
Datum: 17.04.2020
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Gerichtsbescheid
Aktenzeichen: 1 K 1035/11 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2020:0417.1K1035.11E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 23.04.2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.02.2011 wird dahingehend geändert, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit für seine Tätigkeit in Indien i. H. v. xxx € von der Besteuerung freigestellt und lediglich dem Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) unterworfen werden.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Der Gerichtsbescheid ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leisten.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten über die steuerliche Behandlung von Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit, die er mit einer im Jahr 2008 in Indien ausgeübten Tätigkeit erzielt hat. In diesem Zusammenhang ist streitig, ob die Kläger i. S. d. § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG nachgewiesen haben, dass für diese Einkünfte in Indien die festgesetzte Steuer entrichtet wurde.	2
Die Kläger waren im Streitjahr 2008 verheiratet, wohnten im Zuständigkeitsbereich des Beklagten und wurden – als unbeschränkt Steuerpflichtige – zusammenveranlagt.	3

Der Kläger war im Streitjahr vom 01.04. bis zum 28.11. (241 Tage) für die V GmbH – ein Unternehmen von U – in Indien tätig. Für die steuerlichen Angelegenheiten des Klägers in Indien sorgte die Steuerabteilung seines Arbeitgebers unter Einschaltung eines indischen Steuerberaters. Dieser erstellte für die indische Rechnungsperiode 2008/2009 (01.04.2008 bis 31.03.2009) und die für diese im indischen Veranlagungsjahr („Assessment Year“) 2009/2010 zu zahlenden Steuern u. a. eine Auflistung, die den Namen der Arbeitnehmer, den Aufenthaltszeitraum, den Bruttoarbeitslohn in € und in INR – Indische Rupie – sowie die Höhe der zu zahlenden indischen (Lohn-)Steuern enthielt. Aus der Auflistung geht für den Kläger und, einschließlich der übrigen in der Tabelle ausgewiesenen Arbeitnehmer, in Summe hervor:

[...] 5

Außerdem tätigte der indische Steuerberater des Arbeitgebers unter Verwendung einer Überweisungsvorlage für das indische Lohnsteuerabzugsverfahren („Tax deducted/collected at source“, „Challan No. / ITNS ...“) verschiedene Zahlungen. Die Zahlungsbelege enthalten eine Steuernummer („Tax Deduction Account Number“) sowie den Namen des Arbeitgebers und eine Adresse des Arbeitgebers in Indien. Weiter enthalten diese Belege einen Verweis darauf, dass es sich um Einkommensteuerzahlungen für Arbeitnehmer handelt, die keine Regierungsangestellten sind („Nature of Payment – 92B – Payment of Employees other than Govt. Employees“). Aus den Zahlungsbelegen gehen die folgenden Zahlungen hervor:

[...] 7

Der Arbeitgeber des Klägers bescheinigte, dass sich diese Zahlungsbelege und die hierin belegten Zahlungen auf die mithilfe der Auflistung ermittelten und demzufolge zu zahlenden (Lohn?)Steuern beziehen. Hierzu erstellte er folgende Rechnung:

[...] 9

Der indische Steuerberater fertigte für das indische „Assessment Year“ 2009/2010, in dem die Einkünfte aus der indischen Rechnungsperiode 01.04.2008 bis 31.03.2009 zu erfassen waren, keine Steuererklärung für den Kläger, da weder er noch der Kläger über eine „Permanent Account Number (PAN)“ für den Kläger verfügten.

In ihrer (deutschen) Steuererklärung für 2008 erklärten die Kläger auf der Anlage N (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) Bruttoarbeitslohn des Klägers i. H. v. xxx € und nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) steuerfreien Arbeitslohn des Klägers i. H. v. xxx €. Als Anlage fügten sie eine Bescheinigung des Arbeitgebers des Klägers bei. Aus dieser geht hervor, dass er in den Zeiträumen 01.04.2008 bis 23.05.2008 und 05.06.2008 bis 28.11.2008 in Indien tätig war und hierfür laufende Bezüge i. H. v. xxx € und sonstige Bezüge (Sonderzahlungen) i. H. v. xxx €, mithin insgesamt xxx €, erhielt. Der ebenfalls der Steuererklärung beigefügte Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung des Klägers für 2008 weist u. a. nach DBA steuerfreien Arbeitslohn i. H. v. xxx € aus.

Zur abschließenden Prüfung des steuerfreien Arbeitslohns für die Tätigkeit in Indien bat der Beklagte den Kläger, einen Vordruck („Freistellung des Arbeitslohns für eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit von der deutschen Besteuerung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)“) ausgefüllt zurückzusenden und die erforderlichen Belege beizulegen. Insbesondere sollte die tatsächliche Anwesenheit in Indien und die tatsächliche Steuerzahlung im Ausland i. S. d. § 50d Abs. 8 EStG, z. B. durch Steuerbescheid (inkl. Übersetzung) oder personenbezogene Quellensteuerbescheinigung, nachgewiesen

werden. Nach Fristablauf erinnerte der Beklagte den Kläger. Es erfolgte keine Reaktion des Klägers.

Der Beklagte erließ unter dem 23.04.2010 einen Einkommensteuerbescheid für 2008. In den Erläuterungen führte er aus, dass der Arbeitslohn für die Tätigkeit in Indien nachversteuert wurde. Weder sei der Fragebogen zurückgesandt noch die Steuerzahlung im Ausland nachgewiesen worden. 13

Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein. Der Nachweis über die Versteuerung des Arbeitslohns für die Tätigkeit in Indien sei leider irgendwo untergegangen. Der Beklagte erhalte in den nächsten Tagen eine Zweitschrift. Trotz dieser Ankündigung wurde der Nachweis nicht erbracht. 14

Der Beklagte teilte den Klägern im Rahmen einer Ersterörterung mit, dass der Einspruch unbegründet sei. Es sei bisher weder ein Nachweis der Steuerzahlung im Ausland i. S. d. § 50d Abs. 8 EStG noch der erforderliche Fragebogen für die Tätigkeit in Indien eingereicht worden. Es erfolgte keine Reaktion der Kläger. 15

Mit Einspruchsentscheidung vom 21.02.2011 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. 16

Hiergegen haben die Kläger Klage erhoben. Zur Begründung legen sie die vom indischen Steuerberater erstellte Auflistung, die indischen Zahlungsbelege sowie die zugehörigen Arbeitgeberbescheinigungen vor. Die Kläger tragen vor, dass der Kläger aus tatsächlichen Gründen nicht in der Lage gewesen ist, in Indien eine (Jahres?) Steuererklärung abzugeben. Eine „Permanent Account Number“ sei nicht verfügbar gewesen. Demzufolge sei kein indischer Steuerbescheid erlassen worden. Mithin könne der Kläger aus tatsächlichen Gründen keinen indischen Steuerbescheid vorlegen. Dies ändere jedoch nichts an dem Umstand, dass der Arbeitslohn für die Tätigkeit in Indien dort besteuert worden sei. Diese (Lohn?) Besteuerung sei für den Kläger aufgrund der nicht erfolgten Steuererklärung und der demzufolge ebenfalls nicht erfolgten Veranlagung final. Eine Rückerstattung der abgeführten Lohnsteuer, z. B. im Rahmen einer Steuerveranlagung, sei auch nicht mehr möglich, da in Indien – jedenfalls mittlerweile – insoweit Verjährung eingetreten sei. Im Ergebnis entfalte damit die in Indien abgeführte Lohnsteuer abgeltende Wirkung für den Kläger. Die von den Klägern eingereichten Nachweise würden vor diesem Hintergrund den Anforderungen des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG genügen. Mithin seien die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit für seine Tätigkeit in Indien von der Besteuerung in Deutschland freizustellen und lediglich dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen. 17

Hilfsweise verweisen die Kläger auf die Möglichkeit der Anrechnung bzw. des Abzugs ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 1 bis 3 EStG. Sollte eine nach dem DBA zwischen Deutschland und Indien vorgesehene Freistellung der Einkünfte wegen § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG ausscheiden, sei der Kläger so zu stellen, als würde zwischen Deutschland und Indien kein DBA mit Freistellungsmethode bestehen. Mithin sei § 34c Abs. 1 bis 3 EStG analog anzuwenden. Die in Indien entrichtete (Lohn-) Steuer sei daher bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen. 18

Die Kläger beantragen sinngemäß, 19

den Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 23.04.2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.02.2011 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit für seine Tätigkeit in Indien i. H. v. xxx € von der 20

Besteuerung freigestellt und lediglich dem Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) unterworfen werden,

hilfsweise, den Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 23.04.2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.02.2011 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit für seine Tätigkeit in Indien lediglich i. H. des an den Kläger ausgezahlten Nettoarbeitslohns bei der Ermittlung der zu versteuernden Einkünfte berücksichtigt werden. 21

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen. 23

Zur Begründung verweist er auf die „aktuelle“ Weisungslage (Schreiben des Bundesministerium der Finanzen (BMF) vom 03.05.2018, BStBl. I 2018, 643, Tz. 2.3.1.2, und vom 21.07.2005, BStBl. I 2005, 821, Tz. 2.1.2). Die hiernach grundsätzlich geeigneten Nachweise hätten die Kläger nicht vorgelegt. Sie hätten keinen ausländischen Steuerbescheid und keinen Zahlungsnachweis über einen sich aus diesem Steuerbescheid ergebenden etwaigen Nachzahlungs- bzw. Erstattungsbetrag vorgelegt. Ein Ausnahmefall, bei dem eine Arbeitgeber-Bescheinigung ausreichend wäre, liege nicht vor. Ein Quellensteuerabzug habe in Indien keinen abgeltenden Charakter. Außerdem wäre der Kläger in der Lage gewesen, in Indien eine Steuererklärung erstellen zu lassen, diese einzureichen und anschließend einen Steuerbescheid als Beweismittel i. S. d. § 50d Abs. 8 EStG vorzulegen. Hinsichtlich des Hilfsantrags verweist der Beklagte auf § 12 Nr. 3 EStG. Hiernach sei bei der Ermittlung der zu versteuernden Einkünfte ein Abzug von Steuern vom Einkommen ausgeschlossen. 24

Die Beteiligten haben übereinstimmend ihr Einverständnis mit einer gerichtlichen Entscheidung ohne mündliche Verhandlung erklärt. 25

Entscheidungsgründe 26

Der Senat entscheidet gemäß § 90a FGO durch Gerichtsbescheid. Für eine zutreffende Entscheidung erscheint eine mündliche Verhandlung (einschließlich der Mitwirkung ehrenamtlicher Richter) entbehrlich. Eine mündliche Verhandlung ist insbesondere nicht erforderlich, um den Sachverhalt weiter aufzuklären oder die zwischen den Beteiligten streitigen Rechtsfragen zu erörtern. Der Beklagte hat auf eine Stellungnahme zum jüngsten Schriftsatz der Kläger verzichtet. Im Übrigen haben die Beteiligten ihr Einverständnis mit einer gerichtlichen Entscheidung ohne mündliche Verhandlung erklärt. 27

Die Klage ist begründet. 28

Der Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 23.04.2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.02.2011 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit der Beklagte die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit für seine Tätigkeit in Indien i. H. v. xxx € als steuerpflichtig behandelt hat. Diese Einkünfte sind von der Besteuerung freizustellen und lediglich dem Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) zu unterwerfen. Dieser Freistellung steht § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG nicht entgegen. 29

Die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit für seine Tätigkeit in Indien sind gemäß Art. 15 Abs. 1 i. V. m. Art. 23 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik 30

Deutschland und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 19.06.1995 (BGBl. II 1996, 706; DBA-Indien) von der deutschen Besteuerung freigestellt. Diese Freistellung wird – entgegen der Auffassung des Beklagten – nicht durch die unilaterale Rückfallklausel des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG überlagert. Einkünfte, die nach einem DBA steuerfrei sind, unterliegen dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG).

- 1. Der Kläger war im Streitjahr nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG aufgrund seines Inlandswohnsitzes unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG unterliegen der Einkommensteuer (alle) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt. Entsprechend diesen Regelungen werden alle aus nichtselbständiger Arbeit erzielten Einkünfte natürlicher Personen, die in Deutschland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unabhängig vom Ort ihrer Erzielung, nach deutschem Recht besteuert (Welteinkommensprinzip). 332
- 2. Die Einkünfte sind gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Indien von der deutschen Besteuerung freigestellt. 334

Der Kläger gilt im Streitjahr gemäß Art. 4 DBA-Indien als in Deutschland ansässig. Selbst wenn der Kläger in 2008 sowohl in Deutschland als auch in Indien nach den Maßstäben des Art. 4 Abs. 1 DBA-Indien ansässig war, verfügte er jedenfalls in Deutschland über eine ständige Wohnstätte, zu der er eine enge(re) persönliche und wirtschaftliche Beziehung hatte (Mittelpunkt der Lebensinteressen, vgl. Art. 4 Abs. 2 Buchst. a) DBA-Indien). 35

Indien war ungeachtet der Sonderregel in Art. 15 Abs. 2 DBA-Indien (183-Tage-Regel oder 183-Tage-Klausel) nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Indien zur ausschließlichen Besteuerung der Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit für seine Tätigkeit in Indien berechtigt. Der Kläger hielt sich sowohl im Kalenderjahr 2008 als auch im indischen Steuerjahr vom 01.04.2008 bis 31.03.2009 jedenfalls mehr als 183 Tage in Indien auf. 36

Im Ergebnis führt dies auf der Ebene des DBA-Indien dazu, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit für seine Tätigkeit in Indien von der deutschen Besteuerung gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Indien freizustellen sind. 37

- 3. Die Freistellung nach dem DBA-Indien wird im Streitfall auch nicht durch § 50d Abs. 8 EStG revidiert. Nach § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG wird die abkommensrechtliche Freistellung nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder, dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. 339

a) § 50d Abs. 8 EStG ist durch das Zweite Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003; BGBl. I 2003, 2645) eingefügt worden. Nach der Begründung des ursprünglichen Gesetzentwurfs soll § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG verhindern, dass die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmenden Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht besteuert werden, weil der Steuerpflichtige die Einkünfte im Tätigkeitsstaat pflichtwidrig nicht erklärt und 40

dieser Staat deshalb häufig seinen Steueranspruch nicht mehr durchsetzen kann, wenn er von dem Sachverhalt erfährt, z. B. weil dann keine Vollstreckungsmöglichkeiten gegen den Steuerpflichtigen mehr bestehen. Außerdem sei der Gesetzgeber nicht daran gehindert, eine Steuerbefreiung aufgrund eines DBA von einem solchen Nachweis abhängig zu machen. In diesem Zusammenhang verweist die Begründung des Gesetzentwurfs auf die Ausführungen in dem BFH-Urteil vom 20.03.2002 I R 38/00, BFHE 198, 514 (BT-Drucks. 15/1562, S. 39 f.).

b) Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) stellte in dem BVerfG-Beschluss vom 15.12.2015 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 fest, dass § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG in der Fassung des StÄndG 2003 mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Hiernach ist § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG weder aufgrund seines (möglichen) Widerspruchs zu völkerrechtlichen Verträgen noch wegen eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig. 41

Auslöser für den Erlass von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG war nach den Gründen der Entscheidung die Tätigkeit von Piloten, Seeleuten und Berufskraftfahrern, bei denen in der Regel nicht erkennbar ist, in welchem Land sie ihre Einkünfte erzielen, und die zudem oftmals zwischen mehreren Ländern unterwegs und behördlich daher nur schwer zu erfassen sind (BVerfG-Beschluss vom 15.12.2015 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rz. 18, 103). 42

Der Entscheidung des BVerfG ging der BFH-Vorlagebeschluss vom 10.01.2012 I R 66/09, BFHE 236, 304 (ergänzt durch BFH-Beschluss vom 10.06.2015 I R 66/09, BFH/NV 2015, 1250) voran. In diesem hatte der I. Senat des Bundesfinanzhof (BFH) erwogen, die Nachweispflichten des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG einzuschränken, wenn es dem Steuerpflichtigen unmöglich oder für ihn unzumutbar gewesen wäre, dem Nachweiserfordernis nachzukommen (vgl. BFH-Urteil vom 10.10.2018 I R 67/16, BFH/NV 2019, 394, Rz. 26). 43

c) Das BMF hat am 03.05.2018 ein – zum Zeitpunkt der vorliegenden Entscheidung gültiges – Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA veröffentlicht (BStBl. I 2018, 643). Hierin wird zur gemäß § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG bestehenden Nachweispflicht ausgeführt, dass der Steuerpflichtige aufgrund seiner erhöhten Mitwirkungspflicht gemäß § 90 Abs. 2 AO bei Auslandssachverhalten nachzuweisen habe, dass seine Einkünfte im Ausland (ggf. in einem anderen Veranlagungszeitraum) der Besteuerung unterworfen wurden bzw. werden oder, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat. Hinsichtlich der Anforderung und Prüfung von Nachweisen seien die objektiven Umstände des Einzelfalles und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten (Tz. 2.3.2). 44

Grundsätzlich sei der Nachweis über die Zahlung der festgesetzten Steuern durch Vorlage des Steuerbescheids der ausländischen Behörde und des Zahlungsbelegs (Überweisungs- bzw. Einzahlungsbeleg der Bank oder Finanzbehörde) zu erbringen. Sofern der andere Staat ein Selbstveranlagungsverfahren vorsehe und daher keinen Steuerbescheid erteile (z. B. USA), reichten die Vorlage des Zahlungsbelegs und eine Kopie der Steuererklärung aus. 45

Soweit der Steuerpflichtige aus tatsächlichen Gründen nicht in der Lage sei, geeignete Nachweise zu erbringen oder in Fällen, in denen ein Quellensteuerabzug/Lohnsteuerabzug mit Abgeltungswirkung im anderen Staat vorgenommen werde (z. B. Italien, Spanien, Österreich) und somit keine Veranlagung zur Einkommensteuer erfolge oder diese Einkünfte wegen des Steuereinbehalts nicht in die Veranlagung einbezogen würden, könne die tatsächliche Besteuerung im anderen Staat durch eine entsprechende Bescheinigung des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Arbeitgebers über den Steuerabzug (z. B. Quellen-/Lohnsteuerbescheinigung, ausländische Gehaltsabrechnungen mit Ausweis der abgeführten 46

Quellensteuern) nachgewiesen werden. Dabei sei die ausländische Steuerbehörde – unter Angabe der dortigen Steuernummer – zu benennen, an die die Quellen-/Lohnsteuer abgeführt wurde. Darüber hinaus müssten aus der Bescheinigung insbesondere die Höhe der im jeweiligen Veranlagungszeitraum zugeflossenen Einnahmen, die vom Arbeitgeber abgeführten Steuern, einschließlich der dafür maßgeblichen steuerpflichtigen Einkünfte (steuerliche Bemessungsgrundlage) und der Zeitraum der Tätigkeit im Ausland hervorgehen. Eine tatsächliche Besteuerung im anderen Staat sei auch dann anzunehmen, wenn eine pauschale Steuer abgeführt worden sei, die der Arbeitgeber getragen habe (Tz. 2.3.2.1.2).

d) Aus der zur gemäß § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG bestehenden Nachweispflicht veröffentlichten finanzgerichtlichen Rechtsprechung sind zwei Entscheidungen hervorzuheben. 47

aa) Das FG Köln gelangte in der rechtskräftigen Entscheidung FG Köln, Urteil vom 16.06.2016 13 K 3649/13, EFG 2016, 1711 zu dem Ergebnis, dass Minimalvoraussetzung für den Nachweis der Festsetzung und Entrichtung von im Tätigkeitsstaat angefallenen Steuern i. S. d. § 50d Abs. 8 EStG der Nachweis einer betragsmäßig konkretisierten Steuerabführung ist. Dieser Nachweis der Versteuerung sei nicht bereits dann erbracht, wenn ein ausländischer Arbeitgeber lediglich bescheinige, dass das Gehalt netto gezahlt worden sei und er die Steuern an die ausländischen Steuerbehörden abgeführt habe (Rz. 32, 33, 35). 48

bb) In der rechtskräftigen Entscheidung des FG Düsseldorf, Urteil vom 06.04.2017 13 K 3086/15, EFG 2017, 1356, wird festgestellt, dass der gemäß § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG vorgesehene Nachweis des Verzichts der Tätigkeitsstaaten auf ihr Besteuerungsrecht nicht durch eine bloße Plausibilitätsprüfung ersetzt werden kann (Rz. 28). 49

e) In der steuerrechtlichen Literatur wird für den Fall, dass der Steuerpflichtige keinen Steuerbescheid und keine Steuererklärung vorlegen kann – z. B. bei einem durch den Arbeitgeber vorgenommenen (Lohn-)Steuerabzug –, die Auffassung vertreten, dass die Steuerentrichtung zwar nicht allein durch eine arbeitgeberseitige Steueranmeldung – wenn sie wie nach deutscher Rechtslage nur Summenpositionen und zudem auch keine Angaben über konkrete Arbeitnehmer enthält –, jedoch in Kombination mit der Entgeltabrechnung des Arbeitnehmers oder einem vergleichbaren Dokument, z. B. einer Arbeitgeberbescheinigung, nachgewiesen werden kann. Voraussetzung sei in diesen Fällen, dass die Entgeltabrechnung des Arbeitnehmers oder das vergleichbare Dokument, z. B. eine Arbeitgeberbescheinigung, hinreichend bestimmt sei und u. a. Angaben über die Höhe der Bruttoeinnahmen und der darauf abgeführten Steuern enthalte (Rüsch, ISR 2019, 350, 353; im Ergebnis wohl auch Gosch in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 19. Aufl. 2020, § 50d EStG Rn. 37a). 50

Eine kritische Haltung zu den Nachweisanforderungen des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG nimmt Schober in seiner Anmerkung zu FG Köln, Urteil vom 16.06.2016 13 K 3649/13, EFG 2016, 1711 ein. Hierzu führt er als Beispiel einen in Deutschland tätigen Arbeitnehmer an. Zwar verfüge dieser in der Regel über eine Lohnsteuer-Bescheinigung, die die einbehaltene Lohnsteuer ausweise. Jedoch könne er in der Regel eine Zahlung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber nicht nachweisen. Denn mit der Lohnsteuer-Anmeldung melde der Arbeitgeber die Lohnsteuer aller Arbeitnehmer an. Ein Arbeitgeber werde in der Regel gegenüber seinen Arbeitnehmern keine Angaben zu diesen Beträgen und Zahlungsweisen machen. Auch das Finanzamt des Arbeitgebers werde dem Arbeitnehmer aus Gründen des Steuergeheimnisses ebenfalls keine Auskunft geben. Vor diesem Hintergrund gelangt Schober zu dem Ergebnis, dass § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG – insoweit nach dieser Regelung tatsächlich ein Nachweis des Steuerpflichtigen über die Zahlung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber erforderlich sei 51

– etwas – zumindest nach deutscher Rechtslage – in der Regel Unmögliches bzw. Unzumutbares verlange.

- 4. Nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens ist der Senat davon überzeugt, dass die aus der Tätigkeit des Klägers in Indien bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Indien dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden. 553

Der Nachweispflicht nach § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG hinsichtlich der Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit für seine Tätigkeit in Indien sind die Kläger nachgekommen. 54

a) Zunächst ist der Senat der Auffassung, dass der hier zu entscheidende Sachverhalt nicht von dem in der Begründung des Gesetzentwurfs zu § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG formulierten Sinn und Zwecks erfasst wird. Den Telos der Norm hält der Senat für die Anforderungen an Form und Inhalt des zu verlangenden Nachweises für maßgeblich, da weder der Wortlaut des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG noch die zugehörigen Gesetzesmaterialien die diesbezüglichen Anforderungen konkretisieren. 55

Aufgrund der vorliegenden Auflistung des indischen Steuerberaters des Arbeitgebers, die den Bruttoarbeitslohn des Klägers und der hierauf durch den Arbeitgeber abzuführenden indischen (Lohn-)Steuern enthält, sowie der hierzu vorliegenden Zahlungsbelege und insbesondere der erläuternden Bescheinigungen des Arbeitgebers des Klägers ist der Senat davon überzeugt, dass der Arbeitgeber des Klägers von dem Bruttoarbeitslohn des Klägers (xxx € bzw. xxx INR) indische (Lohn?)Steuern (xxx INR) einbehalten und an den indischen Fiskus abgeführt hat. Die Einbehaltung und Abführung der indischen (Lohn-)Steuern haben die Kläger nicht lediglich plausibel gemacht, sondern anhand der im Klageverfahren vorgelegten Unterlagen und unter Einbeziehung der erst gegen Ende des Klageverfahrens eingereichten erläuternden Arbeitgeberbescheinigungen nachgewiesen. 56

Mithin liegt nicht der in der Begründung des Gesetzentwurfs zu § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG skizzierte Fall vor, dass die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmenden Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht besteuert werden bzw. wurden. Die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit für seine Tätigkeit in Indien wurden besteuert, indem der Arbeitgeber des Klägers vor Auszahlung des (Netto-)Arbeitslohns an den Kläger (Lohn-)Steuern einbehielt und diese an den indischen Fiskus abführte. Es bestehen insbesondere auch keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger die abgeführte Lohnsteuer vom indischen Fiskus im Rahmen einer Jahresveranlagung wieder (vollständig) erstattet bekommen hat, so dass von einer endgültigen Belastung des Klägers auszugehen ist. 57

b) Der Kläger ist nicht in der Lage, einen indischen Einkommensteuerbescheid und darauf bezogenen Zahlungsnachweis vorzulegen. Der Kläger hat keine Jahressteuererklärung abgegeben. Der vom Arbeitgeber des Klägers mit den steuerlichen Angelegenheiten des Klägers in Indien betraute indische Steuerberater war mangels einer „Permanent Account Number“ nicht in der Lage, für das indische „Assessment Year“ 2009/2010, in dem die Einkünfte des Klägers aus der indischen Rechnungsperiode 01.04.2008 bis 31.03.2009 zu erfassen sind bzw. waren, eine Steuererklärung in Indien abzugeben. Eine Veranlagung ist für den Kläger in Indien nicht durchgeführt worden. 58

In einem solchen Fall geht der Senat davon aus, dass die tatsächliche Besteuerung im anderen Staat durch eine entsprechende Bescheinigung des Arbeitgebers über den 59

Steuerabzug (z. B. Quellen-/Lohnsteuerbescheinigung, ausländische Gehaltsabrechnung mit Ausweis der abgeführten Quellensteuern) nachgewiesen werden kann.

Der Senat kann im Ergebnis dahingestellt lassen, ob für den Kläger nach indischem Recht eine Pflicht zur Registrierung und Abgabe einer Steuererklärung bestand. Selbst wenn dies der Fall gewesen wäre, lässt eine insoweit festzustellende Pflichtverletzung eine Freistellung nach dem DBA-Indien nicht entfallen. Entscheidend ist nach dem Wortlaut des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG allein ein Nachweis, dass der Steuerpflichtige die für seine ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Tätigkeitsstaat festgesetzten Steuern entrichtet hat. Hat der Steuerpflichtige diese Steuern entrichtet, kommt es für § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG nicht darauf an, ob und in welchem Umfang er gegebenenfalls bestehende Erklärungspflichten in dem Tätigkeitsstaat verletzt hat.

Das BMF geht in seinem Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA (vgl. BStBl. I 2018, 643, Tz. 2.3.2.1.1) ebenfalls davon aus, dass ausnahmsweise von den grundsätzlichen Nachweisanforderungen abgesehen werden kann

- soweit der Steuerpflichtige aus tatsächlichen Gründen nicht in der Lage ist, geeignete Nachweise zu erbringen oder ~~63~~
- in Fällen, in denen ein Quellensteuerabzug/Lohnsteuerabzug mit Abgeltungswirkung im anderen Staat vorgenommen wird (z. B. Italien, Spanien, Österreich) und somit keine Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgt oder diese Einkünfte wegen des Steuereinhalts nicht in die Veranlagung einbezogen werden. 64

Entscheidend ist für die Finanzverwaltung, dass von einer endgültigen steuerlichen Belastung, einer tatsächlichen Besteuerung, der Einkünfte im Quellenstaat ausgegangen werden kann. Dies ist bei den Einkünften des Klägers der Fall. Insbesondere bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger eine Jahresveranlagung durchgeführt hat, in deren Zuge die abgeführte Lohnsteuer im Ergebnis vollständig erstattet wurde. 65

Die nach diesem BMF-Schreiben in den o. g. Ausnahmefällen erforderlichen Unterlagen – entsprechende Bescheinigung des Arbeitgebers über den Steuerabzug (z. B. Quellen-/Lohnsteuerbescheinigung, ausländische Gehaltsabrechnung mit Ausweis der abgeführten Quellensteuern) – haben die Kläger im vorliegenden Verfahren eingereicht. 66

c) Schließlich ist – auch im Anwendungsbereich des § 90 Abs. 2 AO – der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. 67

Die Kläger haben zur Überzeugung des Senats nachgewiesen, dass der Arbeitgeber des Klägers für dessen Tätigkeit in Indien von dessen hierfür vereinbartem Bruttoarbeitslohn indische (Lohn-)Steuern einbehalten und an den indischen Fiskus abgeführt hat. 68

Die nach dem DBA-Indien vorgesehene Freistellung unter Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG von der Vorlage eines indischen Steuerbescheids abhängig zu machen, erscheint unter den besonderen objektiven Umständen des Einzelfalls unverhältnismäßig. Aus einem solchen indischen Steuerbescheid dürfte lediglich erkennbar sein, ob der Kläger nach Anrechnung der für ihn vom Arbeitgeber entrichteten (Lohn-)Steuern noch weitere Steuerzahlungen zu leisten oder eine (Einkommen-)Steuererstattung zu erwarten hat. Dieses Erkenntnis führt jedoch für Zwecke des § 50d Abs. 8 EStG zu keiner weiteren Schlussfolgerung. Denn für § 50d Abs. 8 EStG ist entscheidend, ob der Steuerpflichtige für 69

seine im Ausland erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Steuern gezahlt hat. Es ist für § 50d Abs. 8 EStG nicht entscheidend, in welcher Höhe der Steuerpflichtige für diese Einkünfte Steuern gezahlt hat oder ob er die nach dem ausländischen Steuerrecht zutreffenden Steuern gezahlt hat (vgl. FG Münster, Urteil vom 21.03.2019 6 K 2185/17, EFG 2019, 958, rkr.; Rüscher, ISR 2019, 350, 353). Mit anderen Worten: Das Verlangen eines indischen Steuerbescheids stellt in dem hier zu entscheidenden Fall eine formalistische Anforderung dar, die für die streitentscheidende Norm keinen weiteren Erkenntnisgewinn bringt. Soweit – wie im Streitfall – aufgrund der vorgelegten Belege keine begründeten Zweifel daran bestehen, dass der durch die Tätigkeit im anderen Staat erzielte Bruttolohn im Tätigkeitsstaat mit Lohnsteuer belastet wurde, ist die Vorlage des Jahressteuerbescheids und Zahlungsbelegs nach Sinn und Zweck des § 50d Abs. 8 EStG nicht zwingend geboten (vgl. auch BMF-Schreiben vom 03.05.2018, BStBl. I 2018, 643, Tz 2.3.2.1.2, Abs. 2, Var. 1).

Die Entscheidung über die Kosten beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

70

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

71