

Mitteilungen zum Deutsch-Schweizerischen Rechtsverkehr

September 2009

Herausgeber: Deutsch-Schweizerische Juristenvereinigung e.V. (DSJV), Postfach 1873, D-53008 Bonn, Tel: +49 (0)700 DSJV 1000, Fax: +49 (0)700 DSJV 2000, E-Mail: info@dsjv.de bzw. info@dsjv.ch, Internet: www.dsjv.de bzw. www.dsjv.ch.

Vorstand: RA/StB Dr. Marc P. Scheunemann LL.M. (Düsseldorf), Notar Dr. Kai Bischoff LL.M. (Köln), RA/StB Marc H. Kotyrba (Hamburg), RA Dr. Leonz Meyer LL.M. (Zürich), RA Dr. Alexander Ressos (Düsseldorf/Zürich), Avocat Dr. Bernd Ehle, LL.M. (Genève), RA Michael Schmidt (Bern).

Redaktion: Notar Dr. Kai Bischoff LL.M., Köln (Zivil- und Wirtschaftsrecht), RA/StB Dr. Marc P. Scheunemann LL.M., Düsseldorf (Steuer- und Zollrecht), RAin Martina Ziffels, Hamburg (Arbeits- und Sozialrecht).

I n h a l t

Zivil- und Wirtschaftsrecht1

Anwendung der Gründungs- oder Sitztheorie im
Verhältnis Schweiz – Deutschland.....1
(Dr. Marc Scheunemann, Dipl.-Finanzwirtin
Heide Bauersfeld)

Aktualitäten im schweizerischen Datenschutzrecht..2
(Monika McQuillen)

Steuer- und Zollrecht.....3

Entwicklung der Rechtsprechung zur Auslegung des
DBA Deutschland/Schweiz in den Jahren 2005 bis
2008.....3
(Dr. Marc Scheunemann/Marc Kotyrba/
Lennart Geffken)

Auswirkungen von aktuellen Änderungen im
deutschen Unternehmenssteuerrecht auf den
deutsch-schweizerischen Rechtsverkehr.....13
(Dr. Marc Scheunemann, Philipp Jost)

Arbeits- und Sozialrecht.....15

Arbeitnehmerfreizügigkeit bei der Vermittlung eines
Arbeitnehmers in die Schweiz – Vermittlungs-
gutscheine.....15
(Dr. Michael Witteler)

10 JAHRE DEUTSCH-SCHWEIZERISCHE JURISTENVEREINIGUNG (DSJV)

AM 26. AUGUST 1999 WURDE DIE DSJV
IN BONN VON SCHWEIZERISCHEN UND DEUTSCHEN JURISTEN GEGRÜNDET

DAS 10-JÄHRIGE JUBILÄUM FEIERN WIR IM RAHMEN DER
HERBSTVERANSTALTUNG 2009

23. UND 24. OKTOBER 2009
ZÜRICH

PROGRAMM

DSJV-HERBSTVERANSTALTUNG IN ZÜRICH AM 23. UND 24. OKTOBER 2009

Veranstaltungsort: Zunfthaus zur Safran
Limmatquai 54
CH-8001 Zürich
Tel.: +41 (44) 251 37 40

Freitag

14.30 Uhr **Fachveranstaltung: "Amts- und Rechtshilfe Deutschland Schweiz"**

Amts- und Rechtshilfe aus Sicht der Schweiz, neueste Entwicklungen Andreas Kolb, Rechtsanwalt, Partner bei Eversheds Schmid Mangeat AG, Zürich

Amts- und Rechtshilfe aus deutscher Sicht und steuerstrafrechtliche Aspekte Dr. Martin Kemper, Richter am Finanzgericht München

Moderation: Marc H. Kotyrba, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Partner bei Renzenbrink Raschke von Knobelsdorff Heiser, Hamburg

17.00 Uhr **Kaffeepause**

17.30 Uhr **Festakt zum 10jährigen Jubiläum der DSJV**

- Begrüssung von Dr. Marc Scheunemann, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater, Partner bei Clifford Chance, Düsseldorf; Präsident der DSJV
- Festansprache von Regierungspräsident Dr. Markus Notter
- Festvortrag von Professor Dr. Götz Schulze, Universität Lausanne "Mein gutes Hausrecht – von Wilhelm Tell bis ins Web 2.0"

Musikalische Begleitung durch das Bläser-Quintett "O5 Brass Ensemble"

19.30 Uhr **Apero**

20.00 Uhr **Abendessen**

Samstag

11.30 Uhr **Hauptversammlung und Vortrag "Grundfreiheiten im Verhältnis Deutschland/EU und der Schweiz"**

- Statutarischer Teil
- Vortrag von Dr. Hermann Thebrath, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Schalksmühle

13.00 Uhr **Mittagessen, Wirtschaft-Neumarkt, Neumarkt 5, 8001 Zürich**

Die Vortragsveranstaltungen und der Apero sind kostenfrei. Für das Abendessen (exkl. Getränke) entsteht ein Kostenbeitrag in Höhe von CHF 80,00.

Anmeldung bis spätestens 9. Oktober 2009
Weitere Informationen und Anmeldeformular unter www.dsjv.de bzw. www.dsjv.ch

Anwendung der Gründungs- oder Sitztheorie im Verhältnis Schweiz - Deutschland

Dr. Marc P. Scheunemann, LL.M./ Diplom-Finanzwirtin Heide Bauersfeld, beide Clifford Chance Düsseldorf

Urteile des BGH v. 27.10.2008 - II ZR 158/06 und II ZR 290/07 (sog. "Trabrennbahn-Urteil")

1. Einleitung und Problemaufriss

Die aktuellen Urteile des deutschen Bundesgerichtshofs zum internationalen Gesellschaftsrecht im Verhältnis Schweiz-Deutschland waren mit Spannung erwartet worden, da hier die Frage beantwortet werden sollte, ob das internationale Gesellschaftsrecht zwischen den Ländern dem zumindest für die Schweizer Unternehmen durchaus günstigen EU-Niveau angepasst werden darf.

Grundsätzlich stehen im internationalen Gesellschaftsrecht für den jeweils betroffenen Staat entweder die Gründungs- oder die Sitztheorie zur Lösung grenzüberschreitender Sachverhalte zur Verfügung. Im Fall der Anwendung der Sitztheorie werden die wesentlichen gesellschaftsrechtlichen Fragen nach dem Recht des Staates gelöst, in dem die Gesellschaft ihren effektiven Verwaltungssitz hat. Kritik erntet die Sitztheorie jedoch insofern, als eine Sitzverlegung im Regelfall dazu führt, dass die Gesellschaft ihre Rechtsfähigkeit verliert und im Zuzugsstaat neu gegründet werden muss. Deshalb befürworten andere Staaten die Gründungstheorie, welche auf das Recht des Inkorporationsstaates abstellt und damit eine grenzüberschreitende Anwendung des Gründungsrechts gestattet.

Für den Zuzugsfall hat der Europäische Gerichtshof entschieden, dass die Anwendung der Sitztheorie gegen die Niederlassungsfreiheit der Art. 43 und 48 EGV verstösst (EuGH v. 9.3.1999 – C 212/97, Slg 1999, I-1459-1498 (Centros); v. 5.11.2002 – C 208/00, Slg 2002, I-9919-9976 (Überseering); v. 30.9.2003 – C 167/01, Slg 2003, I-10155-10238 (Inspire Art)). Deutschland musste also bei Zuzug aus der EU die bisher vertretene Sitztheorie aufgeben und sich der Gründungstheorie anschließen, was insbesondere zu einem vermehrten Zuzug britischer Limited Companies nach Deutschland geführt hat.

Neben den europarechtlichen Sachverhalten hat der deutsche Bundesgerichtshof die Anwendbarkeit der Gründungstheorie allerdings auch auf nach dem Recht der EFTA-Staaten Liechtenstein, Island und Norwegen sowie nach US-amerikanischem Recht errichtete und nach Deutschland ziehende Gesellschaften erweitert (BGH v. 19.9.2005 – II ZR 372/03, BGHZ 164, 148-153; BGH v. 13.10.2004 – I ZR 245/01, DB 2004, 2571-2572). Ob es darüber hinaus auch einer Erweiterung auf den Zuzug aus der Schweiz bedarf, war schliesslich Gegenstand der nachfolgend zu besprechenden Urteile.

2. Urteile des deutschen Bundesgerichtshofs v. 27.10.2008 - II ZR 158/06 und II ZR 290/07 (sog. "Trabrennbahn-Urteile")

Leitsatz: Eine in der Schweiz gegründete Aktiengesellschaft mit Verwaltungssitz in Deutschland ist in Deutschland als rechtsfähige Personengesellschaft zu behandeln.

Nach diesen Urteilen des deutschen Bundesgerichtshofs findet bei Zuzug aus der Schweiz die Gründungstheorie nach deutschem Recht keine Anwendung. Die Aktiengesellschaft schweizerischen Rechts mit Verwaltungssitz in Deutschland ist also nicht nach dem Recht ihres Gründungsstaates zu behandeln. Vielmehr ist die Sitztheorie anzuwenden, welche im Allgemeinen dazu führt, dass die Zuzugsgesellschaft ihre Rechtsfähigkeit im Zuzugsstaat verliert. Die deutsche Rechtsprechung hat die Sitztheorie jedoch insofern modifiziert, als die Zuzugsgesellschaft zwar ihre Rechtsfähigkeit als schweizerische Aktiengesellschaft verliert, sie jedoch nicht neu gegründet werden muss, sondern zumindest als Personengesellschaft deutschen Rechts einzustufen ist. Damit ist sie als Offene Handelsgesellschaft (OHG) oder Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) entsprechend den allgemeinen Regeln des deutschen Gesellschaftsrechts zwar weiterhin handlungsfähig. Die Gesellschafter unterliegen jedoch einer diesen Gesellschaftsformen immanenten uneingeschränkten persönlichen Haftung.

Anders als der Bundesgerichtshof hatte zwar die Vorinstanz (das Oberlandesgericht Hamm) noch eine Anwendung der Gründungstheorie bei Zuzug aus der Schweiz vertreten. Auch im Verhältnis Schweiz-Deutschland sei die Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrages anwendbar, so dass auch vorliegend die Rechtsprechung des Eu-

ropäischen Gerichtshofs zu Centros, Überseering und Inspire Art zu beachten wäre, wonach im Zuzugsfall als Ausfluss des Art. 43 und 48 EGV die Rechts- und Parteifähigkeit einer Gesellschaft nach dem Recht ihres Gründungsstaates beurteilt werden müsse. Die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit im Verhältnis Schweiz-Deutschland stützte das Oberlandesgericht dabei auf diverse bilaterale Abkommen zwischen den Ländern, nach denen das Gesellschaftsrecht der Schweiz dem der Europäischen Union stark angenähert sei.

Demgegenüber sieht der Bundesgerichtshof in seinen jüngsten Urteilen jedoch keinen Anlass, die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 und 48 EGV und damit auch die Gründungstheorie im Verhältnis zwischen der Schweiz und Deutschland anzuwenden. Denn deren Anwendbarkeit sei den völkerrechtlichen Verträgen zum einen keinesfalls unmittelbar zu entnehmen. Vielmehr habe sich die Schweiz bewusst gegen einen Beitritt zur EU sowie zum EWR-Abkommen entschieden. Zum anderen könne auch die Annäherung des schweizerischen an das europäische Gesellschaftsrecht nicht für eine Anwendbarkeit herangezogen werden, da andernfalls in jedem einzelnen Drittstaatenfall eine Vergleichbarkeitsprüfung der Rechtssysteme zu erfolgen habe, was zu durchaus unterschiedlichen Beurteilungen und damit zu erheblicher Rechtsunsicherheit in Drittstaatenfällen führen könne.

Daher sieht der Bundesgerichtshof keinen Anlass die ständige, zwischen EU/EWR- und Drittstaaten differenzierende Rechtsprechung aufzugeben. Allerdings weist er auf den in der Literatur insofern bestehenden Streit hin, ob nicht die EU bzw. EWR-weite Öffnung hin zu einer Anwendung der Gründungstheorie im Zuzugsfall auch eine grundsätzliche Anwendung derselben bei Zuzug aus Drittstaaten rechtfertige oder sogar erfordere. Da sich jedoch bereits ein laufendes Gesetzgebungsverfahren mit einer Lösung dieser Frage hin zur Anwendung der Gründungstheorie auch in Drittstaatenfällen beschäftigt, wolle der BGH mit einer richterlichen Implementierung derselben der gesetzgeberischen Entscheidung nicht vorgreifen.

3. Kritische Würdigung und Ausblick

Die BGH-Entscheidung orientiert sich an den bisherigen Grundsätzen und der klar zwischen EU/EWR- und Drittstaaten differenzierenden ständigen Rechtsprechung. Sofern nicht völkerrechtliche Verträge eine eindeutig andere Handha-

lung gebieten (wie im Fall des Deutsch-Amerikanischen Freundschafts-, Handel- und Schifffahrtsvertrages), ist in Drittstaatenfällen und damit auch im Verhältnis zur Schweiz die modifizierte Sitztheorie anzuwenden. Die Entscheidung scheint insofern zunächst geeignet, ein höchstes Mass an Rechtssicherheit bis zu einer endgültigen gesetzgeberischen Entscheidung zu gewährleisten.

Sie fällt abgesehen davon auch nicht aus dem Rahmen der aktuellen europarechtlichen Entwicklung. Zwar schienen die EuGH-Urteile zu Centros, Überseering und Inspire Art zu einer in höchstem Masse liberalen Rechtslage durch EU/EWR-weite Anwendung der Gründungstheorie im Zuzugsfall zu führen. Allerdings hat die jüngst ergangene Entscheidung des EuGH zur Rechtssache Cartesio dieser Entwicklung Grenzen gesetzt (EuGH v. 16.12.2008 – C 210/06, NZG 2009, 61-68 (Cartesio)). Denn hiernach verbietet die Niederlassungsfreiheit der Art. 43 und 48 EGV zwar die Anwendung der Sitztheorie im Zuzugs-, demgegenüber jedoch nicht im Wegzugsfall. Der Wegzugsstaat soll befugt bleiben, den Wegzug als Liquidation zu behandeln.

Allerdings bleibt auf eine aktuelle EuGH-Vorlage (Rs C 351/08) hinzuweisen, welche in letzter Konsequenz nach der Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit im Verhältnis zwischen Deutschland und der Schweiz aufgrund des EG-Freizügigkeitsabkommens CHE fragt. Auch die soeben rezipierte BGH-Entscheidung hat sich mit dieser Frage auseinandergesetzt, die Anwendbarkeit des Abkommens jedoch bereits mit der Begründung verneint, dass es sich lediglich auf die gerade nicht dauerhafte Dienstleistungsfreiheit beziehe. Hiernach wäre also klar von einer Verneinung der Vorlagefrage auszugehen.

Aktualitäten im Schweizerischen Datenschutzrecht

Monika McQuillen, Eversheds Schmid Mangeat, Zürich

I. Einleitung

Am 1.1. 2009 ist in der Schweiz die Übergangsfrist zur Umsetzung von Neuerungen unter dem revidierten Datenschutzgesetz („DSG“) abgelaufen. Mit der Revision wird eine verstärkte Transparenz bei der Beschaffung von Personendaten an-

gestrebt. Zudem wurden Anreize zur Selbstregulierung geschaffen.

II. Wichtige Neuerungen im Einzelnen

A. Ausdehnung der Meldepflicht von Datensammlungen

Bereits vor der Revision des DSGVO bestand für Privatpersonen eine Meldepflicht, wenn sie regelmäßig besonders schützenswerte Personendaten oder Persönlichkeitsprofile bearbeiteten oder an Dritte bekannt gaben (Art. 11 Abs. 3 DSGVO). Dies hat sich nicht geändert. Neu ist, dass diese Meldepflicht auch dann besteht, wenn die Betroffenen Kenntnis von der Bearbeitung ihrer Daten haben (Art. 11a Abs. 3 DSGVO). Diese Neuerung führt zu der weiter gehenden Frage, ob beispielsweise Arbeitgeber Personalakten ihrer Mitarbeiter, die zweifellos regelmäßig Sammlungen von Persönlichkeitsprofilen beinhalten, beim Register der Datensammlungen anmelden müssen. Die Frage wurde eine Zeit lang kontrovers diskutiert. Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass Arbeitgeber sich künftig auf ihre gesetzliche Verpflichtung der Zeugnispflicht (Art. 330a OR) berufen können und damit von der Meldepflicht ausgenommen sind (R. Rudolph/A. von Kaenel, Datenschutzrechtliche Meldepflicht von Personalakten, Jeder Arbeitgeber ein Delinquent?, SJZ 104 (2008) S. 394, 398).

B. Zertifizierungen

Seit 1.1.2008 können Unternehmen ihre Systeme, Verfahren und Organisation durch eine unabhängige (private) Zertifizierungsstelle zertifizieren lassen und gleichzeitig ein Datenschutz-Qualitätszeichen erwerben, welches unter anderem Werbezwecken dient (Art. 11 DSGVO). Dieser neue Anreiz zur Selbstregulierung ist insbesondere für Hersteller von Datenbearbeitungssystemen oder -programmen von Interesse. Eine erfolgreich absolvierte Zertifizierung entbindet zugleich von der Meldepflicht.

C. Aufwertung des betrieblichen Datenschutzverantwortlichen

In Anlehnung an die Regelungen in verschiedenen EU-Staaten wurde die Stellung des unabhängigen Datenschutzverantwortlichen aufgewertet (Art. 12 a und 12 b Verordnung zum Bundesgesetz über den Datenschutz (VDSG)). Der Aufga-

benkatalog des Datenschutzverantwortlichen ist allerdings eng definiert. Abgesehen von den Anreizen der Steigerung der Datenschutzcompliance und erhöhten Glaubwürdigkeit eines Unternehmens in Datenschutzangelegenheiten ist der einzige datenschutzrechtliche Vorteil die Befreiung von der Meldepflicht.

D. U.S.-Swiss Safe Harbor Framework

Bisher waren Datentransfers von der Schweiz in die USA mit einigem Aufwand verbunden. Am 16. Februar 2009 trat nun, wie zuvor auch schon in der EU, zwischen den USA und der Schweiz ein „U.S.-Swiss Safe Harbor Framework“ in Kraft (Abrufbar unter <http://www.export.gov/safeharbor/swiss/index.asp>). Unternehmen können sich auf der Website des U.S. Department of Commerce registrieren und verpflichten sich damit im Sinne der Selbstregulierung zur Einhaltung der festgelegten Datenschutzprinzipien. Damit werden die Geschäftsbeziehungen zu den USA datenschutzrechtlich einfacher.

III. Schlussfolgerungen

Die Stärkung der Selbstregulierung ist zu begrüßen. Es ist jedoch nicht zu verhehlen, dass die Neuerungen des DSGVO auch zahlreiche neue Fragen aufgeworfen haben, welche die Unternehmen und Anwaltschaft beschäftigen.

Steuer- und Zollrecht

Entwicklung der Rechtsprechung zur Auslegung des DBA Deutschland/Schweiz in den Jahren 2005 bis 2008

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht/Steuerberater Dr. iur. Marc P. Scheunemann, Clifford Chance, Düsseldorf, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht/Steuerberater Marc Kotyrba, Renzenbrink Raschke von Knobelsdorff Heiser, Hamburg, Lennart Geffken

Der folgende Beitrag stellt die Entscheidungen der deutschen Finanzgerichte sowie der Schweizer Bundesgerichte aus den Jahren 2005 bis 2008 bezüglich der Anwendung und Auslegung 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 (im Folgenden: DBA) dar.

Allein die Anzahl der ergangenen Entscheidungen zeigt dabei die Streit anfälligkeit insbesondere der auch praktisch relevanten Regeln zur Ansässigkeit und zur Besteuerung von Arbeitnehmern. Diese beiden Felder werden daher im Folgenden jeweils in einem eigenen Kapitel besprochen. Entscheidungen zu anderen Bereichen des DBA werden im dritten Kapitel zusammengefasst.

1. Entscheidungen zur Ansässigkeit

a) Ansässigkeit und Wohnstätte (Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 DBA)

Zentral für die Verteilung des Besteuerungsrechts ist die Frage, in welchem Staat der Steuerpflichtige ansässig ist. Nach Art. 4 Abs. 1 DBA ist der Ansässigkeitsstaat der Staat, in dem die Person unbeschränkt steuerpflichtig ist. Für Fälle in denen in beiden Staaten unbeschränkte Steuerpflicht besteht, gibt Art. 4 Abs. 2 DBA (sog. tiebreaker-rule) die weiteren Abgrenzungskriterien vor. Demnach begründet zunächst eine "ständige Wohnstätte" die Ansässigkeit. Erbringt auch dieses Kriterium keine Klärung, ist massgeblich in welchem Staat der "Mittelpunkt der Lebensinteressen" liegt.

Die Kriterien zur Bestimmung des Ansässigkeitsstaates konkretisiert das FG Baden-Württemberg in dem Beschluss vom 25. Oktober 2006 (3 V 23/05). Da der Antragsteller nach den Feststellungen des Gerichts sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig war und in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügte, kam es im Hinblick auf die vorrangige „Ansässigkeit“ darauf an, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Antragstellers befand. Nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen in dem Staat, zu dem die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Den wirtschaftlichen Beziehungen zur Schweiz durch den dort ausgeübten Beruf stand gegenüber, dass der Antragssteller in Deutschland über zwei Eigentumswohnungen verfügte und sich damit dort sein wesentliches Vermögen befand. Das FG folgerte, dass nicht schon aufgrund der wirtschaftlichen Beziehungen von einem Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Schweiz ausgegangen werden konnte und stellte stattdessen auf die persönlichen Beziehungen ab. Anhaltspunkte für eine stärkere

persönliche Verbindung zu Deutschland sah das Gericht in der Mitgliedschaft im Sportverein, im sehr guten Verhältnis zu seiner Hausärztin und letztlich in der vollständigeren Ausstattung der deutschen Wohnung im Vergleich zu der in der Schweiz.

Ebenso mit dem "Mittelpunkt der Lebensinteressen" i.S. des Art. 4 DBA befasst sich der BFH in dem Beschluss I B 63/06 vom 27. März 2007 (BFH/NV 2007, 1656). Für nicht klärungsbedürftig befand der Senat die Frage des Klägers, ob bei der Bestimmung des Lebensmittelpunktes die persönlichen Beziehungen stärker zu gewichten seien als die wirtschaftlichen Beziehungen. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liege jedenfalls dann in einem Staat, "wenn zu diesem Staat erstens die deutlich engeren persönlichen Beziehungen und darüber hinaus gewichtige wirtschaftliche Beziehungen bestehen und vorhandene wirtschaftliche Beziehungen zu einem anderen Staat nur gegenwartsbezogen sind und sich voraussichtlich abbauen werden" (vgl. auch BFH vom 31. Oktober 1990, I R 24/89).

Im vom BFH am 05. Juni 2007 entschiedenen Streitfall (I R 22/06) war streitig, ob die Wohnung des Klägers in der Bundesrepublik eine "ständige Wohnstätte" i.S. des Art. 4 Abs. 3 DBA darstellte, da in diesem Fall Deutschland das die Beschränkungswirkungen des Abkommens verdrängende sog. überdachendes Besteuerungsrecht zustehen würde. Das Gericht definiert eine Wohnung dann als "ständige Wohnstätte", wenn sie "auf Grund einer langfristigen Rechtsposition ständig genutzt werden kann" und "nach Art und Intensität ihrer Nutzung eine nicht nur hin und wieder aufgesuchte, sondern in den allgemeinen Lebensrhythmus des Steuerpflichtigen einbezogenen Anlaufstelle darstellt". Dadurch erfolgt eine Abgrenzung zum einen zu blossen Wohnsitz i.S. des § 8 AO und zum anderen zum Lebensmittelpunkt i.S. des Art. 4 DBA. Bei der Interpretation wurde auch auf das Verhandlungsprotokoll vom 18. Juni 1971 (BStBl. I 1975, 504) Bezug genommen, nach dem Wohnungen, die ausschliesslich Kur-, Studien- oder Sportzwecken dienen und nur gelegentlich und zum Zweck der Wahrnehmung wirtschaftlicher und beruflicher Interessen verwendet werden nicht als ständigen Wohnstätten anzusehen seien. Anders als die Vorinstanz (FG Baden-Württemberg vom 22. Februar 2006, 13 K 166/01) beurteilte der Senat die Bankbesuche des Klägers zwar als wirtschaftliche Betätigung, beton-

te aber, dass sich alleine daraus noch nicht die Begründung einer ständigen Wohnstätte ableiten lasse. Hinzukommen müsse eine regelmässige Nutzung. Das zeitliche Kriterium lasse sich aber nicht in abstrakter Weise bestimmen. Verwiesen wird auf eine Entscheidung aus dem Jahr 1998 (BFH I R 40/97) in der eine Nutzungszeit von ca. 50 Tage als für eine Begründung einer ständigen Wohnstätte ausreichend erachtet wurden. Letztlich sei jedoch eine wertende Betrachtung im Einzelfall geboten, die im Streitfall aufgrund mangelnder tatsächlicher Feststellungen dem Finanzgericht aufgegeben wurde.

Auch das Schweizer Bundesgericht weist in der zur Frage der vorrangigen Ansässigkeit ergangenen Entscheidung vom 21. September 2006 (2A 702/2005) auf das Verhandlungsprotokoll vom 18. Juni 1971 (a.a.O.) hin. Der Beschwerdeführer war sowohl in der Schweiz als auch in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Bei der Frage, wo eine "ständige Wohnstätte" vorliege, stellte das Gericht fest, dass die Liegenschaft in Deutschland zumindest in der Anfangsphase noch nicht zur Wahrnehmung wirtschaftlicher oder beruflicher Interessen, sondern insbesondere zu Sportzwecken diene. Demnach wäre eine "ständige Wohnstätte" in Deutschland zu verneinen. Das Gericht stellte aber letztlich aufgrund mangelnder weitere tatsächlicher Feststellungen darauf ab, dass zumindest eindeutig der Lebensmittelpunkt in der Schweiz liege, da hier die intensiveren wirtschaftlichen Beziehungen existierten.

Verfügt ein Steuerpflichtiger in dem Staat, in dem er seine selbstständige Arbeit ausführt über eine "feste Einrichtung", können die damit in Zusammenhang stehenden Einkünfte nach Art. 14 Abs. 1 DBA im Tätigkeitsstaat besteuert werden. Nach der Entscheidung des FG Baden-Württemberg vom 19. Dezember 2008 (3 V 2830/07) vermittelt die Anmietung von Büroräumen, die gleichzeitig an mehrere Personen zur Teilnutzung vermietet werden (Room-Sharing) keine "feste Einrichtung". So müsse für die Annahme einer „festen Einrichtung“ die Räumlichkeiten zwar nicht dauernd benutzt werden, sondern es genüge, dass sie dem Unternehmer für seine Tätigkeit ständig zur Verfügung stehen. Die Einrichtung müsse aber auch während seiner Abwesenheit dazu bestimmt sein, der jeweiligen Berufstätigkeit zu dienen. Diese Voraussetzung ist nach Auffassung des Gerichts nicht erfüllt, wenn die Einrichtung – wie beim Room-Sharing - in

Phasen der Abwesenheit anderen Unternehmern zuzuordnen ist.

b) Überdachende Besteuerung (Art. 4 Abs. 4 DBA)

Art. 4 Abs. 4 DBA gibt der Bundesrepublik Deutschland unter bestimmten Umständen das Recht auch nach Wegzug in die Schweiz und Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland aus Deutschland stammende Einkünfte, ungeachtet anderer Bestimmungen des DBA, zu besteuern (vgl. auch Bischoff/Kotyrba, BB 2002 S. 382 ff.). Von dieser überdachenden Besteuerung zugunsten der Bundesrepublik Deutschland sind nach Satz 4 Steuerpflichtige ausgenommen, deren Wegzug dem Ziel diene, in der Schweiz eine echte unselbstständige Arbeit für einen "fremden Arbeitgeber" aufzunehmen.

Nach der Entscheidung des FG Baden-Württemberg vom 4. Dezember 2007 (12 K 19/04) ist diese Ausnahmeregel restriktiv auszulegen. Eine Ausnahme von der überdachenden Besteuerungsmöglichkeit kommt hiernach nur dann in Betracht, wenn die intendierte Arbeitsaufnahme in der Schweiz kausal für den Wegzug ist. Das sei dann nicht gegeben, wenn – wie im Streitfall – bereits seit mehreren Jahren diverse Arbeitsverhältnisse bestehen und die schrittweise Verlagerung von Vermögensinteressen durch die Begründung eines weiteren Arbeitsverhältnisses letztlich nur abgeschlossen wird. Das Gericht sieht in der Regelung des Art. 4 Abs. 4 DBA weder einen Verstoß gegen Art. 11 GG noch gegen Art. 43 EGV. Daneben entschied das FG, dass Art. 4 Abs. 5 DBA nicht die Anwendung des Progressionsvorbehalts auf Einkünfte, die nach dem Wegzug in die Schweiz erzielt werden, ausschliesse. Die Regelung zielt nur auf die sachliche Steuerpflicht der in die Bemessungsgrundlage einzubeziehenden Einkünfte ab. Demgegenüber regelt § 32b Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 2 EStG, mit welchem Steuersatz die während der Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte besteuert werden. Dies zu bestimmen, sei ausschliesslich Sache des Ansässigkeitsstaates. Die Revision (BFH I R 11/08) wurde wegen Verfristung als unzulässig zurückgewiesen.

Laut FG München vom 24. Oktober 2008 (8 K 3902/07) müsse im Rahmen der Ausnahmeprüfung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA die Absicht, eine unselbstständige Tätigkeit auszuüben, jedoch nicht zwangsläufig das vorrangige Motiv sein. So

war im Streitfall ein Grund für den Umzug die Begründung eines gemeinsamen Haushalts mit dem Schweizer Ehemann. Es reiche auch schon die Absicht aus, eine unselbstständige Arbeit aufzunehmen; konkrete Formen müsse diese Tätigkeit noch nicht angenommen haben. Im Streitfall reichte dem Gericht der Nachweis von Vertragsverhandlungen mit Schweizer Arbeitgebern aus. Streitpunkt war neben der Frage, ob ein überdachendes Besteuerungsrecht Deutschlands bestand, die Zuordnung des Besteuerungsrechts für eine Abfindung anlässlich der Aufhebung des bisherigen Arbeitsverhältnisses. Die Abfindung gehöre zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit, die nach Art. 15 Abs. 1 DBA im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Bei einer Ausübung der Tätigkeit im anderen Staat steht nach Satz 2 dem Staat das Besteuerungsrecht zu. Bei einer Abfindung fehle es aber an der dafür notwendigen konkreten Tätigkeit im anderen Staat (vgl. auch BFH I R 83/95). An dieser Zuordnung könne auch die Verständigungsvereinbarung zwischen deutscher und Schweizer Steuerverwaltung (vgl. BMF vom 13. Oktober 1992 IV C 6 – S 1301 – Schz 101/92) nichts ändern. Die Zuordnung des Besteuerungsrechts im DBA – einem Parlamentsgesetz – könne nicht durch Verwaltungsvorschriften oder Völkerrechtsgewohnheitsrecht modifiziert werden.

In seiner Entscheidung vom 22. Januar 2008 (11 K 245/05) betont das FG Baden-Württemberg, dass sich die Ausnahmenvorschrift des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA nur auf eine Tätigkeit in der Schweiz beziehe. Das ergebe sich aus dem Wort "hier". Dem Begriff "echte unselbstständige Arbeit" – dessen Auslegung in der Literatur umstritten ist – entnimmt der Senat das negative Tatbestandsmerkmal, dass kein weiteres Arbeitsverhältnis mit einem deutschen Arbeitgeber bestehen darf. Andernfalls könne die Vorschrift des Art. 4 Abs. 4 DBA durch die Begründung von mehreren Arbeitsverhältnissen in beiden Ländern unterlaufen werden. Dem Wortlaut von Satz 4 deutet das Gericht ausserdem in dem Sinne, dass im Regelfall nur ein Arbeitsverhältnis bei einem einzigen Arbeitgeber vorgesehen sei. Im Streitfall war der Steuerpflichtige auch zu ca. 75-80 % in Deutschland tätig. Die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. Satz 4 DBA waren nicht erfüllt.

II. Entscheidungen betreffend Arbeitnehmer

a) Allgemeines

Art. 15 DBA regelt das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Dem allgemeinen DBA-Standard folgend (vgl. Art. 15 OECD-Musterabkommen) gilt auch hier der Grundsatz, dass dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht in dem Masse zusteht, in dem die Tätigkeit auch in diesem Staat ausgeübt wurde. Einkünfte aus den übrigen Tätigkeiten werden grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat besteuert. Von dieser Verteilungsregelung gibt es aber – streitanfällige – Ausnahmen, die in Kapitel II.b und II.c besprochen werden.

Im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde hat der BFH am 12. September 2006 (I B 27/06) beschlossen, dass das DBA kein deutsches Besteuerungsrecht für eine Zahlung vorsieht, die eine in der Schweiz ansässige Person von einem deutschen Unternehmen als Gegenleistung für den Verzicht auf den Abschluss eines zugesagten Arbeitsvertrages erhält. Dabei wies das Gericht zunächst darauf hin, dass nach ständiger Rechtsprechung des Senats eine Abfindung, die ein Arbeitnehmer für die vorzeitige Aufgabe seines Arbeitsplatzes erhält, nicht „für“ die geleistete Arbeit bezogen werde und folglich nicht dem Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA unterfalle. Daher dürfe sie nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz nur vom Ansässigkeitsstaat der Person (hier der Schweiz) besteuert werden. Die Rechtsprechung zur abkommensrechtlichen Behandlung von Abfindungen, die ein Arbeitnehmer anlässlich der Beendigung eines in der Vergangenheit vollzogenen Arbeitsverhältnis bezog, müsse ebenso eingreifen, wenn es – wie in dem dem Beschluss zugrunde liegenden Fall – um eine Entschädigung dafür geht, dass ein (nur) zugesagtes Arbeitsverhältnis nicht zu Stande kommt. Denn in diesem Fall fehle es erst recht an einem Zusammenhang zwischen einer „ausgeübten“ Arbeit und einer „dafür“ gezahlten Vergütung, wie ihn Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA verlange. Auch die im Streitfall vorliegende Besonderheit, dass die dem Steuerpflichtigen in Aussicht gestellte Tätigkeit abkommensrechtlich Art. 15 Abs. 4 DBA unterfalle, ändere nichts an der Zuweisung des Besteuerungsrechts. Denn Art. 15 Abs. 4 DBA setze, nicht anders als Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA, die Ausübung

einer Tätigkeit und den Zusammenhang der Einkünfte mit dieser Tätigkeit voraus.

b) Sonderregelung für leitende Angestellte (Art. 15 Abs. 4 DBA)

Eine Sonderregel für leitende Angestellte einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem der Vertragsstaaten enthält Art. 15 Abs. 4 DBA. Bei den dort genannten Personen steht das Besteuerungsrecht des gesamten Gehaltes unabhängig von dem oder den tatsächlichen Ausübungsorten insgesamt dem Sitzstaat der Gesellschaft zu, sofern die Tätigkeit nicht so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben ausserhalb dieses Staates umfasst. Anwendung findet diese vom Arbeitsortprinzip abweichende Verteilungsnorm nach dem Abkommenswortlaut für Vorstände, Direktoren, Geschäftsführer und Prokuristen.

Die Aufzählung der Personen, die als leitenden Angestellte i.S. des Art. 15 Abs. 4 DBA, ist das Thema einer Entscheidung des FG Baden-Württemberg vom 22. Januar 2008 (11 K 450/04). Das Gericht bestätigt, dass es sich um eine abschliessende Aufzählung handelt und nicht sämtliche leitende Angestellte von ihr erfasst werden. Hintergrund der Regelung sei, dass die Tätigkeit der genannten Personen vorwiegend durch die Erteilung von Weisungen ausgeübt werde. Diese Weisungen entfalten ihre Wirkung grundsätzlich am Sitz der Gesellschaft, was das Besteuerungsrecht des Sitzstaates rechtfertigt (eine andere Begründung für die Sondernorm Art. 15 Abs. 4 DBA findet der BFH in seiner Entscheidung v. 25. Oktober 2006 (I R 81/04, s.u.). Im Streitfall war der Senat zu der Überzeugung gelangt, dass der Kläger nur eine Ermächtigung als Handlungsbevollmächtigter besass. Ein Handlungsbevollmächtigter unterscheidet sich nach Schweizer Recht (wie auch nach deutschem Recht) vom Prokuristen im Umfang der Vollmacht. Während der Prokurist zu allen Rechtshandlungen, die der Zweck des Unternehmens mit sich bringen kann, ermächtigt ist, beschränkt sich die Vollmacht des Handlungsbevollmächtigten auf die gewöhnlichen Geschäftshandlungen. Explizit besteht beispielsweise für die Aufnahme von Darlehen oder für die Prozessführung grundsätzlich keine Ermächtigung. Der Handlungsbevollmächtigte könne dementsprechend nicht dem Prokuristen gleichgestellt werden und unterfalle nicht Art. 15 Abs. 4 DBA.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass zwischen den Vertragsstaaten eine klarstellende Verständigungsvereinbarung geschlossen wurde, nach der ab dem Veranlagungszeitraum 2009 Art. 15 Abs. 4 DBA nur auf solche Personen angewendet wird, deren Prokura oder Funktion tatsächlich im Handelsregister eingetragen worden ist (BMF vom 30. September 2008, BStBl. I S. 935).

Bezüglich der Voraussetzung der Anstellung bei einer Kapitalgesellschaft entschied der BFH am 21. August 2007 (I R 17/07), dass die Anstellung bei einem rechtsfähigen Verein nicht in den Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 4 DBA falle. Der streitgegenständliche Verein ist zwar nach schweizerischem wie nach deutschem Recht eine juristische Person und Körperschaft, nicht aber eine Kapitalgesellschaft. Wie die Vorinstanz (FG Baden-Württemberg vom 28. November 2006, 4 K 213/05) betont auch der BFH in diesem Urteil nochmals den Ausnahmecharakter von Art. 15 Abs. 4 DBA, der eine erweiternde Auslegung grundsätzlich ausschliesse. Bei der hier vorliegenden klaren rechtlichen Abgrenzung bestehe für eine solche Erweiterung im Übrigen auch kein Anlass.

Mit der Auslegung von Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d und Art. 15 Abs. 4 DBA beschäftigt sich der BFH in der Entscheidung vom 25. Oktober 2006 (I R 81/04). Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA werden bei einer in Deutschland ansässigen Person aus der Schweiz stammende Lohnzahlungen i.S. des Art. 15 DBA dann aus der Bemessungsgrundlage für die deutsche Steuer herausgenommen, wenn sie in der Schweiz besteuert werden können und wenn die Arbeit in der Schweiz ausgeübt wird. Im Streitfall konnten die Einkünfte in der Schweiz besteuert werden, wenn die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 4 DBA erfüllt waren. Der Kläger war als Prokurist bei einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in der Schweiz beschäftigt, übte die Tätigkeit aber tatsächlich überwiegend ausserhalb der Schweiz aus. Art. 15 Abs. 4 schliesst das Besteuerungsrecht für den Fall aus, dass die Tätigkeit so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben ausserhalb der Schweiz umfasst. Der Senat betont, dass diese Konstellation hier nicht gegeben sei; der Umstand, dass die Tätigkeit tatsächlich überwiegend ausserhalb der Schweiz stattfand, sei nicht relevant. Art. 15 Abs. 4 DBA enthalte für seinen Anwendungsbereich demnach eine Fiktion des Tätigkeitsortes. Diese

Auslegung wird mit der Entstehungsgeschichte der Norm begründet. Aus langjähriger Praxis und Rechtsprechung habe sich der Grundsatz herausgebildet, dass die Tätigkeit von Direktoren und Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich am Ort des Sitzes der Gesellschaft "ausgeübt" werde. Diese Fiktion müsse auch im Rahmen des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d DBA gelten. Dementsprechend gilt die Tätigkeit im zugrundeliegenden Fall als i.S. des Art. 24 in der Schweiz "ausgeübt", obwohl sie tatsächlich überwiegend in anderen Staaten praktiziert wurde. Der BFH erkennt an, dass zwar auch eine andere Wortlautauslegung möglich wäre, für die von ihm gewählte Lösung sprächen aber historische Gründe. Diese Auslegung entspreche der jahrzehntelangen Praxis der Finanzverwaltungen beider Länder. Daraus ergebe sich ein völkerrechtlich anerkanntes Wohnheitsrecht, von der sich die deutsche Finanzverwaltung nicht einseitig lösen könne. Für die Praxis spreche auch, dass sich eine klare und eindeutige Abgrenzung ergebe.

Dieser Auslegung haben sich das FG Baden-Württemberg in drei Entscheidungen (11 K 10/06 vom 22. Januar 2008; 11 K 138/05 vom 1. April 2008; 4 K 138/07 vom 23. September 2008) und das FG Münster (2 K 1660/03 E vom 14. Februar 2008) angeschlossen. Gegen die drei letztgenannten Urteile sind Revisionsverfahren anhängig.

c) Grenzgängerregelung (Art. 15a DBA)

Art. 15a DBA ist eine Spezialregel für Personen, die regelmässig nach Arbeitsende vom Tätigkeitsstaat in ihren Ansässigkeitsstaat zurückkehren. Liegen die Voraussetzungen dafür vor, werden diese Grenzgänger abweichend vom sonst geltenden Arbeitsortprinzip in ihrem Ansässigkeitsstaat besteuert. Dem Tätigkeitsstaat verbleibt dann das Recht maximal 4,5 % des Bruttolohns zu besteuern. Kehrt der Steuerpflichtige an mehr als 60 Tagen nicht an seinen Wohnsitz zurück, greift die Regelung des Art. 15a DBA jedoch nicht. In einer Vielzahl von Fällen streitig ist die Berechnung dieser Nichtrückkehrtage.

Im Urteil vom 25. Oktober 2006 macht der BFH (I R 18/04) deutlich, dass diese spezielle Regelung Art. 15 Abs. 4 DBA vorgeht. Im zugrundeliegenden Fall konnte der BFH keine abschliessende Beurteilung zum Vorliegen der Grenzgängereigenschaft vornehmen, da die Vorinstanz keine

ausreichenden tatsächlichen Feststellungen dazu getroffen hatte.

Als ebenfalls wichtige Entscheidung zur Grenzgängereigenschaft (Berücksichtigung von Dienstreisen als Nichtrückkehrtage) ist weiter das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 1. April 2008 (11 K 66/05) zu erwähnen. Die dort getroffenen Aussagen bestätigen die Urteile vom 05. Juni 2008 (3 K 142/07), vom 10. Juni 2008 (11 K 10/07) sowie drei Entscheidungen des gleichen Gerichts vom 28. August 2008 (3 K 119/07, 3 K 122/07 und 3 K 3005/08). Geschäftsreisen mit Übernachtung im Ansässigkeitsstaat, aber nicht am Wohnort, wurden bisher von der Finanzverwaltung als Nichtrückkehrtage qualifiziert, da der Steuerpflichtige nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Dieser Praxis liegt eine Verständigungsvereinbarung zwischen der deutschen und der schweizerischen Finanzverwaltung vom 19. September 1994 (BStBl. I 1994, 683, Tz. 13) zugrunde. Hiervon weicht das Gericht ab. Aus der Umschreibung "von dort" in Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA ergebe sich, dass die Rückkehr aus dem Tätigkeitsstaat – in den entschiedenen Fällen die Schweiz – erfolgen müsse und nicht aus dem Ansässigkeitsstaat. Das Ergebnis, dass eine Übernachtung in Deutschland keinen Nichtrückkehrtag begründen kann, ergebe sich auch aus Sinn und Zweck der Ausnahmeregel. Grundannahme ist, dass aus mehr als 60 Nichtrückkehrtagen eine derart intensive Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Tätigkeitsstaates geschlossen werden könne, die ein Besteuerungsrecht dieses Staates rechtfertige. Umgekehrt sei bei weniger Nichtrückkehrtagen eine weiterhin enge Verbindung zum Ansässigkeitsstaat anzunehmen, woraus ein Besteuerungsrecht für diesen Staat folge. Eine Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat weise, auch ohne Übernachtung am Wohnsitz, auf eine engere Bindung an diesen Staat hin. Es wäre daher widersinnig den Aufenthalt als Nichtrückkehrtag zu bewerten, da ein Nichtrückkehrtag gerade die Lockerung vom Ansässigkeitsstaat belegen solle. Andernfalls würde die paradoxe Folge eintreten, dass die Schweiz desto eher das Besteuerungsrecht beanspruchen könne, je mehr Dienstreisen mit Übernachtungen in Deutschland verbracht werden. Unerheblich sei, dass diese Ansicht von der Verständigungsvereinbarung abweiche, da dieser Vereinbarung keine Gesetzeskraft zukomme und sie das Gericht nicht binden könne. Das FG urteile dabei in dem Bewusstsein, dass eine mögliche Konsequenz des Urteils ist, dass bei einer Beibehaltung der Praxis

durch die Schweizer Finanzverwaltung in den betroffenen Fallgruppen beide Staaten das Besteuerungsrecht für sich beanspruchen könnten. Gegen die Urteile sind Revisionen anhängig (z.B. BFH I R 46/08) und es bleibt abzuwarten, ob sich der BFH der Argumentation anschliessen wird.

Ebenfalls von der genannten Verständigungsvereinbarung (a.a.O.) weicht das FG Baden-Württemberg im Urteil vom 05. Juni 2008 (3 K 121/07) ab. Tz. 14 Satz 2 der Vereinbarung bestimmt, dass eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten stets zu den Nichtrückkehrtagen zu zählen sind. Im entschiedenen Fall war der Kläger jeweils nach einer Geschäftsreise in Frankreich in die Schweiz, den Tätigkeitsstaat, zurückgekehrt und hatte im Anschluss daran den Wohnsitz in Deutschland aufgesucht. Das Gericht erkannte wiederum keine Anzeichen dafür, dass eine eintägige Geschäftsreise in Frankreich verbunden mit einer Rückkehr nach Deutschland eine gegenüber einem gewöhnlichen Rückkehrtag intensivere Eingliederung in die schweizerische Arbeitswelt dokumentiere. Dieser Sachverhalt könne nicht zu einem Nichtrückkehrtag führen. Für die in der Verständigungsvereinbarung vorgesehene Typisierung sieht der Senat grundsätzlich keinen Grund. Ein Revisionsverfahren ist anhängig (BFH I R 65/08).

Auch das Urteil 3 K 2565/08 des FG Baden-Württemberg vom 05. Juni 2008 beschäftigt sich mit Geschäftsreisen ins Ausland. Hier war Arbeitsort des in Deutschland wohnenden Klägers die Schweiz, wobei die Tätigkeit an 134 Tagen in China ausgeübt worden war. An den verbleibenden Arbeitstagen war der Steuerpflichtige in der Schweiz tätig und passierte dabei die Grenze täglich. Das genüge für die Annahme einer regelmäßigen Überquerung der Grenze. Dem stehe nicht entgegen, dass der Kläger die Grenze in bestimmten Monaten aufgrund seiner Auslandseinsätze gar nicht überquert habe. Bestehe das Schweizer Arbeitsverhältnis während des gesamten Kalenderjahres, sei auch das gesamte Jahr bei der Ermittlung der Grenzgängereigenschaft massgeblich. Im entschiedenen Fall stand der Grenzgängereigenschaft nach Ansicht des Gerichts aber die Zahl der Nichtrückkehrtage entgegen. Zu diesen zählten auch Tage der Nichtrückkehr nach Arbeitsende aus einem Drittstaat – hier China. Wieder argumentiert das Gericht mit dem Zweck des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA. Der Arbeitnehmer trete im Drittstaat als Repräsentant seines Schweizer Arbeitgebers auf, woraus sich eine intensive Einord-

nung in dessen Arbeitsorganisation ergebe. Zudem seien die Beziehungen zum Wohnsitzstaat wegen des beruflich veranlassten Verbleibs im Drittstaat gelockert. Daneben betont der Senat, dass die Fiktion des Tätigkeitsortes im Rahmen des Art. 15 Abs. 4 DBA (siehe dazu unten: BFH I R 81/04 vom 25. Oktober 2006) bei der spezielleren Regelung des Art. 15a DBA nicht zu berücksichtigen sei.

In seiner Entscheidung vom 12. Dezember 2007 (3 K 255/04) betont das FG Baden-Württemberg, dass bei der Frage, ob der Steuerpflichtige im Rahmen einer Rufbereitschaft nach Verlassen der Arbeitsstelle im Tätigkeitsstaat verbleibt oder in den Ansässigkeitsstaat zurückkehrt, allein auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen sei. Im entschiedenen Fall war die Rufbereitschaft des klagenden Arztes nicht als Arbeitszeit zu werten, solange es zu keinem tatsächlichen Einsatz kam. Diese Bewertung sei aber nicht massgeblich. Entscheidend sei vielmehr, dass der Kläger nach dem Ende seiner aktiven Tätigkeit in der Klinik nicht nach Deutschland zurückgekehrt sei. Diese Nichtrückkehr sei auch beruflich veranlasst gewesen, denn es bestand die arbeitsrechtliche Pflicht, die Rufdienste wahrzunehmen und die Arbeitsstelle dabei innerhalb von 30 Minuten erreichen zu können. Dies war vom Wohnsitz aus unmöglich.

Demgegenüber beurteilt der BFH in zwei Entscheidungen vom 27. August 2008 (I R 10/07 und I R 64/07) die Annahme von Nichtrückkehrtagen bei Bereitschaftsdiensten (Pikettdienst) anders. In beiden Fällen waren die Kläger verpflichtet, die nächtlichen Bereitschaftsdienste, an die sich die nächste Tagschicht unmittelbar anschloss, im Betrieb zu verbringen. Diese Dienste zählten daher arbeitsrechtlich zur Arbeitszeit. Der Senat schloss aus Nr. II.1 des Verhandlungsprotokolls zum Änderungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 (BStBl I 1993, 929), dass bei einer mehrere Tage andauernde Arbeitszeit – abweichend von den tatsächlichen Gegebenheiten – fingiert werde, dass eine tägliche Rückkehr an den Wohnsitz möglich sei. Die mehrtägige Arbeitszeit wird also als eine Arbeitseinheit betrachtet. Nicht jeder Tag ist hier nach einzeln zu zählen. Ein Nichtrückkehrtag ist nur möglich, wenn im Anschluss an diese Einheit keine Rückkehr an den Wohnsitz erfolgt.

Die jeweilige Vorinstanz, das FG Baden-Württemberg (14 K 202/01 vom 28. September 2006 und 3 K 21/07 vom 26. April 2007) hatte noch anders entschieden. Es hatte argumentiert, dass das Verhandlungsprotokoll auf Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA nicht anzuwenden sei. Weiter hatte es auf die "aktive Tätigkeit" abgestellt, in deren Anschluss die Kläger in der Schweiz verblieben. Dieser Sichtweise folgt der BFH nicht, woraus für Beschäftigte mit regelmässigen Bereitschaftsdiensten die Annahme eine deutlich geringere Anzahl möglicher Nichtrückkehrtage folgt.

Mit der Berechnung der Nichtrückkehrtage bei unterjährigem Arbeitgeberwechsel beschäftigt sich die Entscheidung des FG Baden-Württemberg vom 25. September 2007 (11 K 571/04). Im Verhandlungsprotokoll vom 18. Dezember 1991 (BStBl I 1993, 929) ist für den Fall, dass eine Person nicht während des gesamten betroffenen Kalenderjahres in dem anderen Staat beschäftigt ist, eine zeitanteilige Kürzung der notwendigen Nichtrückkehrtage vorgesehen. Tz. 17 der Verständigungsvereinbarung vom 19. September 1994 (a.a.O.) entnahm die Finanzverwaltung bisher die Ansicht, dass auch bei Arbeitgeberwechseln eine zeitanteilige Betrachtungsweise angebracht ist. Im Streitfall hatte der Kläger bereits beim ersten Arbeitgeber über 60 Nichtrückkehrtage angesammelt. Die Finanzverwaltung betrachtete das folgende Arbeitsverhältnis, bei dem keine Nichtrückkehrtage vorlagen, hiervon isoliert. Diese Auslegung lehnt das Finanzgericht ab. Die Bestimmung des Verhandlungsprotokolls selbst lassen sich hiernach auf den zu entscheidenden Fall nicht übertragen. Die Verständigungsvereinbarung dagegen sei nicht bindend und werde im Übrigen von der eidgenössischen Steuerverwaltung anders ausgelegt. Nach Wortlaut und Sinn und Zweck von Art. 15a Abs. 2 DBA könne nur eine arbeitnehmerbezogene Betrachtungsweise massgeblich sein. Überschreite ein Arbeitnehmer die Grenze von 60 Tagen zeige dies die intensivierete Verbindung zum Tätigkeitsstaat und die Voraussetzungen des Art. 15a Abs. 2 Satz 1 DBA seien unabhängig von einem Arbeitgeberwechsel erfüllt. Das Urteil ist mangels Revision rechtskräftig.

Eine Aussage zur notwendigen beruflichen Veranlassung von Nichtrückkehrtagen enthält die Entscheidung des FG Baden-Württemberg vom 1. April 2008 (11 K 90/06). Der Kläger war auf einer Geschäftsreise in den USA inhaftiert worden und folglich gehindert, in seinen Ansässigkeitsstaat

zurückzukehren. Das Gericht führt zunächst aus, dass die Regelung des Art. 15a DBA im Verhältnis der Vertragsparteien Deutschland und Schweiz anzuwenden sei, solange der Arbeitnehmer sich nicht länger als 183 Tage in ein und demselben Drittland aufhalte. Überschreite er diese Grenze könne nicht mehr von einer regelmässigen Rückkehr an den Wohnsitz gesprochen werden und die Regel des Art. 15 Abs. 2 DBA sei vorrangig heranzuziehen. Diese 183 Tage Grenze überschritt der Kläger im fraglichen Zeitraum nicht, kehrte aber auch mehr als 60 Tage nicht an den Wohnort zurück. Nach Ansicht des Gerichtes war dieser Umstand auch beruflich veranlasst und es lagen Nichtrückkehrtage i.S. des Grenzgängerregelung vor. Die Aufnahme in die Untersuchungshaft erfolgte während einer Dienstreise und stand ausschliesslich in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit und den Geschäften seines Arbeitgebers. Nicht massgebend sei es dagegen, ob die Nichtrückkehr selbstbestimmt erfolgt sei. So werde die berufliche Veranlassung einer Dienstreise und der Nichtrückkehr auch nicht dadurch unterbrochen, dass der Arbeitnehmer z.B. aufgrund von Streiks, Naturkatastrophen, Verhalten von Vertragspartnern oder anderen, nicht in seiner Gewalt stehenden Umständen nicht nach Arbeitsende an seinen Wohnort zurückkehren kann. Revision wurde eingelegt (BFH I R 50/08).

d) Besteuerung von Ruhegehältern (Art. 19 DBA)

Mit einer Beschwerde bezüglich Art. 19 i.V.m. Art. 24 DBA befasst sich das Schweizer Bundesgericht im Urteil vom 6. März 2008 (2C 558/2007 und 2C 559/2007).

Der Beschwerdeführer bezog aus Deutschland ein Ruhegehalt einer deutschen öffentlich-rechtlichen Körperschaft. Nach Art. 19 Abs. 1 DBA unterliegen diese Einkünfte ausschliesslich dem Besteuerungsrecht des Schuldnerstaats (Quellenstaats) – im vorliegenden Fall Deutschland. Der Beschwerdeführer wandte sich mit seiner Beschwerde gegen die Berücksichtigung eines Progressionsvorbehaltes aus Art. 24 Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 2 DBA in der Schweiz. Seiner Ansicht nach sei durch den Ausschluss des Besteuerungsrechts auch die Anwendung des Methodenartikels Art. 24 DBA ausgeschlossen. Dem tritt das Gericht mit Verweis auf die Systematik des Artikels und auf den Kommentar zum OECD-Musterabkommen entgegen. Beide Halbsätze des Art. 24 Abs. 2 Nr. 1 seien von selbstständiger Bedeutung. Ein fehlen-

des Besteuerungsrecht schalte daher nicht auch den Progressionsvorbehalt aus. Die Entscheidung des Schweizerischen Bundesgericht entspricht damit dem Verständnis der Bundesrepublik als Ansässigkeitsstaat.

III. Sonstige Entscheidungen

a) Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen

Nach Art. 13 Abs. 2 DBA steht das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräusserung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte darstellt, dem Betriebsstättenstaat zu. Handelt es sich hingegen bei dem beweglichen Vermögen nicht um Betriebsvermögen einer Betriebsstätte, so steht das Besteuerungsrecht für die Veräusserungsgewinne ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat des Veräusserers zu.

Entscheidender Bedeutung kommt daher regelmässig der Frage zu, ob das veräusserte Wirtschaftsgut der Betriebsstätte im Quellenstaat zuzurechnen war. Besonders relevant wird diese Frage im Falle der Veräusserung von Gesellschaftsbeteiligungen, über die auch der BFH in seiner Entscheidung vom 13. Februar 2008 (I R 63/06) entscheiden musste. Klägerin im Streitfall war eine Personengesellschaft, die Betriebsstätten i.S. des Art. 13 Abs. 2 DBA in Deutschland besass. Diese Betriebsstätten wurden von der nicht abkommensrechtlichen Personengesellschaft ihrem in der Schweiz ansässigen Gesellschafter vermittelt.

Zur Beantwortung der Frage, ob die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen dieser Betriebsstätte gehört, gibt es unterschiedliche Ansätze. Das FG Baden-Württemberg als Vorinstanz (7 K 228/02) und Teile der Literatur stellen auf eine "tatsächliche Zugehörigkeit" zur Betriebsstätte ab. Das folge aus einer Berücksichtigung der Regelung des Art. 10 Abs. 5 i.V.m. Art. 7 DBA. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang auch Art. 11 Abs. 3 DBA (für Zinsen) und Art. 12 Abs. 3 DBA (für Lizenzgebühren). Im Wege einer einheitlichen Auslegung sei die "tatsächliche Zugehörigkeit" zur Betriebsstätte dann anzunehmen, wenn die Beteiligung in einem funktionellen Zusammenhang zu einer in der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeit steht und sich deshalb die Beteiligungserträge als Nebenerträge der aktiven Betriebsstätentätigkeit darstellen. Diese Bedingung war im Streitfall nicht erfüllt.

Abweichend davon beantwortete der BFH in der Entscheidung vom 13. Februar 2008 (I R 63/06) die Frage der Zugehörigkeit und verzichtet auf das Erfordernis der "tatsächlichen Zugehörigkeit". Unter Rückgriff auf Art. 3 Abs. 2 DBA sei auf die Masstäbe des deutschen Einkommensteuerrechts abzustellen. Dessen Beurteilung schlage nur dann nicht auf die abkommensrechtliche Zuordnung durch, wenn das DBA eine abweichende Regelung treffe, was hier nicht der Fall sei. Im Unterschied zu den o.g. Regelungen knüpfe der Wortlaut des Art. 13 Abs. 2 DBA gerade nicht an die "tatsächliche Zugehörigkeit" zu einer Betriebsstätte an. Demzufolge sei der Rechtsprechung zu den im Wortlaut abweichenden Regelungen in diesem Zusammenhang nicht zu folgen und es reiche aus, dass die Kapitalbeteiligung als Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft dem Gesellschafter zuzurechnen ist. Der Senat lässt es aber ausdrücklich offen, welche Zuordnungsentscheidung für den Fall zu treffen wäre, in dem zusätzlich auch im Ansässigkeitsstaat Betriebsstätten bestehen. Gegen die Entscheidung ist eine Verfassungsbeschwerde anhängig (1 BvR 1509/08).

b) Umsatztantiemen als Dividenden i.S. des Art. 10 DBA

In dem Beschluss vom 6. Oktober 2005 behandelt das FG Baden-Württemberg (13 V 50/04) die Anwendung des Art. 10 DBA auf eine an einen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH gezahlte Umsatztantieme. Der in Deutschland ansässige Antragsteller war Gesellschafter einer in der Schweiz ansässigen GmbH. Im Streitjahr 2000 bezog er von der GmbH an den Umsatz der Gesellschaft gekoppelte Tantiemen. Die Finanzverwaltung war der Auffassung, dass es sich hierbei um eine verdeckte Gewinnausschüttung handele, sodass der Bundesrepublik Deutschland nach Art. 10 DBA das Besteuerungsrecht zustehe. Das Finanzgericht stellte zunächst fest, dass unter „Dividenden“ im abkommensrechtlichen Sinne nach Art. 10 Abs. 4 DBA auch Einnahmen aus Anteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung zu fassen seien. Hierunter verstehe man alle Einnahmen, die auf der Beteiligung an einer GmbH beruhen. Entscheidend sei der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der Einnahme und der Beteiligung, der immer dann bestehe, wenn die Einnahme dem Bezieher auf Grund der Gesellschafterstellung zuflüsse. Das sei etwa bei einer Gewinnausschüttung der Fall, wobei die Form der Gewinnausschüttung unerheblich sei. Folglich seien

auch verdeckte Gewinnausschüttungen „Dividenden“ im Sinne des Art. 10 DBA. Entscheidend war im vorliegenden Fall daher, ob die Gewährung der an den Umsatz gekoppelten Tantieme eine Form der Vergütung darstellt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. Bezüglich dieser Frage führte das Gericht aus, dass bei der Frage nach der steuerlichen Anerkennung von Erfolgsbeteiligungen für einen Gesellschafter-Geschäftsführer davon auszugehen sei, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter im Regelfall eine Erfolgsvergütung in Form einer Gewinn- und nicht in Form einer Umsatztantieme gewähre, da eine Umsatzbeteiligung unter Vernachlässigung des eigenen Gewinnstrebens der Kapitalgesellschaft die Gefahr einer Gewinnabsaugung beinhalte. Daher sei eine Umsatztantieme im Regelfall als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen. Etwas anderes könne nur dann gelten, wenn überzeugende betriebliche und/oder unternehmerische Gründe für die Gewährung der Umsatztantieme an den Gesellschafter-Geschäftsführer vorlägen, etwa weil sich das Unternehmen in einer Aufbau- und/oder Umbauphase befände. Im Streitfall führte insbesondere die fehlende vertragliche zeitliche und höhenmässige Begrenzung zum Scheitern der Anerkennung der Umsatztantieme und ihrer Einordnung als verdeckte Gewinnausschüttung.

c) Lizenzgebühren (Art. 12 DBA)

Im Rahmen der Entscheidung vom 16. November 2006 (2 K 1510/05) behandelt das FG Köln die Einordnung von Fernsehübertragungsrechten von Sportereignissen als "Lizenz" i.S. des Art. 12 DBA. Der Senat führt aus, dass die in Art. 12 Abs. 2 DBA enthaltene Aufzählung zwar abschliessend sei, die streitgegenständlichen Fernsehübertragungsrechte im Wege einer extensiven Interpretation aber unter den Begriff der „Lizenzgebühren“ zu subsumieren seien. So sei es zum einen anerkannt, dass die Definition der Lizenzgebühren im DBA weit über den allgemeinen Sprachgebrauch hinausgehe. Letzterer verstehe darunter nur die Überlassung gewerblicher Schutzrechte zur Nutzung; angesichts der Exklusivität der Fernsehübertragungsrechte stünden diese jedoch einem „Schutzrecht“ sehr nahe. Zum anderen seien nach Sinn und Zweck der abkommensrechtlichen Regelung auch „Leistungsschutzrechte“ von „ausübenden Künstlern“ erfasst. Überdies verdeutliche der Kommentar zum OECD-Musterabkommen, dass auch blosser Rechte im

Zusammenhang mit einer öffentlichen Darbietung von der Vorschrift erfasst werden könnten. Die Revision ist zugelassen (BFH I R 6/07).

d) Missbrauchsvorschrift des Art. 23 DBA

Mit dem Rangverhältnis von abkommensrechtlichen und nationalen Missbrauchsvorschriften befasste sich der BFH im Urteil vom 19. Dezember 2007 (I R 21/07). Nach der Entscheidung geht Art. 23 DBA i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 21. Dezember 1992 als speziellere Vorschrift innerstaatlichen Regelungen wie § 52d EStG oder § 42 AO vor. Hinweis: Art. 23 Abs. 1 DBA wurde jedoch durch das Revisionsprotokoll vom 12. März 2003 (BGBl II 2003, 68) vollkommen neu gefasst. Mit Wirkung vom 01. Januar 2004 an wird die Anwendung innerstaatlicher Missbrauchsvorschriften durch das Abkommen daher nicht mehr gehindert.

Auch das Schweizer Bundesverwaltungsgericht befasst sich mit dem Urteil vom 30. Oktober 2008 (A-2163/2007) mit der Missbrauchsvorschrift des Art. 23 DBA. Dieser Fall betraf sowohl die alte Fassung als auch die Neufassung der Missbrauchsverhinderungsregel. Beschwerdeführerin war eine deutsche GmbH. Bei der an diese erfolgten Gewinnausschüttung einer in der Schweiz ansässigen Gesellschaft waren 35 % Verrechnungssteuer einbehalten worden. Nach Art. 10 Abs. 3 DBA können die Erträge, die eine deutsche GmbH von einer schweizerischen Gesellschaft erhält, nicht in der Schweiz besteuert werden, wenn die GmbH unmittelbar über mindestens 20 % Prozent am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft verfügt. Auf dieser Grundlage beantragte die deutsche Gesellschaft die Rückerstattung der Steuern. Das Gericht stellte darauf ab, dass auch für die Gewährung einer abkommensrechtlichen Entlastung entscheidend sei, ob der Beschwerdeführerin überhaupt das Recht zur Nutzung der Beteiligung zustand und bei Bejahung dieser Frage darüber hinaus das Vorliegen einer Steuerumgehung zu prüfen sei. Das DBA regelt in Art. 4 Abs. 11, dass bei Fehlen einer Nutzungsberechtigung die Ansässigkeit und damit die Anwendung des DBA auf die betroffene Person verneint wird. Das Gericht legte den Begriff der Nutzungsberechtigung nach innerstaatlichem Recht aus und schloss sich der langjährigen Praxis der Eidgenössischen Steuerrekurskommission an. Demnach müsse der Nutzungsrechtinhaber ausschliesslich und effektiv über das Recht verfügungsberechtigt sein. Das

Recht dürfe weder bloss vorgegeben noch von lediglich vorübergehender Dauer sein. Im Streitfall kam das Gericht zu dem Ergebnis, dass diese Anforderungen nicht erfüllt waren. Der ursprüngliche Berechtigte und Gesellschafter habe die Anteile nicht ernsthaft und endgültig an die Beschwerdeführerin übertragen. Damit fehle dieser das Recht zur Nutzung. Im Übrigen stellte das Gericht auch eine Steuerumgehung fest. Zunächst war zwischen Rechtslage vor und nach Neufassung des Art. 23 DBA zu differenzieren. Nach der aktuellen Fassung ist für die Prüfung, ob eine Steuerumgehung vorliegt, das innerstaatliche Recht entscheidend. Das Gericht führte aus, dass nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine Steuerumgehung vorliege, wenn (a) eine ungewöhnliche und unangemessene Rechtsgestaltung gewählt wurde, die (b) missbräuchlich lediglich der Steuereinsparung diene und (c) auch tatsächlich zu diesem Ergebnis führe. All diese Voraussetzungen sah das Bundesverwaltungsgericht als erwiesen an.

Bezüglich der alten Rechtslage verwies das Schweizer Bundesverwaltungsgericht auf die Wiener Vertragsrechtskonvention, nach der die Vertragsparteien daran gebunden seien, die Verpflichtungen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sei der Rechtsmittelmissbrauch ein Teilgehalt des Grundsatzes von Treu und Glauben. Zur Interpretationshilfe des Missbrauchsbegriffs zieht das Gericht auch die Kommentierung zu dem OECD-Musterabkommen heran. Demnach entspreche dieser Begriff dem der oben dargestellten bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Dem stehe auch Art. 23 DBA a.F. nicht entgegen, denn dabei handelte es sich nicht um eine allgemeine Missbrauchsregel, sondern um eine – nicht abschliessende – Aufzählung. Folglich war auch im Zeitraum vor der Neufassung eine Steuerumgehung zu bejahen, da die Konstruktion der Ausschüttung über eine deutsche GmbH nach Überzeugung des Gerichtes nur gewählt worden war, um die Steuerfreiheit durch das DBA zu erlangen.

Auswirkungen von aktuellen Änderungen im deutschen Unternehmenssteuerrecht auf den deutsch-schweizerischen Rechtsverkehr

*Dr. Marc P. Scheunemann, LL.M., Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Philipp Jost,
LL.M., beide Clifford Chance Düsseldorf*

Vor der Bundestagswahl im September 2009 wurden noch im "Eiltempo" verschiedene steuerliche Gesetze umgesetzt. Ursache ist einerseits die weltweite Finanz- und Wirtschaftskrise, die verschiedene krisenentschärfende Anpassungen im deutschen Steuerrecht notwendig gemacht hat. Andererseits hat der deutsche Gesetzgeber, ebenso wie andere OECD-Staaten, sog. "Steueroasen" ins Visier genommen. Nach langem Tauziehen innerhalb der Regierungskoalition sowie kontroversen Diskussionen insbesondere in der Schweiz wurde das Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung (Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz) verabschiedet. Im Folgenden werden die aktuellen steuerlichen Änderungen und ihre Auswirkungen auf den deutsch-schweizerischen Rechtsverkehr vorgestellt.

I. Änderungen im Unternehmenssteuerrecht durch das Bürgerentlastungsgesetz

Am 19. Juni 2009 hat der Bundestag das Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz) verabschiedet. Dem Gesetz hat der Bundesrat am 10. Juli 2009 zugestimmt. Insoweit hat der Gesetzgeber auch einige krisenentschärfende und befristete Änderungen im Unternehmenssteuerrecht vorgenommen.

Nach der Zinsschranke ist der steuerliche Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen nur eingeschränkt zulässig, und zwar grundsätzlich auf 30 % des steuerlichen EBITDA beschränkt. Die Freigrenze für eine unbeschränkte Abzugsfähigkeit liegt grundsätzlich bei EUR 1 Mio. Durch das Bürgerentlastungsgesetz wird die Freigrenze zeitlich befristet auf EUR 3 Mio. angehoben. Soweit diese Freigrenze unterschritten wird, sind die Zinsaufwendungen unabhängig von der Höhe des steuerlichen EBITDA in voller Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig. Bei einem Zinssatz von 5 % erhöht sich somit das „zinsschrankenfreie“ Finanzierungsvolumen auf EUR 60 Mio. Die Erhöhung der Freigrenze auf EUR 3 Mio. ist bis Ende 2009 befristet. Insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen sowie Zweckgesellschaften im Immobilienbereich kann die Erhöhung der Freigrenze zu einer befristeten steuerlichen Erleichterung führen.

Nach einer im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 eingeführten Verlustabzugsbeschränkung sind Verlustvorträge nicht mehr nutzbar, sofern ein wesentlicher Anteilseignerwechsel

stattgefunden hat. Bei einem Beteiligungswechsel zwischen 25 % und 50 % der Anteile geht der Verlustvortrag anteilig in Höhe des prozentualen Beteiligungswechsels unter. Findet ein Beteiligungswechsel mit über 50 % der Anteile statt, geht der Verlustvortrag vollständig verloren. Eine solche Beschränkung des Verlustabzugs ist gerade in der weltweiten Finanz- und Wirtschaftskrise als äußerst problematisch zu betrachten, weil eine Sanierung angeschlagener Unternehmen oftmals ohne eine wesentliche Veränderung der Anteilseignerstruktur nicht durchführbar ist. Nach einer bis Ende 2009 befristeten Sanierungsklausel bleiben Verlustvorträge auch bei wesentlichen Anteilseignerwechseln erhalten, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind: Zunächst muss der Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft erfolgen. Dieses Kriterium ist erfüllt, wenn der Erwerb zum Zeitpunkt der drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung der Körperschaft stattfindet. Darüber hinaus muss die Sanierung der Erhaltung der bisherigen wesentlichen Betriebsstrukturen dienen. Dabei wird verlangt, dass entweder Arbeitsplätze in bestimmter Höhe erhalten bleiben oder eine Betriebsvereinbarung über Arbeitsplätze geschlossen wird oder durch Einlage wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird. Diese Kriterien können alternativ erfüllt werden. Ausreichend ist demnach, wenn durch die Sanierung eine der Vorgaben erreicht wird. Demgegenüber ist die Sanierungsklausel nicht anwendbar, falls die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs im Wesentlichen eingestellt hat oder nach dem Beteiligungserwerb einen Branchenwechsel innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vornimmt.

II. Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz

Das vom Bundestag am 3. Juli 2009 und vom Bundesrat am 10. Juli 2009 verabschiedete Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz sieht insbesondere vor, dass Steuerpflichtige, die geschäftliche Beziehungen zu sog. "Steuerparadiesen" unterhalten, mit erhöhten Mitwirkungs- und Nachweispflichten belegt werden können und bei deren Nichterfüllung bzw. Verletzung bestimmte steuerliche Vorschriften im Bereich Einkommensteuer und Körperschaftsteuer ganz oder zum Teil keine Anwendung finden. Hierunter fällt vor allem der Betriebsausgabenabzug in Deutschland. Ausserdem können die Finanzbehörden Entlastungen von der

Kapitalertragsteuer oder Steuerbefreiungen bei Dividenden einschränken. In Bezug auf natürliche Personen, welche z. B. Kapitalanlagen in einer sog. "Steuerparadies" halten, werden durch das Gesetz Mitwirkungs- sowie Dokumentationspflichten erweitert und den Finanzbehörden weitergehende Prüfungsrechte eingeräumt. Problematisch kann insbesondere die Bevollmächtigung der Finanzbehörde sein, wonach diese im Namen des Steuerpflichtigen Auskunftsansprüche gegenüber ausländischen Kreditinstituten aussergerichtlich und gerichtlich geltend machen kann. Nach schweizerischem Recht ist eine solche Bevollmächtigung unwirksam, sodass Schweizer Kreditinstituten eine Auskunftserteilung versagt wäre.

Anders als bei sonstigen Steuergesetzen kommt das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz nicht unmittelbar zur Anwendung, sondern erst durch eine vom Bundesrat zustimmungsbedürftige Rechtsverordnung umgesetzt werden kann. Der Entwurf dieser Verordnung wurde inzwischen vorgelegt und am 5. August 2009 vom Bundeskabinett beschlossen (Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerHBekV)). Die SteuerHBekV sieht vor, dass grundsätzlich ab dem Veranlagungszeitraum 2010 die verschärften Regelungen zum Tragen kommen sollen.

Von dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz und der SteuerHBekV sind solche Staaten und Gebiete betroffen, die entgegen der von der Organisation für Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) herausgegebenen Standards nicht bereit sind, ausländischen Finanzbehörden die für die Besteuerungsverfahren notwendigen Auskünfte zu erteilen. Das Bundesministerium der Finanzen wird mit Zustimmung der obersten Finanzbehörden der Länder sowie im Einvernehmen mit dem Auswärtigen Amt und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie nicht kooperierende Jurisdiktionen in einem im Bundessteuerblatt bekannt zu gebenden Schreiben veröffentlichen. Allerdings wird das Bundesministerium der Finanzen erst dann nicht kooperierende Jurisdiktionen in ein Schreiben aufnehmen, wenn sie nach Aufforderung auf diplomatischem Wege nicht bereit sind, in Gespräche zum Abschluss einer bilateralen Vereinbarung zur Umsetzung des OECD-Standards einzutreten, und wenn sie den OECD-Standard nicht auf andere Weise implementiert haben, der mit Deutschland einen Auskunfts austausch nach OECD-Standards ermöglicht, z. B. durch unilaterale Massnahmen. Inwieweit das Steuerhinterzie-

hungsbekämpfungsgesetz und die SteuerHBekV auf die Schweiz Anwendung finden, hängt vom Ausgang der Verhandlungen zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz ab.

Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz sieht sich aus verfassungs-, europa- und völkerrechtlicher Perspektive erheblichen Bedenken ausgesetzt. Im Hinblick auf nationales Verfassungsrecht ist bereits die eingesetzte Regelungstechnik äusserst fraglich, da grundlegende Vorschriften des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz auf Grundlage einer Rechtsverordnung eingeschränkt werden. Auch steht das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz in klarem Widerspruch zu bereits abgeschlossenen bilateralen Abkommen, wie z. B. dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz.

Arbeits- und Sozialrecht

Arbeitnehmerfreizügigkeit bei der Vermittlung eines Arbeitnehmers in die Schweiz - Vermittlungsgutscheine

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Arbeitsrecht Dr. Michael Witteler, Salans LLP, Berlin

Das SG Leipzig hat einen weiteren Schritt zur Verwirklichung der vollständigen Arbeitnehmerfreizügigkeit zwischen der EU und der Schweiz gemacht. Gegenstand des Verfahrens war die Frage, ob ein privater Arbeitsvermittler auch dann Anspruch auf eine Vermittlungsgebühr gegen die Bundesagentur für Arbeit hat, wenn der Arbeitsuchende in die Schweiz vermittelt wird. Angesichts der in der Vergangenheit zu beobachtenden steigenden Anzahl deutscher Arbeitnehmer in der Schweiz dürfte die Entscheidung von erheblicher Bedeutung sein.

Urteil des SG Leipzig

Mit Urteil vom 14. November 2008 (S 4 AS 2188/06) hat das Sozialgericht Leipzig entschieden, dass auch die Vermittlung eines Arbeitnehmers in die Schweiz einen Vergütungsanspruch des Arbeitsvermittlers nach § 421g Abs. 1 S. 4 SGB III begründen kann.

Der Entscheidung des SG Leipzig lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Bundesagentur für Arbeit („BA“) hatte am 17. März 2006 einem Arbeitsuchenden einen Vermittlungsgutschein nach § 16 Abs. 1 SGB II i.V.m. § 421g SGB III ausgestellt. Der Arbeitsuchende schloss sodann einen Arbeitsvermittlungsvertrag mit einem privaten Arbeitsvermittler. Aufgrund der Vermittlung wurde der Arbeitsuchende in ein Beschäftigungsverhältnis mit einem Arbeitgeber in der Schweiz vermittelt. Der Arbeitsvermittler hat unter Bezugnahme auf den Vermittlungsgutschein bei der BA beantragt, ihm die Vermittlungsvergütung auszuzahlen. Dies lehnte die BA ab, da ein Vergütungsanspruch für die Vermittlung nur bei Aufnahme einer sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung im Inland bestehen könne. Nachdem der EuGH mit Urteil vom 1. Januar 2007 (Az.: C-208/05, ITC) entschieden hat, dass eine Beschränkung des § 421g Abs. 1 S. 4 SGB III auf Vermittlungen ins Inland europarechtswidrig sei, hat die Bundesagentur für Arbeit ihre internen Dienstabweisungen dahingehend geändert, dass auch die Vermittlung eines Arbeitsuchenden in einen EU- oder EWR-Mitgliedstaat einen Vergütungsanspruch auslösen kann. Aus der internen Dienstabweisung folgt damit weiter, dass im Umkehrschluss eine Vermittlung in die Schweiz keinen Vergütungsanspruch auslösen kann.

Voraussetzung für den Vergütungsanspruch des Arbeitsvermittlers ist, dass (i) ein zuvor Arbeitsloser in eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung von mindestens 15 Stunden pro Woche vermittelt wird, (ii) ein wirksamer Vermittlungsvertrag besteht und (iii) die Aufnahme der Beschäftigung auf diesem Vermittlungsverhältnis beruht.

Anwendbarkeit des § 421g SGB III im Verhältnis zur Schweiz

Im vorliegenden Fall war lediglich streitig, ob auch ein Beschäftigungsverhältnis in der Schweiz unter den Tatbestand des § 421g Abs. 1 S. 4 SGB III fällt. Das SG Leipzig hat entschieden, dass auch die von dem Arbeitsuchenden in der Schweiz aufgenommene Tätigkeit ein sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis im Sinne des § 421g Abs. 1 S. 4 SGB III darstellen kann. Unter Berücksichtigung des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit („FZA“) ist § 421g Abs. 1 S. 4 SGB III so auszulegen, dass nicht nur sozialversicherungspflichtige Beschäftigungen im Sinne der §§ 3,

4 und 5 SGB IV erfasst sind, sondern dass auch eine Beschäftigung in der Schweiz das Tatbestandsmerkmal der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung erfüllen kann.

Ohne Berücksichtigung des Europäischen Gemeinschaftsrechts und anderer völkervertraglicher Vereinbarungen sei unter sozialversicherungspflichtiger Beschäftigung im Sinne von § 421g Abs. 1 S. 4 SGB III nur eine solche im Geltungsbereich des Bundesdeutschen Sozialgesetzbuches – mit Ausnahme der im entschiedenen Fall nicht einschlägigen Sonderkonstellation der Ausstrahlung – erfasst. Der EuGH hatte jedoch entschieden, dass eine solche Auslegung gegen die Art. 39, 49 und 50 EGV verstösst und die Vorschrift daher europarechtskonform dahingehend auszulegen sei, dass auch eine Beschäftigung innerhalb von Staaten der europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR) den Begriff der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung erfüllen kann (EuGH, Az.: C-208/05, Urteil vom 11. Januar 2007 – ITC). Zwar ist die Schweiz weder Mitglied der Europäischen Union noch des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraums. Dennoch ist die Rechtsprechung des EuGH unter Berücksichtigung des FZA, das am 1. Juni 2002 in Kraft getreten ist, auch auf das Verhältnis Deutschlands zur Schweiz übertragbar.

Im FZA ist eine umfangreiche Arbeitnehmerfreizügigkeit vereinbart worden. Art. 4 i. V. m. Anhang 1, Art. 8, 9 Nr. 1 FZA garantieren den Arbeitnehmern im Geltungsbereich des Abkommens sowohl das Recht auf berufliche und geographische Mobilität als auch das Recht, hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen und im Hinblick auf die berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung nicht diskriminiert zu werden. Aus dem Verbot der Diskriminierung leitet der EuGH ab, dass diese Rechte nur dann ihre volle Wirkung entfalten können, wenn Arbeitgeber ein Recht darauf haben, Arbeitnehmer nach Massgabe der Bestimmungen über die Freizügigkeit einzustellen. Das Recht der Arbeitnehmer, eine Tätigkeit im Lohn- oder Gehaltsverhältnis im Hoheitsgebiet des FZA aufzunehmen und auszuüben ohne diskriminiert zu werden, kann nur dann seine volle Wirkung entfalten, wenn auch die Vermittler ein entsprechendes Recht haben, Arbeitssuchende zu unterstützen, unter Beachtung der Bestimmungen über die Freizügigkeit einen Arbeitsplatz zu erlangen. Nach Auffassung des SG Leipzig ist die ITC-Rechtsprechung des EuGH auf den Anwen-

dungsbereich des FZA übertragbar, so dass nach der gebotenen völkerrechtsvertragskonformen Auslegung des § 421 Abs. 1 S. 4 SGB III auch eine Tätigkeit in der Schweiz tatbestandsmässig sein kann. Ziel des FZA war die Herstellung einer parallelen Rechtslage zwischen den europäischen Mitgliedstaaten, den Mitgliedstaaten des EWR und der Schweiz.

Keine Einschränkung durch nationale Schweizerische Vorschriften

Die BA hatte eingewandt, dass diesem Verständnis der Vorbehalt in Anhang 1 Art. 22 Nr. 3 FZA entgegensteht. Danach bleiben zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Abkommens bestehende Rechts- und Verwaltungsvorschriften jeder Vertragspartei im Bereich der Tätigkeit der Arbeitsvermittlung unberührt. Insbesondere gelten damit die Art. 2, 3, 39 des Schweizerischen Bundesgesetzes über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih (Arbeitsvermittlungsgesetz, „AVG“) fort. Hiernach benötigen private Arbeitsvermittler bei einer regelmässig betriebenen Auslandsvermittlung sowohl eine kantonale Betriebsbewilligung als auch eine Bewilligung des Schweizerischen Staatssekretariats für Wirtschaft (SECO), wobei Art. 3 AVG die Bewilligung an verschiedene Voraussetzungen knüpft und Art. 39 AVG die Nichteinhaltung der vorgenannten Bestimmungen mit Bussgeld bewehrt. Nach Auffassung des SG Leipzig steht diese Regelung der weiten Auslegung des Begriffs der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung nicht entgegen. Betroffen von den Einschränkungen des AVG sei lediglich die Dienstleistungsfreiheit nicht aber die in Art. 4 FZA verankerte Arbeitnehmerfreizügigkeit. Vermittlern bleibt es vielmehr lediglich untersagt, ohne Bewilligung im Bereich der Schweiz tätig zu werden. Der Schweiz steht es frei, Verstösse gegen das AVG zu sanktionieren. Der Bundesrepublik Deutschland und den ihr angegliederten Behörden bzw. Körperschaften wird durch Anhang 1 Art. 22 FZA hingegen nicht die Pflicht auferlegt, in Verwaltungsverfahren inzident die Einhaltung der Vorschriften des Schweizerischen AVG zu überprüfen. Ob die Beteiligten sich AVG-konform verhalten haben oder nicht, ist allein von der Schweiz zu überprüfen. Die Bundesrepublik Deutschland und die BA sind daher verpflichtet, auch ohne Überprüfung der Einschlägigkeit und der Erfüllung der Schweizerischen Normen des AVG die Vermittlungsvergütung auszuzahlen.