Beschluss vom 16. Oktober 2013, I B 8/13

Widerstreitende Steuerfestsetzungen -- kumulativ begründetes FG-Urteil -- Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde

BFH I. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, AO § 174 Abs 1, FGO § 96 Abs 2, GG Art 103 Abs 1, FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 10. Dezember 2012, Az: 8 K 246/12

Leitsätze

NV: Die Rechtsauffassung des FG, es lägen keine widerstreitenden Steuerfestsetzungen vor, wenn Arbeitslohn aus einer Tätigkeit im Ausland (hier: China) sowohl vom inländischen FA (in der Annahme, der Steuerpflichtige habe Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gehabt) als auch vom ausländischen Fiskus (in der Annahme, der Steuerpflichtige sei während der Ausübung der Tätigkeit ausschließlich in jenem ausländischen Staat wohnhaft gewesen) besteuert wird, ist kein zur Revisionszulassung führender qualifizierter Rechtsanwendungsfehler.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war bis zum 30. April 2007 (Streitjahr) für seinen inländischen Arbeitgeber in China tätig. In ihrer Steuererklärung für das Streitjahr gaben der Kläger und dessen Ehefrau an, in O (Inland) zu wohnen. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) erfasste den für die Tätigkeit in China erzielten Arbeitslohn (20.212 €) als nach Maßgabe des Art. 15 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 10. Juni 1985 (BGBl II 1986, 446, BStBl I 1986, 329) im Inland steuerpflichtig. Er ging dabei davon aus, dass die Eheleute auch während der Tätigkeit des Klägers in China Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hatten. Der auf dieser Grundlage ergangene Bescheid über die Festsetzung der Einkommensteuer ist bestandskräftig geworden. Einen Antrag des Klägers und seiner Ehefrau auf Änderung des Bescheids gemäß § 173 der Abgabenordnung (AO) hat das FA bestandskräftig abgelehnt.

2 Im streitgegenständlichen Verfahren hat der Kläger eine Änderung des Bescheids gemäß § 174 Abs. 1 AO (widerstreitende Steuerfestsetzungen) beantragt und vorgetragen, er habe bis einschließlich April 2007 im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt gehabt, so dass die für die Tätigkeit in China bezogenen Einkünfte im Inland lediglich dem Progressionsvorbehalt unterlägen. In China sei eine der deutschen Einkommensteuer entsprechende Besteuerung erfolgt.

3 Das FA hat den Antrag abgelehnt. Die deswegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg; das Niedersächsische Finanzgericht (FG) hat sie mit Urteil vom 11. Dezember 2012 8 K 246/12 als unbegründet abgewiesen.

4 Der Kläger beantragt mit seiner Beschwerde die Zulassung der Revision gegen das FG-Urteil.

5 Das FA beantragt, die Beschwerde als unzulässig zu verwerfen.

Entscheidungsgründe

6 II. Die Nichtzulassungsbeschwerde ist unzulässig, weil der Kläger die Voraussetzungen der geltend gemachten Zulassungsgründe nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) entsprechend dargetan hat.

7 1. Das FG hat sein Urteil auf zwei unabhängig nebeneinander stehende Entscheidungsgründe gestützt. Zum einen hält es § 174 Abs. 1 AO auf Steuerbescheide von Drittstaaten-Behörden nicht anwendbar. Zum anderen sind seiner Auffassung nach im Streitfall keine widerstreitenden Steuerfestsetzungen i.S. von § 174 Abs. 1 AO gegeben, weil der deutsche Fiskus von einem inländischen Wohnsitz des Klägers ausgegangen sei, während der chinesische Fiskus

offenbar einen solchen in China angenommen habe und mithin den Bescheiden nicht derselbe Sachverhalt zugrunde liege.

8 2. In einem solchen Fall eines auf kumulative Begründungen gestützten FG-Urteils ist die Nichtzulassungsbeschwerde nur zulässig, wenn der Beschwerdeführer hinsichtlich jeder der Begründungen einen Zulassungsgrund geltend macht und hinreichend begründet (z.B. Senatsbeschluss vom 26. Oktober 2010 I B 21-25/10, BFH/NV 2011, 833; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 28, m.w.N.). An einer hinreichenden Begründung fehlt es hier jedenfalls in Bezug auf den zweiten Begründungsweg der Vorinstanz (keine widerstreitenden Steuerfestsetzungen).

9 a) Der Kläger macht insoweit zunächst geltend, er habe nicht mit dieser Begründung rechnen können, nachdem das FG zuvor das Verfahren mit Blick auf den ersten Begründungsweg bis zur Entscheidung des Senats in der Sache I R 73/10 (Senatsurteil vom 9. Mai 2012 I R 73/10, BFHE 238, 1, BStBl II 2013, 566) zum Ruhen gebracht hatte.

10 Eine unzulässige "Überraschungsentscheidung" (Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, § 96 Abs. 2 FGO, Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes) liegt jedoch nur dann vor, wenn das FG einen bisher nicht erörterten Gesichtspunkt zur Grundlage seiner Entscheidung macht und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein kundiger Beteiligter nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens nicht hat rechnen müssen (Senatsbeschluss vom 23. Mai 2006 I B 97/05, BFH/NV 2006, 2083). Dies ist dann nicht der Fall, wenn dieser Gesichtspunkt zuvor Gegenstand des Vorbringens der Beteiligten gewesen ist. Aus diesem Grund darf sich das Beschwerdevorbringen nicht darauf beschränken, das Verhalten des FG zu schildern, sondern muss sich auch mit dem Vortrag der anderen Beteiligten befassen (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. April 2006 X B 38/05, BFH/NV 2006, 1444). Daran fehlt es hier. Der Kläger lässt unerwähnt, dass das FA die im zweiten Begründungsweg vom FG aufgegriffene Argumentation ausweislich der Feststellungen im angefochtenen Urteil schon während des Verfahrens vertreten hatte.

11 Im Übrigen hat der Kläger nicht dargetan, was er noch vorgetragen hätte, wenn er vorher auf die Rechtsauffassung des FG hingewiesen worden wäre und dass aufgrund dieses Vorbringens eine andere Entscheidung des FG möglich gewesen wäre (vgl. zu diesem Darlegungserfordernis Gräber/Ruban, a.a.O., § 119 Rz 14, m.w.N.).

12 b) Auch die Rüge des qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers des FG führt nicht zur Revisionszulassung. Allerdings können besonders schwerwiegende Fehler des FG bei der Anwendung materiellen Rechts, die geeignet sind, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen, die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO ermöglichen (Erforderlichkeit einer BFH-Entscheidung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung). In diesem Sinne greifbar gesetzwidrig ist eine Entscheidung dann, wenn sie objektiv willkürlich und unter keinem Gesichtspunkt rechtlich vertretbar ist (z.B. Senatsbeschluss vom 18. April 2012 I B 123/11, BFH/NV 2012, 1299).

13 Solches ergibt sich aus dem Vorbringen des Klägers nicht. Er legt dar, dass seiner Auffassung nach die falsche Annahme des FA im Hinblick auf Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt des Klägers im Inland nicht als "Sachverhalt" i.S. von § 174 Abs. 1 AO angesehen werden könne. Dass die gegenteilige Sichtweise des FG jedoch die Grenze der objektiven Willkür überschreitet, legt er nicht schlüssig dar. Die pauschale Behauptung, auf der Grundlage dieser Argumentation wäre fast jeder Änderungsantrag nach § 174 Abs. 1 AO zum Scheitern verurteilt, wird nicht weiter begründet oder belegt.

14 Im Übrigen lässt sich für die Auffassung des FG ins Feld führen, dass eine Behörde einen Sachverhalt nur dann i.S. von § 174 Abs. 1 AO "berücksichtigt", wenn er ihr bei der Entscheidungsfindung bekannt war und als Entscheidungsgrundlage herangezogen und verwertet wurde (Senatsurteil in BFHE 238, 1, BStBl II 2013, 566; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 174 AO Rz 10), das FA hingegen bei Erlass des streitgegenständlichen Bescheids keine Kenntnis vom Fehlen des Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts des Klägers im Inland hatte.

15 c) Die in diesem Punkt behauptete Abweichung des angefochtenen Urteils von dem Senatsurteil in BFHE 238, 1, BStBl II 2013, 566 (Zulassungsgrund der Erforderlichkeit einer BFH-Entscheidung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung, § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) wird vom Kläger ebenfalls nicht hinreichend begründet. Es fehlt bereits an dem grundlegenden Erfordernis, die nach Auffassung des Beschwerdeführers divergierenden abstrakten Rechtssätze aus den beiden Urteilen gegenüberzustellen, so dass die Abweichung sichtbar wird (z.B. Senatsbeschluss vom 25. April 2007 I B 117/06, BFH/NV 2007, 1619, m.w.N.). Auch die Vergleichbarkeit der Sachverhalte beider Urteile hat der Kläger nicht schlüssig dargetan. Denn entgegen der Darstellung in der Beschwerdebegründung kann dem Senatsurteil in BFHE 238, 1, BStBl II 2013, 566 kein Anhalt dafür entnommen

werden, dass die Behörden in dem dortigen Fall --wie vom FG für den Streitfall angenommen-- unterschiedliche Vorstellungen über Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt des dortigen Klägers gehabt haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de