraucht.

Mit Schriftsatz ihrer Prozessbevollmächtigten vom 22. September 2005 erhoben die Kl die vorliegende Klage, mit der sie unverändert die vollständige Freistellung der streitbefangenen Bezüge des Kl als Mitglied der ...- (geschäftsführenden Organe) der -X- und der -Y- von der deutschen ESt begehren.

Zur Begründung ließen Sie Folgendes vortragen:

Die Berücksichtigung der Einkünfte des Kl aus der Schweiz im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die -X- und die -Y- als in Deutschland steuerpflichtig sei rechtswidrig. Die genannten Einkünfte seien im Rahmen einer geschäftsführenden Tätigkeit erwirtschaftet worden, weswegen die hierzu vom Großen Senat des BFH in seinem Beschluss vom 15. November 1971 Gr. S. 1/71 (Bundessteuerblatt - BStBl - II 1972, 68) entwickelten Grundsätze zur Bestimmung des Ortes der Tätigkeit heranzuziehen seien. Entgegen der Auffassung des BektI könne die Vorschrift des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz analog angewendet werden, da "die Vergleichbarkeit dieser Regelung zugrunde liegenden Beschlusses des BFH vom 15. November 1971 sehr deutlich" sei. Die Auffassung des BektI, der Gesetzgeber habe diese Auslegungsregelung für die Bestimmung des Ortes der Tätigkeit bewusst ausschließlich für Kapitalgesellschaften heranziehen wollen, könne nicht überzeugen. Die Tätigkeit als geschäftsführendes Organ eines internationalen Verbandes erfordere schon aus verbandspolitischen Gründen zwangsläufig eine Anwesenheit in den beteiligten Ländern. Insbesondere bei internationalen Verbänden könne eine im Organ getroffene Entscheidung der Geschäftsführung grundsätzlich nur in der verwaltenden Verbandsstruktur am Sitz des Verbandes zur Entfaltung kommen, da nur dort die Umsetzung der getroffenen Beschlüsse und Entscheidungen erfolgen könne. Daher würden die Kl durchaus "den Spielraum für eine analoge Anwendung des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz" sehen.

Selbst wenn dies abzulehnen sein sollte, seien hier die vom Großen Senat des BFH in seinem Beschluss vom 15. November 1971 aufgestellten Grundsätze zur Bestimmung des Ortes der Tätigkeit bei Geschäftsführung zu berücksichtigen. Deren Anwendung stehe nicht entgegen, dass es sich bei der -X- und der -Y- nicht um Kapitalgesellschaften handle. Nach den im Beschluss des BFH vom 15. November 1971 aufgestellten Grundsätzen sei entscheidend auf die Art der Tätigkeit abzustellen. Diese definiere der Große Senat des BFH bei den geschäftsführenden Organen einer GmbH oder AG als Erteilung von Weisungen. Hierfür erforderlich sei, dass sich das Organ der Geschäftsführung über den Inhalt der Weisung schlüssig werde und anschließend diese Weisungsentscheidung der Geschäftsleitung einem Empfänger zugänglich mache. Diese aufgeteilte Tätigkeit werde nach Ansicht des BFH bei der Entschlussfassung der Weisung am Aufenthaltsort ausgeübt, während die Mitteilung der Weisung grundsätzlich am Sitz des Empfängers ausgeübt werde. Diesen Sachverhalt erfülle die Tätigkeit des Kl vollumfänglich. Die "Entscheidungen der lenkenden Weisung" würden an unterschiedlichen Orten erfolgen, je nach Bestimmung des Sitzungsortes des entscheidenden Gremiums. Umgesetzt würden diese Entscheidungen grundsätzlich und ausschließlich am Sitz des Verbandes in der Schweiz. Daher sei hier "eine Vergleichbarkeit der Fälle in jedem Fall zu bejahen".

Eine Anwendung der Rechtsauffassung des BFH auf andere DBA's sei bislang unter Hinweis auf die Besonderheit der Rechtsprechung im Zusammenhang mit der Schweiz abgelehnt worden. Dies sei vorliegend jedoch ohne Bedeutung, da sich der streitige Sachverhalt in der Schweiz verwirklicht habe. Deshalb könne hier nicht argumentiert werden, dass diese Rechtsauffassung in der Auslegung des DBA Schweiz nicht anwendbar sei, weil der Gesetzgeber eine dem Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz vergleichbare Regelung nicht getroffen habe. Gerade in diesem zwischenstaatlichen Verhältnis habe diese Rechtsauffassung durch die Aufnahme des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz manifestiert werden sollen.

Die Argumentation des BektI, dass der BFH in seinem Beschluss vom 19. April 1999 I B 141/98 (a.a.O.) den Artikel 15 Abs. 4 DBA Schweiz einer erweiterten Auslegung nicht für zugänglich erachtet habe, erscheine hier nicht einschlägig. Diese Aussage des BFH sei aufgrund des zu berücksichtigenden Sachverhalts im Zusammenhang mit dem in dieser Regelung genannten Personenkreis getroffen worden, der nach Ansicht des BFH abschließend aufgezählt worden sei. Im vorliegenden Fall sei jedoch unstreitig, dass der Kl in den in Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz genannten Personenkreis hineinfalle. Streitig sei dagegen der Anwendungsumfang des in der genannten Regelung enthaltenen Begriffs "Kapitalgesellschaft". Dieser Begriff sei im Abkommen selbst nicht definiert. Daher sei eine Auslegung erforderlich, die sich per se nicht als erweiterte Auslegung darstelle. Auch Ausnahmeverordnungen könnten in den Grenzen ihres Gesetzeszwecks auslegungs- und analogiefähig sein. Im Rahmen dieser Überlegungen sei der Darstellung des BektI zu widersprechen, dass die Oberbegriffe "Kapitalgesellschaft" und "Verein" strikt getrennt würden. Dies sei gerade nicht der Fall, da das Vereinsrecht als "Ursprungsrecht der Kapitalgesellschaft" anzusehen sei. Dies zeige sich schon durch die Verweisung des GmbHG und des AktG auf das Vereinsrecht. Schließlich seien diese beiden Gesetze "durch die Ermächtigungsgrundlage des § 22 BGB überhaupt erst entstanden". Bei der Auslegung des Begriffs "Kapitalgesellschaft" sei darauf abzustellen, unter welchem Blickwinkel die Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 15. November 1971 entstanden sei. Die Beurteilung des BFH beruhe auf der Annahme, dass die geschäftsführende Tätigkeit für eine GmbH oder AG einen zweigeteilten Akt darstelle, der sich aus der Entscheidungsfindung und Weisungserteilung einschließlich Weisungszugang beim umsetzenden Personal zusammensetze. Eine solche Einordnung setze voraus, dass die geschäftsführende Tätigkeit von einem selbständigen Organ getätigt werde und diese Tätigkeit dem betroffenen, eigenständigen Rechtssubjekt zugänglich gemacht werde. Dies treffe auch auf Vereine zu, die diese Organisationsstrukturen gerade auch aufwiesen. Denn nach ihrer Entstehungsgeschichte seien die in Deutschland bekannten Kapitalgesellschaften gemäß GmbHG und AktG als wirtschaftliche Vereine zu verstehen, die aufgrund der spezialgesetzlichen Regelung ihre Rechtsfähigkeit erlangt hätten.

Der Anwendbarkeit der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 15. November 1971 stehe auch nicht entgegen, dass in der nachfolgenden Rechtsprechung diese Annahme des Tätigkeitsorts nicht auf andere DBA's übernommen worden sei, da durch die gesetzgeberische Fixierung dieser Auslegung im DBA Schweiz eine Übernahme dieser Rechtsprechung stattgefunden habe. Aus diesem Grunde sei die Heranziehung des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz im vorliegenden Fall gerechtfertigt.

Die Kl beantragen, die ESt-Bescheide für 2001 vom 07. Juni 2005, für 2002 vom 07. Oktober 2005 und für 2003 vom 25. Juli 2005 dahin zu ändern, dass die Bezüge des Kl aus seiner Tätigkeit für die -X- und die -Y- in den Streitjahren von der deutschen ESt in vollem Umfang freigestellt und lediglich bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) berücksichtigt werden, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Bekl beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidungen. Ergänzend trägt er Folgendes vor:

Die -X- und die -Y- seien Vereine nach schweizerischem Recht und keine Kapitalgesellschaften. Deshalb sei Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz nicht einschlägig. Der BFH habe in seinem Beschluss vom 19. April 1999 I B 141/98 (a. a. O.) klargestellt, dass eine Ausweitung des in Art. 15 Abs. 4 genannten Personenkreises nicht in Betracht komme, da es sich um eine abschließende Aufzählung handle. Außerdem stehe einer Ausweitung entgegen, dass die Vorschrift von der abkommensrechtlichen Maßgeblichkeit des tatsächlichen Tätigkeitsortes eine Ausnahme mache und Ausnahmenvorschriften nach allgemeinen Auslegungsregeln einer erweiternden Auslegung grundsätzlich nicht zugänglich seien.

Weder nach inländischem noch nach schweizerischem Steuerrecht werde der Begriff "Kapitalgesellschaft" als Oberbegriff auch für Vereine gebraucht. Vielmehr würden die Begriffe "Kapitalgesellschaft" und "Verein" strikt voneinander getrennt. Aufgrund der Unterscheidung von Kapitalgesellschaft und Verein in den nationalen Gesetzen sowohl der Bundesrepublik als auch der Schweiz sei die Bezeichnung "Kapitalgesellschaft" in Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz eng auszulegen, nämlich dahingehend, dass hierunter ausschließlich Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu verstehen seien und die Regelung für Vereine nicht anwendbar sei. Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik richte sich deshalb nach Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA Schweiz. Demnach seien die Einkünfte, die auf außerhalb der Schweiz ausgeübte Tätigkeiten entfallen würden, in der Bundesrepublik zu versteuern. Eine Anrechnung der in der Schweiz erhobenen Abzugsteuer sei weder nach dem DBA noch nach deutschem Steuerrecht vorgesehen.

Im Termin zur mündlichen Verhandlung wiesen die Vertreter des Bekl ergänzend auf die in § ... des Steuergesetzes des Kantons -A- (Bl. 54ff. der FG-Akten) vorgenommene Unterscheidung zwischen "Kapitalgesellschaften", "Vereinen" und "übrigen juristischen Personen" hin.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist nicht begründet. Der Bekl hat die Bezüge des Kl aus seiner Tätigkeit für die -X- und die -Y-, soweit sie auf seine Aktivitäten außerhalb der Schweiz entfallen, zu Recht nicht von der deutschen Einkommensteuer freigestellt.

1.

Zwar wird nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 d DBA Schweiz bei einer Person, die - wie der Kl - in der Bundesrepublik ansässig ist, die Doppelbesteuerung von Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen i. S. des Art. 15, die in der Schweiz besteuert werden können, dadurch vermieden, dass diese von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden, vorausgesetzt die Arbeit wird in der Schweiz ausgeübt. Die Voraussetzungen der genannten Abkommensbestimmung sind in Bezug auf die streitbefangenen Bezüge des Kl aus seinen Aktivitäten außerhalb der Schweiz jedoch nicht erfüllt, da der Schweiz für diese Bezüge ein Besteuerungsrecht nicht zusteht. Ein solches ergibt sich entgegen der Auffassung der Kl bzw. ihrer Prozessbevollmächtigten weder aus Art. 15 Abs. 1 noch aus Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz.

2.

Nach Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz können Gehälter, Löhne und ähnliche Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, vorbehaltlich der - hier nicht einschlägigen - Art. 15 a bis 19 nur in diesem Staat (Wohnsitzstaat) besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat (Tätigkeitsstaat) besteuert werden.

Ein Besteuerungsrecht der Schweiz für die streitbefangenen Bezüge des Kl aus Aktivitäten außerhalb der Schweiz lässt sich daraus nicht ableiten, da die diesen Bezügen zugrunde liegende Tätigkeit nicht in der Schweiz "ausgeübt" wurde.

Arbeitsausübung im anderen Vertragsstaat setzt physische Anwesenheit voraus; allein der Umstand, dass der Arbeitgeber im anderen Vertragsstaat ansässig ist, begründet - vorbehaltlich des Art. 15 Abs. 4 - noch keinen dortigen Arbeitsort (Brandis in Debatin/Wassermeyer Schweiz Art. 15 Rz. 33). Da der Ort der Arbeitsausübung im Sinne des Art. 15 Abs 1 DBA Schweiz dort anzunehmen ist, wo sich der Arbeitnehmer zur Ausübung seiner Tätigkeit persönlich (körperlich) aufhält, kommt bei einer Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen Arbeitnehmers für seinen schweizerischen Arbeitgeber Art. 15 Abs. 1 (Arbeitsortprinzip) nur für den Teil der Einkünfte in Betracht, der auf eine Tätigkeit in der Schweiz entfällt, nicht jedoch für den Teil, der sich auf eine Tätigkeit in Drittstaaten bezieht (vgl. die Beschlüsse des BFH vom 19. Mai 1995 I B 189/94, BFH/NV 1995, 1048, und vom

19. April 1999 I B 141/98, a.a.O.). Dies wurde auch in einem Verständigungsverfahren zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz klargestellt (vgl. die Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18. Dezember 1985 IV C 6 - S 1301 Schz - 138/85, Der Betrieb 1986, 357 unter 1., und vom 07. Juli 1997 IV C 6 - S 1301 Schz - 37/97, BStBl I 1997, 723, 724 unter 3.). Zwar hat der Große Senat des BFH mit Beschluss vom 15. November 1971 Gr. S. 1/71 (a. a. O.) entschieden, dass der Geschäftsführer einer GmbH mit Sitz im Inland, der seinen Wohnsitz in der Schweiz hat und dort die Geschäfte der Gesellschaft führt, seine persönliche Tätigkeit am Sitz der Gesellschaft im Inland ausübt. Die genannte Entscheidung ist im Streitfall jedoch nicht anwendbar, da sie zu Art. 4 Abs. 1 DBA Schweiz 1931/1959 ergangen und durch die Einfügung des Art. 15 Abs. 5 DBA Schweiz 1971/1989 (jetzt Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz 1971/1992) überholt ist (Urteil des BFH vom 05. Oktober 1994 I R 67/93, BStBl II 1995, 95). Gegen die Annahme des I. Senats des BFH, die Entscheidung des Großen Senats sei "durch einen Akt des Gesetzgebers überholt", ist von Kempermann in einer Urteilsanmerkung (FR 1995, 158) zwar eingewandt worden, die Entscheidung des Großen Senats habe ohne jede Einschränkung zu der Frage Stellung genommen, wo die (Leitungs-)Tätigkeit des Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft erbracht werde; sie könne nicht dadurch obsolet geworden sein, dass sie (zufällig) zum DBA Schweiz ergangen und die in ihr vertretene Auffassung bei der Neufassung dieses Abkommens in Art. 15 Abs. 5 DBA Schweiz 1971 festgeschrieben worden sei. Ob die Annahme des I. Senats in ihrer Allgemeinheit zutreffend ist, kann im Streitfall jedoch dahingestellt bleiben. Denn zumindest im Zusammenhang mit dem DBA Schweiz kommt der Entscheidung des Großen Senats allenfalls noch für die Auslegung des Art. 15 Abs. 4 Bedeutung zu. Bei der Anwendung des Art. 15 Abs. 1 kann hingegen nicht mehr auf die Entscheidung des Großen Senats zurückgegriffen werden, da seit der Einfügung des Art. 15 Abs. 5 (jetzt Abs. 4) im Abkommen selbst ausdrücklich und - wie noch darzulegen sein wird - auch abschließend geregelt ist, in welchen Fällen das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers zustehen soll.

3.

Nach Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz kann eine Person, die in einem Vertragsstaat ansässig, aber als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist, mit den Einkünften aus dieser Tätigkeit in diesem anderen Staat besteuert werden, sofern ihre Tätigkeit nicht so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb dieses anderen Staates umfasst. Der KI gehört jedoch nicht zu dem Personenkreis, der von der genannten Abkommensbestimmung erfasst wird.

Der KI hat zwar den geschäftsführenden Organen der -X- und der -Y- angehört. Bei den beiden genannten ... handelt es sich jedoch nicht um "Kapitalgesellschaften", wie dies für eine Anwendung des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz erforderlich wäre. Sowohl nach deutschem als auch nach schweizerischem Begriffsverständnis sind Kapitalgesellschaften nur die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die Kommanditgesellschaft auf Aktien bzw. (in der Schweiz) die Kommandit-Aktiengesellschaft (vgl. z. B. für die Bundesrepublik Deutschland die Klammerdefinition in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und für die Schweiz die entsprechende Klammerdefinition in §) des vom Bekl auszugsweise vorgelegten Steuergesetzes des Kantons -A-).

Die -X- und die -Y- sind ausweislich der vorgelegten Statuten als Vereine im Sinne der Art. 60 ff des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs organisiert. Vereine sind aber weder nach deutschem noch nach schweizerischem Begriffsverständnis "Kapitalgesellschaften". Vielmehr bilden - umgekehrt - die Kapitalgesellschaften eine Untergruppe der Vereine, weshalb sie auch - wie die Klägervertreter zu Recht bemerken - als "wirtschaftliche Vereine" bezeichnet werden.

Eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz auf die Organe von (rechtsfähigen oder nicht rechtsfähigen) Vereinen ist nicht möglich.

Die genannte Abkommensbestimmung erfasst nach ihrem eindeutigen Wortlaut nur einen abgegrenzten Personenkreis, dessen Ausweitung in Anbetracht der abschließenden Aufzählung nicht in Betracht kommt. Einer Ausweitung des von ihr erfassten Personenkreises steht auch entgegen, dass die Vorschrift von der abkommensrechtlichen Maßgeblichkeit des tatsächlichen Tätigkeitsortes eine Ausnahme macht (Urteil des BFH vom 05. Oktober 1994 I R 67/93, a.a.O.) und Ausnahmenvorschriften nach allgemeinen Auslegungsregeln einer erweiternden Auslegung grundsätzlich nicht zugänglich sind (Beschluss des BFH vom 19. April 1999 I B 141/98). Den KI ist zwar zuzugeben, dass sich der BFH in dem genannten Beschluss nicht mit dem Begriff der "Kapitalgesellschaft" auseinandergesetzt hatte, weil eine solche im entschiedenen Fall unzweifelhaft vorlag, sondern ausschließlich mit der Frage, ob die in der Abkommensbestimmung enthaltene Aufzählung von Funktionsträgern (Organen, leitenden Angestellten) einer Kapitalgesellschaft als abschließend zu verstehen sei. Die Feststellung des BFH, dass der in der Abkommensbestimmung bezeichnete Personenkreis einer Ausweitung nicht zugänglich sei, ist jedoch entgegen der Auffassung der KI auch für die Frage relevant, ob der Begriff der "Kapitalgesellschaft" auf Rechtsgebilde ausgedehnt werden kann, die weder nach deutschem noch nach schweizerischem Begriffsverständnis von ihm erfasst werden. Denn auch eine Ausdehnung des Begriffs der "Kapitalgesellschaft" auf von ihm an sich nicht erfasste Rechtsgebilde würde im Ergebnis eine Ausweitung des von der Abkommensbestimmung erfassten Personenkreises bedeuten.

Im Hinblick auf den vorstehend beschriebenen Ausnahmecharakter des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz kommt auch die von den KI für geboten gehaltene analoge Anwendung der Bestimmung auf den Streitfall nicht in Betracht. Für eine solche besteht im Übrigen auch schon deshalb keine Veranlassung, weil die Nichtanwendung der Abkommensbestimmung auf die Organe von Vereinen keineswegs eine Regelungslücke zur Folge hat, wie sich daraus

ergibt, dass auf alle Fälle unselbständiger Tätigkeit, die nicht von der Ausnahmebestimmung des Art. 15 Abs. 4 erfasst werden, die Grundregel des Art. 15 Abs. 1 (Maßgeblichkeit des tatsächlichen Tätigkeitsorts) zur Anwendung kommt.

Wegen des Ausnahmecharakters des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz vermag sich der Senat (jedenfalls für die Anwendung der genannten Abkommensbestimmung) auch nicht der vom Niedersächsischen Finanzgericht in seinem (zu Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 b DBA Schweiz ergangenen) Urteil vom 14. Mai 1991 VI 676/89 (Juris und RIW 1991, 963) vertretenen Auffassung anzuschließen, dass der Begriff der "Kapitalgesellschaft" alle Körperschaftsteuerpflichtigen Subjekte i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 KStG umfasse und sich nicht auf die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG aufgezählten beschränke. Es trifft zwar zu, dass das DBA Schweiz zwischen "Kapitalgesellschaften" und "Personengesellschaften" unterscheidet (so die Begründung des Niedersächsischen Finanzgerichts für seine Rechtsauffassung). Dies bedeutet jedoch nicht, dass jedes Rechtsgebilde - also z.B. auch ein Verein - entweder den Kapitalgesellschaften oder den Personengesellschaften zugeordnet werden müsste. Dies lässt sich im Übrigen auch nicht mit der Erkenntnis begründen, dass maßgeblicher Grund für die Einfügung des Art. 15 Abs. 5 (jetzt Abs. 4) DBA Schweiz der Beschluss des Großen Senats vom 15. November 1971 Gr. S. 1/71 (a.a.O.) gewesen sei bzw. dass die vom BFH entwickelten Grundsätze in das Abkommen "übernommen" worden seien. Denn abgesehen davon, dass sowohl die Entscheidung des Großen Senats als auch die dieser Entscheidung vorausgegangenen Entscheidungen des RFH und des BFH (vgl. dazu z.B. das Urteil des BFH vom 22. Juni 1983 I R 67/83, BStBl II 1983, 625, 626 unter 2.) ausnahmslos zu Geschäftsführern und Aufsichtsratsmitgliedern von Kapitalgesellschaften ergangen sind, stellt sich der Vorgang der Weisungerteilung (von der Entschlussfassung bis zum Zugang der Weisung) beispielsweise beim Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung nicht anders dar als beim Geschäftsführer einer Personengesellschaft (ähnlich auch Kempermann in Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann, DBA Deutschland-Schweiz, Rz. 81 zu Art. 15, der die Verschiedenbehandlung z.B. von Prokuristen je nach Rechtsform des Arbeitgeberunternehmens als "nicht einsichtig" bezeichnet). Dies bedeutet aber, dass eine Grenzziehung zwischen Körperschaftsteuerpflichtigen Rechtsgebilden einerseits und Personengesellschaften andererseits, wie sie das Niedersächsische Finanzgericht in seinem Urteil offenbar auch für die Anwendung des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz vorschlägt, keineswegs weniger willkürlich wäre als eine strikt am Wortlaut orientierte Auslegung, die dem Ausnahmecharakter der Vorschrift Rechnung trägt.

4.

Es ist auch nicht zu beanstanden, dass das beklagte Finanzamt die Einkünfte des KI, soweit sie auf Aktivitäten in Drittstaaten entfallen, nicht nach den DBA's mit diesen Staaten von der Steuer freigestellt hat. Denn die bestehenden Abkommen mit diesen Staaten enthalten jeweils im Wesentlichen gleichlautende Regelungen, wonach Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im jeweils anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Tätigkeit bezieht, nur im erstgenannten Staat (hier: Bundesrepublik Deutschland) besteuert werden können, wenn der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage aufhält, die Vergütungen von einem Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist und die Vergütungen von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat. Da der Arbeitgeber des KI in der Schweiz und damit nicht in einem der Drittstaaten ansässig ist, können die Vergütungen für die Tätigkeiten des KI in den genannten Staaten in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden (vgl. auch hierzu den Beschluss des BFH vom 19. April 1999 I B 141/98, a.a.O.).

5.

Die Steuer, die die Schweiz auf die streitbefangenen Bezüge des KI erhoben hat, kann auch nicht auf die deutsche ESt angerechnet werden.

Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA Schweiz kann nur eine solche Steuer angerechnet werden, die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen erhoben wurde (Beschluss des BFH vom 19. April 1999 I B 141/98, a.a.O.). Soweit die Schweiz im Streitfall Steuern auf die Einkünfte des KI erhoben hat, die auf Aktivitäten außerhalb der Schweiz entfallen, ist dies nicht in Übereinstimmung mit dem DBA Schweiz geschehen, da das Abkommen - wie vorstehend ausgeführt - in Bezug auf die hierfür erzielten Einkünfte ein Besteuerungsrecht für die Schweiz nicht vorsieht.

Eine solche Anrechnung kann auch nicht auf § 34 c Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) gestützt werden.

Nach der genannten Vorschrift ist zwar bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen ESt entsprechenden Steuer herangezogen werden, die festgesetzte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer auf die deutsche ESt anzurechnen. Diese Vorschrift ist aber - im Grundsatz - nach § 34 c Abs. 6 Satz 1 EStG nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht. Die DBA's gehen insoweit als spezialgesetzliche Regelungen dem § 34 c Abs. 1 EStG vor (vgl. den Beschluss des BFH vom 19. April 1999 I B 141/98, a.a.O.).

Die Klage war deshalb mit der Kostenfolge des § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) abzuweisen. Die Revision war wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitsache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.



Winheller Rechtsanwälte

Bettinastr. 30
D-60325 Frankfurt a.M.

Tel.: +49 (0)69 974 61 228
Fax: +49 (0)69 974 61 150

E-Mail: info@winheller.com
Internet: <http://www.winheller.com>

Rechtsanwälte für deutsches & US

- ▶ Nonprofitrecht
- ▶ Medienrecht
- ▶ Kapitalanlegerrecht
- ▶ Wirtschaftsrecht

**Weitere Informationen finden
Sie auf unserer Website**

www.winheller.com

**VORAUS denken,
ZUKUNFT planen →**