

Beschluss vom 13. Oktober 2015, I B 68/14

Auslegung der Rückfallklausel in Art. 16 Abs. 1 DBA-Südafrika - Besteuerungsrecht des Quellenstaats bei fehlender tatsächlicher Besteuerung des Altersruhegelds im Ansässigkeitsstaat

BFH I. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EStG § 39b Abs 6, EStG § 39d, EStG § 50 Abs 1 S 4, DBA ZAF Art 16 Abs 1, EStG § 50d Abs 8, EStG VZ 2012

vorgehend FG Düsseldorf, 17. Juni 2014, Az: 15 K 3662/12 E

Leitsätze

1. NV: "Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen" unterliegen nicht der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat i.S.v. Art. 16 Abs. 1 DBA-Südafrika, wenn sie in Südafrika im Rahmen des dort geltenden Welteinkommensprinzip als "income" in der Steuererklärung deklariert, dort aber aufgrund einer Steuerbefreiung keine Steuern gezahlt werden (Bestätigung Senatsbeschluss vom 24. Oktober 2012 I B 47/12, BFH/NV 2013, 196; Anschluss an Senatsurteil vom 17. Oktober 2007 I R 96/06, BFHE 219, 534, BStBl II 2008, 953 zu Art. 24 Abs. 3 Buchst. a DBA-Italien 1989 und Abschn. 16 Buchst. d Prot. DBA-Italien 1989).

2. NV: Das ausgezahlte Altersruhegeld darf damit nach Art. 16 Abs. 1 DBA-Südafrika in Deutschland der Besteuerung unterworfen werden und unterliegt dem Lohnsteuerabzug .

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 18. Juni 2014 15 K 3662/12 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1. I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) befindet sich seit 1. Januar 2009 im Ruhestand und ist seit diesem Zeitpunkt in der Republik Südafrika (Südafrika) ansässig. Er war zuvor bei der inländischen Organisation A beschäftigt, von der er ein monatliches Altersruhegeld bezieht.
2. Der Kläger teilte der A im März 2009 unter Berufung auf seine Abmeldung nach Südafrika sowie eine sog. Lebendbescheinigung für die deutsche Rentenversicherung und ein Schreiben des 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.
3. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) bescheinigte der A daraufhin gemäß § 39d i.V.m. § 50 Abs. 1 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2009; jetzt § 39 Abs. 1 und 4, § 39a Abs. 4 EStG 2009 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 7. Dezember 2011, BGBl I 2011, 2592, BStBl I 2011, 1171 --EStG 2009 n.F.--), dass das Ruhegehalt des Klägers als beschränkt Steuerpflichtiger nach § 39d Abs. 3 Satz 4 i.V.m. § 39b Abs. 6 EStG 2009 (jetzt gemäß § 52 Abs. 51b EStG 2009 n.F. weiterhin anwendbar) und Art. 16 Abs. 1 DBA-Südafrika für den Zeitraum vom 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2011 unter der Voraussetzung der ganzjährigen Ansässigkeit des Klägers in Südafrika nicht dem Steuerabzug unterliege. Aufgrund dieser sog. Freistellungsbescheinigung wurde

das Ruhegehalt ohne Einbehalt von Lohnsteuer ausgezahlt. Der Kläger erklärte sein Ruhegehalt gegenüber der SARS. Das Ruhegehalt wurde jedoch in Südafrika aufgrund einer Steuerbefreiung nicht besteuert.

- 4 Das FA erteilte im Juni 2011 eine (weitere) Freistellungsbescheinigung für das Jahr 2012, widerrief diese allerdings kurz darauf. Es vertrat die Auffassung, dass eine Besteuerung der Ruhegehälter in Deutschland zu erfolgen habe, da Südafrika auf die Ruhegehälter keine Steuern erhebe. Der Kläger wandte sich in mehreren Schreiben gegen die Nichtgewährung der Freistellungsbescheinigung für das Jahr 2012. Mit Bescheid vom 24. Februar 2012 lehnte das FA den Antrag des Klägers auf Erteilung einer entsprechenden Freistellungsbescheinigung ab. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.
- 5 Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf wies die anschließend erhobene Klage mit Urteil vom 18. Juni 2014 15 K 3662/12 E als unbegründet ab. Es ging dabei davon aus, dass die Voraussetzungen für die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nicht vorliegen, da nach Art. 16 Abs. 1 DBA-Südafrika von einer Besteuerung der Ruhegehälter in Deutschland nur abzusehen ist, wenn die Einkünfte nachweislich in Südafrika versteuert wurden.
- 6 Der Kläger beantragt unter Hinweis auf § 115 Abs. 2 Nr. 1, 2 und 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO), die Revision gegen das angefochtene Urteil zuzulassen.
- 7 Das FA beantragt, die Nichtzulassungsbeschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Beschwerde ist unbegründet und durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO). Die vom Kläger geltend gemachten Zulassungsgründe liegen nicht vor, soweit sie überhaupt in einer den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Form geltend gemacht wurden.
- 9 1. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Es fehlt an dem für diesen Zulassungsgrund erforderlichen Klärungsbedürfnis (vgl. Senatsbeschluss vom 25. Februar 2014 I B 133/13, BFH/NV 2014, 860).
- 10 a) Der Kläger hat sinngemäß die Rechtsfrage herausgestellt, ob Ruhegehälter bereits dann i.S. von Art. 16 Abs. 1 DBA-Südafrika "der Besteuerung unterliegen", wenn sie in Südafrika im Rahmen des dort geltenden Welteinkommensprinzips als "income" in der Steuererklärung deklariert, aber aufgrund einer Steuerbefreiung keine Steuern gezahlt werden. Die Frage ist indes nicht klärungsbedürftig. An der Klärungsbedürftigkeit fehlt es u.a., wenn sich die Antwort auf die streitige Rechtsfrage ohne Weiteres aus dem Gesetz ergibt oder die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG getan hat, die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 24. August 2011 I B 1/11, BFH/NV 2011, 2044; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 28, m.w.N.). Dies ist hier der Fall.
- 11 b) 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". In einem Verfahren zur Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes hat der Senat Art. 16 Abs. 1 DBA-Südafrika dahingehend ausgelegt, dass bei fehlender tatsächlicher Besteuerung, d.h. der Nichtausübung eines bestehenden Besteuerungsrechts im Ansässigkeitsstaat, dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zusteht (Senatsbeschluss vom 24. Oktober 2012 I B 47/12, BFH/NV 2013, 196). Daran hält er auch für den Streitfall fest.
- 12 aa) Der Senat folgt nicht der Auffassung des Klägers, dass die streitigen Einkünfte in Südafrika der Besteuerung unterlegen haben. Sie sind zwar im Rahmen des dort geltenden Welteinkommensprinzips als "income" in der Steuererklärung angegeben worden und stellen damit im Grundsatz steuerbare Einkünfte dar. Sie sind dort aber von der nationalen Einkommensteuer befreit und damit (tatsächlich) nicht besteuert worden. Mithin haben sie bereits nach dem Wortlaut der Regelung nicht der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat Südafrika unterlegen.
- 13 Entgegen der Beschwerde gebietet auch der Sinn und Zweck der Regelung keine andere Auslegung. Insbesondere in seiner Entscheidung I R 158/90 zum DBA-Kanada 1981 (Senatsurteil vom 5. Februar 1992, BFHE 167, 496, BStBl II 1992, 660 zu Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981) hat der Senat herausgestellt, dass die Rückfallklausel im Methodenartikel des Abkommens zum Ziel hat, nicht mehr die sog. virtuelle Doppelbesteuerung, sondern nur die tatsächliche Doppelbesteuerung zu vermeiden (dort Rz 20). Obwohl nach dem Wortlaut von Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981 lediglich davon gesprochen wird, ob Einkünfte "im anderen Vertragsstaat besteuert werden", hat der

Senat demgemäß maßgebend auf die tatsächliche Besteuerung der streitigen Einkünfte und damit auf die Zahlung eines entsprechenden Steuerbetrags abgestellt. Nachdem der Senat diese Rechtsprechung zwischenzeitlich aufgegeben hatte (vgl. Senatsurteil vom 17. Dezember 2003 I R 14/02, BFHE 204, 263, BStBl II 2004, 260), ist er zu seinem ursprünglichen Abkommensverständnis wieder zurückgekehrt (Senatsurteil vom 17. Oktober 2007 I R 96/06, BFHE 219, 534, BStBl II 2008, 953 zu Art. 24 Abs. 3 Buchst. a DBA-Italien 1989 und Abschn. 16 Buchst. d des dazu ergangenen Protokolls). Er hat dabei dem durchaus unterschiedlichen Wortlaut der fraglichen Abkommensbestimmungen ("effektiv nicht besteuert" bzw. "besteuert werden") keine weitergehende Bedeutung beigemessen (vgl. Senatsurteil in BFHE 219, 534, BStBl II 2008, 953, dort Rz 23). Dieses Abkommensverständnis des Senats in Bezug auf Rückfallklauseln im Methodenartikel eines Abkommens ist auf die Rückfallklausel in den Verteilungsnormen eines Abkommens --im Streitfall Art. 16 Abs. 1 DBA-Südafrika-- zu übertragen. Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates hängt damit maßgebend davon ab, ob der Ansässigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht ausgeübt hat, d.h. die streitigen Einkünfte im Ansässigkeitsstaat tatsächlich besteuert worden sind (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2013, 196). Dies war vorliegend nicht der Fall.

- 14** bb) Art. 16 Abs. 1 DBA-Südafrika ordnet zwar ausdrücklich an, dass "nur" der Ansässigkeitsstaat "Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen" besteuern darf. Dies wird aber unter den Vorbehalt gestellt, dass diese Einkünfte im Ansässigkeitsstaat auch "der Besteuerung unterliegen". Entgegen der Beschwerde ist damit der Regelung im Umkehrschluss die Aussage zu entnehmen, dass der Quellenstaat --soweit dieser Vorbehalt nicht erfüllt ist-- diese Einkünfte besteuern darf. Der Senat versteht Art. 16 Abs. 1 DBA-Südafrika als sog. "Rückfallklausel", ohne dass der Regelung eine entsprechende Anordnung des Rückfalls des Besteuerungsrechts ausdrücklich zu entnehmen ist. Auch diese Auslegung entspricht der Rechtsprechung des Senats zu Rückfallklauseln im Methodenartikel nach den entsprechenden Abkommen mit Italien und Kanada (vgl. Senatsurteile in BFHE 219, 534, BStBl II 2008, 953, und in BFHE 167, 496, BStBl II 1992, 660).
- 15** cc) Soweit im Rahmen des § 50d Abs. 8 EStG 2009 die Freistellung ausländischer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach dem Methodenartikel des jeweiligen Abkommens (auch) gewährt wird, wenn der ausländische Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat, mag der Gesetzgeber damit zum Ausdruck gebracht haben, dass der (positiv erklärte oder ausgeübte) Verzicht auf die Besteuerung der aus dem eigenen Staat stammenden Einkünfte dem Steuerpflichtigen selbst und nicht dem jeweils anderen Staat zugutekommen soll. Ein derartiges Regelungsverständnis ist aber angesichts der abweichenden Regelungstexte nicht ohne weiteres auf die Rückfallklauseln in den jeweiligen Abkommen übertragbar.
- 16** dd) Angesichts dessen war den Hinweisen des Klägers auf das in Südafrika für sog. "permanent residents" geltende Welteinkommensprinzip sowie die in Südafrika für Ruhegehälter geltenden Richtlinien der SARS nicht weiter nachzugehen. Entsprechendes gilt für den nachgereichten Schriftsatz vom 9. Oktober 2015, mit dem der Kläger seine Ausführungen zur Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip in Südafrika noch einmal vertieft.
- 17** c) Da es an der Klärungsbedürftigkeit der vom Kläger herausgearbeiteten Rechtsfrage fehlt, liegt auch der weiter geltend gemachte Zulassungsgrund der Erforderlichkeit der Rechtsfortbildung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO nicht vor.
- 18** 2. Weitgehend nicht schlüssig dargelegt und im Übrigen unbegründet ist die Rüge, eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO).
- 19** a) Die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erfordert die Zulassung der Revision jedenfalls dann, wenn eine Entscheidung des BFH geeignet und erforderlich ist, um künftige unterschiedliche Entscheidungen einer Rechtsfrage zu verhindern. Das kann dann der Fall sein, wenn das FG von der Rechtsprechung des BFH oder anderer Gerichte abgewichen ist oder Unterschiede in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung bestehen oder zu erwarten sind (BFH-Beschluss vom 18. Juli 2001 X B 46/01, BFH/NV 2001, 1596). Die schlüssige Darlegung einer Abweichung erfordert, dass der Beschwerdeführer einen abstrakten Rechtssatz herausarbeitet, der das FG-Urteil trägt. Dem ist ein abweichender tragender Rechtssatz einer genau bezeichneten Divergenzentscheidung gegenüberzustellen (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Beschlüsse vom 30. März 1983 I B 9/83, BFHE 138, 152, BStBl II 1983, 479, und vom 22. November 1995 VIII B 13/95, BFH/NV 1996, 348; vgl. auch Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 42, m.w.N.).
- 20** Dies ist der Beschwerdeschrift nicht zu entnehmen. Der Kläger beschränkt sich auf den Hinweis, dass eine künftige unterschiedliche Entscheidung der Rechtsfrage verhindert werden muss, legt aber eine Abweichung im Einzelnen nicht schlüssig dar und soweit er mit nachgereichtem Schriftsatz vom 13. Juli 2015 "ergänzend" eine Abweichung

des finanzgerichtlichen Urteils zum Urteil des Landgerichts (LG) X geltend macht, müsste dieses Vorbringen auch dann unberücksichtigt bleiben, wenn eine solche Abweichung --was nicht weiter zu prüfen ist-- tatsächlich gegeben wäre. Denn die Gründe für die Zulassung der Revision müssen innerhalb der Begründungsfrist in der gebotenen Form dargelegt werden. Nach Ablauf der Frist ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH nur noch eine Erläuterung und Vervollständigung der fristgerecht geltend gemachten Zulassungsgründe möglich (Gräber/ Ruban, a.a.O., § 116 Rz 22, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BFH). Vorliegend wird aber erst weit nach Ablauf der Begründungsfrist am 25. August 2014 eine Abweichung zu einem konkret benannten Urteil eines anderen Gerichts vorgetragen. Der bereits in der Beschwerdebegründung geltend gemachte Zulassungsgrund der Divergenz wird damit nicht nur --wie vom Kläger vorgetragen-- "ergänzt", sondern erstmalig in der gebotenen Form dargelegt. Damit geht der erneute Vortrag des Klägers allerdings über eine bloße Erläuterung oder Vervollständigung hinaus und kann deshalb nicht mehr berücksichtigt werden. Auch ein Fall einer sog. nachträglichen Divergenz liegt nicht vor. Denn für das Vorliegen eines Zulassungsgrundes sind zwar die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entscheidung über die Zulassung maßgeblich (Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 115 FGO Rz 68), das Urteil des LG ist aber weit vor diesem Zeitpunkt ergangen.

- 21** b) Entgegen der Beschwerde ist im Übrigen aus den unter II.1. aufgezeigten Gründen auch nicht von einer greifbar gesetzeswidrigen Entscheidung der Vorinstanz auszugehen, mithin eine Zulassung der Revision wegen offensichtlicher Rechtsfehler nicht ersichtlich.
- 22** 3. Verfahrensmängel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO sind nur Verstöße gegen das Gerichtsverfahrensrecht, die das FG bei der Handhabung seines Verfahrens begeht und die zur Folge haben, dass eine ordnungsgemäße Grundlage für die Entscheidung im Urteil fehlt (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 6. Juni 2013 I B 53/12, BFH/NV 2013, 1561, m.w.N.; vgl. auch Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 76, m.w.N.). Derartige Verstöße hat der Kläger nicht bzw. nicht schlüssig dargelegt.
- 23** Der Vortrag des Klägers, die Vorinstanz hätte eine weitere Sachaufklärung in Bezug auf das in Südafrika geltende Welteinkommensprinzip betreiben müssen bzw. wesentliche Akteninhalte, insbesondere was die Anwendungsvorschriften des SARS angeht, in seine Entscheidungsfindung miteinbeziehen müssen, lässt einen Verfahrensmangel nicht erkennen. Der Kläger übersieht dabei, dass ausgehend vom materiell-rechtlichen Standpunkt des FG es nicht darauf angekommen ist, dass der Kläger seine Einkünfte in Südafrika im Rahmen seiner Steuererklärung deklariert hat (vgl. insoweit ausdrücklich die Entscheidungsgründe des FG-Urteils unter II.1.a). Im Ergebnis macht der Kläger mit seinen gegen die tatsächliche Würdigung des Streitfalls durch die Vorinstanz erhobenen Einwänden insoweit Fehler geltend, die im Sinne des Revisionsrechts dem materiellen Recht angehören und die deshalb einer Prüfung im Rahmen des Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens grundsätzlich entzogen sind (Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 82, m.w.N.).
- 24** 4. Von einer weiter gehenden Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO abgesehen.
- 25** 5. Die Kostenentscheidung ergeht nach § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de