

Urteil vom 22. Januar 2026, VI R 3/24

Verfassungsgemäße Anwendung des § 50d Abs. 12 EStG

ECLI:DE:BFH:2026:U.220126.VIR3.24.0

BFH VI. Senat

GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, GG Art 103 Abs 1, DBA MLT 2001 Art 15 Abs 1 S 1, EStG § 1 Abs 4, EStG § 19, EStG § 24 Nr 1, EStG § 32b Abs 1 Nr 3, EStG § 38 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 49 Abs 1 Nr 4 Buchst d, EStG § 50 Abs 2 S 1, EStG § 50 Abs 2 S 2 Nr 4 Buchst d, EStG § 50d Abs 12, AO § 2 Abs 2 S 1, FGO § 76, FGO § 96, FGO § 126 Abs 6 S 1, OECDMustAbk Art 15 Abs 1 S 1, OECDMustAbk Art 15 Abs 1 S 2, OECD-MA Art 15 Abs 1 S 1, OECD-MA Art 15 Abs 1 S 2, EStG VZ 2017

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 21. November 2023, Az: 10 K 1421/21

Leitsätze

NV: § 50d Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes entfaltet keine verfassungsrechtlich unzulässige unechte Rückwirkung ("tatbestandliche Rückanknüpfung"), wenn eine Abfindung für den Verlust des Arbeitsplatzes nicht zum Ende des Arbeitsverhältnisses im September 2016, sondern auf Wunsch des Arbeitnehmers im Hinblick auf dessen geplanten Wegzug aus der Bundesrepublik Deutschland erst im Jahr 2017 ausgezahlt wird.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 21.11.2023 - 10 K 1421/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war als leitende Angestellte bei der X-AG beschäftigt und hatte ihren Wohnsitz bis September 2016 in A (Bundesrepublik Deutschland --Deutschland--). Mit Auflösungsvereinbarung vom 11.02.2016 beendeten die X-AG und die Klägerin das Arbeitsverhältnis einvernehmlich zum 30.09.2016. Als Ausgleich für die mit der vorzeitigen Auflösung des Arbeitsverhältnisses verbundenen Nachteile vereinbarten sie eine zunächst im letzten Monat des Arbeitsverhältnisses zahlbare Abfindung durch die X-AG in Höhe von brutto ... €.
- 2 Am 29.03.2016 kamen die Klägerin und die X-AG in einer Ergänzung zur Auflösungsvereinbarung überein, dass die Abfindung auf Wunsch der Klägerin erst mit der Gehaltsabrechnung für Januar 2017 zur Auszahlung gelangen sollte. In der Folge kündigte die Klägerin ihre Wohnung in A zum Ablauf des Monats September 2016. Mit Mietvertrag vom 27.08.2016 mietete sie eine möblierte Wohnung in B (Republik Malta --Malta--).
- 3 Die X-AG zahlte die Abfindung unter Einbehalt von Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag vereinbarungsgemäß im Januar des Streitjahres (2017) an die Klägerin aus.
- 4 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin --neben im Inland nicht dem Steuerabzug unterliegendem Arbeitslohn aus einem von einem früheren Arbeitgeber gewährten geldwerten Vorteil-- im Rahmen der Angaben zum Progressionsvorbehalt unter anderem dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte in Höhe von ... € (Betrag der Abfindung). Zugleich beantragte sie die Veranlagung zur Einkommensteuer nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG).

- 5 Abweichend davon berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) bei der Festsetzung der Einkommensteuer unter Anwendung des § 50d Abs. 12 EStG Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von ... € als inländische Einkünfte der Klägerin, von denen er ... € mit Progressionsvorbehalt nach dem Grundtarif und ... € (Betrag der Abfindung) nach § 34 Abs. 1 EStG versteuerte.
- 6 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Das FG sah insbesondere keine Veranlassung, dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Frage der Verfassungsmäßigkeit des im Streitjahr erstmals anwendbaren § 50d Abs. 12 EStG vorzulegen.
- 7 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Sie macht insbesondere geltend, die Anwendung des § 50d Abs. 12 EStG stelle im Hinblick auf ihr schutzwürdiges Vertrauen in die bisherige Rechtslage eine unzulässige unechte Rückwirkung zu ihren Lasten dar und sei daher verfassungswidrig.
- 8 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des Hessischen FG vom 21.11.2023 - 10 K 1421/21 sowie die Einspruchsentscheidung vom 07.10.2021 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 22.06.2021 dahingehend zu ändern, dass der Bruttoarbeitslohn um ... € (Betrag der Abfindung) gemindert wird.
- 9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Insbesondere greifen die von der Klägerin angeführten verfassungsrechtlichen Einwendungen nicht durch.
- 11 1. Die Klägerin unterliegt im Streitjahr gemäß § 1 Abs. 4 EStG mit ihren inländischen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht, da sie seit ihrem Wegzug aus A im September 2016 in Deutschland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hatte.
- 12 2. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG gehören zu den inländischen Einkünften auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), die --wie im Streitfall-- als Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 EStG für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben.
- 13 3. Dem Deutschland nach innerstaatlichem Recht zustehenden Besteuerungsrecht für die streitgegenständliche Abfindungszahlung steht Art. 15 Abs. 1 Satz 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Malta zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 08.03.2001 (BGBl II 2001, 1298, BStBl I 2002, 77) i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 17.06.2010 (BGBl II 2011, 276 i.V.m. der Bekanntmachung vom 27.05.2011, BGBl II 2011, 640, BStBl I 2011, 743) --DBA-Malta 2001-- nicht entgegen.
- 14 a) Zwar sind Abfindungen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses nach den auf Art. 15 Abs. 1 Satz 1 und 2 des OECD-Musterabkommens (OECD-MustAbk) basierenden Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, zu denen auch Art. 15 Abs. 1 DBA-Malta 2001 gehört, nicht im Tätigkeitsstaat, sondern im Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Denn bei Abfindungen handelt es sich unbeschadet dessen, dass sie nach dem innerstaatlichen Recht Arbeitslohn (§ 19 EStG) sind, abkommensrechtlich nicht um ein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit im Sinne des Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MustAbk. Sie werden nicht für eine konkrete im Inland oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt, sondern gerade für den Verlust des Arbeitsplatzes. Ein bloßer Anlasszusammenhang zwischen Zahlung und Tätigkeit genügt nach dem Abkommenswortlaut ("dafür") nicht (s. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 02.09.2009 - I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387, unter II.2.a, und vom 24.07.2013 - I R 8/13, BFHE 245, 291, BStBl II 2014, 929, Rz 15; Senatsurteil vom 01.08.2024 - VI R 52/20, BFHE 286, 18, Rz 37). Dies ist zwischen den Beteiligten zu Recht auch nicht streitig.
- 15 b) Die dahingehende höchstrichterliche Rechtsprechung hat der Gesetzgeber aber mit Einführung des § 50d Abs. 12 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG durch das Gesetz zur Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (ÄndEUamtshilfeRL/MgGkuVUmsG) vom

20.12.2016 (BGBl I 2016, 3000) mit Wirkung zum 01.01.2017 überschrieben. Danach gelten Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nunmehr als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt (§ 50d Abs. 12 Satz 1 EStG). Dies gilt nicht, soweit das jeweilige Abkommen in einer gesonderten, ausdrücklich solche Abfindungen betreffenden Vorschrift eine abweichende Regelung trifft (§ 50d Abs. 12 Satz 2 EStG) oder in den Fällen des § 50d Abs. 12 Satz 3 EStG.

- 16** c) Nach § 50d Abs. 12 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG steht daher vorliegend (ausschließlich) Deutschland das Besteuerungsrecht für die streitgegenständliche Abfindungszahlung zu. Da dies dem Grunde nach auch von der Klägerin nicht in Frage gestellt wird, sieht der Senat von einer weiteren Begründung ab.
- 17** 4. Entgegen der Auffassung der Klägerin führt die Anwendung des § 50d Abs. 12 Satz 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG im Streitjahr nicht zu einer verfassungswidrigen Verletzung schutzwürdigen Vertrauens (Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--). Ein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot liegt --wie das FG zutreffend entschieden hat-- nicht vor. Denn im Streitfall ist ersichtlich keine mit der Verfassung grundsätzlich unvereinbare echte Rückwirkung zu verzeichnen. Vielmehr entfaltet § 50d Abs. 12 Satz 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG vorliegend lediglich eine unechte Rückwirkung, die aufgrund der Besonderheiten des Streitfalls mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes vereinbar ist.
- 18** a) Eine unechte Rückwirkung liegt vor, soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber --wie im Streitfall-- von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt (die Vereinbarungen betreffend die Abfindung und deren Fälligkeit wurden vor Einführung des § 50d Abs. 12 EStG geschlossen) ausgelöst werden.
- 19** b) Eine solche tatbestandliche Rückanknüpfung ist mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes (nur) vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens in den Fortbestand des Rechts und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (BVerfG-Beschlüsse vom 07.07.2010 - 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31, Rz 69, und vom 14.12.2022 - 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14, BVerfGE 165, 103, Rz 101, m.w.N.).
- 20** c) Soweit eine Rechtsänderung mit unechter Rückwirkung --wie vorliegend-- für zukünftige Veranlagungszeiträume in Rede steht, ist für das Maß der Schutzwürdigkeit eines Vertrauens auf das alte Recht zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber im Einkommensteuerrecht Rechtsänderungen --dem Periodizitätsprinzip entsprechend-- typischerweise veranlagungszeitraumbezogen vornimmt (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 07.07.2010 - 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31, Rz 78, und vom 25.03.2021 - 2 BvL 1/11, BVerfGE 157, 177, Rz 69) und der Steuerpflichtige dies in Rechnung stellen muss. Die Schutzwürdigkeit seines Vertrauens ist insoweit regelmäßig gemindert. Bei Dispositionen, deren Vollzug nicht mehr im laufenden Veranlagungszeitraum erfolgt, ist der Steuerpflichtige grundsätzlich gehalten, selbst durch Vereinbarung entsprechender Anpassungsklauseln oder rechtsgeschäftlicher Möglichkeiten zur Vertragsbeendigung Vorsorge für den Fall einer für ihn nachteiligen Änderung des Steuerrechts zu tragen (BVerfG-Beschluss vom 14.12.2022 - 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14, BVerfGE 165, 103, Rz 116, m.w.N.).
- 21** d) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen ist die durch § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des ÄndEUamtshilfeRL/MgGkuVUmsG angeordnete Anwendung des § 50d Abs. 12 EStG für das Streitjahr mit den grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes vereinbar.
- 22** aa) Der mit Wirkung zum Streitjahr eingefügte § 50d Abs. 12 EStG soll die mit der bisherigen Abfindungsrechtsprechung des BFH zu grenzüberschreitenden Sachverhalten einhergehenden Besteuerungskonflikte vermeiden und das Entstehen unbesteuerter "weißer Einkünfte" verhindern (BTDrucks 18/9956, S. 14; BTDrucks 18/10506, S. 78). Zur Förderung dieses Gesetzeszwecks ist die Neuregelung geeignet und erforderlich (vgl. Schmidt/Loschelder, EStG, 44. Aufl., § 50d Rz 70; Brandis/Heuermann/Wagner, § 50d EStG, Rz 185; BeckOK EStG/Lampert, 23. Ed. 01.11.2025, EStG § 50d Rz 470.2). Denn sie weist das Besteuerungsrecht für Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt und im Ansässigkeitsstaat nicht besteuert werden, "im Zweifel" Deutschland als vormaligem Tätigkeitsstaat zu.
- 23** bb) Zudem ist bei der gebotenen Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens der Klägerin in den Fortbestand des Rechts und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe im Streitfall die Grenze der Zumutbarkeit nicht überschritten.

- 24** Das bei Abschluss der --die Auflösungsvereinbarung vom 11.02.2016-- ergänzenden Vertragsabrede vom 29.03.2016, durch die die Fälligkeit der Abfindungszahlung auf Ende Januar 2017 hinausgeschoben wurde, betätigte Vertrauen der Klägerin in die bisherige Rechtslage (keine Besteuerung der Abfindung in Deutschland bei Ansässigkeit in Malta) verdient zwar grundsätzlich verfassungsrechtlichen Schutz. Denn für einen Steuerpflichtigen hat die Frage, welches Steuerregime auf eine künftig zufließende Abfindung anzuwenden ist, eine erhebliche Bedeutung, weil sich erst daraus der für ihn letztlich entscheidende Nettoertrag ergibt (vgl. BVerfG-Beschluss vom 07.07.2010 - 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31, Rz 73).
- 25** Gleichwohl überwiegen bei der mit Blick auf die Verhältnismäßigkeit der unechten Rückwirkung vorzunehmenden Abwägung im Streitfall die mit der Einführung von § 50d Abs. 12 Satz 1 EStG durch den Gesetzgeber verfolgten Interessen der Allgemeinheit an der Sicherung des Steuersubstrats der Bundesrepublik Deutschland und der Vermeidung einer etwaigen Nichtbesteuerung der Einkünfte aus Abfindungen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses (vgl. BTDrucks 18/9956, S. 14; BTDrucks 18/10506, S. 78) das Vertrauen der Klägerin auf die Fortgeltung der bis zum 31.12.2016 geltenden Rechtslage.
- 26** (1) Denn das Vertrauen der Klägerin in den Fortbestand der im Jahr 2016 geltenden Rechtslage über den 31.12.2016 hinaus ist vorliegend zum einen deshalb gemindert, weil die Auszahlung der ursprünglich im September 2016 fälligen Abfindung nach den bindenden Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) ausschließlich auf Wunsch der Klägerin in das Streitjahr und damit in einen anderen Veranlagungszeitraum verschoben wurde.
- 27** (2) Zum anderen ist im Rahmen der Gesamtabwägung zu berücksichtigen, dass im März 2016, und damit zu dem Zeitpunkt, zu dem die Klägerin die Auszahlung der Entschädigung in das Streitjahr verlagert hat, damit zu rechnen war, dass der Gesetzgeber für Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, eine abkommensüberschreibende Regelung zur Verhinderung weißer Einkünfte treffen wird. Denn die Finanzverwaltung und der Ordnungsgeber, zuletzt durch den Abschluss einer entsprechenden Konsultationsvereinbarung mit der Schweiz vom 17.03.2010 sowie durch den Erlass der Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 20.12.2010 (Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung, BGBl I 2010, 2187), und der Gesetzgeber durch Einführung des § 2 Abs. 2 der Abgabenordnung mit dem Jahressteuergesetz 2010 hatten vergeblich versucht, die abkommensrechtliche Rechtsprechung des BFH zu überschreiben und sich das Besteuerungsrecht für Abfindungszahlungen in grenzüberschreitenden Sachverhalten zu sichern (s. z.B. Schmidt, Internationale Steuer-Rundschau 2017, 197 f.; Brandis/Heuermann/Wagner, § 50d EStG Rz 185; Schmidt/Loschelder, EStG, 39. Aufl., § 50d Rz 70 "... Erhalt des inländischen Steuersubstrats und Vermeidung der 'vollständigen Nichtbesteuerung'"; Sternberg in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 50d Rz I 1). Dem ist der BFH mit Urteil vom 10.06.2015 - I R 79/13 (BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326) erneut entgegengetreten.
- 28** (3) Angesichts dessen wäre die Klägerin im Rahmen ihrer selbstgewählten periodenübergreifenden Gestaltung, die allein auf die steuerfreie Vereinnahmung der Abfindung zielte, gehalten gewesen, für den Fall einer für sie nachteiligen Änderung des Steuerrechts zum Jahreswechsel --insbesondere durch Vereinbarung einer geeigneten Anpassungsklausel (vgl. BVerfG-Beschluss vom 14.12.2022 - 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14, BVerfGE 165, 103, Rz 116 f.)-- steuerliche Risikovorsorge für die streitgegenständliche Abfindungszahlung zu treffen.
- 29** cc) Aus dem BVerfG-Beschluss vom 07.07.2010 - 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06 (BVerfGE 127, 31) zur rückwirkenden Anwendung der sogenannten Fünftel-Regelung des § 34 Abs. 1 EStG folgt entgegen der Auffassung der Klägerin nichts anderes. Denn dem Beschluss liegen ersichtlich andere Sachverhalte zugrunde.
- 30** Zum einen war das Vertrauen der Steuerpflichtigen in den Fortbestand des Rechts in jenen Fällen anders als vorliegend ungemindert schutzwürdig. Denn das veranlagungszeitraumübergreifende Geschehen gründete dort auf dem Umstand, dass die Entlassungsentschädigungen noch unter der Geltung von § 34 EStG a.F. vereinbart wurden, die Dienstverhältnisse jedoch erst in späteren Veranlagungszeiträumen unter der Geltung der neuen Fünftel-Regelung endeten und die Abfindungszahlungen --wie von Anbeginn vereinbart und allgemein üblich-- mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausgezahlt werden sollten und wurden. Die Auszahlung der Abfindungen stand folglich --anders als im Streitfall-- nicht im Belieben des Steuerpflichtigen. Zum anderen stritten dort lediglich die Absicht, staatliche Mehreinnahmen zu erzielen, und der Abbau, wenn auch überschießender, so doch langjährig geduldeter Vergünstigungseffekte, gegen die vertrauenswürdige Rechtsposition der Abfindungsempfänger, keine Steuerbelastung zu erfahren. Demgegenüber ist das mit der Regelung des § 50d Abs. 12 EStG verfolgte staatliche Interesse, das Entstehen unbesteuert "weißer Einkünfte" zu verhindern (BTDrucks 18/9956, S. 14; BTDrucks 18/10506, S. 78), deutlich höher zu gewichten.

- 31** 5. Das angefochtene Urteil ist auch nicht wegen eines Verfahrensfehlers aufzuheben.
- 32** a) Der von der Klägerin gerügte Verfahrensmangel einer Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 und § 76 Abs. 2 FGO) durch Erlass einer sogenannten Überraschungsentscheidung liegt nicht deshalb vor, weil das FG den Wegfall des Vertrauensschutzes im Hinblick auf eine Obliegenheit zur Vereinbarung einer Anpassungsklausel bejaht hat. Denn das FA hatte (zumindest ähnlich) bereits im Einspruchsverfahren argumentiert, dass es der Klägerin zuzumuten gewesen wäre, nach dem Gesetzesvorschlag des Bundesrats noch einmal eine Vereinbarung mit dem Arbeitgeber betreffend die Rückverlegung des Auszahlungszeitpunkts in das Jahr 2016 zu treffen.
- 33** b) Der erkennende Senat hat auch die von der Klägerin gerügte Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) hinsichtlich der Verhandlungsmacht zur Durchsetzung einer Anpassungsklausel geprüft. Er erachtet diese Rüge indes nicht für durchgreifend und sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 34** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de