
Datum: 24.05.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 494/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0524.10K494.00.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 1997 vom 16.10.1998 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung werden mit der Maßgabe geändert bzw. aufgehoben, dass die Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit für die Firma ...AG in Höhe von 44.640,-- DM unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts steuerfrei zu stellen sind.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand:

1

Die Kläger sind im Streitjahr zusammenveranlagte Eheleute. Der Kläger ist seit dem 01.01.1990 Geschäftsführer der ... GmbH, (im folgenden GmbH). Zugleich ist er leitender Angestellter der ... AG, ..., Schweiz (im folgenden AG), die eine 100 %-ige Tochter der GmbH ist. Im Streitjahr 1997 war der Kläger an insgesamt 12 Tagen für die AG tätig. Hiervon entfielen 2 Tage auf Tätigkeiten in der Schweiz, die übrigen 10 Tage entfielen auf Tätigkeiten, die der Kläger für die AG in Deutschland ausgeübt hat. Für diese Tätigkeit erhielt der Kläger insgesamt umgerechnet 44.640,-- DM, worauf 4.944,-- DM züricherische Quellensteuer entfallen.

2

3

In der Einkommensteuererklärung 1997 beantragte der Kläger, die 44.640,-- DM im Hinblick auf § 15 Abs. 4 DBA Schweiz steuerfrei zu stellen. Im angefochtenen Bescheid lehnte der Beklagte dies ab und behandelte den auf den Aufenthalt in Deutschland entfallenden Anteil des Arbeitslohns unter Anrechnung der anteiligen Quellensteuer entsprechend dem Erlass des BMF vom 7. Juli 1997, Bundessteuerblatt I 1997, 723 als steuerpflichtig.

Dagegen haben die Kläger Klage erhoben. Der Kläger trägt vor, er sei weiterhin der Auffassung, dass die gesamten schweizerischen Einkünfte steuerfrei zu stellen seien. Diese Einschätzung stütze sich auf die Rechtsprechung des BFH zur Problematik des Arbeitsortes leitender Angestellter. Der BFH habe entschieden, dass bei leitenden Angestellten einer schweizerischen Kapitalgesellschaft gute Gründe dafür sprächen, das Tatbestandsmerkmal "in der Schweiz ausgeübt" in Artikel 24 Abs. 1 Nr. 1 d DBA Schweiz nicht nach allgemeinen Grundsätzen zu bestimmen, sondern die für diesen Personenkreis in Artikel 15 Abs. 4 DBA Schweiz getroffene Sonderregelung zu berücksichtigen. Es sei weiterhin vom BFH entschieden worden, dass die Tätigkeit eines Geschäftsführers einer GmbH, welche ihren Sitz im Inland habe, stets am Sitz der Gesellschaft ausgeübt werde, wenn der Geschäftsführer seinen Wohnsitz in der Schweiz habe.

Die Kläger beantragen,

unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 1997 vom 16.10.1998 und Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung die Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit für die Firma ... AG, Schweiz, in Höhe von 44.640,-- DM unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts steuerfrei zu stellen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Wegen der Begründung bezieht er sich auf die Einspruchsentscheidung.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist begründet.

Die vom Kläger erzielten Einkünfte aus seiner Tätigkeit für die ... AG sind unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts steuerfrei zu stellen.

Gemäß Artikel 15 Abs. 4 Satz 1 DBA Schweiz 1992 kann - vorbehaltlich des Artikel 15 a DBA Schweiz 1992 - eine natürliche Person, die in einem Vertragsstaat ansässig ist, 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. Besteuert dieser andere Vertragsstaat diese Einkünfte nicht, so können sie in dem Staat besteuert werden, in dem die natürliche Person ansässig ist (Artikel 15 Abs. 4 Satz 2 DBA Schweiz 1992). Die Bundesrepublik nimmt bei Personen, die in der Bundesrepublik ansässig sind, Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen im Sinne des Art. 15 DBA Schweiz 1992, soweit sie nicht unter Art. 17 DBA Schweiz 1992 fallen, von der Bemessungsgrundlage der Deutschen Steuer aus, vorausgesetzt, die Arbeit wird in der Schweiz ausgeübt und dort besteuert (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA Schweiz 1992). Da nach dem Wortlaut des Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA Schweiz 1992 die natürliche Person - hier der Kläger - mit ihren Einkünften im Staat des

Sitzes der Kapitalgesellschaft "besteuert werden kann", aber nicht "nur" in diesem Staat besteuert werden kann, schließt die Bestimmung eine Besteuerung im Wohnsitzstaat nicht aus. Die demnach verbleibende Möglichkeit der Doppelbesteuerung der Einkünfte in beiden Staaten wird nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA Schweiz 1992 einerseits und Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA Schweiz 1992 andererseits durch Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt bzw. durch Besteuerung unter Anrechnung der schweizerischen Quellensteuer vermieden, je nach dem, ob die Arbeit "in der Schweiz ausgeübt" wird oder nicht.

Wie der Begriff "in der Schweiz ausgeübt" auszulegen ist, ist in der Rechtsprechung streitig. Es wird die Auffassung vertreten, die in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA Schweiz 1992 vorausgesetzte Ausübung der Arbeit in der Schweiz könne nur tatsächlich, nicht auch fiktiv dort ausgeübte Arbeit sein (vgl. Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 13. Mai 2003 11 K 125/99, EFG 2003, 1459). Demgegenüber sprechen nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. Beschluss vom 15. Dezember 1998 - I B 45/98, BFH/NV 1999, 751) gute Gründe dafür, dass das Tatbestandsmerkmal "in der Schweiz ausgeübt" entsprechend der für leitende Angestellte in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA Schweiz 1992 getroffenen, auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 15. November 1971 GrS 1/71, BStBl II 1972, 68 zurückgehenden Regelung dahin auszulegen ist, dass Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA Schweiz 1992 auch die in Drittstaaten und in der Bundesrepublik Deutschland ausgeübte Tätigkeit als am Sitz der Kapitalgesellschaft in der Schweiz ausgeübt erfasst, wenn diese Tätigkeit nicht so abgegrenzt ist, dass sie lediglich aus Aufgaben außerhalb des Ansässigkeitsstaates der Kapitalgesellschaft besteht. Hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals "in der Schweiz ausgeübt" in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA Schweiz 1992 sei demnach in der Regel auf den Sitz der Kapitalgesellschaft abzustellen mit der Folge, dass die der schweizerischen Besteuerung unterliegenden und in der Schweiz tatsächlich besteuerten Einkünfte aus einer Tätigkeit der in Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA Schweiz 1992 genannten Personen stets und in vollem Umfang - unabhängig vom tatsächlichen Tätigkeitsort - unter Progressionsvorbehalt freizustellen seien. 14

Dieser Auffassung schließt sich das Gericht an. Entgegen der Meinung des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 13. Mai 2003 11 K 125/99 a.a.O. liegt es mangels gegenteiliger Anhaltspunkte im Vertragstext näher, ein einheitliches Verständnis des Tätigkeitsorts leitender Angestellter von Kapitalgesellschaften im DBA Schweiz 1992 anzunehmen und auch für das Tatbestandsmerkmal "in der Schweiz ausgeübt" in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA Schweiz 1992 in der Regel auf den Sitz der Kapitalgesellschaft abzustellen. Dies hat im Streitfall zur Folge, dass die der schweizerischen Besteuerung unterliegenden und in der Schweiz tatsächlich besteuerten Einkünfte des Klägers in vollem Umfang - unabhängig vom tatsächlichen Tätigkeitsort - unter Progressionsvorbehalt freizustellen waren. 15

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 16

Gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO war wegen der abweichenden Auffassung des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, die Revision zuzulassen. 17