Finanzgericht Münster, 8 K 939/19 E

Datum:	28.10.2021
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	8. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	8 K 939/19 E
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2021:1028.8K939.19E.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Beklagte wird unter Aufhebung des ablehnenden Bescheids vom 13.12.2018 und der Einspruchsentscheidung vom 06.03.2019 verpflichtet, den Bescheid über Einkommensteuer 2014 vom 19.01.2016 zu ändern und die Steuer nach Maßgabe der Urteilsgründe neu festzusetzen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger zu 20 % und der Beklagte zu 80 %.

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Das Urteil 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.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die einkommensteuerrechtliche und abkommensrechtliche Behandlung einer Abfindung, die der Kläger als Soldat der britischen Streitkräfte erhalten hat. 1

Die Kläger sind (ausschließlich im Inland wohnhafte) Eheleute und wurden im Streitjahr 2014 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. 2

Der Kläger, der ausschließlich die britische Staatsangehörigkeit besitzt, arbeitete bis zum 22.01.2014 als Soldat für die britischen Streitkräfte. Er war im Inland stationiert. Für die Tätigkeit erhielt er im Jahr 2014 laufenden Arbeitslohn in Höhe von (die nachfolgenden Beträge jeweils in EUR umgerechnet) X EUR sowie eine Abfindung in Höhe von X EUR. Daneben erhielt er Pensionszahlungen in Höhe von X EUR. Nach seinem Ausscheiden (ab dem 23.01.2014) war er bei einem anderen Arbeitgeber als Bürokraft tätig (Bruttoarbeitslohn: X EUR). 3

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten die Kläger einen Bruttoarbeitslohn des Klägers in Höhe von X EUR (Zeile 6 der Anlage N) und Entschädigungen/Arbeitslohn für mehrere Jahre von X EUR (Zeile 17 der Anlage N). Daneben erklärten sie „steuerfreien Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen“ in Höhe von X EUR. In einer Anlage zur Einkommensteuererklärung wurden Ausführungen zur steuerlichen Behandlung des laufenden Arbeitslohns bis zum Ausscheiden, der Pensionszahlungen und der Abfindungszahlung gemacht: 4

- Der laufende Arbeitslohn bis zum Ausscheiden sei nach Art. 18 Abs. 1 Satz 1 und die Pensionszahlungen seien nach Art. 18 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 30.03.2010 i. d. F. des Änderungsprotokolls vom 17.03.2014, BGBl II 2015, 1297 (DBA-GB) steuerfrei. Sowohl der laufende Arbeitslohn als auch die Pensionszahlungen seien in Großbritannien versteuert worden. Insgesamt seien damit X EUR des Arbeitslohns steuerfrei. 5

- Die Abfindungszahlung sei nach britischem Steuerrecht in voller Höhe steuerfrei. Nach der subject-to-tax-Klausel in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) DBA-GB habe Deutschland deshalb das Besteuerungsrecht. Die Abfindungszahlung sei nach § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) zu besteuern. 6

Die Kläger wurden antragsgemäß veranlagt. Im Bescheid vom 19.01.2016 setzte der Beklagte einen Arbeitslohn des Klägers in Höhe von insgesamt X EUR an. Bei der Berechnung der Steuer behandelte er X EUR als außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG. Der Bescheid wurde bestandskräftig. 7

In einer Bescheinigung vom 16.05.2018 teilte die britische Steuerbehörde „HM Revenue & Customs“ mit, die „pension lump sum“ sei *normalerweise steuerfrei* („normally tax free“). Auf Nachfrage des Klägers erklärte die HM Revenue & Customs mit Schreiben vom 26.08.2018, dass die dem Kläger gewährte termination grant/pension lump sum nicht besteuert worden sei. 8

Mit Schreiben vom 09.07.2018 beantragten die Kläger, den Bescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 2 Abgabenordnung (AO) zu ändern und beriefen sich auf die Bescheinigung der HM Revenue & Customs vom 26.08.2018. Da Vergütungen im öffentlichen Dienst nach Art. 18 Abs. 1 DBA-GB nur vom Staat des Dienstherrn besteuert werden dürften, sei die Abfindungszahlung steuerfrei zu stellen. Dies sei im deutschen Recht in § 50d Abs. 8 EStG geregelt. 9

10

Der Beklagte führte zunächst aus, dass die Einkünfte in Großbritannien tatsächlich nicht besteuert worden seien, sei bei Durchführung der Veranlagung bekannt gewesen. Allerdings sei der Bescheid fehlerhaft, weil auch bei einer Freistellung in Großbritannien die Voraussetzungen des Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) DBA-GB nicht vorlägen (Hinweis auf BMF-Schreiben vom 20.06.2013 Tz. 2.3). Insofern sei er, der Beklagte, zu Unrecht der Erklärung der Kläger gefolgt. Es liege eine falsche Rechtsanwendung vor, weshalb die Voraussetzungen des § 50d Abs. 8 EStG, § 175 Abs. 1 Satz 2 AO nicht gegeben seien.

Nachdem die Kläger an ihrem Begehren festgehalten hatten, lehnte der Beklagte den Antrag mit Bescheid vom 13.12.2018 ab und begründete die Ablehnung wie folgt: Eine Änderungsvorschrift unmittelbar aus der AO gebe es nicht. § 50d Abs. 8 EStG komme nicht zur Anwendung. An der zunächst geäußerten Rechtsauffassung, dass Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) DBA-GB nicht anwendbar sei, werde ausdrücklich nicht festgehalten. Das Wort „tatsächlich“ mache deutlich, dass es sehr wohl auf die tatsächliche Nicht-Besteuerung in Großbritannien ankomme. Die abkommensrechtliche Regelung gehe der Vorschrift des § 50d Abs. 8 EStG vor, weil sie in der Normenhierarchie höher stehe. 11

Den dagegen gerichteten Einspruch begründeten die Kläger ergänzend damit, dass Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) DBA-GB nicht anwendbar sei, weil der Kläger kein deutscher Staatsangehöriger sei. 12

Mit Einspruchsentscheidung vom 06.03.2019 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Er führte aus: 13

- Der Kläger sei seit dem 23.01.2014 in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Die Zahlung der Abfindung stelle nach § 19 Abs. 1 EStG steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. 14

- Der Arbeitslohn sei nicht nach dem NATO-Truppenstatut steuerfrei. Gemäß Art. X Abs. 1 Satz 1 des NATO-Truppenstatuts würden nur die Zeitabschnitte, in denen sich ein Mitglied einer Truppe eines Entsendestaats in dieser Eigenschaft im Inland aufhalte, nicht als Zeiten des Aufenthalts oder Wohnsitzes im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG gelten. Seit dem 23.01.2014 halte sich der Kläger nicht mehr als Mitglied einer Truppe des Entsendestaats im Inland auf. 15

- Der Arbeitslohn sei auch nicht nach dem DBA-GB steuerfrei. Zwar habe nach Art. 18 Abs. 1 DBA-GB nur Großbritannien das Besteuerungsrecht. Da Großbritannien die Abfindung aber als steuerfrei behandle, falle das Besteuerungsrecht nach der subject-to-tax-Klausel des Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) DBA-GB an Deutschland zurück. 16

- § 50d Abs. 8 EStG finde keine Anwendung. Dieser beinhalte eine Regelung für den Fall, dass Einkünfte nach einem Doppelbesteuerungsabkommen von der Besteuerung auszunehmen seien. Die Abfindungszahlung sei aber nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) DBA-GB gerade nicht von der Besteuerung auszunehmen. 17

Mit der dagegen gerichteten Klage verfolgen die Kläger ihr Ziel weiter und tragen ergänzend vor: 18

Art. 15 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) beinhalte die Regelung, dass Abfindungen grundsätzlich wie während der aktiven Zeit gezahlte Bezüge zu behandeln seien. 19

Die Kläger beantragen, 20

den Beklagten unter Aufhebung des ablehnenden Bescheids vom 13.12.2018 und der Einspruchsentscheidung vom 06.03.2019 zu verpflichten, den Bescheid über Einkommensteuer 2014 vom 19.01.2016 zu ändern und die Steuer ohne Berücksichtigung der Abfindungszahlung in Höhe von 69.694 EUR festzusetzen und 21

die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 22

Der Beklagte beantragt, 23

die Klage abzuweisen, 24

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 25

Er stützt sich auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor: Die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO lägen nicht vor, wenn das Finanzamt – wie im Fall des § 173 Abs. 1 AO – lediglich nachträglich Kenntnis von einem bereits gegebenen Sachverhalt erlange. § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG sei zwar eine eigenständige Änderungsnorm, knüpfe jedoch an § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG an. Erforderlich sei daher, dass die Einkünfte bei der Veranlagung deshalb nicht freigestellt worden seien, weil der Steuerpflichtige die erforderlichen Nachweise nicht vorgelegt habe. Nur für den Fall, dass diese Nachweise später vorgelegt würden, eröffne § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG eine Änderungsmöglichkeit. Vorliegend habe im Zeitpunkt der Veranlagung Einigkeit darüber bestanden, dass das Besteuerungsrecht an sich bei Großbritannien liege, eine Freistellung in Deutschland jedoch wegen der Rückfallklausel nicht erfolge. Hierüber sei bestandskräftig entschieden worden. § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG eröffne keine Änderungsmöglichkeit, wenn sich später herausstelle, dass die bei der Veranlagung vorgenommene rechtliche Beurteilung unzutreffend gewesen sei. Unabhängig hiervon halte er, der Beklagte, an seiner Auffassung, fest, dass Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) DBA-GB anwendbar und die Abfindung hiernach (weil in Großbritannien tatsächlich nicht besteuert) in Deutschland zu besteuern sei. Im Übrigen handele es sich hierbei um eine eigenständige Einkunftsquelle. Die „Atomisierung“ einer (einzigen) Einkunftsquelle finde nicht statt. 26

Die Sache ist am 28.10.2021 vor dem Senat mündlich verhandelt worden. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 27

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist zum Teil begründet. Die Kläger haben einen Anspruch auf Änderung des Einkommensteuerbescheids vom 19.01.2016 (§ 101 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO), allerdings nicht dahingehend, dass die Abfindungszahlung in Höhe von X EUR bei der Festsetzung der Steuer gar nicht berücksichtig wird, sondern nur insoweit, als die Abfindungszahlung zwar nicht bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, wohl aber bei der Berechnung des Steuersatzes in Ansatz gebracht wird. Soweit mit der Klage die vollständige Nicht-Berücksichtigung der Abfindungszahlung (also auch nicht für Zwecke des Progressionsvorbehalts) begehrt wird, ist sie unbegründet. 28

Der Bescheid ist – entgegen der Auffassung des Beklagten – materiell rechtswidrig. Die Abfindungszahlung ist nach dem DBA-GB von der deutschen Besteuerung auszunehmen. Die Abfindung ist nach Art. 18 DBA-GB steuerfrei, wobei es dahinstehen kann, ob die Freistellung auf Abs. 1 oder Abs. 2 beruht. 29

- Nach Art. 18 Abs. 1 Satz 1 DBA-GB können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die von einem Vertragsstaat (hier: Großbritannien) an eine natürliche Person (hier: den Kläger) für die diesem Staat (hier: Großbritannien) geleisteten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat (hier: Großbritannien) besteuert werden. Sie können nach Art. 18 Abs. 1 Satz 2 DBA-GB nur im anderen Staat (hier: Deutschland) besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates (hier: Deutschland) ist, ohne dass sie ebenfalls ein Staatsangehöriger des erstgenannten Staates (hier: Großbritannien) ist. Der Kläger ist kein deutscher Staatsangehöriger, weshalb die Freistellung nach Satz 1 greifen würde, wenn die Abfindungszahlung als Gehalt oder ähnliche Vergütung einzustufen wäre. 30

- Nach Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBA-GB können Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die von einem Vertragsstaat (hier: Großbritannien) an eine natürliche Person (hier: den Kläger) für die diesem Staat (hier: Großbritannien) geleisteten Dienste gezahlt werden, abweichend von Absatz 1 nur in diesem Staat besteuert werden. Sie können nach Art. 18 Abs. 2 Satz 2 DBA-GB nur im anderen Vertragsstaat (hier: Deutschland) besteuert werden, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig und ein Staatsangehöriger dieses Staates (hier: Deutschland) ist. Der Kläger ist kein deutscher Staatsangehöriger, weshalb die Freistellung nach Satz 1 greifen würde, wenn die Abfindungszahlung als Ruhegehalt oder ähnliche Vergütung einzustufen wäre. 31

Art. 18 DBA-GB regelt das Besteuerungsrecht abschließend, weil es einem Abkommensstaat (nämlich Großbritannien) „ausschließlich“ zugewiesen wird. Bei solchen Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge bedarf es keiner Anwendung des Methodenartikels des Art. 23 DBA-GB (Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts Rn. 82; Wassermeyer/Beckmann, DBA-GB, Art. 18 Rn. 8, 22; Wassermeyer/Wassermeyer, Art. 23A OECD-MA Rn. 5; Lang, in Festgabe Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 2015, Kapitel 27 „Verteilungsnormen“ Rn. 21; Vogel/Lehner, DBA, Vor Art. 6 bis 22 Rn. 7; Vogel/Lehner/Dürrschmidt, OECD-MA Art. 19 Rn. 45b; vgl. auch Finanzgericht – FG – Münster, Urteil vom 02.07.2014, 12 K 2707/10 F; zum gleichlautenden DBA-Niederlande Wassermeyer/Engers/Stevens, Art. 22 DBA-Niederlande Rn. 3 f.; zum gleichlautenden DBA-Luxemburg Wassermeyer/Siegers, Art. 22 DBA-Luxemburg Rn. 3 f.; Jacobs, IStR 2012, 749, 755). Aus diesem Grund fällt das Besteuerungsrecht nicht an Deutschland zurück, auch wenn Großbritannien die Abfindungszahlung tatsächlich nicht besteuert hat. Zwar enthält Art. 23 Abs. 1 Buchst. a UAbs. 1 DBA-GB im zweiten Halbsatz eine solche Rückfallklausel („Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die Einkünfte aus dem Vereinigten Königreich […] ausgenommen, *die nach diesem Abkommen im Vereinigten Königreich tatsächlich besteuert werden“* – Hervorhebung nur hier). Nach Auffassung des Senats findet diese Rückfallklausel (subject-to-tax-Klausel) aber im Streitfall keine Anwendung. 32

Bei einer durch Verteilungsnormen geregelten Steuerfreiheit ist generell, also abkommensübergreifend, umstritten, ob Rückfallklauseln in Methodenartikeln zur Anwendung gelangen. Gegen eine Anwendung von Rückfallklauseln spricht sich für diesen Fall die überwiegende Auffassung in der Literatur aus (Vogel/Lehner, DBA, Vor Art. 6 bis 22 Rn. 7; Rosenthal in Festgabe Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 2015, Kapitel 64 „Subject-to-Tax-Klauseln“ Rn. 6 f.; Jacobs, IStR 2012, 749, 755). Für eine Anwendung spricht sich das FG Hessen aus (Hessisches FG, Beschluss vom 03.03.2011, 10 V 204/11 m.w.N. auch zur Gegenansicht). Der Bundesfinanzhof – BFH – hat die Frage bislang offengelassen (vgl. die Folgeentscheidung zum Beschluss des Hessischen FG: BFH, Beschluss vom 25.07.2011, I B 37/11; unklar BFH, Urteil vom 17.12.2003, I R 14/02, BStBl II 2004, 260). Teilweise wird auch nach dem Inhalt/Wortlaut der einzelnen Methodenartikel und/oder Verteilungsnormen 33

differenziert (Schmidt/Blöchle/Weggenmann in: Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz/DBA, Art. 23A OECD-MA Rn. 169; Wassermeyer/Siegers, Art. 22 DBA-Luxemburg Rn. 3 f.). Der Senat kann offenlassen, ob eine Rückfallklausel bei einer durch eine Verteilungsnorm gewährten Steuerfreiheit immer ausgeschlossen ist, geht davon aber jedenfalls mit Blick auf das streitgegenständliche DBA-GB aus. Dies ergibt sich aus einer Auslegung des Abkommens. Die Rückfallklausel in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) UAbs. 1 DBA-GB knüpft bereits sprachlich an die Zuweisungsregel des Methodenartikels an, indem sie als ergänzender Halbsatz dieser formuliert ist. Damit ist sie an die Zuweisungsregel gekoppelt, was so auszulegen ist, dass sie nicht selbständig ohne gleichzeitige Anwendung der Zuweisungsregel zur Anwendung gelangt. Dies wird durch eine systematische Auslegung bestätigt: Die Regelung zum Progressionsvorbehalt etwa ist unabhängig von den Zuweisungsregeln in Art. 23 Abs. 1 Buchst. d) DBA-GB enthalten. Schließlich wird diese Auslegung auch dadurch gestützt, dass es bei einem ausschließlichen Besteuerungsrecht eines Abkommensstaats, wie es in einer Verteilungsnorm zugewiesen wird, nach den Wertungen des Abkommens von vornherein kein Zugriffsrechts des anderen Abkommensstaats gibt. Vor diesem Hintergrund ist es plausibel, dass nur bei Besteuerungsrechten, die nach den Wertungen des Abkommens beiden Staaten zustehen könnten, eine Rückfallklausel zugunsten des nachrangigen Staates greift.

Selbst wenn aber die Rückfallklausel grundsätzlich auch auf Einkünfte, die nach Verteilungsnormen mit abschließender Wirkung steuerfrei sind, Anwendung fände, lägen ihre Voraussetzungen im Streitfall nicht vor. Der Begriff der Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift bezeichnet die Einkünfte im Sinne der einzelnen abkommensrechtlichen Einkunftsarten. Im Streitfall verweist er also auf Einkünfte aus Art. 18 „Öffentlicher Dienst“. Dies ergibt sich aus der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt. Der BFH hat zum DBA-Kanada ausgeführt: „Darauf, in welchem Umfang die fraglichen Gewinne oder Einkünfte von der kanadischen Besteuerung erfaßt werden oder ob dort alle Einkunftsteile im Rahmen der (ausländischen) Steuerveranlagung auch zu einer konkreten Steuerzahlungspflicht führen, kommt es hingegen nicht an. Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada beinhaltet lediglich eine qualitativ-konditionale Voraussetzung der Besteuerung in Kanada (‚wenn‘), nicht jedoch eine solche quantitativer Art (‚soweit‘). Von daher ist es nicht möglich, den betreffenden Gewinn ‚zu sezieren und in seine Einzelteile zu zerlegen‘“ (BFH, Urteil vom 27.08.1997, I R 127/95, BStBl II 1998, 58). Der Beklagte weist zwar zu Recht darauf hin, dass diese Auslegung nicht pauschal auf andere Abkommen übertragen werden kann (a.A. wohl Schönfeld/Häck in: Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 23A DBA-MA Rn. 79; zum DBA-USA vgl. Wassermeyer/Linn, Art. 23 DBA-USA Rn. 179; FG München, Urteil vom 29.05.2017, 7 K 1156/15; das unter I R 45/17 geführte Revisionsverfahren wurde seitens der Finanzverwaltung zurückgenommen). Der BFH hat aber in zwei Entscheidungen zu § 50d Abs. 9 EStG a.F. ausdrücklich und über das DBA-Kanada hinaus an der Entscheidung festgehalten (BFH, Urteil vom 20.05.2015, I R 69/14: „Das wiederum aber hat zur Folge, dass die besagten, nach Maßgabe des einschlägigen Abkommens ‚an sich‘ freizustellenden Einkünfte gemeint sind, und das sind eben die Einkünfte des Steuerpflichtigen aus der entsprechenden Einkunftsart in toto, nicht nur in Teilen davon. Der Senat hat Letzteres in seinem Urteil vom 27. August 1997 I R 127/95 (BFHE 184, 326, BStBl II 1998, 58, dort zum DBA-Kanada) klar zum Ausdruck gebracht und daran hält er uneingeschränkt fest.“; vgl. auch BFH, Beschluss vom 19.12.2013, I B 109/13). 34

Nach dieser Maßgabe sind sämtliche Einkünfte des Klägers im Sinne des Art. 18 DBA-GB steuerfrei zu stellen. Die Rückfallklausel greift – ihre Anwendbarkeit unterstellt – nicht, weil die Einkünfte des Klägers nach Art. 18 DBA-GB in Großbritannien tatsächlich besteuert wurden. Der Kläger hat laufendes Gehalt, die Abfindung und Pensionszahlungen erhalten. Das laufende Gehalt (Art. 18 Abs. 1 DBA-GB) und die Pensionszahlungen (Art. 18 Abs. 2 35

DBA-GB) wurden in Großbritannien besteuert. Die Formulierung der Rückfallklausel im DBA-GB („die Einkünfte […], die nach diesem Abkommen im Vereinigten Königreich tatsächlich besteuert werden“) bietet keine Anhaltspunkte dafür, dass die Rückfallklausel auf tatsächlich nicht besteuerte Einkunftsteile anwendbar ist; sie gilt nicht, *soweit* keine tatsächliche Besteuerung in Großbritannien erfolgt, sondern nur, *wenn* diese Einkünfte dort insgesamt tatsächlich nicht besteuert wurden.

Nichts anderes ergibt sich aus Tz. 56.1 des OECD-Musterkommentars zu Art. 23 Abs. 4 OECD-Musterabkommen 2017 (vgl. BMF, Schreiben vom 03.05.2018, BStBl I 2018, 643, Rn. 367). Zwar heißt es dort, es sei „für die Auslegung des Abkommensbegriffs ‚Einkünfte‘ (income) ausdrücklich auf einzelne Einkunftspositionen und Vermögensgegenstände (an item of income or capital)“ abzustellen. Für die Auslegung zeitlich früher in Kraft getretener Abkommen (wie des DBA-GB im Streitfall) können diese Ausführungen im OECD-Musterkommentar aber keine auslegungsleitende Wirkung entfalten (BFH, Urteil vom 25.11.2015, I R 50/14, BStBl II 2017, 247; BFH, Urteil vom 11.07.2018, I R 44/16, BFH/NV 2019, 149). 36

Der Änderung des Bescheids steht nicht dessen Bestandskraft entgegen. Der Bescheid ist nach § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG zu ändern. Nach § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG wird, wenn Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit abkommensrechtlich von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens 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. Nach § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG ist der Steuerbescheid zu ändern, wenn ein solcher Nachweis erst geführt wird, nachdem die Einkünfte in eine Veranlagung zur Einkommensteuer einbezogen wurden. Die Voraussetzungen für eine Änderung liegen vor. Durch die Vorlage der Bescheinigung vom 26.08.2018 haben die Kläger nach Einbeziehung der Abfindungszahlung in die Veranlagung nachgewiesen, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat (§ 50d Abs. 8 Satz 2 i.V.m. Satz 1 EStG). 37

§ 50d Abs. 8 Satz 2 EStG setzt nicht voraus, dass ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO eingetreten ist. Die Vorschrift ist vielmehr eine eigenständige Korrekturnorm, die ein rückwirkendes Ereignis fingiert. Dies ergibt sich daraus, dass § 50d Abs. 8 Satz 3 EStG die Regelung des § 175 Abs. 1 Satz 2 AO für entsprechend anwendbar erklärt. Dieser entsprechenden Anwendung bedürfte es bei einer Rechtsgrundverweisung auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht (Sächsisches FG, Urteil vom 22.11.2016, 3 K 450/16, EFG 2017, 712 mit zustimmender Anmerkung Reddig; zustimmend auch Blümich/Wagner, EStG/KStG/GewStG, § 50d EStG Rn. 105; gleiche Ansicht FG Köln, Urteil vom 16.06.2016, 13 K 3649/13, EFG 2016, 1711; Schmidt/Loschelder, EStG, § 50d Rn. 53 [anders noch bis zur 36. Aufl., dazu Reddig, EFG 2017, 712]; Rüsch, ISR 2019, 350, 355; ebenso ausführlich Frotscher in ders., EStG, § 50d Rn. 186a, 187). Die § 173 ff. AO finden deshalb im Zusammenhang mit der Konstellation des § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG keine Anwendung (Frotscher, a.a.O., Rn. 186a). Soweit in der Literatur vereinzelt – soweit ersichtlich nur von Gosch in Kirchhof, EStG, § 50d Rn. 37b – ausgeführt wird, dass § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG zu einer analogen Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO führe, ist damit keine Rechtsgrundverweisung gemeint. Dies ergibt sich daraus, dass Gosch in seinen weiteren Ausführungen sowohl (wie das Sächsische FG) die Anwendung des § 233 Abs. 2a AO als auch die Anwendung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO ausdrücklich ausschließt. 38

39

Es kann dahinstehen, ob die Steuerfreiheit nach britischem Steuerrecht bereits im Zeitpunkt der Veranlagung feststand und die Kläger deshalb keine formelle Bescheinigung der britischen Steuerbehörden hätten vorlegen müssen (in diesem Sinne BFH, Vorlagebeschluss vom 20.08.2014, I R 86/13, BStBl II 2014, 2065; FG Hamburg, Gerichtsbescheid vom 13.04.2017, 6 K 195/16, EFG 2019, 1366; Rev. BFH, I R 30/17). Die genannten Entscheidungen dienen der Entlastung des Steuerpflichtigen und vermeiden unnötigen Aufwand (BFH vom 20.08.2014, a.a.O.: „Was ohnehin feststeht, muss nicht gesondert nachgewiesen werden.“). Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass solche überflüssigen Nachweise in Gestalt einer formellen Bescheinigung nicht die Rechtswirkungen des § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG auslösen. Denn es kann nicht Zweck des § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG sein, dass der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit seiner Veranlagung in Deutschland auch das Steuerrecht des anderen Abkommenstaats prüfen muss, um (etwa durch Einspruch gegen die fehlerhafte Veranlagung) in den Genuss der Steuerfreiheit zu gelangen. Vielmehr soll es ihm gerade offenstehen, die (fehlerhafte) Einbeziehung in die deutsche Veranlagung hinzunehmen, bis ihm ein Nachweis in Form einer Erklärung oder Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörden vorliegt. Dies gilt auch im Streitfall, wo die Kläger bereits im Veranlagungsverfahren (unter pauschalem Hinweis aus das britische Steuerrecht) auf die Steuerfreiheit hingewiesen haben.

Anders als der Beklagte meint, kommt es nicht darauf an, ob im bestandskräftig abgeschlossenen Veranlagungsverfahren die Vorschrift des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG angewandt wurde, also eine abkommensrechtliche Freistellung nur mangels Nachweises versagt wurde. Vielmehr ist es unerheblich, ob sich die Beteiligten über die abkommensrechtliche Freistellung einig waren, ob der zuständige Veranlagungssachbearbeiter auf § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG zurückgegriffen hat oder ob sich zumindest der Steuerpflichtige auf eine abkommensrechtliche Freistellung berufen hat. 40

- Der Wortlaut des § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG enthält eine dahingehende Einschränkung gerade nicht. Die Formulierung „ein solcher Nachweis“ verweist entgegen der Auffassung des Beklagten nicht auf eine vorangegangene Anwendung des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG, sondern vermeidet eine unnötige textliche Wiederholung. 41

- Auch aus dem Regelungszusammenhang der beiden Sätze 1 und 2 des § 50d Abs. 8 EStG ergibt sich nicht, dass § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG nur in den Fällen zur Anwendung gelangt, in denen die bestandskräftige Einbeziehung ausländischer Einkünfte in die deutsche Einkommensbesteuerung gerade auf der Abommmensüberschreitung des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG beruht. Vielmehr kann § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG auch unabhängig von der Regelung des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG verstanden werden. Gegen die Rechtsauffassung des Beklagten, es müsse im Veranlagungsverfahren eine nach dem einschlägigen DBA vorgesehene Freistellung der Einkünfte mangels ausreichender Nachweise zum Zeitpunkt der Durchführung der Veranlagung versagt worden sein, spricht auch gerade der Streitstand im Streitfall. Denn der Beklagte ist (nachdem er von seiner zwischenzeitlichen Auffassung abgerückt ist) gerade der Ansicht, dass die Einkünfte nicht abkommensrechtlich freizustellen sind; er hätte also (auf Grundlage seiner jetzigen Rechtsauffassung) im Streitfall § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG nicht angewandt. 42

- Auch nach Sinn und Zweck ist eine vorherige Anwendung des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG nicht zu fordern. Dies zeigt sich schon daran, dass in vielen Fällen dessen Anwendung gerade dahinstehen kann, nämlich immer dann, wenn (wie im Streitfall) auch die Auslegung des Abkommens selbst umstritten ist. In diesen Fällen kommt es vor der Vorlage eines Nachweises immer zur Besteuerung „jedenfalls nach § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG“. Die 43

Änderungsvorschrift des § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG ermöglicht es den Steuerpflichtigen wie den Finanzbehörden, sich der Frage der Abkommensauslegung erst dann zuzuwenden, wenn Nachweise nach § 50d Abs. 8 Satz 1 Halbsatz 2 EStG vorliegen.

- Dass mithin die Frage der Abkommensauslegung erst bei Vorlage eines Nachweises zu entscheiden ist, zeigt auch der Vergleich mit einer alternativen gesetzlichen Regelung eines späteren Nachweises. Der Gesetzgeber hätte den Fall der Vorlage eines Nachweises nach erfolgter Veranlagung auch dergestalt regeln können, dass keine spezielle Änderungsvorschrift greift, sondern die ursprüngliche Festsetzung vorläufig (§ 165 AO) erfolgen muss. Dann müsste der Steuerpflichtige – was der Auffassung des Beklagten entspricht – gegen eine nicht vorläufige Festsetzung Einspruch einlegen oder einen Änderungsantrag stellen und es müsste in diesem Verfahren, in dem es darum geht, ob ein Anspruch auf eine vorläufige Festsetzung besteht, über die – häufig streitige – Frage der abkommensrechtlichen Freistellung entschieden werden. Der Gesetzgeber hat aber stattdessen einen Änderungsvorschrift eingefügt. Damit kann und muss, wenn zum Zeitpunkt der Veranlagung kein Nachweis im Sinne des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG vorliegt, die Frage, ob abkommensrechtlich eine Freistellung zu gewähren ist, erst geklärt werden, wenn dieser Nachweis vorliegt. Wie der Steuerpflichtige und der zuständige Veranlagungssachbearbeiter diese Frage im Veranlagungsverfahren beurteilt haben, ist nicht von Bedeutung. 44

Der Änderungsanspruch der Kläger wird allerdings durch die Regelung des § 177 Abs. 2 AO begrenzt. Danach sind, wenn die Voraussetzungen für die Änderung eines Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen vorliegen, soweit die Änderung reicht, zuungunsten des Steuerpflichtigen solche materiellen Fehler zu berichtigen, die nicht Anlass der Änderung sind. Hier ist eine solche Berichtigung geboten. Soweit die Steuer nämlich dadurch herabgesetzt wird, dass das zu versteuernde Einkommen als steuerliche Bemessungsgrundlage um die Abfindungszahlung gemindert wird, ist gegenläufig zu berücksichtigen, dass die Abfindungszahlung bei der Berechnung des Steuertarifs (Progressionsvorbehalt) in Ansatz gebracht wird, § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG. Für die Anwendung des Progressionsvorbehalts ist es unerheblich, ob sich die Steuerfreiheit aus einer Verteilungsnorm oder aus dem Methodenartikel des DBA-GB ergibt. Zwar lässt der Methodenartikel Regelungen zum Progressionsvorbehalt im nationalen Steuerrecht der Abkommensstaaten ausdrücklich zu (Art. 23 Abs. 1 Buchst. d) DBA-GB). Diese Regelung ist aber rein deklaratorisch. Anders als bei Rückfallklauseln ist es deshalb – soweit ersichtlich – unstreitig, dass ein im nationalen Recht geltender Progressionsvorbehalt auch angewandt werden darf, wenn er entweder gar nicht in einem DBA erwähnt ist oder seine Anwendung – wie im Streitfall – im Methodenartikel zugelassen wird, der aufgrund einer Verteilungsnorm mit abschließender Wirkung nicht angewendet wird (Vogel/Lehner, DBA, Vor Art. 6 bis 22 Rn. 7; Wassermeyer/Wassermeyer, Art. 23A OECD-MA Rn. 5; Lang in Festgabe Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 2015, Kapitel 27 „Verteilungsnormen“ Rn. 21; ausdrücklich zu Art. 18 DBA-GB Wassermeyer/Beckmann, Art. 18 DBA-GB Rn. 8, 22; vgl. BFH, Beschluss vom 10.12.2008, I B 60/08). 45

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1. Die Entscheidung, dass die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren notwendig war, erfolgt nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 46

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 47

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE