

BUNDESFINANZHOF Beschluss vom 8.12.2010, I R 92/09

Schweizer Altersrente unterfällt nicht dem Kassenstaatsprinzip - Abgrenzung zwischen Leibrente und Ruhegeld - Abkommensautonome Auslegung des Begriffs "Ruhegehalt" - Doppelbesteuerung - Billigkeitsmaßnahme durch Anrechnung von Quellensteuer

Leitsätze

Versorgungsleistungen einer Schweizer Pensionskasse an einen vormals im Schweizer öffentlichen Dienst tätigen Arbeitnehmer, die auch auf Beitragsleistungen des Arbeitnehmers beruhen, unterfallen nicht dem Kassenstaatsprinzip des DBA-Schweiz 1971/1992.

Tatbestand

- 1 I. Streitpunkt ist, ob von der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Streitjahr 2003 bezogene Versorgungsleistungen einer Schweizer Pensionskasse nach dem sog. Kassenstaatsprinzip des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Protokolls vom 21. Dezember 1992 (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 928) --DBA-Schweiz 1971/1992-- in Deutschland nicht besteuert werden dürfen.
- 2 Die im Dezember 1923 geborene Klägerin hatte ihren Wohnsitz im Streitjahr in Deutschland. Sie war seit 1950 bis zu ihrer Pensionierung zum 1. Mai 1984 in einem nach Schweizer Recht öffentlich-rechtlichen Anstellungsverhältnis als medizinisch technische Angestellte beim vormaligen Kantonsspital B/Schweiz beschäftigt, welches vom Kanton X betrieben wurde. Die Klägerin und ihr Arbeitgeber leisteten während des Beschäftigungsverhältnisses Beiträge zur beruflichen Alters- und Invaliditätsvorsorge an Pensionskassen, zuletzt an die Pensionskasse B. Bei diesen Pensionskassen handelte es sich um öffentlich-rechtliche Einrichtungen zur "beruflichen Vorsorge" der Arbeitnehmer von Bund, Kantonen, Gemeinden und anderen öffentlich-rechtlichen Arbeitgebern. Diese Form der Vorsorge war während der Beschäftigungszeit der Klägerin nicht gesetzlich vorgeschrieben; erst im Jahr 1985 führte die Schweiz mit dem Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) eine obligatorische berufliche Vorsorgeverpflichtung über ein System von Pensionskassen ein.
- 3 Im Streitjahr bezog die Klägerin von der Pensionskasse B eine Altersrente von 24.672,60 CHF, von der eine Quellensteuer in Höhe von 9 % (2.220,55 CHF) einbehalten und an die Eidgenössische Steuerverwaltung abgeführt wurde. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) unterwarf den mit 4.848,17 EUR bezifferten Ertragsanteil dieser Rente der Einkommensteuer. Die einbehaltene Quellensteuer rechnete das FA unter Bezugnahme auf § 34c Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) im Betrag von 423 EUR auf die tarifliche Einkommensteuer an. Dabei ging es davon aus, dass die Klägerin während ihrer Beschäftigung Grenzgängerin gemäß Art. 15a DBA-Schweiz 1971/1992 gewesen und deshalb nach Art. 19 Abs. 5 i.V.m. Art. 15a Abs. 1 Satz 3 DBA-Schweiz 1971/1992 die anzurechnende Steuer auf 4,5 % der Rentenzahlung zu beschränken sei.
- 4 Die Klägerin ist der Auffassung, bei der von der Pensionskasse B gezahlten Altersrente handele es sich um ein Ruhegehalt i.S. des Art. 19 DBA-Schweiz 1971/1992, das ausschließlich in der Schweiz als Zahlstaat/Kassenstaat zu versteuern sei und in Deutschland nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden dürfe. Ihre Klage blieb ohne Erfolg; das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, hat sie mit Urteil vom 24. September 2009 3 K 4130/08 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 780) als unbegründet abgewiesen.
- 5 Gegen das FG-Urteil richtet sich die Revision, mit der die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts geltend macht.
- 6 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 13. April 2005 dahingehend zu ändern, dass die Bezüge aus der Pensionskasse B nicht der inländischen Besteuerung unterworfen werden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Ertragsanteil der von der Klägerin im Streitjahr empfangenen Altersrente der Pensionskasse B in Deutschland zu versteuern ist.
- 9 1. Die Klägerin hat ihren Wohnsitz im Inland und ist deshalb hier unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002). Der Ertragsanteil ihrer Altersrente gehörte im Streitjahr zu dem von ihr zu versteuernden Einkommen. Es handelt sich bei der Altersrente der Pensionskasse B um eine Leibrente i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG 2002 und nicht um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Gestalt eines Ruhegeldes nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002. Das FG hat das zutreffend daraus abgeleitet, dass die Altersrente aufgrund von während der Beschäftigungszeit erbrachten Beitragsleistungen der Klägerin und deren vormaligen Arbeitgebers gewährt wird, die im Zahlungszeitpunkt als gegenwärtiger Arbeitslohn der Klägerin zu qualifizieren waren. Steuerrechtlich wird die Altersrente deshalb nicht aufgrund des Dienstverhältnisses gewährt (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 22. November 2006 X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402; vom 5. Juli 2007 VI R 47/02, BFH/NV 2007, 1876, jeweils m.w.N.). Das steht --soweit es das deutsche innerstaatliche Recht betrifft-- zwischen den Beteiligten nicht in Streit und muss deshalb nicht näher ausgeführt werden.
- 10 2. Die Besteuerung des Ertragsanteils der Altersrente wird durch das DBA-Schweiz 1971/1992 nicht gehindert; dieses weist das Besteuerungsrecht vielmehr ausschließlich der Bundesrepublik Deutschland zu.
- 11 a) Die sog. Kassenstaatsregelung des Art. 19 DBA-Schweiz 1971/1992 ist auf die Altersrente der Klägerin nicht anzuwenden. Nach Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 können zwar Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat, Land, Kanton, Bezirk, Kreis, einer Gemeinde oder einem Gemeindeverband oder von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates unmittelbar oder aus einem Sondervermögen an eine natürliche Person für geleistete Dienste gewährt werden, nur in diesem Staat besteuert werden. Bei der von der Pensionskasse B gezahlten Altersrente handelt es sich aber nicht um eine Vergütung i.S. dieser Bestimmung; insbesondere ist sie kein Ruhegehalt, das für geleistete Dienste gewährt wird.
- 12 aa) Der Begriff des Ruhegehalts ist im DBA-Schweiz 1971/1992 nicht näher definiert. Soweit das FG aus der fehlenden abkommensrechtlichen Definition indes schließt, es sei für die Auslegung auf die nach dem deutschen innerstaatlichen Recht maßgebliche Zuordnung zu Leibrenten i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG 2002 oder zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (s. oben II.1.) abzustellen (vgl. auch Rupp in Gosch/Kroppen/ Grotherr, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 18 OECD-MA Rz 25), pflichtet der Senat dem nicht bei; für den Begriff der Leibrenten folgt dies nach Maßgabe von Art. 19 Abs. 7 DBA-Schweiz 1971/1992 schon daraus, dass Leibrenten und Ruhegehälter dort ausdrücklich nebeneinander gestellt werden. Ebenso wenig kann der Auffassung der Revision zugestimmt werden, wonach sich die Frage, welche Leistungen vom Kassenstaatsprinzip umfasst werden, ausschließlich auf der Grundlage des innerstaatlichen Rechts des Kassenstaats beurteilt. Welche Zahlungen als Ruhegehalt i.S. des Art. 19 DBA-Schweiz 1971/1992 gelten, muss vielmehr unter Berücksichtigung des Wortlauts und des Zwecks des Art. 19 DBA-Schweiz 1971/1992 sowie seines systematischen Zusammenhangs mit anderen Abkommensbestimmungen ermittelt werden (vgl. Senatsurteil vom 27. Januar 1972 I R 37/70, BFHE 105, 8, BStBl II 1972, 459 --zum DBA-Schweiz 1931 vom 15. Juli 1931 i.d.F. des Zusatzprotokolls vom 20. März 1959, BStBl I 1959, 1006--; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, MA Art. 19 Rz 100 i.V.m. MA Art. 18 Rz 16; Ismer in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl., Art. 18 Rz 15 f.; Haase, Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2009, Art. 18 MA Rz 10; Toifl in Gassner/Lang/Lechner/ Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2003, S. 287, 294; Gassner/Konezny, ebenda, S. 311, 322).
- 13 Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1992 kommt insoweit nicht zur Anwendung (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 18 Rz 16; Ismer in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 18 Rz 29b; Haase, a.a.O., Art. 18 MA Rz 10). Nach dieser Bestimmung hat bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind (sog. lex-foi). Der Begriff "Ruhegehalt" wird jedoch im deutschen innerstaatlichen Einkommensteuerrecht als Terminus technicus lediglich in § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG 2002 verwendet, wo das Ruhegehalt neben dem Witwen- und Waisengeld, den Unterhaltszahlungen und anderen Bezügen und Vorteilen als Versorgungsbezug aufgrund von beamtenrechtlichen Vorschriften erwähnt wird. Der abkommensrechtliche Begriff des Ruhegehalts kann hiermit nicht identisch sein; denn er findet sich außer in Art. 19 DBA-Schweiz 1971/1992 auch in Art. 18 DBA-Schweiz 1971/1992, der --weil er gegenüber Art. 19 DBA-Schweiz 1971/1992 subsidiär ist-- gerade diejenigen Vergütungen betrifft, die nicht aus dem öffentlichen Dienst herrühren.
- 14 bb) Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992 beschreibt Ruhegehälter als Vergütungen, die von dem Arbeitgeber oder aus einem Sondervermögen "für erbrachte Dienste" gewährt werden. Das legt es nahe, dass solche Versorgungsleistungen nicht unter die Bestimmung fallen, die --ggf. auch nur anteilig-- wirtschaftlich vom Arbeitnehmer selbst durch Beitragszahlungen veranlasst worden sind (vgl. Wassermeyer in Debatin/ Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 18 Rz 16 f.; Haase, a.a.O., Art. 18 MA Rz 13; Gassner/Konezny in

Gassner/Lang/Lechner/ Schuch/Staringer, a.a.O., S. 311, 320 ff.; im Ergebnis auch Rupp in Gosch/Kroppen/Grotherr, a.a.O., Art. 18 OECD-MA Rz 25; anderer Auffassung Ismer in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 18 Rz 29).

- 15 Ein Beleg für diese Sichtweise ist, dass Renten aus gesetzlichen Sozialversicherungssystemen, die sich aus Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträgen speisen, nach früherer --auch zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz 1971 im Jahr 1971-- einhelliger Auffassung nicht zu den Ruhegehältern i.S. der Art. 18, Art. 19 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MustAbk) gerechnet wurden (vgl. Musterkommentar 1992 der OECD zum OECD-Musterabkommen -- OECD-MK--, Art. 18 Nr. 8; Ismer in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 18 Rz 29b; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 18 Rz 18; Rupp in Gosch/Kroppen/Grotherr, a.a.O., Art. 18 OECD-MA Rz 40). Dem entsprechend besteht auch zwischen den Finanzverwaltungen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz bislang Einigkeit darüber, dass Leistungen aus der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung und solche aus der Schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversorgung (AHV) keine Ruhegehälter i.S. der Art. 18, Art. 19 DBA-Schweiz 1971/1992 sind (vgl. Verfügung der Oberfinanzdirektion -- OFD-- Karlsruhe vom 28. November 2003, Der Betrieb --DB-- 2004, 267; Brandis in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Schweiz Art. 19 Rz 23; Kempermann in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 19 Rz 7; Rupp in Gosch/Kroppen/ Grotherr, a.a.O., Art. 19 DBA-Schweiz Rz 18; Decker/Looser, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2009, 652, 654 f.; Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 19.1 Nr. 7).
- 16 Soweit sich aus dem OECD-Musterkommentar 2005 --abweichend von der früheren Beurteilung-- ergibt, dass nunmehr unter bestimmten Voraussetzungen Leistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung als Ruhegehälter i.S. der Art. 18, Art. 19 OECD-MustAbk anzusehen seien (vgl. OECD-MK 2005 Art. 18 Nr. 24), kann dies für die Auslegung des DBA-Schweiz 1971/1992 schon deshalb keine Bedeutung haben, weil die entsprechenden Ausführungen erst nach dem Zustandekommen des DBA-Schweiz 1971/1992 und überdies erst nach dem Streitjahr in den Musterkommentar eingefügt worden sind (vgl. auch Ismer in Vogel/ Lehner, a.a.O., Art. 18 Rz 29b).
- 17 cc) Nach dem Vorstehenden kann die der Klägerin im Streitjahr zugeflossene Altersrente nicht als Ruhegehalt i.S. des Art. 19 DBA-Schweiz 1971/1992 angesehen werden (so zu den Rentenansprüchen aufgrund des Schweizerischen BVG auch Brandis in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Schweiz Art. 19 Rz 23; Kempermann in Flick/Wassermeyer/Kempermann, a.a.O., Art. 18 Rz 14; Rupp in Gosch/Kroppen/Grotherr, a.a.O., Art. 19 DBA-Schweiz Rz 21, 25; Decker/Looser, IStR 2009, 652, 653, 655; OFD Karlsruhe, Verfügung in DB 2004, 267; allgemein für Pensionskassenleistungen, die auch durch Arbeitnehmerbeiträge getragen worden sind: Haase, a.a.O., Art. 18 MA Rz 16; Toifl in Gassner/Lang/ Lechner/Schuch/Staringer, a.a.O., S. 287, 297 ff.; Gassner/ Konezny, ebenda, S. 311, 322; anderer Ansicht Ismer in Vogel/ Lehner, a.a.O., Art. 18 Rz 30). Denn sie beruht --insoweit ähnlich den Leistungen aus einer gesetzlichen Sozialversicherung-- auf Rentenansprüchen gegen die Pensionskasse B, die die Klägerin auch aufgrund eigener Beitragsleistungen erworben hat, so dass die Altersrente nicht als Vergütung für erbrachte Dienste beurteilt werden kann.
- 18 Dass die Vorsorge über die betrieblichen Pensionskassen in dem Zeitraum, in dem die Beitragsleistungen im Streitfall erbracht worden sind, in der Schweiz noch nicht gesetzlich vorgeschrieben war, sondern auf freiwilliger Basis vorgenommen wurde, ändert an diesem Befund ebenso wenig wie die von der Revision ins Feld geführte Steuerfreiheit der geleisteten Arbeitnehmerbeiträge nach Schweizer Recht.
- 19 dd) Die von der Revision gegen das Abkommensverständnis des Senats vorgebrachten Einwendungen führen zu keinem anderen Ergebnis. So lässt der Umstand, dass Art. 19 DBA-Schweiz 1971/1992 -- entsprechend dem vormaligen Art. 19 OECD-MustAbk 1963-- so aufgebaut ist, dass die Zuweisung des Besteuerungsrechts zum Kassenstaat in Bezug auf die Ruhegehälter in Abs. 1 integriert ist, während im OECD-Musterabkommen seit 1977 die Regelungen betreffend die Ruhegehälter in Art. 19 Abs. 2 "ausgelagert" worden sind, einen Rückschluss auf unterschiedliche Definitionen des Tatbestandsmerkmals "Ruhegehälter" in beiden Regelungsvarianten nicht zu.
- 20 Soweit die Revision vorbringt, nach dem geschilderten Begriffsverständnis könne es in tatsächlicher Hinsicht überhaupt keine dem Kassenstaatsprinzip unterliegenden Ruhegehälter aus der Schweiz geben, weil im dortigen öffentlichen Dienst die Altersvorsorge durchweg in gleicher Weise wie im privatrechtlichen Bereich über die Versicherungssysteme des AHV und des BVG organisiert sei und es dort Pensionszahlungen --wie für deutsche Staatsbedienstete-- nicht gebe, mag das zutreffen. Es besteht aber kein Anhalt dafür, dass dieser Umstand beim Abschluss des DBA-Schweiz 1971/1992 für einen der Vertragsschließenden erkennbar von Bedeutung gewesen ist und dass deshalb der Begriff der Ruhegehälter abweichend vom seinerzeit üblichen abkommensrechtlichen Verständnis auszulegen sein könnte. Insbesondere lässt sich daraus nicht herleiten, dass aus übereinstimmender Sicht der Abkommensparteien die aus dem --zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz 1971 in der Schweiz noch nicht gesetzlich vorgeschriebenen-- Pensionskassensystem resultierenden Zusatzrenten öffentlich Bediensteter --anders als deren Sozialversicherungsrenten nach dem AHV-- jedenfalls dem Kassenstaatsprinzip unterfallen sollten.
- 21 b) Da sonach kein Ruhegehalt im abkommensrechtlichen Sinne vorliegt, greifen im Streitfall weder die Zuweisung des Besteuerungsrechts zum Ansässigkeitsstaat nach Art. 18 DBA-Schweiz 1971/1992 noch die

Zuweisung zum Kassenstaat nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1992. Damit ist die Auffangnorm des Art. 21 DBA-Schweiz 1971/1992 einschlägig, nach der die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat --im Streitfall Deutschland-- besteuert werden können.

- 22 3. Zutreffend hat das FG zudem entschieden, dass im vorliegenden Verfahren eine Anrechnung der von der Pensionskasse B einbehaltenen und an die Eidgenössische Steuerverwaltung abgeführten Quellensteuer auf die Einkommensteuer nicht möglich ist.
- 23 a) Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz 1971/1992 wird bei den aus der Schweiz stammenden Einkünften die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen erhobene und nicht zu erstattende schweizerische Steuer nach Maßgabe der Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern auf den Teil der deutschen Steuer angerechnet, der auf diese Einkünfte entfällt. Die Anrechnung nach dieser Bestimmung scheitert im Streitfall daran, dass die Abführung der Quellensteuer an die Eidgenössische Steuerverwaltung nach der Rechtsauffassung des Senats nicht in Übereinstimmung mit dem DBA-Schweiz 1971/1992 geschehen ist. Denn Art. 21 DBA-Schweiz 1971/1992 weist der Bundesrepublik Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht an den von dieser Vorschrift umfassten Einkünften zu; ein Quellenbesteuerungsrecht der Schweiz besteht danach nicht. Vielmehr hat die Schweiz die gemäß Art. 21 DBA-Schweiz 1971/1992 dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland unterfallenden Einkünfte von der Besteuerung in der Schweiz auszuschließen (Brandis in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Schweiz Art. 21 Rz 36, m.w.N.). Die sonach abkommenswidrig abgeführte Quellensteuer kann nicht angerechnet werden (Senatsurteile vom 15. März 1995 I R 98/94, BFHE 177, 269, BStBl II 1995, 580; vom 1. Juli 2009 I R 113/08, BFH/NV 2009, 1992, m.w.N.).
- 24 Entgegen der Annahme der Revision kann der Besteuerungszugriff der Schweiz nicht aufgrund des Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1992 als abkommensgemäß angesehen werden. Denn wie unter II.2.a aa ausgeführt, beruht das Verständnis des in Art. 18 und Art. 19 DBA-Schweiz 1971/1992 verwendeten Begriffs "Ruhegehälter" durch den Senat nicht auf einem auf Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz gestützten Rückgriff auf das innerstaatliche Recht, sondern auf einer abkommensautonomen Auslegung, für die weder das deutsche noch das Schweizer innerstaatliche Recht von entscheidender Bedeutung sind.
- 25 b) Eine Anrechnung der Quellensteuer nach § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 scheidet ebenfalls aus. Zwar ist danach bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, die festgesetzte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt. Jedoch ist § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 im Streitfall nicht anwendbar. Gemäß § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG 2002 sind die Abs. 1 bis 3 des § 34c EStG 2002 nämlich nicht anzuwenden, wenn die ausländischen Einkünfte aus einem Staat stammen, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht. Diese Voraussetzung ist mit dem DBA-Schweiz 1971/1992 gegeben. Da im Streitfall die Schweizer Quellensteuer auf aus der Schweiz stammende Einkünfte erhoben wurde, ist eine Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG 2002 nicht möglich (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2009, 1992).
- 26 c) Auch auf § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG 2002 kann eine Anrechnung nicht gestützt werden. Nach dieser Vorschrift sind die Abs. 1 und 2 des § 34c EStG 2002 auch bei Bestehen eines Abkommens anzuwenden, wenn die Doppelbesteuerung nach den Vorschriften des Abkommens nicht beseitigt wird. Dieser Fall ist jedoch nicht gegeben, da nach Art. 21 DBA-Schweiz 1971/1992 das Besteuerungsrecht in Bezug auf die von diesem Artikel umfassten Einkünfte ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zusteht. Entscheidend sind insoweit die abstrakten Abkommensvorschriften (Senatsurteile in BFHE 177, 269, BStBl II 1995, 580, und in BFH/NV 2009, 1992).
- 27 d) Soweit das FA im Streitfall gleichwohl eine teilweise Anrechnung der abgeführten Quellensteuer vorgenommen hat, ist das als Billigkeitserweis i.S. von § 163 der Abgabenordnung zu verstehen (vgl. auch OFD Karlsruhe, Verfügung in DB 2004, 267). Dieser ist nicht Gegenstand des streitgegenständlichen Festsetzungsverfahrens.
- 28 4. Der Senat teilt die Auffassung der Vorinstanz, wonach die im Streitfall faktisch gegebene Doppelbesteuerung des Ertragsanteils der Altersrente nicht aufgrund der gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbote oder Grundfreiheiten in Verbindung mit dem Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit (BGBl II 2001, 810) von der Bundesrepublik Deutschland zu beseitigen ist. Auf die diesbezüglichen Ausführungen im FG-Urteil, denen die Revision nicht entgegengetreten ist, wird Bezug genommen.