

Kommentar

Bearbeitet von

Prof. Dr. Dr. h.c. Hans Flick, Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer, Dr. Michael Kempermann

Loseblattwerk mit 44. Aktualisierung 2016. Loseblatt. Rund 4062 S. In 3 Ordnern

ISBN 978 3 504 26010 1

Format (B x L): 16,5 x 23,5 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Inhaltsverzeichnis

	Seite	Anm.
Gesetzesmaterialien.....	4	
OECD-Musterabkommen.....	5	
Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung.....	5	
Verwaltungsvereinbarungen und -anweisungen.....	6	
Literatur.....	7	
Erläuterungen zu Art. 15		
	Anm.	
I. Entstehungsgeschichte		
1. Vergleich mit DBA 1931/59.....	1	
2. Vergleich mit OECD-Musterabkommen.....	2	
II. Allgemeiner Inhalt	3	
III. Absatz 1		
Art. 15a–19 als Spezialregelungen ...	4	
Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen aus unselbständiger Tätigkeit (Begriffsbestimmung).....	5	
Abgrenzung zum Ruhegehalt.....	7	
Arbeitnehmererfindervergütungen ..	8	
Zahlungen zur Abgeltung erdienter Ansprüche (z.B. Tantiemen).....	9	
Abfindungen zur Ablösung eines Pensionsanspruchs.....	10	
Optionsrechte auf Erwerb von Aktien.....	11	
Nicht handelbare Aktienoptionsrechte.....	12	
Handelbare Aktienoptionsrechte	13	
Auffassung der schweizerischen Finanzverwaltung zur Besteuerung von Optionsrechten.....	14	
Besteuerung von Optionsrechten in Wegzugsfällen.....	15	
Altersteilzeit nach dem Blockmodell	16	
Wettberbersverbote.....	17	
Konkurs-(Insolvenz-)ausfallgeld.....	18	
Abgrenzung zu Unternehmensgewinnen.....	20	
Berufssportler im DBA.....	21	
Abgrenzung gegen Art. 14.....	22	
Abgrenzung gegenüber Lizenzgebühren.....	24	
Qualifikationskonflikte.....	26	
In einem Vertragsstaat ansässige Person.....	30	
Doppelwohnsitz.....	31	
Karenzfrist bei Wegzug nach mindestens fünf Jahren unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland.....	32	
Aufteilung bei Wohnsitzwechsel	33	
Keine „Ansässigkeit“ in Deutschland bei Pauschalbesteuerung in der Schweiz.....	34	
Zurechnung der Einkünfte.....	35	
Innerstaatliche Anknüpfungspunkte für eine Besteuerung im Quellenstaat.....	36	
Besteuerung im Tätigkeitsstaat.....	37	
Ort der Tätigkeit (allgemein).....	38	
Ort der Tätigkeit bei geistiger Arbeit.....	41	
Ort der Tätigkeit bei „passiven Leistungen“.....	43	
IV. Absatz 2		
Ungeachtet des Absatzes 1.....	45	
Vergütungen für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit.....	46	
Ansässigkeit der kurzfristig im Ausland tätigen Person.....	47	
Aufenthalt von nicht mehr als 183 Tagen im Kalenderjahr.....	50	
Berufskraftfahrer.....	51	
Urlaub, Krankheit.....	52	
Pendler.....	53	
Maßgeblichkeit des Kalenderjahres..	54	
Tage der Ansässigkeit im Tätigkeitsstaat.....	55	
Begriff des Arbeitgebers.....	56	
Zivilrechtlicher Arbeitsvertrag nicht erforderlich.....	57	
Anpassung des lohnsteuerlichen Arbeitnehmerbegriffs.....	58	
Mehrere Arbeitsverhältnisse.....	59	
Tätigkeit im Rahmen einer Lieferung oder Werkleistung; Zweifelsfragen.....	60	
Personenzusammenschlüsse als Arbeitgeber.....	61	
Ansässigkeit des Arbeitgebers.....	62	
Ansässigkeit einer Personengesellschaft als Arbeitgeberin.....	63	
Betriebsstätte nicht Arbeitgeber	64	
Der Arbeitgeber muss die Vergütung gezahlt haben, oder sie muss für ihn gezahlt worden sein.....	65	
Arbeitnehmerverleih.....	67	
Internationaler Arbeitnehmerverleih	68	
Missbrauch.....	69	
Änderungen im OECD-MK 2010...	69.1	

	Anm.		Anm.
Fälle, in denen der Verleiher Arbeitgeber bleibt	70	Begriff des Unternehmens	96
Tätigkeit zur Erfüllung einer Lieferung oder Werkleistung	71	Erfordernis der Arbeitgebergesellschaft des Unternehmens	97
Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen	72	BFH: Keine Fiktion des Tätigkeitsortes	98
Unterschiedliche Zielsetzungen einer Arbeitnehmerentsendung im Konzern	73	Schiff unter der Flagge eines Drittstaates	99
Aufteilung der Vergütung	74	Subsidiäre Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers	100
Prüfung der Angemessenheit der Vergütung	75	VI. Absatz 4	
Fälle, in denen das entsendende Unternehmen Arbeitgeber bleibt	76	Vorbehaltlich des Art. 15a	105
Aufteilung der Entlohnung	77	Leitender Angestellter	106
Entsendung eines Beamten zu einer internationalen Organisation	80	Aufzählung in Art. 15 Abs. 4 ist erschöpfend	107
Die Vergütungen dürfen nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im Staat der vorübergehenden Tätigkeit hat	81	„Delegierte“ Mitglieder von Verwaltungsräten	108
Betriebsstätte des Arbeitgebers	82	Beschränkte Steuerpflicht leitender Angestellter	112
Gewinnzurechnung bei der Betriebsstätte nicht erforderlich	83	Ansässigkeit der arbeitgebenden Gesellschaft	113
Maßgeblichkeit der Grundsätze des „dealing-at-arm’s-length“	84	Beschäftigung bei Tochtergesellschaften	114
Konkurrenz zwischen Doppelbesteuerungsabkommen und Auslandstätigkeitserlass	86	Vermeidung der Doppelbesteuerung, Fiktion des Tätigkeitsortes	115
V. Absatz 3		Tätigkeit darf nicht lediglich Aufgaben außerhalb des Ansässigkeitsstaates der Gesellschaft umfassen	116
Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen	87	Subsidiäre Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des leitenden Angestellten	118
Beschränkte Steuerpflicht in Deutschland; Vorübergehender Verzicht auf deutsche Besteuerung bei Piloten	88	VII. Formelle Bestimmungen zur Durchführung des Abkommens	
Beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz	89	Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug	123
Bordpersonal	90	Erteilung von Freistellungsbescheinigungen durch das Betriebsstättenfinanzamt	124
Schiff, Seeschiff, Luftfahrzeug	91	Voraussetzungen (Zeitpunkt, Beweislast)	125
Einsatz im internationalen Verkehr ..	92	Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts	126
Binnenschiff	93	Haftung des Arbeitgebers	127
Können in dem Staat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet	94	Zuständigkeit	128
		Erstattung bei Vorlage einer rückwirkenden Freistellungsbescheinigung	129

Verfasser der nachstehenden Erläuterungen:

Dr. Michael KEMPERMANN, Richter am Bundesfinanzhof a.D., Bonn

Gesetzesmaterialien

Denkschrift der deutschen Bundesregierung

Zu Artikel 15

Dieser Artikel befasst sich mit der Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die Regelung entspricht im Wesentlichen dem OECD-Musterabkommen. Absatz 1 stellt den Grundsatz auf, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nur in dem Staat besteuert werden können, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Dieser Grundsatz wird in Absatz 2 bei Arbeitnehmern, die nur vorübergehend im Ausland eingesetzt werden (z.B. Monteure), eingeschränkt.

Wird die unselbständige Arbeit an Bord eines Schiffes oder Luftfahrzeuges ausgeübt, so hat nach Absatz 3 der Staat das Besteuerungsrecht, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Schifffahrt- oder Luftfahrtunternehmens befindet. Nach Absatz 4 können Grenzgänger mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit entsprechend der bisherigen Regelung nur in ihrem Wohnsitzstaat besteuert werden. Die Einzelheiten der Regelung sind im Verhandlungsprotokoll festgelegt, das für leitende Angestellte in Berücksichtigung eines von der Schweiz schon seit langem vorgetragenen Anliegens eine gewisse Erweiterung gegenüber dem bisherigen Recht bringt. Absatz 5 enthält eine Regelung für Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer und sonstige leitende Angestellte von Kapitalgesellschaften. Diese Personen können, sofern sie nicht als Grenzgänger anzusehen sind, mit ihren Tätigkeitsvergütungen grundsätzlich in dem Staat besteuert werden, in dem die Gesellschaft, für die sie tätig sind, ansässig ist. Damit wird auf der Grundlage einer langjährigen höchstrichterlichen Rechtsprechung eine alte Streitfrage im Sinne deutscher Auffassung beigelegt.

Botschaft des Bundesrates der Schweiz an die Bundesversammlung

Artikel 15: Unselbständige Arbeit

Der Artikel des Musterabkommens ist durch Bestimmungen des DBAD 1931/1959 für Schiff und Flugzeugbesatzungen (Abs. 2 des Schlussprot. zu Art. 4) und für Grenzgänger (Art. 4 Abs. 2) ergänzt worden (Abs. 3 und 4 des neuen Abkommens). Eine vorerst befürchtete Verschlechterung der in Verständigungsverfahren vereinbarten Regelung für leitende Angestellte, die Grenzgänger sind, konnte abgewendet werden. Im Verhandlungsprotokoll vom 18. Juni 1971 wurden die bisher zur Grenzgängerbestimmung getroffenen Lösungen erneuert und zusammengefasst und für leitende Angestellte leicht verbessert. Die an dieser Regelung besonders interessierten Kantone und Wirtschaftskreise haben sich davon als befriedigt erklärt.

Absatz 5 beseitigt eine unter dem DBAD 1931/1959 aufgetauchte Unklarheit bei der Bestimmung des Arbeitsorts leitender Personen.

Artikel 1 des Revisionsprotokolls vom 21. Dezember 1992

Artikel 15 des Abkommens wird wie folgt geändert:

1. In Absatz 1 werden die Worte „Artikel 16 bis 19“ durch die Worte „Artikel 15a bis 19“ ersetzt.
2. Absatz 4 wird gestrichen.
3. Absatz 5 wird Absatz 4.
4. In dem neuen Absatz 1 Satz 1 werden die Worte „des Absatzes 4“ durch die Worte „des Artikels 15a“ ersetzt.

Art. 5 des Revisionsprotokolls vom 27. Dezember 2010 (Auszug)

Das Protokoll zum Abkommen wird wie folgt geändert:

- (1) ...
- (2) Nach Ziffer 1 wird folgende neue Ziffer 1bis eingefügt:
„1bis. Zu Artikel 15 Absatz 3

Für die am oder nach dem Tag des Inkrafttretens des Protokolls vom 27. Oktober 2010 beginnenden Veranlagungszeiträume bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2016 nimmt die Bundesrepublik Deutschland ihr aus Artikel 15 Absatz 3 Satz 1 folgendes Besteuerungsrecht bezogen auf diejenigen Mitglieder des Bordpersonals von im internationalen Verkehr eingesetzten Luftfahrzeugen nicht wahr, deren Ansässigkeit in der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Anstellungsverhältnis bereits vor dem 1. Januar 2007 und seitdem ohne Unterbrechung bestanden haben. Insoweit findet Artikel 15 Absatz 3 Satz 2 Anwendung.

Diese Regelung findet keine Anwendung auf Einkünfte und Einkunftsteile, bei denen sie den Eintritt einer doppelten Nichtbesteuerung zur Folge hätte.“

OECD-Musterabkommen

Artikel 15 Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

(3) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels können Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung – KonsVerCHEV)

Ausfertigungsdatum: 20.12.2010 (BGBl. I 2010, 2187 = BStBl. I 2011, 146; abgedruckt im Textteil unter 1.18)

Verwaltungsvereinbarungen und -anweisungen

1. Verhandlungsprotokoll v. 18.6.1971 zu Art. 15 Abs. 4 (abgedruckt im Textteil unter 2.1)
2. Niederschrift v. 26.11.1971 Abschn. I Ziff. 6 (abgedruckt im Textteil unter 2.3)
3. BMF-Einführungsschreiben v. 26.3.1975, BStBl. I 1975, 486 (abgedruckt im Textteil unter 5.13)
4. BMF-Schreiben v. 23.8.1977 (abgedruckt im Textteil unter 5.18)
5. Erlass FinMin. NW v. 12.10.1977 (abgedruckt im Textteil unter 5.19)
6. Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung v. 29.2.1972, B II 4a (abgedruckt im Textteil unter 6.2)

Literatur

BAUER, Ort der Ausübung unselbständiger Arbeit nach DBA-Recht, IWB 1990/8, Fach 3, Gr. 2 S. 543; BENDLINGER, Der Arbeitgeberbegriff im OECD-Musterabkommen 2010, taxlex, 2010, 344; BENECKE/SCHNITGER, Neuregelungen im internationalen Steuerrecht durch das JStG 2010, IStR 2010, 432; VON BORNHAUPT, Lohnsteuerliche Fragen bei Entsendung von Arbeitnehmern ins Ausland und vom Ausland ins Inland, BB 1985, Beiheft 16; VON BORNHAUPT, Grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse im Lohnsteuerrecht, in: Stolterfoht (Hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts (DStJG 9) Köln 1986, S. 233 ff.; VON BORNHAUPT, Aktuelle lohnsteuerliche Fragen zu grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnissen, BB 1987, 1639; BRORS/SCHÜREN, Konzerninterne Arbeitnehmerüberlassung zur Kostensenkung, BB 2004, 2745; BURKI, Besteuerung von internationalen Personengesellschaften nach schweizerischem Recht in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht; DA., Lohnsteuerpflicht für eine als Arbeitnehmer einer ausländischen Muttergesellschaft ausgeübte Geschäftsführertätigkeit für eine inländische Tochter-Kapitalgesellschaft, IStR 1994, 496; DEBATIN, Zweifelhafte Auslegungstendenzen zum internationalen Steuerrecht in der BFH-Rechtsprechung DStZ 1987, 211; FIEDLER, Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Seeleuten, DB 1984, 2115 und 2227; GOSCH, Vielerlei Gleichheiten – das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen, DStR 2007, 1553; GOSCH, Treaty override, IStR 2008, 413; GOSCH, Kommentar zu BFH v. 5.6.2007 – I R 1/06, Haufe-Index 1918962; GROSS, Steuerliche Auswirkungen der Tätigkeit von Arbeitskräften im Ausland, IWB 4/1990, Fach 3 Deutschland, Gruppe 6, 347; GRUEN, Besteuerung von Arbeitslohn bei Abordnungen ins Ausland, FR 1985, 488, 490; HASBARGEN SCHMIDT, Internationale Mitarbeiterentsendung und Besteuerung von Aktienoptionen nach dem aktuellen BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach DBA, IStR 2007, 380; HELLWIG, Die bezahlte Untätigkeit im Steuerrecht, DStZ/A 1978, 83; HELLWIG, Schwierigkeiten mit dem Progressionsvorbehalt, FR 1984, 499; HILBERT, Zum Eingreifen einer sog. Rückfallklausel im DBA Schweiz, IWB 2011, 160; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. 2., 9. Aufl., Bern 2002; HOFFMANN, Nochmals: Lohnsteuerpflicht für eine als Arbeitnehmer einer ausländischen Muttergesellschaft ausgeübte Geschäftsführertätigkeit für eine inländische Tochter-Kapitalgesellschaft, IStR 1994, 594 und IStR 1995, 430; JACOB, Abkommensrechtliche Fragen der Einbeziehung inländischer Einkünfte in die einheitliche Veranlagung nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG, FR 2002, 1113; KEMPERMANN, Die Bestimmung des „Arbeitgebers“ und seiner Ansässigkeit in den „183-Tage-Klauseln“ der Doppelbesteuerungsabkommen, DStZ 1982, 143; KEMPERMANN, Anmerkung zum BFH-Urteil vom 5.10.1994 – I R 67/93, FR 1995, 158; KESSLER, Nochmals: Zur Besteuerung im Ausland ansässiger und entlohnter im Inland tätiger Arbeitnehmer, FR 1990, 505; KESSLER/PHILIPP, Anmerkung zum BFH-Urteil v. 8.11.2010 – I R 106/09, IStR 2011, 157; KOLB, Aktuelle Entwicklungen im schweizerisch-deutschen Verhältnis, FS Wassermeyer, 2005, S. 757 ff.; KRAMER, Der Arbeitsort von Angestellten im internationalen Steuerrecht, RIW 1995, 742; KRATZENBERG, Verrechnungspflicht und -entgelt bei der Entsendung von Arbeitnehmern zu ausländischen Beteiligungsgesellschaften, StBp 1989, 205; KUBAILE, Weitere Analyse des neuen DBA mit der Schweiz, IWB 2011, 20; M. LANG, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, SWI 2011, 105; MEYER, Besteuerungsrecht bei Arbeitnehmern inländischer Zweigniederlassungen (Betriebsstätten) ausländischer Unternehmen, DB 1982, 1845; MIESSL, Grenzgänger in die Schweiz: Steuerrechtliche Betrachtungen aus deutscher Sicht, IStR 2005, 477; MIESSL, Einmalzahlungen aus der schweizerischen Pensions-

kasse an Grenzgänger aus Deutschland, BB 2006, 1251; MIESSL, Grenzgänger in die Schweiz und die steuerlichen Konsequenzen von Einmalauszahlungen aus der Schweizer Pensionskasse, IStR 2007, 883; MÖSSNER, International-steuerrechtliche Fragen bei Gehaltsumwandlungen, CDFI LXXXV b, (2000) S. 19; NEYER, Die Besteuerung von Geschäftsführerbezügen bei internationaler Tätigkeit, IStR 1997, 33; NEYER, Die bezahlte Untätigkeit im internationalen Steuerrecht – Grenzüberschreitendes Arbeitnehmer-Wettbewerbsverbot im Lichte der neuern Rechtsprechung, IStR 2001, 361; NEYER, Wo übt ein Manager seine Tätigkeit aus? – Widerstreitende Rechtsprechung der Finanzgerichte zum DBA Schweiz, IStR 2005, 514; NEYER, Der doppelte Zeitbezug: Nachträglicher Zufluss von Arbeitslohn beim international mobilen Arbeitnehmer, FR 2007, 382; PAUS, Auslandstätigkeit von Arbeitnehmern, Vorteilhaftes Gestaltungen, LSW Gr. 15 S. 23 (6/1990); PORTNER/BÖDEFELD, Besteuerung von Arbeitnehmer-Aktien-Optionen, DStR 1995, 629; PORTNER, Besteuerung von Abfindungen bei Anwendung der DBA mit Belgien, den Niederlanden, Österreich und der Schweiz, IStR 2010, 735; PORTNER, Sind handelbare Arbeitnehmer-Aktienoptionen stets bei Optionsausübung zu besteuern? Schlussfolgerungen aus dem BFH-Urteil vom 20.11.2008 – VI R 25/05, DStR 2010, 1316; REINHART, Nochmals zum Progressionsvorbehalt nach dem Auslandstätigkeitenerlass, DB 1985, 1316; RONGE/PERRULAZ/SUTTER, Zur Besteuerung in der Schweiz leitend tätiger Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Deutschland, IStR 2010, 279; RÜD, DBA und Rechtsanwendungsmethodik – verdeckte Gewinnausschüttung und Treaty overriding, IStR 2010, 725; RUNGE, Steuerliche Auswirkungen der Entsendung von Arbeitskräften ins Ausland, BB 1977, 182; RUNGE, Wirtschaftliche Interpretation des Arbeitgebers in den Doppelbesteuerungsabkommen, FR 1986, 479; SCHIEBER, Lohnsteuerfreistellung bei Auslandstätigkeit in DBA-Ländern – Berücksichtigung von Urlaub, Krankheit, Reisetagen, FR 1989, 1; SCHIEBER, Montage-Betriebsstätten – Auswirkungen von Überwachungsunterbrechungen, IStR 1994, 268; SCHNEIDER, Anmerkung zum BFH-Urteil v. 20.11.2009 – VI R 25/05, BFH/PR 2009, 127; SIEFERT, Der Arbeitgeberbegriff im deutschen Abkommensrecht, RIW 1986, 979; SELENT/ENDRES, Die Besteuerung des Arbeitslohns bei Auslandsdienstreisen, DB 1984, 84; SCHRÖDER, Die auslegende Konsultationsvereinbarung am Beispiel des Besteuerungsrechts für Abfindungszahlungen, IStR 2009, 48; SCHUBERT/PAVLOTIS, Welche Bedeutung hat ein Ansässigkeitswechsel bei der Ermittlung der 183-Tage-Frist nach Art. 15 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA?, IStR 2009, 415; VETTER/SCHREIBER, Die 183-Tage-Regelung im Rahmen der neuen OECD-Kommentierung, IWB 22/2009, Fach 10, Gruppe 2, 2081; M. WALTER, Die steuerliche Behandlung der Gewährung von Aktienoptionen an Arbeitnehmer bei grenzüberschreitenden Sachverhalten: dargestellt anhand der Länder Deutschland, Schweiz Österreich und Belgien, Diss. 2006; M. WALTER, Die Besteuerung leitender Angestellter im DBA Deutschland-Schweiz – es bleibt spannend!, GmbHR 2009, 298; ZEHETNER, Doppelt ansässige Arbeitgeber und Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, SWI 2000, 456; ZEHETNER, Personengesellschaften als Arbeitgeber nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA?, SWI 2001, 102.

Erläuterungen zu Art. 15

I. Entstehungsgeschichte

1. Vergleich mit DBA 1931/59

In den vor dem Krieg abgeschlossenen DBA war es üblich, bestimmte Steuergüter ausschließlich dem Ursprungs- oder dem Ansässigkeitsstaat zuzuweisen. Dieser Praxis folgend bestimmte das DBA 1931/59, dass Einkünfte aus Arbeit – selbständiger wie unselbständiger – ausschließlich in dem Vertragsstaat besteuert werden konnten, in dem die Tätigkeit ausgeübt wurde (Art. 4 Abs. 1). Dagegen ist nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA 1971 **grundsätzlich der Ansässigkeitsstaat** zur Besteuerung der Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit befugt. Lediglich dann, wenn die Arbeit **im Ursprungsstaat ausgeübt** wird, kann sie **dort** besteuert werden (s. Anm. 3). Die bloße Verwertung der Tätigkeit in einem Staat begründete bereits nach dem alten Steuervertrag kein Recht zur Quellenbesteuerung. Eine Art. 15 Abs. 2 DBA 1971 (**183-Tage-Regel**) entsprechende Bestimmung fand sich in Abs. 3 des Schlussprotokolls zu Art. 4 DBA 1931/59. Auch die Besteuerung des Arbeitsentgelts des **Bordpersonals von Schiffen und Flugzeugen** war in Abs. 2 des Schlussprotokolls zu Art. 4 im Ergebnis ebenso geregelt wie im DBA 1971. Art. 4 Abs. 2 DBA 1931/59 enthielt eine Definition des Begriffs „**Grenzgänger**“, die der in Art. 15 Abs. 4 DBA 1971 (heute Art. 15a) entsprach. Das Besteuerungsrecht war – abweichend von der Regel – ausschließlich dem Wohnsitzstaat zugewiesen. Art. 15 Abs. 5 DBA 1971 (heute Abs. 4 – leitende Angestellte) beruht auf der durch den RFH¹ begründeten und vom Großen Senat des BFH bestätigten² Rechtsprechung, der zufolge die Tätigkeit eines in der Schweiz wohnenden Direktors eines deutschen Unternehmens selbst dann als im Inland ausgeübt gilt, wenn der Direktor auch in der Schweiz eine geschäftsleitende Tätigkeit entwickelt hat. Trotz Kritik in der deutschen Literatur und abweichender schweizerischer Auffassung hat sich die fiktive Gleichsetzung des Tätigkeitsortes mit dem Ort der Geschäftsleitung durchgesetzt.³

Damit hat sich für die Mehrzahl der Fälle durch das DBA 1971 gegenüber der früheren Rechtslage im Ergebnis nichts geändert. Unterschiedliche Ergebnisse finden sich vor allem im Zusammenhang mit Einkünften, die mit einer beendeten Tätigkeit zusammenhängen. So hat etwa der BFH im Urteil vom 18.7.1973⁴ nach Art. 4 Abs. 1 DBA 1931/59 das Besteuerungsrecht für eine Abfindung der Bundesrepublik als früherem Tätigkeitsstaat zuerkannt⁵. Demgegenüber hat das BFH-Urteil vom 24.2.1988⁶ aufgrund der Vorschrift

1 RFH v. 12.5.1938 – IV A 18/36, RStBl. 1938, 812.

2 BFH 15.11.1971 – GrS 1/71, BStBl. II 1972, 68.

3 DEBATIN, DB 1972, 1939, 2035 zur Entwicklung bei anderen Abkommen s. Anm. 106.

4 BFH v. 18.7.1973 – I R 52/69, BStBl. II 1975, 757.

5 Ähnlich BFH v. 10.8.1978 – IV R 54/74, BStBl. II 1979, 74.; v. 28.3.1984 – I R 191/79, BStBl. II 1984, 664 zu „nachträglichen“ Einkünften aus selbständiger Tätigkeit.

6 BFH v. 24.2.1988 – I R 143/84, BStBl. II 1988, 819.

des Art. 15 Abs. 1 DBA 1971 das Besteuerungsrecht in einem vergleichbaren Fall der Bundesrepublik als Ansässigkeitsstaat zugesprochen. Nach § 24 KonsVerCHEV soll das Besteuerungsrecht wiederum dem (früheren) Tätigkeitsstaat zustehen (s. Anm. 7).

2. Vergleich mit dem OECD-Musterabkommen

- 2 **Übereinstimmungen und Abweichungen.** Art. 15 DBA 1971 passt – wie aus dem vorstehenden Vergleich ersichtlich – die nach dem DBA 1931/59 geltenden Regeln für die Vermeidung der Doppelbesteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Terminologie und der Systematik des OECD-Musterabkommens an, nach der nicht mehr das Steuergut dem einen oder anderen Staat zugewiesen wird, sondern in den Einzelbestimmungen der Art. 6–22 das Besteuerungsrecht des Quellenstaates eingeschränkt und in Art. 24 die Besteuerung im Wohnsitzstaat geregelt wird.

Die Absätze 1–3 entsprechen nahezu wörtlich den Bestimmungen des Art. 15 Abs. 1–3 des OECD-MA 1963, die wiederum nahezu unverändert in das OECD-MA 1977 übernommen wurden. Allerdings enthält Art. 15 DBA 1971 zusätzliche Vorbehalte hinsichtlich der Anwendung der Art. 17 und Art. 15a. Infolge der Fassung des OECD-MA 1992 kam es jedoch zu einer bedeutsamen Abweichung. Im OECD-MA 1963 und 1972 lautete die erste Bedingung für das ausschließliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates (Art. 15 Abs. 2 Buchst. a noch: „wenn der Empfänger sich in dem anderen Staat nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält“. Der Unterschied zwischen „Steuerjahr“ (OECD-MA) und „Kalenderjahr“ (DBA 1971) ist nicht von Bedeutung.¹ Im OECD-MA 1992 lautet die Zeitbestimmung allerdings nunmehr: „nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet“. Diese Formulierung gestattet die Zusammenrechnung mehrerer Aufenthalte im Tätigkeitsstaat, die zwar auf zwei Steuerjahre aber auf einen 12-Monatszeitraum entfallen.² Die Schweiz hat zu dieser Formulierung einen Vorbehalt³ zugunsten der Formulierung gemacht, die u.a. im DBA 1971 enthalten ist und die eine solche Zusammenrechnung nicht zulässt (s. Anm. 54). In Art. 15 Abs. 3 ist in Erweiterung der OECD-Regel eine Subsidiaritätsklausel für den Fall vorgesehen, dass der Staat, in dem sich der Sitz der Geschäftsleitung des Schiff- oder Luftfahrtunternehmens befindet, die Gehälter des Bordpersonals nicht besteuert. Auch die Bestimmungen über die Besteuerung der leitenden Angestellten finden keine Entsprechung im OECD-Musterabkommen.

1 FG Düsseldorf v. 29.11.1979 – XVII 162/78 E, rkr., EFG 1980, 187; BRANDIS in D/W, Art. 15 DBA-Schweiz Rz. 49.

2 WASSERMEYER in D/W, Art. 15 OECD-MA Rz. 95.

3 Art. 15 Nr. 19 OECD-MK.

II. Allgemeiner Inhalt

Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Art. 15 enthält die grundsätzliche Regelung darüber, in welchem Vertragsstaat Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit besteuert werden können. Sonderregelungen gelten für Grenzgänger (Art. 15a), Aufsichtsratsvergütungen (Art. 16), Künstler- und Artistenhonorare (Art. 17), Ruhegehälter und Zahlungen aus öffentlichen Kassen (Art. 18–19). Nach Art. 15 Abs. 1 sind Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit grundsätzlich im Wohnsitzstaat zu besteuern. Einkünfte, die ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer in Schweizer Franken erhält, sind wegen der freien Konvertibilität und Handelbarkeit der Währung als Einnahmen in Geld zu besteuern. Die Lohnzahlungen sind bei Zufluss des Arbeitslohns anhand der von der Europäischen Zentralbank veröffentlichten monatlichen Durchschnittsreferenzkurse umzurechnen.¹ Die Besteuerung in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen (Quellenstaat), ist nur dann zulässig, wenn die Arbeit dort **ausgeübt** wird. Dagegen steht dem Quellenstaat kein Besteuerungsrecht zu, wenn die Arbeit lediglich in diesem Staat verwertet wird. Kann der Quellenstaat die Arbeitnehmereinkünfte besteuern, verzichtet der Ansässigkeitsstaat – unter Progressionsvorbehalt – auf das ihm nach Art. 15 Abs. 1 grundsätzlich belassene Besteuerungsrecht (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d, Abs. 2 Nr. 1; zum Verfahren s. Anm. 124). Allerdings bestimmt der ab dem Veranlagungszeitraum 2004 geltende § 50d Abs. 8 EStG, dass die in einem DBA vereinbarte Freistellung der Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit in Deutschland nur zu gewähren ist, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht (Tätigkeitsstaat), auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden.² Es handelt sich um einen Fall des sog. *treaty overriding*, das nach der derzeit noch herrschenden – allerdings nicht unbestrittenen – Meinung weder gegen Abkommens- noch gegen Gemeinschafts- oder Verfassungsrecht verstößt.³ Das Ziel, eine „Keinmalversteuerung“ zu vermeiden, liegt auch der Verständigungsvereinbarung vom 17.3.2010 zugrunde.⁴

Besteuert die Schweiz im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses mit einem schweizerischen Arbeitgeber **Einkünfte, die aus Deutschland oder einem Drittstaat stammen**, so kann diese Steuer unter den Voraussetzungen des

1 BFH v. 3.12.2009 – VI R 4/08, BStBl. II 2010, 698.

2 Vgl. hierzu BMF v. 21.7.2005 – IV B 1 - S 2411 - 2/05, BStBl. I 2005, 821 mit Bagatellgrenze bis 10.000 Euro.

3 BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 822 zu II. e. m.w.N.; LOSCHOLDER in Schmidt²⁹, § 50d EStG Rz. 52, 6; GOSCH in Kirchhof¹⁰, § 50d EStG Rz. 25; a.A. z.B. VOGEL in V/L⁵, Einl. DBA Rz. 205 jeweils m.w.N.; Rüd, IStR 2010, 725; zweifelnd BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, BFH/NV 2010, 1554; GOSCH, IStR 2008, 413 (414).

4 BMF v. 25.3.2010 – IV B 2 - S 1301 - CHE/07/10015, DStR 2010, 1032 – s. auch Anm. 7.

§ 34c Abs. 6 Satz 6 EStG bei der Ermittlung der in Deutschland zu besteuern den Einkünfte abgezogen werden.¹

Auf der anderen Seite braucht der Ansässigkeitsstaat auch die auf die steuerfreien Einkünfte entfallenden **Werbungskosten** nicht zu berücksichtigen (sog. **Symmetriethese**²). Erhält der Steuerpflichtige sowohl steuerpflichtige inländische, als auch steuerfreie ausländische Lohneinkünfte, sind die Werbungskosten aufzuteilen.³

Eine **Ausnahme** vom Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates findet sich in Abs. 2. Danach verbleibt es bei der **ausschließlichen Besteuerung im Staat der Ansässigkeit**, wenn gleichzeitig folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Arbeitnehmer darf sich im Tätigkeitsstaat nicht länger als 183 Tage der betreffenden Kalenderjahre aufgehalten haben.
2. Die Vergütungen müssen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt worden sein, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist.
3. Die Vergütung darf nicht von einer Betriebsstätte (Art. 5) oder festen Einrichtung (Art. 14) des Arbeitgebers (s. zweite Voraussetzung) im Tätigkeitsstaat getragen werden.

Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit, die an **Bord eines Schiffes oder Luftfahrzeuges** im Internationalen Verkehr oder an Bord eines Binnenschiffs ausgeübt wird, können in dem Vertragstaat (Schweiz oder Bundesrepublik) besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Schiffseigners oder des Luftfahrtunternehmens befindet, es sei denn, dass dieser Staat die Vergütungen nicht besteuert. In diesem Fall bleibt es bei der Besteuerung im Staat der Ansässigkeit des Arbeitnehmers.

Die Arbeitseinkünfte von **Grenzgängern** – Arbeitnehmern, die – jedenfalls im Prinzip – jeden Abend vom Tätigkeitsstaat in den Ansässigkeitsstaat zurückkehren – wurden bis 1993 abweichend von Abs. 1 nur im Ansässigkeitsstaat besteuert (Abs. 4 a.F.). Nunmehr sieht Art. 15a eine Aufteilung des Besteuerungsrechts vor.

Bei **leitenden Angestellten von Kapitalgesellschaften** ist der Anknüpfungspunkt für das Besteuerungsrecht des Quellenstaates nicht der Ort der Tätigkeit, sondern der Ort der Ansässigkeit der Gesellschaft. Der Ort der Tätigkeit bleibt indessen maßgeblich, wenn sich die Tätigkeit des leitenden Angestellten ausschließlich auf Aufgaben außerhalb des Staates, in dem die Gesellschaft ansässig ist, erstreckt (Abs. 4).

1 BFH v. 17.11.2010 – I R 76/09, BFH/NV 2011, 674.

2 St.Rspr., aus neuerer Zeit BFH v. 11.2.2009 – I R 25/08, BStBl. II 2010, 536 m.w.N. – auch der Gegenansichten.

3 BFH v. 11.2.2009 – I R 25/08, BStBl. II 2010, 536.

III. Absatz 1

Vorbehaltlich der Artikel 15a bis 19 können ...

Art. 15a–19 als Spezialregelungen. Art. 15 beinhaltet die allgemeine Regelung für die Besteuerung der Lohn Einkünfte, der die Art. 15a–19 als Spezialregelungen vorgehen. Es handelt sich dabei im Einzelnen um Sondervorschriften für Grenzgänger (Art. 15a), Aufsichtsratsvergütungen (s. Art. 16), Künstlerhonorare (s. Art. 17), Ruhegehälter (s. Art. 18) und Vergütungen aus öffentlichen Kassen (s. Art. 19). Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich in erster Linie hinsichtlich der Frage, ob Leistungen des früheren Arbeitgebers nachträglich gezahlte Tätigkeitsvergütungen oder Ruhegehalt darstellen (s. Anm. 6, 7). Abgrenzung zu Art. 7, 14 und 12 s. Anm. 20–26.

... Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, ...

Begriffsbestimmung. Art. 15 regelt die Besteuerung von Gehältern, Löhnen und sonstigen Vergütungen für unselbständige Arbeit. Der Oberbegriff „Vergütungen für unselbständige Arbeit“ wird durch die beiden Beispiele „Gehälter“ und „Löhne“ präzisiert. Das Abkommen enthält jedoch keine Definition des Oberbegriffs. Daher hat jeder Vertragsstaat bei Anwendung der Vorschrift dem Begriff „Vergütung für unselbständige Arbeit“ die Bedeutung zuzulegen, die ihm nach seinem eigenen Recht zukommt, sofern der Zusammenhang der Abkommensregelung nicht etwas anderes erfordert (Art. 3 Abs. 2). Die seit dem Jahr 2000 in Art. 23 A/B Nr. 32.3 OECD-MK vertretene Auffassung, der zufolge der Ansässigkeitsstaat an die Qualifikation durch den Quellenstaat gebunden ist¹, dürfte an sich auf das aus dem Jahr 1971 stammende DBA-Schweiz nicht anzuwenden sein.² Allerdings haben sich die Finanzverwaltungen beider Länder darauf verständigt, dass jedenfalls im Bereich des Art. 15a (Grenzgänger) die Qualifikation durch den Tätigkeitsstaat den Ansässigkeitsstaat für Zwecke der Steueranrechnung binden soll.³ Diese Auffassung liegt auch § 11 Satz 4 KonsVerCHEV zugrunde. Es fragt sich allerdings, ob hierdurch die dem Verordnungsgeber durch die Ermächtigungsgrundlage des § 2 Abs. 2 AO gesetzte Grenze nicht überschritten ist (s. Anm. 7).

Grundsätzlich setzen deutsche Gerichte oder Behörden die „Vergütungen für unselbständige Tätigkeit“ mit den „Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit“ i.S.v. § 19 EStG, § 2 LStDV gleich.⁴ Dabei handelt es sich um

1 Vgl. hierzu auch PROKISCH in V/L⁵, Art. 15 OECD-MA Rz. 16a; speziell zur Bindung des Wohnsitzstaates an die Bestimmung des Arbeitgebers durch den Quellenstaat: Nr. 8.10 zu Art. 15 OECD-MK 2010 (s. Anm. 69.1).

2 WASSERMAYER in D/W, Art. 1 OECD-MA Rz. 28g.

3 BMF v. 19.9.1994 – IV C 6 – S 1301 Schz-60/9, BStBl. I 1994, 683, abgedruckt im Textteil unter 5.112, Tz. 20.

4 BFH v. 18.7.1973 – I R 52/69, BStBl. II 1973, 757; v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978, 195.

Einnahmen (Geld- oder Sachbezüge – § 8 EStG), die dem Arbeitnehmer aus oder im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis zufließen.¹ Zum Arbeitslohn gehören auch **Zukunftssicherungsleistungen**, die ein inländischer Arbeitgeber ohne gesetzliche Verpflichtung für einen unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Arbeitnehmer an ausländische Versicherungsunternehmen entrichtet; sie sind nicht nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG von der Steuer befreit.² Zu Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit führen ferner Auslandseinsatzprämien, Kaufkraftausgleich und sonstige für die Auslands-tätigkeit gezahlte Bezüge.³ Dabei kann es sich auch um Zahlungen Dritter handeln, sofern sie für eine Beschäftigung geleistet werden und der Arbeitnehmer den erlangten Vorteil wirtschaftlich als Frucht seiner Dienstleistung für den Arbeitgeber betrachten kann.⁴ Führt der Arbeitgeber aufgrund einer **Nettolohnvereinbarung** Lohnsteuer an das FA ab, so fließt dem Arbeitnehmer hierdurch zusätzlicher Arbeitslohn selbst dann zu, wenn die lohn-versteuerten Einkünfte tatsächlich sachlich nicht steuerpflichtig waren.⁵ Das Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung rechtfertigt auch die Annahme, die Übernahme von **Steuerberatungskosten** für die Erstellung der Steuererklärung eines ausländischen Arbeitnehmers habe in dessen Interesse gelegen und führe daher zu Arbeitslohn.⁶ Für Künstlerhonorare, Ruhegehälter und Vergütungen aus öffentlichen Kassen gibt es eigene Regelungen (s. Anm. 4). Zur Abgrenzung von den Zahlungen an Praktikanten und Lehrlinge, s. Art. 20.

Im **schweizerischen Steuerrecht** zählen zu den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (Art. 17 DBG). Kapitalabfindungen aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung oder gleichartige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers werden nach Art. 38 DBG (Kapitalleistungen aus Vorsorge) besteuert (vgl. auch Steuerrecht der Schweiz Anm. 241). Einkünfte, die an die Stelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit treten, insbesondere Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, zählen zu den „übrigen Einkünften“ (Art. 23 Buchst. a und c DBG). Allerdings unterliegen auch sie bei nichtansässigen Arbeitnehmern

1 BFH v. 17.7.1981 – VI R 205/78, BStBl. II 1981, 773; DRENECK in Schmidt²⁹, § 19 EStG Rz. 18 m.w.N.

2 BFH v. 28.5.2009 – VI R 27/06, BStBl. II 2009, 857; v. 12.1.2011 – I R 49/10, DStR 2011, 616.

3 WASSERMEYER in D/W, Art. 15 OECD-MA Rz. 78; PROKISCH in V/L⁵, Art. 15 OECD-MA Rz. 16.

4 BFH v. 20.8.2008 – I R 35/08, BFH/NV 2009, 26.

5 BFH v. 29.11.2000 – I R 102/99, BStBl. II 2001, 195 mit Anm. Kb, IStR 2001, 255; GOSCH, BFH-PR 2001, 41.

6 BFH v. 21.1.2010 – VI R 2/08, BStBl. II 2010, 639; kritisch hierzu ZIESECKE/GELSHEIMER/MEYEN, IStR 2010, 770.

als „Erwerbseinkünfte“ dem Quellensteuerabzug (Art. 91 und Art. 97 i.V.m. Art. 83 ff. DBG).

Zahlungszeitpunkt für die Vergütung. Für die Beantwortung der Frage, ob eine Vergütung der Regelung des Art. 15 oder einer der Sonderregelungen (Art. 16–19) unterliegt, ist es unerheblich, wann die Vergütung gezahlt wird und ob es sich um laufende oder nachträglich gezahlte Bezüge handelt. Insbesondere sind nicht alle **nach Beendigung des Dienstverhältnisses gezahlten Beträge** den Ruhegehältern ähnliche Vergütungen i.S.v. Art. 18. Es kommt vielmehr auf den Grund der Zahlung an.¹ 6

Abgrenzung zum Ruhegehalt. So fallen z.B. **Abfindungen**, die einem Arbeitnehmer anlässlich seines vorzeitigen Ausscheidens aus dem Dienst gewährt werden, regelmäßig unter die Regelung des Art. 15.² Nur dann, wenn der Abfindung **Versorgungscharakter** beizumessen ist, z.B. wenn laufende Pensionszahlungen kapitalisiert und in einem Betrag ausgezahlt werden, liegt ein **Ruhegehalt** i.S.d. Art. 18 vor³, für das dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht zusteht.⁴ **Zahlungen einer schweizerischen Pensionskasse**, die auch auf Beitragsleistungen des Arbeitnehmers beruhen, werden nicht für geleistete Dienste gezahlt und fallen daher nicht unter Art. 15.⁵ Sie können aber insofern, als die schweizerischen Pensionskassen nicht nur Aufgaben einer privaten Rentenversicherung⁶, sondern auch die einer gesetzlichen Rentenversicherung wahrnehmen, als „andere Leistungen aus den gesetzlichen Rentenversicherungen“ i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG unter Art. 21 fallen und somit (wie die privaten Ruhegehälter) der Besteuerung im Wohnsitzstaat unterliegen.⁷ Das gilt auch für **Einmalzahlungen**.⁸ Allerdings ist zu beachten, dass auch Art. 15 Abs. 1 Satz 1 grundsätzlich von einer Besteuerung im Wohnsitzstaat ausgeht. Eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat kommt lediglich in Betracht, wenn die Arbeit dort ausgeübt wird (Art. 15 Abs. 1 Satz 2). Das ist bei Abfindungen nur dann der Fall, wenn eine **frühere Tätigkeit nachträglich entgolten** wird. Eine zeitliche Kongruenz zwischen Tätigkeit und Zahlung ist nicht erforder- 7

1 BFH v. 27.1.1972 – I R 37/70, BStBl. II 1972, 459.

2 BFH v. 18.7.1973 – I R 52/69, BStBl. II 1973, 757; v. 24.2.1988 – I R 143/84, BStBl. II 1988, 819.

3 BFH v. 19.9.1975 – VI R 61/73, BStBl. II 1976, 65 (66); BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl. I 2006, 532 – Tz. 6.3.

4 Anders bei Ruhegehältern aus öffentlichen Kassen, für die das Kassenstaatsprinzip gilt (Art. 19).

5 BFH v. 8.12.2010 – I R 92/09, BFH/NV 2011, 695.

6 MIESSL, BB 2006, 1251 (1252).

7 BFH v. 25.3.2010 – X B 142/09, BFH/NV 2010, 1275.

8 BFH v. 25.3.2010 – X B 142/09, BFH/NV 2010, 1275; in Deutschland keine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 3 EStG; a.A. für die Jahre bis 2006 MIESSL, IStR 2007, 883; das in der neutralisierten Fassung kaum verständliche Urteil des FG BW v. 24.9.2009 – 3 K 14/07, EFG 2011, 461, mit dem missglückten 4. Leitsatz (keine Arbeitseinkünfte, daher nicht unter Art. 21 fallend) betraf eine Einmalzahlung, die nicht von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG erfasst war (Rev. VIII R 31/10).

derlich.¹ Anders verhält es sich jedoch, wenn eine **Abfindung für das vorzeitige Ausscheiden** aus dem Dienst, also gerade für die Nichtfortsetzung der Arbeit, gezahlt wird. In einem solchen Fall gibt es keinen Tätigkeitsstaat², so dass das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zusteht.³ Dieser Auffassung hat sich nunmehr auch die **Finanzverwaltung** angeschlossen.⁴ Allerdings vertritt sie (nur) **in Bezug auf das DBA Schweiz** die Auffassung, dass derartige Einkünfte **im früheren Tätigkeitsstaat** zu besteuern seien. Sie beruft sich hierzu auf eine Verständigungsvereinbarung mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung aus dem Jahr 1992, in der sich die beiden Vertragsstaaten tatsächlich zur Vermeidung früherer Meinungsverschiedenheiten⁵ auf diese Sichtweise geeinigt hatten.⁶ Der BFH hat allerdings klar gestellt, dass eine solche Verständigungsvereinbarung mangels Transformierung in innerstaatliches Gesetzesrechts für die Gerichte nicht bindend ist.⁷ Gleichwohl ist die vom BFH verworfene Formulierung erneut in einer **Verständigungsvereinbarung aus dem Jahr 2010** enthalten, mit der die beiden Steuerverwaltungen die Vereinbarung aus dem Jahr 1992 ergänzt haben.⁸ Die Ergänzung enthält lediglich die Übereinstimmung darüber, dass der Wohnsitzstaat – wie es das deutsche Steuerrecht in § 50d Abs. 8 EStG vorsieht (s. Anm. 3) – besteuern kann, wenn der ehemalige Tätigkeitsstaat die Abfindungen nicht besteuert. Unberücksichtigt blieb, dass das Steuergericht Basel-Landschaft das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zuerkannt hat.⁹ Die deutsche Finanzverwaltung hat auf die BFH-Rechtsprechung lediglich insoweit reagiert, als sie den Gesetzgeber veranlasst hat, **§ 2 AO einen neuen Abs. 2 anzufügen**, kraft dessen die Bundesregierung ermächtigt wird, mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zur innerstaatlichen Inkraftsetzung von Verständigungsvereinbarungen zu erlassen.¹⁰ Eine solche

1 BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302.

2 Daher auch der Sondertatbestand der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG.

3 St.Rspr. seit BFH v. 24.2.1988 – I R 143/84, BStBl. II 1988, 819; v. 2.9.2009 – I R 111/08, BStBl. II 2010, 387 m.w.N.; zu leitenden Angestellten: BFH v. 12.9.2006 – I B 27/06, BFH/NV 2007, 13.

4 BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl. I 2006, 532.

5 EStV v. 18./19.9.1974 ging von sonstigen Einkünften i.S.d. Art. 21 aus, L/M/vS/K, B 15.1 Nr. 5.

6 BMF v. 13.10.1992 – IV C 6 - S 1301 Schz - 101/92, DB 1993, 20; L/M/vS/K, A 2.11.

7 BFH v. 2.9.2009 – I R 111/08, BFH/NV 2009, 2044 m.w.N.; a.A. SCHRÖDER, IStR 2009, 48.

8 BMF v. 25.3.2010 – IV B 2 - S 1301 - CHE/07/10015, DStR 2010, 1032; PORTNER, IStR 2010, 735 (736) weist darauf hin, dass es zu einer Doppelbesteuerung kommen kann, wenn die Schweiz als früherer Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht in Übereinstimmung mit der Verständigungsvereinbarung in Anspruch nimmt und Deutschland als Ansässigkeitsstaat unter Berufung auf die BFH-Rechtsprechung die Anwendung der Verständigungsvereinbarung insoweit verweigert.

9 BL Steuergericht v. 12.1.2007, L/M/vS/K, B 15.1 Nr. 75.

10 Art. 9 JStG 2010 v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768; BMF v. 13.4.2010 – IV B 3 - S 1301/10/10003, DStR 2010, 980; BENECKE/SCHNITZER, IStR 2010, 432 (439).

Rechtsverordnung wurde am 20.12.2010 in Kraft gesetzt.¹ Sie übernimmt in § 24 die Formulierung aus der vorstehend angeführten Verständigungsvereinbarung vom 25.3.2010.² § 2 Abs. 2 AO schafft allerdings nur eine Ermächtigung zu einer „ergänzenden Vertragsauslegung“, nicht dagegen zu einer Erweiterung des Anwendungsbereichs des DBA.³ Zu einer Erweiterung bedarf es einer Vertragsänderung und zu deren Transformierung nach Art. 59 Abs. 2 GG eines förmlichen Gesetzes.⁴ Es sind keine Anhaltspunkte dafür erkennbar, die darauf hindeuten, dass Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz anders auszulegen sein könnte als die gleichlautenden Abkommen mit anderen Staaten.

Bei den Abfindungen handelt es sich um einen Unterfall der sog. **Gehalts-umwandlungen**, also Vereinbarungen, denen zufolge das Gehalt (oder ein Teil des Gehalts) nicht laufend ausbezahlt, sondern auf einen späteren Zeitpunkt verschoben wird. Da sie in letzter Zeit erheblich an Bedeutung gewonnen haben, hat sich mit ihnen der IFA-Kongress 2000 in seinem zweiten Generalbericht befasst.⁵ Im Einzelnen gilt Folgendes:

Arbeitnehmererfindervergütungen. Eine Vergütung gem. § 9 ArbNErfG 8 ist regelmäßig nicht als konkrete Gegenleistung für eine Arbeitsleistung anzusehen. Daher handelt es sich nicht um ein zusätzliches Entgelt „für“ eine (frühere) Tätigkeit i.S.d. Art. 15 Abs. 1, so dass eine Besteuerung nur im Ansässigkeitsstaat des (früheren) Arbeitnehmers zulässig ist.⁶ Diese Auffassung wurde auch von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vertreten, wobei sie allerdings von Ruhegehältern i.S.d. Art. 18 ausging.⁷ (wohl durch die Verständigungsvereinbarung aus dem Jahr 1992⁸ überholt).

Zahlungen zur Abgeltung erdienter Ansprüche. Das Besteuerungsrecht 9 steht nach den vorstehend dargestellten Grundsätzen dem früheren Tätigkeitsstaat zu.⁹ Beispielsfälle sind nachträglich gewährte Erfolgsvergütungen (**Tantiemen**¹⁰), aber auch nachträglich gewährte Ausgleichszahlungen für **Urlaubsansprüche** oder nachträgliche **Lohnfortzahlung im Krankheitsfall**.¹¹

1 KonsVerCHEV, BGBl. I 2010, 2187 = BStBl. I 2011, 146 (abgedruckt im Textteil unter 1.18).

2 BMF v. 25.3.2010 – IV B 2 – S 1301 – CHE/07/10015, DSr 2010, 1032.

3 BENECKE/SCHNITGER, ISr 2010, 432 (439).

4 DRÜEN in T/K, § 2 AO Rz. 30 m.w.N.

5 MÖSSNER, CDFI LXXXV b, (2000) S. 19 (25 ff.); s. auch WASSERMAYER in D/W, Art. 15 OECD-MA Rz. 79.

6 BFH v. 21.10.2009 – I R 70/08, BFH/NV 2010, 350.

7 L/M/vS/K, B 15.1(5).

8 Ergänzt und neu gefasst durch Konsultationsvereinbarung v. 17.3.2010, BMF v. 25.3.2010 – IV B 2 – S 1301 – CHE/07/10015, DSr 2010, 1032.

9 BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 – S 1300-367/06, BStBl. I 2006, 532 – Tz. 6.3.

10 BFH v. 27.1.1972 – I R 37/70, BStBl. II 1972, 459; NEYER, FR 2007, 382, auch mit Beispielen zur Besteuerung bei Wechsel des Ansässigkeitsstaates.

11 FG Köln v. 16.4.2007 – 14 K 1233/04, EFG 2007, 1446.

- 10 **Abfindungen zur Ablösung eines Pensionsanspruchs.** Eine Abfindungszahlung für das aufgrund einer Versorgungsvereinbarung während der inländischen Tätigkeit eines Arbeitnehmers in einem Pensionsfonds angesammelte Kapital stellt keine dem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates unterliegende ruhegehaltsähnliche Vergütung i.S.d. Art. 18 sondern ein nachträgliches Zusatzentgelt für die im Inland erbrachten Dienstleistungen dar.¹ Das gilt allerdings nur dann, wenn die Abfindungszahlung nicht auch auf Beitragsleistungen des Arbeitnehmers beruht (s. Anm. 7). Dagegen liegt Ruhegehalt i.S.d. Art. 18 vor, wenn eine **laufende Pensionszahlung kapitalisiert** und in einem Betrag ausgezahlt wird.²
- 11 **Optionsrechte auf den Erwerb von Aktien.** Es handelt sich um geldwerte Vorteile, die sowohl nach deutschem³ als auch nach schweizerischem Recht⁴ als Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit i.S.d. Art. 15 einzuordnen sind. Aus abkommensrechtlicher Sicht entstehen Schwierigkeiten dadurch, dass Aktienoptionen oft zu einem Zeitpunkt besteuert werden (z.B. bei Ausübung der Option), der sich von dem Zeitraum unterscheidet, zu dem die vergütete Leistung erbracht wird. Deswegen ist der OECD-Musterkommentar im Jahr 2005 um die Nummern 12 bis 12.15 ergänzt worden.⁵ Problematisch ist auch der Zeitpunkt des Zuflusses, der in der Schweiz und in Deutschland unterschiedlich gesehen wird (s. Anm. 12–14). Im Sprachgebrauch werden **handelbare Optionsrechte** und nicht handelbare Optionsrechte unterschieden. Bis zum Ergehen des BFH-Urteils vom 20.11.2008⁶ hat die Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass bei Gewährung handelbarer Optionsrechte (d.h. solcher, die an einer Wertpapierbörse gehandelt werden) der geldwerte Vorteil dem Arbeitnehmer bereits im Zeitpunkt der Gewährung zuflüsse. Vergolten werde mithin die in der Vergangenheit geleistete Arbeit.⁷ Wurde die Arbeit (teilweise) nicht im Wohnsitzstaat, sondern im jeweils anderen Vertragsstaat ausgeübt, steht das Besteuerungsrecht nach dieser Auffassung (anteilig) dem Tätigkeitsstaat zu.⁸ In der Regel werden Aktienoptionen jedoch nicht gewährt, um dadurch in der Vergangenheit erbrachte Leistungen abzugelten, sondern um eine zusätzli-

1 BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl. I 2006, 532 – Tz. 6.3; FG Düsseldorf v. 3.6.2005 – 8 K 3239/00 L, EFG 2005, 1783, rkr.

2 BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300-367/06, BStBl. I 2006, 532 – Tz. 6.3 unter Bezugnahme auf BFH v. 19.9.1975 – VI R 61/73, BStBl. II 1976, 65.

3 BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509; v. 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512; BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl. I 2006, 532 – Tz. 6.6.

4 Vgl. z.B. Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen zum Zwecke der Zürcher Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer; Stand v. 21.10 2009, ZStB I Nr. 13/301, abgedruckt im Textteil unter 6.53.

5 Zu den Hintergründen vgl. auch PROKISCH in V/L⁵, Art. 15 OECD-MA Rz. 21.

6 BFH v. 20.11.2008 – VI R 25/05, BStBl. II 2009, 382; zur Entwicklung nach Ergehen diese Urteils s. Anm. 13.

7 BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl. I 2006, 532 – Tz. 6.6.1, Art. 15 Nr. 12.11 OECD-MK.

8 BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300-367/06, BStBl. I 2006, 532 – Tz. 6.6.1.

che besondere Erfolgsmotivation für die Zukunft zu schaffen.¹ Hierzu dienen **nicht handelbare Optionsrechte**, die mit Verfügungsbeschränkungen versehen sind. Hierzu zählen aufschiebende Bedingungen („vesting conditions“), die während einer bestimmten Periode (**Vesting Periode**) erfüllt sein müssen. Als Vesting Periode ist der Zeitraum zu verstehen, in dem der Mitarbeiter die Option „verdienen“ muss. Werden bestimmte Leistungsziele nicht erreicht, oder verlässt der Mitarbeiter das Unternehmen, kann er die Optionen verlieren bevor sie ausübbar werden.² Daneben wird gewöhnlich eine **Sperrfrist** vereinbart, die mit der Vesting Periode sachlich nicht identisch ist, gewöhnlich aber zeitlich mit ihr übereinstimmt.³

Nicht handelbare Aktienoptionsrechte. Durch die Gewährung nicht handelbarer Aktienoptionsrechte wird dem Arbeitnehmer zunächst nur eine Chance eingeräumt. Ein geldwerter Vorteil fließt ihm nach inzwischen gefestigter **Rechtsprechung des BFH**, der sich die deutsche Finanzverwaltung angeschlossen hat, nicht bereits bei der Gewährung der Option⁴ oder bei Wegfall der letzten Verfügungsbeschränkung⁵, sondern erst dann zu, wenn er die Option **ausübt** und der Kurswert der Aktien den bei der Gewährung vereinbarten Übernahmepreis übersteigt.⁶ Soweit die von dem begünstigten Arbeitnehmer in dem Zeitraum zwischen der Gewährung und der Ausübung des Optionsrechts bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wegen einer Tätigkeit im anderen Vertragsstaat nach Art. 15 steuerfrei sind, ist deshalb auch der bei Ausübung des Optionsrechts zugeflossene geldwerte Vorteil anteilig steuerfrei und zwar auch dann, wenn der Arbeitnehmer das Optionsrecht erst nach Beendigung der Auslandstätigkeit ausübt.⁷

Handelbare Aktienoptionsrechte. Mit Urteil vom 20.11.2008⁸ hat der BFH entschieden, dass auch bei Einräumung handelbarer Optionsrechte, der für den Zufluss von Arbeitslohn maßgebliche Vorteil in Gestalt eines Preisnach-

1 Art. 15 Nr. 12.13 OECD-MK; WALTER, Die steuerliche Behandlung der Gewährung von Aktienoptionen an Arbeitnehmer bei grenzüberschreitenden Sachverhalten: dargestellt anhand der Länder Deutschland, Schweiz Österreich und Belgien, Diss. 2006, www.opus-bayern.de/uni-wuerzburg/volltexte/2006/1928/, S. 12.

2 EStV v. 6.5.2003 AZ DB-17.1 StI, zitiert nach Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich v. 22.11.2007 (VGE II 2007 31) www.sz.ch/documents/stps_2008_01_b.pdf.

3 Entscheid der Steuerrekurskommission Zürich v. 14.2.2002, Steuer Revue 2002, 383.

4 So z.B. PORTNER/BÖDEFELD, DStR 1995, 629; weitere Nachweise BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509 – unter II. 3.

5 FG BW v. 24.6.1999 – 10 K 464/96, EFG 2000, 64; MÖSSNER, CDFI, LXXXXV b (2000), S. 19 (52); Art. 15 Nr. 12.9 OECD-MK, Beispiel 1; a.A. BFH v. 20.6.2001 – VI R 105/99, BStBl. II 2001, 689; vgl. auch PROKISCH in V/L⁵, Art. 15 OECD-MA Rz. 21c.

6 BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509; v. 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512; v. 20.6.2001 – VI R 105/99, BStBl. II 2001, 689; BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl. I 2006, 532 – Tz. 6.6.2.

7 BFH v. 24.1.2001 – I R 100/98, BStBl. II 2001, 509; v. 24.1.2001 – I R 119/98, BStBl. II 2001, 512; BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl. I 2006, 532 – Tz. 6.6.2.; zur Aufteilung: HASBARGEN/SCHMITT, IStR 2007, 380 ff.

8 BFH v. 20.11.2008 – VI R 25/05, BStBl. II 2009, 382.

lasses auf gewährte Aktien erst aufgrund der Verwertung der Option in das wirtschaftliche Eigentum des Arbeitnehmers gelangt. Dem ist zuzustimmen, weil allein der Umstand, ob eine Option an der Wertpapierbörse gehandelt wird, für die Frage des Zuflusses von Arbeitslohn wenig aussagekräftig ist.¹ Die Finanzverwaltung hat daraufhin von der Unterscheidung zwischen handelbaren und nicht handelbaren Aktienoptionen Abstand genommen.² Allerdings hat der BFH offen gelassen, ob diese Rechtsgrundsätze (Zufluss bei Ausübung der Option) auch dann gelten, wenn der **Arbeitgeber nicht die Funktion eines Stillhalters** innehat, er also nicht als Optionsgeber eigene Aktien bei Umwandlung überträgt, sondern etwa am Kapitalmarkt Optionsrechte erwirbt und diese seinem Arbeitnehmer überträgt. In diesen Fällen wird man annehmen müssen, dass es bereits bei Einräumung des Optionsrechts zum Zufluss von Arbeitslohn kommt.³

- 14 **Auffassung der schweizerischen Finanzverwaltung zur Besteuerung von Optionsrechten.** Die Auffassung der schweizerischen Finanzverwaltung wird im Hinblick auf das Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung Nr. 5 v. 30.4.1997⁴ dahingehend wiedergegeben, dass der geldwerte Vorteil im Zusagezeitpunkt zugeflossen sein soll, sofern die Optionen „nach üblichen mathematischen Modellen“ bewertet werden können.⁵ Tatsächlich geht das Kreisschreiben davon aus, dass die Vereinbarung einer Sperrfrist gewöhnlich dem Zufluss im Zeitpunkt der Zusage nicht entgegensteht, sondern durch einen Bewertungsabschlag zu berücksichtigen ist. Im Anschluss an einen Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 20.11.2001⁶ präziserte die eidgenössische Steuerverwaltung die im Kreisschreiben Nr. 5 v. 30.4.1997 geäußerte Auffassung dahingehend, dass in den Fällen, in denen neben einer Sperrfrist auch eine Vesting Periode (s. Anm. 11) vereinbart ist, vor dem (erfolgreichen) Abschluss der Vesting Periode der Rechtserwerb aufschiebend bedingt und daher lediglich von einer Anwartschaft auszugehen ist.⁷ Die Eidgenössische Steuerverwaltung weist sogar darauf hin, dass zahlreiche Optionen auch nach Ablauf der Vesting Periode noch nicht unwiderruflich erworben sind. Das Verwaltungsgericht Zürich hat diese Auffassung in einem neueren Entscheid bestätigt.⁸ In diesem Sinne äußert sich auch das

1 PORTNER, DStR 2010, 1316 (1319).

2 Vfg. der OFD Frankfurt v. 18.12.2009 – S 222332A - 9 - St 211, EStK § 19 EStG Fach 2 Karte 17; PORTNER, DStR 2010, 1316 (1319).

3 SCHNEIDER, BFH/PR 2009, 127; PORTNER, DStR 2010, 1316 (1319).

4 Abgedruckt im Textteil unter 6.26; WALTER, Die steuerliche Behandlung der Gewährung von Aktienoptionen an Arbeitnehmer bei grenzüberschreitenden Sachverhalten: dargestellt anhand der Länder Deutschland, Schweiz Österreich und Belgien, Diss. 2006, www.opus-bayern.de/uni-wuerzburg/volltexte/2006/1928/, S. 98 ff.

5 Vgl. PROKISCH in V/L⁵, Art. 15 OECD-MA Rz.21i.

6 VG Zürich v. 20.11.2001 – SB 2002.00029, www.vgrzh.ch/rechtsprechung.

7 EStV v. 6.5.2003 AZ DB-17.1 StI, zitiert nach Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich v. 22.11.2007 (VGE II 2007 31) www.sz.ch/documents/stps_2008_01_b.pdf.

8 VG Zürich v. 22.11.2007 (VGE II 2007 31) www.sz.ch/documents/stps_2008_01_b.pdf.

Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich vom 21.10.2009.¹ Ein geplante gesetzliche Regelung² ist offenbar nicht zustande gekommen.

Besteuerung von Optionsrechten in Wegzugsfällen. Sofern Deutschland und die Schweiz nach den vorstehend dargestellten Grundsätzen zu unterschiedlichen Zeitpunkten besteuern, kann es zu Doppelbesteuerungen oder aber zu „weißen Einkünften“ kommen, wenn der Arbeitnehmer zwischen Gewährung oder Vesting und Ausübung in den jeweils anderen Staat umzieht und dort tätig wird.

Beispiel 1 (Wegzug aus der Schweiz):

Dem in der Schweiz ansässigen Arbeitnehmer A wird von seinem dortigen Arbeitgeber eine Aktienoption gewährt. Vor Ausübung der Option wechselt A zu einem Tochterunternehmen oder einer Betriebsstätte des bisherigen Arbeitgebers in Deutschland und zieht zu diesem Zweck dorthin um. Nach seinem Umzug übt er die Option aus. Wird die Option in der Schweiz bei Zuteilung oder Wegfall des letzten Ausübungshindernisses (z.B. im Zeitpunkt des Vesting) besteuert, bleibt es bei dieser Besteuerung, auch wenn später in Deutschland die Ausübung der Option zu einer weiteren Steuererhebung führt.³ Das deutsche Besteuerungsrecht erstreckt sich allerdings nur auf den durch die Tätigkeit in Deutschland „verdienten“ Teil der Option. Der Umstand, dass die schweizerische Besteuerung nicht rückgängig gemacht wird, führt also zu einer **teilweisen Doppelbesteuerung**.⁴

Beispiel 2 (Wegzug aus Deutschland):

Dem in Deutschland ansässigen Arbeitnehmer A wird von seinem dortigen Arbeitgeber eine Aktienoption gewährt. Vor Ausübung der Option wechselt A zu einem Tochterunternehmen oder einer Betriebsstätte des bisherigen Arbeitgebers in der Schweiz und zieht zu diesem Zweck dorthin um. Nach seinem Umzug übt er die Option aus. Mit dem durch die Tätigkeit in Deutschland „verdienten“ Teil der Option unterliegt er infolge der Ausübung in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht (die Voraussetzungen des § 2 AStG sollen nicht erfüllt sein). Ist die Option infolge ihrer vertraglichen Gestaltung nach schweizerischer Auffassung bei Gewährung oder Vesting zu besteuern, bleibt der auf die Tätigkeit in der Schweiz entfallende Anteil **gänzlich unbesteuert**.⁵

1 Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen zum Zwecke der Zürcher Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer; Stand v. 21.10.2009, ZStB I Nr. 13/301, abgedruckt im Textteil unter 6.53.

2 WALTER, Die steuerliche Behandlung der Gewährung von Aktienoptionen an Arbeitnehmer bei grenzüberschreitenden Sachverhalten: dargestellt anhand der Länder Deutschland, Schweiz Österreich und Belgien, Diss. 2006, www.opus-bayern.de/uni-wuerzburg/volltexte/2006/1928/, S. 105 ff.

3 Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen zum Zwecke der Zürcher Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer; Stand v. 21.10.2009, ZStB I Nr. 13/301, unter 7.2, abgedruckt im Textteil unter 6.53.

4 -SCH, DStR 2001, 939; WALTER, Die steuerliche Behandlung der Gewährung von Aktienoptionen an Arbeitnehmer bei grenzüberschreitenden Sachverhalten: dargestellt anhand der Länder Deutschland, Schweiz Österreich und Belgien, Diss. 2006, www.opus-bayern.de/uni-wuerzburg/volltexte/2006/1928/, S. 218 f.

5 -SCH, DStR 2001, 939; WALTER, Die steuerliche Behandlung der Gewährung von Aktienoptionen an Arbeitnehmer bei grenzüberschreitenden Sachverhalten: dargestellt anhand der Länder Deutschland, Schweiz Österreich und Belgien, Diss. 2006, www.opus-bayern.de/uni-wuerzburg/volltexte/2006/1928/, S. 198, 202 f.; Merkblatt

Zu den steuerlichen Konsequenzen der Optionsgewährung bei **Grenzgängern**, s. Art. 15a Anm. 17. Nach Ausübung der Option richtet sich die Besteuerung für die **Realisierung weiterer Wertzuwächse nach Art. 13.**¹

- 16 **Altersteilzeit nach dem Blockmodell.** Bei den Beträgen, die der Arbeitnehmer während der sog. Freistellungsphase erhält, handelt es sich um nachträglich gezahlten Arbeitslohn², der – soweit die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wurde – im Ansässigkeitsstaat von der Besteuerung freizustellen ist.³ Dasselbe gilt für die Auszahlung eines Zeitwertguthabens, das – bevor es zur Freistellungsphase kommt – bei Beendigung des Dienstverhältnisses ausgezahlt wird.⁴
- 17 **Wettbewerbsverbote.** Eine Entschädigung, die dem Arbeitnehmer für die Einhaltung eines Wettbewerbsverbots gezahlt wird, zählt nach deutscher wie nach schweizerischer Auffassung zu den Vergütungen aus unselbständiger Tätigkeit i.S.v. Art. 15.⁵ Zum Orte der Ausübung in diesen Fällen s. Anm. 43.
- 18 **Konkurs-(insolvenz-)ausfallgeld.** Nach übereinstimmender deutsch-schweizerischer Auffassung gehört ein an ausländische Arbeitnehmer gezahltes deutsches Konkursausfallgeld zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. Art. 15 Abs. 1, die im Tätigkeitsstaat besteuert werden können, sofern nicht die Grenzgängerregel eingreift.⁶ Dasselbe gilt für **Urlaubs-, Weihnachts-, Jubiläums- und ähnliche Zuwendungen,**⁷ **Winter- und Schlechtwettergeld.**⁸ Streikunterstützungen zählen dagegen nicht zu den Vergütungen i.S.d. Art. 15, da sie nicht für dem Arbeitgeber geleistete Dienste gezahlt werden.⁹

des kantonalen Steueramtes Zürich über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen zum Zwecke der Zürcher Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer; Stand v. 21. Oktober 2009, ZStB I Nr. 13/301, unter 7.1, abgedruckt im Textteil unter 6.53.

1 Art. 15 Nr. 12.2 OECD-MK.

2 BAG v. 19.10.2004 9 – AZR 647/03, NZA 2005, 408; BFH v. 12.1.2011 – I R 49/10, DStR 2011, 616, Rz. 10.

3 FG München v. 21.5.2010 – 8 K 3773/07, EFG 2010, 2096; BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 – S 1300 – 367/06, BStBl. I 2006, 532 – Tz. 6.7; ISMER in V/L⁵, Art. 18 OECD-MA Rz. 25; **a.A.** zum sog. Aufstockungsbetrag s. WASSERMEYER in D/W, Art. 18 OECD-MA Rz. 19a; offen lassend BFH v. 12.1.2011 – I R 49/10, DStR 2011, 616, Rz. 12.

4 FG Köln v. 11.9.2008 – 10 K 1133/05, EFG 2009, 29, rkr.

5 RFH v. 13.12.1929 – VI 1614/28, RStBl. 1929, 199; BFH v. 8.7.1973 – I R 52/69, BStBl. II 1973; v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978; ebenso EStV v. 3.12.1940; LOCHER, Das schweizerisch-deutsche DBA, B § 7 I A 1 (4).

6 Verständigungsvereinbarung, BMF v. 3.5.1979 – IV C 6 – S 1301 – Schz – 103/78, EStV v. 16.8.1979, L/M/vS/K, B 15.1 (15); BRANDIS in D/W, Art. 15 DBA-Schweiz Rz. 27; vgl. auch BMF v. 16.7.1979 – IV C 5 – S 1300 – 224/79, BStBl. I 1979, 486.

7 BFH v. 5.2.1992 – I R 158/90, BStBl. II 1992, 660; WASSERMEYER in D/W, Art. 15 OECD-MA Rz. 54; PROKISCH in V/L⁵, Art. 15 OECD-MA Rz. 14b.

8 FinMin. Nds. v. 18.8.1977 – S 1301 – 29 – 332, DB 1977, 1875.

9 BFH v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337; WASSERMEYER in D/W, Art. 15 OECD-MA Rz. 54.

Einstweilen frei.

19

Die Abgrenzung zwischen Unternehmensgewinnen und Einkünften aus unselbständiger Arbeit ist deshalb von Bedeutung, weil Unternehmensgewinne nur dann im Quellenstaat besteuert werden können, wenn dort eine Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 2 besteht. Zur Einordnung in die eine oder die andere Kategorie ist zu prüfen, wie die Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen nach ihren objektiven Merkmalen zu beurteilen ist. Deutsche Gerichte und Behörden müssen daher untersuchen, ob ein Dienstverhältnis¹ zu einem Arbeitgeber besteht (§ 19 EStG, § 2 LStDV) oder ob der Steuerpflichtige ein eigenes unternehmerisches Risiko trägt.

20

Folgende Fallgruppen haben die deutsche Finanzrechtsprechung in diesem Zusammenhang besonders beschäftigt.²

- **Handelsvertreter:** Es kommt darauf an, ob der Handelsvertreter derart in das Unternehmen seines Auftraggebers eingegliedert ist, dass er dessen Weisungen Folge leisten muss; Freiheit der Zeiteinteilung allein schließt Eingliederung nicht aus, wenn sie nicht der eigenen Macht des Handelsvertreters, sondern dem Willen des Auftraggebers entspringt.³
- **Geschäftsführer von Personengesellschaften:** Sie können je nach Lage des Falles als Arbeitnehmer (auch mit Gewinnbeteiligung) oder als (verdeckte) Mitunternehmer anzusehen sein.⁴ Vergütungen, die ein **Gesellschafter von seiner Gesellschaft für seine Tätigkeit in deren Dienst** erhält, fallen nach Art. 7 Abs. 7 Satz 2 unter die für Unternehmensgewinne geltende Regelung, wenn sie nach dem Steuerrecht des Betriebsstättenstaates den Einkünften des Gesellschafters aus der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Insofern unterscheidet sich das DBA von den meisten anderen von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Abkommen.⁵ Die Anwendung des Art. 7 Abs. 7 ist nicht durch Art. 7 Abs. 8 ausgeschlossen.⁶ Das **deutsche Steuerrecht** enthält in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG eine entsprechende Zuordnungsregelung, so dass die Ver-

1 PFLÜGER in H/H/R, § 19 EStG Anm. 53 ff.; GILOY in K/S/M, § 19 EStG Rz. B 31 ff.

2 Weitere s. z.B. DRESECK in Schmidt²⁹, § 19 EStG Rz. 15.

3 BFH v. 7.12.1961 – V 139/59U, BStBl. III 1962, 149 – vgl. im Einzelnen PFLÜGER in H/H/R, § 19 EStG Anm. 600; PROKISCH in V/L⁵, Art. 15 OECD-MA Rz. 27 ff.; WASERMAYER in D/W, Art. 15 OECD-MA Rz. 65 ff.

4 BFH v. 13.12.1960 – I 171/60 U, BStBl. III 1961, 127; v. 18.10.1961 – I 115/60, HFR 1962, 4; v. 11.12.1962 – I 27/62, HFR 1963, 140; v. 9.10.1969 – IV 294/64, BStBl. II 1970, 320; v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282; zur verdeckten Mitunternehmerschaft: WACKER in Schmidt²⁹, § 15 EStG Rz. 280; REISS in Kirchhof¹⁰, § 15 EStG Rz. 253 ff.

5 Vgl. PROKISCH in V/L⁵, Art. 15 OECD-MA Rz. 30; HEMMELRATH in V/L⁵ Art. 7 OECD-MA Rz. 48.

6 BFH v. 17.10.1990 – I R 16/89, BStBl. II 1991, 211; v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191 m. Anm. KB, IStR 2003, 108; BMF v. 19.9.1994 – IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94, BStBl. I 1994, 683 – abgedruckt im Textteil unter 5.112, Tz 45 = § 19 Abs. 1 KonsVerCHEV (ab 1.1.2010) – abgedruckt im Textteil unter 1.18; vgl. auch Art. 7 Anm. 847.

gütungen, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienste des deutschen Unternehmens erbringt, dem Betriebsstättenstaat zur Besteuerung zugewiesen sind.¹ Das bedeutet indessen nicht, dass die Geschäftsführervergütung stets der (inländischen) Betriebsstätte der Gesellschaft zuzuordnen ist.² Sie kann vielmehr auch einer (ausländischen) Geschäftsführungsbetriebsstätte des Gesellschafters zuzuordnen sein. Ggf. ist eine Aufteilung zwischen den beiden Betriebsstätten vorzunehmen.³ Maßgebend für die Aufteilung ist das Gewicht der Tätigkeit für die jeweilige Betriebsstätte.⁴ Auch das **schweizerische Steuerrecht** ordnet in der Regel die an den Gesellschafter einer Personengesellschaft gezahlten Vergütungen den Unternehmensgewinnen zu (Steuerrecht der Schweiz, Anm. 700; Art. 7 Anm. 64).⁵ Werden die Tätigkeitsvergütungen nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht dem Gewinn der Personengesellschaft nicht hinzugerechnet, sind Art. 15 oder – natürlich nur bei Vorliegen der Grenzgängereigenschaft⁶ – 15a des Abkommens anwendbar.⁷ **Ruhegehaltszahlungen** an einen früheren Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft zählen aus deutscher Sicht (§ 15 Abs. 1 Satz 2 EStG) ebenfalls zu den Unternehmensgewinnen i.S.d. Art. 7 Abs. 7 Satz 2 (zweifelsfrei Art. 7 Anm. 859). Das BFH-Urteil vom 8.11.2010⁸, das zu einem anderen Ergebnis kommt, ist zum DBA-USA ergangen, das keine dem Art. 7 Abs. 7 vergleichbare Regelung enthält.

- **Organe von juristischen Personen:** Art. 15 erfasst auch die Vergütungen für die Tätigkeit von Vorstandsmitgliedern und Geschäftsführern juristischer Personen: Für die Organe von Kapitalgesellschaften enthält Art. 15 Abs. 4 eine Sonderregelung (vgl. Anm. 105 ff.)
- **Urlaubsvertreter eines Gewerbetreibenden (z.B. Apotheker):** Sie sind in ihrer Eigenschaft als Urlaubsvertreter auch dann nichtselbständig tätig, wenn sie sonst selbständige Gewerbetreibende sind.⁹
- **Fotomodelle und Mannequins:** Fotomodelle sind gewerblich tätig, wenn sie nur von Fall zu Fall vorübergehend zu Werbeaufnahmen herangezogen werden.

1 BRANDT in D/W, Art. 15 DBA-Schweiz Rz. 32; L/M/vS/K, B 15.1 Nr. 48.

2 BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191.

3 BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191.

4 FG Bremen v. 7.4.2004 – 2 K 30/03(5) – 2. Rechtsgang zu BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191.

5 Zur Behandlung nach schweizerischem Steuerrecht: BURKI in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, Rz. 31.46.

6 Missverständnis § 19 Abs. 1 KonsVerCHEV – abgedruckt im Textteil unter 1.18.

7 BMF v. 19.9.1994 – IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94, BStBl. I 1994, 683 – abgedruckt im Textteil unter 5.112, Tz 45 = § 19 Abs. 1 KonsVerCHEV (ab VZ 2010) – abgedruckt im Textteil unter 1.18.

8 BFH v. 8.11.2010 – I R 106/09, IStR 2011, 157 m. Anm. KESSLER/PHILIPP.

9 BFH v. 20.2.1979 – VIII R 52/77, BStBl. II 1979, 414.

gen werden.¹ Mannequins können eine unselbständige Tätigkeit ausüben, wenn – selbst für kurze Zeit – die Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers vereinbart ist.²

- **Berufssportler:** Sie werden, soweit sie ihre Tätigkeit selbständig ausüben, als Gewerbetreibende betrachtet³, können aber auch Arbeitnehmer sein, wenn sie über längere Zeit in ein festes Programm eines Veranstalters eingebunden sind.⁴

Berufssportler im DBA. Die gerade im Zusammenhang mit der Ausländerbesteuerung bedeutsame Einordnung der Berufssportler hat – jedenfalls, was die Zuweisung des Besteuerungsrechts durch das DBA 1971 angeht – ihre Problematik verloren. Art. 17 sieht für Künstler, Sportler und Artisten eine einheitliche Regelung vor, gleichviel ob sie unternehmerisch (gewerblich), freiberuflich oder unselbständig tätig sind. Die Abgrenzung bleibt bedeutsam für die Frage, ob das **deutsche** Steuerrecht eine beschränkte Steuerpflicht für den Berufssportler vorsieht (Erfordernis einer Betriebsstätte im Inland bei gewerblichen Einkünften, § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG). 21

Die Abgrenzung gegen Art. 14 (Freiberufliche Einkünfte) ist erforderlich, weil freiberufliche Einkünfte nur dann im Quellenstaat besteuert werden können, wenn der Steuerpflichtige dort über eine „feste Einrichtung“ zur Ausübung der Tätigkeit verfügt. Folgende sind die wichtigsten Fallgruppen, bei denen eine Abgrenzung zwischen freiberuflichen Einkünften und solchen aus unselbständiger Tätigkeit erforderlich ist: 22

- **Rundfunk- und Fernsehmitarbeiter:** Nach der Entscheidung des BAG vom 15.3.1978⁵, zeigt sich die persönliche Abhängigkeit darin, dass der Mitarbeiter auf den Apparat und das Mitarbeiterteam der Anstalt angewiesen ist. Ähnlich BAG-Urteil vom 22.6.1977⁶ für Filmhersteller beim Fernsehen. Zur Tätigkeit von Rundfunkreportern und Redakteuren: BAG-Urteile vom 8.10.1975⁷ und vom 15.3.1978⁸.

1 BFH v. 24.11.1961 – VI 163/59U, BStBl. III 1962, 183; v. 8.6.1967 – IV 62/65, BStBl. III 1967, 618; zum Steuerabzug von Einkünften beschränkt steuerpflichtiger Fotomodelle: BMF v. 9.1.2009 – IV C 3 – S 2300/07/10002, BStBl. I 2009, 362; OFD Karlsruhe v. 5.8.2009 – S 2303/41 – St 111/St 142, DStR 2009, 1808.

2 BFH v. 2.10.1968 – VI R 56/67, BStBl. II, 1969, 71.

3 BFH v. 17.2.1955 – IV 77/53 S, BStBl. III 1955, 100; v. 22.1.1964 – 1398/60 U, BStBl. III 1964, 207.

4 BFH v. 29.11.1978 – I R 159/76, BStBl. II 1979, 182; BVerfG v. 28.3.1979 – 1 BvR 185/79, HFR 1979, 291 – betr. Berufsringler, Ringrichter, Turnierleiter, ein weiteres typisches Beispiel sind die Mitglieder einer Fußballmannschaft.

5 BAG v. 15.3.1978 – 5 AZR 819/76, BB 1978, 760.

6 BAG v. 22.6.1977 – 5 AZR 753/75, DB 1977, 2460.

7 BAG v. 8.10.1975 – 5 AZR 430/74, BB 1976, 184.

8 BAG v. 15.3.1978 – 5 AZR 818/76, BB 1978, 661.

- **Synchrone Sprecher** üben bei der Synchronisierung von Spielfilmen in der Regel eine selbständige und künstlerische Tätigkeit aus.¹
- **Lehrkräfte** – vor allem, wenn die Lehrtätigkeit nur in geringem Umfang ausgeübt wird. Es kommt auf den Grad der Eingliederung in den Unternehmensbetrieb sowie auf die vertraglichen Vereinbarungen (z.B. Anwendung eines Tarifvertrages) an.²
- **„Freie Mitarbeiter“ von Freiberuflern.**³
- **Urlaubsvertreter von Freiberuflern:** Die Rechtsprechung sieht sie – anders als bei Gewerbetreibenden – regelmäßig als selbständig (Freiberufler) an.⁴

23 Wie bei der Abgrenzung zur gewerblichen Tätigkeit (Unternehmensgewinne i.S.v. Art. 7) hat die Frage, welcher Einkunftsart die Gagen eines **Künstlers** zuzuordnen sind, durch die einheitliche Regelung des Art. 17 ihre Bedeutung verloren. Auch für die Frage, ob auf Grund des innerstaatlichen deutschen Steuerrechts eine beschränkte Steuerpflicht besteht, ist die Abgrenzung nicht erheblich, da die beschränkte Steuerpflicht für Freiberufler wie für Arbeitnehmer an den Ort der Ausübung oder Verwertung anknüpft (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG).

24 **Abgrenzung gegenüber Lizenzgebühren.** Im Gegensatz zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit werden sich Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Einkünften aus unselbständiger Arbeit und Lizenzgebühren (Art. 12), insbesondere Entgelte für die Überlassung von Urheberrechten oder Know-how, kaum ergeben. Zwar stehen grundsätzlich auch dem angestellten Künstler Urheberrechte zu (§§ 43, 79 UrhG), er wird sie aber nicht in der Weise übertragen, dass sie von seiner unselbständigen Tätigkeit nicht zu trennen wären.

Beispiel:

Ein Maler hat als Arbeitnehmer eines Unternehmens eine Graphik geschaffen und dem Unternehmen die Nutzung zu Werbezwecken überlassen. Die Übertragung aller anderen Nutzungsrechte hat er sich vertraglich vorbehalten. Überträgt er nun weitere Nutzungsrechte, wird er nicht in seiner Eigenschaft als Arbeitnehmer tätig.

Ebenso verhält es sich mit den **Erfindern**, die ihre Erfindertätigkeit im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses ausüben: Gehen die Rechte an der Erfindung

1 BFH v. 3.8.1978 – VI R 212/75, BStBl. II 1979, 131.

2 BFH v. 28.4.1972 – VI R 71/69, BStBl. II 1972, 617; v. 4.5.1972 – IV R 35/69, BStBl. II 1972, 618; v. 4.12.1975 – IV R 162/72, BStBl. II 1976, 291; v. 4.12.1975 – IV R 180/72, BStBl. II 1976, 292; v. 4.10.1984 – IV R 131/82, BStBl. II 1985, 51.

3 BFH v. 20.4.1972 – IV R 7/72, BStBl. II 1972, 615; BSG v. 27.9.1972 – 12/3 RK 31/71, MDR 1973, 83.

4 Vgl. BFH v. 12.9.1968 – V 174/65, BStBl. II 1968, 811; v. 10.4.1953 – IV 429/52 U, BStBl. III 1953, 142; PELÜGER in H/H/R, § 19 EStG Anm. 600 „Anwaltsvertreter“ und „Arztvertreter“; a.A. DRENSECK in Schmidt²⁹, § 19 EStG Rz. 15.

auf den Arbeitgeber über, und zahlt der Arbeitgeber auf Grund der gesetzlichen Vorschriften dem Arbeitnehmer eine Vergütung, so gilt diese nach der Verordnung über die steuerliche Behandlung der Vergütungen für Arbeitnehmererfindungen vom 6.6.1951 als Arbeitslohn. Das schweizerische Recht kennt eine ähnliche Regelung¹ (zur Behandlung der Einkünfte aus Dienstleistungen von Pensionären s. Anm. 8).

Wird die Erfindung außerhalb des Arbeitsverhältnisses verwertet, erzielt der Erfinder nach § 1 Abs. 1 i.V.m. § 2 der Verordnung über die einkommensteuerliche Behandlung der freien Erfinder vom 30.5.1951 Einkünfte aus selbständiger oder gewerblicher Tätigkeit.

Auch im Bereich des **Know-how** gibt es keine Abgrenzungsschwierigkeiten. 25
Know-how oder technische Ausrüstung wird in der Regel nicht zur Verfügung gestellt, ohne dass damit auch persönliche Dienstleistungen verbunden wären. Werden die Dienstleistungen jedoch von Arbeitnehmern des Lizenzgebers erbracht, erhalten die Arbeitnehmer auch vom Lizenzgeber ihren Arbeitslohn, selbst wenn der Lohn kalkulatorisch in den Lizenzgebühren enthalten ist.

Qualifikationskonflikte können sich ergeben, wenn der Wohnsitzstaat eine 26
Tätigkeit, die ohne Betriebsstätte oder feste Einrichtung im Quellenstaat ausgeübt wird, für unternehmerisch oder freiberuflich hält, der Quellenstaat die Tätigkeit jedoch als unselbständig qualifiziert.

Beispiel:

Ein Fotomodell mit Wohnsitz in der Schweiz arbeitet in der Bundesrepublik. Beide Staaten beanspruchen das Besteuerungsrecht für die Arbeitseinkünfte.

In einem solchen Fall muss der Konflikt im **Verständigungsverfahren** gelöst werden.² Im umgekehrten Fall, wenn der Wohnsitzstaat von unselbständiger, der Quellenstaat von unternehmerischer oder freiberuflicher Tätigkeit ausgeht, tritt das Ergebnis ein, dass die Einkünfte im Quellenstaat mangels einer Betriebsstätte nicht besteuert werden können (Art. 7), und im Wohnsitzstaat, weil die Tätigkeit im Quellenstaat ausgeübt wird, von der Besteuerung auszunehmen sind (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d, Abs. 2 Nr. 1). Ist Deutschland Wohnsitzstaat, ist die unilaterale Rückfallklausel des § 50d Abs. 8 EStG zu beachten (s. Anm. 3 mit Hinweisen auf die Problematik der Vorschrift).

Einstweilen frei.

27–29

¹ EStV v. 10.12.1962; LOCHER, Das schweizerisch-deutsche DBA, B § 7, I A Nr. 18.

² WASSERMAYER in D/W, Art. 15 OECD-MA Rz. 69.

..., die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, ...

- 30 **Ansässige Person.** Die Bestimmungen des Art. 15 gelten nur für Personen, die entweder in der Bundesrepublik oder in der Schweiz ansässig sind. Naturgemäß kommen nur **natürliche Personen** als Berechtigte in Betracht.
- 31 **Doppelwohnsitz.** Die Beantwortung der Frage, ob jemand in einem Vertragsstaat **ansässig** ist, richtet sich primär danach, ob er in diesem Staat der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt (Art. 4 Abs. 1; s. auch Anm. 32). In Deutschland knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht alternativ an den Wohnsitz (§ 8 AO) oder den gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) an (vgl. Anm. 15.1 zu Art. 4). In der Schweiz sind natürliche Personen auf Grund ihrer „Zugehörigkeit zur Schweiz“ unbeschränkt steuerpflichtig (vgl. Anm. 15.2 zu Art. 4). Es kommt jedoch nicht selten vor, dass eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtig ist (sog. **Doppelwohnsitzfälle**). Die nach dem OECD-Muster gestalteten Doppelbesteuerungsabkommen wollen nicht nur den Konflikt zwischen dem Steueranspruch des Wohnsitz- und des Quellenstaates, sondern auch den zwischen den Ansprüchen zweier Wohnsitzstaaten lösen. Daher wird in den Doppelwohnsitzfällen nach den in Art. 4 Abs. 2 niedergelegten Kriterien einem der beiden Staaten der Vorrang als Ansässigkeitsstaat gegeben. Das hat nach der Systematik des OECD-Musterabkommens zur Folge, dass der andere Staat nicht Ansässigkeitsstaat im Sinne des Abkommens ist und somit leer ausgeht, soweit Kollisionsnormen einzelne Steuerobjekte dem Ansässigkeitsstaat zuweisen. Um diesen Effekt für die deutsche Besteuerung zu vermeiden, bestimmt Art. 4 Abs. 3, dass eine natürliche Person, die nach Art. 4 Abs. 2 in der Schweiz als ansässig gilt, in der Bundesrepublik gleichwohl nach den Grundsätzen der unbeschränkten Steuerpflicht besteuert werden kann, wenn sie in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügt oder mindestens während eines Zeitraums von sechs Monaten im Kalenderjahr hier ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat („**überdachende Besteuerung**“, vgl. Anm. 58 ff. zu Art. 4). Die Bundesrepublik ist allerdings zur Befreiung (unter Progressionsvorbehalt) der in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 erwähnten **schweizerischen** Einkünfte und Vermögenswerte verpflichtet. Zu den schweizerischen Einkünften gehören Löhne und Gehälter, die für eine in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit gezahlt werden. Schweizerische Steuern, die von den übrigen Einkünften und Vermögenswerten erhoben werden, also beispielsweise von Löhnen für eine in Deutschland ausgeübte Tätigkeit, werden in Deutschland nach Maßgabe des § 34c EStG angerechnet.
- 32 **Karenzfrist bei Wegzug nach mindestens fünf Jahren unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland.** Bei in der Schweiz ansässigen Personen, die in der Bundesrepublik mindestens fünf Jahre lang unbeschränkt steuerpflichtig waren, kann die Bundesrepublik aus ihr stammende Einkünfte im Jahr, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht geendet hat, sowie in den fünf folgenden Jahren auch dann besteuern, wenn das Besteuerungsrecht durch

eine Kollisionsnorm ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen ist. Auch insoweit kann man von einer „überdachenden Besteuerung“ sprechen. Die von diesen Einkünften oder Vermögenswerten erhobenen schweizerischen Steuern werden auf die deutsche Steuer angerechnet, Art. 4 Abs. 4 (Einzelheiten Art. 4 Anm. 97 ff.). Die Anrechnung kann aufgrund einer Anrechnungsbescheinigung des Betriebsstättenfinanzamts schon bei der Einbehaltung der Lohnsteuer berücksichtigt werden¹ (s. auch Anm. 125). Der in der Schweiz ansässige Steuerpflichtige kann sich also insoweit erst nach Ablauf der „**Karenzfrist**“ von höchstens sechs Jahren auf die zu seinen Gunsten bestehenden Abkommensvorschriften berufen. (Zum Verhältnis der „Karenzfrist“ zur 10-Jahres-Frist der erweiterten beschränkten Steuerpflicht s. die Erläuterungen zu Art. 4). Die Karenzzeit gilt nicht für schweizerische Staatsangehörige und für Personen, die in der Schweiz ansässig geworden sind, um dort eine „**echte unselbständige**“ **Arbeit auszuüben** (vgl. auch Art. 4 Anm. 134). Das gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer erst mehrere Jahre nach Aufnahme der Arbeitstätigkeit in der Schweiz dorthin umgezogen ist.² Nach Auffassung des FG BW kann von einer „echten“ unselbständigen Arbeit i.S.d. Art. 4 Abs. 4 Satz 4 nur dann gesprochen werden, wenn die Tätigkeit ausschließlich in der Schweiz für einen einzigen Schweizer Arbeitgeber ausgeübt wird und kein weiteres Arbeitsverhältnis mit einem deutschen Arbeitgeber besteht.³ Ob das in dieser Allgemeinheit richtig ist, ist zweifelhaft.⁴ Allerdings ist zu bedenken, dass im Fall des FG BW der in die Schweiz verzogene Arbeitnehmer zu 75 bis 80 % seine Tätigkeit in Deutschland ausübte. Das BMF hat in seinem Einführungsschreiben zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung⁵ in Übereinkunft mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung bestimmt, dass die Regelung des Art. 4 Abs. 4 auch dann nicht anzuwenden sei, wenn der Wegzug in die Schweiz wegen der **Heirat** mit einem schweizerischen Staatsangehörigen erfolgt. Die deutsche Rechtsprechung hat das bisher als Billigkeitsregelung angesehen, die nicht Gegenstand des Steuerfestsetzungsverfahrens sein kann.⁶ Handelt es sich um eine Billigkeitsregelung, so folgt daraus zugleich, dass sich ihre Auslegung danach richtet, wie die Finanzverwaltung sie versteht. Das FG BW hat daher nicht beanstandet, dass das FA einen Wegzug in die Schweiz **nicht als durch eine Heirat veranlasst** ansah, die **erst vier Jahre** später stattfand.⁷ Das Grenzgängerhandbuch der OFD Karlsruhe verlangt nämlich, dass zwischen Heirat und Wegzug ein zeitlicher Zusammenhang besteht (sechs Monate vor bis sechs Monate nach der Hochzeit). Dass die schweizerischen Steuerbehörden eine andere Auffassung vertreten, spielt keine Rolle. Mit Wirkung ab dem 1.1.2010 ist das „Heiratsprivileg“ in § 18 Abs. 2 **KonsVer-**

1 BMF v. 23.8.1977 – IV C 6 - S 1301 Schweiz 43/77, abgedruckt im Textteil unter 5.18.

2 BFH v. 19.10.2010 – I R 109/09, DStR 2011, 660.

3 FG BW v. 22.11.2008 – 11 K 245/05, EFG 2008, 1360, rkr.

4 WALTER, GmbHHR 2009, 298 (301).

5 BMF v. 19.9.1994 – IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94, BStBl. I 1994, 683 – abgedruckt im Textteil unter 5.112, Tz. 41.

6 BFH v. 19.11.2003 – I R 64/02, BFH/NV 2004, 765.

7 FG BW v. 6.5.2010 – 3 K 3043/09, EFG 2010, 1980.

CHEV enthalten. Die Aufnahme in eine Rechtsverordnung ändert jedoch nichts daran, dass die Bestimmung über den klaren Wortlaut des Abkommens hinaus geht (s. zur Problematik Anm. 7) und daher **weiterhin nur als Billigkeitsregelung** angesehen werden kann. Da Art. 15 für den Ansässigkeitsstaat nur unter den Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 – also vor allem bei einem Aufenthalt im Tätigkeitsstaat von weniger als 183 Tagen – ein ausschließliches und im Rahmen der Grenzgängerregelung ein nach Maßgabe des Art. 15a Abs. 3 begrenztes Besteuerungsrecht vorsieht, der Arbeitnehmer bei Unterschreiten der 183-Tage-Grenze jedoch regelmäßig in die Schweiz gezogen sein wird, um dort echte unselbständige Arbeit auszuüben, wird die Vorschrift des Art. 4 Abs. 4 **in erster Linie für Grenzgänger** in Betracht kommen.¹

- 33 **Aufteilung bei Wohnsitzwechsel.** Bei Wohnsitzwechsel wird das auf der Ansässigkeit beruhende Besteuerungsrecht nach Maßgabe der Zeit der Ansässigkeit in jedem der beiden Vertragsstaaten aufgeteilt, Art. 4 Abs. 5 (hierzu Art. 4 Anm. 141 ff.). Nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG ist bei der Festsetzung der Einkommensteuer u.a. dann ein „besonderer Steuersatz“ (Tarifprogression – § 32b Abs. 2 EStG) anzuwenden, wenn ein zeitweise unbeschränkt Steuerpflichtiger ausländische Einkünfte bezogen hat, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben.² Nicht in den Progressionsvorbehalt werden solche Einkünfte einbezogen, bei denen es sich nicht um „ausländische“ Einkünfte (§ 34d EStG) handelt³ und zwar auch dann, wenn sie aufgrund eines DBA nur im ausländischen Wohnsitzstaat besteuert werden können.⁴
- 34 **Keine „Ansässigkeit“ in Deutschland bei Pauschalbesteuerung in der Schweiz.** Art. 4 Abs. 6 hat den Zweck, Personen die Entlastung von der deutschen Besteuerung zu versagen, deren deutsche Einkünfte **in der Schweiz nicht mit dem vollen Steuersatz**, sondern pauschal besteuert werden. Die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung ist in der Schweiz insbesondere nach Art. 14 DBG (früher: Art. 18 bis Wehrsteuerbeschluss) für solche Ausländer vorgesehen, die in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit weder ausüben noch ausüben werden (vgl. im Einzelnen Art. 4 Anm. 168).
- 35 **Zurechnung der Einkünfte.** Eine in einem der Vertragsstaaten ansässige Person kann sich nur dann auf Art. 15 berufen, wenn ihr die Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit zuzurechnen sind (vgl. hierzu Art. 4 Anm. 228 ff. und Art. 12 Anm. 18). Der bei Beziehern von Einkünften aus unselbständiger Arbeit häufigste Fall, dass Künstler, Sportler und Artisten in niedrig besteuerten Ländern Gesellschaften gründen, von denen sie sich anstellen lassen, und die ihre Ansprüche auf die Arbeitsleistung an die jeweiligen Pro-

1 S. z.B. den Sachverhalt des FG BW v. 22.11.2008 – 11 K 245/05, EFG 2008, 1360, rkr., sowie Art. 15a Anm. 32.

2 BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660.

3 BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302 unter II. 5.c) aa).

4 JACOB, FR 2002, 1113 (1115).

duzenten oder Veranstalter abtreten, ist in Art. 17 geregelt. Die damit zusammenhängenden Fragen sind in der Kommentierung zu diesem Artikel erörtert.

..., nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird ...

Innerstaatliche Anknüpfungspunkte für eine Besteuerung im Quellenstaat. Eine Doppelbesteuerung von Arbeitslohn kann darauf beruhen, dass der Wohnsitzstaat den Arbeitnehmer aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht besteuert, während der andere Staat (Quellenstaat) sein Besteuerungsrecht auf bestimmte Sachverhalte stützt, die auf seinem Territorium verwirklicht werden. Diese Anknüpfungspunkte für eine Besteuerung im Quellenstaat sind regelmäßig

- a) Ausüben der nichtselbständigen Tätigkeit § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG, Art. 5 Abs. 1 Buchst. a DBG¹,
- b) Verwerten der nichtselbständigen Tätigkeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG).

Daneben gibt es noch Tatbestände der beschränkten Steuerpflicht für Sonderfälle, die daran anknüpfen, dass das Entgelt von einer inländischen Behörde gezahlt wird (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG²), dass bei besonders mobilen Berufsgruppen (leitenden Angestellten³, Flugzeugbesatzungen⁴, Seeleuten und Fernfahrern⁵) der Arbeitgeber seine Geschäftsleitung im Inland hat, oder dass es sich um Abfindungen für die Beendigung einer bisher der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Tätigkeit handelt (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG).

Art. 15 Abs. 1 bestimmt, dass das Besteuerungsrecht allein dem Wohnsitzstaat zusteht. Eine Ausnahme von diesem Ausschließlichkeitsgrundsatz gilt nur, wenn die nichtselbständige Tätigkeit im Quellenstaat ausgeübt wird.

... Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Besteuerung im Tätigkeitsstaat. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit **können** im Tätigkeitsstaat besteuert werden. Der Ansässigkeitsstaat behält sein Besteuerungsrecht, nimmt die Arbeitseinkünfte jedoch nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1d, Abs. 2 Nr. 1 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von seiner Besteuerung aus. Lediglich zur Bemessung des Steuersatzes rechnet er die freigestellten Einkünfte den übrigen Einkünften des Steuerpflichtigen

¹ Abgedruckt unter „Steuerrecht der Schweiz“ Anm. 140.

² Das Kassenprinzip gilt in der Schweiz nur für Ruhegehälter, Art. 5 Abs. 1 Buchst. d DBG.

³ § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c EStG, Art. 5 Abs. 1 Buchst. b DBG (s. Anm. 112).

⁴ § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e EStG; Art. 5 Abs. 1 Buchst. f DBG.

⁵ Art. 5 Abs. 1 Buchst. f DBG.

tigen hinzu (Progressionsvorbehalt, Art. 24 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Nr. 1). Zu beachten ist, dass bei kurzzeitiger Beschäftigung im Tätigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht beim Wohnsitzstaat verbleibt (Art. 15 Abs. 2; s. Anm. 45 ff.).

- 38 **Ort der Tätigkeit (allgemein).** Da das Abkommen keine nähere Bestimmung des Begriffs der Ausübung der Tätigkeit an einem bestimmten Ort enthält, ist – wie bei der Qualifizierung der Arbeitseinkünfte – auf das inländische Steuerrecht zurückzugreifen. Der **Arbeitsort** befindet sich dort, wo sich der Arbeitnehmer zur Ausführung seiner Tätigkeit tatsächlich aufhält.¹ Daher findet Art. 15 bei der Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen Arbeitnehmers für seinen schweizerischen Arbeitgeber nur auf den Teil der Einkünfte Anwendung, der auf eine Tätigkeit in der Schweiz entfällt, nicht jedoch auf den Teil, der sich auf eine Tätigkeit in **Drittstaaten** bezieht.² Zum Staatsgebiet gehören auch Küstenmeer und Luftraum, nicht jedoch der Festlandsockel³, der allerdings steuerlich dem Inland zugerechnet wird, soweit dort Naturschätze ausgebeutet oder erforscht oder erneuerbare Energien erzeugt werden (§ 1 Abs 1 Satz 2 EStG). Unerheblich ist, ob die jeweilige Tätigkeit den Umständen nach nur im Ausland ausgeübt werden kann.⁴ Aus dem BFH-Urteil vom 20.10.1982⁵ folgt entgegen einer im Schrifttum geäußerten Auffassung⁶ nichts anderes. Die dortigen Ausführungen dienen nur der Abgrenzung von Dienstreisen leitender Angestellter gegenüber der für sie typischen Tätigkeit (Erteilen von Weisungen).⁷ Auf die Dauer des Aufenthalts kommt es nicht an. Das Arbeitsortprinzip gilt dem Grunde nach auch dann, wenn der Aufenthalt im Ausland weniger als einen Tag gedauert hat.⁸ Bei einem **Überlandchauffeur** hat die eidgenössische Steuerverwaltung die Auffassung vertreten, dass er seinen Arbeitsort in der Schweiz hat und daher mit seinen Arbeitseinkünften in der Schweiz steuerpflichtig ist, wenn er zwar in der Bundesrepublik wohnt, aber für ein Transportunternehmen in der Schweiz mit einem dem Unternehmen gehörenden Lastwagen internationale Transporte ausführt.⁹ Offenbar schwebte der EStV eine analoge Anwendung der für Schiffs- und Flugzeugbesatzungen geltenden Regelung (Abs. 2 des Schlussprotokolls zu Art. 4 DBA 1931/59) vor. Da-

1 So auch zum Begriff der „Ausübung“ in Art. 5 Abs. 1 Buchst. a DBG ZH Verwaltungsgericht v. 23.1.2008 – 2 C 258/2008, L/M/vS/K, B 15.1 (80).

2 BMF v. 7.7.1997 – IV C 6 - S 1301 Schz - 37/97, BStBl. I 1997, 723, – abgedruckt im Textteil unter 5.185 unter 3 = § 20 KonsVerCHEV (ab 1.1.2010) – abgedruckt im Textteil unter 1.18.

3 BFH v. 5.10.1977 – I R 250/75, BStBl. II 1978, 50; s. auch BAUER, IWB F. 3 Deutschland, Gr. 2 S. 543 f.

4 PROKISCH in V/L⁵, Art. 15 OECD-MA Rz. 31; VON BORNHAUPT, BB 1985, Beilage 16, 10.

5 BFH v. 20.10.1982 – I R 104/79, BStBl. II 1983, 402.

6 PROKISCH in V/L⁵, Art. 15 OECD-MA Rz. 31.

7 KEMPERMANN, FR 1995, 158, s. auch Anm. 117.

8 H.M., vgl. z.B. BFH v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319.

9 Mitteilung der EStV v. 17.8.1970; LOCHER, Das schweizerisch-deutsche DBA, B § 7, I A 1 (23); M-M/H, Art. 15 DBA-Schweiz, § 15 Nr. 3.1 S. 2.

raus, dass die entsprechende Regelung in Art. 15 Abs. 3 nicht auf LKW-Fahrer im internationalen Verkehr ausgedehnt wurde, ist aber zu schließen, dass die Vertragsparteien eine Analogie nicht wollten¹ (s. Beispiel am Ende dieser Anm.). Nach den eingangs aufgeführten Grundsätzen steht der Schweiz lediglich hinsichtlich des Entgelts für die auf schweizerischem Gebiet ausgeübte Fahrtätigkeit nach Art. 15 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. b das Besteuerungsrecht zu.² Im Übrigen handelt es sich entweder um Einkünfte, die auf einer Tätigkeit im Wohnsitzstaat beruhen oder um Drittstaatseneinkünfte, für die der Wohnsitzstaat nach Art. 21 das Besteuerungsrecht hat³, wobei natürlich das mit dem Drittstaat bestehende DBA zu einem anderen Ergebnis führen kann. Zur Anwendung der 183-Tage-Grenze bei Berufskraftfahrern s. Anm. 51.

Hat der Steuerpflichtige seine Arbeit während des Kalenderjahres in **mehrerer Staaten ausgeübt** und verbleibt es nicht wegen der 183-Tage-Klausel bei der Besteuerung im Wohnsitzstaat, so ist das **Entgelt aufzuteilen**.⁴ Dabei ist das Gesamtentgelt eines Jahres einschließlich Jahrestantiemen, Urlaubs- und Weihnachtsgeld durch die **vereinbarten Arbeitstage** (also 365 Tage minus Urlaubstage, Samstage, Sonntage und gesetzliche Feiertage) zu dividieren. Das Ergebnis, der vereinbarte Arbeitslohn pro Tag, ist mit den im Ausland verbrachten vereinbarten Arbeitstagen (ebenfalls ohne Samstage, Sonntage, Urlaubstage etc.) zu multiplizieren.⁵ Wenn **Urlaubstage** aus dem Aufteilungsmaßstab auszugliedern sind, so bedeutet das nicht, dass der auf sie entfallende Arbeitslohn insgesamt im Wohnsitzstaat besteuert werden darf. Auch dieser Teil des Arbeitslohns gehört zum aufzuteilenden Gesamtentgelt.⁶ Soweit Arbeitslohn für die Zeit einer Erkrankung (fort)gezahlt wird, zählen die **Krankheitstage** zu den „vereinbarten Arbeitstagen“. ⁷ Vergütungen, die lediglich **bestimmte Einzeltätigkeiten** betreffen (z.B. für Überstunden, Nacht- und Feiertagsarbeit sowie Auslandszuschläge) sind unmittelbar den inländischen oder ausländischen Tätigkeiten zuzurechnen.⁸ Dauert der Arbeitsaufenthalt im Ausland lediglich einige Stunden, ist das

1 BFH v. 16.5.2002 – I B 80/01, BFH/NV 2002, 1423; FG Sa.-Anh. v. 28.2.2008 – 1 K 1098/05, rkr., juris = Haufe-Index 2003328.

2 OFD Frankfurt v. 14.8.1996 – S 2293 A - 76 - St II 2a, IStR 1997, 210.

3 BFH v. 16.5.2002 – I B 80/01, BFH/NV 2002, 1423; FG Nds. v. 25.2.2008 – 7 K 378/05, DStRE 2008, 999 – NZB unzul., BFH v. 29.10.2008 – I B 84/08, BFH/NV 2009, 191.

4 Vgl. hierzu auch W. WASSERMEYER, IStR 2001, 470; PROKISCH in V/L⁵, Art. 15 OECD-MA Rz. 47.

5 BFH v. 29.1.1986 – I R 109/85, BStBl. II 1986, 442; v. 29.1.1986 – I R 296/82, BStBl. II 1986, 513; VON BORNHAUPT, BB 1987, 1641; SCHIEBER, FR 1989, 1; OFD Köln v. 18.9.1987 – S 1301 - 173 - St 121, FR 1987, 143; OFD Berlin v. 29.6.1998 – St 414 - S 1300 - 9/98, FR 1998, 757.

6 BFH v. 31.3.2004 – I R 88/03, BStBl. II 2004, 936 entgegen BMF v. 13.3.2002 – IV B 6 - S 1301 Lux-8/02, BStBl. I 2002, 485; WASSERMEYER in D/W, Art. 15 OECD-MA Rz. 147.

7 OFD Köln v. 18.9.1987 – S 1301 - 173 - St 121, FR 1987, 143 (144); SCHIEBER, FR 1989, 1 (3).

8 BFH v. 29.1.1986 – I R 109/85, BStBl. II 1986, 442; v. 29.1.1986 – I R 296/82, BStBl. II 1986, 513; VON BORNHAUPT, BB 1987, 1641.

pro Arbeitstag ermittelte Entgelt weiter aufzuteilen in ein **Stundenentgelt**.¹ Die Ausübung der Tätigkeit im Ausland beginnt in dem Augenblick, in dem der Arbeitnehmer – mit welchem Verkehrsmittel auch immer – die Grenze überschreitet.² Noch in der Verfügung der OFD Köln vom 18.9.1987³ war als Vereinfachungsregelung vorgesehen, dass – außer bei Berufskraftfahrern – die Auslandstätigkeit mit Antritt der Reise vom deutschen Wohnort oder Arbeitsplatz beginnt. Neuere Verwaltungsanweisungen sehen diese Vereinfachungsregelung nicht mehr vor.⁴

Beispiel:

A wohnt und arbeitet in Deutschland. Er ist bei einer unselbständigen Niederlassung eines in der Schweiz ansässigen Arbeitgebers tätig. Er unternimmt eine Dienstreise mit dem Pkw in die Schweiz und nach Frankreich. An einem Montag überschreitet er um 11.00 Uhr die deutsch-schweizerische Grenze, um 15.00 Uhr (zwei Stunden vor Ende seiner regulären Arbeitszeit) die schweizerisch-französische. In Frankreich bleibt er bis zum Dienstag der folgenden Woche. Um 16.00 Uhr passiert er die deutsch-französische Grenze.

Sein Jahresgehalt beträgt 40.000 Euro. Dazu kommen eine Jahrestantieme i.H.v. 2 000 Euro, Urlaubs- und Weihnachtsgeld i.H.v. zusammen 5 000 Euro DM. Das Jahreseinkommen beläuft sich somit insgesamt auf 47 000 Euro. Die arbeitsfreien Tage setzen sich zusammen aus 30 Tagen Urlaub, 104 Sams- und Sonntagen und 11 gesetzlichen Feiertagen, also insgesamt 145 Tagen. Die vereinbarten Arbeitstage belaufen sich demnach auf $365 - 145 = 220$. Das vereinbarte Entgelt beträgt mithin rund 214 Euro pro Arbeitstag, rd. 27 Euro pro Stunde (bei 8 Stunden vereinbarter Arbeitszeit).

Außerdem erhält er für seine Tätigkeit in Frankreich Überstundenvergütungen i.H.v. insgesamt 300 Euro.

Steuerfrei unter Progressionsvorbehalt sind in der Bundesrepublik

a) nach Art. 15 Abs. 2b DBA-Schweiz (der Arbeitgeber ist in der Schweiz ansässig – s. Anm. 62):

$4h \times 27 \text{ €} = 108 \text{ €}$

b) nach Art. 13 Abs. 4 Nr. 2 DBA/Frankreich (hier steht das Besteuerungsrecht bei kurzfristiger Tätigkeit dem Tätigkeitsstaat bereits dann zu, wenn der Arbeitgeber nicht im Wohnsitzstaat ansässig ist):

$2h \times 27 \text{ €} = 54$

$5 \text{ Tage (Di., Mi., Do., Fr., Mo.)} \times 214 \text{ €} = 1 070 \text{ €}$

$7h \times 27 \text{ €} = 189 \text{ €}$

Hätte A die deutsch-französische Grenze erst nach 17.00 Uhr überschritten, wäre der gesamte Tageslohn in der Bundesrepublik steuerfrei.⁵

Die Überstundenvergütung i.H.v. 300 Euro ist in voller Höhe der Tätigkeit in Frankreich zuzuordnen und somit steuerfrei.

SCHIEBER⁶ schlägt vor, in der Praxis das Entgelt eines Tages der Inlands- oder Auslands-tätigkeit zuzuordnen, je nachdem ob die Grenze vor oder nach 12.00 Uhr überschritten wird. Dadurch würden Berechnungen und Nachweise erleichtert. Dem Vorschlag ist zuzustimmen. Der Steuerpflichtige, der im Einzelfall eine genaue Aufteilung für notwendig

1 BFH v. 29.1.1986 – I R 296/82, BStBl. II 1986, 513 (516); VON BORNHAUPT, BB 1987, 1641.

2 BFH v. 6.3.1986 – I R 198/85, BFH/NV 1986, 734.

3 OFD Köln v. 18.9.1987 – S 1301 - 173 - St 121, FR 1987, 143 (144).

4 Ausdrücklich: OFD Berlin v. 29.6.1998 – St 414 - S 1300 - 9/98, FR 1998, 757.

5 OFD Münster v. 16.12.1987 – S 1301 - 120 - St11 - 34, StEK DoppBest. Allg. R. 79.

6 SCHIEBER, FR 1989, 1.

hält, mag die Zeiten des Grenzüberttritts nachweisen und die notwendigen Berechnungen vorlegen.

Einstweilen frei.

39–40

Ort der Tätigkeit bei geistiger Arbeit. Übt der Arbeitnehmer eine manuelle Tätigkeit aus, wird die örtliche Abgrenzung keine Schwierigkeiten bereiten. Nicht so einfach ist dagegen die Bestimmung des Ortes geistiger Arbeit. 41

In seinem Beschluss vom 15.11.1971¹ hat der Große Senat des BFH die Auffassung vertreten, eine **leitende Tätigkeit** könne nur in der Weise „ausgeübt“ werden, dass der Leitende seine Weisungen dem Weisungsempfänger zugänglich macht. Da die Vorbereitung der Weisung (Beschlussfassung) ohne Erteilung der Weisung wertlos sei, werde die einheitlich zu beurteilende leitende Tätigkeit am Ort des Sitzes der Gesellschaft persönlich ausgeübt. Die Entscheidung hat, soweit sie den Arbeitsort von leitenden Angestellten betrifft, durch die Regelung des Art. 15 Abs. 4 ihre Bedeutung als maßgebliche Auslegungsregel für das Abkommen verloren (s. Anm. 106). Es lassen sich aus ihr auch nicht ohne weiteres Kriterien für die Lokalisierung der Tätigkeit **anderer geistig tätiger Arbeitnehmer** ziehen. Der I. Senat des BFH hat im Fall eines Textdichters drei Stufen der Tätigkeit unterschieden: 1. die gedankliche Vorbereitung, 2. das Erbringen der Leistung (Verfassen des Textes), 3. die Verwertung des geschaffenen Werkes.² Alle drei Stufen können sich an verschiedenen Orten abgespielt haben. Je nach Eigenart des Berufs können die einzelnen Stufen verschiedene Bedeutung für die Bestimmung des Tätigkeitsortes haben. So hat der I. Senat bei einem technischen Berater bereits die Vorarbeiten zur eigentlichen Berufsausübung gezählt.³ Bei einem Reporter muss man die Recherchen (1. Stufe) sogar als den eigentlichen Schwerpunkt seiner Arbeit auffassen. Es ist demgegenüber unerheblich, wo er das recherchierte Material zu Papier bringt (2. Stufe). Beim Textdichter dagegen liegt, wie der I. Senat zutreffend feststellt, die eigentliche Berufsausübung im Verfassen der Texte, also auf der zweiten Stufe.⁴ Die dritte Stufe, die der Verwertung, ist in keinem Fall geeignet, den Ort der Tätigkeit zu bestimmen. Im DBA 1971 hat die alleinige Anknüpfung des Besteuerungsrechts an den Ort der Tätigkeit gerade den Sinn, einem Staat, in dem die Tätigkeit nur verwertet wird, das Besteuerungsrecht zu versagen.

Einstweilen frei.

42

Ort der Tätigkeit bei „passiven Leistungen“. Ist die Leistung des nicht selbständig Beschäftigten passiver Natur, sind nach der deutschen Rechtsprechung mehrere Fallgruppen zu unterscheiden. 43

1 BFH v. 15.11.1971 – Grs 1/71, BStBl. II 1972, 68.

2 BFH v. 28.2.1973 – I R 145/70, BStBl. II 1973, 660.

3 BFH v. 22.3.1966 – I 65/63, BStBl. III 1966, 463.

4 BFH v. 28.2.1973 – I R 145/70, BStBl. II 1973, 660.

- a) Die Leistung besteht in einem **Sich-zur-Verfügunghalten**. In diesem Fall liegt der Ort der Ausübung in dem Staat, in dem sich der Arbeitnehmer tatsächlich aufhält.¹
- b) Die Leistung besteht in der Einhaltung eines **Konkurrenzverbotes**. Nach Auffassung der **Eidgenössischen Steuerverwaltung** ist auch in diesem Fall Ausübungsort der Ort des tatsächlichen Aufenthalts.²

Nach der deutschen Rechtsprechung ist zu differenzieren: Ist das Unterlassen **Hauptpflicht** des Vertrags zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer (z.B. zwischen Filmgesellschaft und Schauspieler), so wird die Leistung in dem Land ausgeübt, in dem der Arbeitnehmer nicht als Konkurrent auftreten oder für ein Konkurrenzunternehmen tätig werden darf. Kann das Konkurrenzverbot nicht nur in einem bestimmten Staat, sondern an jedem Ort der Welt verletzt werden, wird der jeweilige Aufenthaltsort des Steuerpflichtigen als „Tätigkeitsort“ angesehen.³ Sind Konkurrenzverbot und Sich-zur-Verfügung-halten gleichermaßen Inhalt des Dienstvertrages, geht die deutsche Rechtsprechung davon aus, dass das Entgelt je zur Hälfte für beide Verpflichtungen gezahlt wurde.⁴ Stellt dagegen das Unterlassen lediglich eine **Nebenpflicht** gegenüber einer zurückliegenden Arbeitsleistung des Arbeitnehmers dar (sog. **Karenzpflicht**) liegt der Ort der Tätigkeit dort, wo die vorangegangene Tätigkeit ausgeübt worden ist.⁵

Der differenzierenden Auffassung der deutschen Rechtsprechung ist trotz der in der Literatur geäußerten Bedenken⁶ der Vorzug zu geben.⁷ HELLWIG⁸ macht geltend, zur Bestimmung des Orts der Tätigkeit dürfe nicht an den früheren Arbeitsort angeknüpft werden. Nach der Systematik der DBA ließe sich eine Doppelbesteuerung nur durch Trennung der für verschiedene Tätigkeiten erzielten Entgelte vermeiden, selbst wenn diese Tätigkeiten für ein und denselben Arbeitgeber erbracht worden seien. Mit dieser an sich richtigen Überlegung ist das – vom BFH offen gelassene – Problem jedoch nicht gelöst, das lautet: Wie erkenne ich, in welchem Staat die in einem – nicht nach außen in Erscheinung tretenden – Unterlassen bestehende Leistung erbracht wird? Handelt es sich tatsächlich um ein reines Unterlassen und stellt sich dieses Unterlassen als bloße Nebenpflicht zur vorangegangenen

1 BFH v. 9.9.1970 – I R 19/69, BStBl. II 1970, 867.

2 Verständigungsverfahren v. 17.3.1961; LOCHER, Das schweizerisch-deutsche DBA, B § 7 I A (11).

3 BFH v. 9.9.1970 – I R 19/69, BStBl. II 1970, 867; vgl. auch FG BW v. 22.9.1983 – III 412/81, EFG 1984, 183.

4 BFH v. 9.9.1970 – I R 19/69, BStBl. II 1970, 867.

5 BFH v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978, 195.

6 Urteilsanmerkung HFR 1978, 87 (88); HELLWIG, DStZ/A 1978, 83 ff.; PROKISCH in V/L⁵, Art. 15 OECD-MA Rz. 21; VON BORNHAUPT, BB 1985, Beilage 16, 11; BAUER, IWB Fach 3 Deutschland, Gruppe 2, 543; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht³, Rz. 16428; NEYER, IStR 2001, 361 (364); VOGELGESANG in G/K/G, Art. 15 OECD-MA Rz. 119.

7 So auch WASSERMAYER in D/W, Art. 15 OECD-MA Rz. 64.

8 HELLWIG, DStZ/A 1978, 83 ff.

nen Tätigkeit dar¹, so scheint die Anknüpfung an den Ort der früheren Tätigkeit sinnvoller als die an den Wohnsitz, der regelmäßig keine Beziehung zu der erbrachten Leistung hat. Deshalb ist auch der Einwand von BAUER nicht stichhaltig, der meint, es sei nicht einsichtig, warum die zivilrechtliche Unterscheidung – Primäranspruch oder positive Vertragsverletzung im Falle des Nichteinhaltens der Verpflichtung – Auswirkungen auf den Ort der Handlung haben soll. Ein Anknüpfen an die zivilrechtlichen Rechtsfolgen der Leistungsstörung wäre in der Tat unsinnig. Der BFH stellt aber nicht auf die zivilrechtlichen Rechtsfolgen ab, sondern sieht die Parallele lediglich in den unterschiedlichen, aus dem Zivilrecht bekannten Tatbeständen. Allerdings vertritt die Finanzverwaltung mittlerweile ebenfalls die Auffassung, dass die Arbeitsleistung für das Nicht-Tätig-Werden in dem Staat erbracht wird, in dem sich der Arbeitnehmer während der Dauer des Konkurrenz- oder Wettbewerbsverbots aufhält.² Sie geht – nicht überzeugend – davon aus, dass die BFH-Urteile vom 9.9.1970³ und vom 9.11.1977⁴ durch das BFH-Urteil vom 12.6.1996⁵ überholt seien.

Einstweilen frei.

44

IV. Absatz 2

Ungeachtet des Absatzes 1 ...

Ausnahmeregelung. Abs. 2 geht als *lex specialis* dem Abs. 1 vor. Es handelt sich um eine Ausnahmeregelung, die hauptsächlich für Monteure und Geschäftsreisende in Betracht kommt, die ein in einem Vertragsstaat ansässiges Unternehmen in den anderen Staat entsendet, um dort beispielsweise eine Anlage zu errichten, Kunden zu besuchen oder Buchrevisionen durchzuführen. Ihre Anwendung hängt davon ab, dass die in Abs. 2 Buchst. a–c aufgeführten Voraussetzungen sämtlich erfüllt sind (s. Anm. 3).

... können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn ...

Unter den **Vergütungen für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit** sind die Einkünfte zu verstehen, die nach Abs. 1 generell im Tätigkeitsstaat („anderen Staat“) besteuert werden dürften, wenn nicht die hier zu behandelnde Ausnahmenvorschrift des Abs. 2 eingriffe. Ent-

1 Hierauf ist bei der Lösung der von HELLWIG, DStZ/A 1978, 85 zur Diskussion gestellten Beispielfälle zu achten.

2 BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 – S 1300-367/06, BStBl. I 2006, 532 – Tz 6.4.

3 BFH v. 9.9.1970 – I R 19/69, BStBl. II 1970, 867.

4 BFH v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978, 195.

5 BFH v. 12.6.1996 – XI R 43/94, BStBl. II 1996, 516.