

Leseprobe zu



Flick/Wassermeyer/Kempermann

DBA Deutschland - Schweiz (Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

ISBN 978-3-504-26010-1

2021, 3 Bände, Ordner Leinen, 165x235

158,00 €

## Vorwort zur 44. Lieferung

Der Kommentar „FLICK/WASSERMAYER/KEMPERMANN“ (FWK) wurde im Sommer 1981 damals noch unter dem Namen „FLICK/WASSERMAYER/WINGERT“ erstmalig veröffentlicht. Anlass war das Inkrafttreten des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz) vom 11. August 1971. Das DBA-Schweiz war ab dem Veranlagungszeitraum 1972 anzuwenden. Die Idee zu dem Kommentar stammt von HANS FLICK, der damals im Deutschen Industrie- und Handelstag (DIHT) für das Internationale Steuerrecht zuständig war. HANS FLICK brachte die Autoren zusammen und gab immer wieder Denkanstöße für die Behandlung bestimmter Probleme. HANS FLICK ist leider am 30.11.2015 im Alter von 88 Jahren verstorben. Die Herausgeber und der Verlag wollen in Anerkennung der Verdienste von HANS FLICK um diesen Kommentar und in Erinnerung an eine große Persönlichkeit des Internationalen Steuerrechts an dem Namen „FLICK“ im Titel des Werks festhalten.

An der Entstehung des Kommentars war KARL WINGERT wesentlich beteiligt, der damals im Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) tätig war. Schon ab der 2. Ergänzungslieferung wurde MICHAEL KEMPERMANN als Mitautor gewonnen. Nicht unerwähnt bleiben dürfen die Beiträge von dem inzwischen verstorbenen KLAUS BUCIEK sowie von HUBERTUS BAUMHOFF, GERD ERHARD, EVA-MARIA GERSCH, ROLF LAND und KLAUS STROHNER. Wieder etwa später traten der inzwischen verstorbene FLORENZ HUNDT und ANDREAS KOLB als Autoren in das Werk ein. Im Jahr 1987 wurde MICHAEL KEMPERMANN Mitherausgeber. Im Jahr 2006 trat KARL WINGERT von seiner Herausgeberposition zurück. Inzwischen machen sich Herausgeber und Verlag altersbedingt Gedanken über die Nachfolge in der Herausgeberschaft von FRANZ WASSERMAYER. Als neue Herausgeber konnten JOHANNES BASSLER und NILS HÄCK gewonnen werden. Sie werden von den weiteren Autoren BETTINA LIEBER, HEIKO KUBAILE und AYK MERETZKI unterstützt.

Das DBA-Schweiz hat seine Bedeutung bis heute nicht verloren. Im Jahr 2016 fanden bereits Neuverhandlungen zwischen den beiden Regierungen betreffend eine Revision des DBA-Schweiz statt. Die Verhandlungen sollen bis Ende 2017 abgeschlossen sein. Dabei dürften sich auch Auswirkungen durch die Umsetzung von „BEPS“ ergeben. Herausgeber und Verlag verstehen jedenfalls den „FWK“ als Grundlagenkommentar zum DBA-Schweiz. An dieser Grundidee soll festgehalten werden. Die Herausgeber haben sich zum Ziel gesetzt, sich mit allen in der Öffentlichkeit vertretenen Rechtsauffassungen grundlegend auseinander zu setzen und zu einem sachgerechten Ergebnis zu gelangen. Dies erklärt auch den Umfang des Kommentars. Auch wenn die Konkurrenz groß ist, soll der „FWK“ seine Funktion nicht nur beibehalten,

sondern in der Sache verbreitern. Dabei hilft auch das Erscheinen als Loseblattkommentar und online in dem Fachmodul Internationales Steuerrecht des Verlags Dr. Otto Schmidt, weil es zum einen eine schnelle Reaktion auf Gesetzesänderungen, Rechtsprechung und Stellungnahmen im Schrifttum möglich macht und zum anderen die Kommentierungen über das Internet an jedem Ort zugänglich sind. In diesem Sinne setzen sich Herausgeber und Verlag für ein erfolgreiches Gelingen ihrer Absichten ein.

Bonn/Hamburg, im April 2016

Die Herausgeber

## Vorwort zur 1. Auflage

Von allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen ist das mit der Schweiz für die Praxis das wichtigste. Das ist die notwendige Folge der Intensität des gegenseitigen Wirtschaftsverkehrs. Dazu kommen zusätzlich die Besonderheiten, die sich aus dem Steuergefälle von der Bundesrepublik in unseren Nachbarstaat ergeben. Diese haben dazu geführt, daß das schweizerische Abkommen in einigen Punkten vom üblichen Muster abweicht, so insbesondere im persönlichen Anwendungsbereich, in der Generalklausel und bei der Sondervorschrift für ausländisch beherrschte schweizerische Gesellschaften. Hier sollte die Öffnung für die Anwendung des deutschen Außensteuergesetzes geschaffen werden. Daß diese Regelungen ebenso kompliziert sind wie teilweise mißlingen, ist evident und wird heute auch weitgehend anerkannt.

Die Bedeutung des Erbschaftsteuerabkommens kann angesichts der vielfältigen persönlichen Beziehungen zwischen den Bürgern der beiden Staaten kaum überschätzt werden. Die für Erbfälle bis zum 28.9.1980 geltenden Art. 9–12 des alten Doppelbesteuerungsabkommens 31/59 sind in einem Anhang ebenfalls kommentiert.

Die hiermit vorgelegte Erläuterung der beiden Abkommen folgt – vom Wortverstand ausgehend, auf dem Zweck basierend – dem strengen Schema des Außensteuerkommentars. Zahlreiche Beispiele dienen der Verdeutlichung, die Gesetzesmaterialien der Aufhellung des Hintergrundes. Auf die gegenseitigen Bezüge zum Außensteuerrecht ist besonders geachtet worden.

Das Autorenteam setzt sich aus wirtschaftsnahen Anwälten, Richtern und erfahrenen Verwaltungsbeamten zusammen. Die fehlenden Artikel folgen kurzfristig in zwei weiteren Lieferungen.

Für Anregungen aus der Praxis sind wir auch hier wieder dankbar.

Bonn, im Juli 1981

Die Verfasser

# Inhaltsübersicht

## Band I

Vorwort

Abkürzungsverzeichnis

Gesamtliteraturverzeichnis

Texte der DBA auf den Gebieten der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie Nachlass- und Erbschaftsteuern

## Steuerrecht der Schweiz (*Kolb*)

### Kommentierung des Doppelbesteuerungsabkommens auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

- Art. 1 Persönlicher Geltungsbereich (*Erhard*)
- Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern (*Erhard*)
- Art. 3 Allgemeine Begriffsbestimmungen (*Erhard*)
- Art. 4 Ansässige Person (*Kubaile*)
- Art. 5 Betriebsstätte (*Häck*)
- Art. 6 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (*Lieber*)
- Art. 7 Unternehmensgewinne (*Bärsch/Quilitzsch*)
- Art. 8 Seeschifffahrt, Luftfahrt, Binnenschifffahrt (*Erhard*)
- Art. 9 Verbundene Unternehmen (*Liebchen*)

## Band II

- Art. 10 Dividenden (*Häck*)
- Art. 11 Zinsen (*Häck*)
- Art. 12 Lizenzgebühren (*Häck*)
- Art. 13 Veräußerungsgewinne (*Meretzki*)
- Art. 14 Selbständige Arbeit (*Erhard*)
- Art. 15 Unselbständige Arbeit (*Kempermann*)
- Art. 15a Grenzgänger (*Kempermann*)
- Art. 16 Aufsichtsratsvergütungen (*Kempermann*)
- Art. 17 Künstler und Sportler (*Kempermann*)
- Art. 18 Ruhegehälter (*Kempermann*)
- Art. 19 Öffentlicher Dienst (*Kempermann*)
- Art. 20 Studium und Ausbildung (*Kempermann*)
- Art. 21 Generalklausel (*Kempermann*)

- Art. 22 Vermögensbesteuerung (*Kempermann*)
- Art. 23 Mißbräuchliche Inanspruchnahme von DBA (*Baßler*)
- Art. 24 Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat (*Häck/Kolb*)
- Art. 25 Diskriminierungsverbot (*Kubaile*)
- Art. 26 Verständigungsverfahren (*Kubaile*)
- Art. 27 Informationsaustausch (*Wingert/Strohner*)
- Art. 28 Erstattungsverfahren (*Kubaile*)
- Art. 29 Diplomaten und Konsularbeamte (*Erhard*)
- Art. 30 Rechtsüberleitung (*Erhard*)
- Art. 31 Land Berlin (*Erhard*)
- Art. 32 Inkrafttreten (*Erhard*)
- Art. 33 Kündigung (*Erhard*)

**Kommentierung des Doppelbesteuerungsabkommens auf dem Gebiet der  
Nachlass- und Erbschaftsteuern**

- Art. 1 Geltungsbereich (*Gersch*)
- Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern (*Gersch*)
- Art. 3 Allgemeine Begriffsbestimmungen (*Gersch*)
- Art. 4 Steuerlicher Wohnsitz (*Gersch*)
- Art. 5 Unbewegliches Vermögen (*Gersch*)
- Art. 6 Betriebsstättenvermögen (*Gersch*)
- Art. 7 Schiffe und Luftfahrzeuge (*Gersch*)
- Art. 8 Sonstiges Vermögen (*Gersch*)
- Art. 9 Schuldenabzug (*Gersch*)
- Art. 10 Vermeidung der Doppelbesteuerung (*Baßler*)
- Art. 11 Diskriminierungsverbot (*Baßler*)
- Art. 12 Verständigungsverfahren (*Baßler*)
- Art. 13 Informationsaustausch (*Wingert*)
- Art. 14 Diplomatische und konsularische Beamte (*Gersch*)
- Art. 15 Doppelbesteuerungsabkommen 1931 (*Gersch*)
- Art. 16 Land Berlin (*Gersch*)
- Art. 17 Inkrafttreten (*Gersch*)
- Art. 18 Kündigung (*Gersch*)

**Anhang:**

**Kommentierung der Art. 9–12 DBA 31/59 betr. Erbschaftsteuern**  
(*Wingert*)

## **Band III**

### **Materialien zum Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen\***

1. Texte zum DBA 71
2. Verhandlungsprotokolle und Niederschriften zum DBA 71
3. Gesetzesmaterialien in der Bundesrepublik Deutschland
4. Gesetzesmaterialien in der Schweiz
5. Deutsche Vorschriften zur Durchführung des DBA 71
6. Schweizerische Vorschriften zur Durchführung des DBA 71

### **Materialien zum Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftsteuern\***

1. Texte des DBA 78
2. Verhandlungsprotokolle und Niederschriften zum DBA 78
3. Gesetzesmaterialien in der Bundesrepublik Deutschland
4. Gesetzesmaterialien in der Schweiz
5. Deutsche Vorschriften zur Durchführung des DBA 78
6. Schweizerische Vorschriften zur Durchführung des DBA 78

## **Stichwortverzeichnis**

---

\* Ausführliche Inhaltsverzeichnisse befinden sich jeweils hinter den entsprechenden Leitkarten.

### III. Verhältnis zum Auslandstätigkeitserlass und zum Grenzpendlergesetz

- 9 **Auslandstätigkeitserlass.** Der Auslandstätigkeitserlass findet auf einen Grenzgänger, der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, allenfalls dann Anwendung, wenn er seiner Arbeit für gewöhnlich in einer in der Schweiz befindlichen Betriebsstätte eines **deutschen Stammhauses** nachgeht und vorübergehend in einen Drittstaat geschickt wird.
- 10 **Unilaterale Grenzpendlerregelung.** Die unilaterale Grenzpendlerregelung nach § 1 Abs. 3 EStG (fiktive unbeschränkte Steuerpflicht für Bezieher inländischer Einkünfte i.S.d. § 49 EStG ohne Ansässigkeit im Inland) gilt für Grenzgänger mit Wohnsitz in der Schweiz nicht, weil sie in Deutschland lediglich Einkünfte beziehen, die dort einem der Höhe nach begrenzten Steuerabzug unterliegen (§ 1 Abs. 3 Satz 3 EStG). Das ist konsequent, weil wegen des Besteuerungsrechts des Wohnsitzstaates dessen familienbedingte Entlastungen voll zum Zuge kommen.
- 11–12 Einstweilen frei.

## B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Art. 15a

### I. Aufteilung des Rechts zur Besteuerung (Abs. 1)

„(1) <sup>1</sup>Ungeachtet des Artikels 15 können ...“

- 13 **Verhältnis zu Art. 15.** Nach Art. 15 werden die Einkünfte, die aus der in einem der beiden Vertragsstaaten ausgeübten unselbständigen Arbeit erzielt werden, vorbehaltlich der 183-Tage-Klausel im Tätigkeitsstaat besteuert. Das Besteuerungsrecht für die Bezüge von leitenden Angestellten ist nach Art. 15 Abs. 4 regelmäßig dem Staat zugewiesen, in dem die arbeitgebende Gesellschaft ansässig ist. Von diesen Regelungen macht Art. 15a eine Ausnahme, indem er die grundsätzliche Besteuerung im Wohnsitzstaat mit einem der Höhe nach begrenzten Quellenbesteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates anordnet.<sup>1</sup> Das gilt auch für Vergütungen eines Delegierten einer Schweizerischen Kapitalgesellschaft, die auf der Grundlage eines Anstellungsvertrages für die geschäftsführende Tätigkeit gezahlt werden.<sup>2</sup>
- 14 **Verhältnis zu Art. 17.** Die Regelung des Art. 17 geht der Grenzgängerregelung nicht mehr vor. Art. 17 Abs. 1 hat nach seinem unveränderten Wortlaut lediglich Vorrang vor Art. 7, 14 und 15 (mithin auch vor der früheren Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4), aber nicht mehr vor der neuen Grenzgängerregelung des Art. 15a. **Künstler** können demnach Grenzgänger sein, gleichgültig ob sie von einem privaten oder einem öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber beschäftigt werden.<sup>3</sup> Demgegenüber ist § 15a auf **Bordpersonal** auf Schiffen und in Flugzeugen im inter-

---

<sup>1</sup> Cordes/Kraft, FR 2020, 885 (890).

<sup>2</sup> BFH v. 14.3.2011 – I R 23/10, BStBl. II 2013, 73 = BFH/PR 2011, 400 m. Anm. Gosch.

<sup>3</sup> BFH v. 30.5.2018 – I R 62/16, BFH/NV 2019, 62 Rz. 32 = ISR 2019, 5 (Kempermann); BMF v. 19.9.1994 – IV C 6 - S 1301 Schz – 60/9, BStBl. I 1994, 683 Rz. 42 (s. Texte Nr. 5.112) = § 17 Abs. 2 KonsVerCHEV (ab 1.1.2010) sowie Texte Nr. 1.18.

nationalen Verkehr i.S.d. Art. 15 Abs. 3 nicht anzuwenden.<sup>1</sup> Dagegen kann beim Bordpersonal von Binnenschiffen Art. 15a m.E. eingreifen. Kehrt beispielsweise das Besatzungsmitglied eines Personenschiffs, das einem schweizerischen Unternehmen gehört und auf einem schweizerischen Gewässer im Tagesausflugsverkehr eingesetzt wird, täglich an seinen deutschen Wohnort zurück, ist ein Unterschied zu anderen Grenzgängern nicht zu erkennen. **Art. 18** wird durch Art. 15a nicht verdrängt<sup>2</sup> (s. auch Rz. 15).

**„... Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, ...“**

**Art der erfassten Einkünfte.** Wegen des Oberbegriffs „**Vergütungen für unselbständige Arbeit**“ und der beispielhaft aufgeführten „**Gehälter**“ und „**Löhne**“ wird auf die Kommentierung zu Art. 15 Rz. 5 ff. verwiesen. **Krankentagegeld**, das ein Grenzgänger nach dem VVG von einer schweizerischen Kollektiv-Krankentaggeldversicherung bezieht, stellt weder Arbeitslohn dar, noch unterliegt es dem Progressionsvorbehalt.<sup>3</sup> Auf Tätigkeitsvergütungen für **Gesellschafter von Personengesellschaften** (Art. 7 Abs. 7) ist Art. 15a anwendbar, wenn nach dem nationalen Steuerrecht des Betriebsstättenstaates die Tätigkeitsvergütungen dem Gewinn der Personengesellschaft nicht hinzugerechnet werden.<sup>4</sup> **Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit** sind bei Grenzgängern in die Schweiz – wie bei den im Inland beschäftigten Arbeitnehmern auch – nur dann steuerfrei, wenn diese Zuschläge nach dem übereinstimmenden Willen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer als Abschlagszahlungen oder Vorschüsse auf eine spätere Einzelabrechnung geleistet werden.<sup>5</sup> Private **Ruhegehälter** fallen nicht unter Art. 15a, sondern werden von Art. 18 erfasst.<sup>6</sup> Die Zuteilung des Besteuerungsrechts für Ruhegehaltszahlungen, die an Grenzgänger aufgrund ihrer früheren Tätigkeit im öffentlichen Dienst gezahlt werden, richtet sich dagegen nach Art. 15a (Rz. 16). Dadurch, dass das Prinzip der ausschließlichen Besteuerung im Wohnsitzstaat zugunsten eines begrenzten Quellenbesteuerungsrechts unterbrochen ist, ist (im Gegensatz zu der früheren Grenzgängerregelung) eine Abgrenzung zu den nach Art. 18 ausschließlich im Wohnsitzstaat zu besteuern den Ruhegehaltern erforderlich. Nach § 11 Satz 4 KonsVerCHEV bindet die Qualifikation durch den Tätigkeitsstaat den Ansässigkeitsstaat für Zwecke der Anrechnung.<sup>7</sup> Das ergibt sich allerdings nicht aus dem Abkommen<sup>8</sup> und

1 BMF v. 19.9.1994 – IV C 6 - S 1301 Schz – 60/9, BStBl. I 1994, 683 (s. Texte Nr. 5.112) i.d.F. BMF v. 7.7.1997 – IV C 6 - S 1301 Sch – 37/97, BStBl. I 1997, 723 Rz. 38a (s. Texte Nr. 5.185) = § 17 Abs. 1 KonsVerCHEV (ab. 1.1.2010) – s. Texte Nr. 1.18; *Brandis* in Wassermeyer, Art. 15a DBA-Schweiz Rz. 24.

2 *Brandis* in Wassermeyer, Art. 15a DBA-Schweiz Rz. 24.

3 FG Baden-Württemberg v. 8.5.2019 – 14 K 1955/18, EFG 2019, 1902, juris, DStRE 2020, 257; FG Baden-Württemberg v. 8.5.2019 – 14 K 2647/18, EFG 2019, 1903.

4 BMF v. 19.9.1994 – IV C 6 - S 1301 Schz – 60/9, BStBl. I 1994, 683 Rz. 45 (s. Texte Nr. 5.112) = § 19 Abs. 1 KonsVerCHEV (ab. 1.1.2010) – s. Texte Nr. 1.18; zur Besteuerung dieser Vergütungen allgemein: Art. 15 Rz. 20.

5 BFH v. 24.9.2013 – VI R 48/12, BFH/NV 2014, 341.

6 *Brandis* in Wassermeyer, Art. 15a DBA-Schweiz Rz. 24.

7 Zustimmend *Duss/Kubaile* in Zweifel/Beusch/Matteotti, Internationales Steuerrecht, Art. 15 Rz. 87.

8 Zum Streit um die sog. Qualifikationsverkettung: *Ismer* in V/L<sup>7</sup>, Art. 23 OLECD-MA Rz. 40b.



bindet folglich die Gerichte nicht (s. Rz. 42, 50, Art. 15 Rz. 7), dürfte aber auf der anderen Seite der praktischen Handhabbarkeit entgegenkommen und nicht zu Streitigkeiten führen.

- 15.1 **Abfindungen.** Leistungen, die einem Arbeitnehmer anlässlich seines vorzeitigen Ausscheidens aus dem Dienst gewährt werden, fallen regelmäßig unter die Regelung des Art. 15<sup>1</sup> Sie fallen demnach auch unter Art. 15a, wenn der Arbeitnehmer Grenzgänger i.S. dieser Vorschrift ist. Nur dann, wenn der Abfindung Versorgungscharakter beizumessen ist, z.B. wenn laufende Pensionszahlungen kapitalisiert und in einem Betrag ausgezahlt werden (s. Art. 15 Rz. 10), liegt ein Ruhegehalt i.S.d. Art. 18 vor,<sup>2</sup> für das – soweit es auf ein privatrechtliches Arbeitsverhältnis zurückzuführen ist – allein dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht zusteht.<sup>3</sup> Infolge der Einführung des § 50d Abs. 12 EStG durch das AmtSHRLÄndUG<sup>4</sup> stellt sich die Rechtslage für die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2016 einerseits und für die ab 2017 andererseits unterschiedlich dar.
- 15.2 **Veranlagungszeiträume bis 2016.** Auch wenn Abfindungen den Vergütungen für unselbständige Arbeit zuzurechnen sind, ist zu beachten, dass 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). Auch die Grenzgängereigenschaft setzt voraus, dass die betreffende Person „in dem anderen Vertragsstaat“ ihren Arbeitsort hat. Das ist bei Abfindungen nur dann der Fall, wenn eine frühere Tätigkeit nachträglich entgolten wird. Eine zeitliche Kongruenz zwischen Tätigkeit und Zahlung ist nicht erforderlich.<sup>5</sup> Die Finanzverwaltung will bei Zahlung innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren einen sachlichen Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses annehmen.<sup>6</sup> 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 Tätigkeitsstaat,<sup>7</sup> so dass das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Wohnsitzstaat zusteht.<sup>8</sup> Zu den Einzelheiten und der historischen Entwicklung s. Art. 15 Rz. 7.2. Zuletzt entschied der BFH unter Fortführung seiner ständigen Rechtsprechung, dass Art. 15 Abs. 1 kein deutsches Besteuerungsrecht für eine Abfindungszahlung ermögele, die eine zuvor in

---

1 BFH v. 18.7.1973 – I R 52/69, BStBl. II 1973, 757; BFH v. 24.2.1988 – I R 143/84, BStBl. II 1988, 819 = FR 1988, 285; Portner, IStR 2015, 633 (635).

2 BFH v. 19.9.1975 – VI R 61/73, BStBl. II 1976, 65 (66); BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643 Rz. 220 ff. und Rz. 317 ff. (s. Texte Nr. 5.340), Kempermann, FR 2015, 122 (127) m.w.N.; s. auch Art. 18 Rz. 11 ff.

3 Anders bei Ruhegehältern aus öffentlichen Kassen (s. Rz. 16).

4 Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 3000.

5 BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302 = FR 2002, 526.

6 BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643 Rz. 223 (s. Texte Nr. 5.340).

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

8 St. Rspr. seit BFH v. 24.2.1988 – I R 143/84, BStBl. II 1988, 819 = FR 1988, 285; BFH v. 2.9.2009 – I R 111/08, BStBl. II 2010, 387 = FR 2010, 244 m.w.N.; zu leitenden Angestellten: BFH v. 12.9.2006 – I B 27/06, BFH/NV 2007, 13; kritisch Prokisch in V/L<sup>7</sup>, Art. 15 OECD-MA Rz. 26 unter Hinweis auf Art. 15 Rz. 2.7 OECD-MK.

Deutschland wohnende Person nach ihrem Wegzug in die Schweiz von ihrem bisherigen inländischen Arbeitgeber aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses erhalte.<sup>1</sup> An die in § 24 Abs. 1 Satz 2 KonsVerCHEV vertretene gegenteilige Auffassung fühlte sich der BFH nicht gebunden (Einzelheiten Art. 15 Rz. 7.2). Mit Schreiben vom 31.3.2016 hat das BMF dieses Urteil für anwendbar erklärt, offenbar vor dem Hintergrund, dass ab dem Veranlagungszeitraum 2017 das gewünschte Ergebnis rechtlich eindeutig durch den neuen § 50d Abs. 12 EStG erreicht wird.<sup>2</sup> **Für Grenzgänger bedeutet das**, dass in Ermangelung eines Tätigkeitsstaats für Abfindungen aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses, die er in den Veranlagungszeiträumen bis 2016 erhält, das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Wohnsitzstaat zufällt. Das Recht des früheren Tätigkeitsstaats zur begrenzten **Quellenbesteuerung (Art. 15a Abs. 1 Satz 2 u.3) kommt nicht zum Zuge**.<sup>3</sup>

**Veranlagungszeiträume ab 2017.** Der durch das AmtsHRLändUG<sup>4</sup> eingeführte § 50d Abs. 12 EStG bestimmt, dass Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt gelten (Einzelheiten Art. 15 Rz. 7.3<sup>5</sup>). Das ändert nichts daran, dass derartige Abfindungen im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können, wenn der Empfänger zur Zeit seiner aktiven Tätigkeit nach der Definition des Art. 15a Abs. 2 Grenzgänger war. § 50d Abs. 12 EStG führt lediglich dazu, dass Deutschland als früherer Tätigkeitsstaat die auf 4,5 % beschränkte Quellensteuer erheben darf, die die Schweiz als Ansässigkeitsstaat nach Art. 15a Abs. 3 zu berücksichtigen hat. Ist Deutschland Ansässigkeitsstaat und die Schweiz früherer Tätigkeitsstaat, sollte es nach deutscher Auffassung zu einem korrespondierenden Ergebnis kommen.<sup>6</sup> Allerdings gilt § 50d Abs. 12 EStG für den schweizerischen Rechtsanwender nicht. Zwar vertritt auch die Eidgenössische Steuerverwaltung die Auffassung, dass Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, als für die frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt gelten.<sup>7</sup> Diese Auffassung ist jedoch in Schrifttum und Rechtsprechung nicht unumstritten (s. Art. 15 Rz. 7.3).

**Bezüge im öffentlichen Dienst.** Gehälter und Ruhegehälter der Angehörigen des **öffentlichen Dienstes**, die zugleich Grenzgänger sind (oder vor ihrer Pensionierung waren), werden weiterhin – abweichend von dem in Art. 19 Abs. 1 und 3 normierten Kassenstaatsprinzip – **nach der Grenzgängerregelung**, also nunmehr nach

1 BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, IStR 2015, 785 m. Anm. *Lehner* = ISR 2016, 10 (*Kempermann*); Hess. FG v. 8.10.2013 – 10 K 2176/11, EFG 2014, 288; *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer*, Art. 15 OECD-MA Rz. 79a; *Bourseaux/Sendler* in *Schönfeld/Ditz*<sup>2</sup>, Art. 15 OECD-MA Rz. 50.

2 BMF v. 31.3.2016 – IV B 2 - S 1304/09/1000 – DOK 2016/0311560, BStBl. I 2016, 474 (s. Texte Nr. 5.301).

3 *A.A. Brandis* in *Wassermeyer*, Art. 15a DBA-Schweiz Rz. 26 unter Hinweis auf EStV v. 20.6.2000, L/M/vS/K B 15a.1 Nr. 4; EStV v. 15.9.2004, L/M/vS/K B 15a.1 Nr. 61; offen lassend BFH v. 17.5.2017 – X R 10/15, BStBl. II 2017, 1251 Rz. 24.

4 Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 3000.

5 Zur Aufteilung der Besteuerungsbefugnis neuerdings Hess. FG v. 27.2.2020 – 9 K 353/19 (rkr.), ISR 2020, 312 (*Schlücke*), EFG 2020, 1251, DStRE 2020, 691.

6 *Miessl*, Die Besteuerung von Grenzgängern in die Schweiz, S. 68.

7 EStV v. 20.6.2000, L/M/vS/K B 15a.1 Nr. 4; EStV v. 15.9.2004, L/M/vS/K B 15a.1 Nr. 61.

Art. 15a EStG besteuert (Art. 19 Abs. 5). Das bedeutet, dass seit der Einführung des § 15a im Jahr 1994 (Rz. 4) die an frühere Grenzgänger gezahlten Ruhegehälter aus öffentlichen Kassen – anders als die aus privaten Arbeitsverhältnissen – der (begrenzten) Quellensteuer im Tätigkeitsstaat unterliegen. Das gilt auch für die Pensionen der Witwen im öffentlichen Dienst tätig gewesener Grenzgänger.<sup>1</sup> Die vor Eintritt des Versorgungsfalls vorgelegte Ansässigkeitsbescheinigung gilt bis zu einem Wohnungswechsel weiter.<sup>2</sup> In einer **Konsultationsvereinbarung** zur Auslegung von Art. 19 DBA-Schweiz vom 21.12.2016<sup>3</sup> haben sich die Behörden der beiden Vertragsstaaten zur Beilegung des bestehenden Qualifikationskonflikts darauf verständigt, dass Vergütungen, einschließlich wiederkehrender oder einmaliger Zahlungen von Vorsorgeeinrichtungen der 2. Säule der schweizerischen Altersvorsorge an aktive oder ehemals Bedienstete im Schweizer öffentlichen Dienst als aus einem „Sondervermögen“ nach Art. 19 Abs. 1 gewährt gelten. Die Regelung soll auf alle noch offenen Fälle Anwendung finden und nicht nur für Zahlungen im Ruhestand, sondern auch für solche in der Dienstzeit gelten. Hierzu und zu Beispielen OFD Karlsruhe v. 5.3.2018.<sup>4</sup> Bei Vergütungen an ehemalige Grenzgänger hat der Ansässigkeitsstaat des Empfängers nach Art. 19 Abs. 5 vorrangig das Besteuerungsrecht, sofern der Betreffende während der letzten fünf Jahre zumindest überwiegend als Grenzgänger anzusehen war. Der Kassenstaat hat den Steuerabzug nach Art. 15a Abs. 1 auf 4,5 % der Vergütungen zu beschränken.<sup>5</sup> Hierzu ist der Versorgungseinrichtung analog zu der Regelung bei einem Arbeitgeberwechsel eine neue Ansässigkeitsbescheinigung vorzulegen, die beim örtlich zuständigen Finanzamt zu beantragen ist.<sup>6</sup>

Es fragt sich, ob die **Rechtsprechung** sich der in der Konsultationsvereinbarung vertretenen Rechtsauffassung **anschießen** wird. Der BFH misst einer derartigen zwischenstaatlichen Konsultationsvereinbarung zwar Bedeutung für die Auslegung der DBA bei. Er hat jedoch wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass die „Grenzmarke“ für das richtige Abkommensverständnis immer nur der Abkommenswortlaut sein kann. Wird das in der Konsultationsvereinbarung zum Ausdruck gekommene Abkommensverständnis durch den Wortlaut nicht gedeckt, kann die Vereinbarung die Abkommensauslegung durch die Gerichte nicht beeinflussen oder die Gerichte gar binden.<sup>7</sup> Das gilt auch dann, wenn der Inhalt der Konsultationsvereinbarung in eine Rechtsverordnung übernommen wird.<sup>8</sup> Eine solche Überschreitung des Gesetzeswortlauts ist hier gegeben. Zahlungen von Versorgungskassen der 2. Säule der schweizerischen Altersvorsorge werden nicht „für erbrachte

1 Dürrschmidt in V/L<sup>7</sup>, Art. 19 OECD-MA Rz. 66; Lampert in Schönfeld/Ditz<sup>2</sup>, Art. 19 OECD-MA Rz. 44.

2 BMF v. 19.9.1994 – IV C 6 - S 1301 Schz – 60/9, BStBl. I 1994, 683 Rz. 44 (s. Texte Nr. 5.112) = § 17 Abs. 3 KonsVerCHEV (ab 1.1.2010) (s. Texte Nr. 1.18).

3 BMF v. 4.1.2017 – S 1301-CHE/07/10019-04 – DOK 2016/1195410, BStBl. I 2017, 31 (s. Texte Nr. 5.305).

4 OFD Karlsruhe v. 5.3.2018 – S 130.1/669-St 217, juris, Beck'sche Textausgaben DBA-Schweiz 19.4.

5 Vgl. auch § 17 KonsVerCHEV.

6 BMF v. 4.1.2017 – IV B 2 - S 1301 – CHE/07/10019-04 – DOK 2016/1195410, BStBl. I 2017, 31 (s. Texte Nr. 5.305).

7 BFH v. 6.10.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326 Rz. 16 = IStR 2015, 785 m. Anm. Lehner = ISR 2016, 10 (Kempermann), s. auch Rz. 42.

8 BFH v. 6.10.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326 Rz. 18–29 = IStR 2015, 785 m. Anm. Lehner = ISR 2016, 10 (Kempermann) s. auch Art. 15 Rz. 7.2 a.E. und Art. 26 Rz. 71.

*Dienste gewährt*“.<sup>1</sup> Auf der anderen Seite ist es begrüßenswert, dass der Qualifikationskonflikt beigelegt worden ist. Zudem soll die gefundene Lösung offenbar eine im Rahmen der laufenden Revisionsverhandlungen angestrebte Änderung des Art. 19 vorwegnehmen. Beides könnte dazu führen, dass die in der Koalitionsvereinbarung gefundene Auslegung vom Schrifttum<sup>2</sup> und von den Gerichten akzeptiert wird. Hierauf deutet bspw. das Urteil des FG Baden-Württemberg v. 26.11.2020<sup>3</sup>, das ohne Problematisierung davon ausgeht, dass die in der Konsultationsvereinbarung vom 21.12.2016 enthaltene Einordnung der Zahlungen aus der 2. Säule der schweizerischen Altersversorgung unter die Vergütungen i.S.d. Art. 19 Abs. 1 zutreffend ist. Allerdings kam es hierauf nicht entscheidend an, da der Rechtsstreit einen Abrechnungsbescheid betraf. Gestritten wurde darüber, ob das FA berechtigt war, die Höhe der nach § 36 EStG anzurechnenden Quellensteuer (Art. 19 Abs. 5 i.V.m. Art. 15a Abs. 3 Buchst. a) auf den Ertragsanteil der Rente zu begrenzen (hierzu Rz. 57).

Für die Vergütungen des im Grenzgebiet ansässigen **Bahn-, Post-, Telegraf- und Zollpersonals** besteht in Art. 19 Abs. 4 eine spezielle „Grenzgängerregelung“ mit ausschließlichem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats – also ohne die (begrenzte) Quellensteuer zugunsten des Tätigkeitsstaats (s. Art. 19 Rz. 32, 34). Mit Konsultationsvereinbarung vom 8.5.2020<sup>4</sup> haben die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten vereinbart, dass Vergütungen i.S.d. Art. 19 Abs. 3, die von Bahnpersonal bezogen werden, nicht von Art. 19 Abs. 4 erfasst werden, wenn die Tätigkeit auch außerhalb des Grenzgebiets ausgeübt wird (Beispiel Lockführer, Zugpersonal, Triebfahrzeugführer). Fälle, in denen Art. 19 Abs. 4 nicht anwendbar ist, bleiben Art. 19 Abs. 5 i.V.m. Art. 15a vorbehalten.

#### **Beispiel:**

Ein bei der Schweizerischen Bundesbahn beschäftigter Zugbegleiter hat seinen Wohnsitz in Deutschland; bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des Art. 15a Abs. 2 steht der Schweiz das begrenzte Recht zur Quellenbesteuerung zu.

**Leistungen von Pensionskassen.** Die Altersvorsorge in der Schweiz basiert im Wesentlichen auf den obligatorischen und überobligatorischen Einzahlungen in die dortigen Pensionskassen.<sup>5</sup> **Zahlungen einer schweizerischen Pensionskasse** an einen vormaligen in der Schweiz tätigen Arbeitnehmer werden, da sie auch auf Beitragsleistungen des Arbeitnehmers beruhen, nach Auffassung des BFH nicht für geleistete Dienste gezahlt und fallen daher nicht unter Art. 18 oder 19, sondern unter Art. 21.<sup>6</sup> Nach der Konsultationsvereinbarung vom 21.12.2016 (hierzu Rz. 16) sollen sie – sofern es sich um Zahlungen an einen ehemaligen öffentlichen Bediensteten handelt – unter Art. 15a i.V.m. Art. 19 Abs. 5 fallen.<sup>7</sup> Nach beiden Auffassungen besteht ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats, bei Anwendung

16.1

1 BFH v. 8.12.2010 – I R 92/09, BStBl. II 2011, 488 Rz. 14.

2 So z.B. Blümich in Wassermeyer, Art. 19 DBA-Schweiz Rz. 23.

3 FG Baden-Württemberg v. 26.11.2020 – 3 K 2073/20 (rkr.), ECLI:DE:FGBW:2020:1126.3K2073.20.00 unter II.2.a).

4 BMF v. 12.5.2020 – IV B 2 - S 1301-CHE/07/10019-03 – DOK 2020/0467289, BStBl. 2020, 526 = StEK Doppelbesteuerung Schweiz Nr. 127.

5 Miessl, Die Besteuerung von Grenzgängern in die Schweiz, S. 126; Schustek, DStR 2016, 447; Förster, IStR 2017, 461; s. auch Art. 18 Rz. 5.

6 BFH v. 8.12.2010 – I R 92/09, BStBl. II 2011, 488.

7 Konsultationsvereinbarung v. 21.12.2016 (s. Texte Nr. 2.25), gegen BFH v. 8.12.2010 – I R 92/09, BStBl. II 2011, 488; zur rechtlichen Bewertung s. Rz. 16.

von Art. 15a allerdings zugleich ein Recht des früheren Tätigkeitsstaats zur begrenzten Quellenbesteuerung.<sup>1</sup> Nach deutschem Steuerrecht handelt es sich, sofern die schweizerischen Pensionskassen nicht nur Aufgaben einer privaten Rentenversicherung<sup>2</sup>, sondern auch die einer gesetzlichen Rentenversicherung wahrnehmen, um „andere Leistungen aus den gesetzlichen Rentenversicherungen“ i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. So verhält es sich bei den Leibrenten, die aus dem sog. **Obligatorium** einer Schweizer Pensionskasse gezahlt werden.<sup>3</sup> Hat der Steuerpflichtige vor 2005 für mindestens zehn Jahre Beiträge oberhalb der jeweils gültigen Beitragsbemessungsgrenze geleistet, wird die auf diese Beiträge entfallende Rente auf Antrag nur mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG besteuert (sog. Öffnungsklausel).<sup>4</sup> Auch bei **Einmalzahlungen aus dem Obligatorium** einer Schweizer Pensionskasse an einen Grenzgänger (z.B. sog. Vorbezug für Wohneigentum<sup>5</sup>, Austrittsleistung bei Beendigung des Dienstverhältnisses vor Eintritt des Versorgungsfalls<sup>6</sup> oder Kapitalauszahlung nach Erreichen der gesetzlichen Altersgrenze<sup>7</sup>) handelt es sich um „andere Leistungen aus den gesetzlichen Rentenversicherungen“ i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, deren Besteuerung nach Art. 21 oder Art. 15a (s. Rz. 16) ganz oder überwiegend dem Wohnsitzstaat zugewiesen ist.<sup>8</sup> Sie waren bis 2006 nach § 3 Nr. 3 EStG steuerfrei,<sup>9</sup> sofern es sich nicht um Zahlungen handelte, die vor Erreichen der gesetzlichen Altersgrenze und somit vor der Entstehung eines Versorgungsanspruchs geleistet wurden.<sup>10</sup> Erst infolge der Änderung des § 3 Nr. 3 EStG durch das JStG 2007 wurde die Steuerfreiheit aufgehoben.<sup>11</sup> Derzeit werden nur noch enumerativ genannte inländische Abfindungen und Beitragserstattungen

1 Zur Anrechnung der schweizerischen Quellensteuer in diesen Fällen s. BMF v. 8.2.2018 – IV B 2 - S 1301-CHE/07/10015-02 – DOK 2018/0030094, BStBl. I 2018, 270 (s. Texte Nr. 5.335); OFD Karlsruhe v. 5.3.2018 – S 130.1/669 – St 217, juris, Beck'sche Textausgaben DBA, Schweiz Nr. 19.4; s. auch Rz. 57 a.E.

2 BFH v. 26.11.2014 – VIII R 38/10, BStBl. II 2016, 657 Rz. 28 ff. *Miessl*, BB 2006, 1251 (1252); *Miessl*, IStR 2013, 850.

3 BMF v. 27.7.2016 – IV C 3 - S 2255/07/10005:004, IV C 5 -S 2333/13/10003 – DOK 2015/1102102, BStBl. I 2016, 759 Rz. 20 (s. Texte Nr. 5.303).

4 BMF v. 27.7.2016 – IV C 3 - S 2255/07/10005:004, IV C 5 -S 2333/13/10003 – DOK 2015/1102102, BStBl. I 2016, 759 Rz. 21 (s. Texte Nr. 5.303); *Miessl*, Die Besteuerung von Grenzgängern in die Schweiz, S. 147 ff. mit Beispielen.

5 BFH v. 25.3.2010 – X B 142/09, BFH/NV 2010, 1275; ausführlich auch zum schweizerischen Sozialversicherungsrecht die Vorinstanz: FG Baden-Württemberg v. 29.7.2009 – 11 V 1621/08, EFG 2009, 2028; BFH v. 20.8.2014 – I R 83/11, BFH/NV 2015, 20 = IStR 2014, 893 m. Anm. *Miessl*.

6 BFH v. 23.10.2013 – X R 33/10, BStBl. II 2014, 103.

7 BFH v. 26.11.2014 – VIII R 38/10, BStBl. II 2016, 657.

8 BFH v. 25.3.2010 – X B 142/09, BFH/NV 2010, 1275; BFH v. 23.10.2013 – X R 33/10, BStBl. II 2014, 103; BFH v. 20.8.2014 – I R 83/11, BFH/NV 2015, 20 = IStR 2014, 893 m. Anm. *Miessl*; BMF v. 27.7.2016 – IV C 3 - S 2255/07/10005:004, IV C 5 - S 2333/13/10003 – DOK 2015/1102102, BStBl. I 2016, 759 Rz. 22 (s. Texte Nr. 5.303).

9 BFH v. 26.11.2014 – VIII R 38/10, BStBl. II 2016, 657 Rz. 42 f.; *Miessl*, IStR 2007, 883; BMF v. 27.7.2016 – IV C 3 - S 2255/07/10005:004, IV C 5 -S 2333/13/10003 – DOK 2015/1102102, BStBl. I 2016, 759 Rz. 25 (s. Texte Nr. 5.303).

10 BFH v. 25.3.2010 – X B 142/09, BFH/NV 2010, 1275; BFH v. 26.11.2014 – VIII R 38/10, BStBl. II 2016, 657 Rz. 43 f.

11 BFH v. 25.3.2010 – X B 142/09, BFH/NV 2010, 1275 Rz. 40.

freigestellt.<sup>1</sup> Ob diese Ausgrenzung ausländischer Leistungen im Verhältnis zur Schweiz mit dem Freizügigkeitsabkommen (Rz. 8) zu vereinbaren ist, ist zweifelhaft.<sup>2</sup> Bei der Behandlung von Leistungen aus dem **Überobligatorium** schweizerischer Pensionskassen hat die Rechtsprechung des BFH zwischen Pensionskassen privater und öffentlich-rechtlicher Arbeitgeber unterschieden. Leibrenten und Kapitalabfindungen schweizerischer **privater Pensionskassen** im Rahmen einer Altersrente, die auf dem **Überobligatorium** beruht, sind nach übereinstimmender Auffassung keine anderen Leistungen aus einer gesetzlichen Rentenversicherung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG.<sup>3</sup> Die Besteuerung der Leibrenten richtet sich vielmehr nach § 22 Nr. 5 Satz 1 und 2 Buchst. a i.V.m. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG.<sup>4</sup> Kapitalabfindungen sind, sofern es sich um vor dem 31.12.2004 abgeschlossene Verträge handelt, nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. cc EStG in der am 31.12.2004 geltenden Fassung steuerfrei, wenn sie dem Typus nach als Kapitalleistung aus einer Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht einzuordnen sind und der Steuerpflichtige der Pensionskasse mindestens zwölf Jahre angehört hat.<sup>5</sup> Handelt es sich um einen Neuvertrag (Abschluss nach dem 31.12.2004) richtet sich die Besteuerung des Unterschiedsbetrags zwischen der Auszahlung und der Summe der entrichteten Beträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 EStG 2005. Erfolgt die Auszahlung nach Ablauf von zwölf Jahren und hat der Empfänger das 60. Lebensjahr vollendet, ist die Hälfte des genannten Unterschiedsbetrags zu versteuern (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG).<sup>6</sup> Abkommensrechtlich fallen diese Leistungen unter Art. 21 (Art. 21 Rz. 12 „Versicherungsrenten“) oder ggf. unter Art. 15a (s. Rz. 16). Nach der deutschen Rechtsprechung sollen Einmalzahlungen aus dem **Überobligatorium von Pensionskassen schweizerischer öffentlich-rechtlicher Arbeitgeber** so zu behandeln sein wie Einmalzahlungen aus dem Obligatorium, also als „andere Leistungen aus den gesetzlichen Rentenversicherungen“ i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG.<sup>7</sup> Das hat der BFH damit begründet, dass diese Zahlungen nicht – wie bei den entsprechenden Leistungen privater Kassen – auf vertraglicher, sondern auf gesetzlicher Grundlage beruhen. Diese Auffassung führt jedoch zu Widersprüchen bei der Behandlung der Beiträge (s. Rz. 16.5). Wohl aus diesem Grund hat die deutsche Finanzverwaltung die **Unterscheidung zwischen den Leistungen privater und öffentlich-rechtlicher Pensionskassen aufgegeben** und behandelt beide gleich mit der Folge, dass sich auch die Besteuerung von Kapitalabfindungen nach den allgemeinen Regelungen des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der jeweils an-

1 Förster, IStR 2017, 461 (467); Levedag in Schmidt<sup>40</sup>, § 3 EStG Rz. 23.

2 Förster, IStR 2017, 461 (467); Miessl, Die Besteuerung von Grenzgängern in die Schweiz, S. 155.

3 BFH v. 1.10.2015 – X R 43/11, BStBl. II 2016, 685 = BFH/PR 2016, 70 m. Anm. Förster unter Hinweis darauf, dass das nur dann gilt, wenn nicht nur die Leistung der Pensionskasse, sondern auch die Beiträge des Versicherten überobligatorisch waren.

4 Förster, IStR 2017, 461 (466).

5 BFH v. 26.11.2014 – VIII R 38/10, BStBl. II 2016, 657 Rz. 65; BMF v. 27.7.2016 – IV C 3 – S 2255/07/10005:004, IV C 5 – S 2333/13/10003 – DOK 2015/1102102, BStBl. I 2016, 759 Rz. 29 (s. Texte Nr. 5.303).

6 S. hierzu auch Miessl, IStR 2013, 850 (854); Miessl, IStR 2015, 683 (684).

7 BFH v. 20.8.2014 – I R 83/11, BFH/NV 2015, 20 = IStR 2014, 893 m. Anm. Miessl; BFH v. 26.11.2014 – VIII R 38/10, BFH/NV 1139 Rz. 50; BFH v. 16.9.2015 – I R 83/11, BStBl. II 2016, 681 = IStR 2016, 337 m. Anm. Miessl; BFH/PR 2016, 289 m. Anm. Brandis.



zuwendenden Fassung richtet.<sup>1</sup> Bis zum Veranlagungszeitraum 2015 einschließlich soll es allerdings bei der vom BFH für die Leistungen aus öffentlich-rechtlichen Versorgungseinrichtungen vorgesehenen Sonderbehandlung verbleiben.<sup>2</sup>

- 16.2 **Beiträge des schweizerischen Arbeitgebers zu einer Pensionskasse.** Da sie einen unentziehbaren individuellen Anspruch auf die spätere Leistung gewähren, stellen sie Arbeitslohn dar.<sup>3</sup> Sofern sie zu einem Zeitpunkt geleistet werden, in dem der Arbeitnehmer die Grenze nicht mehr regelmäßig überschreitet, weil er von Arbeitspflicht freigestellt ist, fallen sie nicht unter Art. 15a, sondern unter Art. 15.<sup>4</sup>
- 16.3 **Obligatorische Beiträge. Arbeitgeberbeiträge in das Obligatorium** zu einer schweizerischen Alters- oder Hinterlassenenversicherung (AHV) oder einer schweizerischen Pensionskasse (s. Rz. 16.1) sind nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG in der Bundesrepublik steuerfrei.<sup>5</sup> Die Arbeitnehmerbeiträge zu den genannten schweizerischen Versorgungseinrichtungen sind grundsätzlich gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG – vermindert um den nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreien Arbeitgeberanteil – abziehbar,<sup>6</sup> es sei denn, die Beiträge werden aus Einkünften bestritten, die in Deutschland infolge des DBA steuerfrei sind (§ 10 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 1 EStG).<sup>7</sup> Ob die durch das „JStG 2018“<sup>8</sup> rückwirkend eingefügte Rückausnahme vom Abzugsverbot für steuerbefreite Einkünfte (§ 10 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2 EStG – s. Art. 15 Rz. 126) in Betracht kommt, hängt davon ab, ob die Beiträge in der Schweiz steuerlich berücksichtigt worden sind.<sup>9</sup> Eine **Spezialeinlage**, die ein Arbeitgeber in eine schweizerische Pensionskasse zur Erleichterung des vorzeitigen Ruhestands seines Arbeitnehmers und zum Ausgleich der damit verbundenen Rentenminderungen leistet, kann gemäß § 3 Nr. 28 EStG zur Hälfte steuerfrei sein. Voraussetzung ist aber auch hier, dass die Zahlung in das Obligatorium der Pensionskasse geleistet wird. Soweit die Spezialeinlage nicht gemäß § 3 Nr. 28 EStG steuerfrei ist, kann sie gemäß § 34 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG ermäßigt besteuert werden.<sup>10</sup>

1 BMF v. 27.7.2016 – IV C 3 - S 2255/07/10005:004, IV C 5 -S 2333/13/10003 – DOK 2015/1102102, BStBl. I 2016, 759 Rz. 16 und 29 (s. Texte Nr. 5.303) = IStR 2016, 776 m. Anm. *Miessl*.

2 BMF v. 27.7.2016 – IV C 3 - S 2255/07/10005:004, IV C 5 -S 2333/13/10003 – DOK 2015/1102102, BStBl. I 2016, 759 Rz. 35 (s. Texte Nr. 5.303).

3 BFH v. 26.11.2014 – VIII R 39/10, BFH/NV 2015, 1145 Rz. 61.

4 FG Baden-Württemberg v. 12.9.2012 – 3 K 632/10, juris; s. zu dieser Entscheidung s. auch Art. 15 Rz. 44.

5 BFH v. 24.9.2013 – VI R 6/11, BFH/NV 2014, 241 Rz. 13.

6 BFH v. 25.3.2010 – X B 142/09, BFH/NV 2010, 1275 Rz. 28 f.; FG Baden-Württemberg v. 7.8.2013 – 14 K 160/13, EFG 2013, 1999 = IStR 2014, 931 (im Revisionsurteil BFH v. 25.1.2017 – X R 51/14, BFH/NV 2017, 1015 insoweit nicht beanstandet); OFD Karlsruhe v. 3.9.2007 – S 2255 A St 131, nwb-Datenbank – Steuerliche Behandlung von Einzahlungen und Leistungen aus Schweizer Pensionskassen nach dem Alterseinkünftegesetz.

7 BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721 = FR 2013, 233.

8 Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338.

9 Zum Sonderausgabenabzug bei Beiträgen an eine deutsche Altersvorsorgeeinrichtung, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit nach dem DBA-Schweiz steuerfreien Einnahmen stehen, s. BFH v. 5.11.2019 – X R 23/17, BFH/NV 2020, 271 = FR 2020, 645 Anm. *Hölscher* = ISR 2020, 238 ff. (*Kempermann*); die Finanzverwaltung wendet das Urteil an, BMF v. 19.11.2020 – IV C 3 - S 2221/14/10006:002 – DOK 2020/1157667, BStBl. I 2020, 1216.

10 BFH v. 17.5.2017 – X R 10/15, BStBl. II 2017, 1251 = BFH/PR 2018, 1 m. Anm. *Förster*.

**Beiträge in das Überobligatorium.** Nach dem Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes im Jahr 2005 ging die Finanzverwaltung zunächst davon aus, dass die Beiträge an und die Leistungen aus einer schweizerischen Pensionskasse wie bei einer deutschen Rentenversicherung zu behandeln seien. Offenbar wurde nicht zwischen Beiträgen in und Leistungen aus dem Obligatorium (Pensionskasse 2a) einerseits und dem Überobligatorium andererseits (Pensionskasse 2b – s. Rz. 16.1) unterschieden mit der Folge, dass auch die Arbeitgeberbeiträge in das Überobligatorium nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG als steuerfrei angesehen wurden.<sup>1</sup> Der BFH ist dem – zunächst für Arbeitgeberbeiträge in das Überobligatorium einer privatrechtlichen Pensionskasse – nicht gefolgt.<sup>2</sup> Es fehlt an der Voraussetzung, dass die Arbeitgeberbeiträge neben anderen Voraussetzungen nur dann nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG steuerfrei sind, wenn sie aufgrund einer nach ausländischen Gesetzen bestehenden Verpflichtung gezahlt werden.<sup>3</sup> Die Finanzverwaltung hat sich 2016 insoweit der BFH-Rechtsprechung angeschlossen.<sup>4</sup> Diese Beiträge sind zwar steuerfrei, soweit sie in den zeitlichen Anwendungsbereich des § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG a.F. fallen. Allerdings führt die in § 3 Nr. 4 Halbs. 2 EStG a.F. vorgesehene Anrechnung der nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG steuerfreien Arbeitgeberbeiträge dazu, dass die Steuerfreiheit in den meisten Fällen nicht zum Zuge kommt.<sup>5</sup> Unter anderem deswegen wurde § 3 Nr. 62 Satz 4 EStG a.F. durch das Betriebsrentenstärkungsgesetz vom 17.8.2017 mit Wirkung ab VZ 2018 aufgehoben.<sup>6</sup> Die Steuerfreiheit der überobligatorischen Arbeitgeberbeiträge zur schweizerischen Pensionskasse lässt sich auch nicht aus § 3 Nr. 56 oder 63 EStG herleiten. Das folgt daraus, dass im Wege von sog. Freizügigkeitsleistungen der Versicherungskasse Ansprüche auf Leistungen der Kläger vor Eintritt der (biometrischen) Risiken Alter, Tod, Invalidität entstehen können.<sup>7</sup>

**Unübersichtlich: Beiträge zu und Leistungen aus dem Überobligatorium einer öffentlich-rechtlichen Pensionskasse.** Noch nicht höchstrichterlich entschieden war lange Zeit, wie die überobligatorischen Arbeitgeberbeiträge zu öffentlich-rechtlichen Pensionskassen zu behandeln sind. Das FG Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 7.7.2011 entschieden, dass die Beträge – anders als die, zu denen der Arbeitgeber verpflichtet ist – nicht nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG steuerfrei sind.<sup>8</sup>

1 Miessler, IStR 2013, 850; Schustek, DStR 2016, 447 unter 2.3.; Förster, IStR 2017, 461 unter 1.3.1.2.; vgl. auch BFH v. 16.9.2015 – I R 83/11, BStBl. II 2016, 681 (dort Sachverhalt und Rz. 20).

2 BFH v. 24.9.2013 – VI R 6/11, BStBl. II 2016, 650 = FR 2014, 670 Rz. 21 ff.; BFH v. 26.11.2014 – VIII R 40/11, BStBl. II 2016, 675 Rz. 53 f.

3 BFH v. 24.9.2013 – VI R 6/11, BStBl. II 2016, 650 = FR 2014, 670 Rz. 21; zu Arbeitgeberbeiträgen in eine österreichische Vorsorgekasse BFH v. 13.2.2020 – VI R 20/17, BFHE 268, 227, juris, IStR 2020, 513.

4 BMF v. 27.7.2016 – IV C 3 - S 2255/07/10005:004, IV C 5 - S 2333/13/10003 – DOK 2015/1102102, BStBl. I 2016, 759 Tz. 3.1 (s. Texte Nr. 5.303) = IStR 2016, 776 m. Anm. Miessler.

5 BFH v. 24.9.2013 – VI R 6/11, BStBl. 2016, 650 = FR 2014, 670 Rz. 26; Förster, IStR 2017, 461 unter 1.3.1.1.

6 v. Beckerath in K/S/M, § 3 Nr. 62 EStG Rz. B 62/86 ff.; Bergkemper in H/H/R, § 3 Nr. 62 EStG Rz. 8.

7 FG Baden-Württemberg v. 7.7.2011 – 3 K 1285/09, EFG 2012, 1557; vgl. auch BFH v. 26.11.2014 – VIII R 40/11, BFH/NV 2015, 1154 Rz. 49.

8 FG Baden-Württemberg v. 7.7.2011 – 3 K 1285/09, EFG 2012, 1557; ebenso FG Baden-Württemberg v. 7.4.2020 – 3 K 1497/18, juris = ISR 2020, 307 (Kempermann) (Rev. BFH VI R 48/20).