
Datum: 14.04.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2809/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0414.2K2809.13.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Der Streitwert wird auf 70.302 € festgesetzt.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach dem deutsch-spanischen Doppelbesteuerungsabkommen für den Veranlagungszeitraum 2001.

Der Kläger war zunächst als Arbeitnehmer der M AG und ab 1999 auf Grundlage eines Beratervertrages für das spanische Unternehmen F S.A., einem zum M-Konzern gehörenden Unternehmen, tätig. Aufgrund des Beratervertrages stand dem Kläger im Jahr 2001 wegen einer Vertragsbeendigung eine Entschädigung i.H.v. 500.000 DM zu. Das spanische Unternehmen kürzte die Auszahlung um Quellensteuer i.H.v. 25 % und führte den Abzugsbetrag an die spanischen Finanzbehörden ab.

Das in Deutschland zuständige Finanzamt R rechnete zwei Drittel der Zahlung nicht dem spanischen Unternehmen, sondern der M AG zu, da das spanische Unternehmen 366.667 DM verdeckt an die M AG weiterbelastet habe. In der Folge änderte das Finanzamt die Veranlagung des Klägers und berücksichtigte 350.667 DM (366.667 DM ./. 16.000 DM Freibetrag) als Arbeitslohn für mehrere Jahre. Eine Anrechnung der spanischen Quellensteuer erfolgte nicht. Der geänderte Einkommensteuerbescheid datiert vom 13.11.2003. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren reichte der Kläger eine Klage beim Finanzgericht Münster ein, welche am 23.11.2009 zurückgenommen wurde. Im Rahmen einer dort erzielten Einigung kürzte das Finanzamt die zu berücksichtigende Abfindung um 50.000 DM und berücksichtigte im Rahmen des Progressionsvorbehaltes Werbungskosten

1

2

3

4

i.H.v. 30.000 DM. Der diesbezügliche Änderungsbescheid ging am 18.12.2009 zur Post.

Am 27.10.2010 beantragte der Kläger die Einleitung eines Verständigungsverfahrens. 5

Dieses lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 24.10.2012 ab, da die vierjährige Frist zur Antragstellung gemäß dem BMF-Schreiben vom 13.07.2006 abgelaufen gewesen sei. 6

Hiergegen wandte sich der Kläger mit Einspruch vom 24.10.2012, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 01.08.2013 als unbegründet zurückwies. 7

Hiergegen richtet sich die Klage vom 04.09.2013. 8

Der Kläger macht geltend, das BMF-Schreiben vom 13.07.2006 entfalte keine Bindungswirkung. Es stelle allein eine Leitlinie für die Verwaltung und kein geltendes Recht dar. Das DBA-Spanien stelle hingegen unmittelbar innerstaatlich geltendes Recht dar, welches keine Fristen zu seinen Lasten enthalte. Praktikabilitätserwägungen des Beklagten könnten nicht zu seinen Lasten gehen. 9

Soweit sich aus Art. 25 Abs. 2 DBA-Spanien 1966 ergebe, dass die Beteiligten sich um eine Verständigung „bemühten“, so sei dies inzwischen dahingehend zu verstehen, dass Deutschland verpflichtet sei, ein Verständigungsverfahren einzuleiten. Dies ergebe sich aus der Schiedsgerichtsrichtlinie. Soweit das OECD Musterabkommen eine Antragsfrist vorsehe, habe dies im vorliegenden Fall keine Bedeutung, da die entsprechenden Regelungen nicht in das DBA-Spanien übernommen worden seien. Das DBA-Spanien sei am 05.12.1966 unterzeichnet und 1968 veröffentlicht worden. Andere DBA (z.B. DBA Belgien von 1967) aus dieser Zeit enthielten Antragsfristen, so dass anzunehmen sei, dass die Bundesrepublik sich dieser Problematik bewusst gewesen sei. Ein Rückgriff auf allgemeines Verfahrensrecht entgegen den Regelungen in einem DBA sei verfassungsrechtlich nicht zulässig. 10

Der Kläger beantragt, 11

den Ablehnungsbescheid vom 24.10.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.08.2013 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, hinsichtlich der Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit im Veranlagungszeitraum 2001 bzgl. der Einkommensteuer gemäß Art. 25 DBA Spanien ein Verständigungsverfahren einzuleiten. 12

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen. 14

Zwar enthalte das DBA-Spanien keine Antragsfrist, gleichwohl habe das BMF sich im Erlasswege an Art. 25 OECD-Musterabkommen orientiert und bestimmt, dass die deutsche Finanzverwaltung der Einleitung eines Verständigungsverfahrens nicht zustimme, wenn mehr als vier Jahre zwischen der Bekanntgabe einer maßgebenden Besteuerungsmaßnahme und dem Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens vergangen seien. Die Frist des BMF-Schreibens sei länger als die des OECD-Musterabkommens. Bei der Antragsfrist handele es sich um ein allgemeines Rechtsinstitut, um im Interesse aller Beteiligten zu einem bestimmten Termin Rechtssicherheit und Rechtsfrieden herzustellen. Das DBA-Spanien sei nach seiner Ratifizierung nationales Recht im Range eines einfachen Gesetzes. Daher seien auch die sonstigen verfahrensrechtlichen Grundsätze, die gleichrangig gälten, zu beachten. Gemäß § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO betrage die Festsetzungsfrist für Steuern vier Jahre. Die Frist des BMF-Schreibens korrespondiere mit dieser Frist. Nach Ablauf der Festsetzungsfrist des § 169 AO bestehe kein Grund mehr zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens. 15

Entscheidungsgründe	16
Die Klage ist unbegründet.	17
1. Der Kläger hat keinen Anspruch auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens. Die Ablehnung der Einleitung war rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten.	18
Der Kläger hat seinen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens außerhalb der maßgeblichen Frist gestellt.	19
a. Gemäß Art. 24 Abs. 1 S. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 03.02.2011 in der Fassung des Gesetzes vom 16.01.2012 (DBA-Spanien 2011) ist für die Unterbreitung eines Falles zum Zwecke der Durchführung eines Verständigungsverfahrens eine Frist von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme, die nach Auffassung des Steuerpflichtigen zu einer Doppelbesteuerung führt, vorgesehen.	20
Die Vorschrift entspricht Art. 25 Abs. 1 S. 2 OECD-Musterabkommen.	21
Gemäß Tz. 21 des Musterkommentars zu Art. 25 OECD-Musterabkommen soll die Bestimmung des fristauslösenden Termins in der für den Steuerpflichtigen günstigsten Art und Weise erfolgen.	22
Danach ist der Tag der Mitteilung der Einzelmaßnahme, die zu der abkommenswidrigen Besteuerung führt, maßgebend (Eilers, in Wassermeyer, DBA, Art. 25 OECD-MA, Rn. 21; Schmitz, in Strunk/Kaminski/Köhler, DBA, Art. 25 OECD-MA Rn. 29). Dies soll der Tag der Bekanntgabe des Steuerbescheids sein. Aus dem Wortlaut von Art. 25 OECD-Musterabkommen folge, dass die „erste Mitteilung“ maßgeblich sei. Daher komme es auf den Bescheid an, in dem erstmals die als abkommenswidrig beanstandete Besteuerung mitgeteilt werde. Spätere Änderungsbescheide könnten nur einen neuen Fristbeginn auslösen, wenn sie eine neue als abkommenswidrig angesehene Besteuerung mitteilten, etwa im Falle einer Verböserung (Flüchter, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art 25 OECD-MA, Rn. 83; a.A. Schmitz, in Strunk/Kaminski/Köhler, DBA, Art. 25 OECD-MA Rn. 29, der auf die Mitteilung der letzten nicht mehr rechtsmittelfähigen Entscheidung abstellt).	23
In Fällen des Quellensteuerabzugs ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung maßgebend, wobei vertreten wird, dass ein späterer Zeitpunkt maßgeblich sei, wenn der Steuerpflichtige nachweisen könne, dass er erst zu einem späteren Zeitpunkt von dem Abzug erfahren habe (Eilers, in Wassermeyer, DBA, Art. 25 OECD-MA, Rn. 23).	24
Ergibt sich die abkommenswidrige Besteuerung erst aus einem Zusammenwirken der Maßnahmen beider Vertragsstaaten oder wirkt sie sich erst dann aus, soll die Dreijahresfrist ab Mitteilung der Maßnahme des zweiten Vertragsstaats laufen (Tz. 24 des Musterkommentars zu Art. 25 OECD-Musterabkommen; Lehner, in Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 OECD-MA, Rn. 38).	25
Die Dreijahresfrist läuft auch, wenn ein innerstaatlicher Rechtsbehelf verfolgt wird (Tz. 25 des Musterkommentars zu Art. 25 OECD-Musterabkommen; Lehner, in Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 OECD-MA, Rn. 38; Flüchter, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art 25 OECD-MA, Rn. 90; a. A. offenbar Schmitz, in Strunk/Kaminski/Köhler, DBA, Art. 25 OECD-MA Rn. 29).	26

b. In Anwendung dieser Grundsätze hat der Kläger seinen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens am 27.10.2010 nach Ablauf der Antragsfrist gemäß Art. 24 Abs. 1 S. 2 DBA-Spanien 2011 gestellt.	
aa. Der erste Einkommensteuerbescheid der deutschen Finanzverwaltung, mit welchem der streitgegenständliche Arbeitslohn in Deutschland besteuert wurde, datiert vom 13.11.2003. Dies ist das maßgebliche fristauslösende Datum im Hinblick auf die Antragsfrist. Soweit am 18.12.2009 im Zusammenhang mit der Rücknahme einer Klage ein Änderungsbescheid erging, handelte es sich hierbei um eine Einschränkung der bisherigen Besteuerung der Höhe nach durch Verringerung der Bemessungsgrundlage. Durch diesen Bescheid wurde weder erstmals eine die behauptete Doppelbesteuerung auslösende Maßnahme mitgeteilt, noch handelte es sich um eine Verböserung einer bisher getroffenen Maßnahme. Daher ist der Bescheid vom 18.12.2009 im Hinblick auf den Fristbeginn nicht maßgeblich. Soweit zum Teil die Auffassung vertreten wird, dass erst eine letzte nicht mehr rechtsmittelfähige Entscheidung eines Gerichts die Maßnahme darstelle, die die Dreijahresfrist auslöse, so folgt das Gericht dem nicht. Maßgeblich ist vielmehr der Erlasszeitpunkt des zu Grunde liegenden Steuerbescheides. Dies folgert das Gericht aus dem Wortlaut von Art. 24 Abs. 1 S. 2 DBA Spanien, wonach der Fall innerhalb von drei Jahren nach der „ersten Mitteilung der Maßnahme“ unterbreitet werden muss und insofern auf die Bekanntgabe des Steuerbescheides als „erste“ Mitteilung und nicht auf die gerichtliche Entscheidung über die Rechtmäßigkeit abzustellen ist.	28
bb. Im Hinblick auf die Quellenbesteuerung hinsichtlich der Abfindungszahlung aus dem Jahr 2001 ist nicht ersichtlich, dass der Kläger erst zu einem späteren Zeitpunkt als dem des Erlasses des deutschen Steuerbescheides vom 13.11.2003 Kenntnis von der spanischen Besteuerung hatte. Diesbezüglich hat der Kläger auch nichts vorgetragen.	29
cc. Der Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens 27.10.2010 erfolgte mehr als drei Jahre nach Mitteilung des Einkommensteuerbescheides 2001 vom 13.11.2003, so dass der Beklagte zu Recht die Einleitung eines Verständigungsverfahrens abgelehnt hat.	30
c. Art. 24 Abs. 1 S. 2 DBA-Spanien 2011 ist im Streitfall zeitlich anzuwenden.	31
aa. Grundsätzlich tritt das Abkommen gemäß Art. 30 Abs. 2 DBA-Spanien 2011 nach einem Zeitraum von drei Monaten ab dem Tag des Austausches der Ratifikationsurkunden in Kraft und löst ab diesem Zeitpunkt das zuvor geltende DBA-Spanien 1966 ab.	32
Gemäß Art. 30 Abs. 4 DBA-Spanien 2011 gilt Art. 24 DBA-Spanien 2011 ungeachtet der Bestimmungen zum Inkrafttreten für alle Verständigungsverfahren, auch wenn die Informationen, Steuern oder Steueransprüche dem Inkrafttreten des DBA-Spanien 2011 zeitlich vorausgehen.	33
Das DBA-Spanien 2011 enthält auf ausdrücklichen Wunsch Spaniens eine Regelung zur rückwirkenden Anwendung der verfahrensrechtlichen Bestimmungen des Abkommens (Denkschrift zum Abkommen und zum Protokoll II. zu Art. 30, BR-Drucksache 528/11, Seite 37).	34
bb. Davon, dass die rückwirkende Anwendung von Art. 24 Abs. 1 S. 2 DBA-Spanien 2011 verfassungswidrig wäre, ist der Senat nicht überzeugt.	35
Die vertragschließenden Staaten sehen bei Neufassung von DBA häufig rückwirkende Anwendungen vor. Von einer Rückwirkung ist regelmäßig auszugehen, wenn der Beginn des	36

völkerrechtlich vorgesehenen zeitlichen Anwendungsbereichs auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor der Verkündung des Zustimmungsgesetzes des deutschen Gesetzgebers liegt (Meinert, in Schönfeld/Ditz DBA, Art. 30 OECD-MA, Rn. 18).

Soweit durch Anwendungsvorschriften in einem DBA die zeitliche Anwendbarkeit vor den Zeitpunkt des innerstaatlichen Inkrafttretens der Regelungen des DBA verlagert wird, liegt nach der Rechtsprechung des BFH eine verfassungswidrige echte Rückwirkung dann nicht vor, wenn der Bürger in dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge vom Gesetz zurückbezogen wird, mit einer Änderung der Gesetzeslage rechnen musste (vgl. BFH, Urteil vom 10.11.1993, I B 122/93, BStBl. II 1994, 155). 37

Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt. 38

Maßgebender Zeitpunkt ist insoweit der Zeitpunkt, zu dem der Kläger nach der geänderten Regelung des DBA-Spanien den Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens hätte stellen müssen. Dies ist nach der rückwirkenden Regelung des DBA?Spanien 2011 der 16.11.2006 (drei Jahre nach Ergehen des Steuerbescheids vom 13.11.2003). Zu diesem Zeitpunkt war der Kläger nicht mehr in seinem Vertrauen auf die Fortgeltung von Art. 25 DBA-Spanien 1966 geschützt, da die Bundesrepublik Deutschland und das Königreich Spanien bereits im Jahr 2005 vereinbart haben, das DBA Spanien 1966 durch eine neue, an dem OECD-Musterabkommen orientierte Vereinbarung zu ersetzen (Denkschrift zum Abkommen und zum Protokoll, I, BR-Drucksache 28/11, S. 33). Das OECD-Musterabkommen sah bereits zu diesem Zeitpunkt eine Antragsfrist für das Verständigungsverfahren vor. 39

Daher ist der Senat nicht davon überzeugt, dass die rückwirkende Anwendungsvorschrift des Art. 30 Abs. 4 DBA Spanien 2011 verfassungswidrig wäre. 40

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 41

3. Die Entscheidung über den Streitwert beruht auf den §§ 52, 63 GKG. 42