

Lohnsteuerrecht: Auch der Arbeitnehmer darf ausnahmsweise Korrektur verlangen

Ein Arbeitnehmer kann die Lohnsteueranmeldung seines Arbeitgebers, soweit sie ihn betrifft, aus eigenem Recht auch nach der Bestandskraft anfechten. Das hat der BFH entschieden. In dem Fall wurde eine Zahlung des Arbeitgebers zu Unrecht dem Lohnsteuerabzug unterworfen. (Hier ging es um einen Fehler, den der Buchhalter des Betriebs bei der Lohnabrechnung eines Erfinders gemacht hatte, weil er ein Doppelbesteuerungsabkommen nicht berücksichtigt hatte.) Das in einem solchen Fall bestehende Anfechtungsrecht gegen die Lohnsteueranmeldung des Arbeitgebers gelte unabhängig davon, dass der Mitarbeiter nach der Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung deren Änderung im Grundsatz nicht mehr verlangen könne. Wenn ein Anfechtungsrecht gegen die Lohnsteueranmeldung bestehe, sei damit zugleich die Möglichkeit eingeräumt, gegenüber dem Finanzamt eine Änderung der Lohnsteueranmeldung zu begehren.

Quelle: Wolfgang Büser

Anfechtung einer Lohnsteuer-Anmeldung eines Arbeitgebers durch einen Arbeitnehmer aus eigenem Recht; Begehren einer Änderung einer Lohnsteuer-Anmeldung nach dem Eintritt der formellen Bestandskraft; Erstattungsanspruch eines Arbeitnehmers bei einer zu Unrecht dem Lohnsteuerabzug unterworfenen Zahlung des Arbeitgebers in analoger Anwendung des § 50d Abs. 1 S. 2 Einkommenssteuergesetz (EStG 2002) ; Erfindervergütung für eine sog. Dienstfindung als grundsätzlich steuerpflichtiger, einer beschränkten Steuerpflicht unterfallender Arbeitslohn

Gericht: BFH

Datum: 21.10.2009

Aktenzeichen: I R 70/08

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2009, 29558

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Niedersachsen - 10.07.2008 - AZ: 11 K 335/06

Rechtsgrundlagen:

§ 164 Abs. 2 AO

§ 1 Abs. 4 EStG 2002

§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG 2002

§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG 2002

§ 50d Abs. 1 S. 2 EStG 2002

§ 6 ArbNErfG

§ 7 Abs. 1 ArbNErfG

§ 9 Abs. 1 ArbNErfG

§ 26 ArbNErfG

Art. 12 Abs. 1 DBA-USA 1989

Art. 15 Abs. 1 S. 1 DBA-USA 1989

Art. 15 Abs. 1 S. 2 OECD-MustAbk

Fundstellen:

BFHE 226, 529 - 536

AuA 2010, 173

AuA 2010, 227

BB 2010, 85

BB 2010, 1006-1008

BFH/NV 2010, 350-353

BFH/PR 2010, 91

BStBl II 2012, 493-496 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2010, 87-89

DStRE 2010, 139-142

EStB 2010, 48-49

FR 2010, 435-437

GStB 2010, 9

IStR 2010, 63-66

IStR 2010, 790-791

IWB 2010, 114

KÖSDI 2012, 18013

KÖSDI 2010, 16835

KSR direkt 2010, 8

LGP 2010, 55-56

NWB 2010, 91

NWB direkt 2010, 33

NZA 2010, 494

PIStB 2010, 92

RIW 2010, 168-170

RIW/AWD 2010, 168-170

stak 2010, 1

StB 2010, 3

StBW 2010, 56-57

StuB 2010, 76-77

StX 2010, 6-7

WISO-SteuerBrief 2010, 3

Jurion-Abstract 2009, 224649 (Zusammenfassung)

BFH, 21.10.2009 - I R 70/08

Amtlicher Leitsatz:

1. Ein Arbeitnehmer kann die Lohnsteuer-Anmeldung des Arbeitgebers --soweit sie ihn betrifft-- aus eigenem Recht anfechten. Nach dem Eintritt der formellen Bestandskraft der Lohnsteuer-Anmeldung kann der Arbeitnehmer eine Änderung der Anmeldung (§ 164 Abs. 2 AO) begehren.
2. Wird eine Zahlung des Arbeitgebers zu Unrecht dem Lohnsteuerabzug unterworfen, weil die Besteuerung der Zahlung abkommensrechtlich dem Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers zugewiesen ist, hat der Arbeitnehmer einen Erstattungsanspruch in analoger Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG 2002, der gegen das Betriebsstätten-Finanzamt des Arbeitgebers zu richten ist (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung).
3. Eine Erfindervergütung für eine sog. Dienstleistung (§ 9 ArbNErfG) ist grundsätzlich steuerpflichtiger Arbeitslohn (§ 19 EStG 2002) und unterfällt der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG 2002. Dies gilt auch dann, wenn das Arbeitsverhältnis im Augenblick der Zahlung nicht mehr besteht.
4. Da eine Vergütung gemäß § 9 ArbNErfG regelmäßig nicht als konkrete Gegenleistung für eine Arbeitsleistung anzusehen ist, handelt es sich nicht um ein zusätzliches Entgelt "für" eine (frühere) Tätigkeit i.S. des Art. 15 Abs. 1 OECD-MustAbk, so dass eine Besteuerung nur im Ansässigkeitsstaat des (früheren) Arbeitnehmers erfolgt.

Gründe

1 I.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) begehrt die Änderung von Lohnsteuer-Anmeldungen bzw. die Erstattung von Lohnsteuerbeträgen, die auf Vergütungen für Dienstleistungen entfallen, die nach der Auflösung des Arbeitsverhältnisses von seinem früheren Arbeitgeber gezahlt wurden.

- 2 Der Kläger war vor Beginn der Streitjahre (2004 und 2005) als Arbeitnehmer des Beigeladenen tätig. Nach der Beendigung des Arbeitsverhältnisses hatte er in den Streitjahren weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland.

- 3 Während seiner Anstellung hatte der Kläger im Rahmen seines Anstellungsverhältnisses mehrere Erfindungen (sog. Dienstleistungen) gemacht. Der Beigeladene hatte von seinem Recht als Arbeitgeber, diese Erfindungen unbeschränkt in Anspruch zu nehmen (§ 4 des Gesetzes über Arbeitnehmererfindungen --ArbNErfG-- vom 25. Juli 1957, BGBl. I 1957, 756), Gebrauch gemacht. Dafür erhielt der Kläger eine Vergütung (§ 9 ArbNErfG). Die Zahlungen, die von dem Beigeladenen dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden, waren Gegenstand der gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) abgegebenen Lohnsteuer-Anmeldungen. Für die streitbefangenen Anmeldezeiträume 2004 und 2005 --mit Ausnahme der Anmeldungen Oktober

und Dezember 2005-- hat eine Lohnsteueraußenprüfung stattgefunden, die mit einem Nachforderungsbescheid vom 28. Februar 2006 geendet hat; dieser Bescheid, mit dem zugleich Vorbehalte der Nachprüfung entfielen, wurde nach einem Einspruch des Beigeladenen in der Form eines dem Einspruchsbegehren abhelfenden Bescheids vom 7. Juli 2006 bestandskräftig.

4 Am 13. März 2006 beantragte der Kläger, die in den Jahren 2004 und 2005 auf seine Vergütungen entfallende Lohnsteuer zu erstatten. Hilfsweise stellte er den Antrag, die Lohnsteuer-Anmeldungen des Beigeladenen insoweit zu ändern. Das FA lehnte diese Anträge ab. Im Übrigen hatte der Kläger, nachdem ihm der gegen den Beigeladenen ergangene Nachforderungsbescheid bekannt geworden war, gegen diesen Bescheid Einspruch eingelegt; diesen Einspruch wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 4. Juli 2008 zurück. Die Klage gegen die Ablehnung des am 13. März 2006 erhobenen Begehrens mit dem Ziel, das FA zu einer Korrektur der Lohnsteuer-Anmeldungen zu verpflichten bzw. die Lohnsteuer an ihn zu erstatten, war mit dem Verpflichtungsbegehren erfolgreich (Niedersächsisches Finanzgericht --FG--, Urteil vom 10. Juli 2008 11 K 335/06 , Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2008, 1970).

5 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen,

7 hilfsweise,
über die im finanzgerichtlichen Verfahren gestellten Hilfsanträge (Erstattung von ... EUR;

8 hilfsweise:
Änderung der monatlichen Lohnsteuerfestsetzungen in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Juli 2008 durch Reduzierung der angemeldeten Beträge um Lohnsteuer ... EUR zzgl. Solidaritätszuschlag ... EUR [April, Juli, Dezember 2004] bzw. um Lohnsteuer ... EUR zzgl. Solidaritätszuschlag ... EUR [Februar, März, Juli, August 2005]) zu entscheiden.

9 **II.**
Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass das FA verpflichtet ist, die Lohnsteuer-Anmeldungen des Beigeladenen zu ändern (Anmeldungszeiträume Oktober und Dezember 2005); im Übrigen ist das FA verpflichtet, dem Kläger die bei der Zahlung der Vergütungen einbehaltene Lohnsteuer zu erstatten (Anmeldungszeiträume April, Juli und Dezember 2004 sowie Februar, März, Juli und August 2005).

10 **1.**
Das FG hat die Zulässigkeit der Klage zu Recht bejaht.

11 a)
Ein Arbeitnehmer kann die Lohnsteuer-Anmeldung des Arbeitgebers --soweit sie ihn betrifft-- aus eigenem Recht anfechten (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. Juli 2005 VI R 165/01 , BFHE 209, 571, BStBl II 2005, 890; Senatsurteil vom 12. Oktober 1995 I R 39/95 , BFHE 179, 91, BStBl II 1996, 87). Dieses Anfechtungsrecht ist wegen der unterschiedlichen Bedeutung von Lohnsteuer-Anmeldung und Lohnsteuer-Bescheinigung davon unberührt, dass der Arbeitnehmer nach der Übermittlung der Lohnsteuer-Bescheinigung eine Änderung dieser Bescheinigung nicht

mehr verlangen kann (§ 41c Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG 2002--; s. dazu BFH-Urteil vom 13. Dezember 2007 VI R 57/04 , BFHE 220, 124, BStBl II 2008, 434).

- 12** Wenn aber ein Anfechtungsrecht gegen die Lohnsteuer-Anmeldung besteht, ist damit zugleich die Möglichkeit eingeräumt, nach dem Eintritt formeller Bestandskraft gegenüber dem FA eine Änderung der Lohnsteuer-Anmeldung zu begehren. Die Lohnsteuer- Anmeldung (§ 41a Abs. 1 EStG 2002) steht einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--). Insoweit konnte der Kläger eine Korrektur der --seine Vergütungen betreffenden-- Lohnsteuer- Anmeldungen auf der Grundlage des § 164 Abs. 2 AO verlangen, soweit ein Vorbehalt der Nachprüfung im Zeitpunkt der Antragstellung noch bestand. Die Weigerung des FA, eine Änderung durchzuführen, konnte er auch im Finanzrechtsweg gerichtlich überprüfen lassen.
- 13** b)
- Ein Vorbehalt der Nachprüfung war für einen Teil der hier streitigen Anmeldezeiträume (April, Juli und Dezember 2004 sowie Februar, März, Juli und August 2005) durch den Erlass des Nachforderungsbescheids, mit dem zugleich der gesetzliche Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wurde, entfallen. Dass dieser Nachforderungsbescheid dem Kläger gegenüber nicht bekannt gegeben wurde, ändert an seiner Rechtswirksamkeit durch ordnungsgemäße Bekanntgabe an den Arbeitgeber (den Beigeladenen als Adressat des Bescheids) nichts. Ebenso wenig wird die Wirksamkeit der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung durch das von dem Beigeladenen geführte Einspruchsverfahren berührt.
- 14** c)
- Für die von dem Nachforderungsbescheid nicht betroffenen Lohnsteuer-Anmeldezeiträume Oktober und Dezember 2005 hat der Kläger beim FA rechtswirksam einen Antrag auf Änderung gemäß § 164 Abs. 2 AO gestellt.
- 15** 2.
- Das FA war verpflichtet, dem Änderungsbegehren des Klägers zu den Lohnsteuer-Anmeldezeiträumen Oktober und Dezember 2005 nachzukommen. Im Übrigen (Anmeldezeiträume April, Juli und Dezember 2004 sowie Februar, März, Juli und August 2005) steht dem Kläger ein Erstattungsanspruch auf der Grundlage des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 (analog) zu. Denn der Beigeladene hatte die Zahlungen an den Kläger zu Unrecht dem Lohnsteuerabzug unterworfen.
- 16** a)
- Die streitigen Zahlungen unterfallen als "andere Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen" den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG 2002.
- 17** aa)
- Nach ständiger Rechtsprechung des BFH für den Bereich des § 19 Abs. 1 EStG 2002 werden Vorteile "für eine Beschäftigung" gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind (z.B. BFH-Urteile vom 26. Juni 2003 VI R 112/98 , BFHE 203, 53, BStBl II 2003, 886; vom 10. Mai 2006 IX R 82/98 , BFHE 213, 487, BStBl II 2006, 669; vom 26. Juli 2006 VI R 49/02 , BFHE 214, 373, BStBl II 2006, 917). Das ist der Fall, wenn der Vorteil nur mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird (BFH-Urteil vom 10. Juni 1983 VI R 176/80 , BFHE 138, 456, BStBl II 1983, 642) und wenn die Einnahme als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit anzusehen ist, d.h. wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist.

18 bb)

Der Kläger hat nach den Feststellungen des FG in den Anwendungsbereich des ArbNErfG fallende Erfindungen bzw. technische Verbesserungsvorschläge erarbeitet, die nach Maßgabe des § 6 ArbNErfG von seinem Arbeitgeber unbeschränkt in Anspruch genommen worden sind. Insoweit räumt § 9 Abs. 1 ArbNErfG "dem Arbeitnehmer" einen Anspruch auf angemessene Vergütung ein; bei der Bemessung sind insbesondere die wirtschaftliche Verwertbarkeit der Dienstleistung, die Aufgaben und die Stellung des Arbeitnehmers im Betrieb sowie der Anteil des Betriebs an dem Zustandekommen der Dienstleistung maßgebend (§ 9 Abs. 2 ArbNErfG). Mit der Vergütung nach § 9 ArbNErfG werden zwar nicht die vom Arbeitnehmererfinder im Hinblick auf die Erfindung geleisteten Arbeiten und Dienste honoriert, sondern es wird die dem Arbeitgeber kraft Gesetzes zugewachsene wirtschaftliche Monopolstellung abgegolten (BFH-Urteil vom 26. Januar 2005 VI R 43/00, BFH/NV 2005, 888, m.w.N.). Die Vergütungen können jedoch aus dem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis nicht herausgelöst werden, was nicht zuletzt die Parteibezeichnung des Schuldverhältnisses in § 9 Abs. 1 ArbNErfG und die gerichtliche Zuständigkeit der Arbeitsgerichte für festgestellte Leistungsansprüche (§ 39 Abs. 2 ArbNErfG) deutlich machen. Dass über Art und Höhe der Vergütung eine besondere Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber getroffen wird (§ 12 Abs. 1 ArbNErfG), überlagert die durch das Dienstverhältnis begründete Veranlassung der Vergütung nicht. Dies gilt auch für den Umstand, dass der zeitliche Umfang der Vergütungspflicht an die Nutzung der Erfindung im Betrieb anschließt und nicht an den Bestand des Arbeitsverhältnisses. § 26 ArbNErfG sieht im Übrigen ausdrücklich vor, dass die Rechte und Pflichten aus diesem Gesetz durch die Auflösung des Arbeitsverhältnisses nicht berührt werden.

19 Die Vergütungen sind auch nicht als im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses geleistete Vergütungen für die permanente Gewährung der Nutzungs- und Verwertungsrechte an der Erfindung anzusehen. Diese Rechte waren nämlich nach § 7 Abs. 1 ArbNErfG bereits mit der unbeschränkten Inanspruchnahme der Dienstleistung auf den Arbeitgeber übergegangen, so dass für eine zusätzliche entgeltliche Nutzungsgestattung durch den Kläger weder Anlass noch Möglichkeit bestand. Dass unter bestimmten Voraussetzungen gemäß § 16 Abs. 1 ArbNErfG die Nutzungsrechte an einer Dienstleistung an den Arbeitnehmererfinder zurück zu übertragen sind, ändert nichts an dem nach § 7 Abs. 1 ArbNErfG vollzogenen Rechtsübergang. Im Übrigen richtete sich die Höhe der Vergütung auch nicht nach der Dauer der jeweils gewährten Nutzungsüberlassung (s. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 888).

20 cc)

Wenn damit eine Erfindervergütung für Dienstleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn anzusehen ist (BFH-Urteil vom 26. Juni 1970 VI R 193/67, BFHE 100, 25, BStBl II 1970, 824; BFH-Beschluss vom 26. Mai 1994 IV B 33/93, BFH/NV 1995, 102; BFH-Urteile vom 23. April 2003 IX R 57/99, BFH/NV 2003, 1311; in BFH/NV 2005, 888; Breinersdorfer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 Rz A 39; Thürmer in Blümich, EStG / KStG / GewStG, § 19 EStG Rz 280 "Arbeitnehmererfindungen"; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, "Dienstleistung" Rz 6 f.; Küttner, Personalbuch 2008, "Arbeitnehmererfindung" Rz 29), wird diese Einkünftezuordnung durch den Umstand, dass das Arbeitsverhältnis in den streitbefangenen Voranmeldungszeiträumen 2004 und 2005 nicht mehr bestand, nicht gehindert. Der Rechtsgrund der Zahlung (uneingeschränkte Inanspruchnahme der Dienstleistung durch den Arbeitgeber) bleibt ebenso wie der Anspruch des Klägers von der Auflösung des Arbeitsverhältnisses unberührt.

21 b)

Der Kläger ist mit diesen Zahlungen in den streitigen Zeiträumen beschränkt steuerpflichtig i.S. des § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG 2002. Die Zahlungen an eine i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG 2002 beschränkt steuerpflichtige Person unterliegen grundsätzlich dem Lohnsteuerabzug. Über den Umfang des Einbehalts besteht (der Höhe nach) zwischen den Beteiligten kein Streit.

22 c)

Ein Lohnsteuerabzug war im Streitfall aber ausgeschlossen. Denn auch wenn dem Beigeladenen eine Bescheinigung gemäß § 39d Abs. 3 Satz 4 i.V.m. § 39b Abs. 6 EStG 2002 bei der Auszahlung der Vergütung nicht vorlag, ist der Lohnsteuerabzug von der doppelbesteuerungsrechtlichen Qualifizierung der Vergütung abhängig (z.B. Senatsurteil vom 10. Mai 1989 I R 50/85 , BFHE 157, 142, BStBl II 1989, 755). Die Frage, welchem Vertragsstaat nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 --DBA-USA 1989-- (BGBl. II 1991, 355) die Besteuerung zugesprochen wird, ist im Ergebnis im Sinne des Klägers zu entscheiden.

23 aa)

Die doppelbesteuerungsrechtliche Qualifizierung von Arbeitnehmererfindervergütungen ist streitig. So wird zum einen vertreten, dass wegen der engen Verknüpfung der Vergütungen mit der nichtselbständigen Tätigkeit Art. 15 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-MustAbk) anzuwenden ist (Kempermann in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 15 Rz 14; Hartz/Meeßen/Wolf, a.a.O., "Dienstleistung" Rz 8; wohl auch von Pannwitz in Haase, Außensteuergesetz , Doppelbesteuerungsabkommen, MA Art. 12 Rz 15). Demgegenüber befürworten andere eine Zuordnung zu Art. 12 OECD-MustAbk (Pöllath/Lohbeck in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 12 Rz 10; wohl auch Grützner in Gosch/Kroppen/ Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 12 OECD-MA Rz 17). Darüber hinaus ist streitig, ob ein etwaiger Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit auch nach der Beendigung des Arbeitsverhältnisses bestehen bleibt (so Hartz/Meeßen/Wolf, a.a.O., "Dienstleistung" Rz 8; a.A. --für eine Anwendung von Art. 12 OECD-MustAbk-- Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 12 MA Rz 13b; Pöllath/Lohbeck in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 12 Rz 10; von Pannwitz in Haase, a.a.O., MA Art. 12 Rz 15, und Grützner in Gosch/Kroppen/ Grotherr, a.a.O., Art. 12 OECD-MA Rz 17; wieder anders --für eine Qualifizierung als Ruhegehaltsbezüge i.S. des Art. 18 OECD-MustAbk-- Kempermann in Flick/Wassermeyer/Kempermann, a.a.O., Art. 12 Rz 4).

24 bb)

Die doppelbesteuerungsrechtliche Qualifizierung von Arbeitnehmererfindervergütungen kann im Streitfall offenbleiben. Denn das Besteuerungsrecht liegt in allen Entscheidungsvarianten im Ansässigkeitsstaat des Klägers (USA), nicht aber in Deutschland.

25 aaa)

Art. 12 Abs. 1 DBA-USA 1989 sieht vor, dass Lizenzgebühren, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, nur in diesem Staat (d.h. dem Ansässigkeitsstaat) besteuert werden können.

26 bbb)

Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA 1989 sieht eine Besteuerung von Vergütungen aus unselbständiger Arbeit im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers vor, "es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt". Auf diesen Vorbehalt nimmt Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-USA 1989 Bezug, indem dort die Besteuerung für "die dafür bezogenen Vergütungen" dem Tätigkeitsstaat zugewiesen wird.

27 Wie der Senat zu Abfindungszahlungen an einen aus seinem Arbeitsverhältnis ausgeschiedenen Arbeitnehmer wiederholt entschieden hat, handelt es sich bei diesen Zahlungen unbeschadet dessen, dass sie nach dem insoweit maßgebenden innerstaatlichen Recht (vgl. Art. 3 Abs. 2 OECD-MustAbk) Arbeitslohn (§ 19 EStG 2002) sind, nicht um ein zusätzliches Entgelt für

eine frühere Tätigkeit i.S. des Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MustAbk. Denn sie werden nicht für eine konkrete im Inland oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt, sondern gerade für den Verlust des Arbeitsplatzes. Ein bloßer Anlasszusammenhang zwischen Zahlung und Tätigkeit genügt nach dem Abkommenswortlaut ("dafür") indes nicht (zuletzt Senatsurteile vom 2. September 2009 I R 111/08, Deutsches Steuerrecht 2009, 2235, und I R 90/08, Internationales Steuerrecht 2009, 817, m.w.N.). Da auch die an den Kläger gezahlte Erfindervergütung lediglich einen Anlasszusammenhang mit seiner früheren Tätigkeit aufweist, aber nicht als konkrete Gegenleistung zu einer früheren Arbeitsleistung anzusehen ist (s. zu II.2.a), kommt doppelbesteuerungsrechtlich eine Besteuerung nur durch den Ansässigkeitsstaat in Betracht.

28 d)

Wenn damit ein Lohnsteuerabzug ausgeschlossen war, ist dem Verpflichtungsbegehren des Klägers --soweit die Lohnsteuer-Anmeldungen noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen-- vom FG zu Recht entsprochen worden; im Übrigen besteht auf der Grundlage der im Klageverfahren wegen des Erfolgs des Hauptantrags unbeschieden gebliebenen Hilfsanträge des Klägers, über die im Revisionsverfahren entschieden werden kann (Gräber/ Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 123 Rz 2), ein Erstattungsanspruch gemäß § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 (analog).

29 Denn der Senat hat insoweit wiederholt entschieden, dass die Vorschriften über den Abzug und die Bemessung der Kapitalertragsteuer hinter die Regelung über den Umfang der beschränkten Steuerpflicht zurücktreten. Deshalb ist eine Kapitalertragsteuer, die über die Steuerpflicht von Einkünften nach Maßgabe des § 49 EStG 2002 hinausgeht, ohne materiell-rechtlichen Grund erhoben und in entsprechender Anwendung von § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 zu erstatten (vgl. z.B. Senatsurteil vom 19. Dezember 1984 I R 31/82, BFHE 143, 416). Es entspricht zudem ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, dass von steuerbefreiten Einnahmen keine Steuer abgezogen werden darf (Senatsurteil vom 27. Juli 1989 I R 28/87, BFHE 155, 479, BStBl II 1989, 449). Da diese Maßgaben auch im Bereich des Lohnsteuerabzugs Geltung beanspruchen können, führen sie zu der vom Kläger begehrten Erstattung, da Deutschland abkommensrechtlich ein Besteuerungsrecht für die an den Kläger gezahlten Erfindervergütungen nicht zusteht.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.