

Drohende Doppelbesteuerung bei fehlerhafter Steuerfestsetzung trotz DBA

Eine Anrechnung von ausländischen Quellensteuern ist in Deutschland nicht möglich, sofern ein DBA besteht, und die ausländischen Steuern fehlerhaft festgesetzt worden sind und wegen Verjährung auch nicht mehr zurück zu fordern sind.

BFH, Urt. vom 01.07.2009 – I R 113/08 (NV) (Vorinstanz: FG Baden-Württemberg vom 05.06.2008 Az.: 3 K 56/07) Angewandte Vorschriften: DBA CHE Art 24 Abs 1 Nr 2, EStG § 34c Abs 6

Gründe

I. Die Kläger, Anschlussrevisionskläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für die Streitjahre 1984 bis 1986 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Die Kläger wohnten in den Streitjahren im Grenzgebiet zur Schweiz.

Der Kläger war in den Streitjahren bei der Y-AG in Basel nichtselbständig beschäftigt. In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre gaben die Kläger unter Vorlage von Bescheinigungen der Y-AG an, dass der Kläger sich 1984 an 62 Werktagen, 1985 an 60 Werktagen und 1986 an 61 Werktagen außerhalb der Grenzzone aufgehalten habe und deshalb nicht gemäß Art. 15 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 11. August 1971 -DBA-Schweiz 1971- (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) in der bis einschließlich 1993 geltenden Fassung als Grenzgänger der deutschen Besteuerung unterliege.

Im Übrigen gab der Kläger in den Einkommensteuererklärungen an, 1984 an 55 Werktagen, 1985 an 49 Werktagen und 1986 an 53 Werktagen Dienstreisen in die Bundesrepublik Deutschland unternommen zu haben. Er erreichte beim Beklagten, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagten (Finanzamt -FA-) Bescheinigungen der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt ein, nach denen ihm für die einzelnen Streitjahre von seinem Gehalt Quellensteuer abgezogen worden war.

Das FA folgte in den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre der Auffassung des Klägers und unterwarf ihn demzufolge nicht als Grenzgänger der deutschen Besteuerung. Den auf die Arbeitsausübung in der Bundesrepublik Deutschland rechnerisch entfallenden Anteil der Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit beurteilte es als im Inland steuerpflichtig und erließ entsprechende Einkommensteuerbescheide. Der Kläger wandte sich daraufhin an die Eidgenössische Steuerverwaltung, die ihm die abgeführte Quellensteuer insoweit erstattete, als sie auf die außerhalb der Schweiz ausgeübte Tätigkeit entfiel.

Nach einer Steuerfahndungsprüfung gelangte das FA im Jahr 1992 zu der Überzeugung, dass die Angaben des Klägers über die Zahl seiner Dienstreisen unrichtig seien, und der Kläger in den Streitjahren an weit weniger als 45 Tagen pro Jahr außerhalb der Grenzzone tätig gewesen sei. Daraufhin unterwarf es in den Einkommensteueränderungsbescheiden vom 15. Januar 1992 den Kläger, der kein leitender Angestellter i.S. des Art. 15 Abs. 5 DBA-Schweiz 1971 war, als Grenzgänger (Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz

1971) mit seinen gesamten von der Y-AG bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Einkommensteuer. Eine Anrechnung der Schweizer Quellensteuer unterblieb.

Die deswegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg mit Urteil vom 13. Mai 2002 3 K 1/02 ab. Die anschließende Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision wies der Senat mit Beschluss vom 9. Dezember 2002 I B 111/02 als unbegründet zurück. Bereits während des Beschwerdeverfahrens hatten die Kläger beim FA den Antrag gestellt, die Einkommensteuerfestsetzungen dahingehend zu ändern, dass die in der Schweiz abgeführte Quellensteuer in Höhe von 4,5 v.H. des Bruttogehalts des Klägers in den Streitjahren angerechnet werde. Hierauf teilte das FA im Schreiben vom 18. September 2002 mit, dass eine Rechtsgrundlage für den Erlass von Änderungsbescheiden für die Streitjahre nicht erkennbar sei. Ihren erneuten Antrag vom 3. März 2003, die in der Schweiz für die Streitjahre gezahlte Quellensteuer anzurechnen, begründeten die Kläger mit einem Schreiben des Finanzdepartements des Kantons Basel-Stadt vom 27. Dezember 2002, in dem den Klägern mitgeteilt worden war, die Steuerverwaltung könne den Antrag der Kläger auf Rückerstattung wegen Verjährung nicht mehr berücksichtigen. Steuerunterlagen würden nur 10 Jahre lang aufbewahrt.

Das FA lehnte eine Änderung der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre ab. Der dagegen gerichteten Klage, mit der die Kläger beantragt hatten, die Schweizer Quellensteuer anzurechnen, hilfsweise als Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften des Klägers zu berücksichtigen, gab das FG mit Urteil vom 5. Juni 2008 3 K 56/07 hinsichtlich des Hilfsantrages statt.

Das FA rügt eine Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Kläger rügen mit ihrer Anschlussrevision ebenfalls die Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragen, die Revision zurückzuweisen sowie das angefochtene Urteil aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1984 bis 1986 dahingehend zu ändern, dass die Schweizer Quellensteuer in vollem Umfang auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet wird.

Das FA beantragt, die Anschlussrevision zurückzuweisen.

II. Die Revision des FA ist begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Abweisung der Klage. Die Anschlussrevision der Kläger ist unbegründet.

1. Die Kläger begehren mit ihrem Hauptantrag, den sie mit ihrer Anschlussrevision weiter verfolgen, die Anrechnung der Schweizer Quellensteuer. Die Anrechnung ausländischer Steuern ist Bestandteil der Steuerfestsetzung (Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 19. März 1996 VIII R 15/94, BFHE 180, 146, BStBl II 1996, 312, m.w.N.). Mit dem Senatsbeschluss vom 9. Dezember 2002 I B 111/02 ist das Urteil des FG vom 13. Mai 2002 3 K 1/02 rechtskräftig und sind die streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheide bestandskräftig geworden. Der Senat lässt offen, ob im Streitfall die Voraussetzungen für eine Änderung dieser Bescheide gegeben sind. Denn dem Klagebegehren kann jedenfalls in der Sache nicht entsprochen werden. Die Schweizer Quellensteuer kann weder angerechnet noch bei der Ermittlung der Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden.

2. Eine Anrechnung der Quellensteuer gemäß Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz 1971 ist nicht möglich.
- a) Nach dieser Vorschrift wird bei den aus der Schweiz stammenden Einkünften die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen erhobene und nicht zu erstattende schweizerische Steuer nach Maßgabe der Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern auf den Teil der deutschen Steuer angerechnet, die auf diese Einkünfte entfällt. Soweit im Streitfall die Arbeitgeberin des Klägers Quellensteuer an die Eidgenössische Steuerverwaltung abgeführt hat, ist dies nicht in Übereinstimmung mit dem DBA-Schweiz 1971 geschehen.
- b) Aufgrund der Rechtskraft (§ 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO) des Urteils des FG vom 13. Mai 2002 3 K 1/02 steht für die Beteiligten bindend fest, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in den Streitjahren nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971 a.F. in vollem Umfang der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland als dem Ansässigkeitsstaat unterliegen, weil der Kläger als Grenzgänger zu beurteilen ist. Nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971 a.F. sind die Einkünfte eines sog. Grenzgängers aus unselbständiger Arbeit nur in dem Staat zu besteuern, in dem er ansässig ist. Art. 15a DBA-Schweiz 1971, der dem Beschäftigungsstaat bei sog. Grenzgängern erlaubt, eine Quellensteuer von 4,5 v.H. zu erheben, ist erst auf laufenden Arbeitslohn anwendbar, der für einen nach dem 31. Dezember 1993 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird (Brandis in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Schweiz Art. 15a Rz 15, m.w.N.). Da die aus der Schweiz stammenden Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in voller Höhe dem Besteuerungsrecht Deutschlands unterliegen, ist die in der Schweiz erhobene Quellensteuer nicht in Übereinstimmung mit dem Abkommen erhoben worden; sie kann daher nicht nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz 1971 angerechnet werden (Senatsurteil vom 15. März 1995 I R 98/94, BFHE 177, 269, BStBl II 1995, 580; Senatsbeschluss vom 19. April 1999 I B 141/98, BFH/NV 1999, 1317).
3. Eine Anrechnung ist auch nicht gemäß § 34c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1983/1985/1986) möglich, weil § 34c Abs. 6 EStG 1983/1985/1986 die Anwendung des § 34c Abs. 1 EStG 1983/1985/1986 ausschließt.
- a) Gemäß § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG 1983/1985/1986 ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, die festgesetzte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt.
- Diese Voraussetzungen werden im Streitfall erfüllt und darüber wird unter den Beteiligten auch nicht gestritten, so dass sich dazu weitere Ausführungen erübrigen.
- b) § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG 1983/1985/1986 ist jedoch im Streitfall nicht anwendbar. Gemäß § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG 1983/1985/1986 sind die Abs. 1 bis 3 des § 34c EStG 1983/1985/1986 nicht anzuwenden, wenn die ausländischen Einkünfte aus einem Staat stammen, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) besteht. Diese Voraussetzung ist mit dem DBA-Schweiz 1971 gegeben. Da im Streitfall die Schweizer Quellensteuer auf aus der Schweiz stammende Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit erhoben wurde, ist eine Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG 1983/1985/1986 nicht möglich.

c) Das FG hat demgegenüber angenommen, die hier in Rede stehenden Einkünfte der Kläger stammten nicht aus der Schweiz, sondern aus Deutschland. Denn ausländische Einkünfte stammten nur dann aus dem ausländischen Vertragsstaat, der die Steuer erhoben habe, wenn sie entweder in dem DBA mit diesem Staat als solche definiert seien oder wenn dem ausländischen Staat für diese Einkünfte ein Quellenbesteuerungsrecht zustehe. Es geht demnach davon aus, dass das Tatbestandsmerkmal „aus einem ausländischen Staat stammen“, sofern das jeweilige DBA keine ausdrücklichen Regelungen darüber enthält, aus welchem Vertragsstaat die Einkünfte stammen, mit „der Besteuerung des DBA-Partnerstaates unterliegend“ gleichzusetzen ist. Dem ist nicht zu folgen (so auch FG München, Urteil vom 22. April 2008 1 K 5245/04, Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1629).

§ 34c Abs. 6 EStG 1983/1985/1986 kommt die Aufgabe zu, den Vorrang der Regelungen eines bestehenden DBA gegenüber § 34c Abs. 1 bis 3 EStG 1983/1985/1986 sicherzustellen. Immer dann, wenn das Abkommen abstrakt eine Doppelbesteuerung des grenzüberschreitenden Besteuerungssachverhalts vermeidet, soll alleine diese Lösung des DBA gelten (BTD Drucks 8/3648 S. 21 f.). Die DBA gehen daher als spezialgesetzliche Regelungen § 34c Abs. 1 bis 3 EStG 1983/1985/1986 vor (Senatsurteil vom 20. Dezember 1995 I R 57/94, BFHE 179, 392, BStBl II 1996, 261, m.w.N.; Senatsbeschluss in BFH/NV 1999, 1317). Setzte man hingegen „aus einem ausländischen Staat stammen“, mit „der Besteuerung des DBA-Partnerstaates unterliegend“ gleich, könnte § 34c Abs. 6 EStG 1983/1985/1986 seinen Zweck, den Vorrang der DBA sicherzustellen, nicht mehr erfüllen. Er liefe hinsichtlich der Anwendung des § 34c Abs. 3 EStG 1983/1985/1986 leer. Diese Vorschrift wäre, jedenfalls in Fällen, in denen Einkünfte durch ein DBA in einem Vertragsstaat freigestellt sind, stets einschlägig, weil die Einkünfte, die im anderen Vertragsstaat der Besteuerung unterzogen worden sind, aus deutscher Sicht im Inland besteuert werden dürfen und daher stets aus dem Inland stammten, sodass § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG 1983/1985/1986 die Anwendung des § 34c Abs. 3 EStG 1983/1985/1986 nicht hinderte. Dieser Rechtsauffassung ist deshalb nicht zu folgen. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eines im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen „stammen“ vielmehr aus dem anderen Vertragsstaat, wenn die Tätigkeit dort tatsächlich ausgeübt und der die Bezüge zahlende Arbeitgeber dort ansässig ist. Jedenfalls bei dieser Konstellation bedarf es keiner Entscheidung, ob der Ursprungsstaat der Einkünfte anhand der in § 34d EStG 1983/1985/1986 aufgestellten lokalen Anknüpfungspunkte zu bestimmen (s. dazu Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 34c Rz 145 ff.; Blümich/Wied, § 34c EStG Rz 28 und 134) oder ob insbesondere hinsichtlich von Drittstaateneinkünften auch auf die spezifischen Regelungen der jeweiligen DBA abzustellen ist.

Dem Senatsurteil vom 1. April 2003 I R 39/02 (BFHE 202, 202, BStBl II 2003, 869) liegt keine abweichende Auffassung zu Grunde. Der Senat hat in dem dort zu entscheidenden Sachverhalt unter Anwendung des § 42 der Abgabenordnung angenommen, trotz formaler Abwicklung des Auftrages über ausländische Briefkastenfirmen sei der im Inland erteilte Auftrag tatsächlich von der im Inland ansässigen Klägerin angenommen und durchgeführt

worden. Es lagen demnach -anders als im Streitfall- keine ausländischen, sondern inländische Einkünfte vor, sodass die von der Schweizer Steuerverwaltung erhobene Verrechnungssteuer nach § 34c Abs. 3 EStG 1983/1985/1986 abgezogen werden konnte. Die Entscheidung geht jedoch nicht von der Prämisse aus, die Einkünfte stammten aus dem Land, dem das einschlägige DBA ein Besteuerungsrecht einräumt.

d) Die Kläger können eine Anrechnung auch nicht auf § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG 1983/1985/1986 stützen. Nach dieser Vorschrift sind die Abs. 1 und 2 des § 34c EStG 1983/1985/1986 auch bei Bestehen eines Abkommens anzuwenden, wenn die Doppelbesteuerung nach den Vorschriften des Abkommens nicht beseitigt wird. Dieser Fall ist jedoch nicht gegeben, da nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971 a.F. das Besteuerungsrecht bei Grenzgängern ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zusteht und die Einkünfte im Tätigkeitsstaat daher in vollem Umfang von der Besteuerung freigestellt werden. Entscheidend sind insoweit die abstrakten Abkommensvorschriften und nicht eine im Einzelfall durch versäumte Fristen möglicherweise verbleibende Doppelbesteuerung (Senatsurteil in BFHE 177, 269, BStBl II 1995, 580; BTDrucks 8/3648 S. 21).

4. Auch die Voraussetzungen des § 34c Abs. 3 EStG 1983/1985/ 1986 liegen nicht vor. Nach dieser Vorschrift ist die ausländische Steuer in den Fällen, in denen die Anrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG 1983/1985/1986 nicht möglich ist, bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen, wenn es sich entweder um eine ausländische Steuer vom Einkommen handelt, die nicht der deutschen Einkommensteuer entspricht, oder die ausländische Steuer vom Einkommen nicht von dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen, oder wenn keine ausländischen Einkünfte vorliegen. Keine dieser Voraussetzungen ist im Streitfall erfüllt, so dass der von den Klägern hilfsweise begehrte Abzug der Schweizer Quellensteuer nicht möglich ist.
5. Die Vorinstanz hat eine abweichende Rechtsauffassung vertreten. Ihr Urteil war deswegen aufzuheben. Die Klage war abzuweisen, ohne dass noch darauf eingegangen werden müsste, ob die erstrebte Änderung der Steuerbescheide verfahrensrechtlich überhaupt möglich wäre.