
Datum: 14.04.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2402/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0414.2K2402.13.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Der Streitwert wird auf 5000 € festgesetzt.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Verpflichtung des Beklagten, ein Verständigungsverfahren nach dem deutsch-französischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Frankreich) einzuleiten.

2

Die Kläger sind verheiratet und wurden im Jahr 1998 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war bis zum 31.03.1998 bei einem französischen Unternehmen als Arbeitnehmer beschäftigt. Im Rahmen der Beendigung des Arbeitsverhältnisses erhielt der Kläger eine Abfindung, die das deutsche Wohnsitzfinanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 1998 mit Bescheid vom 05.05.2001 berücksichtigte. Nach Einspruch erließ das Finanzamt am 13.02.2002 eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung, wodurch der steuerlich zu berücksichtigende Betrag der Abfindung geändert wurde, und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Das hiergegen geführte Klageverfahren hatte gemäß Urteil des Finanzgerichts vom 18.01.2006 keinen Erfolg.

3

Die französische Finanzverwaltung berücksichtigte die Abfindungszahlung im Rahmen eines Steuerbescheides für das Jahr 1998 vom 21.10.2002. Ein hiergegen im Jahr 2003 eingeleitetes Klageverfahren endete am 30.3.2010 erfolglos.

4

12.01.2011 beantragten die Kläger die Durchführung eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 DBA-Frankreich wegen der vorliegenden Doppelbesteuerung der Abfindung. Den

5

Antrag lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 07.08.2012 wegen Verfristung als unzulässig ab. Die vierjährige Antragsfrist habe am 24.10.2002 nach Zugang des geänderten Einkommensteuerbescheides begonnen und sei am 24.10.2006 abgelaufen.

Hiergegen wandten sich die Kläger mit Einspruch vom 21.08.2012. Sie vertraten die Auffassung, dass die Antragsfrist erst mit dem Urteil des französischen Gerichts zu laufen begonnen habe. Allenfalls könne auf den 19.02.2007 abgestellt werden, also dem Zeitpunkt, in dem die französische Steuerbehörde Berufung gegen eine Entscheidung im Zusammenhang mit der Freigabe eines gepfändeten Bankguthabens habe einlegen können. Darüber hinaus seien die Kläger steuerlich unerfahren und hätten keine Kenntnis gehabt, dass parallel zu einem Rechtsmittelverfahren ein Verständigungsverfahren hätte eingeleitet werden müssen.

Den Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 04.07.2013 als unbegründet zurück. Zur Begründung verwies der Beklagte zum einen auf die in dem BMF-Erlass vom 13.07.2006 geregelte vierjährige Antragsfrist. Darüber hinaus zog der Beklagte Parallelen zu Änderungsvorschriften und Fristabläufen gemäß der Abgabenordnung.

Hiergegen richtet sich die Klage vom 06.08.2013.

Mit der Klage machen die Kläger geltend, dass das französische Klageverfahren gegen die steuerliche Berücksichtigung der Abfindung zunächst einen erfolgreichen Anfang genommen habe und gepfändete Guthaben freigegeben worden seien. Erst im Jahr 2010 sei unerwartet die Rechtmäßigkeit der französischen Besteuerung bestätigt worden.

Der Beklagte ginge zu Unrecht davon aus, dass die Kläger die Versäumung der Antragsfrist zu vertreten hätten. Sie, die Kläger, hätten kein steuerliches Fachwissen. Ein 2007 im Zusammenhang mit dem französischen Gerichtsverfahren eingeschalteter steuerlicher Fachmann habe auf die Notwendigkeit, einen Antrag zu stellen, nicht hingewiesen. Daher sei jedenfalls eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren.

Die Kläger beantragen,

den Ablehnungsbescheid vom 07.08.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.07.2013 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, im Hinblick auf die Besteuerung der Abfindungszahlung im Veranlagungszeitraum 1998 ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 DBA-Frankreich einzuleiten.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Das DBA-Frankreich enthalte keine eigene Antragsfrist. Eine solche enthalte aber das an Art. 25 des OECD-Musterabkommens orientierte BMF-Schreiben vom 13.07.2006. Danach müsse ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens innerhalb von vier Jahren nach Bekanntgabe der maßgebenden Besteuerungsmaßnahme gestellt werden, ansonsten stimme die Finanzverwaltung der Einleitung des Verfahrens nicht zu. Bei der Antragsfrist handele es sich um ein allgemein anerkanntes Rechtsinstitut, welches im Interesse aller Beteiligten ab einem bestimmten Termin für Rechtsklarheit und Rechtsfrieden Sorge.

Die Frist beginne mit dem Tag der ersten Mitteilung der Maßnahme, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führe. Dies sei im vorliegenden Fall der 24.10.2002, also der Tag, an dem den Klägern die geänderte Besteuerung der französischen

Einkünfte bekannt geworden sei. Soweit zu diesem Zeitpunkt noch Rechtsmittelverfahren anhängig gewesen seien, sei dies irrelevant, da nationale Rechtsmittelverfahren die Antragsfrist im Hinblick auf das Verständigungsverfahren nicht unterbrechen.

Die vierjährige Antragsfrist nach dem BMF-Erlass stelle keine gesetzliche Ausschlussfrist dar, so dass eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht in Betracht komme. Der BMF-Erlass sehe allerdings eine verlängerte Antragsfrist vor, soweit den Antragsteller besondere Umstände an einer früheren Geltendmachung gehindert hätten. Solche Umstände lägen im vorliegenden Fall nicht vor, da die Kläger bis 2007 auf die Einschaltung eines steuerlichen Beraters verzichtet hätten und sich insofern nicht ausreichend über die notwendigen Maßnahmen informiert hätten. Soweit seit 2007 ein französischer Anwalt für die Kläger tätig gewesen sei, sei dessen fehlender Hinweis auf die Notwendigkeit der Einleitung eines Verständigungsverfahrens den Klägern zuzurechnen. 17

Entscheidungsgründe 18

Die Klage ist unbegründet. 19

1. Die Kläger haben keinen Anspruch auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens. 20

a. Gemäß Art. 25 Abs. 2 DBA-Frankreich vom 01.01.1957 kann eine zuständige Behörde eines Staates mit der zuständigen Behörde des anderen Staates ein Verständigungsverfahren durchführen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, wenn eine Person nachgewiesen hat, dass Maßnahmen von Finanzbehörden der Vertragsstaaten die Wirkung einer Doppelbesteuerung gehabt haben oder haben können. 21

b. Das Doppelbesteuerungsabkommen wurde mit Wirkung vom 01.01.2016 durch eine neue Fassung ersetzt, welche in Art. 25 Abs. 1 S. 2 eine ausdrückliche Ausschlussfrist von drei Jahren für Anträge auf Verständigungsverfahren vorsieht. Die Bundesrepublik Deutschland und die französische Republik haben im Hinblick auf die zeitliche Anwendung der Vorschrift keine Rückwirkung vereinbart, so dass im Streitfall das DBA-Frankreich 1957 Anwendung findet. 22

c. Art. 25 Abs. 2 DBA Frankreich räumt der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Frage, ob ein Verständigungsverfahren eingeleitet werden soll, ein Ermessen ein. Dies ergibt sich bereits aus dem ausdrücklichen Wortlaut der Vorschrift, wonach sich die zuständige Behörde verständigen „kann“ (vgl. BFH v. 26.05.1982, I B 16/78, BStBl. II 1982, 583). Aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften des Abkommens ergibt sich nichts Gegenteiliges. Soweit in der Literatur über die Frage gestritten wird, ob der Behörde tatsächlich ein Ermessen bezüglich der Einleitung eines Verständigungsverfahrens zusteht (vgl. Lüthi in Wassermeyer, DBA, Art. 25 OECD-MA, Rz. 59; Flüchter in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 25 OECD-MA, Rz. 124), so wird dieser Streit - soweit ersichtlich - nur im Zusammenhang mit einer abweichenden Formulierung von Verständigungsvorschriften in anderen DBA geführt. Die am OECD-Musterabkommen orientierten DBA verwenden üblicherweise die Formulierung, wonach eine zuständige Behörde sich „bemühen wird“, Einvernehmen mit der Behörde eines anderen Staates zu erzielen. Ob eine solche Formulierung der Behörde ein Ermessen einräumt, ist in diesem Streitfall aber nicht zu entscheiden. 23

d. Ist der Behörde ein Ermessen eingeräumt, hat der Steuerpflichtige einen nach Art. 19 Abs. 4 GG vor den Gerichten durchsetzbaren Anspruch, dass die entsprechende Behörde ihr Ermessen fehlerfrei ausübt. In § 102 FGO ist dies für das finanzgerichtliche Verfahren konkretisiert. Die zur Nachprüfung des Verwaltungshandelns angerufenen Gerichte sind 24

demnach darauf beschränkt, die Handlungen und Unterlassungen der Verwaltungsbehörde auf Ermessensfehler hin zu überprüfen (vgl. BFH v. 26.05.1982, I B 16/78, BStBl. II 1982, 583).

e. Hinsichtlich der Ermessensentscheidung, ob ein Verständigungsverfahren eingeleitet wird, kann die Finanzbehörde unterschiedlichste Aspekte in die Beurteilung mit einbeziehen, z.B. ob in früheren vergleichbaren Fällen eine Einigung erzielt werden konnte, ob eine Steuerumgehungsabsicht des Steuerpflichtigen bestand, ob der Steuerpflichtige seiner Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung nachgekommen ist, ob die zu beurteilende Frage nur von untergeordneter Bedeutung ist oder ob politische oder taktische Erwägungen die Einleitung eines Verständigungsverfahrens opportun erscheinen lassen (vgl. Schmitz, in Strunk/Kaminski/Köhler, DBA, Art. 25 OECD-MA, Rn. 39). Nach Auffassung des Senats darf die Behörde auch den Zeitablauf in seine Abwägung mit aufnehmen, da nach langem Zeitablauf die Wahrscheinlichkeit einer Verständigung immer geringer wird und die Aspekte der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens zu beachten sind. 25

f. Der Beklagte hat in der Einspruchsentscheidung seine Weigerung, ein Verständigungsverfahren einzuleiten, zunächst mit der in Tz. 2.2.3 des BMF-Schreibens vom 13.07.2006 enthaltenen Fristenregelung begründet. Auf die Frage, ob der BMF tatsächlich befugt war, im Rahmen eines Verwaltungserlasses eine starre Fristenregelung vorzugeben, kommt es hier nicht an. 26

Aus der Einspruchsentscheidung ergibt sich nämlich, dass der Beklagte sich auch unabhängig von der in dem BMF-Schreiben enthaltenen Fristenregelung mit einzelnen Aspekten des Zeitablaufs auseinandergesetzt hat. So hat der Beklagte im Rahmen seiner Entscheidung auch Überlegungen hinsichtlich der Festsetzungsverjährung von Steuerbescheiden, ebenso wie die Frage, ob die Kläger in der Lage gewesen wären, zu einem früheren Zeitpunkt einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu stellen, einbezogen. Er ist im Anschluss im Rahmen einer Ermessensentscheidung zu dem Ergebnis gekommen, dass die Einleitung eines Verständigungsverfahrens aufgrund des Zeitablaufs nicht mehr geboten war, da die Kläger bereits zu einem früheren Zeitpunkt in der Lage gewesen wären, den Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens zu stellen, weil sie spätestens seit dem Rechtsstreit vor dem französischen Gericht steuerlich beraten waren. 27

g. Der Beklagte hat sich damit in den Grenzen des ihm durch das DBA eingeräumten Ermessens gehalten und keine sachwidrigen Aspekte in die Entscheidung mit einbezogen. Ein Ermessens Fehlgebrauch liegt nicht vor. 28

Daher ist die Entscheidung des Beklagten, das Verständigungsverfahren nicht einzuleiten, gerichtlich nicht zu beanstanden, so dass die Klage keinen Erfolg hat. 29

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 134 Abs. 1 FGO. 30

3. Die Entscheidung über den Streitwert beruht auf den §§ 52, 63 GKG. 31