Urteil vom 09. Mai 2012, I R 73/10

Änderung widerstreitender Steuerfestsetzungen: Berücksichtigung ausländischer Steuerbescheide - Unionsrechtskonforme Auslegung - Keine Bescheidänderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO bei grobem Verschulden - Sorgfaltspflicht des Steuerberaters - "Berücksichtigung" eines bestimmten Sachverhalts und "Widerstreit" i.S. von § 174 Abs. 1 AO - Berücksichtigung von Doppelbesteuerungsankommen

BFH I. Senat

AO § 174 Abs 1, EU Art 4 Abs 3, AEUV Art 21, EG Art 10, EG Art 18, AO § 173 Abs 1 Nr 2 S 1, DBA NLD Art 16, DBA NLD Art 20

vorgehend FG Düsseldorf, 06. Juli 2010, Az: 7 K 369/10 E

Leitsätze

Ein Steuerbescheid kann bei Doppelberücksichtigung eines Sachverhalts auch dann nach Maßgabe von § 174 Abs. 1 AO geändert werden, wenn der widerstreitende Steuerbescheid von einer Behörde eines EU-Mitgliedstaats stammt .

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob Steuerbescheide zugunsten des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) geändert werden müssen.

2 Der Kläger wohnte in den Streitjahren (2005 und 2006) in den Niederlanden. In der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) erzielte er Einkünfte aus selbständiger Arbeit, mit denen er der beschränkten Steuerpflicht unterlag. Außerdem bezog er seit 2004 eine Berufsunfähigkeitsrente, die in den Niederlanden zu versteuern war.

3 Im Rahmen seiner Veranlagung zur Einkommensteuer 2004 hatte der Kläger unter anderem beantragt, die Einnahmen aus der Rente in die Bemessungsgrundlage für die deutsche Steuer einzubeziehen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hatte dies mit der Begründung abgelehnt, die Rente müsse nach dem insoweit maßgeblichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) in den Niederlanden versteuert werden. Daraufhin hatte der Kläger einen insoweit eingelegten Einspruch zurückgenommen.

4 In den Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre berücksichtigte das FA Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit in der vom Kläger erklärten Höhe von 38.456 € (2005) und 49.103 € (2006). Die Steuererklärungen und die dazugehörenden Gewinnermittlungen hatte eine Steuerberaterin (S) erstellt. Die Steuerbescheide ergingen am 26. Juli 2007 (2005) und am 16. Juni 2008 (2006) und wurden nicht innerhalb der Rechtsbehelfsfristen angefochten.

5 Im Jahr 2009 beantragte der Kläger, die Bescheide nach § 174 der Abgabenordnung (AO) zu ändern. In ihnen seien Beträge von 14.995,60 € (2005) und 15.040,80 € (2006) berücksichtigt, bei denen es sich um die in den Niederlanden zu versteuernden Rentenbezüge handele. Diese Beträge waren in den Gewinnermittlungen des Klägers in den Konten "Umsatzerlöse Seminare" (2005) und "Einnahmen, Versicherungen" (2006) enthalten gewesen. Das FA lehnte die beantragte Änderung ab. Ein Einspruch des Klägers, der sein Begehren nunmehr auf § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO stützte, hatte ebenso wie die anschließend erhobene Klage keinen Erfolg. Das klageabweisende Urteil des Finanzgerichts (FG) Düsseldorf vom 7. Juli 2010 7 K 369/10 E ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 2045 abgedruckt.

6 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Er beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 zu ändern und dabei die

Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit um 14.977 € (2005) und 15.037 € (2006) verminderten Beträgen zu berücksichtigen.

7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz kommt im Streitfall eine Änderung der Einkommensteuerbescheide gemäß § 174 Abs. 1 Satz 1 AO in Betracht. Um beurteilen zu können, ob dessen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, bedarf es jedoch noch weiterer tatsächlicher Feststellungen.

9 1. Frei von Rechtsfehlern hat das FG entschieden, dass die vom Kläger begehrte Änderung der Steuerbescheide nicht auf § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO gestützt werden kann.

10 a) Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Unter bestimmten Voraussetzungen ist ein grobes Verschulden in diesem Zusammenhang unerheblich (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO); ein solcher Sachverhalt liegt aber im Streitfall nicht vor.

11 b) Im Streitfall ist dem FA, auf dessen Kenntnis es bei der Anwendung des § 173 AO ankommt, eine Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO nachträglich bekannt geworden. Denn das FA hat erst nach Durchführung der Veranlagungen und sogar erst nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerbescheide erfahren, dass der Kläger in seinen Steuererklärungen Einnahmen aus der in den Niederlanden bezogenen Berufsunfähigkeitsrente angegeben und den steuerpflichtigen Einkünften zugeordnet hatte. Diese Tatsache führt deshalb zu einer niedrigeren Steuer, weil die daraufhin in den Bescheiden erfassten Einkünfte in Deutschland nicht hätten besteuert werden dürfen. Das ist zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf deshalb keiner näheren Erörterung.

12 c) Eine Änderung der Bescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO scheidet jedoch deshalb aus, weil die unrichtige Angabe der Einkünfte dem Kläger als grobes Verschulden anzulasten ist.

13 aa) Ein grobes Verschulden i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO liegt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) vor, wenn jemand die ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße verletzt (BFH-Urteil vom 15. Juli 2010 III R 32/08, BFH/NV 2010, 2237, m.w.N.). Ob ein solcher Sachverhalt im Einzelfall vorliegt, ist Tatfrage (BFH-Beschluss vom 17. Februar 2010 IX B 199/09, BFH/NV 2010, 1079) und in erster Linie vom FG zu beurteilen. Dessen Würdigung kann im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob sie auf einer rechtsfehlerhaften Auslegung des Begriffs "grobes Verschulden" oder auf einem Verfahrensfehler beruht oder ob sie gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt (BFH-Beschluss vom 31. Januar 2005 VIII B 18/02, BFH/NV 2005, 1212; BFH-Urteil vom 3. Dezember 2009 VI R 58/07, BFHE 227, 365, BStBl II 2010, 531). Fehlt es daran, so ist die Beurteilung durch das FG auch dann revisionsrechtlich bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), wenn eine abweichende Einschätzung ebenfalls vertretbar wäre.

14 bb) Im Streitfall weist die vom FG vorgenommene Würdigung keinen derartigen Rechtsfehler auf. Das FG hat insbesondere beachtet, dass sich ein Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO das Verschulden eines von ihm hinzugezogenen steuerlichen Beraters wie eigenes Verschulden zurechnen lassen muss (BFH-Urteil vom 17. November 2005 III R 44/04, BFHE 211, 401, BStBl II 2006, 412, m.w.N.) und dass von einem steuerlichen Berater die Kenntnis und sachgemäße Anwendung steuerrechtlicher Bestimmungen erwartet werden kann (BFH-Urteil vom 3. Februar 1983 IV R 153/80, BFHE 137, 547, BStBl II 1983, 324). Wenn die Vorinstanz auf dieser Basis zu der Einschätzung gelangt ist, dass zumindest S ein grobes Verschulden traf, so liegt darin kein vom Revisionsgericht zu beanstandender Fehler. Diese Würdigung wird nicht nur durch den Umstand gestützt, dass ein steuerlicher Berater die Angaben seines Mandanten nicht ungeprüft übernehmen darf, sondern eigenverantwortlich aus dem steuerrechtlichen Blickwinkel überprüfen und bei Unklarheiten ggf. Nachfrage halten muss. Vielmehr bestand gerade im Streitfall eine besondere Sorgfaltspflicht deshalb, weil S wusste, dass der Kläger in seiner

Einkommensteuererklärung für 2004 die Rentenzahlungen fälschlich den im Inland zu versteuernden Einkünften zugeordnet hatte. Angesichts dessen ist die Annahme des FG, dass S die ihr vom Kläger vorgelegten Unterlagen unter diesem Gesichtspunkt hätte überprüfen müssen und dass ihr bei einer solchen Überprüfung der Fehler aufgefallen wäre, nicht zu beanstanden. Die von der Revisionserwiderung aufgeworfene Frage, ob insoweit auch den Kläger selbst ein grobes Verschulden trifft, muss deshalb im Streitfall nicht erörtert werden.

15 2. Jedoch bietet § 174 Abs. 1 Satz 1 AO eine Grundlage für eine Änderung der Steuerbescheide zugunsten des Klägers. Diese Vorschrift setzt voraus, dass ein bestimmter Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden zuungunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden ist, obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen; in diesem Fall ist der fehlerhafte Steuerbescheid auf Antrag aufzuheben oder zu ändern (§ 174 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Voraussetzungen dieser Korrekturvorschrift würden hier vorliegen, wenn die dem Kläger in den Streitjahren zugeflossene Berufsunfähigkeitsrente nicht nur in den vom FA erlassenen Steuerbescheiden erfasst, sondern auch im Rahmen der in den Niederlanden vorgenommenen Besteuerung zuungunsten des Klägers berücksichtigt worden wäre.

16 a) Die Frage, ob der in § 174 AO verwendete Begriff "Steuerbescheid" nur nach inländischem Recht erlassene Verwaltungsakte (so z.B. von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO, § 174 AO Rz 26, m.w.N.; Frotscher in Schwarz, AO, § 174 Rz 56, Koenig in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 174 Rz 12; Haug-Adrion, Der Betrieb --DB-- 1985, 1969) oder auch damit vergleichbare Maßnahmen ausländischer Behörden umfasst (so Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 174 AO Rz 8; Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl., § 174 Rz 15; Birkenfeld, Betriebs-Berater 1993, 1185, 1187; App, DB 1985, 939, 941), ist im Schrifttum streitig. Der Senat folgt der letztgenannten Auffassung jedenfalls insoweit, als --wie im Streitfall-- Maßnahmen von Steuerbehörden von Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) in Rede stehen.

17 aa) Für eine Begrenzung auf inländische Verwaltungsakte kann allerdings ins Feld geführt werden, dass der Begriff "Steuerbescheid" nach der allgemeinen Terminologie der Abgabenordnung (in § 155 Abs. 1 Satz 2 AO) einen Verwaltungsakt bezeichnet, durch den eine von einer Bundesfinanzbehörde oder einer Landesfinanzbehörde (vgl. § 6 Abs. 2 AO) verwaltete Steuer (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AO) festgesetzt wird (§ 155 Abs. 1 Satz 1 AO). Dem Zweck des § 174 AO, der darin besteht, Vorteile und Nachteile auszugleichen, die sich durch einander inhaltlich widersprechende Steuerbescheide ergeben (vgl. von Wedelstädt in Beermann/Gosch, a.a.O., § 174 AO Rz 3), kann indes eine zwingende Begrenzung dahin, dass ein (unrichtiger) inländischer Bescheid nur geändert werden darf, wenn der inhaltliche Widerspruch zu einem anderem inländischen Bescheid besteht, nicht entnommen werden. Die in § 174 AO angelegte Durchbrechung der Bestandskraft des Steuerbescheids zugunsten der materiellen Richtigkeit der Besteuerung ist der Sache nach vielmehr nicht minder gerechtfertigt, wenn der in Rede stehende Widerspruch zwischen dem (unrichtigen) inländischen Steuerbescheid und einem von einer ausländischen Behörde erlassenen Steuerbescheid besteht.

18 bb) Die von Wortlaut (vgl. § 155 Abs. 1 Satz 1 AO: "soweit nichts anderes vorgeschrieben ist") und Zweck der Norm her mögliche Einbeziehung ausländischer Verwaltungsakte in den Anwendungsbereich des § 174 Abs. 1 AO ist unter dem Aspekt der unionsrechtskonformen Auslegung der nationalen Rechtsnormen jedenfalls insoweit geboten, als es um die Berücksichtigung von Steuerbescheiden geht, die von Steuerbehörden aus EU-Mitgliedstaaten erlassen worden sind.

19 aaa) Aus dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaftsorgane (Art. 4 Abs. 3 des Vertrages über die Europäische Union --EUV-- i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft [Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- 2007, Nr. C 306, S. 1] bzw. --bezogen auf die Streitjahre-- Art. 10 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EG-- i.d.F. des Vertrages von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte [Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C 325, 1]; vgl. dazu von Bogdandy/Schill in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 4 EUV Rz 47 ff.) folgt der auch die nationalen Gerichte bindende Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung und Rechtsfortbildung des innerstaatlichen Rechts (Zuleeg, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 1994, 154, 165 ff.; von Bogdandy/ Schill in Grabitz/Hilf/Nettesheim, a.a.O., Art. 4 EUV Rz 94, m.w.N.). Danach haben die nationalen Gerichte unter Berücksichtigung des gesamten nationalen Rechts und unter Anwendung der Auslegungsmethoden alles zu tun, was in ihrer Zuständigkeit liegt, um die volle Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts zu gewährleisten und zu einem Ergebnis zu gelangen, das mit dem von dem Gemeinschaftsrecht verfolgten Ziel übereinstimmt (Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften [seit

2009 Gerichtshof der Europäischen Union] --EuGH-- vom 4. Juli 2006 C-212/04 "Adeneler", Slg. 2006, I-6057; vom 19. Januar 2010 C-555/07 "Kücükdeveci", Slg. 2010, I-365, DB 2010, 228). Der Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung findet seinen primären Anwendungsbereich zwar in den durch EU-Richtlinien harmonisierten Rechtsbereichen. Dazu gehören nach ständiger Spruchpraxis des EuGH mangels einer einschlägigen Unionsregelung nicht die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen; vielmehr sind diese nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung eines jeden Mitgliedstaats. Nach ebenfalls ständiger Spruchpraxis des EuGH dürfen diese Verfahrensmodalitäten aber nicht ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln --Äquivalenzgrundsatz--, und die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren --Effektivitätsgrundsatz-- (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 7. Januar 2004 C-201/02 "Wells", Slg. 2004, I-723, Rz 67; vom 19. September 2006 C-392/04 und C-422/04 "i-21 Germany und Arcor", Slg. 2006, I-8559, Rz 57; vom 30. Juni 2011 C-262/09 "Meilicke u.a.", Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 1262). Der besagte Grundsatz unionsrechtskonformer Auslegung gilt insbesondere mit Blick auf die unionsrechtlichen Grundfreiheiten deshalb auch darüber hinaus (vgl. Schön in Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bd. 19 (1996), S. 167, 180; Gosch, DStR 2007, 1553, 1555; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz 3.54, 3.57; Kahl in Callies/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 4 EUV Rz 92 f.; Drüen in Tipke/ Kruse, a.a.O., § 4 AO Rz 240).

20 bbb) Im Lichte der unionsrechtlichen Grundfreiheiten erscheint dem Senat eine Auslegung des § 174 Abs. 1 AO dahingehend, dass ein fehlerhafter inländischer Steuerbescheid auch dann geändert werden kann, wenn der widerstreitende Steuerbescheid von der Behörde eines Mitgliedstaats der EU erlassen wurde, vorzugswürdig. Selbst wenn --wie im Streitfall-- keine der speziellen Grundfreiheiten (z.B. Niederlassungsfreiheit, Arbeitnehmerfreizügigkeit, Dienstleistungsfreiheit oder Kapitalverkehrsfreiheit) einschlägig ist, ist zumindest der Anwendungsbereich des Art. 18 EG (jetzt: Art. 21 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, ABlEU 2008, Nr. C 115, S. 47) berührt, der jedem Unionsbürger das Recht gewährt, sich --vorbehaltlich bestimmter Beschränkungen und Bedingungen-- im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten. Diese Vorschrift vermittelt eine allgemeine Grundfreiheit, die auch bei der Wahrnehmung von Besteuerungsbefugnissen zu beachten ist (EuGH-Urteil vom 11. September 2007 C-76/05 "Schwarz und Gootjes-Schwarz", Slg. 2007, I-6849, BFH/NV 2008, Beilage 1, 5).

21 Eine Beschränkung des § 174 Abs. 1 AO auf ausschließlich inländische Steuerbescheide würde zwar nicht zu einer Diskriminierung ausländischer oder im Ausland wohnhafter Steuerpflichtiger im Vergleich zu deutschen oder im Inland wohnhaften Steuerpflichtigen führen. Denn der daraus resultierende Ausschluss der Korrekturmöglichkeit nach § 174 Abs. 1 AO würde in gleicher Weise auch deutsche Staatsangehörige oder im Inland wohnhafte Steuerpflichtige treffen, zu deren Ungunsten ein widerstreitender Steuerbescheid einer ausländischen Finanzbehörde ergangen ist.

22 Jedoch folgt aus den unionsrechtlich verbürgten Grundfreiheiten über die Diskriminierungsverbote hinaus ein Beschränkungsverbot, von dem auch Inländer profitieren, wenn sie grenzüberschreitend oder im EU-Ausland tätig sind (vgl. zur Arbeitnehmerfreizügigkeit EuGH-Urteil vom 12. Dezember 2002 C-385/00 "de Groot", Slg. 2002, I-11819, BFH/NV 2003, Beilage 2, 75; zur Niederlassungsfreiheit EuGH-Urteil vom 13. April 2000 C-251/98 "Baars", Slg. 2000, I-2787; zur Kapitalverkehrsfreiheit EuGH-Urteile vom 6. Juni 2000 C-35/98 "Verkooijen", Slg. 2000, I-4071, und vom 21. November 2002 C-436/00 "X und Y", Slg. 2002, I-10829, BFH/NV 2003, Beilage 2, 92; Schön, Steuerberater-Jahrbuch 2003/2004, 27, 31; Schaumburg, a.a.O., Rz 4.16).

23 Ein Ausschluss der Korrekturmöglichkeit nach § 174 Abs. 1 AO bei Widerstreit eines inländischen Steuerbescheids mit einem solchen aus einem EU-Mitgliedstaat würde eine Beschränkung der jeweils einschlägigen Grundfreiheit darstellen. Denn die Steuerpflichtigen --unabhängig von ihrer Nationalität und Ansässigkeit--, die international aktiv und dadurch in mehr als einem Mitgliedstaat steuerpflichtig sind, würden gegenüber solchen Steuerpflichtigen benachteiligt, deren Aktivitäten sich auf das Inland beschränken und die deshalb mit ihren Steuerangelegenheiten nur einem Fiskus unterworfen sind.

24 Ein triftiger Grund dafür, widerstreitende Steuerbescheide ausländischer Behörden nicht zum Anlass für Korrekturen nach § 174 Abs. 1 AO zu nehmen, ist nicht ersichtlich. Der Gesichtspunkt der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 25. Februar 2010 C-337/08 "X-Holding", Slg. 2010, I-1215, BFH/NV 2010, 1064) ist nicht berührt; denn über § 174 Abs. 1 AO kann ein Bescheid nur insoweit geändert werden, als er fehlerhaft ist (BFH-Beschluss vom 17. Februar 2005 II B 115/03, BFH/NV 2005,

1004), eine Besteuerungsbefugnis des deutschen Fiskus also materiell-rechtlich nicht besteht. Es bleibt der Umstand, dass sich die deutschen Finanzbehörden bei Berücksichtigung auch ausländischer Rechtsakte ggf. mit ausländischem Steuerrecht befassen müssen, wenn es z.B. zum Zwecke der Berechnung der Antragsfrist gemäß § 174 Abs. 1 Satz 2 AO um den Zeitpunkt der Unanfechtbarkeit des letzten der widerstreitenden Bescheide geht. Diese Erschwernis erscheint aber hinnehmbar und nicht derart gravierend, dass sie einer Auslegung der Vorschrift im vom Senat vertretenen Sinne ernstlich entgegensteht.

25 b) Die weiteren Voraussetzungen einer Änderung nach § 174 Abs. 1 AO wären im Streitfall erfüllt.

26 aa) Wäre die Berufsunfähigkeitsrente auch vom niederländischen Fiskus besteuert worden, wäre "ein bestimmter Sachverhalt" in mehreren Steuerbescheiden berücksichtigt worden.

27 aaa) Der Begriff des "bestimmten Sachverhalts" in § 174 AO knüpft an einen einheitlichen Lebensvorgang an, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft (z.B. BFH-Urteil vom 18. Februar 1997 VIII R 54/95, BFHE 183, 6, BStBl II 1997, 647). Eine widerstreitende Steuerfestsetzung liegt nur vor, wenn derselbe Lebensvorgang in verschiedenen Steuerbescheiden unterschiedlich berücksichtigt worden ist (vgl. von Wedelstädt in Beermann/Gosch, a.a.O., § 174 AO Rz 18 f.; Klein/Rüsken, a.a.O., § 174 Rz 18).

28 Die "Berücksichtigung" eines bestimmten Sachverhalts i.S. von § 174 Abs. 1 AO setzt voraus, dass er dem FA bei der Entscheidungsfindung bekannt war und als Entscheidungsgrundlage herangezogen und verwertet worden ist. Dabei ist es nicht erforderlich, dass das FA den erfassten Sachverhalt in allen Einzelheiten kennt; vielmehr kann der Vorgang z.B. in ein komprimiertes Zahlenwerk eingegangen sein, das dem FA bei der Entscheidungsfindung vorlag. Legt das FA der Veranlagung oder der Gewinnfeststellung einen vom Steuerpflichtigen erklärten Gewinn zugrunde, so sind damit alle Geschäftsvorfälle berücksichtigt, die der Steuerpflichtige bei seiner Gewinnermittlung erfasst hat (BFH-Urteil vom 6. März 1990 VIII R 28/84, BFHE 160, 140, BStBl II 1990, 558; von Wedelstädt in Beermann/ Gosch, a.a.O., § 174 AO Rz 27; Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 174 AO Rz 10).

29 bbb) Der Lebensvorgang, um den es im Streitfall geht, sind die quartalsweisen Zahlungen der Berufsunfähigkeitsrente durch die niederländische Rentenkasse an den Kläger. Zwar war dem FA bei Steuerfestsetzung nicht bekannt und bewusst, dass es sich bei den den Gewinnermittlungspositionen "Umsatzerlöse Seminare" und "Einnahmen, Versicherungen" zugrunde liegenden Vorgängen um jene Rentenzahlungen handelte. Geht man aber davon aus, dass die auf den Gewinnermittlungen des Klägers basierenden Steuerfestsetzungen alle Geschäftsvorfälle berücksichtigen, die der Kläger bei seinen Gewinnermittlungen erfasst hat, dann muss das auch für die Rentenzahlungen gelten, selbst wenn sie in den Gewinnermittlungen des Klägers sowohl unter falscher Beschreibung als auch unter falscher rechtlicher Einordnung erfasst worden sind.

30 bb) Wäre die in den Streitjahren vom Kläger bezogene Berufsunfähigkeitsrente auch in den Niederlanden besteuert worden, lägen widerstreitende Steuerbescheide vor.

31 aaa) Die Anwendung des § 174 Abs. 1 AO erfordert nach einhelliger Auffassung das Vorliegen von (positiv) widerstreitenden Steuerfestsetzungen zu Lasten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger. Ein "Widerstreiten" in diesem Sinne setzt voraus, dass die in den (kollidierenden) Bescheiden getroffenen Regelungen (Steuerfestsetzungen oder Feststellungen) aufgrund der materiellen Rechtslage nicht miteinander vereinbar und daher widersprüchlich sind, weil nur eine der festgesetzten oder angeordneten Rechtsfolgen zutreffen kann. Die in der mehrfachen Erfassung eines bestimmten Sachverhalts liegenden Unrichtigkeiten müssen einander nach materiellem Recht zwingend (denknotwendig) ausschließen (BFH-Urteile vom 11. Juli 1991 IV R 52/90, BFHE 165, 449, BStBl II 1992, 126; vom 26. Januar 1994 X R 57/89, BFHE 174, 1, BStBl II 1994, 597; vom 7. Juli 2004 X R 26/01, BFHE 207, 35, BStBl II 2005, 145).

32 bbb) Nach der materiellen Rechtslage war in den Streitjahren eine Berücksichtigung der dem Kläger zugeflossenen Berufsunfähigkeitsrente sowohl in der Bemessungsgrundlage der deutschen als auch in der Bemessungsgrundlage der niederländischen Einkommensteuer zwingend ausgeschlossen. Denn entweder war die Rente ohnehin nur nach dem Welteinkommensprinzip im Wohnsitzstaat des Klägers --den Niederlanden-- steuerbar. Oder aber sie hätte --wenn ein Tatbestand des § 49 des Einkommensteuergesetzes 2002 in der in den Streitjahren geltenden Fassungen (EStG 2002) erfüllt wäre --zusätzlich in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht unterlegen. Auch in diesem Falle wäre indes der Besteuerungszugriff durch den deutschen Fiskus ausgeschlossen. Denn die Berufsunfähigkeitsrente zählt zu den "sonstigen Einkünften", für die Art. 16 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener

sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 16. Juni 1959 (BGBl II 1960, 1781, BStBl I 1960, 381) --DBA-Niederlande-- das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zuweist. Somit ist auf der Grundlage des materiellen Rechts ein Besteuerungszugriff sowohl der Niederlande als auch Deutschlands auf die Berufsunfähigkeitsrente zwingend ausgeschlossen.

33 Das FG hält demgegenüber (unter Bezugnahme auf Frotscher in Schwarz, a.a.O., § 174 Rz 56) einen "Widerstreit" im Verhältnis der beiderseitigen Steuerfestsetzungen nicht für gegeben, weil das Kollisionsverhältnis zwischen dem Steuerzugriff des Wohnsitzstaats und dem Staat, der im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht besteuert, durch die Regelungen in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder durch Anrechnung gemäß § 34c EStG 2002 aufgelöst werde (insoweit zustimmend Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 174 AO Rz 8). Dem vermag der Senat jedenfalls in Bezug auf Staaten, mit denen DBA geschlossen worden sind, nicht beizupflichten (ebenso Klein/Rüsken, a.a.O., § 174 AO Rz 15). Denn die DBA-Vorschriften, die einen parallelen Zugriff beider Vertragsstaaten auf das gleiche Steuersubstrat verhindern, sind Bestandteil der materiellen Rechtslage, aufgrund derer der "Widerstreit" zu beurteilen ist. Die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungskompetenzen darf deshalb bei der Prüfung des Widerstreits nicht außer Acht gelassen werden.

34 cc) Die streitbefangenen Festsetzungsbescheide des FA sind im Hinblick auf die (unbeabsichtigte) Erfassung der Berufsunfähigkeitsrente fehlerhaft. Der Kläger hat in den Streitjahren nicht im Inland gewohnt und war deshalb hier nicht unbeschränkt steuerpflichtig. Ein Tatbestand der beschränkten Steuerpflicht ist nicht einschlägig. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG 2002 unterfallen Einkünfte i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG 2002 in der in den Streitjahren geltenden Fassung (bestimmte wiederkehrende Bezüge) nur dann der beschränkten Steuerpflicht, wenn sie von inländischen Unternehmen oder Einrichtungen gewährt werden. Im Streitfall stammen die Rentenzahlungen jedoch von einem niederländischen Versicherungsunternehmen. Aber selbst wenn ein Tatbestand der beschränkten Steuerpflicht erfüllt wäre, wäre die Besteuerung durch den deutschen Fiskus --wie oben ausgeführt-- gemäß Art. 16 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 DBA-Niederlande ausgeschlossen.

35 3. Das FG ist teilweise von einer anderen rechtlichen Beurteilung ausgegangen. Sein Urteil ist deshalb aufzuheben. Die Sache ist noch nicht entscheidungsreif. Denn den tatrichterlichen Feststellungen lässt sich zwar entnehmen, dass die vom Kläger empfangenen Rentenzahlungen in den Niederlanden steuerpflichtig waren. Keine Feststellungen hat das FG indes --aus seiner rechtlichen Sicht konsequent-- dazu getroffen, ob die Zahlungen in den Niederlanden tatsächlich besteuert worden sind. Da dies aber Voraussetzung für eine Änderung der streitbefangenen Steuerbescheide nach § 174 Abs. 1 AO ist, wird das FG die erforderlichen Feststellungen im zweiten Rechtsgang zu treffen haben. Auf die erhöhten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Rahmen der Ermittlung von Auslandssachverhalten (§ 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 AO) wird hingewiesen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de