

Beschluss vom 24. Oktober 2012, I B 47/12

AdV gegen Lohnsteuernachforderungsbescheid/Altersruhegeld

BFH I. Senat

AO § 131, AO § 164 Abs 2, FGO § 69 Abs 3, FGO § 128 Abs 3 S 1, EStG § 39 Abs 3b S 4, EStG § 39b Abs 6, EStG § 39d Abs 3 S 4, EStG § 41c Abs 1 S 1, EStG § 41c Abs 4 S 2, EStG § 50 Abs 1 S 4, DBA ZAF Art 16 Abs 1, EStG VZ 2009, EStG VZ 2010, EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 20. Februar 2012, Az: 8 V 8340/11

Leitsätze

1. NV: Hat der Antragsteller sowohl gegen den (rückwirkenden) "Widerruf" der nach § 39b Abs. 6 EStG 2009 erteilten Freistellungsbescheinigung als auch gegen den nach § 41c Abs. 4 Satz 2 EStG 2009 ergangenen Nachforderungsbescheid wegen nicht erhobener Lohnsteuer Einsprüche eingelegt, aber nur im Hinblick auf letzteren Bescheid einen Antrag auf AdV gestellt, im Hinblick auf den "Widerruf" aber nicht, ist dieser vollziehbar und wirkt in den angefochtenen Nachforderungsbescheid hinein.
2. NV: Nach der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung bestehen keine ernstlichen Zweifel am Besteuerungsrecht Deutschlands nach dem DBA-Südafrika: Art. 16 Abs. 1 DBA-Südafrika bestimmt, dass Zahlungen in Deutschland der Besteuerung unterworfen werden dürfen und damit dem Lohnsteuerabzug nach § 39d i.V.m. § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG 2009 unterliegen, wenn das ausgezahlte Altersruhegeld in Südafrika nicht besteuert wird.

Tatbestand

1. I. Der Antragsteller und Beschwerdegegner (Antragsteller) befindet sich seit 1. Januar 2009 im Ruhestand und ist seit diesem Zeitpunkt in der Republik Südafrika (Südafrika) ansässig. Er war zuvor Hauptgeschäftsführer beim B e.V. (B), von dem er ein monatliches Altersruhegeld bezieht. Der Antragsteller teilte dem B am 25. März 2009 unter Berufung auf seine Abmeldung nach Südafrika sowie eine sog. Lebendbescheinigung für die deutsche Rentenversicherung und ein Schreiben der South African Revenue Service (SARS), der südafrikanischen Finanzaufsicht, zur Besteuerung ausländischer Pensionen mit, dass er nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Südafrika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 25. Januar 1973 (BGBl II 1974, 1186, BStBl I 1974, 851) --DBA-Südafrika-- in Südafrika veranlagt werde und in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) mit seinem Einkommen nicht mehr steuerpflichtig sei.
2. Der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) bescheinigte dem B daraufhin am 4. Mai 2009 gemäß § 39d i.V.m. § 50 Abs. 1 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes 2009 in der für die Streitjahre 2009 bis 2011 maßgebenden Fassung (EStG 2009 a.F.), dass der Arbeitslohn des Antragstellers als beschränkt Steuerpflichtiger nach § 39d Abs. 3 Satz 4 i.V.m. § 39b Abs. 6 EStG 2009 a.F. und Art. 16 Abs. 1 DBA-Südafrika für den Zeitraum vom 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2011 unter der Voraussetzung der ganzjährigen Ansässigkeit in Südafrika nicht dem Steuerabzug unterliege.
3. Der B zahlte daraufhin dem Antragsteller die Ruhebezüge aus, ohne Lohnsteuer einzubehalten. Der Antragsteller erklärte gegenüber der südafrikanischen Finanzaufsicht SARS seine ausländischen Ruhebezüge, die jedoch in Südafrika nicht besteuert wurden.
4. Das FA widerrief am 20. September 2011 die Freistellungsbescheinigung vom 4. Mai 2009 und erteilte gleichzeitig für die Streitjahre geänderte Bescheinigungen für den Steuerabzug nach Steuerklasse I. Es vertrat die Auffassung, dass nach Art. 16 Abs. 1 DBA-Südafrika von einer Besteuerung in Deutschland nur dann abzusehen sei, wenn die Einkünfte nachweislich in Südafrika versteuert wurden. Über den gegen den Widerruf der Freistellungsbescheinigung eingelegten Einspruch hat das FA noch nicht entschieden.

- 5 Nachdem der B gegenüber dem FA angezeigt hatte, dass er von seiner, sich aus § 41c Abs. 1 Satz 1 EStG 2009 a.F. ergebenden Berechtigung, Lohnsteuer nachträglich einzubehalten, keinen Gebrauch machen werde, erließ das FA gegenüber dem Antragsteller am 12. Oktober 2011 einen Lohnsteuernachforderungsbescheid für die Streitjahre nach § 41c Abs. 4 Satz 2 EStG 2009 a.F. Über den hiergegen eingelegten Einspruch hat das FA ebenfalls noch nicht entschieden. Einen diesbezüglich gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) lehnte es ab. Die erheblichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit sah der Antragsteller darin, dass ein Widerruf der Freistellungsbescheinigung rückwirkend nicht zulässig gewesen sei, weil die Freistellungsbescheinigung als Verwaltungsakt der Vorschrift des § 131 der Abgabenordnung (AO) unterliege. Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg gab dem bei ihm gestellten Antrag auf AdV gemäß § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) mit Beschluss vom 21. Februar 2012 statt. Es sei ernstlich zweifelhaft, ob das FA berechtigt gewesen sei, einen auf § 41c Abs. 4 Satz 2 EStG 2009 a.F. gestützten Nachforderungsbescheid zu erlassen. Dies hänge davon ab, ob der Arbeitgeber nach § 41c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG 2009 a.F. berechtigt gewesen sei, die Lohnsteuer nachträglich einzubehalten, was wiederum davon abhängt, ob das FA die Freistellungsbescheinigung nach § 39b Abs. 6 EStG 2009 a.F. rückwirkend habe widerrufen können.
- 6 Hiergegen wendet sich das FA mit der vom FG zugelassenen Beschwerde. Einen Antrag hat das FA nicht gestellt.
- 7 Der Antragsteller beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Beschwerde ist zulässig und begründet.
- 9 1. Die Beschwerde gegen die Entscheidung des FG über die AdV nach § 69 Abs. 3 FGO ist statthaft, weil sie vom FG ausdrücklich zugelassen wurde (§ 128 Abs. 3 Satz 1 FGO). Eines förmlichen Antrags des FA bedurfte es im Streitfall nicht, da das Begehren des FA ohne weiteres dem erstinstanzlichen Verfahren sowie der Beschwerdebegründung entnommen werden kann und damit ausreichend erkennbar ist (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 129 Rz 6, m.w.N.).
- 10 2. Die Beschwerde des FA ist auch begründet. Unter Aufhebung des angefochtenen Beschlusses wird der Antrag auf AdV hinsichtlich der Nachforderungsbescheide über Lohnsteuer und Säumniszuschläge 2009, 2010 und 2011 als unbegründet abgelehnt. Es bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Nachforderungsbescheide.
- 11 a) Nach § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen. Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheides 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 (ständige Rechtsprechung seit dem Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182; Senatsbeschluss vom 8. April 2009 I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). 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 (vgl. Senatsbeschluss vom 7. September 2011 I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, unter II.2., m.w.N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (Senatsbeschluss in BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, unter II.2.).
- 12 b) Entgegen dem Beschluss des FG bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Nachforderung zu wenig erhobener Lohnsteuer vom Antragsteller. Nach § 41c Abs. 4 Satz 2 EStG 2009 a.F. hat das FA die zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern, wenn der nachzufordernde Betrag 10 € übersteigt. "Zu wenig" Lohnsteuer wurde erhoben, wenn nach § 41c Abs. 4 Satz 1 EStG 2009 a.F. entweder der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach § 41c Abs. 1 EStG 2009 a.F. nicht nachträglich einbehält oder die Lohnsteuer unter den weiteren Voraussetzungen des § 41c Abs. 4 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG 2009 a.F. nicht nachträglich einbehalten kann und dies dem Betriebsstättenfinanzamt unverzüglich angezeigt wird. Bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung liegen im Streitfall die Voraussetzungen des § 41c Abs. 1 EStG 2009 a.F. vor.
- 13 aa) Nach § 41c Abs. 1 Satz 1 EStG 2009 a.F. ist der Arbeitgeber berechtigt, noch nicht erhobene Lohnsteuer

nachträglich einzubehalten, wenn ihm der Arbeitnehmer eine Lohnsteuerkarte mit rückwirkenden Eintragungen vorlegt (Nr. 1), oder wenn er erkennt, dass er die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat (Nr. 2). § 41c Abs. 1 Satz 1 EStG 2009 a.F. erfasst dabei zumindest in seiner Nr. 1 aufgrund der Bezugnahme auf die Eintragungen in der Lohnsteuerkarte unmittelbar nur die Änderung des Lohnsteuerabzugs für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer. Über die Verweisung in § 39d Abs. 3 Satz 4 EStG 2009 a.F. ergibt sich jedoch, dass § 41c Abs. 1 Satz 1 EStG 2009 a.F. entsprechend dem ihm zugrunde liegenden Gedanken der nachträglichen Korrektur eines fehlerhaften Lohnsteuerabzugs auch bei der Durchführung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer anzuwenden ist. Es kann im Streitfall letztlich offenbleiben, ob sich aufgrund der für die Streitjahre geänderten Bescheinigungen für den Steuerabzug eine Berechtigung (ggf. auch eine Verpflichtung, vgl. § 41c Abs. 1 Satz 2 EStG 2009 a.F.) des B zur Änderung des Lohnsteuerabzugs aus § 41c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2009 a.F. direkt oder aus § 41c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 2009 a.F. in entsprechender Anwendung ergibt, denn jedenfalls ist der Vorinstanz darin zuzustimmen, dass § 41c Abs. 1 Satz 1 EStG 2009 a.F. auch bei beschränkt Steuerpflichtigen die nachträgliche, rückwirkende Korrektur der Lohnsteuerabzugsmerkmale ermöglichen soll.

- 14** bb) Die Berechtigung des Arbeitgebers hängt allerdings in beiden Alternativen davon ab, ob das FA die Rechtswirkungen der nach § 39b Abs. 6 EStG 2009 a.F. erteilten Freistellungsbescheinigung rückwirkend beseitigen konnte. Konnte es dies nicht, liegt entweder keine rückwirkende Eintragung i.S. von § 41c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 2009 a.F. oder kein nicht vorschriftsmäßiger Einbehalt i.S. von § 41c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2009 a.F. vor. Auch die Frage danach, ob und unter welchen Voraussetzungen eine solche rückwirkende Beseitigung jener Rechtswirkungen --sei es durch Widerruf oder Rücknahme gemäß §§ 130, 131 AO (und obschon bereits dem ursprünglichen Antrag des Antragstellers auf Erteilung der Bescheinigung das Schreiben der SARS vom 9. März 2009 beigefügt war und sich daraus eindeutig ergab, dass die Rente in Südafrika aufgrund der dortigen Vorschriften unbesteuert blieb), sei es durch Änderung der Bescheinigung nach Maßgabe von § 39d Abs. 3 Satz 4 i.V.m. § 39b Abs. 6 und § 39 Abs. 3b Satz 4 2. Halbsatz EStG 2009 a.F. sowie § 179, § 164 Abs. 2 AO-- zulässig ist (vgl. dazu z.B. Becht in Herrmann/Heuer/Raupach, § 39b EStG Rz 62; Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 39b Rz G 4; s. auch --in anderem Zusammenhang des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG-- Senatsurteil vom 11. Oktober 2000 I R 34/99, BFHE 193, 336, BStBl II 2001, 291), kann indessen im summarischen Verfahren offenbleiben. Denn der Antragsteller hat nach Aktenlage zwar sowohl gegen den "Widerruf" als auch gegen den Nachforderungsbescheid Einsprüche eingelegt, er hat aber nur im Hinblick auf letzteren AdV beantragt, im Hinblick auf den "Widerruf" (als seinerseits belastende Maßnahme) jedoch nicht. Dass er im Zuge der Beschwerdebegründung auch den "Widerruf" angreift, kann daran wegen der eindeutigen Antragstellung sowohl im Einspruch als auch in der Beschwerde nichts ändern und lässt sich nicht auslegen. Infolgedessen ist der "Widerruf" vollziehbar und "wirkt" --jedenfalls vorerst und nach gegenwärtigem Verfahrensstand-- tatbestandlich in den angefochtenen Nachforderungsbescheid "hinein".
- 15** cc) Schließlich ergeben sich aus der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung auch keine ernstlichen Zweifel am Besteuerungsrecht Deutschlands nach dem DBA-Südafrika. Art. 16 Abs. 1 DBA-Südafrika bestimmt, dass Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Tätigkeit gezahlt werden, "nur" im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können, wenn diese Einkünfte im Ansässigkeitsstaat "der Besteuerung unterliegen". Die Regelung ordnet zwar nicht ausdrücklich an, dass bei fehlender tatsächlicher Besteuerung, d.h. der Nichtausübung eines bestehenden Besteuerungsrechts im Ansässigkeitsstaat, dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zusteht. Sie muss aber in diesem Sinn verstanden werden (vgl. zur Rückfallklausel im sog. Methodenartikel Senatsurteil vom 17. Oktober 2007 I R 96/06, BFHE 219, 534, BStBl II 2008, 953, m.w.N.). Da in Südafrika jedenfalls für Ruhegehälter weiterhin das Territorialitätsprinzip gilt (vgl. Botschaft des Schweizerischen Bundesrates über ein neues Doppelbesteuerungsabkommen mit Südafrika vom 5. September 2007, Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft 2007, 6589), wonach nur Einkünfte aus inländischen Quellen besteuert werden, hängt die diesem Prinzip Rechnung tragende Freistellung nach Art. 16 Abs. 1 DBA-Südafrika nach dem Regelungstext und Regelungszusammenhang davon ab, ob die Ruhegehälter in Südafrika tatsächlich der Steuer unterliegen (Ismer in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 18 Rz 91; Wittchen in Debatin/Wassermeyer Südafrika Art. 16 Rz 5; Rupp in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 16 DBA-Südafrika Rz 11). Da das Altersruhegeld nach der insoweit unter den Beteiligten unstreitigen Aktenlage in Südafrika nicht besteuert wurde, dürfen die Zahlungen in Deutschland der Besteuerung unterworfen werden und unterliegen damit dem Lohnsteuerabzug nach § 39d i.V.m. § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG 2009 a.F.