

FG Köln Urteil v. 16.06.2016 – 13 K 3649/13

Steuerpflicht ausländischen Arbeitslohns Nachweisanforderungen gemäß § 50d Abs. 8 EStG

EStG § 50d Abs 8 Satz 1

1) Arbeitslohn, der nach einem DBA von der inländischen Besteuerung befreit ist (hier gemäß DBA/Iran), ist aufgrund der unilateralen Rückfallklausel des § 50d Abs. 8 EStG gleichwohl im Inland zu versteuern, wenn die Nachweisanforderungen dieser Norm nicht erfüllt sind

2) Minimalvoraussetzung für den Nachweis der Festsetzung und Entrichtung der im Tätigkeitsstaat angefallenen Steuern ist ein Nachweis einer betragsmäßig konkretisierten Steuerabführung. Dieser Nachweis ist nicht geführt, wenn der ausländische Arbeitgeber lediglich bescheinigt, dass das Gehalt netto gezahlt worden ist und der Arbeitgeber die Steuern an die ausländischen Steuerbehörden gezahlt hat.

FG Köln Urteil v. 16.06.2016 – 13 K 3649/13

Im Namen des Volkes

URTEIL

In dem Rechtsstreit

hat der 13. Senat in der Besetzung Vorsitzender Richter am Finanzgericht ...
Richterin am Finanzgericht ... Richter am Finanzgericht ... ehrenamtlicher Richter ...
ehrenamtlicher Richter ... auf Grund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom
16.06.2016 für Recht erkannt:

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die steuerliche Behandlung von Einkünften des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit, die dieser im Streitjahr im Iran erzielt hat.

Der Kläger, der seinen Wohnsitz im Zuständigkeitsbereich des Beklagten hat, war in der Zeit vom des Streitjahres 2009 bis zum ... zunächst bei einem iranischen ... und anschließend bei einem iranischen ... angestellt. Während der Zeit seiner Beschäftigung im Iran erzielte er im Zusammenhang mit einer Dozententätigkeit im

Rahmen mehrerer Auslandsreisen für verschiedene ... weitere Einkünfte. Außerdem hatte er aus diversen inländischen Quellen unstreitig in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte.

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr deklarierte er neben den inländischen Einkünften die Einkünfte aus dem Iran als steuerfreie nur dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte i.H.v. ... €. Dabei berechnete er die Einkünfte ausgehend von Einnahmen i.H.v. ... € und damit in Zusammenhang stehenden Werbungskosten von insgesamt ... € (vgl. Anlage zu den ausländischen Einkünften). Über die Berechnung der Einkünfte besteht kein Streit zwischen den Beteiligten.

Der Beklagte forderte den Kläger auf, zur Prüfung der Voraussetzungen für die Steuerfreistellung nach Art. 15, 24 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Kaiserreich Iran zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 20. Dezember 1968 (BGBl. Teil II 1969, S. 2134) die im Streitjahr im Iran verbrachte Arbeitszeit nachzuweisen und den Versteuerungsnachweis im Sinne des § 50d Abs. 8 EStG beizubringen.

Nachdem entsprechende Nachweise zunächst nicht vorgelegt wurden, erließ der Beklagte unter dem 5. Februar 2013 den hier streitbefangenen Bescheid, mit dem er unter Ansatz u.a. steuerpflichtiger Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit i.H.v. ... € die Einkommensteuer auf ... € festsetzte. Wegen der Einzelheiten wird auf den Steuerbescheid Bezug genommen.

Dagegen wandte sich der Kläger mit fristgerecht erhobenem Einspruch, mit dem er die Aufenthaltstage im Iran, in Deutschland sowie in Drittstaaten im Einzelnen darlegte. Weiterhin legte er Auszüge aus den in englischer Sprache verfassten Arbeitsverträgen und Bescheinigungen seiner iranischen Arbeitgeber vor, die bestätigen, dass sowohl der ... als auch der ... die Honorare des Klägers netto ausgezahlt und die Steuern an die iranische Regierung abgeführt haben. Die Bescheinigungen enthalten keine Betragsangaben. Bescheinigungen der iranischen Steuerbehörden über die Abführung der Steuer wurden nicht vorgelegt.

Der Beklagte hielt die vorgelegten Bescheinigungen für nicht hinreichend und wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 6. November 2013 als unbegründet zurück. Die Freistellung der Einkünfte des Klägers aus dem Iran setze zumindest voraus, dass Bescheinigungen des Arbeitgebers vorgelegt würden, aus denen die Höhe der zugeflossenen Einnahmen und die vom Arbeitgeber abgeführten Steuern hervorgingen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung (Blatt 18 bis 20 d. A.) verwiesen.

Dagegen wendet sich der Kläger mit der vorliegenden Klage, mit der er weiterhin das Ziel verfolgt, die in der Höhe unstreitigen ausländischen Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen und nur dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen. Dabei nahm er zunächst Bezug auf die Vorlagebeschlüsse des BFH an das BVerfG

zur Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit inländischer Vorschriften, die trotz der Steuerfreistellung in DBA Auslandseinkünfte der inländischen Besteuerung unterwerfen (so genanntes treaty-override). Das Gericht hat daraufhin antragsgemäß das Verfahren bis zur Entscheidung des BVerfG in dem Verfahren 2 BvL 1/12 ruhend gestellt (vgl. Ruhensbeschluss vom 24. April 2014). Nachdem die Entscheidung des BVerfG zu dem Musterverfahren veröffentlicht worden ist, hat der Senat das Verfahren wieder aufgenommen.

Der Kläger ist darauf hingewiesen worden, dass nach wohl herrschender Meinung grundsätzlich der Nachweis der Versteuerung im Sinne des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG durch Vorlage entsprechender Bescheinigungen der Steuerbehörden zu führen sei. Sowohl die Finanzverwaltung als auch die einschlägige Kommentarliteratur hielten aber grundsätzlich auch eine Nachweisführung durch Arbeitgeberbescheinigungen für möglich, verlangten aber insoweit einheitlich, dass die Arbeitgeberbescheinigungen die abgeführte Steuer auswiesen.

Der Kläger hat nach Ladung zur mündlichen Verhandlung insoweit erklärt, er habe nach Verbesserung der Verhältnisse zwischen dem Iran und den europäischen Staaten erneut auf informellem Wege Anstrengungen unternommen, differenziertere Bescheinigungen zu erlangen. Dieses Bemühen sei bisher noch nicht erfolgreich gewesen.

Hinsichtlich der Differenzen zwischen den vertraglich vereinbarten und den deklarierten Nettobezügen hat er ergänzend erläutert, der ursprüngliche Vertrag als ... sei planwidrig infolge der Entlassung des „...“ vorzeitig beendet worden. Dadurch sei es zu dem Folgevertrag mit dem ... gekommen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung hat der Kläger außerdem darauf hingewiesen, dass § 50d Abs. 8 EStG nach dem Wortlaut keine exakten Vorgaben für die Art und Weise des Nachweises enthalte. Insbesondere könne dem Gesetz nicht entnommen werden, der Steuerpflichtige müsse die im Ausland bezogenen Nettoeinkünfte, Steuern und/oder Bruttoeinkünfte betragsmäßig exakt nachweisen. Im Übrigen ergebe sich aus Art. 131 des iranischen Einkommensteuergesetzes ein Höchststeuersatz von 35 %, der ggf. zu Grunde gelegt werden könne.

Soweit in anderen Fällen die Höhe der Einkünfte wegen der Berechnung des Progressionsvorbehaltes benötigt würde, spiele dies im Streitfall keine Rolle, da auf jeden Fall der Höchststeuersatz erreicht werde.

Bei der Entscheidung sei auch seine fehlende Möglichkeit, die exakte Ausgestaltung der Arbeitgeberbescheinigungen zu beeinflussen, zu beachten. Letztlich komme einer Arbeitgeberbescheinigung mit einem betragsmäßigen Ausweis der abgeführten Steuern auch kein höherer Beweiswert zu als den vorliegenden Bescheinigungen mit der Bestätigung der Steuerabführung im Zusammenhang mit der vertraglich ausbedungenen Nettolohnabrede.

Im Zusammenhang mit dem zunächst gestellten Antrag auf Verlegung der mündlichen Verhandlung mindestens bis in den Winter 2016/2017 hat das Gericht

auf die Möglichkeit einer späteren Änderung der Steuerfestsetzungen nach § 50d Abs. 8 Satz 2 und 3 EStG hingewiesen.

Der Kläger beantragt,

den Bescheid über Einkommensteuer 2009 vom 5. Februar 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. November 2013 dergestalt abzuändern, dass die ausländischen Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit i.H.v. ... € von der

Besteuerung ausgenommen und lediglich dem Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG unterworfen werden,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verweist auf die Einspruchsentscheidung. Der Kläger habe im Klageverfahren keine neuen Unterlagen vorgelegt.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Insbesondere ist die Erfassung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit des Klägers aus seiner Tätigkeit im Streitjahr im Iran als in Deutschland steuerpflichtig rechtmäßig.

Der Beklagte hat zu Recht die der Höhe nach unstrittigen Einkünften des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Streitjahr als unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Einkünfte erfasst.

Der Kläger ist unstrittig in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, da er in Deutschland seinen Wohnsitz hat. Damit unterliegen grundsätzlich sämtliche Einkünfte, die er weltweit erzielt, zunächst der deutschen Einkommensteuerpflicht (Welteinkommensprinzip; vgl. dazu z.B. Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 35. Auflage, 2016, § 2 Rdnr. 4; BFH-Urteil vom 11. Januar 2012 I R 27/11, BFH/NV 2012, 862).

Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sind zwar nach Art. 24 Abs. 1 Buchst. a des DBA Deutschland/Iran auf der Ebene des Völkervertragsrechtes zunächst von der inländischen Besteuerung freigestellt (1.), diese Freistellung wird aber durch die unilaterale Rückfallklausel in § 50d Abs. 8 EStG überlagert (2.), was zur Steuerpflicht der streitigen Einkünfte führt.

1. Der Kläger gilt gemäß Art. 4 Abs. 2 des DBA Deutschland/Iran im Streitjahr 2009 als in Deutschland ansässig. Er hatte zwar nach Lage der Akten im Streitjahr unter Berücksichtigung der abgeschlossenen Arbeitsverträge und der tatsächlichen Aufenthaltsdauer im Iran einen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 9 AO bzw. einen ständigen Aufenthalt im Sinne des DBA. Er hatte aber auch seinen ständigen Wohnsitz (Wohnstätte) in Deutschland, was gemäß Art. 4 Abs. 2a DBA zur Ansässigkeit in Deutschland führt.

Da der Kläger sich aber unstreitig im Kalenderjahr 2009 fast 250 Tage und in dem für die Anwendung des DBA relevanten Steuerjahr des Quellenstaates (vgl. dazu z.B. Müller in Wassermeyer, DBA, Iran Rdnr. 2/3; Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 6. Auflage, 2015, Art. 15 Rdnr. 84; Vogelgesang in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 15 DBA Iran Rdnr. 10), also vom 21. März bis 20. März des Folgejahres, insgesamt 200 Tage im Iran aufgehalten hat, war der Iran ungeachtet der Sonderregeln in Art. 15 Abs. 2 des DBA (so genannte 183 Tage-Regel) nach Art. 15 Abs. 1 DBA zur ausschließlichen Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit des Klägers, soweit diese nicht in Deutschland ausgeübt wurde, berechtigt. Dies führt unstreitig auf der Ebene des DBA zur vollständigen Steuerfreistellung der Einkünfte in Deutschland gemäß Art. 24 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 des DBA.

Da insoweit zwischen den Beteiligten weder hinsichtlich der Tatsachen noch hinsichtlich der Rechtsfragen Differenzen bestehen, verzichtet der Senat auf weitere Ausführungen.

2. Obwohl die Einkünfte des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit danach von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen (freizustellen) waren, ist der Kläger mit diesen Einkünften im Streitjahr in Deutschland steuerpflichtig, da er die Nachweisvoraussetzungen der unilateralen Rückfallklausel in § 50d Abs. 8 EStG nicht erfüllt hat.

Die Bundesrepublik Deutschland gewährt gemäß § 50d Abs. 8 EStG die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des/eines DBA nur, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht (hier: der Iran), auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Mit dieser Regel soll ausweislich der Gesetzesbegründung (Bundestagsdrucksache 15/1562, Seite 39/40) verhindert werden, dass Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nicht besteuert werden, weil der Steuerpflichtige diese im Tätigkeitsstaat pflichtwidrig nicht erklärt.

§ 50d Abs. 8 EStG verstößt, wie das BVerfG mit dem Beschluss vom 15. Dezember 2015 (2 BvL 1/12, DStR 2016, 359) mit Gesetzeskraft festgestellt hat, nicht gegen das GG, da DBA kein Vorrang vor späterem innerstaatlichem Recht zukomme und § 50d Abs. 8 EStG auch nicht gegen Art. 3 GG verstoße (vgl. dazu Rdnr. 98 ff. des Beschlusses). Auch insoweit besteht Konsens zwischen den Beteiligten des vorliegenden Verfahrens. Weiterer Ausführungen bedarf es daher nicht.

Ein Verzicht des Iran auf die Erhebung der Steuer auf die Einkünfte des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit ist weder behauptet, noch durch die erreichbaren Gesetzestexte indiziert (vgl. Nachweise zum iranischen Recht bei German Trade and Invest). Nach aktuellem Recht sollen die Höchststeuersätze bei der Körperschaftsteuer 25 % und bei der Einkommensteuer natürlicher Personen max. 35 % betragen (Art. 105, 131 des iranischen Einkommensteuergesetzes). Insoweit hat die vom Kläger in der mündlichen Verhandlung herangezogene Entscheidung des BFH vom 11. Januar 2012 (I R 27/11, BFH/NV 2012, 862, dort Rdnr. 12) zum Nachweis des Besteuerungsverzichtes eines Landes im Streitfall keine Bedeutung.

Auch der Nachweis der Entrichtung festgesetzter Lohn- oder Einkommensteuer ist nicht geführt.

Nach Überzeugung des erkennenden Senats reichen die beiden von den Arbeitgebern des Klägers im Iran vorgelegten Bescheinigungen nicht zum Nachweis der Festsetzung und Entrichtung der auf die Einkünfte des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit entfallenden Steuern aus.

Beide Bescheinigungen enthalten insoweit sinngemäß den gleichen Satz, wonach das Gehalt des Klägers netto gezahlt worden sei, was bedeute, dass der Arbeitgeber die Steuern an die iranischen Steuerbehörden gezahlt habe (The salary to „Kläger“ was payed net, that means, that the „Arbeitgeber“ payed the tax to the I.R.IRAN government.)

Auch wenn § 50d Abs. 8 EStG eine konkrete Umschreibung, wie der Nachweis der Entrichtung der festgesetzten Steuern geführt werden muss, nicht enthält, ist der Senat der Überzeugung, dass unter Berücksichtigung von Wortlaut, Zweck und Kontext der Norm die vorliegenden Bescheinigungen unzureichend sind.
Minimalvoraussetzung für den

Nachweis der Festsetzung und Entrichtung der im Tätigkeitsstaat angefallenen Steuern ist ein – ggf. nach den Möglichkeiten der Belegbeibringung im jeweiligen Staat differenziert ausgestalteter – Nachweis einer betragsmäßig konkretisierten Steuerabführung.

Nach dem Wortlaut des § 50d Abs. 8 EStG muss der Nachweis der Entrichtung auf die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit festgesetzter Steuern erbracht werden. Das Gesetz stellt insoweit darauf ab, dass zunächst Steuern festgesetzt werden. Eine Feststellung einer derartigen auf die Einkünfte des Klägers bezogenen Festsetzung lassen die vorgelegten Arbeitgeberbescheinigungen nicht zu. Dies ist aber möglicherweise im Hinblick auf die Abgeltungswirkung einbehaltener Steuern unschädlich.

Aber auch hinsichtlich der Zahlung sind die vorgelegten Bescheinigungen nicht eindeutig, da nicht völlig klar wird, ob eine abstrakte Umschreibung der Funktionsweise von Nettolohnabreden oder eine Bestätigung konkreter – nicht bezifferter – Steuerabführung vorliegt. Unstreitig kann den vorgelegten

Bescheinigungen nicht entnommen werden, in welcher Höhe Steuern abgeführt sein sollen.

Auch wenn der Senat mit dem Kläger dahingehend übereinstimmt, dass der Wortlaut des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG keine eindeutige Bestimmung über die Form des zu führenden Nachweises enthält, ergibt sich doch mittelbar aus dem Kontext der Vorschrift, dass zumindest eine Betragsangabe hinsichtlich der abgeführten Steuern erforderlich ist.

Systematisch gehört § 50d Abs. 8 EStG zu den §§ 34c, 34d EStG, da mit der Erfassung der ausländischen Einkünfte im Rahmen der inländischen Steuerpflicht und nicht nur des Progressionsvorbehaltes der Übergang vom Freistellungsverfahren zum Anrechnungsverfahren verbunden ist (vgl. dazu z.B. Loschelder in Schmidt, EStG, 35. Auflage, 2016, § 50d Rdnr. 53; Frotscher, EStG, § 50d Rdnr. 172/173; Cloer/Hagemann in Bordewin/Brandt, EStG, § 50d Rdnr. 282).

Für die danach mögliche Steueranrechnung hat der Gesetzgeber in § 34c Abs. 7 EStG i.V.m. § 68b EStDV genauere Vorgaben gemacht. Der Nachweis der Festsetzung und der Zahlung der ausländischen Steuern ist durch Vorlage entsprechender Urkunden (z.B. Steuerbescheid, Quittung über die Zahlung) zu führen. Unabhängig von der lediglich beispielhaften Erwähnung des Steuerbescheides oder der Quittung über die Zahlung (vgl. dazu z.B. Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main, 24. August 1998, S 2293 A-55-St II 2a/25, FMNR637310098, juris, Rdnr. 2.9) und der Begrenzung der Nachweisanforderungen zur Festsetzung, wenn eine solche nicht durchgeführt wurde (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 26. August 1993 I B 87/93, BFH/NV 1994, 175), muss immer der Nachweis der konkreten Zahlung geführt werden, da ohne die Feststellung der Höhe der gezahlten Steuer eine Anrechnung nicht vorgenommen werden kann.

Für den Fall der Freistellung nach dem DBA und der daraus resultierenden Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte nur bei der Berechnung des Progressionsvorbehaltes gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG sind diese Einkünfte nach deutschem Recht zu ermitteln (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20. September 2006 I R 59/05, BStBl II 2007, 756 m.w.N.) und im Rahmen der Einkommensteuererklärung (vgl. § 25 Abs. 3 EStG) nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck wahrheitsgemäß und nach bestem Wissen und Gewissen zu deklarieren (vgl. § 150 AO). Auch für die Berechnung des besondern Steuersatzes im Rahmen der Anwendung der Vorschriften über den Progressionsvorbehalt ist regelmäßig die Ermittlung der ausländischen Bruttoeinnahmen erforderlich. Eine Mitteilung nur über die Nettoeinnahmen ohne Mitteilung der einbehaltenen Quellensteuern bei Arbeitnehmern lässt eine Berechnung der für die Steuersatzberechnung einzubeziehenden Einkünfte nur in besonderen Konstellationen zu. Insoweit erfordert auch die Durchführung des Progressionsvorbehaltes die Feststellung der Höhe der gezahlten oder abgeführten Steuern.

Der Senat sieht sich mit seiner Rechtsauffassung sowohl in Übereinstimmung mit den allgemeinen Anweisungen für die Finanzverwaltung als auch mit den in der einschlägigen Kommentarliteratur formulierten Anforderungen an die Nachweisführung in § 50d Abs. 8 EStG.

Die Finanzverwaltung verlangt in dem BMF-Schreiben vom 21. Juli 2005 (Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gemäß § 50d Abs. 8 EStG, BStBl I 2005, 821) grundsätzlich die Vorlage eines ausländischen Steuerbescheids sowie eines Zahlungsbelegs. Bei Selbstveranlagung wird nur die Vorlage des Zahlungsbelegs und eine Kopie der Steuererklärung verlangt. Ausnahmsweise wird eine hinreichend bestimmte Bescheinigung des zivilrechtlichen Arbeitgebers akzeptiert, aus der sich die Höhe der im Veranlagungszeitraum zugeflossenen Einnahmen und die vom Arbeitgeber abgeführte Steuer ergeben müssen (vgl. Tz 2.1.2 des Schreibens).

Auch soweit das BMF aus Vereinfachungsgründen bei so genannten Bagatelldbeträgen die Steuerfreistellung ohne das Erbringen von Nachweisen gewährt, ist indirekt die Bezifferung der abgeführten Steuer erforderlich, da nur so ermittelt werden kann, ob der maßgebende, nach deutschem Recht ermittelte Arbeitslohn in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum insgesamt die Grenze von 10.000 € nicht überschritten hat (vgl. Tz 4.2 des Schreibens).

In dem BMF-Schreiben vom 12. November 2014 (Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, BStBl I 2014, 1467) verlangt das BMF zumindest ausländische Gehaltsabrechnungen mit Ausweis der abgeführten Quellensteuern. Im Übrigen verweist es auf das BMF-Schreiben aus dem Jahr 2005.

In dem allgemeinen BMF-Schreiben zu Rückfallklauseln in DBA vom 20. Juni 2013 „Anwendung von Subject-to-tax-, Remittance-base- und Switch-over-Klauseln nach den Doppelbesteuerungsabkommen unter Berücksichtigung des Urteils des BFH vom 17. Oktober 2007 – I R 96/06 – BStBl II 2008, 953“, BStBl I 2013, 980) geht die Finanzverwaltung davon aus, der Nachweis über die ausländische Besteuerung sei grundsätzlich durch Vorlage des Steuerbescheids der ausländischen Behörde und des Zahlungsbelegs (Überweisungs- bzw. Einzahlungsbeleg der Bank oder Finanzbehörde) zu erbringen. Sofern der andere Staat ein Selbstveranlagungsverfahren vorsehe und daher keine Steuerbescheide erteile (z. B. USA), reiche die Vorlage des Zahlungsbelegs und einer Kopie der Steuerklärung aus. Zu dem hier relevanten Fall mit einem Quellensteuerabzug/Lohnsteuerabzug mit Abgeltungswirkung im anderen Staat, bei dem deshalb keine Veranlagung zur Einkommensteuer erfolge oder diese Einkünfte wegen des Steuereinbehalts nicht in die Veranlagung einbezogen würden, könne die tatsächliche Besteuerung im anderen Staat durch eine entsprechende Bescheinigung über den Steuerabzug (z. B. Quellen-/ Lohnsteuerbescheinigung) nachgewiesen werden. Dabei sei die ausländische Steuerbehörde – unter Angabe der dortigen Steuernummer – zu benennen, an die die Quellen-/ Lohnsteuer abgeführt worden sei. Eine tatsächliche

Besteuerung im anderen Staat sei dabei auch dann anzunehmen, wenn eine pauschale Steuer abgeführt wurde, die der Arbeitgeber getragen habe.

Die einschlägige Kommentarliteratur folgt im Wesentlichen den Anforderungen, wie sie in den Verwaltungsschreiben aufgestellt worden sind. So übernimmt Frotscher (a.a.O., § 50d EStG Rdnr. 184) weitgehend die Formulierungen aus den BMF-Schreiben. Lohschelder in Schmidt, EStG, Rdnr. 53 geht ebenfalls grundsätzlich davon aus, dass der

Steuerpflichtige nachweist, dass die Auslandssteuer tatsächlich bezahlt worden ist. Unter Bezugnahme auf diverse Entscheidungen der Finanzgerichte und die BMF-Schreiben geht er davon aus, neben den bereits aufgezählten Formen des Nachweises seien andere Nachweismöglichkeiten zugelassen. Wagner in Blümich, EStG, § 50 d EStG, Rdnr. 105 verweist auf die bereits beschriebenen Formen des Nachweises und ergänzt dies durch möglichen Nachweis aus allgemein zugänglichen Rechtsquellen. Auch Gosch in Kirchhof, EStG, Rdnr. 37 verweist zunächst auf die Anforderungen in den BMF-Schreiben, hält aber Arbeitgeberbescheinigungen in weitergehendem Umfang für hinreichende Nachweise ohne den notwendigen Inhalt der Arbeitgeberbescheinigungen zu konkretisieren. Boochs in Lademann, EStG, § 50d Rdnr. 396 ff. gibt zunächst den Text des Merkblattes des BMF wieder und nimmt darauf Bezug. Hahn-Joecks in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, J 11 und 14 nimmt ebenso wie Cloer/Hagemann in Bordewin/Brandt, EStG, Rdnr. 291 im Wesentlichen auf das BMF-Schreiben Bezug.

Auch soweit in Aufsätzen die Nachweisproblematik des § 50d Abs. 8 EStG erörtert wird (vgl. exemplarisch: Neyer, Neue Nachweisanforderungen bei steuerbefreiten Einkünften, BB 2004, 519; Strohner/Mennen, Zweifelsfragen zur Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG bei Arbeitseinkünften im Inland steuerpflichtiger Arbeitnehmer mit Tätigkeit im Ausland, DStR 2005, 1713) wird zwar insbesondere für die Fälle des ausländischen Lohnsteuerabzugs mit Abgeltungswirkung ein Nachweis durch Bescheinigung des Arbeitgebers für möglich gehalten, aber die Erforderlichkeit des betragsmäßigen Ausweises nicht infrage gestellt. Vielmehr wird nur darauf hingewiesen, dass eine Übersetzung der ausländischen Urkunde in Anbetracht der ausgewiesenen Zahlen regelmäßig entbehrlich sein könne (Strohner/Mennen a.a.O. unter Tz 2.2).

Der Senat vermag daher im Ergebnis auch unter Berücksichtigung der von ihm herangezogenen Quellen zur Auslegung und zum Verständnis der Nachweisklausel in § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG keine Argumente zu erkennen, die ein Verständnis der Vorschrift in dem Sinne nahe legen würden, der Nachweis der Versteuerung sei bereits dann geführt, wenn ein Beleg vorgelegt wird, in dem der Arbeitgeber – wie im Streitfall – abstrakt formuliert, er habe Steuern abgeführt.

Das gefundene Ergebnis steht nach Überzeugung des Senats auch in Übereinstimmung mit den allgemeinen Regelungen zur Verteilung der

Darlegungslasten bei der Besteuerung, insbesondere im Hinblick auf Auslandssachverhalte.

Die hier angesprochenen Nachweispflichten sind Ausprägung der allgemeinen Mitwirkungspflichten gemäß § 90 Abs. 1 AO, was dazu führt, dass auch die Regelung über die besonderen Mitwirkungspflichten bei der Aufklärung von Auslandssachverhalten in § 90 Abs. 2 AO anwendbar ist (vgl. dazu z.B. BMF-Schreiben vom 20. Juni 2013, BStBl I 2013, 980 unter Tz 2.4; Gosch in Kirchhof, EStG, 15. Auflage, 2016, § 50d EStG Rdnr. 37; Holthaus, Spannungsfeld der Rückfallklauseln in DBA und § 50d Abs. 8 EStG, IWB 2016, 238 unter III.2.; Klein/Hagena in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 50d EStG Rdnr. 110).

Soweit der Kläger vorträgt, es sei ihm unmöglich den Nachweisobliegenheiten nachzukommen, da dies die Verhältnisse im Quellenstaat nicht zuließen, vermag dies keine geänderte Auslegung des Gesetzes zu begründen. Nach § 90 Abs. 2 Satz 4 AO treffen ihn die Nachteile, die sich daraus ergeben, dass bei Abwicklung der beiden Arbeitsverhältnisse im Iran die entsprechenden Beweismittel nicht gesichert wurden. Auch unter Berücksichtigung der getroffenen Nettolohnabreden bestehen im Streitfall keinerlei Anhaltspunkte für die Unmöglichkeit, eine vertragliche Regelung über die Dokumentation der Steuerabführung zu treffen.

Zwar kann der Senat nachvollziehen, dass der Kläger zur Vermeidung einer Auseinandersetzung mit dem iranischen Steuerrecht Nettolohnabreden getroffen hat. Dies befreit ihn aber nicht von der Pflicht zur Beweisvorsorge für die Anwendung des Steuerrechtes seines Heimatlandes.

Auch soweit der Kläger in der mündlichen Verhandlung zutreffend darauf hingewiesen hat, die exakte Berechnung der Einkünfte sei zur Anwendung des Progressionsvorbehaltes im Streitjahr nicht erforderlich, da er in jedem Fall dem Höchststeuersatz unterfalle, entfaltet dies keine Relevanz für die Auslegung der einschlägigen Vorschrift. Die Nachweisklausel in § 50d Abs. 8 EStG kann nicht unterschiedlich ausgelegt werden, nur weil im Einzelfall so hohe Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Ausland realisiert worden sind, dass zwingend der Höchststeuersatz anzuwenden ist.

Unterstellt man das dahingehende Vorbringen des Klägers als zutreffend und geht daher davon aus, es sei für ihn z.B. wegen fehlender oder unmöglich gewordener Mitwirkung der staatlichen Institutionen des Quellenstaates möglicherweise ausgeschlossen, den erforderlichen Nachweis zu führen, so kann dies ggf. eine Billigkeitsentscheidung (vgl. dazu Wagner a.a.O. Rdnr. 105; Boochs a.a.O. Rdnr. 402), über die im vorliegenden Verfahren schon mangels Vorverfahren (§ 44 FGO) nicht entschieden werden kann, ermöglichen, aber keine abweichende Auslegung des Gesetzes tragen.

Wenn infolge der verbesserten politischen Rahmenbedingungen zukünftig ein Nachweis über die Höhe der abgeführten Lohnsteuer noch geführt wird, so kann – unabhängig vom Ausgang dieses Verfahrens – nach dem eindeutigen Wortlaut des

Gesetzes (§ 50d Abs. 8 Satz 2 und 3 EStG i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO) praktisch ohne zeitliche Begrenzung (vgl. dazu Gosch a.a.O. Rdnr. 37 am Ende) eine Änderung der Steuerfestsetzung im Interesse des Klägers herbeigeführt werden. Dies entspricht auch der Intention des Gesetzgebers (vgl. Gesetzesbegründung in Bundestagsdrucksache 15/1562, Seite 39/40).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Der Senat hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Im Hinblick auf die vielen im Ausland tätigen in Deutschland ansässigen Arbeitnehmer besteht ein Interesse an einer höchstrichterlichen Konkretisierung der Nachweisanforderungen in § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG.

© Verlag Dr. Otto Schmidt KG