
Datum: 04.05.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 1491/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0504.13K1491.15.00

Tenor:

Der Haftungs- und Nachforderungsbescheid vom 26. August 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Mai 2015 wird um 100.336,16 € Haftung für Lohnsteuer und 5.518,48 € Haftung für Solidaritätszuschlag gemindert.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Berechtigung des Beklagten, die Klägerin im Wege eines Haftungsbescheides für Lohnsteuer auf die Zahlung einer Abfindung eines nicht in Deutschland ansässigen Arbeitnehmers in Anspruch zu nehmen. Nachrangig bestreitet die Klägerin – für den Fall der Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme dem Grunde nach – die Rechtmäßigkeit der Höhe ihrer Inanspruchnahme.

Dem Streitfall liegt ein in allen Punkten unstreitiger Lebenssachverhalt zu Grunde. Die Klägerin beschäftigte vom 15. April 1996 bis zum 30. Juni 2013 den hier betroffenen Arbeitnehmer A – im Folgenden: Arbeitnehmer –. Der Arbeitnehmer war zunächst von 1996 bis zum 30. Juni 2001 (B) und vom 1. Juli 2001 bis zum 31. März 2011 (C) im Inland beschäftigt. Im Rahmen eines Entsendevertrages (vom 1. Juli 2010, korrigiert am 4. Februar 2011, Lohnsteuerakte) arbeitete er seit dem 1. April 2011 für die E Tochtergesellschaft der Klägerin in E (Südamerika). Ab dem 1. Dezember 2012 war er unwiderruflich unter Fortzahlung seiner Vergütung von der Verpflichtung zur Arbeitsleistung freigestellt.

1

2

3

4

Nach dem Aufhebungsvertrag vom 30. November 2012 wurde der zwischen den Beteiligten unter dem 4. Februar 2011 geschlossene Entsendevertrag spätestens mit Wirkung zum 31. Juli 2013 beendet. Der Arbeitsvertrag (vom 15. April 1996 und 28. Januar 2008), der im Hinblick auf den Entsendevertrag ruhte, wurde im gegenseitigen Einvernehmen spätestens mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beendet (Tz 1 des Aufhebungsvertrages).

Die Klägerin verpflichtete sich bis zum Auslaufen des Entsendevertrages im Wesentlichen die vereinbarten Leistungen aus diesem Vertrag zu erbringen. Das für 2013 zu erwartende variable Einkommen wurde pauschal abgegolten. Ab dem 1. August 2013 sollte der Arbeitnehmer entsprechend den deutschen Regelungen des Arbeitsvertrages bezahlt werden. 5

Für den Verlust des Arbeitsplatzes wurde eine einmalige Abfindung i.H.v. 200.000 € brutto vereinbart. Für den Fall der vorzeitigen Beendigung des Entsendevertrages und/oder des Arbeitsvertrages vor dem 31. Dezember 2013 durch den Arbeitnehmer verpflichtete sich die Klägerin, eine zusätzliche Abfindung in Höhe der sonst zu zahlenden monatlichen Bruttoentgelte von 10.360 € an den Arbeitnehmer zu zahlen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Aufhebungsvertrag (Blatt 104 bis 110 d. A.) verwiesen. 6

Während seiner Tätigkeit in E gab der Arbeitnehmer anlässlich des Nachzugs seiner Familie am 25. Juli 2011 seinen inländischen Wohnsitz auf. Bis zur Ausreise aus E am 19. Juni 2013 lag der Familienwohnsitz in E. 7

Bereits im Dezember 2012 hatte der Arbeitnehmer von seinem späteren, neuen Arbeitgeber ein Angebot zur Tätigkeit in Russland erhalten. Dies führte zu Vertragsverhandlungen, in deren Verlauf der Arbeitnehmer den russischen Betrieb besichtigte. Im Verlauf der Monate Februar und März 2013 ergab sich eine Einigung des Arbeitnehmers mit seinem neuen Arbeitgeber, die im April 2013 zu einem Arbeitsvertrag führte. Vom 4. April bis zum 1. Mai hielt sich daraufhin der Arbeitnehmer in Russland auf, um den dauerhaften Aufenthalt für sich und seine Familie vorzubereiten. 8

Nach der Ausreise aus E hielt sich der Arbeitnehmer mit seiner Familie besuchsweise vom 20. bis zum 25. Juni 2013 in F (EU), danach vom 26. bis zum 30. Juni 2013 in Deutschland auf. Am 1. Juli 2013 reiste er zwecks Aufnahme der endgültigen Beschäftigung nach Russland ein. Mitte Juli wurde das Mobiliar aus der E Wohnung nach Russland verbracht (Transportrechnung in Lohnsteuerhefter), die Familie des Klägers reiste zum 1. August 2013 nach Russland ein. Seit dem 1. September 2013 besteht ein Mietvertrag über die dort genutzte Wohnung. Wegen der Einzelheiten wird auf den Tageskalender (Lohnsteuerhefter) sowie die Darstellung des zeitlichen Ablaufs durch den Lohnsteuer-Außenprüfer vom 18. Juni 2014 (Lohnsteuerakte) Bezug genommen. 9

Am 25. Juni 2013 überwies die Klägerin dem Arbeitnehmer die Abfindung i.H.v. 262.160 € ohne Lohnsteuereinbehalt auf sein deutsches Konto. 10

Im Jahr 2013 hielt sich der Arbeitnehmer bis zum Jahresende insgesamt an 207 Tagen im Gebiet der Russischen Föderation auf (Blatt 148 d. A.). Er beantragte daraufhin die Ausstellung einer Bestätigung seines Ansässigkeitsstatus (Blatt 118 d. A.). Die russische Steuerverwaltung bestätigte dem Arbeitnehmer daraufhin, im Jahr 2013 eine in der Russischen Föderation ansässige Person im Sinne des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zwischen der Russischen Föderation und der Bundesrepublik Deutschland bezüglich der Einkommensteuer und Vermögensteuer vom 29. Mai 1996 in der Fassung des 11

Änderungsprotokolls vom 15. Oktober 2007 (BGBl 2009 II S. 820) – DBA Russland – zu sein (Blatt 150 d. A.).

Bereits im Oktober 2013 hatte die Klägerin beim Beklagten beantragt, sie von der Verpflichtung zum Einbehalt der Lohnsteuer auf die Abfindungszahlung zu befreien. 12

Im Auftrag des Beklagten führte daraufhin das Finanzamt D eine Lohnsteuer-Außenprüfung bei der Klägerin durch. Dabei kamen die Prüfer auf der Basis des dargestellten Lebenssachverhaltes zu der Überzeugung, der Arbeitnehmer sei im Jahr 2013 nach § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d des Einkommensteuergesetzes – EStG – in Deutschland beschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen. 13

Entscheidend sei, dass er im Zeitpunkt der Zahlung der Abfindung (25. Juni 2013) in keinem Staat ansässig gewesen sei. Eine Beschränkung des Steuerrechtes der Bundesrepublik durch das DBA Russland bestehe daher nicht, da ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt in Russland frühestens mit der Einreise des Klägers am 1. Juli 2013 und damit nach der Zahlung begründet worden sei. 14

Bei der Berechnung der Lohnsteuer gingen die Prüfer zutreffend davon aus, dass der Arbeitnehmer insgesamt 206,5 Monate bei der Klägerin beschäftigt gewesen sei, wovon 178,5 Monate auf inländische und 28 Monate auf ausländische Beschäftigung entfielen. Der auf die inländische Beschäftigung entfallende Anteil der Abfindung von 262.160 € betrage daher (dividiert durch 206,5, multipliziert mit 178,5) 226.612,88 €. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Bericht über die Lohnsteuer-Außenprüfung vom 12. August 2014 Bezug genommen (Blatt 89 bis 94 d. A.). 15

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Sonderprüfung und erließ unter dem 26. August 2014 den hier angefochtenen Haftungs- und Nachforderungsbescheid, mit dem die Klägerin für insgesamt 144.367,55 € in Anspruch genommen wurde. Wegen der Einzelheiten wird auf den Bescheid verwiesen (Blatt 84 bis 88 d. A.). 16

Dagegen wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenem Einspruch, mit dem sie im Wesentlichen hinsichtlich des hier verbliebenen Streitpunktes vortrug, dass nach russischem Steuerrecht ein Steuerpflichtiger für das ganze Jahr als unbeschränkt steuerpflichtig gelte, wenn er sich an mindestens 183 Kalendertagen innerhalb von zwölf Monaten in der Russischen Föderation aufgehalten habe. Diese Regelung führe dazu, dass der Arbeitnehmer nach Art. 4 Abs. 1 DBA Russland für das ganze Jahr 2013 als in Russland ansässig gelte. Aufgrund dieser Ansässigkeit sei die Abfindung in Russland zu versteuern und in Deutschland von der Besteuerung freizustellen. Es bleibe kein Anwendungsbereich für eine Lohnsteuerhaftung. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsbegründung vom 26. September 2014 (Lohnsteuerakte) verwiesen. 17

Der Beklagte wies den Einspruch, unter teilweiser Rücknahme des angefochtenen Bescheides aus hier nicht interessierenden Gründen, mit Einspruchsentscheidung vom 5. Mai 2015 hinsichtlich des hier streitigen Punktes als unbegründet zurück. Abfindungszahlungen würden entsprechend Tz 5.5.4.1 des Schreibens des Bundesministeriums für Finanzen – BMF – vom 12. November 2014, BStBl I 2014, 1467 (insoweit inhaltsgleich mit dem BMF-Schreiben vom 14. September 2006, BStBl I 2006, 532) den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit im Sinne des Art. 15 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens zugeordnet. Sie seien grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Maßgeblich für die Besteuerung sei der Zeitpunkt des Zuflusses im Sinne des § 11 EStG i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG. 18

Der Arbeitnehmer sei im Zeitpunkt der Auszahlung in keinem Staat ansässig gewesen. Daher könne das deutsche Besteuerungsrecht nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG nicht durch das DBA Russland beschränkt werden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung (Blatt 95 bis 103 d. A.) Bezug genommen. 19

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der fristgerecht erhobenen Klage. Unter Bezugnahme auf den unstreitigen Lebenssachverhalt geht sie davon aus, der Arbeitnehmer habe im Jahr 2013 in Deutschland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt gehabt. Er sei damit auch nicht unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 1 EStG gewesen. Ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik könne daher nur nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG bestehen. Dabei könne selbst bei Zugrundelegung der Auffassung des Beklagten der Teil der Entschädigung, der auf die Tätigkeiten entfalle, die nicht der inländischen Besteuerung unterlegen hätten, nicht besteuert werden. Dies sei unstreitig. Der Beklagte habe diesen Teil mit 35.547,12 € berechnet. Diese Berechnung sei zumindest zweifelhaft. Insoweit verweist die Klägerin auf die Kommentierung von Haiß in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 EStG Tz 787. Die Frage der exakten Berechnung könne aber dahinstehen, da die Abfindung in Deutschland nicht besteuert werden könne. 20

Das demnach nach nationalem Recht bestehende Besteuerungsrecht der Bundesrepublik werde aber durch das DBA Russland auf null beschränkt. Das Besteuerungsrecht für die Zahlung der Abfindung richtet sich nach Art. 15 des DBA. Danach könnten Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit beziehe, im anderen Vertragsstaat nur besteuert werden, wenn die Arbeit dort ausgeübt werde. Danach stehe das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu, wobei für die Bestimmung dieses Staates auf den Zuflusszeitpunkt im Sinne des § 11 EStG abzustellen sei. 21

Ansässigkeitsstaat sei im Streitfall aber Russland. Nach Art. 4 Abs. 1 DBA Russland sei eine in einem Vertragsstaat ansässige Person jede Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, ... oder eines ähnlichen Kriteriums steuerpflichtig sei. Nach russischem Steuerrecht sei der Arbeitnehmer aufgrund der Überschreitung einer Aufenthaltsdauer von 183 Tagen im Jahr 2013 in Russland unbeschränkt steuerpflichtig. Demgegenüber sei der Arbeitnehmer – unstreitig – in Deutschland im Jahr 2013 zu keinem Zeitpunkt ansässig gewesen. Damit ergebe sich bereits aus Art. 15 Abs. 1 des DBA, dass die Bundesrepublik Deutschland die Abfindung nicht besteuern dürfe. 22

Soweit der Beklagte die aus dem russischen Steuerrecht resultierende rückwirkende Begründung der Ansässigkeit ablehne, weil dies dem deutschen Steuerrecht fremd sei, missachte er die Regelung im DBA. Für die Auslegung des Begriffs der Ansässigkeit im Sinne von Art. 15 Abs. 1 DBA Russland enthalte Art. 4 Abs. 1 des DBA eine verbindliche Definition, die im Streitfall auf das russische, nicht das deutsche Steuerrecht verweise. Dieses Verständnis werde auch durch Rdnr. 10 des Musterkommentars zum OECD-Musterabkommen bestätigt. 23

Hilfsweise verweist die Klägerin darauf, dass der Arbeitnehmer auch bei Anwendung deutschen Steuerrechts am Tag der Auszahlung der Abfindung seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Russland gehabt habe. Er habe bereits im April 2013 einen Arbeitsvertrag unterzeichnet, sich um eine Wohnung und eine Schule für die Tochter gekümmert und Anträge auf dauerhafte Aufenthaltsgenehmigung für die gesamte Familie gestellt. Er habe sich sodann vom 4. April bis zum 1. Mai durchgängig in Russland aufgehalten. Die Aufenthalte außerhalb Russlands vom 2. Mai bis zum 1. Juni und vom 6. bis zum 30. Juni 24

2013 stellten kurzfristige Unterbrechungen im Sinne des § 9 der Abgabenordnung – AO – dar, da sie im Wesentlichen der Vorbereitung des Umzugs und eines Urlaubs gedient hätten und jederzeit die Absicht bestanden habe an den Ort der neuen Arbeitsstätte in Russland zurückzukehren. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Klageschrift mit allen Anlagen (Blatt 77 bis 150 d. A.) verwiesen.

Die Klägerin beantragt, 25

den Haftungsbescheid Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2013 vom 26. August 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Mai 2015 insoweit aufzuheben, als die Klägerin für die Lohnsteuer auf die an den Arbeitnehmer A gezahlte Abfindung in Haftung genommen wird, 26

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 27

Der Beklagte beantragt, 28

die Klage abzuweisen. 29

Er verweist auf die Feststellungen der Lohnsteuer-Außenprüfung und die Einspruchsentscheidung. 30

Ergänzend trägt er vor, dass Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit zwar grundsätzlich im Tätigkeitsstaat besteuert würden, zur Vermeidung ständig wechselnder Besteuerungsrechte erhalte aber grundsätzlich der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn, wenn sich der Arbeitnehmern nicht mehr als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhalte und der Arbeitslohn nicht von einem Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat gezahlt werde und auch nicht von einer Betriebsstätte getragen werde, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat habe. 31

Abfindungen würden zwar abkommensrechtlich als Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit im Sinne des Art. 15 OECD-Musterabkommen qualifiziert, stellten jedoch grundsätzlich kein zusätzliches Entgelt für die frühere Tätigkeit dar. Sie seien daher im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu besteuern. 32

Im Zeitpunkt der Auszahlung sei der Arbeitnehmer aber weder in Russland ansässig gewesen noch habe er sich dort aufgehalten. Dies führe dazu, dass es nicht zur Anwendung des DBA Russland für diesen Zeitraum komme. Mit E bestehe kein DBA. Daher bleibe es bei der nach deutschem Recht gegebene Besteuerungsbefugnis gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG. 33

Entscheidungsgründe 34

Die Klage ist zulässig und begründet. Der angefochtene Nachforderungs- und Haftungsbescheid ist, soweit der Beklagte die Klägerin gemäß § 42d Abs. 1 EStG für Lohnsteuer auf die Abfindung des Arbeitnehmers A im Jahr 2013 in Anspruch genommen hat, rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 35

Die Klage ist insoweit zulässig. Ihr steht insbesondere nicht die unterlassene Beiladung des Arbeitnehmers als Verfahrenshindernis entgegen. Der Senat kann im vorliegenden Verfahren ohne Beiladung des Arbeitnehmers gemäß § 60 FGO entscheiden. 36

37

Nach der vom Senat geteilten herrschenden Meinung (vgl. z.B. Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Rdnr. 110; Leipold in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 60 FGO Rdnr. 181 ff., jeweils m.w.N. zur Rechtsprechung des BFH) stellt eine unterlassene notwendige Beiladung im Sinne des § 60 Abs. 3 FGO eine von Amts wegen zu beachtende Verletzung der Grundordnung des Verfahrens dar, die bei entsprechender Rüge im Rechtsmittelverfahren grundsätzlich zur Aufhebung des gesamten Urteils und zur Zurückverweisung ohne Sachprüfung führt. In besonderen Fällen kann eine unterlassene Beiladung nach § 123 FGO nachgeholt werden. Demgegenüber stellt das Unterlassen einer einfachen Beiladung grundsätzlich keinen Verfahrensmangel dar (vgl. Nachweise bei Leipold a.a.O.).

Bei der Inanspruchnahme eines Arbeitgebers gemäß § 42d EStG können die betroffenen Arbeitnehmer ggf. im Wege der einfachen Beiladung nach § 60 Abs. 1 FGO an dem Verfahren beteiligt werden (vgl. z.B. Levedag in Gräber, FGO, 8. Aufl., 2015, § 60 Rdnr. 83; Brandis a.a.O. § 60 FGO Rdnr. 72; Leipold a.a.O. Rdnr. 34, 94, jeweils m.w.N. zur Rechtsprechung des BFH), ein Fall der notwendigen Beiladung im Sinne des § 60 Abs. 3 FGO liegt nicht vor. 38

Bei dieser Ausgangslage sieht der Senat keine Veranlassung ohne ausdrücklichen Antrag der Klägerin eine Beiladung auszusprechen. Nachteile für den Arbeitnehmer ergeben sich nicht, da die Entscheidung des Senats für ihn ohne Beiladung keine Bindungswirkung entfalten kann. Eine Beiladung wäre auch im Hinblick auf den Wohnsitz des Arbeitnehmers in Russland sowohl für den Arbeitnehmer als auch für das Gericht mit erheblichem Aufwand verbunden. 39

Die Klage hat auch in der Sache vollen Erfolg. 40

Die Haftung nach § 42d Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG setzt voraus, dass der Arbeitgeber Lohnsteuern einzubehalten und abzuführen hatte. Daran fehlt es hier. Die Klägerin war nicht zum Einbehalt und zur Abführung der Lohnsteuer auf die hier allein streitbefangene Abfindung verpflichtet, weil der Arbeitnehmer zwar in Deutschland beschränkt steuerpflichtig war (I.), aber trotz fehlender Freistellungsbescheinigung gemäß § 39 Abs. 4 Nr. 5 EStG (II.) wegen der Schrankenwirkung des DBA Russland ein Lohnsteuerabzug nicht vorzunehmen war (III.). Weder die erweiterte Steuerberechtigung Deutschlands nach § 2 des Außensteuergesetzes – AStG – noch die Rückfallklauseln in § 50d EStG führen zu einem abweichenden Ergebnis (IV.). 41

I. Der Kläger war im hier interessierenden (Zufluss-) Zeitpunkt (vgl. dazu §§ 38 Abs. 2 S. 2, 38a Abs. 1 S. 3 EStG i.V.m. § 11 EStG; dazu z.B. Hidien in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 49 Rdnr. G 205 m.w.N.; Günkel, Die Besteuerung von Abfindungen an beschränkt Steuerpflichtige, IStR 2009, 889) am 25. Juni 2013 unstrittig in Deutschland nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 1 S. 1 EStG. 42

Er hatte im Inland weder seinen Wohnsitz (§ 8 AO) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO). Es ist zwischen den Beteiligten unstrittig, dass der Arbeitnehmer spätestens anlässlich des Nachzugs seiner Familie nach E im Juli 2011 seinen inländischen Wohnsitz aufgegeben und danach seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt bis zur Ausreise am 19. Juni 2013 in E hatte. Ebenso unstrittig ist die Qualifikation der Aufenthalte in F (20. bis 25. Juni 2013) und in Deutschland (26. bis 30. Juni/1. Juli 2013) als Urlaubsaufenthalte, die weder zur Begründung eines Wohnsitzes noch eines gewöhnlichen Aufenthaltes geführt haben. Da insoweit der Sachverhalt und die Rechtsfolgen zwischen den Beteiligten unumstritten sind, verzichtet der Senat auf weitere Ausführungen. 43

- Der Arbeitnehmer war aber nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit einem Teil der Abfindung in Deutschland beschränkt einkommensteuerpflichtig. 44
- Die Abfindung ist unstreitig nicht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 EStG, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG), zuzuordnen. Es entspricht vielmehr der ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 27. August 2008 I R 81/07, BStBl II 2009, 632; vom 10. Juni 2015 I R 79/13, BStBl II 2016, 326 m.w.N.), der sowohl die Literatur (vgl. z.B. Haiß in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 EStG Rdnr. 785; Schafplitz/Hulde, Arbeitnehmerentsendung – Grundlagen und Praxisfälle, IStR 2014, 317 Tz. 2.3;) als auch die Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 12. November 2014, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, BStBl I 2014, 1467 Rdnr. 178) folgt, dass Entlassungsabfindungen, die – wie im Streitfall – den Verlust des Arbeitsplatzes und den damit einhergehenden Verlust eines künftigen Arbeitsverdienstes abgelten sollen, nicht für die Ausübung einer konkreten Tätigkeit im In- oder Ausland, sondern für die Beendigung der Tätigkeit gezahlt werden (so auch schon BFH-Urteil vom 10. Juli 1996 I R 83/94, BStBl II 1997, 341). 45
- Derartige Abfindungen unterfallen aber seit der konstitutiven Einfügung des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2004 (vgl. dazu Loschelder in Schmidt, EStG, 36. Aufl., 2017, § 49 Rdnr. 90; Wied/Reimer in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 49 EStG Rdnr. 168 m.w.N.) und damit auch im Streitjahr 2013 als Entschädigungen im Sinne des § 24 EStG der beschränkten Einkommensteuerpflicht. Da insoweit, ungeachtet unterschiedlicher Auffassung über die Frage der nachrangig zu beurteilenden Aufteilung (vgl. dazu Haiß a.a.O. § 49 EStG Rdnr. 787), ebenfalls Einvernehmen besteht, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab. 46
- II. Trotz der danach unstreitig gegebenen beschränkten Einkommensteuerpflicht nach nationalem Recht war die Klägerin nicht verpflichtet, Lohnsteuer auf die Abfindung schon deshalb einzubehalten, weil ihr keine Mitteilung, wonach der insoweit gezahlte Arbeitslohn nach dem DBA von der Lohnsteuer freizustellen sei (Lohnsteuerabzugsmerkmal im Sinne des § 39 Abs. 4 Nr. 5 EStG), vorlag. 47
- Nach der vom erkennenden Senat geteilten Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 21. Oktober 2009 I R 70/08, BStBl II 2012, 493; vom 10. Mai 1989 I R 50/85, BStBl II 1989, 755) und der herrschenden Meinung in der Literatur (vgl. z.B. Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 39b Rdnr. G 4; Becht in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 39b Rdnr. 66; Frotscher, EStG, § 39b Rdnr. 76; Jungblut in Lademann, EStG, § 39b Rdnr. 147; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Stichwort Doppelbesteuerung, Rdnr. 71 bis 73; Hohler/Laschewski/ Laschewski, Die Besteuerung von Abfindungen in Wegzugsfällen, DStR 2016, 2321 unter 4.) ist das Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung jedenfalls in den Fällen, in denen ein DBA kein Antragserfordernis für die Befreiung des Arbeitslohnes vom Lohnsteuerabzug enthält, nicht konstitutiv. Vielmehr ist darauf abzustellen, ob der Arbeitnehmer auch nach Anwendung des DBA im Inland steuerpflichtig ist. 48
- Dem steht auch das BMF-Schreiben vom 25. Juni 2012 (IV B 5-S 1301-USA/0-04, BStBl I 2012, 692), das zu der oben zitierten BFH-Entscheidung in BStBl II 2012, 493 ergangen ist, nicht entgegen. Das BMF-Schreiben ist zu einem DBA mit Antragserfordernis, konkret zu Art. 29 DBA USA, ergangen. Vergleichbare Regelungen enthalten z.B. die Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich (Art. 25b i. d. F. bis 2015), Italien (Art. 29), Norwegen (Art. 28), Schweden (Art. 44) und mit der Schweiz (Art. 28). Das – hier allein denkbar einschlägige – DBA Russland enthält keine dem Art. 29 DBA USA vergleichbare 49

Regelung.

Wenn das BMF daher in dem zitierten Schreiben im Hinblick auf Art. 29 DBA USA ausführt, der Arbeitgeber könne ohne eine Freistellungsbescheinigung des Betriebsstättenfinanzamtes nicht vom Steuereinbehalt absehen und dies gelte entsprechend für alle anderen DBA, die vergleichbare Regelungen enthielten, vertritt es keine der herrschenden Meinung entgegenstehende Auffassung zu den DBA ohne Antragserfordernis. 50

Auch die Verfügungen der Oberfinanzdirektionen Hannover und Karlsruhe (vom 26. Oktober 2006 S 2300 – 45 – StO 211 und vom 8. Februar 2007 S 130.1/3 – St 222, jeweils Tz. 1, juris) führen nicht zu anderen Ergebnissen, da sie sich auf die Rechtslage vor der Aufhebung des § 39d EStG (mit Wirkung ab dem Jahr 2011) beziehen. 51

Unabhängig davon erscheint es im Regelfall für den Arbeitgeber sinnvoll, die entsprechende Freistellungsbescheinigung zu beantragen, da sie das Risiko der Inhaftungnahme – wie es sich im Streitfall realisiert hat – entfallen lässt (ebenso Schaflitzl/Hulde a.a.O. Tz. 1.2.2; Becht a.a.O. § 39b EStG Rdnr. 66; Hohler/Laschewski/Laschewski a.a.O. Tz. 4, jeweils m.w.N.). 52

III. Unter Berücksichtigung des DBA Russland war die Klägerin zum haftungsauslösenden Lohnsteuereinbehalt nicht verpflichtet, da das DBA das nach nationalem Recht gegebene Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland auf null beschränkt. Das Besteuerungsrecht steht ausschließlich Russland als Ansässigkeitsstaat zu. 53

Entgegen der Auffassung des Beklagten war der Arbeitnehmer im maßgeblichen Zeitpunkt des Zuflusses der Abfindung (25. Juni 2013) in Russland ansässig im Sinne des DBA. Er war daher abkommensberechtigt und kann sich folgerichtig auf das DBA berufen. 54

Nach Art. 1 des DBA Russland, das insoweit dem OECD-Musterabkommen entspricht, kann sich ein Steuerpflichtiger auf die Vorschriften des DBA berufen, wenn er in einem (oder beiden) der Vertragsstaaten ansässig im Sinne des DBA ist/war. Dies entspricht dem allgemeinen Verständnis von DBA (vgl. z.B. Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 4 Rdnr. 2; Lehner in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Art. 4 Rdnr. 11) und ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. 55

Eine in einem Vertragsstaat ansässige Person im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA Russland ist jede Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, ... oder eines anderen ähnlichen Kriteriums steuerpflichtig ist. 56

Danach war der Arbeitnehmer im Streitjahr 2013 in Russland ansässig im Sinne des Art. 4 des DBA, da er 2013 in Russland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war. 57

Nach Kap. 23 des Steuerkodex der Russischen Föderation – Steuerkodex – sind in Russland natürliche Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die sich physisch an nicht weniger als 183 Kalendertagen innerhalb von zwölf aufeinanderfolgenden Monaten in der Russischen Föderation aufhalten (vgl. Art. 207 Abs. 2 Steuerkodex; Wellmann in Wassermeyer, Doppelbesteuerungsabkommen, Anhang Russland zum DBA Russland Rdnr. 13; ders. in Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Russische Föderation Rdnr. 80 bis 82). Inhalt und entsprechendes Verständnis des russischen Rechts ist zwischen den Beteiligten unstrittig. 58

In der mündlichen Verhandlung sind anhand der englischen Übersetzung des Steuerkodex die einschlägigen Vorschriften im Einzelnen erörtert worden. Diverse über das Internet 59

erreichbare Rechtsdarstellungen, z.B. der Deutsch-Russischen Auslandshandelskammer, aus denen sich ein entsprechendes Text- und Rechtsverständnis ergibt, sind erörtert und zu den Akten des Verfahrens genommen worden. Weitere Aufklärung hinsichtlich der zu Grunde liegenden russischen Rechtsvorschriften sehen alle Beteiligten als nicht erforderlich an.

Ausgehend von dem danach einvernehmlich festgestellten Text des Steuerkodex war der Kläger in 2013 und auch am Tag des Zuflusses, dem 25. Juni 2013, in Russland ansässig. 60

Der Kläger hat sich im Jahr 2013 an insgesamt 207 Tagen in der Russischen Föderation aufgehalten. Er erfüllt damit die Anforderungen des russischen Steuerrechtes für die unbeschränkte Steuerpflicht im Veranlagungszeitraum 2013 (vgl. zum Kalenderjahr als Steuerperiode Art. 216 Steuerkodex) und damit die Annahme der Ansässigkeit (vgl. auch Kosyan, die Reformen des Steuersystems und die Verrechnungspreise in der Russischen Föderation, IWB 2006, 397, Fach 5, Gruppe 2, Seite 123). 61

Die russische Finanzverwaltung hat folgerichtig auf Antrag des Klägers (deutsche Übersetzung Blatt 118 d. A.) bestätigt, dass der Kläger im Jahr 2013 eine in der Russischen Föderation ansässige Person im Sinne des DBA war (deutsche Übersetzung Blatt 150 d. A.). Anhaltspunkte dafür, dass sich die Bescheinigung nicht auf die gesamte Steuerperiode (Art. 216 Steuerkodex) oder zumindest den Zeitraum ab dem ersten Tag des Aufenthaltes (18.01.2013; vgl. Tabelle der Aufenthaltszeiträume, Blatt 148 d. A.) beziehen könnte, bestehen nicht. 62

Es liegt auch kein Ausnahmefall im Sinne des Art. 4 Abs. 1 S. 2 DBA Russland vor, wonach als ansässige Person nicht diejenigen Personen gelten, die im Ansässigkeitsstaat nur in Bezug auf Einkünfte aus Quellen in diesem Staat ... steuerpflichtig sind. Die Qualifikation des Arbeitnehmers als ansässige Person im Sinne von Art. 207 Steuerkodex führt vielmehr nach Art. 209 Abs. 1 Steuerkodex zur Besteuerung seines Welteinkommens. 63

Auch die theoretisch denkbare privilegierte beschränkte Besteuerung als hochqualifizierter Spezialist (vgl. insoweit Tz 2.1 des Arbeitsvertrages), die Art. 224 Abs. 3 Steuerkodex für nicht in Russland ansässige Personen vorsieht (13 %), spielt für ansässige Personen keine Rolle, da insoweit nach Art. 224 Abs. 1 Steuerkodex ebenfalls ein Steuersatz von 13 % angewendet wird. 64

Eine Doppelansässigkeit im Sinne des Art 4, Abs. 2 DBA Russland sowohl in Russland als auch in Deutschland bestand im Streitjahr nicht. Ob ggf. (bis zur Ausreise des Klägers aus E, vgl. Ausreisebestätigung der E Finanzverwaltung, deutsche Übersetzung, Blatt 112 d. A.) eine Doppelansässigkeit sowohl in Russland als auch in E bestand, kann hier wegen fehlender Entscheidungserheblichkeit dahingestellt bleiben. 65

Damit können sich der Arbeitnehmer und damit mittelbar auch die Klägerin auf Art.15 Abs. 1 DBA Russland berufen, wonach vorbehaltlich der – hier unbestritten nicht einschlägigen – Art. 16, 18 und 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, im anderen Vertragsstaat nur besteuert werden dürfen, wenn die Arbeit dort ausgeübt wird. 66

Die Abfindung gehört zu den Einkünften aus unselbstständiger Arbeit im Sinne des Art. 15 des DBA Russland, die grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden können. 67

68

Auch wenn Abfindungen kein zusätzliches Entgelt für die frühere Tätigkeit darstellen und nicht für eine konkrete im Inland oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt werden, sind sie nach vom Senat geteilter Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF, BStBl I 2014, 1467 Rdnr. 178), des BFH (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. Juli 2013 I R 8/13, BStBl II 2014, 929 m.w.N.; BFH-Urteil in BStBl II 1997, 341) und der einschlägigen Kommentarliteratur (vgl. z.B. Wied/Reimer a.a.O. § 49 EStG Rdnr. 170) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinne des § 19 EStG und Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit im Sinne des Art. 15 des OECD-Musterabkommens, mit dem Art. 15 Abs. 1 DBA Russland trotz Abweichung im Wortlaut inhaltlich übereinstimmt (vgl. dazu Gosch/ Kroppen/Grotherr, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 15 DBA Russische Föderation Rdnr. 3).

Die grundsätzliche Anwendbarkeit von Art. 15 Abs. 1 S. 1 des OECD-Muster-abkommens bzw. diesem entsprechender DBA auf Abfindungen und die Zuweisung des Besteuerungsrechtes an den Ansässigkeitsstaat stellt auch die Finanzverwaltung nicht in Abrede (vgl. BMF, BStBl I 2014, 1467 Rdnr. 178). 69

Soweit der Beklagte ein abweichendes Ergebnis daraus ableiten will, dass der Arbeitnehmer im konkreten Zeitpunkt des Zuflusses der Abfindung, am 25. Juni 2013, noch nicht in Russland ansässig war, vermag dies, unabhängig von der hilfsweise vorgetragenen Ansicht der Klägerin, bereits die Aufenthalte zur Vorbereitung der Arbeitsaufnahme (April/Mai 2013) hätten zur Begründung zumindest eines gewöhnlichen Aufenthaltes in Russland geführt, nicht zu überzeugen. Die Auffassung des Beklagten basiert letztlich auf einer Übertragung des deutschen Modells, wonach innerhalb eines Veranlagungszeitraums (Kalenderjahr) zusammentreffende Zeiten von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht nur zur Einbeziehung der während der Zeiten der beschränkten Steuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht führen (§ 2 Abs. 1 S. 1 und Abs. 7 S. 3 EStG), aber an den Zeiten der beschränkten (§ 1 Abs. 4 EStG) und der unbeschränkten (§ 1 Abs. 1 bis 3 EStG) Steuerpflicht dem Grunde nach nichts ändern (vgl. Gunkel a.a.O. unter 3.1). Demgegenüber führt die Regelung des russischen Einkommensteuerrechtes dazu, dass es zur Begründung der ganzjährigen unbeschränkten Steuerpflicht hinreichend ist, wenn der Steuerpflichtige sich innerhalb eines Zeitraumes von zwölf Monaten mehr als 183 Tage in Russland aufhält (vgl. Kosyan, IWB 2006, 397). 70

Dass derartige Gestaltungen denkbar sind, ergibt sich – worauf die Klägerin zutreffend hingewiesen hat – auch aus dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen. In dessen Nr. 10 zu Art. 4 Abs. 2 des Musterabkommens wird exemplarisch ein Fall des Wegzugs aus einem Staat mit einer dem deutschen Steuerrecht vergleichbaren Konstruktion in einen Staat mit einer dem russischen Steuerrecht vergleichbaren Situation behandelt. 71

Die rückwirkende Begründung von Besteuerungsansprüchen im Zusammenhang mit der so genannten 183-Tage-Regel in Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen oder wie im Streitfall dem Art. 15 Abs. 2 DBA Russland ist auch der Finanzverwaltung nicht fremd. So zeigen die Beispiele bei Tz. 77 und 78 des BMF-Schreibens vom 12. November 2014 exemplarisch Fälle auf, bei denen das Besteuerungsrecht aufgrund späterer, möglicherweise in einen anderen Besteuerungszeitraum fallender, Auslandstätigkeiten (vom Ansässigkeitsstaat zum Tätigkeitsstaat) wechselt. 72

IV. Ein abweichendes Ergebnis ergibt sich auch nicht bei Anwendung des § 2 AStG. 73

Nach § 2 AStG ist eine natürliche Person, die in den letzten zehn Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 S. 1 EStG insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war, bis zum Ablauf von zehn Jahren nach Ende des 74

Jahres, in dem ihre unbeschränkte Steuerpflicht geendet hat, über die beschränkte Steuerpflicht im Sinne des Einkommensteuergesetzes hinaus mit allen Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1, 1. Halbsatz EStG, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34d EStG sind, beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie in einem ausländischen Gebiet ansässig ist, in dem sie mit ihrem Einkommen nur einer niedrigen Besteuerung unterliegt, oder in keinem ausländischen Gebiet ansässig ist.

Ungeachtet aller weiteren Fragen zu § 2 AStG, die sich im vorliegenden Verfahren stellen können, insbesondere zum Verhältnis der Vorschrift gegenüber § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG (vgl. zum Anwendungsbereich des § 2 AStG z.B. BFH-Urteil vom 30. August 1995 I R 10/95, BStBl II 1995, 868; zum Grundsatz der Spezialität gegenüber § 49 EStG z.B. BFH-Urteil vom 19. Dezember 2007 I R 19/06, BStBl II 2010, 398), greift die Vorschrift bereits deshalb nicht durch, weil Doppelbesteuerungsabkommen – hier konkret das DBA Russland – auch gegenüber einem etwaigen Besteuerungsanspruch aus § 2 AStG vorrangig sind (vgl. Elicker in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 2 AStG Rdnr. 9 m.w.N.; BMF-Schreiben betreffend Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes vom 14. Mai 2004, BStBl I 2004, Sondernummer 1/2004 Rdnr. 2.0.2 f.).

Auch eine theoretisch durch die erweiterte beschränkte Steuerpflicht ausgelöste Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG kann nicht zu abweichenden Ergebnissen führen, da die streitbefangene Abfindung grundsätzlich – also vorbehaltlich des DBA – dem Steuerabzug nach § 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG unterlag. Gegenüber dem Lohnsteuerabzug ist der Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG subsidiär (vgl. z.B. Lohschelder a.a.O. § 50a Rdnr. 11; BMF-Schreiben zum Steuerabzug gemäß § 50 Buchst. a EStG ..., BStBl I 2010, 1350 Rdnr. 38).

V. Letztlich führt auch § 50d EStG nicht zu einer abweichenden Entscheidung. 77

Es kommt auch nach § 50d Abs. 8 EStG auf die Besteuerung des Arbeitnehmers in Russland nicht an. Die Regelung findet nur Anwendung auf unbeschränkt Steuerpflichtige, zu denen der Arbeitnehmer unstreitig nicht gehört. Unabhängig davon gilt § 50d Abs. 8 EStG nicht für die Einbehaltung der Lohnsteuer (vgl. Frotscher a.a.O. § 39b Rdnr. 76; Jungblut a.a.O. § 39b Rdnr. 149; Lohnsteuer-Richtlinien 2013 R 39b.10).

VI. Dies führt zu einer Verminderung der Haftungssumme für Lohnsteuer um 100.336,16 € und für Solidaritätszuschlag um 5.518,48 €, insgesamt also zu einer Teilrücknahme des Haftungsbescheides i.H.v. 105.854,64 €. Die Beträge ergeben sich unmittelbar aus Tz. 5 des Berichts über die Lohnsteuer-Außenprüfung vom 12. August 2014, auf die der Haftungs- und Nachforderungsbescheid vom 26. August 2014 unmittelbar Bezug nimmt. Die Beträge sind insoweit zwischen den Beteiligten auch unstreitig. 79

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 80

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung (ZPO). 81

Der Senat hat die Revision nicht zugelassen, da sich die Streitentscheidung im Wesentlichen aus der Anwendung des russischen Rechtes ergibt, über das der erkennende Senat abschließend verbindlich entscheidet, da der BFH an Feststellungen und Auslegung des Finanzgerichts zum ausländischen Steuerrecht gemäß § 118 Abs. 2 FGO wie an Tatsachenfeststellungen gebunden ist (vgl. § 155 Satz 1 FGO i.V.m. §§ 545 Abs. 1, 560 der ZPO; vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30. Juni 2011 VI R 37/09, BStBl II 2011, 923; BFH-Beschluss 82

vom 13. November 2012 VI R 20/10, BStBl II 2013, 405).

Da der relevante Inhalt des russischen Rechts in der mündlichen Verhandlung eingehend erörtert und von beiden Verfahrensbeteiligten unbeanstandet geblieben ist, verbleibt es bei der Bindungswirkung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10. April 2013 I R 45/11, BStBl II 2013, 771). 83

Darüber hinaus hat sich die Rechtslage durch die Einfügung des § 50d Abs. 12 EStG mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2017 auch geändert. 84