

Urteil vom 11. April 2018, I R 5/16

Deutsches Besteuerungsrecht bei Zahlung eines sog. signing bonus

ECLI:DE:BFH:2018:U.110418.IR5.16.0

BFH I. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 39b Abs 6, EStG § 41c Abs 3 S 1, EStG § 42d, LStDV § 2 Abs 2 Nr 1, DBA CHE 1971 Art 15 Abs 1 S 2, FGO § 100 Abs 1 S 4, AO § 164 Abs 2, EStG VZ 2012

vorgehend FG München, 12. März 2015, Az: 8 K 3098/13

Leitsätze

1. Deutschland steht das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Zahlung eines sog. signing bonus --eine bei Abschluss des Arbeitsvertrags fällige Einmalzahlung, die dem im Ausland ansässigen Arbeitnehmer für eine künftig in Deutschland auszuübende Tätigkeit vorab gewährt wurde-- nach Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2010 zu .
2. Die auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung gerichtete Verpflichtungsklage hat sich in der Hauptsache erledigt, wenn der Lohnsteuerabzug sowie die Lohnsteueranmeldung nicht mehr geändert werden können und auch der Erlass eines Lohnsteuernachforderungs- oder Haftungsbescheids nicht mehr in Betracht kommt .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 13. März 2015 8 K 3098/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob eine im Zusammenhang mit der Begründung eines Arbeitsverhältnisses mit einem ausländischen Wissenschaftler gewährte Einmalzahlung nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 27. Oktober 2010 (BGBl II 2011, 1092, BStBl I 2012, 513) --DBA-Schweiz 1971/2010-- der inländischen Besteuerung unterliegt und der Arbeitgeber infolgedessen keinen Anspruch auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung gemäß § 39b Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr (2012) geltenden Fassung (EStG a.F.) hat.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), ein eingetragener Verein, ist eine gemeinnützige Forschungseinrichtung, deren Finanzierung ganz überwiegend aus Zuschüssen von Bund und Ländern erfolgt. Der Kläger unterhält Forschungsinstitute, die von in- und ausländischen Wissenschaftlern geleitet werden. Deren Bezahlung orientiert sich an der beamtenrechtlichen Besoldung eines Hochschullehrers.
- 3 Der Kläger schloss am 15. Dezember 2011 mit dem bis Ende September 2012 in der Schweiz wohnhaften Wissenschaftler X einen Arbeitsvertrag, nach dem dieser ab 1. Januar 2012 bis 30. September 2012 zunächst nebenamtlich als wissenschaftliches Mitglied des Klägers und ab 1. Oktober 2012 hauptamtlich als Direktor am H-

Institut tätig werden sollte. In der Zeit der nebenamtlichen Beschäftigung sollte X monatlich 1.500 € erhalten. Der Arbeitsvertrag wurde in der Folgezeit vollzogen.

- 4 Bereits am 21. November 2011 hatte der Kläger X über das Vertragsangebot mit dem Hinweis auf eine Einmalzahlung in Höhe von 200.000 € informiert. Die von einer öffentlichen gemeinnützigen Stiftung des bürgerlichen Rechts zu gewährende Einmalzahlung sollte dem Wissenschaftler die Entscheidung erleichtern, das Stellenangebot eines hauptamtlichen Direktors anzunehmen und seine bisherige Stelle aufzugeben. Daneben sollte es den Forscher für einige Jahre an den Kläger binden; der Betrag war deshalb zurückzuzahlen, wenn X vor Ablauf von fünf Jahren ab voller Aufnahme seiner Tätigkeit am H-Institut aus dem Dienst ausscheidet.
- 5 Im Mai 2012 stellte der Kläger beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) den Antrag, ihm aufgrund des DBA-Schweiz eine Bescheinigung über die Freistellung der Einmalzahlung vom Lohnsteuerabzug zu erteilen. Diesen Antrag lehnte das FA mit Schreiben vom 26. Juli 2012 ab.
- 6 Ein Teilbetrag von 110.000 € wurde im Juni 2012 vom Kläger an X ausgezahlt. In der Lohnsteueranmeldung für diesen Monat wurde die Zahlung nicht als lohnsteuerpflichtiger Vorgang erfasst.
- 7 Das Finanzgericht (FG) München gab der Klage mit Urteil vom 13. März 2015 8 K 3098/13 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1100) statt.
- 8 Im Laufe des Revisionsverfahrens fand beim Kläger eine Lohnsteuer-Außenprüfung statt, die aber nicht zu Änderungen der Besteuerungsgrundlagen führte. Mit Bescheid vom 29. Februar 2016 hob das FA für die Lohnsteuer-Anmeldungen für die Zeit von Januar 2011 bis Dezember 2014 den Vorbehalt der Nachprüfung auf.
- 9 Gegen das klageabweisende Urteil wendet sich das FA mit seiner Revision. Es rügt die unzutreffende Anwendung des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/2010 durch das FG und beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt, die Revision mit der Maßgabe zurückzuweisen, dass die Ablehnung der Erteilung einer Bescheinigung über die Freistellung des Arbeitslohns vom Steuerabzug vom 26. Juli 2012 in Gestalt der Einspruchentscheidung vom 19. September 2013 rechtswidrig gewesen ist.

Entscheidungsgründe

B.

- 11 Die Revision des FA hat Erfolg.
 - I.
 - 12 Der Revision des FA ist allerdings nicht bereits aufgrund der Unzulässigkeit der Klage zu entsprechen.
 - 13 1. Nach ständiger Rechtsprechung gilt § 100 Abs. 1 Satz 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in entsprechender Anwendung bei Verpflichtungsklagen, wenn sich während des vom FA als Revisionskläger eingeleiteten Rechtsmittelverfahrens die Hauptsache erledigt und der Kläger seinen Antrag umstellt (sog. Fortsetzungsfeststellungsklage, vgl. z.B. Senatsurteil vom 19. Juni 1991 I R 37/90, BFHE 165, 59, BStBl II 1991, 914; Gräber/ Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 100 Rz 80, m.w.N.).
 - 14 2. Im Streitfall liegen die Zulässigkeitsvoraussetzungen der Fortsetzungsfeststellungsklage vor.
 - 15 a) Die ursprünglich auf Erteilung der Freistellungsbescheinigung gerichtete Verpflichtungsklage (zur Klageart vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 4. November 2014 I R 19/13, BFH/NV 2015, 333) des Klägers hat sich während des Revisionsverfahrens in der Hauptsache erledigt.
 - 16 Zum einen ist der Lohnsteuerabzug für das Jahr 2012, in dem der streitige Teil der Einmalzahlung lohnsteuerfrei an den Arbeitnehmer ausgezahlt wurde, nach Ausschreiben der Lohnsteuerbescheinigung nicht mehr änderbar (§ 41c Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Daran kann eine in Zukunft noch zu erteilende Freistellungsbescheinigung nichts mehr ändern. Des Weiteren kann nach Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung auch die Lohnsteueranmeldung für Juni 2012 nicht mehr gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) zum Nachteil des Klägers geändert werden. Schließlich hat nach ständiger Rechtsprechung des VI. Senats des

Bundesfinanzhofs (BFH), der sich der erkennende Senat anschließt, die im Streitfall durchgeföhrte Lohnsteuer-Außenprüfung mit Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung in den Lohnsteueranmeldungen auch weitreichende Auswirkungen auf die Nachforderung von Lohnsteuer durch Steuerbescheid gemäß § 167 AO oder die Lohnsteuerhaftung gemäß § 42d EStG. Bei beiden --dem FA wahlweise zur Verfügung stehenden (Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 167 Rz 6a, m.w.N.)-- Möglichkeiten ist nämlich die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO zu beachten, d.h. es darf nach der (ergebnislosen) Lohnsteuer-Außenprüfung (Mitteilung gemäß § 202 Abs. 1 Satz 3 AO) grundsätzlich kein Lohnsteuernachforderungs- oder Haftungsbescheid mehr ergehen, "falls nicht eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt" (BFH-Urteile vom 17. Februar 1995 VI R 52/94, BFHE 177, 253, BStBl II 1995, 555; vom 7. Februar 2008 VI R 83/04, BFHE 220, 220, BStBl II 2009, 703, m.w.N.). Da im Streitfall nichts für eine Steuerhinterziehung oder Steuerverkürzung spricht, ist objektiv kein Bedürfnis mehr gegeben, die Lohnsteuerbescheinigung zu erstreiten.

- 17 b) Der Kläger hat ein berechtigtes Interesse an der von ihm begehrten Rechtswidrigkeitsfeststellung und daher zu Recht seinen Klageantrag entsprechend umgestellt. Ein solches Interesse wird vor allem durch Wiederholungsgefahr indiziert, sofern diese als hinreichend konkret einzuschätzen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. Oktober 2001 VI R 131/00, BFHE 197, 98, BStBl II 2002, 300).
- 18 Der Senat geht mit den Beteiligten davon aus, dass eine solche Wiederholungsgefahr besteht. Nach dem plausiblen Vorbringen des Klägers möchte dieser auch in der Zukunft das Instrument des sog. signing bonus einsetzen, um renommierte Wissenschaftler im Wettbewerb mit anderen Forschungseinrichtungen für sich zu gewinnen. Demgemäß kann auch mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass es bei ausländischen Wissenschaftlern, die zur Zeit der Zahlung noch im Ausland ansässig sind, erneut zu einem Streit mit dem Finanzamt über die lohnsteuerliche Freistellung dieser Zahlungen kommen wird. Die Frage stellt sich nicht lediglich im Anwendungsbereich des streitgegenständlichen Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/2010, sondern bei sämtlichen Doppelbesteuerungsabkommen, die vergleichbare Regelungen zur Behandlung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit enthalten (vgl. den Überblick bei Bourseaux/ Levedag in Schönenfeld/Ditz, DBA, Art. 15 Rz 147 ff.).

II.

- 19 Die Revision ist in der Sache begründet; dies führt zur Aufhebung des Urteils der Vorinstanz und zur Abweisung der Fortsetzungsfeststellungsklage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Weigerung des FA, dem Kläger eine Freistellungsbescheinigung zu erteilen, war rechtmäßig. Die streitige Einmalzahlung gehörte zu den Einkünften des X aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 19 EStG (nachfolgend unter 1.) und die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) hatte gemäß Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2010 das Recht, diese Einkünfte zu besteuern (nachfolgend unter 2.).
- 20 1. Das FG ist davon ausgegangen, dass der Kläger einen Anspruch darauf hatte, dass das Betriebsstättenfinanzamt auf seinen Antrag hin eine entsprechende Bescheinigung erteilt, wenn nach einem Doppelbesteuerungsabkommen der von einem Arbeitgeber gezahlte Arbeitslohn von der Lohnsteuer freizustellen ist (zum zeitlichen Anwendungsbereich der Regelung vgl. §§ 39b Abs. 6, 52 Abs. 51b EStG a.F.; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19. Dezember 2012, BStBl I 2012, 1258; Schmidt/Krüger, EStG, 37. Aufl., § 39b Rz 25). Die Einmalzahlung hat das FG als Arbeitslohn i.S. dieser Regelung qualifiziert.
- 21 a) Diese Beurteilung ist frei von Rechtsfehlern. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) gehören zum Arbeitslohn auch Einnahmen im Hinblick auf ein künftiges Dienstverhältnis. Es entspricht daher allgemeiner Meinung, dass z.B. vor Arbeitsvertragsschluss geleistete Handgelder und Antrittsprämien zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit rechnen (z.B. Pflüger in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 19 EStG Rz 165; Urteil des Bundesgerichtshofs vom 7. November 2006 5 StR 164/06, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2007, 597, zu Antrittsprämien im Profifußball; inzident BFH-Urteil vom 16. Dezember 1992 XI R 33/91, BFHE 170, 369, BStBl II 1993, 447), und zwar auch dann, wenn der Arbeitnehmer --wie im Streitfall-- zum Zeitpunkt der Zahlung "lediglich" der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG --und dem damit verbundenen Lohnsteuerabzug (Senatsurteil vom 21. Oktober 2009 I R 70/08, BFHE 226, 529, BStBl II 2012, 493)-- unterliegt (vgl. Haß in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz 746 "Versetzungsprämien").
- 22 b) Soweit der Kläger hiergegen einwendet, der sog. signing bonus habe nichts mit der Vergütung der später von X erbrachten Leistung zu tun gehabt, er sei allein für die Bereitschaft zum Wechsel des Beschäftigungsverhältnisses gezahlt worden und stelle daher kein Entgelt für künftige Tätigkeiten dar, steht dem bereits der klare und einschlägige Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 1 LStDV entgegen. Zudem hat das FG festgestellt, dass X mit der Zahlung

dazu bewegt werden sollte, das Arbeitsverhältnis über mindestens fünf Jahre aufrechtzuerhalten und in diesem Zeitraum für den Kläger zu arbeiten. Da es genügt, dass sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers darstellt (Senatsurteil in BFHE 226, 529, BStBl II 2012, 493), besteht kein Zweifel am Arbeitslohncharakter der Einmalzahlung.

- 23** 2. Das FG ist ferner davon ausgegangen, dass zum Zahlungszeitpunkt der Schweiz als dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht gemäß Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/2010 zugestanden habe. Dies folge aus der Rechtsprechung des Senats zur Behandlung von Abfindungszahlungen, wonach aufgrund des Abkommenswortlauts ("dafür bezogene Vergütung") das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2010) voraussetze, dass die Vergütung für eine konkrete im Tätigkeitsstaat ausgeübte Tätigkeit geleistet werde, ein bloßer Anlasszusammenhang zwischen Zahlung und Tätigkeit indes nicht genüge. Im Streitfall sei die Einmalzahlung nicht für eine solche konkrete Tätigkeit gezahlt worden.
- 24** Diese Beurteilung ist nicht frei von Rechtsfehlern.
- 25** a) Für das Besteuerungsrecht Deutschlands kommt es nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2, Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2010 darauf an, dass die Arbeit im anderen als dem Ansässigkeitsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.
- 26** Bei der zu diesen Regelungen ergangenen und vom FG herangezogenen Senatsrechtsprechung zur Verteilung des Besteuerungsrechts an Abfindungszahlungen hat der Senat das Tatbestandsmerkmal "dafür bezogen" in Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2010 im Wesentlichen deswegen verneint, weil Abfindungen nicht für das Tätigwerden des Arbeitnehmers, sondern als Entschädigung für den Arbeitsplatzverlust, also für das Nicht-Mehr-Tätigwerden als Arbeitnehmer gezahlt werden (Senatsurteile vom 2. September 2009 I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387; vom 10. Juni 2015 I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326, jeweils m.w.N.). Auf die vom Kläger durchweg als signing bonus bezeichnete Vergütung, die gerade die Arbeitsaufnahme bewirken sollte, ist die Rechtsprechung daher nicht übertragbar.
- 27** b) Im Streitfall hat X die Einmalzahlung für ("dafür") eine in Deutschland ausgeübte Tätigkeit bezogen, sodass Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht.
- 28** Das zeitliche Auseinanderfallen von Zahlung und Ausübung der Tätigkeit als Direktor eines Forschungsinstituts des Klägers ist hierbei unschädlich. Dem Abkommenswortlaut ist nicht zu entnehmen, dass Vergütungen, die im Hinblick auf ein zukünftiges Arbeitsverhältnis oder eine künftige Arbeitsausübung gezahlt werden, vom Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2010 im Besonderen oder von Art. 15 DBA-Schweiz 1971/2010 im Allgemeinen ausgenommen sein sollen. Eine vorab gewährte Vergütung kann nicht anders behandelt werden als nachträglich ausgezahlter Arbeitslohn, der dem Besteuerungsrecht des früheren Tätigkeitsstaats unterliegt (Senatsurteil vom 12. Januar 2011 I R 49/10, BFHE 232, 436, BStBl II 2011, 446). Die Verteilung der Besteuerungsrechte ist demnach unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung der Vergütung vorzunehmen (Brandis in Wassermeyer, Schweiz Art. 15 Rz 349).
- 29** Die Einmalzahlung an X gehörte i.S. von Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/2010 zu den "dafür" (d.h. "für" die Arbeit) bezogenen Vergütungen (vgl. dazu Senatsurteile in BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387, und in BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326). Sie wurde nicht lediglich aus Anlass der Begründung eines Arbeitsverhältnisses, sondern für die konkrete Tätigkeit von X als Direktor eines Forschungsinstituts gewährt. Ein solcher Bezug zwischen der Vergütung und einer konkreten Tätigkeit setzt kein nach Arbeitsstunden oder Arbeitsmonaten bemessenes Gehalt voraus. Für eine derartige Einschränkung findet sich im Abkommenswortlaut kein Anhalt. Im Streitfall wurde die Einmalzahlung auch nicht lediglich für das Unterschreiben des Arbeitsvertrags gewährt, sondern, wie die vom FG festgestellte (§ 118 Abs. 2 FGO) Rückzahlungsregelung im Falle des Ausscheidens binnen einer Fünfjahresfrist zeigt, für die mindestens fünfjährige Aufrechterhaltung des Arbeitsverhältnisses. Eine mindestens fünfjährige Aufrechterhaltung des Arbeitsverhältnisses bedeutet nichts anderes als ein fünfjähriges Tätigsein (Arbeitsausübung) als Direktor eines bestimmten Forschungsinstituts mit bestimmter Aufgabenbeschreibung. Wenn die Einmalzahlung aber (auch) dafür gewährt wurde, dann ging es den Beteiligten um ein zusätzliches, vorausgezahltes Arbeitsentgelt für eine konkrete Arbeitnehmertätigkeit in Deutschland und nicht, wie das FG meint, lediglich um eine Motivationszahlung, um X die positive Entscheidung für die Annahme des Arbeitsangebots zu erleichtern.
- 30** 3. Die in Art. 15a DBA-Schweiz 1971 i.d.F. des Protokolls vom 21. Dezember 1992 (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 928) und des Protokolls vom 27. Oktober 2010 (a.a.O.) --DBA-Schweiz 1971/1992/2010-- enthaltene Grenzgängerregelung führt zu keinem abweichenden Ergebnis. Selbst wenn X in der Zeit seiner nebenamtlichen

Tätigkeit von seinem (nebenberuflichen) Arbeitsort in Deutschland regelmäßig an seinen schweizerischen Wohnsitz i.S. des Art. 15a Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1992/2010 zurückgekehrt sein sollte, müsste die streitige Einmalzahlung veranlassungsbezogen entweder der nebenamtlich ausgeübten Grenzgängertätigkeit oder der ab 1. Oktober 2012 ausgeübten hauptamtlichen Tätigkeit eines inländischen Institutsdirektors zugeordnet werden. Nach den Feststellungen des FG kommt nur Letzteres in Betracht.

- 31** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de