Gericht:	FG Köln	**Quelle:**	ISR
Entscheidungsdatum:	16.06.2016		Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Aktenzeichen:	13 K 3649/13	**Fundstelle:**	ISR 2017, 42-43
Dokumenttyp:	Urt.	**Norm:**	§ 50d EStG
		Zitiervorschlag:	ISR 2017, 42-43

Titelzeile
Nachweisanforderung nach § 50d Abs. 8 EStG zur Steuerpflichtfreistellung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Iran

Leitsatz

Die Bescheinigung eines Arbeitgebers i.S.v. § 50d Abs. 8 EStG muss mindestens eine Betragsangabe hinsichtlich der abgeführten Steuern im Fall einer Nettolohnabrede enthalten.

(nicht amtlicher Leitsatz)

Das Problem: Im Streitfall ging es konkret um die Frage, welche Angaben ein Besteuerungsnachweis im Fall einer Nettolohnabrede mit einem ausländischen (hier iranischen) Arbeitgeber mindestens enthalten muss, um den Anforderungen des § 50d Abs. 8 EStG zu genügen.

Der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige und ansässige (i.S.v. Art. 4 Abs. 2 DBA -Iran) Kläger war unstreitig im Streitjahr für mehr als 183 Tage im Iran für iranische Arbeitgeber nichtselbständig tätig. Das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften lag daher gem. Art. 15 Abs. 1 DBA -Iran im Iran. Deutschland müsste nach Art. 24 Abs. 1 Buchst. a DBA -Iran die entsprechenden Einkünfte freistellen. Sie unterlägen insoweit lediglich dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG .

Nach § 50d Abs. 8 EStG wird die Freistellung im Rahmen der deutschen Steuerermittlung allerdings zusätzlich an die Bedingung des Nachweises der Entrichtung der Steuern im Quellenstaat oder eines ausdrücklichen Steuerverzichts des Quellenstaats geknüpft. Dieses Hinwegsetzen des deutschen EStG über das DBA ist nach der Entscheidung des BVerfG (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12 , DB 2016, 453; vgl. auch BFH v. 29.6.2015 – I R 66/09 , BFH/NV 2016, 1688 = FR 2012, 819 m. Anm. *Hagena/Wagner*) nicht verfassungswidrig und daher zulässig.

Der wesentliche Aspekt des Streitfalls ist daher die Frage, wie konkret ein Nachweis der Besteuerung im Quellenstaat aussehen muss.

Der Kläger war der Meinung, dass die vorgelegten Bescheinigungen über eine Nettolohnabrede mit seinen iranischen Arbeitgebern ausreichen müssten, um einen Rückfall der Besteuerung nach § 50d Abs. 8 EStG zu verhindern.

Beide Bescheinigungen enthielten lediglich den Satz, dass *„das Gehalt des Klägers netto ausgezahlt worden sei, was bedeute, dass der Arbeitgeber die Steuern an die iranischen Steuerbehörden gezahlt habe.“*

Sie beinhalteten weder einen konkreten Steuerbetrag, noch eine Steuernummer, unter der eine Steuer abgeführt wurde.

Die Entscheidung des Gerichts: Das Gericht hielt die vorgelegten Bescheinigungen für nicht ausreichend, um eine Freistellung unter Beachtung des § 50d Abs. 8 EStG der iranischen Löhne zu verfügen.

Es führte aus, dass der konkrete Steuerbetrag eine Mindestanforderung im Besteuerungsnachweis sei, der insbesondere im Fall eines abgeltenden Lohnsteuerabzugs durch einen (ausländischen) Arbeitgeber erbracht werden müsse. Unter Berücksichtigung von Wortlaut, Zweck und Kontext des § 50d Abs. 8 EStG sei die Minimalvoraussetzung für den Nachweis der Festsetzung und Entrichtung der im Tätigkeitsstaat angefallenen Steuern der Nachweis einer betragsmäßig konkretisierten Steuerabführung.

Bei den im Streitfall vorgelegten Bescheinigungen sei insbesondere nicht völlig klar, ob es sich hierbei lediglich um

- 42 -

ISR 2017, 42-43

- 43 -

eine abstrakte Umschreibung der Funktionsweise von Nettolohnabreden oder eine Bestätigung einer konkreten – nicht bezifferten – Steuerabführung handelt. Der Nachweis der Besteuerung sei eben noch nicht erbracht, wenn ein Beleg vorgelegt würde, in dem der Arbeitgeber abstrakt formuliert, er habe Steuern abgeführt.

Zum Schluss geht das Gericht auf die Nachweispflichten in Form der erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO bei der Aufklärung von Auslandssachverhalten ein. Insoweit wird betont, dass den Steuerpflichtigen die Beweisvorsorgepflicht für die Anwendung des deutschen Steuerrechts trifft und die Tatsache, dass er nach Beendigung der Arbeitsverhältnisse mit den iranischen Arbeitgebern keine weiteren Belege mehr erbringen kann, nichts an der Rechtsanwendung des § 50d Abs. 8 EStG ändere.

Das Gericht betonte jedoch, dass falls infolge verbesserter politischer Rahmenbedingungen zukünftig ein konkreter Nachweis über die Höhe der im Iran abgeführten Lohnsteuer – unabhängig vom jetzigen Verfahren – geführt würde, praktisch ohne zeitliche Begrenzung eine Änderung der Steuerfestsetzung im Sinne des Klägers herbei geführt werden könne.

Da ein Interesse an einer höchstrichterlichen Konkretisierung der Nachweisanforderungen in § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG bestehe, ließ das Gericht die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zu.

Konsequenzen für die Praxis: Die genauen Anforderungen an den Besteuerungsnachweis i.S.v. § 50d Abs. 8 EStG sind trotz der Konkretisierungen in den BMF-Schreiben (BMF v. 21.7.2005 – IV B 1 - S 2411-2/05 , BStBl. I 2005, 821; v. 12.11.2014 – IV B 2 - S 1300/08/10027 – DOK2014/0971694 , BStBl. I 2014, 1467; v. 20.6.2013 – IV B 2-S 1300/09/10006 – DOK2013/0539717 , BStBl. I 2013, 980) immer wieder Streitpunkt zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen.

Durch die Formulierung einer Mindestanforderung an eine Arbeitgeberbescheinigung verschafft das FG in einem kleinen Punkt zumindest etwas mehr Klarheit.

Das Vorlegen von Nettolohnvereinbarungen für Auslandstätigkeiten und eine abstrakte Bescheinigung eines Arbeitgebers, dass Steuern abgeführt worden seien, reichen nicht aus!

Die Entscheidung hat m.E. nicht nur Bedeutung für die Besteuerungsnachweise i.S.v. § 50d Abs. 8 EStG , sondern auch für sämtliche Rückfallklauseln in den DBA. Ob Art. 15 Abs. 4 DBA -Österreich für Arbeitslöhne bei Tätigkeiten in Österreich oder die globalen Rückfallklauseln in den DBA mit Dänemark, Italien, Neuseeland, Norwegen, Schweden und USA sowie die neu formulierten Freistellungsregelungen (nur tatsächlich im Quellenstaat besteuerte Einkünfte) in den DBA mit Bulgarien, Großbritannien, Irland, Luxemburg, Niederlande, Spanien und Ungarn: Immer wieder tut sich die Frage auf, wie eine tatsächliche Besteuerung im Quellenstaat nachzuweisen ist.

Die Entscheidung des Gerichts hat hier den Standpunkt der Finanzverwaltung gestärkt.

Beraterhinweis: Bei ausländischen Einkünften, für die ein DBA grundsätzlich die Freistellungsmethode im Ansässigkeitsstaat Deutschland vorsieht, das DBA allerdings eine Rückfallklausel enthält oder § 50d Abs. 8 EStG einschlägig ist, sollte unbedingt auf die Beweisvorsorge geachtet werden. Bei Abschluss der

vertraglichen Vereinbarung oder spätestens bei der Auszahlung der Vergütungen sollte darauf hingewirkt werden, dass der jeweilige Vergütungsschuldner konkrete Bescheinigungen darüber ausstellt, welche Steuern unter welchem Ordnungsvermerk (Steuernummer etc.) im Quellenstaat abgeführt wurden.

Einsprüche oder gar Klagen sollten so lange nicht angestrebt werden, wie keine konkreten Belege über die abgeführten Steuern vorliegen. Aufgrund der zeitlich nahezu unbefristeten Änderungsmöglichkeiten gem. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO (ggf. i.V.m. § 50d Abs. 8 Sätze 2–3 EStG) ist es nicht nötig, Steuerfälle offenzuhalten!

RR *Jörg Holthaus*, Unna

© Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln