

DBA-Schweiz: Besteuerungsrecht von Abfindungen nach Einführung des § 2 Abs. 2 AO und der KonsVerCHEV

DBA-Schweiz Art. 15 Abs. 1; KonsVerCHEV § 24; AO § 2 Abs. 2; EStG § 49 Abs. 1 Nr. 4d, 1 Abs. 4

1. Kein deutsches Besteuerungsrecht auf Abfindungen im Falle des DBA-Schweiz auch nach Einführung des § 2 Abs. 2 AO in Verbindung mit § 24 KonsVerCHEV.

2. Die Regelung des § 24 Abs. 1 Satz 2 KonsVerCHEV hat nicht den Vorrang des Gesetzes und somit auch nicht des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz und ist unwirksam.

FG Hessen, *Urteil* vom 8. 10. 2013 - 10 K 2176/11 Das Az. der beim BFH eingelegten Revision ist bei Drucklegung noch nicht vergeben

Sachverhalt:

Der Kläger (Kl.) ist im Zeitpunkt der Auszahlung einer Abfindung seines früheren inländischen Arbeitgebers in der Schweiz ansässig. Die Abfindung wird der deutschen Besteuerung unterworfen, da das Finanzamt trotz des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz von einem deutschen Besteuerungsrecht ausgeht. Es ist streitig, ob die Abfindung nach Einführung des § 2 Abs. 2 AO und § 24 KonsVerCHEV dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegt.

Der Kl. begehrt, dass die Abfindung lediglich im Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG berücksichtigt wird und nicht als inländische Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4d, 1 Abs. 4 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen der inländischen Besteuerung unterliegt.

Aus den Gründen:

...

Die Klage ist begründet. Der Beklagte (Bekl.) hat die gezahlte Abfindung zu Unrecht als Arbeitslohn versteuert. Die Abfindung unterlag nicht mehr der deutschen Besteuerung, da der Kl. im Zeitpunkt der Zahlung seinen Wohnsitz bereits in der Schweiz hatte.

1. Keine Entschädigung für eine frühere Tätigkeit im Inland

Die vom früheren inländischen Arbeitgeber des Kl. gezahlte Abfindung zählt zwar gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4d, 1 Abs. 4 EStG zu den inländischen Einkünften bei beschränkt Steuerpflichtigen. Die Abfindung wurde als Entschädigung i. S. des § 24 Nr. 1a EStG für die Auflösung des Arbeitsverhältnisses zwischen dem Kl. und der Arbeitgeberin gezahlt, von der der Kl. zuvor seine im Inland steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hatte.

Gleichwohl durfte die Abfindung nicht bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfasst werden. Das Deutschland nach innerstaatlichem Recht zustehende Besteuerungsrecht war durch Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz beschränkt, § 2 Abs. 1 AO. Gemäß Art. 15 Abs. 1 Sätze 1 u. 2 DBA-Schweiz steht der

FG Hessen: DBA-Schweiz: Besteuerungsrecht von Abfindungen nach Einführung des § 2 Abs. 2 AO und 967 ▲
der KonsVerCHEV (IStR 2013, 966) ▼

Schweiz als (neuem) Wohnsitzstaat des Kl. das Besteuerungsrecht für dessen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu, soweit nicht die Tätigkeit in Deutschland als anderem Vertragsstaat ausgeübt wird/wurde. Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland besteht damit nur dann, wenn es sich bei den streitigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit um die Vergütung für eine im Inland konkret ausgeübte (auch frühere) Tätigkeit handelt.

Bei Abfindungen, die anlässlich der Beendigung von Arbeitsverhältnissen gezahlt werden, ist dieser erforderliche Bezug zu einer konkret im anderen Vertragsstaat ausgeübten Tätigkeit nicht gegeben. Die Abfindungen werden in diesen Fällen nicht für die (bisher ausgeübte) konkrete Tätigkeit gezahlt, sondern als

Ausgleich für den Verlust des Arbeitsplatzes und der damit verbundenen Nachteile. Der bestehende rechtliche Zusammenhang zwischen Abfindung und Arbeitsverhältnis, der BFH spricht hier von einem bloßen Anlasszusammenhang zwischen Zahlung und Tätigkeit, genügt nach dem Wortlaut des DBA („dafür“) nicht. Der Senat schließt sich insoweit der (ständigen) Rechtsprechung des BFH, zuletzt Urteile vom 2. 9. 2009, I R 111/08 und I R 90/08, BStBl II 2010, 387 (zum DBA-Schweiz) und 394 (zum DBA-Belgien), ausdrücklich an. Auch die Finanzverwaltung stimmt dieser Auffassung grundsätzlich zu (BMF v. 14. 9. 2006, BStBl I 2006, 532, 544 zu Rz. 121).

2. Kein inländisches Besteuerungsrecht aufgrund deutsch-schweizerischer Konsultationsvereinbarung

Ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für die Abfindungszahlung ergibt sich auch nicht aus der deutsch-schweizerischen Konsultationsvereinbarung zur Besteuerung von Abfindungszahlungen vom 17. 3. 2010 (BMF v. 25. 3. 2010, BStBl I 2010, 268). Diese Vereinbarung entspricht inhaltlich und nahezu wörtlich der bereits mit BMF-Schreiben vom 13. 10. 1992 (RIW 1993, 82; vgl. auch BStBl I 1997, 560) bekannt gegebenen Konsultationsvereinbarung und wurde lediglich in einem zweiten Absatz um eine Rückfallklausel ergänzt für den Fall, dass im früheren Tätigkeitsstaat keine Versteuerung erfolgt. Diese Ausnahmeregelung greift hier nicht, da in Deutschland Lohnsteuer einbehalten wurde.

Gegenüber der Grundregelung der Konsultationsvereinbarung gelten aber die mit Urteil des BFH in BStBl II 2010, 387 (zum DBA-Schweiz, ebenso für das DBA-Belgien BFH in BStBl II 2010, 394) aufgezeigten Bedenken fort. Die Vereinbarung steht im Widerspruch zum Wortlaut des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz und vermag die Gerichte nicht zu binden. Die Konsultationsvereinbarung bedeutet eine Abänderung des DBA, die ohne Umsetzung in positives und mit dem Abkommen gleichrangiges Recht (vgl. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG) nicht möglich ist. Der Senat nimmt insoweit auf die Entscheidung des BFH in BStBl II 2010, 387 ausdrücklich Bezug.

3. Auch kein inländisches Besteuerungsrecht aufgrund § 24 KonsVerCHEV

Ein Besteuerungsrecht Deutschlands lässt sich auch nicht aus § 24 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft – Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung – KonsVerCHEV – vom 20. 12. 2010 (BGBl I 2010, 2187) herleiten. Diese Regelung ist nach Auffassung des Senates unwirksam. Sie verstößt gegen den Vorrang des Gesetzes und bindet das Gericht nicht. Die Konsultationsvereinbarungsverordnung wurde auf der Grundlage des neuen § 2 Abs. 2 AO, eingefügt durch Jahressteuergesetz 2010 (BGBl I 2010, 1768), erlassen. § 24 KonsVerCHEV schreibt die Regelung der Konsultationsvereinbarung vom 17. 3. 2010 auf Verordnungsebene als Rechtsnorm fest. Gemäß § 25 KonsVerCHEV ist die Regelung auf alle offenen Fälle ab dem 1. 1. 2010 anzuwenden.

Die Rechtsprechung hat sich bisher – soweit ersichtlich – noch nicht mit der Problematik auseinandergesetzt, ob die Regelung des § 24 KonsVerCHEV geeignet ist, Deutschland das Besteuerungsrecht in den fraglichen Fällen von Abfindungszahlungen zuzuweisen. Der BFH hat die Frage, ob eine auf der Grundlage des § 2 Abs. 2 AO erlassene Konsultationsvereinbarungsverordnung den Inhalt eines gemäß Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG in innerstaatliches Recht umgesetzten DBA abändern kann, bisher offengelassen (vgl. BFH v. 12. 10. 2011, I R 15/11, BStBl II 2012, 548 zu Rz. 18). Während die Finanzverwaltung (BMF v. 13. 4. 2010, BStBl I 2010, 353) und Teile der Literatur (vgl. Ismer, IStR 2009, 366; wohl auch Heger, SWI 2011, 95, 97) diese Frage bejahen, sieht die (wohl) überwiegende Meinung § 2 Abs. 2 AO und die auf dieser Grundlage ergangenen Konsultationsvereinbarungsverordnungen kritisch. Zum Teil wird § 2 Abs. 2 AO bereits als nicht hinreichend bestimmt angesehen (Lehner, IStR 2011, 723; Gosch, in: Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 72; siehe auch Hummel, IStR 2011, 397). Nach anderer Auffassung hat eine Konsultationsvereinbarungsverordnung auf alle Fälle den Vorrang des Gesetzes zu wahren. Wird eine Konsultationsvereinbarung durch Rechtsverordnung umgesetzt, so steht sie im Rang unter dem Zustimmungsgesetz zum DBA nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG.

4. KonsVerCHEV im Widerspruch zum Wortlaut des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz und daher unwirksam

Steht die Verordnung inhaltlich im Widerspruch zum Wortlaut des Abkommens und damit zum Abkommen selbst, so ist die Vereinbarung unwirksam. Sie ist zu verwerfen und erzeugt keine Bindungswirkung für die Gerichte (Benecke/ Schnittger, IStR 2010, 432, 439; Micker, IWB 2011, 61, 67; Drüen, IWB 2011, 360 und in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Tz. 43 f.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 2 AO Rz. 333 f.;

Schönfeld/Häck, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2013, Systematik Rz. 100; Bourseaux/Levedag, in: Schönfeld/Ditz, a. a. O., Art. 15 Rz. 49; Pohl, RIW 2012, 677, 680; Lieber, juris-Praxisreport Steuerrecht 19/2012, Anm. 3 zu C). Der Senat erachtet diese Auffassung für überzeugend und schließt sich ihr an.

Für § 24 Abs. 1 Satz 2 KonsVerCHEV folgt daraus, dass die Regelung nicht den Vorrang des Gesetzes wahrt und damit unwirksam ist. Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz ist im Wortlaut eindeutig und weist für den vorliegenden Fall der Schweiz das Besteuerungsrecht zu. Demgegenüber ordnet § 24 Abs. 1 Satz 2 KonsVerCHEV das Gegenteil an. Die Norm hat denselben Wortlaut wie die Konsultationsvereinbarung, für die feststeht, dass sie nicht durch das DBA-Schweiz gedeckt ist (ebenso zu Art. 15 DBA-Schweiz Kempermann, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 15 Rz. 7; zu Art. 15 OECD-MA Wassermeyer/Schwenke, in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 15 MA Rz. 79; allgemein Gosch, in:

FG Hessen: DBA-Schweiz: Besteuerungsrecht von Abfindungen nach Einführung des § 2 Abs. 2 AO und 968 ▲
der KonsVerCHEV (IStR 2013, 966) ▼

Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 72; Hummel, IStR 2011, 397, 403; offen Brandis, in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 18 DBA-Schweiz Rz. 21). Die unwirksame Norm bindet das Gericht nicht (Micker, IWB 2011, 61, 67; Drüen, IWB 2011, 360, 366 f.).

5. Keine Anwendung Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz

Das Besteuerungsrecht steht Deutschland auch nicht aus anderen Gründen zu. Insb. Art. 4 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz ist nicht einschlägig, da die Regelung des Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA-Schweiz unstreitig greift.

Die Abfindung ist damit aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer herauszunehmen, unterliegt jedoch dem Progressionsvorbehalt des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Anmerkung:

Nachdem der BFH in einem gleichgelagerten Fall mit Urteil vom 2. 9. 2009 (I R 111/08, BStBl II 2010, 387) bereits klarstellte, dass Verständigungs- bzw. Konsultationsvereinbarungen keine Bindungswirkung für die Gerichte entfalten, ist nun im vorliegenden FG-Urteil diese Rechtsauffassung auch nach Einführung des § 2 Abs. 2 AO und der KonsVerCHEV bestätigt worden.

Der Versuch des Gesetzgebers, die fehlende Bindungswirkung von Konsultationsvereinbarungen für die Gerichte durch Einführung des § 2 Abs. 2 AO und dem Erlass diverser Konsultationsvereinbarungsverordnungen (neben Schweiz auch USA, Großbritannien, Luxemburg, Frankreich, Belgien, Niederlande) zu umgehen, ist somit wohl misslungen. Diese bisher auch schon überwiegende Literaturauffassung (Lehner, IStR 2011, 723; Gosch, in: Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 72; Hummel, IStR 2011, 397; Micker, IWB 2011, 61, 67; Drüen, IWB 2011, 360, 366 f.), wurde nun erstmalig von einem Gericht bestätigt. Insbesondere die konkrete Frage, ob eine Konsultationsvereinbarungsverordnung, welche auf der Grundlage des § 2 Abs. 2 AO erlassen wurde, den Inhalt eines gemäß Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG in innerstaatliches Recht umgesetzten DBA abändern kann, ist vom Finanzgericht verneint worden.

Aufgrund der grundsätzlichen Bedeutung der hier gestellten Rechtsfrage, ist die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 AO durch das Finanzgericht zugelassen worden.

Neben der hier gestellten Frage des Besteuerungsrechts von Abfindungen, welche bereits eine erhebliche Relevanz für die Praxis haben dürfte, stehen somit (weiterhin) alle Konsultationsvereinbarungsverordnungen, welche Regelungen beinhalten, die über den Wortlaut des DBA hinausgehen und somit nicht vom Abkommen gedeckt sind, auf dem Prüfstand. Es ist daher zu empfehlen, alle entsprechenden Fälle (seit 1. 1. 2010) offen zu halten und die anstehende BFH-Entscheidung zu verfolgen.

Sascha Dorn, StB, M.I.Tax, Frankfurt am Main