

Urteil vom 01. August 2024, VI R 34/21

Nur punktuelle Änderungsmöglichkeit nach § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG

ECLI:DE:BFH:2024:U.010824.VIR34.21.0

BFH VI. Senat

EStG § 19, EStG § 50d Abs 8 S 1, EStG § 50d Abs 8 S 2, DBA GBR 2010 Art 18, DBA GBR 2010 Art 23 Abs 1 Buchst a, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2014

vorgehend FG Münster, 28. Oktober 2021, Az: 8 K 939/19 E

Leitsätze

Die Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheids nach § 50d Abs. 8 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) setzt voraus, dass die Arbeitnehmereinkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen wegen der Verletzung der in § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG normierten Nachweispflichten abkommenswidrig in die zu ändernde Einkommensteuerveranlagung einbezogen worden sind.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 28.10.2021 - 8 K 939/19 E aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind (ausschließlich) im Inland wohnhafte Eheleute und wurden im Streitjahr (2014) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.
- 2 Der Kläger ist britischer Staatsbürger. Er arbeitete bis zum 22.01.2014 als Soldat für die britischen Streitkräfte und war im Inland stationiert. Für diese Tätigkeit erhielt er im Streitjahr laufenden Arbeitslohn/Sold in Höhe von ... € sowie eine Abfindung in Höhe von ... €. Daneben erhielt er Pensionszahlungen in Höhe von ... €. Nach seinem Ausscheiden (ab dem 23.01.2014) war er bei einem anderen Arbeitgeber als Bürokraft beschäftigt (Bruttoarbeitslohn: ... €).
- 3 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten die Kläger einen Bruttoarbeitslohn des Klägers in Höhe von ... € und Entschädigungen/Arbeitslohn für mehrere Jahre von ... €. Daneben erklärten sie "steuerfreien Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen" in Höhe von ... € (Sold und Pension).
- 4 In einer Anlage zur Einkommensteuererklärung wurden Ausführungen zur steuerlichen Behandlung des laufenden Arbeitslohns bis zum Ausscheiden, der Pensionszahlungen und der Abfindungszahlung gemacht:
- 5 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 und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30.03.2010 (BGBl II 2010, 1334, BStBl I 2011, 470) --DBA-Großbritannien 2010-- steuerfrei. Sowohl der laufende Arbeitslohn als auch die Pensionszahlungen seien im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland (Vereinigtes Königreich) versteuert worden. Insgesamt seien damit ... € des Arbeitslohns steuerfrei.
- 6 Die Abfindungszahlung sei nach britischem Steuerrecht in voller Höhe steuerfrei. Nach der subject-to-tax-Klausel

(Rückfallklausel) in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Großbritannien 2010 habe die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) deshalb das Besteuerungsrecht. Die Abfindungszahlung sei nach § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu besteuern.

- 7 Die Kläger wurden mit Einkommensteuerbescheid vom 19.01.2016 erklärungsgemäß veranlagt. Der Bescheid wurde bestandskräftig.
- 8 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 28.06.2018, dass die dem Kläger gewährte "termination grant/pension lump sum" nicht besteuert worden sei.
- 9 Mit Schreiben vom 09.07.2018 beantragten die Kläger unter Bezugnahme auf die Bescheinigung der "HM Revenue & Customs" vom 28.06.2018, den Einkommensteuerbescheid vom 19.01.2016 für das Streitjahr nach § 175 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) zu ändern und die Abfindung steuerfrei zu stellen. Vergütungen im öffentlichen Dienst nach Art. 18 Abs. 1 DBA-Großbritannien 2010 dürften nur vom Staat des Dienstherrn besteuert werden. Entsprechendes sei in § 50d Abs. 8 EStG geregelt.
- 10 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) trat dem Änderungsbegehren entgegen. Der Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr sei fehlerhaft. Die Abfindungszahlung sei nach britischem Steuerrecht in voller Höhe steuerfrei. Die Voraussetzungen der subject-to-tax-Klausel in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Großbritannien 2010 lägen nicht vor (Hinweis auf Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20.06.2013, BStBl I 2013, 980, Tz. 2.3). Insofern sei das FA der anderslautenden Erklärung der Kläger zu Unrecht gefolgt. Gleichwohl sei die Einkommensteuerfestsetzung für 2014 nicht zu ändern. Die Abfindung sei nicht wegen fehlender Nachweise nach § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG, sondern wegen der rechtsfehlerhaften Anwendung von Art. 23 DBA-Großbritannien 2010 besteuert worden.
- 11 Nachdem die Kläger an ihrem Begehren festhielten, lehnte das FA ihren Änderungsantrag ab.
- 12 Der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 116 veröffentlichten Gründen teilweise statt. Das FA habe die Änderung des angefochtenen Steuerbescheids zu Unrecht abgelehnt. Dieser sei allerdings nur insoweit zu ändern, als die Abfindungszahlung nicht bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, sondern bei der Berechnung des Steuersatzes zu berücksichtigen sei.
- 13 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 14 Es beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15 Die Kläger beantragen sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 16 II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die (unstreitig bestandskräftige) Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr nach § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG zu ändern sei.
- 17 1. Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens gemäß § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 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. Wird ein solcher Nachweis erst geführt, nachdem die Einkünfte in eine Veranlagung zur Einkommensteuer einbezogen wurden, ist der Steuerbescheid insoweit nach § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG zu ändern. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO ist entsprechend anzuwenden (§ 50d Abs. 8 Satz 3 EStG).
- 18 a) Ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO setzt § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG nicht voraus.

Denn § 50d Abs. 8 Satz 3 EStG erklärt die Regelung des § 175 Abs. 1 Satz 2 AO lediglich für entsprechend anwendbar (Sächsisches FG, Urteil vom 22.11.2016 - 3 K 450/16, EFG 2017, 712 mit zustimmender Anmerkung Reddig; FG Köln, Urteil vom 16.06.2016 - 13 K 3649/13, EFG 2016, 1711; Brandis/Heuermann/Wagner, § 50d EStG Rz 129; Rüscher, Internationale SteuerRundschau 2019, 350, 355). Bei § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG handelt es sich vielmehr um eine eigenständige Korrektornorm. Danach gilt die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung --selbst wenn sie wie in § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG zur materiellen Freistellungsvoraussetzung erhoben wird-- nicht als rückwirkendes Ereignis. Der Verweis auf § 175 Abs. 1 Satz 2 AO führt nur dazu, dass die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem der Nachweis nach § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG geführt wird. Dadurch soll dem Steuerpflichtigen ausreichend Zeit eingeräumt werden, die dem Abkommen entsprechende steuerliche Behandlung herbeizuführen (BRDrucks 630/03, S. 66).

- 19** b) Die Änderungsvorschrift eröffnet damit ausweislich ihres Wortlauts keine vollumfängliche, nachträgliche abkommensrechtliche Überprüfung bestandskräftiger Steuerfestsetzungen auf ihre materielle Richtigkeit, sondern nur eine punktuelle Änderung, soweit der von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG geforderte Nachweis über die Besteuerung im anderen Staat oder den Besteuerungsverzicht des anderen Staates erst im Nachhinein geführt wird.
- 20** aa) Dies zeigt die Verwendung von "erst" und "nachdem". Damit setzt die Regelung voraus, dass der nach § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG erforderliche Nachweis betreffend den Besteuerungsverzicht beziehungsweise die Entrichtung der dort festgesetzten Steuern nicht (bereits) zuvor im Rahmen der Veranlagung im Inland, sondern erstmals (nachträglich) im späteren Änderungsverfahren geführt wird. Aus dieser Verknüpfung wird zudem deutlich, dass die Versagung der abkommensrechtlich gebotenen Steuerfreistellung nur dann die Änderung der Steuerfestsetzung rechtfertigt, wenn die Arbeitnehmereinkünfte wegen der Verletzung der in § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG normierten Nachweispflichten in die zu ändernde Einkommensteuerveranlagung einbezogen worden sind.
- 21** bb) Dass die abkommenswidrige Steuerfestsetzung auf § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG beruhen muss, damit sie nach § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG geändert werden kann, hat der Gesetzgeber ferner dadurch verdeutlicht, dass die Änderung weiter voraussetzt, dass ein "solcher" --und damit der nach Satz 1 erforderliche-- Nachweis (erst) im Änderungsverfahren geführt worden ist und die Änderungsbefugnis/-verpflichtung der Finanzbehörden nur "insoweit" eröffnet ist, als die abkommenswidrige Besteuerung der Arbeitnehmereinkünfte darauf gründet.
- 22** c) Die Gesetzssystematik bestätigt diese Wortlautauslegung.
- 23** aa) Die Berichtigungsvorschrift ist nicht in der Abgabenordnung, sondern in § 50d Abs. 8 EStG geregelt. Die Berichtigungsnorm in Satz 2 kann nicht isoliert von Satz 1 in den Blick genommen werden. Sie dient nur als Korrektiv für den Fall, dass die Arbeitnehmereinkünfte des Steuerpflichtigen (allein) deshalb zu Unrecht in die Veranlagung einbezogen werden, weil der Steuerpflichtige zu diesem Zeitpunkt nicht nachgewiesen hat, dass der besteuerte Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet oder die von diesem festgesetzten Steuern entrichtet worden sind. § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG ermöglicht deshalb --entgegen der Auffassung des FG-- keine vollumfängliche, nachträgliche abkommensrechtliche Überprüfung bestandskräftiger Steuerfestsetzungen betreffend die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, sondern nur eine punktuelle Korrektur in Bezug auf Arbeitnehmereinkünfte, die (zumindest auch) mangels Nachweises bestandskräftig besteuert wurden und bei denen der von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG geforderte Nachweis erst im Änderungsverfahren geführt wird oder werden kann.
- 24** bb) Die Rechtsauffassung der Kläger und des FG, die eine Änderung nach § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG auch dann gestatten würde, wenn die Beteiligten im Veranlagungsverfahren zu Unrecht davon ausgegangen sind, dass Einkünfte abkommensrechtlich in Deutschland besteuert werden dürfen, ist mit dem allgemeinen steuerlichen Änderungsregime nicht vereinbar. Aus den Regelungen zur Bestandskraft von Steuerbescheiden (§§ 172 ff. AO) ergibt sich vielmehr der Grundsatz, dass auch rechtswidrige Steuerfestsetzungen nach Eintritt der Bestandskraft nur aufgehoben oder geändert werden können, wenn die Voraussetzungen einer Änderungsvorschrift vorliegen. Die allgemeine Rechtmäßigkeitskontrolle (belastender) Steuerbescheide ist hingegen dem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren vorbehalten. Hiervon im Hinblick auf die abkommensrechtliche Behandlung von Arbeitseinkommen abzuweichen, würde zu einer systemwidrigen Begünstigung dieser Einkünfte führen. Eine Rechtfertigung hierfür ist --jenseits des besonderen Nachweisverlangens in § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG-- nicht ersichtlich.
- 25** d) Sinn und Zweck der Vorschrift verlangen ebenfalls danach, dass im bestandskräftig abgeschlossenen Veranlagungsverfahren die Vorschrift des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG angewandt und damit, dass eine abkommensrechtliche Freistellung nur mangels Nachweises versagt wurde. Denn (auch) ausweislich der Gesetzesbegründung sieht § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG lediglich eine zielgerichtete Berichtigung des Steuerbescheids

für den Fall vor, dass ein in § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG genannter Nachweis erbracht wird, nachdem die Einkünfte aufgrund dessen Nichterbringung zunächst in die Veranlagung einbezogen worden sind (vgl. BRDrucks 630/03, S. 65 f.). § 50d EStG ist danach ersichtlich von dem gesetzgeberischen Willen getragen, durch § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG zunächst die Besteuerung im Inland sicherzustellen und einer dadurch drohenden --abkommenswidrigen-- Doppelbesteuerung in dem nachfolgenden Änderungsverfahren zu begegnen (BRDrucks 630/03, S. 66).

- 26** 2. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben und die Klage abzuweisen. Denn vorliegend beruht die Besteuerung der Abfindung nicht auf dem fehlenden Nachweis betreffend den britischen Steuerverzicht beziehungsweise die Zahlung der im Vereinigten Königreich festgesetzten Steuer, sondern auf der (ursprünglich auch von den Klägern vertretenen) Rechtsauffassung, dass die Voraussetzungen für eine Freistellung nach dem DBA-Großbritannien 2010 aufgrund der in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Großbritannien 2010 enthaltenen subject-to-tax-Klausel nicht erfüllt seien. Ein bloßer (vermeintlicher) Rechtsfehler/Rechtsirrtum erlaubt die Änderung eines --wie hier unstreitig-- bestandskräftigen Steuerbescheids nach § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG --wie oben ausgeführt-- jedoch nicht.
- 27** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de