

## Marktmanipulation

Börsenrechtliches  
Anleger-Irreführung

Ein neues Geschäftsmodell  
Cloud Computing

Bankmanager  
Variable Vergütungen

Im Focus des IZVR  
Kinderfoto Natascha Kampusch

Geistiges Eigentum im  
Weltraumrecht

Glücksspiel  
Werbung ohne Grenzen

Versandhandel von  
Arzneimitteln

# BFH-Rechtsprechungsübersicht

KATHARINA DAXKOBLER / INA KERSCHNER / MARLIES STEINDL

## A. Finalität ausländischer Verluste

Die Frage der Finalität ausländischer Verluste beschäftigt den BFH im letzten Jahr mehrmals. Im Fokus der Entscheidungen des BFH vom 3. 2. 2010, I R 23/09 und vom 9. 6. 2010, I R 107/09 sowie I R 100/09 stand die Reichweite der Symmetriethese vor dem Hintergrund der EuGH-Rsp zur Verwertung von Auslandsverlusten.<sup>1)</sup> Der BFH traf Aussagen darüber, unter welchen konkreten Voraussetzungen im Ausland erwirtschaftete Betriebsstättenverluste im Inland steuerlich genutzt werden können.

Bei der abkommensrechtlichen Behandlung von Auslandsverlusten können zwei entgegengesetzte Systeme, das symmetrische und das asymmetrische, unterschieden werden. Wendet der Ansässigkeitsstaat die Symmetriethese an, so nimmt dieser Auslandsverluste spiegelbildlich zu Auslandsgewinnen von seiner innerstaatlichen Besteuerungsgrundlage aus. Sowohl Gewinne als auch Verluste ausländischer Betriebsstätten oder Auslandsstochtergesellschaften bleiben bei der Besteuerung des Stammhauses oder der Muttergesellschaft unberücksichtigt.<sup>2)</sup> Der BFH folgt der Symmetriethese.<sup>3)</sup> Ausnahmsweise ist eine Verlustberücksichtigung aber unionsrechtlich geboten, wenn die Verwertbarkeit der Verluste im anderen EU-Mitgliedstaat „definitiv“ nicht mehr möglich ist.<sup>4)</sup> In einem asymmetrischen System werden Verluste hingegen zum Abzug zugelassen, unabhängig davon, ob ausländische Gewinne erfasst werden.<sup>5)</sup> Die ausländischen Verluste mindern somit die Bemessungsgrundlage im Ansässigkeitsstaat. Können Auslandsverluste zu einem späteren Zeitpunkt im Quellenstaat, im

Ausmaß nachfolgender Gewinne der ausländischen Betriebsstätte, verwertet werden, so werden die Verluste nach dem innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaats nachversteuert.<sup>6)</sup> Eine Nachversteuerung darf aus unionsrechtlicher Sicht jedoch nicht vorgenommen werden, wenn die Verluste „endgültig“ sind und die Finalität nicht aufgrund von Disparitäten der beiden Rechtsordnungen entsteht.<sup>7)</sup>

Der BFH entschied in drei Fällen über die Finalität ausländischer Betriebsstättenverluste, wobei jeweils die Freistellungsmethode zur Anwendung kam. In allen Fällen unterhielt ein in Deutschland ansässiges Unternehmen eine Betriebsstätte in einem anderen EU-Mitgliedstaat. Das Stammhaus machte

MMag. Katharina Daxkobler und Mag. Ina Kerschmer sind wissenschaftliche Mitarbeiterinnen am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Mag. Marlies Steindl ist PwC-Forschungsprojektsassistentin an diesem Institut.

- 1) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-10837; 19. 9. 2006, C-356/04, *Lidl Belgium*, Slg 2006, I-8501.
- 2) Vgl. *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 249 ff.
- 3) BFH 29. 11. 2006, I R 45/06; 28. 6. 2006, I R 84/04; 22. 6. 2006, I R 116/04; 13. 11. 2002, I R 13/02.
- 4) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-10837; 19. 9. 2006, C-356/04, *Lidl Belgium*, Slg 2006, I-8501.
- 5) Vgl. BFH 9. 6. 2010, I R 100/09 Rz 11; *Hohenwarter-Mayr*, Die Rs. X-Holding – ein weiterer Teil im Puzzle der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung, SWI 2010, 163 (164).
- 6) Vgl. *Hohenwarter*, Verlustverwertung 332; *Hohenwarter-Mayr*, SWI 2010, 164.
- 7) EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Slg 2008, I-8061.

die Betriebsstättenverluste im Inland geltend, da diese „endgültig“ geworden seien.

Das Urteil vom 3. 2. 2010, I R 23/09 erging zu einem asymmetrischen System des Verlustabzugs. Fraglich war, ob eine Nachversteuerung luxemburgischer Betriebsstättenverluste aus unionsrechtlicher Sicht vorgenommen werden kann. Das ausländische Steuerrecht begrenzte den Abzug von Verlustvorträgen auf fünf Jahre. Dieser Zeitraum war im Streitjahr bereits abgelaufen. Dies verhinderte im Ergebnis den Verlustabzug im Ausland endgültig. Der BFH bezog sich auf die Rs *Wannsee*<sup>8)</sup> und entschied, dass „Deutschland als Ansässigkeitsstaat (...) indes angesichts des derzeitigen Standes der gemeinschaftlichen Harmonisierung nicht verpflichtet [ist], diesen Nachteil auszugleichen.“<sup>9)</sup> Trotz des zeitlich begrenzten Verlustvortrags im Betriebsstättenstaat liegt nach Auffassung des BFH keine Finalität der Verluste vor.

Ein ähnlich gelagerter Sachverhalt lag dem Urteil des BFH vom 9. 6. 2010, I R 100/09 zugrunde. In diesem Fall ging der BFH von der abkommensrechtlich vereinbarten Symmetrie der Einkünfteabgrenzung zwischen Deutschland und Frankreich aus. Der BFH sah jedoch keinen Grund, diese Situation abweichend von einem asymmetrischen System des Verlustabzugs zu behandeln. Auch das französische Steuerrecht ermöglichte einen auf fünf Jahre begrenzten Verlustabzug. Bei der endgültigen Einstellung der Betriebsstätte ging der überwiegende Teil der Betriebsstättenverluste unter. Nach Ansicht des BFH waren die Verluste nicht wegen der Einstellung der Betriebsstätentätigkeit, sondern aufgrund des begrenzten Verlustvortrags endgültig geworden. Der Zeitraum zur Verwertung des Verlustvortrags war bereits vor Aufgabe der Betriebsstätte abgelaufen: „Ob ein anderes Ergebnis geboten wäre, wenn die Verluste (nur) infolge der Aufgabe der Betriebsstätte (...) ‚endgültig‘ geworden wären, braucht nicht entschieden zu werden; (...)“.

Im dritten Urteil des BFH vom 9. 6. 2010, I R 107/09 war die Finalität von Auslandsverlusten infolge der Aufgabe der französischen Betriebsstätte Gegenstand des Verfahrens. Im Streitfall entschied der BFH, dass nicht die Verlustabzugsregelungen des ausländischen Steuerrechts, sondern die Betriebsstättenaufgabe die Endgültigkeit des Verlusts herbeigeführt hatte. Finale Verluste liegen vor, „(...) wenn der Betriebsstättenverlust aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden kann (...)“. Ungeachtet der Symmetriethese war der Betriebsstättenverlust nach Ansicht des BFH im Ansässigkeitsstaat ausnahmsweise zu berücksichtigen, da die EuGH-Rsp zur Auslandsverlustverwertung sonst leerlaufen würde.<sup>10)</sup>

In seinen Urteilen differenziert der BFH zwischen berücksichtigungsfähigen finalen Verlusten aufgrund tatsächlicher Gegebenheiten und nicht berücksichtigungsfähigen finalen Verlusten aufgrund rechtlicher Gegebenheiten.<sup>11)</sup> Im Anschluss an die Rs *Wannsee* hält der BFH fest, dass es bei rechtlichen Gegebenheiten „an einer derartigen ‚Finalität‘ fehlt (...), wenn der Betriebsstättenstaat nur einen zeitlich begrenzten Vortrag von Verlusten zulässt“. Nach Rechtsansicht des BFH eignen sich Verlustabzugsbeschränkungen und -verbote des Quellenstaats nicht zum Verlustexport.

In diesem Punkt bestätigt der BFH die deutsche Verwaltungspraxis.<sup>12)</sup> Zu einem anderen Ergebnis gelangt der BFH jedoch, wenn die Finalität auf tatsächliche Gründe zurückzuführen ist. Finale Verluste sind im Ansässigkeitsstaat bei Umwandlung der Auslandsbetriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft,<sup>13)</sup> ihrer entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung oder ihrer endgültigen Aufgabe<sup>14)</sup> zu berücksichtigen. Diesbezüglich widerspricht der BFH der Finanzverwaltung, die eine Verlustberücksichtigung im Inland bislang kategorisch ablehnte.<sup>15)</sup> Laut BFH sind tatsächlich finale Verluste im Ansässigkeitsstaat nicht verwertbar, wenn der Steuerpflichtige darauf verzichtet, einen rechtlich möglichen Verlustvortrag oder -rücktrag auszuschöpfen, „oder ihm anderweitig leihthin mögliche wirtschaftlich vernünftige Verwertungs-handlungen unterlässt.“<sup>16)</sup>

Die vorgenommene Unterscheidung in rechtliche und tatsächliche Gründe wird in der Literatur kritisiert.<sup>17)</sup> Da auch tatsächliche Gegebenheiten auf rechtlichen Vorschriften basieren, weist die Trennung eine gewisse Unschärfe auf.<sup>18)</sup> Zudem ist die vom BFH angenommene Finalität der Verluste bei Aufgabe und Übertragung sowie die Umwandlung der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft kritisch zu beleuchten. Nach Ansicht der Finanzverwaltung könnte nach Aufgabe einer Betriebsstätte eine Verlustberücksichtigung – etwa infolge einer späteren Neubegründung der Betriebsstätte im Quellenstaat – doch noch in Betracht kommen.<sup>19)</sup> In derartigen Fallkonstellationen würde nach Auffassung des BFH aber die „Finalität“ der Verluste nachträglich entfallen

- 8) EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, *Krankenhaus Rubesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Slg 2008, I-8061 Rn 48 ff.
- 9) BFH 3. 2. 2010, I R 23/09 Rz 23.
- 10) BFH 9. 6. 2010, I R 107/09.
- 11) Vgl *Richter*, Aktuelle Entwicklungen zur Berücksichtigung finaler ausländischer Betriebsstättenverluste im Ansässigkeitsstaat, BB 2010, 2734 (2735).
- 12) BMF-Schreiben v 13. 7. 2009; BStBl I 2009, 835; Bayrisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 19. 2. 2010, DStR 2010, 444 (444 f).
- 13) Zu finalen Verlusten bei Umwandlung einer Betriebsstätte s *Von Brockel/Auer*, Praxisrelevante Probleme im Zusammenhang mit dem Abzug finaler ausländischer Betriebsstättenverluste, DStR 2011, 57 (58).
- 14) § 2 a Abs 4 Satz 1 iVm § 52 Abs 3 Satz 2 dEStG. Dazu krit *Beneckel/Staats*, Abzug „finaler“ ausländischer Betriebsstättenverluste bei Ermittlung des Gewinns und des Gewerbeertrages erst im Jahr der Schließung der Betriebsstätte – im „Finalitätsjahr“, IStR 2010, 663 (663 ff), wonach endgültige Verluste nicht schon bei Betriebsstätten-schließung, sondern erst bei der Aufgabe des Stammhauses vorliegen.
- 15) Vgl dazu *Panzer/Gebert*, Ausnahmsweiser Abzug tatsächlicher finaler Verluste einer EU-Tochtergesellschaft bei der inländischen Muttergesellschaft? – Eine Betrachtung vor dem Hintergrund der jüngsten Entscheidungen des BFH, IStR 2010, 781 (781) mwN.
- 16) BFH 9. 6. 2010, I R 107/09 Rz 18; vgl dazu insb *Hohenwarter*, Verlustverwertung 521 mwN.
- 17) Vgl *Heurung/Engel*, Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten in der EU – Klärung weiterer Zweifelsfragen durch den BFH, GmbHR 2010, 1065 (1065 ff); *Lenz/Ribbrock*, Die Berücksichtigung EU-ausländischer Betriebsstättenverluste beim deutschen Stammhaus, GmbHR 2010, 1963 (1967); *Richter*, BB 2010, 2734 ff; *Witkowski/Lindscheid*, BB-Rechtsprechungsreport Grenzüberschreitende Verlustverrechnung 2010, 3054 (3054 ff).
- 18) Vgl *Richter*, BB 2010, 2735.
- 19) Bayrisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 19. 2. 2010, DStR 2010, 444 f.

und die Möglichkeit einer Bescheidänderung aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses offenstehen.<sup>20)</sup> Unterhält der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Betriebsstättenaufgabe im jeweiligen Staat eine weitere Betriebsstätte, ist ein „Verlustverwertungspotential“ gegeben, weshalb keine finalen Verluste vorliegen.<sup>21)</sup> Ebenso problematisch ist die Umwandlung einer Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, da das wirtschaftliche Engagement im Ausland in neuem Rechtskleid fortgeführt wird.<sup>22)</sup> Auch bei Übertragung der Betriebsstätte auf ein anderes Konzernunternehmen können Auslandsverluste im Inland weiterhin verwertet werden: „Der BFH geht damit auch in solchen Fällen von finalen Verlusten aus, in denen der Steuerpflichtige die in der Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit – zumindest wirtschaftlich betrachtet – fortsetzt.“<sup>23)</sup>

Die Höhe der finalen Auslandsverluste richtet sich nach den einschlägigen innerstaatlichen Vorschriften. Auf Basis der Symmetrie der Einkünfteabgrenzung ist nach der Rechtsansicht des BFH ein ausnahmsweiser Verlustabzug in jenem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Verluste tatsächlich final werden.<sup>24)</sup> Gegen die Verlustberücksichtigung im Finalitätsjahr „können zwar der Grundsatz der Leistungsfähigkeit und die Gleichbehandlung mit gleichgelagerten Inlandssachverhalten sprechen“. Der BFH folgt diesen Überlegungen jedoch nicht, da die beiden Grundsätze „infolge der (...) ‚Symmetrie‘ der Freistellung auch von Verlusten für das Verlustentstehungsjahr im Ansässigkeitsstaat gewissermaßen suspendiert [sind]“.<sup>25)</sup> Außerdem weist der BFH darauf hin, dass eine Verlustverwertung im Betriebsstättenstaat ebenfalls erst in einem späteren Veranlagungsjahr steuermindernde Wirkung entfalten könne.<sup>26)</sup> Der BFH erachtet die „phasenverschobene“ Verlustberücksichtigung – also im Finalitätsjahr – als praktische Handhabung des ausnahmsweisen Abzugs finaler Auslandsverluste. Dabei hat der BFH noch in der Nachfolgeentscheidung in der Rs *Lidl*<sup>27)</sup> von einem phasengleichen Verlustabzug im Jahr der Verlustentstehung gesprochen.<sup>28)</sup> Nicht nur vor diesem Hintergrund wird die Verlustverwertung im Finalitätsjahr in der Literatur kritisiert, die das Leistungsfähigkeitsprinzip und den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung für eine Verlustberücksichtigung im Jahr der Entstehung ins Treffen führt. Auch aus unionsrechtlicher Sicht ist ein Abstellen auf das Finalitätsjahr nicht erforderlich.<sup>29)</sup> Zudem droht durch den negativen Progressionsvorbehalt bei einer Verlustberücksichtigung im Finalitätsjahr ein „double dip“<sup>30)</sup> im Ansässigkeitsstaat. Vor diesem Hintergrund ist die Verlustverwertung im Entstehungsjahr zu befürworten. Der „double dip“ kann aber bei Geltendmachung der Verluste im Finalitätsjahr durch Gegenrechnen etwaiger Progressionseffekte vorangegangener Jahre vermieden werden.<sup>31)</sup> Durch das Konzept des rückwirkenden Ereignisses<sup>32)</sup> kann dem früheren negativen Progressionsvorbehalt die Rechtsgrundlage entzogen werden, um eine doppelte Verlustberücksichtigung im Ansässigkeitsstaat zu verhindern.<sup>33)</sup>

Gleichermaßen wie bei der Körperschaftsteuer sind die finalen Betriebsstättenverluste auch in die Berechnung des Gewerbeertrags zum Zwecke der Ge-

werbsteuer einzubeziehen.<sup>34)</sup> Anderes gilt für ausländische Personengesellschaften, die eigene Gewerbesteuersubjekte sein können.<sup>35)</sup>

Nach der hA in der deutschen Literatur schafft der BFH durch die Konkretisierung des unionsrechtlichen Finalitätstatbestandsmerkmals mehr Klarheit und Rechtssicherheit bei der Verwertung ausländischer Betriebsstättenverluste.<sup>36)</sup> Unklar bleibt, ob und unter welchen Voraussetzungen der Ansässigkeitsstaat finale Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft vor dem Hintergrund der EuGH-Rsp zu berücksichtigen hat. Der Beschluss des BFH vom 9. 11. 2010, I R 16/10 erging zum Abzug „finaler“ Verluste ausländischer Tochtergesellschaften. Die geschäftsleitende Holding mit Sitz in Deutschland wollte ihr Einkommen um die erlittenen Verluste der italienischen Tochtergesellschaft kürzen. Im Anschluss an seine Rsp zu ausländischen Betriebsstättenverlusten hält der BFH fest, dass – sofern unionsrechtlich geboten – ein Verlustabzug einer ausländischen Tochtergesellschaft „nicht im Veranlagungszeitraum des Entstehens der Verluste, sondern nur in jenem Veranlagungszeitraum in Betracht [käme], in welchem sie tatsächlich ‚final‘ geworden sind (...). Die Verluste der italienischen Tochterkapitalgesellschaften der Klägerin könnten (...) frühestens in den jeweiligen ‚Finalitätsjahren‘ – also frühestens nach Beendigung ihrer Geschäftstätigkeit oder ggf. einer Liquidation – berücksichtigt werden, zuvor (...) jedoch nicht.“<sup>37)</sup> Durch das Abstellen auf das Finalitätsjahr bleibt die Frage nach der Abzugsfähigkeit von Verlusten ausländischer Toch-

- 20) BFH 9. 6. 2010, I R 107/09 Rz 19; zur abstrakten hypothetischen Möglichkeit des künftigen Verlustabzugs im Betriebsstättenstaat s *Panzer/Gebert*, IStR 2010, 782.
- 21) Vgl *Heurung/Engel*, GmbHR 2010, 1069 f. AA *Ditz/Plansky*, Aktuelle Entwicklungen bei der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste, DB 2009, 1669 (1669 ff).
- 22) Vgl *Heurung/Engel*, GmbHR 2010, 1070.
- 23) *Heurung/Engel*, GmbHR 2010, 1073.
- 24) BFH 9. 6. 2010, I R 107/09 Rz 21; 9. 11. 2010, I R 16/10.
- 25) BFH 9. 6. 2010, I R 107/09 Rz 21.
- 26) Kritisch dazu *Heurung/Engel*, GmbHR 2010, 1072, wonach eine zutreffende Vergleichspaarbildung erfolgt, während europarechtlich eine Gleichbehandlung der finalen Auslandsverluste mit inländischen Betriebsstättenverlusten und nicht mit finalen Auslandsverlusten geboten ist.
- 27) BFH 17. 7. 2008, I R 84/04; EuGH 19. 9. 2006, C-356/04, *Lidl Belgium*, Slg 2006, I-8501.
- 28) Vgl dazu *Von Brockel/Auer*, DSStR 2011, 58.
- 29) Vgl dazu *Von Brockel/Auer*, DSStR 2011, 58; *Heurung/Engel*, GmbHR 2010, 1066.
- 30) „Double dip“ hier im Sinne der Geltendmachung sowohl des negativen Progressionsvorbehalts im Verlustentstehungsjahr als auch des Verlustabzugs im Finalitätsjahr.
- 31) Vgl *Mayr*, Endgültige Verluste im Sinne von Marks & Spencer, BB 2008, 1816 (1819).
- 32) § 175 Abs 1 s Nr 2 AO.
- 33) *Meyer/Ball*, Zeitliche Begrenzung des Verlustabzugs nach dem Jahressteuergesetz 2010, DSStR 2011, 345 (350); *Richter*, BB 2010, 2737.
- 34) BFH 9. 6. 2010, I R 107/09 Rz 26 ff; krit dazu *Benecke/Staats*, IStR 2010, 669; *Heurung/Engel*, GmbHR 2010, 1071 f; *Richter*, BB 2010, 2738.
- 35) Vgl dazu *Benecke/Staats*, IStR 2010, 669; *Gosch*, D-A-CH Kongress 2011 Wien.
- 36) *Richter*, BB 2010, 2735; *Wittkowski/Lindscheid*, BB 2010, 3056; *Heurung/Engel*, GmbHR 2010, 1065.
- 37) BFH 9. 11. 2010, I R 16/10.

tergesellschaften somit unbeantwortet. Eine Vorlage an den EuGH hätte zur Klärung bestehender Unsicherheiten iZm deutschen Organschaftsregelungen beitragen können.<sup>38)</sup> Abzuwarten bleibt, ob sich der BFH im anhängigen Verfahren, I R 34/10, mit der eigentlichen Streitfrage – der Abzugsfähigkeit von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften – auseinandersetzen wird.

Während der BFH bislang an der spiegelbildlichen Behandlung ausländischer Gewinne und Verluste festhielt, kehrte der VwGH mit seinem Erk vom 25. 9. 2001 von der Symmetriethese ab.<sup>39)</sup> Diese Auslegung des VwGH ist allgemein auf DBA mit Befreiungsmethode anzuwenden.<sup>40)</sup> Das österreichische „Verlust-Erkenntnis“ wurde durch die Steuerreform 2005<sup>41)</sup> in § 2 Abs 8 Z 3 EStG gesetzlich verankert.<sup>42)</sup> Demnach sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei Ermittlung des Einkommens im Verlustentstehungsjahr anzusetzen.<sup>43)</sup> Um eine Doppelverwertung von Verlusten auszuschließen, werden diese bei einer späteren Verlustverwertung im Betriebsstättenstaat im Ausmaß nachfolgender Gewinne in Österreich nachversteuert. Verluste ausländischer Tochtergesellschaften können im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung verwertet werden.<sup>44)</sup> Bei Verwertungsmöglichkeit oder Ausscheiden aus der Gruppe wird auch hier das Konzept der Nachversteuerung angewandt.<sup>45)</sup>

## B. Grenzgänger im DBA Deutschland – Schweiz

Rund um die Besteuerung von Grenzgängern bestehen zahlreiche offene Zweifelsfragen. Weder im OECD- noch im UN-Musterabkommen ist eine einschlägige Regelung vorhanden, weshalb die Normen in den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen auch unterschiedlich ausgestaltet sind.<sup>46)</sup>

Der BFH hatte in letzter Zeit mehrmals zu Fragen der Grenzgängerbesteuerung des DBA Deutschland-Schweiz Stellung zu beziehen.<sup>47)</sup> In den Urteilen I R 15/09 vom 11. 11. 2009 und I R 10/07 vom 3. 12. 2008 war dabei jeweils die Berechnung der Anzahl der Nichtrückkehrtage strittig. Dieser kommt eine große Bedeutung zu, da nach Art 15 a Abs 2 Satz 2 DBA Deutschland-Schweiz die Grenzgängereigenschaft entfällt, wenn der Arbeitnehmer an mehr als 60 Arbeitstagen – den sog Nichtrückkehrtagen – aus beruflichen Gründen nicht in den Ansässigkeitsstaat zurückkehrt.<sup>48)</sup>

Es lassen sich hierbei zwei Fallgruppen unterscheiden:

1. Nichtrückkehrtage auf Grund von Dienstreisen und Auslandsentsendung
2. Nichtrückkehrtage auf Grund mehrtätig andauernder Arbeitszeit

### 1. Nichtrückkehrtage auf Grund von Dienstreisen und Auslandsentsendung<sup>49)</sup>

Der in Deutschland ansässige Stpfl war Divisionsleiter einer AG mit Sitz in der Schweiz. Der Stpfl unternahm mehrtätige Dienstreisen in Drittstaaten und nach Deutschland sowie eintägige Dienstreisen in

Drittstaaten. Einige von diesen fielen auch auf Wochenenden und Feiertage. Das Finanzamt subsumierte die Tätigkeit des Stpfl unter Art 15 Abs 4 DBA Deutschland-Schweiz<sup>50)</sup> und unterwarf die von der AG erhaltenen Einkünfte, sofern sie aus Tätigkeiten in Deutschland oder Drittstaaten stammten, der deutschen Einkommensteuer.<sup>51)</sup> Der Stpfl, der eine Freistellung der gesamten Einkünfte erreichen wollte,<sup>52)</sup> brachte vor, er verfüge auf Grund der hohen Anzahl der Nichtrückkehrtage nicht über die Grenzgängereigenschaft gem Art 15 a DBA Deutschland-Schweiz. Dem widersprach das FG<sup>53)</sup> und wurde in seiner Rechtsansicht durch den BFH bestätigt. Die unterschiedliche Beurteilung des Vorliegens der Grenzgängereigenschaft durch den Stpfl einerseits und den BFH andererseits lag in der Berechnung der Nichtrückkehrtage begründet. So wollte der Stpfl etwa Dienstreisetage, die auf Wochenenden oder Fei-

- 38) Vgl etwa *Schulz-Trieglaff*, Der BFH und finale Verluste bei ausländischen Tochtergesellschaften: das falsche Vergleichspaar, IStR 2011, 244 (246).
- 39) VwGH 25. 9. 2001, 999/14/0217, ebenso 25. 10. 2001, 99/15/0149.
- 40) Vgl *Hohenwarter*, Verlustverwertung 254 mwN. Kritisch dazu *Lang*, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2002, 86 (94); *Urtz*, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht, SWI 2001, 505 (508).
- 41) SteuerreformG 2005, BGBl I 2004/57.
- 42) Ausführlich zur Verwertung von Auslandsverlusten nach § 2 Abs 8 Z 3 EStG *Hohenwarter*, Verlustverwertung 555 ff.
- 43) EStR 2000 Rz 198 ff.
- 44) *Mühlemer/Zöchling* (Hrsg), SWK-Sonderheft, Die neue Gruppenbesteuerung (2004); *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung: Kommentar und systematische Darstellungen (2005); *Bruckner/Bartos/Rabell/Seidl/Widlinski* (Hrsg), Gruppenbesteuerung – Kommentar der Praktiker (2005); *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007); *Wiesner/Kirchmayr/Mayr* (Hrsg), Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> (2009); *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010).
- 45) Zu den Problemen bei der Nachversteuerung bei Ausscheiden aus der Gruppe s *Staringer*, Die Gruppenbesteuerung in der Krise, GES 2010, 31 (33 ff); *ders*, Die Zukunft der Gruppenbesteuerung, RdW 2010, 366 (370 ff).
- 46) Einerseits wäre angesichts der steigenden Zahl an Grenzgängern ein Regelungsvorschlag in den Musterabkommen wünschenswert, andererseits stellt sich vor dem Hintergrund der EUGH-Rsp die Frage nach der Notwendigkeit solcher Grenzgängerbestimmungen; vgl dazu *Prokisch* in *Vogel/Lehmer*, Doppelbesteuerungsabkommen<sup>5</sup> (2008) Art 15 Rz 136 ff; *Steiner*, Ist die Grenzgängerklausel nach den Doppelbesteuerungsabkommen überholt? SWI 2008, 297 f.
- 47) Vgl Art 15 Abs 1 DBA Deutschland-Schweiz, wonach Vergütungen für eine im anderen Staat ausgeübte Tätigkeit vorbehaltlich Art 15 a DBA Deutschland-Schweiz in dem Staat der Arbeitsausübung besteuert werden können.
- 48) Der relativ niedrige schweizerische Steuersatz führt dazu, dass deutsche Grenzgänger oft bewusst versuchen, die Grenzgängereigenschaft durch eine möglichst hohe Zahl an Nichtrückkehrtagen zu überschreiten; vgl dazu *Wilke*, Grenzgänger auf Dienstreisen – drei neue Urteile des BFH, IWB 2010, 173 (178).
- 49) Vgl BFH 11. 11. 2009, I R 15/09.
- 50) Vgl BFH 2. 9. 2009, I R 90/08; 2. 9. 2009, I R 111/08.
- 51) Selbst wenn Art 15 Abs 4 DBA Deutschland-Schweiz hier zur Anwendung käme, widerspräche diese Vorgehensweise der Rsp des BFH; vgl dazu FN 77.
- 52) Bei Anwendung des Art 15 Abs 4 DBA Deutschland-Schweiz wäre dies auf Grund der Fiktion des Tätigkeitsortes folgerichtig; vgl unten FN 79.
- 53) Vgl FG Baden-Württemberg 31. 7. 2008, 3 K 99/07.

ertage fielen, als Nichtrückkehrtage ansetzen. Dienstreisen im Inland mit Übernachtung, eintägige Dienstreisen in Drittstaaten und Rückreisetage bei mehrtägigen Dienstreisen in Drittstaaten sollten nach seiner Auffassung jedoch keine Berücksichtigung als Nichtrückkehrtage finden.<sup>54)</sup>

## 2. Nichtrückkehrtage auf Grund mehrtägig andauernder Arbeitszeit<sup>55)</sup>

Die Stpfl war in Deutschland ansässig und bei einem Verein mit Sitz in der Schweiz als Sozialarbeiterin tätig. Hierbei absolvierte sie ihren Dienst mehrmals bei Therapiemaßnahmen. Dazu wurde ihre Arbeitskraft jeweils 15 Tage lang Tag und Nacht beansprucht, abgesehen von zwei 24 bis 48 Stunden dauernden Pausen. Das Finanzamt bejahte unter Bezugnahme auf ein Verhandlungsprotokoll<sup>56)</sup> zwischen den Vertragsstaaten des DBA Deutschland-Schweiz die Grenzängereigenschaft der Stpfl, da demnach eine mehrtägige Arbeitseinheit nur als ein Nichtrückkehrtag anzusehen sei. Der BFH stimmte dieser Rechtsmeinung im Ergebnis zu.<sup>57)</sup>

Nach stRsp des BFH sollen Grenzängerregelungen nach ihrem Zweck nur jene Arbeitnehmer erfassen, die zwar in die Arbeitswelt des Tätigkeitsstaats eingegliedert sind, aber in das soziale Leben ihres Wohnorts im Ansässigkeitsstaat wie dort tätige Arbeitnehmer integriert bleiben.<sup>58)</sup> Nichtrückkehrtage können somit nur Tage sein, die im Arbeitsvertrag vereinbart sind.<sup>59)</sup> Nicht beruflich bedingte Nichtrückkehrtage sind folglich keine Nichtrückkehrtage iSd DBA Deutschland-Schweiz.<sup>60)</sup>

Zusammengefasst wird folgende Berechnung vom BFH als sachgerecht erachtet:

*Nichtrückkehrtage sind:*

- Dienstreisetage mit Übernachtungen in einem Drittstaat oder im Ansässigkeitsstaat; die Bindung an den Wohnort ist ausschlaggebend für das Greifen der Grenzängerbestimmung. Dienstlich bedingte Übernachtungen an anderen Orten des Ansässigkeitsstaates lockern diese Beziehung genauso wie jene in Drittstaaten.<sup>61)</sup>

- der Tag, an dem der Arbeitnehmer die Rückreise aus einem Drittstaat antritt, aber erst am Folgetag in den Ansässigkeitsstaat zurückkehrt.<sup>62)</sup>

*Keine Nichtrückkehrtage sind:*

- Tage, an denen der Arbeitnehmer von einer ein- oder mehrtägigen Dienstreise in Drittstaaten zurückkehrt. Das gilt auch, wenn der Arbeitnehmer dabei nicht an seinem gewöhnlichen Arbeitsort vorbeikommt. Ausschlaggebend ist nicht die zweimalige Grenzüberschreitung,<sup>63)</sup> sondern die Aufrechterhaltung der Bindung an den Wohnort durch die Rückkehr.<sup>64)</sup>

- Tage, an denen der Arbeitnehmer wegen mehrtägiger durchgehender Tätigkeit am Arbeitsort nicht an den Wohnort zurückkehren kann. Dies ergibt sich laut BFH sowohl aus der Entstehungsgeschichte der diesbezüglichen Protokollregelung als auch aus dem übereinstimmenden Verständnis der Vertragsstaaten.<sup>65)</sup>

- Dienstreisetage, die auf Samstage, Sonn- und Feiertage fallen, es sei denn, sie erfolgen ausdrücklich auf

Weisung und unter Entlohnung des Arbeitgebers.<sup>66)</sup> Das gilt auch für leitende Angestellte, die sich ihre Arbeitszeit gewöhnlich weisungsfrei selbst einteilen können.<sup>67)</sup>

Da sämtliche in österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen enthaltene Grenzängerbestimmungen keine zeitlichen Begrenzungen kennen,<sup>68)</sup> werden diese BFH-Urteile auf die österreichische Rsp voraussichtlich keine Auswirkungen haben.

Erst jüngst entschied der VwGH zur – inzwischen außer Kraft getretenen<sup>69)</sup> – Grenzängerregelung des DBA Österreich-Schweiz zu einem Arbeitnehmer, der nur 81 Tage in der Schweiz tätig war, dass ungeachtet der Dauer der Tätigkeit „*lediglich das arbeitstägliche Pendeln des Steuerpflichtigen*“<sup>70)</sup> entscheidend ist.<sup>71)</sup> Wegen des allgemeinen Fehlens

54) Zur richtigen Berechnung laut BFH s unten.

55) Vgl BFH 3. 12. 2008, I R 10/07.

56) Vgl dazu Nr II. 2. Verhandlungsprotokoll v 18. 12. 1991, BStBl I 1993, wonach die Annahme einer regelmäßigen Rückkehr an den Wohnort nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass sich die Arbeitsausübung bedingt durch betriebliche Umstände – wie zB bei Schichtarbeitern oder Krankenhauspersonal durch Bereitschaftsdienst – über mehrere Tage erstreckt.

57) Vgl dazu auch BFH 27. 8. 2008, I R 64/07; der Sachverhalt weicht insofern ab, als Tagesschichten durch Bereitschaftsdienste unterbrochen werden. Der BFH knüpft an die Qualifizierung dieser Bereitschaftsdienste durch das Schweizer Arbeitsrecht als Arbeitszeit an und kommt folglich zu derselben Fallbeurteilung.

58) BFH 16. 3. 1994, I B 186/93; idS auch *Züger*, Die abkommensrechtlichen Grenzängerbestimmungen, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 177 (187); zust UFS 16. 5. 2008, RV/0065-F/08.

59) Verhandlungsprotokoll v 18. 12. 1991, Nr II 2, BStBl I 1993.

60) Vgl *Paetsch*, Berechnung der Nichtrückkehrtage bei Dienstreisen von Grenzängern – Besprechung der BFH-Urteile vom 11. 11. 2009, I R 83/08, I R 84/08 und I R 15/09, IStR 2010, 320.

61) Vgl dazu krit *Züger* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), 190.

62) Vgl im Gegensatz dazu Nr II. 1. Verhandlungsprotokoll v 18. 12. 1991, BStBl I 1993, wonach die nach Arbeitsende am Vortag angetretene Rückkehr an den Wohnort, auch wenn sie auf den Folgetag fällt, als Rückkehr gewertet wird. Nach Ansicht des BFH gilt diese Fiktion nicht für Dienstreisen. Dies wird mit Nachweisproblemen begründet; vgl *Paetsch*, Berechnung, IStR 2010, 320.

63) Vgl *Paetsch*, IStR 2010, 321 f; das wurde in BFH 11. 11. 2009, I R 15/09 erstmals für mehrtägige Dienstreisen klargestellt.

64) Vgl Nr II. 2. Verhandlungsprotokoll v 18. 12. 1991, BStBl I 1993.

65) Diese Rsp wurde jüngst in BFH 17. 11. 2010, I R 76/09 bestätigt. Außerdem wurde hier noch festgestellt, dass Tätigkeiten des Arbeitnehmers in einem Drittstaat im Rahmen einer Arbeitnehmerentsendung dann zu Nichtrückkehrtagen führen, wenn sie im Interesse des in der Schweiz ansässigen Arbeitgebers liegen.

66) Bloßer Aufwand- oder Reisekostenersatz ist laut BFH dabei nicht als Entlohnung anzusehen (vgl BFH 11. 11. 2009, I R 15/09); diese Rsp ist durch den seit 22. 12. 2010 in Kraft getretenen und auf alle Sachverhalte seit 1. 1. 2010 rückwirkenden § 8 Abs I KonsVerCHEV aber bereits überholt; vgl dazu im Detail *Dumser/Ens/Günther*, Die abkommensrechtlichen Grenzängerbestimmungen zwischen den D-A-CH-Staaten, IStR 2011, in Druck.

67) Vgl BFH 11. 11. 2009, I R 15/09.

68) Vgl Art 15 Abs 6 DBA Deutschland-Österreich; Art 15 Abs 4 DBA Italien-Österreich sowie Art 15 Abs 4 DBA Liechtenstein-Österreich.

69) Die bisherige Grenzängerregelung in Art 15 Abs 4 DBA Österreich-Schweiz wurde durch das am 2. 2. 2007 in Kraft getretene und für Grenzänger rückwirkend zum 1. 1. 2007 geltende Abänderungsprotokoll vom 21. 3. 2006, BGBl III 2007/22 aufgehoben und durch eine pauschale Ausgleichszahlungsregel ersetzt.

70) Vgl VwGH 23. 2. 2010, 2008/15/0148.

von zeitlichen Beschränkungen ist dieses Erk des VwGH auf die Grenzgängerbestimmungen der anderen österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen übertragbar.<sup>72)</sup> Es steht jedoch nicht in Einklang mit der stRsp des BFH, der eine zeitliche Begrenzung als Merkmal der Grenzgängereigenschaft erachtet.<sup>73)</sup> Daher können sich Besteuerungskonflikte ergeben. Eine Entscheidung der beiden Höchstgerichte zum Problem der Nichtrückkehrtage direkt zum DBA Deutschland-Österreich steht allerdings noch aus.

Mit dem Sonderfall eines Grenzgänger-Gf hatte sich der BFH im Urteil vom 11. 11. 2009, I R 83/08 zu befassen: Der in Deutschland ansässige Stpfl war als Gf einer Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz tätig. In den Streitjahren wies er 80 Nichtrückkehrtage nach Deutschland auf. Die Grenzgängerregelung des DBA Deutschland-Schweiz kam daher für ihn nicht zur Anwendung. Bei der Veranlagung des Kl bezog das FA daher die 80 Tage der Drittstaatstätigkeit in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ein. Der BFH entschied, wie das FG,<sup>74)</sup> entgegen der Rechtsmeinung des FA. Hierbei berief sich der BFH auf die Sonderregelung des Art 15 Abs 4 DBA Deutschland-Schweiz.<sup>75)</sup>

Ist Art 15 a DBA Deutschland-Schweiz nicht anwendbar, so kommen die generellen Regeln des Art 15 DBA Deutschland-Schweiz zur Anwendung. Im konkreten Fall fiel der Stpfl unter die Sonderregel des Art 15 Abs 4 DBA Deutschland-Schweiz.<sup>76)</sup> Diese Bestimmung enthält eine Fiktion des Tätigkeitsorts, die auf den Freistellungsartikel Art 24 Abs 1 DBA Deutschland-Schweiz ausstrahlt.<sup>77)</sup> Die Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen Gf ist daher als „im anderen Staat ausgeübt“ iSd Art 24 Abs 1 DBA Deutschland-Schweiz zu verstehen.<sup>78)</sup> Die dafür bezogenen Einkünfte sind in vollem Umfang von der deutschen Besteuerung freizustellen.

Dieses einheitliche Verständnis des Tätigkeitsorts ergibt sich sowohl aus der systematischen wie auch der historischen Interpretation der Sonderregelung.<sup>79)</sup> Durch die Nachweisschwierigkeiten der Einkünftezuordnung von leitenden Angestellten trägt es ferner der Praktikabilität Rechnung.<sup>80)</sup>

Auch das DBA Deutschland-Österreich enthält mit Art 16 Abs 2 als einziges im österreichischen DBA-Netz eine Sonderregelung zur Besteuerung der Einkünfte von Gf<sup>81)</sup> oder Vorstandsmitgliedern einer im anderen Staat ansässigen Gesellschaft. Art 16 Abs 2 DBA Deutschland-Schweiz ist als *lex specialis* zu den Art 14 und 15 DBA Deutschland-Österreich zu werten.<sup>82)</sup> Anders als im DBA Deutschland-Schweiz geht diese Regelung daher der Grenzgängerregelung vor. Sobald es sich daher bei dem betroffenen Arbeitnehmer um einen Gf oder ein Vorstandsmitglied iSd Art 16 Abs 2 DBA Deutschland-Österreich handelt, stellt sich die Frage nach der Grenzgängereigenschaft nicht. Wie Art 15 Abs 4 DBA Deutschland-Schweiz weist Art 16 Abs 2 DBA Deutschland-Österreich das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zu, wobei es auf den tatsächlichen Ort der Tätigkeit nicht ankommt.<sup>83)</sup> Hinzuweisen ist darauf, dass diese Rechtslage zwischen Österreich und Deutschland erst seit

dem Jahr 2003 (DBA 2000) in Kraft ist.<sup>84)</sup> Geschäftsführerbezüge im zeitlichen Anwendungsbereich vor 2003 werden je nach Ausmaß der Beteiligung unter Art 14 oder 15 fallen.<sup>85)</sup> Das Abstellen auf den Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft ist sowohl in Art 15 Abs 4 DBA Deutschland-Schweiz als auch in Art 16 Abs 2 DBA Deutschland-Österreich problematisch. Übt der einzige Geschäftsführer seine Tätigkeit nämlich von seinem Wohnort aus, ist dieser Sitz der Geschäftsleitung. Somit handelt es sich um eine doppelt ansässige Gesellschaft und es gelten mangels des Er-

71) Trotz – zwar nicht bindender – anderslautender Verwaltungsvereinbarung; vgl Erlass des BMF v 22. 12. 1959, 165.350–8/1959, BGBl 1954/251.

72) Vgl dazu ausführlich *Dawer*, Die Grenzgängereigenschaft bei Drittstaatsentsendungen, SWI 2010, 513.

73) Vgl BFH 16. 3. 1994, I B 186/9; vgl auch *Dawer*, SWI 2010 (520) mVa *Prokisch* in *Vogel/Lehmer*, DBA<sup>5</sup> Art 15 Rz 155; vgl auch die Verständigungsvereinbarung zwischen der deutschen und der österreichischen Finanzverwaltung, AÖF 1986/283, wonach eine zeitliche Begrenzung der Nichtrückkehrtage von 45 Tagen besteht.

74) Vgl FG Baden-Württemberg 11 K 138/05, 1. 4. 2008.

75) Vgl Art 15 Abs 4 DBA Deutschland-Schweiz, wonach Ansässige eines Vertragsstaates, die im anderen Vertragsstaat als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft tätig sind, mit den Einkünften aus dieser Tätigkeit im anderen Staat besteuert werden, sofern ihre Tätigkeit nicht so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben außerhalb dieses anderen Staates umfasst. Dem Ansässigkeitsstaat (hier: Deutschland) kommt lediglich ein subsidiäres Besteuerungsrecht zu.

76) Trotz Tätigkeit „in der Eigenschaft als Geschäftsführer“ wäre bei Vorhandensein der Grenzgängereigenschaft daher Art 15 a als *lex specialis* und nicht Art 15 Abs 4 anwendbar.

77) Vgl *Prokisch* in *Vogel/Lehmer*, DBA<sup>5</sup> (2008) Art 15 Rz 80.

78) Es sei denn, die Tätigkeit findet ausschließlich außerhalb des Ansässigkeitsstaates der Gesellschaft statt.

79) Vgl BFH 11. 11. 2009, I R 15/09.

80) Vgl *Paetsch*, IStR 2010, 324.

81) Der Begriff des Geschäftsführers ist abkommensrechtlich nicht definiert. Nach *Prokisch* ist dabei auf das zivilrechtliche Begriffsverständnis in den Abkommensstaaten abzustellen; nach BFH kommen nur organschaftliche Funktionsträger in Frage. Für Deutschland, Österreich und Schweiz sind von der Regelung daher Geschäftsführer, Vorstände einer GmbH, AG, SE, Genossenschaft, SCE und Stiftung erfasst. Anders als im DBA Deutschland-Schweiz sind Prokuristen und Direktoren eindeutig ausgeschlossen.

82) Das ergibt sich aus dem Wortlaut der Norm „ungeachtet der Art 14 und 15“. Daraus ergibt sich auch, dass Art 16 Abs 2 DBA Deutschland-Österreich auch maßgeblich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer erfasst. Aus der systematischen Stellung des Art 15 Abs 4 DBA Deutschland-Österreich folgt aber deren Anwendbarkeit nur auf leitende Angestellte.

83) Die Auslegungsschwierigkeiten wie in Art 15 Abs 4 DBA Deutschland-Schweiz ergeben sich für Art 16 Abs 2 DBA Deutschland-Österreich nicht, da dieses auf Tätigkeiten „in der Eigenschaft als Geschäftsführer einer Gesellschaft des anderen Staates“, nicht aber auf den Tätigkeitsort abstellt.

84) Vgl Erlass des BMF v 3. 5. 2000, GZ 04 1482/13-IV/4/00 Auslegungsfragen zum DBA-Deutschland; widersprechend aber EAS 2414 v 26. 1. 2004, wonach die Finanzverwaltung offenbar schon im Zeitraum vor 2000 von der Anwendbarkeit dieser Regel ausgeht.

85) Vgl dazu ausführlich *Aigner*, Der Gesellschafter-Geschäftsführer im DBA-Recht, in *Gassner/Lang/Lehmer/Schuchl/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 89 (89 ff).

fordernisses einer „im anderen Staat ansässigen Gesellschaft“ die Bestimmungen des Art 15 oder des Art 14.<sup>86)</sup>

Im Verhältnis zu anderen Staaten käme als Sonderregelung zu Geschäftsführerbezügen allenfalls der in einer Vielzahl der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen vorhandene Art 16, der dem OECD-MA nachgebildet ist, in Betracht.<sup>87)</sup> Nach Rsp des VwGH ist diese abkommensrechtliche Bestimmung aber nur auf überwachende Tätigkeiten, wie die von Aufsichtsratsmitgliedern, anzuwenden.<sup>88)</sup> Auch das in der schweizerischen und liechtensteinischen Rechtsordnung verwurzelte Organ des Verwaltungsrats wird demnach auf Grund seiner teilweise

operativen Aufgaben von Art 16 der Doppelbesteuerungsabkommen nicht erfasst.

86) Zur Problematik des Ansässigkeitsbegriffs bei doppelt ansässigen Gesellschaften vgl ausführlich *Rosenberger*, Geschäftsführervergütungen nach dem neuen Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, SWI 2002, 161 (161 ff).

87) Zur möglichen Anwendbarkeit des Art 16 OECD-MA „Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen“ vgl ausführlich *Aigner* in *Gassner/Langl/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), 89 (89 ff) und *Sutter/Burgstaller*, Der Manager im DBA-Recht, in *Gassner/Langl/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 49 (49 ff).

88) Vgl VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172; so auch BFH 5. 10. 1994, I R 67/93; vgl auch EAS 2785 v 18. 10. 2006.