Urteil vom 24. Januar 2018, I R 49/16

Kein deutsches Besteuerungsrecht für die Pension eines in Ungarn ansässigen Beamten mit deutscher Staatsangehörigkeit

ECLI:DE:BFH:2018:U.240118.IR49.16.0

BFH I. Senat

DBA HUN 2011 Art 14, DBA HUN 2011 Art 17 Abs 1, DBA HUN 2011 Art 17 Abs 2, DBA HUN 2011 Art 18 Abs 2, DBA HUN Art 18 Abs 1, DBA HUN Art 19 Abs 1, DBA HUN Art 21, OECDMustAbk Art 18, FGO § 100 Abs 1 S 4, EStG § 41c Abs 3 S 1, OECD-MA Art 18

vorgehend FG Köln, 23. Mai 2016, Az: 1 K 1796/13

Leitsätze

Eine Pension, die ein zum Zeitpunkt des Austausches der Ratifikationsurkunden zum DBA-Ungarn 2011 in Ungarn ansässiger deutscher Beamter bezieht, kann nach Art. 17 Abs. 1 DBA-Ungarn 2011 nur in Ungarn besteuert werden .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 24. Mai 2016 1 K 1796/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), ein deutscher Staatsangehöriger, bezieht als ehemals bei der ... beschäftigter Beamter ein Ruhegehalt, das von der Bundesfinanzdirektion ausgezahlt wird. Er wohnt seit dem 1. Mai 2004 ausschließlich in Ungarn.

2 Unter dem 19. Oktober 2010 erteilte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) der Bundesfinanzdirektion --gestützt auf § 39d Abs. 3 Satz 4 i.V.m. § 39b Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der bis zur Aufhebung durch das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592, BStBl I 2011, 1171) geltenden Fassung (EStG a.F.)-- für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2013 eine Bescheinigung, dass der Arbeitslohn des Klägers nicht dem Steuerabzug unterliegt.

3 Nach Inkrafttreten des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Ungarn zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 28. Februar 2011 (BGBl II 2011, 919, BStBl I 2012, 155) --DBA-Ungarn 2011-- ging das FA davon aus, dass nach dessen Art. 18 Abs. 2 Buchst. b dem Wohnsitzstaat für Ruhegehaltszahlungen aus öffentlichen Kassen nur dann das Besteuerungsrecht zustehe, wenn die natürliche Person dort ansässig und --anders als der Kläger-- ein Staatsangehöriger dieses Staates sei. Mit Bescheid vom 27. September 2012 widerrief das FA die Freistellung mit Wirkung ab dem 1. Oktober 2012.

4 Die dagegen beim Finanzgericht (FG) zunächst als Anfechtungsklage erhobene und später als Fortsetzungsfeststellungsklage fortgeführte Klage war erfolgreich. Mit Urteil vom 24. Mai 2016 1 K 1796/13 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1589) stellte das FG Köln fest, dass der Widerruf der Freistellung rechtswidrig gewesen ist.

5 Dagegen wendet sich das FA mit seiner Revision, die es auf eine Verletzung materiellen Rechts stützt. Es beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler erkannt, dass der Widerruf der Freistellungsbescheinigung durch das FA rechtswidrig gewesen ist.

8 1. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Fortsetzungsfeststellungsklage zulässig ist (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO), weil der Kläger ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit des Widerrufs der Freistellungsbescheinigung hat. Das berechtigte Interesse besteht unter dem Gesichtspunkt der Prozessökonomie sowie der Wiederholungsgefahr (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. Juni 1989 X R 12/84, BFHE 157, 370, BStBl II 1989, 976).

9 Gemäß § 41c Abs. 3 Satz 1 EStG ist nach Ablauf des Kalenderjahres die Änderung des Lohnsteuerabzugs nur bis zur Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung zulässig. Da die Lohnsteuerbescheinigungen spätestens bis zum 28. Februar des Folgejahres zu übermitteln waren (§ 41b Abs. 1 Satz 2 EStG a.F.), kann das abgeschlossene Lohnkonto des Klägers ab diesem Zeitpunkt nicht mehr geändert werden (vgl. Senatsbeschluss vom 4. November 2014 I R 19/13, BFH/NV 2015, 333). Eine Erstattung von Lohnsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres ist ausschließlich im Wege des Lohnsteuer-Jahresausgleichs i.S. des --allein auf unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer anwendbaren-- § 42b EStG möglich (§ 41c Abs. 3 Satz 3 EStG). Eine gerichtliche Aufhebung des Widerrufs der bis zum 31. Dezember 2013 befristeten Freistellung hätte damit keine Auswirkungen auf die bereits erhobene Lohnsteuer. Jedoch ist die streitige Rechtsfrage der abkommensrechtlichen Freistellung des Ruhegehalts --ggf. in Form des Abrufs als elektronisches Lohnsteuermerkmal i.S. des § 39 Abs. 4 Nr. 5 EStG-- auch für die Lohnsteuererhebung in den Folgejahren von Bedeutung (vgl. Senatsurteile vom 23. September 2008 I R 57/07, BFH/NV 2009, 390; vom 11. Juli 2012 I R 76/11, BFH/NV 2012, 1966).

10 2. Das FG hat zu Recht angenommen, dass der Kläger für die von der Bundesfinanzdirektion erhaltenen Bezüge auch nach Inkrafttreten des DBA-Ungarn 2011 eine Freistellungsbescheinigung gemäß § 39b Abs. 6 EStG a.F. beanspruchen konnte und damit deren Widerruf rechtswidrig gewesen ist.

11 a) Art. 17 Abs. 1 DBA-Ungarn 2011 bestimmt, dass Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus dem anderen Vertragsstaat erhält, grundsätzlich nur im erstgenannten Staat besteuert werden können. Dies steht jedoch unter dem Vorbehalt des Art. 18 Abs. 2 DBA-Ungarn 2011, nach dessen Buchst. a Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat, einem seiner Länder, einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates oder aus von diesem Staat, einem seiner Länder, einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts errichtetem Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat einem seiner Länder, einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleisteten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden können (sog. Kassenstaatsprinzip). Allerdings können diese Ruhegehälter nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig und Staatsangehöriger dieses Staates ist (Art. 18 Abs. 2 Buchst. b DBA-Ungarn 2011).

12 Die Regelung des Art. 18 Abs. 2 DBA-Ungarn 2011 gilt wiederum vorbehaltlich des Art. 17 Abs. 2 DBA-Ungarn 2011, nach dem Renten und andere Vergütungen, die aufgrund des Gesetzes eines Vertragsstaates über die gesetzliche Sozialversicherung bezogen werden, nur in diesem Staat besteuert werden können, es sei denn, der Empfänger war an oder vor dem Tag des Austausches der Ratifikationsurkunden dieses Abkommens im anderen Vertragsstaat ansässig.

13 b) Nach diesen Maßgaben steht das Besteuerungsrecht für das --gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht unterfallende-- Ruhegehalt des Klägers nach Art. 17 Abs. 1 DBA-Ungarn 2011, auf den sich der in Ungarn wohnende und dort mit seinem Welteinkommen

steuerpflichtige Kläger als i.S. des Art. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA-Ungarn 2011 ansässige Person berufen kann, nicht der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland), sondern ausschließlich Ungarn zu.

14 aa) Zwar kann das vom Kläger für seine frühere Tätigkeit als Beamter bezogene Ruhegehalt nach Art. 18 Abs. 2 Buchst. a DBA-Ungarn 2011 grundsätzlich nur in Deutschland als auszahlendem Vertragsstaat besteuert werden. Demgegenüber kommt ein (ausschließliches) Besteuerungsrecht Ungarns i.S. des Art. 18 Abs. 2 Buchst. b DBA-Ungarn 2011 aufgrund der deutschen Staatsangehörigkeit des Klägers nicht in Betracht. Jedoch findet auf das von dem seit 2004 --und damit zum Zeitpunkt des Austausches der Ratifikationsurkunden im Jahr 2011 (vgl. Art. 30 Abs. 2 DBA-Ungarn 2011; Bekanntmachung über das Inkrafttreten des deutsch-ungarischen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 13. Dezember 2011, BGBl II 2012, 47, BStBl I 2012, 168)-- in Ungarn ansässigen Kläger bezogene Ruhegehalt die Bestimmung des Art. 17 Abs. 2 DBA-Ungarn 2011 Anwendung.

15 (1) Nicht notwendig ist, dass das Ruhegehalt --wie es Art. 17 Abs. 2 Halbsatz 1 DBA-Ungarn 2011 erfordert-- aufgrund der Regelungen über die gesetzliche Sozialversicherung bezogen wird. Zwar steht Art. 18 Abs. 2 DBA-Ungarn 2011 dem Wortlaut nach unter dem Vorbehalt des gesamten Abs. 2 des Art. 17 DBA-Ungarn 2011. Jedoch wäre der Vorbehalt bei einer solchen Beschränkung gegenstandslos. Insbesondere die an ehemals im öffentlichen Dienst beschäftigten Beamten gezahlten Ruhegehälter beruhen --jedenfalls soweit Deutschland betroffen ist-- gerade nicht auf Leistungen der gesetzlichen Sozialversicherungsträger. Auch handelt es sich bei Vergütungen, die von früheren Angestellten des öffentlichen Dienstes bezogen werden und wirtschaftlich durch deren Beitragszahlungen veranlasst sind, nicht um von einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines Vertragsstaates "für geleistete Dienste" gezahlte Ruhegehälter i.S. des Art. 18 Abs. 2 Buchst. a DBA-Ungarn 2011 (vgl. Senatsbeschluss vom 8. Dezember 2010 I R 92/09, BFHE 232, 137, BStBl II 2011, 488; BFH-Urteil vom 23. Oktober 2013 X R 33/10, BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103, jeweils zum DBA-Schweiz; Senatsbeschluss vom 25. Juli 2011 I B 37/11, BFH/NV 2011, 1879, zum DBA-Italien).

16 (2) Zwar soll es sich ausweislich der Denkschrift zum DBA-Ungarn 2011 (BTDrucks 17/6060, S. 30; s.a. Reith in Wassermeyer Ungarn Art. 17 Rz 27) bei Art. 17 Abs. 2 DBA-Ungarn 2011 --über dessen Wortlaut hinausgehend-- um eine Übergangsregelung für die zurzeit in Ungarn lebenden Rentner handeln, die in Zeiten des Kommunismus nach Deutschland ausgewandert sind und sich dort ein Rentenrecht erarbeitet haben. Dem lässt sich jedoch keine Aussage für den über Art. 18 Abs. 2 DBA-Ungarn 2011 vermittelten Anwendungsbereich entnehmen. Da Art. 18 Abs. 2 Buchst. b DBA-Ungarn 2011 --anders als Art. 17 Abs. 2 Halbsatz 1 DBA-Ungarn 2011-- eine ausschließliche Besteuerung der Ruhegehälter in dem Staat vorsieht, in dem die natürliche Person ansässig ist und dessen Staatsangehöriger sie ist, hätte es für diesen Personenkreis, soweit er die ungarische Staatsangehörigkeit besitzt, einer gesonderten Regelung in Bezug auf das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates nicht bedurft.

17 Vielmehr haben die Vertragsstaaten vor dem Hintergrund der vor dem Inkrafttreten des DBA-Ungarn 2011 bestehenden Zuweisung des Besteuerungsrechts auch für Ruhegehälter i.S. des Art. 18 Abs. 2 DBA-Ungarn 2011 offenkundig ein Bedürfnis für eine Übergangsregelung bei Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat gesehen. Art. 19 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Ungarischen Volksrepublik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen vom 18. Juli 1977 (BGBl II 1979, 627, BStBl II 1979, 349) --DBA-Ungarn 1977-- bestimmte, dass --vorbehaltlich des Art. 18 Abs. 1 DBA-Ungarn 1977-- Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat, d.h. dem Ansässigkeitsstaat, besteuert werden dürfen. Ein Besteuerungsrecht des Staates, nach dessen gesetzlicher Sozialversicherung die Ruhegehälter ausgezahlt wurden, war nicht vorgesehen (vgl. BTDrucks 17/6060, S. 2).

18 Dementgegen sah Art. 18 Abs. 1 Satz 1 DBA-Ungarn 1977 vor, dass Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste gewährt werden, in diesem Staat besteuert werden durften. Da diese Regelung jedoch nicht galt, wenn die Vergütungen an Personen gezahlt wurden, die in dem anderen Staat ständig ansässig waren (Art. 18 Abs. 1 Satz 2 DBA-Ungarn 1977), fand in diesen Fällen --soweit das Ruhegehalt für frühere unselbständige Arbeit gezahlt wurde-- Art. 19 DBA-Ungarn 1977 oder Art. 21 DBA-Ungarn 1977 Anwendung. In beiden Fällen war das Besteuerungsrecht --ebenso wie bei Zahlungen der gesetzlichen Sozialversicherung-- ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen.

19 Aus dem Umstand, dass Art. 18 Abs. 2 Buchst. b DBA-Ungarn 2011 nunmehr neben der Ansässigkeit auch die

Staatsangehörigkeit des Ansässigkeitsstaates erfordert, während Art. 17 Abs. 2 Halbsatz 2 DBA-Ungarn 2011 --insoweit übereinstimmend mit Art. 18 Abs. 1 Satz 2 DBA-Ungarn 1977-- lediglich auf die Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat, d.h. nicht in dem Kassenstaat, abstellt, folgt, dass letztere Regelung auch für die von Art. 18 Abs. 1 Satz 2 DBA-Ungarn 1977 erfassten Fälle die Fortgeltung der bisherigen Rechtslage bezweckt. Dem widerspräche es, die Regelung des Art. 17 Abs. 2 DBA-Ungarn 2011 auch im Rahmen des durch Art. 18 Abs. 2 DBA-Ungarn 2011 vermittelten Anwendungsbereichs auf Zahlungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung zu begrenzen und damit dem Kassenstaat das Besteuerungsrecht trotz einer zum Zeitpunkt des Austausches der Ratifikationsurkunden bestehenden Ansässigkeit des Zahlungsempfängers im anderen Vertragsstaat zuzuweisen.

20 (3) Unerheblich ist, ob der Kläger vor der Begründung der Ansässigkeit in Ungarn aufgrund eines inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig und nach Art. 4 DBA-Ungarn 2011 für Zwecke der Abkommensanwendung als im Inland ansässig anzusehen war.

21 Der Wortlaut des Art. 17 Abs. 2 Halbsatz 2 DBA-Ungarn 2011 erfordert lediglich die Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat "an" dem Tag des Austausches der Ratifikationsurkunden. Soweit die Vorschrift daneben auf den Zeitraum "vor" dem Tag des Urkundenaustausches abstellt, folgt daraus keine Einschränkung auf Fallgestaltungen, in denen der Empfänger Leistungen aus dem anderen Staat bezieht, dort jedoch bis zum Zeitpunkt der Ratifikation nie ansässig gewesen ist (so jedoch Ismer in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 18 Rz 85c). Zwar schließt eine solche Auslegung die Anwendung des Art. 17 Abs. 2 Halbsatz 2 DBA-Ungarn 2011 insbesondere in Fällen aus, in denen eine Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat in einem Zeitraum vor der Ratifikation bestand, in dem keine Ruhegehälter bezogen wurden. Dies entspricht jedoch nicht der alternativen Anknüpfung an den Tag des Urkundenaustausches "oder" den davor liegenden Zeitraum.

22 bb) Da Art. 17 Abs. 2 Halbsatz 2 DBA-Ungarn 2011 an die Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat keine eigenständige Rechtsfolge --insbesondere kein neben das des Quellenstaates tretendes Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates-- knüpft, sondern lediglich die Anwendung des Art. 17 Abs. 2 Halbsatz 1 DBA-Ungarn 2011 ausgeschlossen wird ("es sei denn"), kommt in diesem Fall wieder die Grundregel des Art. 17 Abs. 1 DBA-Ungarn 2011 zur Anwendung (Ismer in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 18 Rz 85c).

23 cc) Der in Art. 17 Abs. 1 DBA-Ungarn 2011 verwendete Begriff des Ruhegehalts erfasst sämtliche Zahlungen, die nach dem Eintritt in den Ruhestand geleistet werden und zumindest teilweise der Versorgung des Empfängers dienen (vgl. Senatsurteile vom 5. Februar 1992 I R 158/90, BFHE 167, 496, BStBl II 1992, 660, zum DBA-USA 1954/1965; vom 12. Oktober 1978 I R 69/75, BFHE 126, 209, BStBl II 1979, 64, zum DBA-Schweiz 1959), ungeachtet dessen, ob sie --wie im Streitfall-- mit Rücksicht auf frühere für einen Vertragsstaat geleistete Dienste erfolgen (vgl. Senatsurteil in BFHE 232, 137, BStBl II 2011, 488, zum DBA-Schweiz 1971/1992). Andernfalls wäre --zum einen-- die formale Regelung des Konkurrenzverhältnisses zu Art. 18 Abs. 2 DBA-Ungarn 2011 ("vorbehaltlich des Artikels 18 Absatz 2") nicht erforderlich gewesen. Zum anderen ist der Anwendungsbereich des Art. 17 Abs. 1 DBA-Ungarn 2011 --anders als Art. 18 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen --OECD-MustAbk--)-- nicht auf Ruhegehälter beschränkt, die für frühere unselbständige Arbeit i.S. des Art. 14 Abs. 1 DBA-Ungarn 2011 gezahlt werden.

24 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de