

Beschluss vom 04. März 2026, VI B 44/25 (AdV)

Aussetzung der Vollziehung im Rahmen des § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG

ECLI:DE:BFH:2026:BA.040326.VIB44.25.0

BFH VI. Senat

EStG § 1 Abs 1, EStG § 19 Abs 1, EStG § 32b Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 50d Abs 9 S 4, DBA LUX 2012 Art 14 Abs 1, DBA LUX 2012 Art 17 Abs 1, DBA LUX 2012 Art 17 Abs 2, DBA LUX 2012 Art 22 Abs 1 Buchst a, DBA LUX 2012 Art 22 Abs 1 Buchst d, FGO § 69, FGO § 128 Abs 3, FGO § 135 Abs 1, EStG VZ 2023

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 10. Oktober 2025, Az: 1 V 1398/25

Leitsätze

Keine Aussetzung der Vollziehung trotz ernstlicher Zweifel am Anwendungsbereich des § 50d Abs. 9 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes, wenn und soweit eine Saldierung zulasten des Steuerpflichtigen zu erfolgen hat.

Tenor

Die Beschwerde der Antragsteller gegen den Beschluss des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 10.10.2025 - 1 V 1398/25 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Antragsteller zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die im Inland wohnhaften Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) sind verheiratet. Der Antragsteller war im Streitjahr (2023) im Großherzogtum Luxemburg (Luxemburg) unselbständig beschäftigt. Vom 01.01.2023 bis 31.07.2023 war er aktiv tätig, vom 01.08.2023 bis 31.12.2023 befand er sich im "préretraite-ajustement" (Anpassungsvorruhestand). In diesem Zeitraum erhielt er Vorruhestandsvergütungen ("indemnité de pré-retraite") gemäß Art. L. 585-1. und 585-2. des luxemburgischen code du travail (Arbeitsgesetz).
- 2 Die vom Arbeitgeber des Antragstellers für das Streitjahr ausgestellte Lohnsteuerbescheinigung enthielt folgende Angaben:

	01.01.-31.07.	01.08.-31.12.
rémunérations brutes S	93.647,35 €	
PH	400,00 €	58.847,98 €
prime participative	19.913,22 €	10.193,89 €
prime participative exemptée	9.956,62 €	5.096,95 €
autres exemptions	400,00 €	
rémunérations servant de base à la retenue	92.562,50 €	55.787,08 €

- 3 Nach luxemburgischem Recht kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer neben dem regulären Arbeitslohn eine (Gewinn-)Beteiligungsprämie ("prime participative") zahlen, um ihn an das Unternehmen zu binden und für seine Leistung zu belohnen. Die Prämie ist --abhängig von ihrer Höhe im Verhältnis zum Jahreslohn-- bis zu 50 % steuerfrei ("prime participative exemptée", Art. 115 Nr. 13a des luxemburgischen loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu --Einkommensteuergesetz-- in der für das Streitjahr geltenden Fassung).
- 4 Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) behandelte im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr den in Luxemburg steuerfreien Teil der Beteiligungsprämie als in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) steuerpflichtig. Im Übrigen stellte das FA die luxemburgischen Einkünfte des Antragstellers von der Besteuerung frei und berücksichtigte sie lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts.
- 5 Die Antragsteller legten hiergegen Einspruch ein und beantragten die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Das FA lehnte dies mit Schreiben vom 06.02.2025 und 19.02.2025 ab. Das Einspruchsverfahren ruht.
- 6 Den daraufhin gemäß § 69 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erhobenen Antrag auf gerichtliche AdV lehnte das Finanzgericht (FG) ab.
- 7 Hiergegen wenden sich die Antragsteller mit der vom FG zugelassenen Beschwerde, der das FG nicht abgeholfen hat.
- 8 Sie beantragen sinngemäß, den Beschluss des FG Rheinland-Pfalz vom 10.10.2025 - 1 V 1398/25 aufzuheben und die Vollziehung des Einkommensteuerbescheids für 2023 vom 13.01.2025 bis zum Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung, spätestens bis zur anderweitigen Beendigung des Einspruchsverfahrens, insoweit auszusetzen, als die festgesetzte Steuer auf die in Luxemburg steuerfreie Beteiligungsprämie in Höhe von insgesamt 15.053,57 € entfällt.
- 9 Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die gemäß § 128 Abs. 3 FGO zulässige Beschwerde der Antragsteller ist unbegründet. Die Vollziehung des angegriffenen Einkommensteuerbescheids ist nicht auszusetzen.
- 11 1. Nach § 128 Abs. 3 i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige Härte zur Folge hätte.
- 12 Ernstliche Zweifel im Sinne von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken. Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt. Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 28.10.2022 - VI B 15/22 (AdV), BFHE 278, 27, BStBl II 2023, 12, Rz 15, m.w.N.). Ist die Rechtslage nicht eindeutig, so ist im summarischen Verfahren nicht abschließend zu entscheiden, sondern im Regelfall die Vollziehung auszusetzen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.12.2013 - I B 85/13, BFHE 244, 320, BStBl II 2014, 947, Rz 10; vom 23.02.2021 - I B 55/20 (AdV), Rz 10, und vom 05.10.2021 - I B 18/21 (AdV), Rz 8).
- 13 2. Nach diesen Grundsätzen ist im Streitfall ernstlich zweifelhaft, ob der in Luxemburg steuerfreie Anteil der Beteiligungsprämie, soweit Luxemburg nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 23.04.2012 (BGBl II 2012, 1403, BStBl I 2015, 8) --DBA-Luxemburg 2012-- das Besteuerungsrecht zusteht, in Deutschland steuerpflichtig ist. Dies hängt, soweit die

Beteiligungsprämie auf die aktive Tätigkeitsphase des Antragstellers entfällt, von der Rechtsfrage ab, wie der Begriff "Teile von Einkünften" im Rahmen des § 50d Abs. 9 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auszulegen ist. Diese Frage ist bislang höchstrichterlich nicht geklärt und umstritten (s. FG Düsseldorf, Urteil vom 25.10.2022 - 13 K 2867/20 E; Hagen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 50d EStG Rz 125; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 50d Rz 41aa1; Häck/Erdem in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 24 Rz 12; Gebhardt, Internationales Steuerrecht 2016, 1009, 1011; Kahle/Beinert/Heinrichs, Die Unternehmensbesteuerung 2017, 247; Aymans, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht 2023, 162, 164 f.). Die Entscheidung hierüber ist damit im Grunde dem Hauptsacheverfahren vorbehalten.

- 14** 3. Gleichwohl ist die Vollziehung des angefochtenen Einkommensteuerbescheids, soweit die festgesetzte Steuer auf dem in Luxemburg steuerfreien Anteil der Beteiligungsprämie beruht, der auf die aktive Tätigkeitsphase entfällt (dazu unter II.4.a), nicht auszusetzen. Zwar wäre die steuerliche Bemessungsgrundlage insoweit um einen Betrag in Höhe von 8.674,20 € zu vermindern. Die Steuerfestsetzung für das Streitjahr weist jedoch zugunsten der Antragsteller Rechtsfehler hinsichtlich anderer Besteuerungsgrundlagen auf, aufgrund derer die Bemessungsgrundlage (jedenfalls) um insgesamt 18.492,65 € zu erhöhen ist (dazu unter II.4.b bis d). Deshalb hat --unter Berücksichtigung des Verböserungsverbots-- insoweit eine Saldierung zu erfolgen (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2010 - XI R 46/08, BFHE 232, 232, BStBl II 2023, 269, Rz 52) und eine Aussetzung zu unterbleiben.
- 15** 4. Die Antragsteller waren im Streitjahr aufgrund ihres inländischen Wohnsitzes in Deutschland mit ihrem Welteinkommen einschließlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 EStG) aus Luxemburg unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG).
- 16** Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt (Satz 1). Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen auch im anderen Staat besteuert werden (Satz 2).
- 17** a) Danach steht das Besteuerungsrecht betreffend die Beteiligungsprämie für die aktive Tätigkeitsphase des Antragstellers vom 01.01. bis 31.07.2023 nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 als ähnliche Vergütung neben Deutschland auch Luxemburg zu, soweit die Arbeit in Luxemburg ausgeübt wurde. In dieser Höhe ist sie gemäß Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Luxemburg 2012 von der Bemessungsgrundlage auszunehmen und unterliegt gemäß Art. 22 Abs. 1 Buchst. d DBA-Luxemburg 2012 nur dem Progressionsvorbehalt. Im Übrigen kann die Prämie nur in Deutschland besteuert werden und ist zulasten der Antragsteller in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen.
- 18** Grundlage der Berechnung der nicht der inländischen Besteuerung unterliegenden Einkünfte ist die Zahl der vertraglich vereinbarten Arbeitstage im Kalenderjahr abzüglich der Urlaubstage und der anderen arbeitsfreien Tage (arbeitsfreie Samstage, Sonntage und gesetzliche Feiertage, s. BFH-Urteil vom 29.01.1986 - I R 22/85, BFHE 146, 132, BStBl II 1986, 479, unter II.3.a; Senatsurteil vom 01.08.2024 - VI R 23/22, BFHE 286, 1, Rz 41). Krankheitstage sind hingegen im Rahmen der Aufteilung der Einkünfte nicht herauszurechnen, da es für die Aufteilung nicht auf die Tage ankommt, an denen der Steuerpflichtige tatsächlich gearbeitet hat, sondern auf die vertraglich vereinbarten (regulären) Arbeitstage (hierzu BFH-Urteil vom 29.01.1986 - I R 22/85, BFHE 146, 132, BStBl II 1986, 479, unter II.3.a). Diesen Arbeitstagen ist das für diese Zeit vereinbarte Arbeitsentgelt --hier die für die aktive Tätigkeitsphase gezahlte Beteiligungsprämie-- gegenüberzustellen und sodann das auf den einzelnen Arbeitstag entfallende Arbeitsentgelt zu ermitteln (Senatsurteil vom 01.08.2024 - VI R 23/22, BFHE 286, 1, Rz 41).
- 19** Ausweislich der im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegten Bescheinigung des Arbeitgebers des Antragstellers hat dieser im Zeitraum vom 01.01. bis 31.07.2023 von 150 Arbeitstagen an 115 Tagen im Büro in Luxemburg sowie an sieben Tagen außerhalb Luxemburgs gearbeitet. Daneben hatte er 18 Tage Urlaub und war an zehn Tagen krank.
- 20** Hiernach kann Luxemburg die auf die aktive Tätigkeitsphase entfallende Beteiligungsprämie von 19.913,22 € zu 87,12 % (115/132 = 17.348,40 €) besteuern. In Höhe von 12,88 % (2.564,82 €) steht das Besteuerungsrecht ausschließlich Deutschland zu. Dem steht die Bagatellgrenze des neuen Art. 14 Abs. 1a DBA-Luxemburg 2012, die erst ab 29.12.2023 und damit nach dem Streitjahr anwendbar ist, nicht entgegen (Art. 14 Abs. 2 des Änderungsprotokolls vom 06.07.2023, BGBl. 2023 II Nr. 334, S. 7). Die hier streitige Frage, ob die in Luxemburg steuerfrei ausgezahlte Beteiligungsprämie nach Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Luxemburg 2012 von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen ist, oder ob die Freistellung gemäß § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG nicht in Betracht kommt, betrifft die auf die aktive Tätigkeitsphase entfallende Beteiligungsprämie daher nur in Höhe von 8.674,20 € (50 % von 17.348,40 €).

- 21** b) Das Besteuerungsrecht an der Beteiligungsprämie in Höhe von 10.193,89 €, die für die Zeit des Anpassungsvorruhestands vom 01.08. bis 31.12.2023 gezahlt wurde, steht nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 DBA-Luxemburg 2012 hingegen ausschließlich Deutschland zu. Denn in dieser Phase hat der Antragsteller unstreitig nicht mehr gearbeitet. Eine Tätigkeit wurde folglich weder in Deutschland noch in Luxemburg ausgeübt und die Beteiligungsprämie somit nicht "für" eine in Luxemburg ausgeübte Tätigkeit bezogen. Ein bloßer Anlasszusammenhang zwischen Zahlung und Tätigkeit genügt nach dem Abkommenswortlaut des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 DBA-Luxemburg 2012 ("dafür") nicht (s. hierzu auch Senatsurteil vom 01.08.2024 - VI R 52/20, BFHE 286, 18, Rz 37, m.w.N.). Tatsächlich hat das FA die Beteiligungsprämie rechtsfehlerhaft nur zur Hälfte, in Höhe der steuerfreien Auszahlung, in die Bemessungsgrundlage einbezogen und im Übrigen lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt.
- 22** Ein anderes Ergebnis ergibt sich auch nicht für den Fall, dass die Beteiligungsprämie in dieser Phase als ruhegehaltsähnliche Vergütung im Sinne des Art. 17 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012 einzuordnen wäre. Denn auch dann würde das Besteuerungsrecht ausschließlich Deutschland als Ansässigkeitsstaat zugeordnet.
- 23** c) Unter Zugrundelegung der im Rahmen der aktiven Tätigkeitsphase erläuterten Grundsätze zur Aufteilung der Besteuerungsrechte an der Beteiligungsprämie kann der auf diesen Zeitraum entfallende Lohn des Antragstellers aus Luxemburg angesichts seiner Anwesenheitstage ebenfalls nur zu 87,12 % in Luxemburg besteuert werden. Da diese unstreitig der luxemburgischen Besteuerung unterworfen waren, ist dieser Anteil der Löhne --wie im Steuerbescheid erfolgt-- nach Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Luxemburg 2012 i.d.F. bis 28.12.2023 in Deutschland freizustellen und lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen. Im Übrigen steht jedoch das Besteuerungsrecht nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 DBA-Luxemburg 2012 wiederum ausschließlich Deutschland zu, sodass insoweit ebenfalls eine Saldierung angezeigt ist. Die steuerliche Bemessungsgrundlage ist insoweit um 12.113,30 € (12,88 % von 94.047,35 €) zu erhöhen.
- 24** d) Dementsprechend kommt eine AdV des angefochtenen Einkommensteuerbescheids, soweit die festgesetzte Steuer auf den in Luxemburg steuerfreien Anteil der Beteiligungsprämie für die aktive Tätigkeitsphase in Höhe von 8.674,20 € entfällt, nicht in Betracht, da in dem Bescheid Besteuerungsgrundlagen zugunsten der Antragsteller in Höhe von 18.492,65 € (12.113,30 € Aktivlohn + 5.096,94 € Beteiligungsprämie Passivphase + 1.282,41 € = ½ von 12,88 % Beteiligungsprämie Aktivphase) rechtsfehlerhaft nicht berücksichtigt worden sind.
- 25** Ob auch im Hinblick auf die Anpassungsvorruhestandsvergütung eine Saldierung erfolgen kann, insbesondere ob diese als gehaltsähnliche, gegebenenfalls nachträgliche (Art. 14 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012) oder ruhegehaltsähnliche (Art. 17 Abs. 1 DBA-Luxemburg 2012) Vergütung auch eine deutsche Besteuerung erlaubt oder als Bezug aus der gesetzlichen Sozialversicherung nach Art. 17 Abs. 2 DBA-Luxemburg 2012 nur in Luxemburg besteuert werden kann, kann dahinstehen, da der im Rahmen der Steuerfestsetzung zulasten der Antragsteller zu berücksichtigende Betrag bereits die zugunsten der Antragsteller vorzunehmenden Änderungen übersteigt.
- 26** 5. Dass die Vollziehung des angegriffenen Einkommensteuerbescheids für die Antragsteller eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge haben könnte, ist weder vorgetragen noch ersichtlich.
- 27** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de