Urteil vom 23. Februar 2017, X R 24/15

Einkommensteuerrechtliche Behandlung der an frühere Bedienstete des Europäischen Patentamts gezahlten Altersversorgungsleistungen

ECLI:DE:BFH:2017:U.230217.XR24.15.0

BFH X. Senat

EStG § 19 Abs 2, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, EStG VZ 2005

vorgehend FG München, 25. März 2015, Az: 13 K 2758/11

Leitsätze

Die Altersversorgungsleistungen, die ein ehemaliger Bediensteter des Europäischen Patentamts von dem Reservefonds der Europäischen Patentorganisation bezieht, sind in voller Höhe als Versorgungsbezüge zu versteuern .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 26. März 2015 13 K 2758/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr 2005 noch unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und wurde einzeln veranlagt. Er war langjährig beim Europäischen Patentamt (EPA) als Beamter tätig gewesen. Im Jahr 2003 ist er zum Ende des Monats, in dem er das 65. Lebensjahr vollendet hatte, in den Ruhestand getreten. Seither erhält er Altersversorgungsleistungen, um deren einkommensteuerrechtliche Behandlung es im vorliegenden Verfahren geht.

2 Das EPA ist gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchst. a des Europäischen Patentübereinkommens (EPÜ) vom 5. Oktober 1973 (BGBl II 1976, 649, 826) ein Organ der Europäischen Patentorganisation (EPO), die durch das EPÜ gegründet worden ist. Die EPO besitzt in jedem Vertragsstaat die weitestgehende Rechts- und Geschäftsfähigkeit als juristische Person (Art. 5 EPÜ); das EPA als ihr Organ ist selbst nicht rechtsfähig.

3 Nach dem Protokoll über die Vorrechte und Immunitäten der EPO (BGBl II 1976, 649, 985 --im Folgenden: PPI--) genießt die EPO im Rahmen ihrer amtlichen Tätigkeit Immunität.

4 Nach Art. 7 der Versorgungsordnung für das EPA (VersO) hat ein Bediensteter, der mindestens zehn anrechnungsfähige Dienstjahre abgeleistet hat, Anspruch auf ein Ruhegehalt. Die Zahlung der Ruhestandsbezüge erfolgt gemäß Art. 37 Abs. 2 i.V.m. Art. 31 Abs. 1 VersO durch die Organisation, der der Bedienstete zum Zeitpunkt der Beendigung seiner Tätigkeit angehörte. Die Versorgungsleistungen werden zu Lasten des Haushalts dieser Organisation gewährt (Art. 40 Abs. 1 VersO); die Mitgliedstaaten gewährleisten die Erbringung dieser Leistungen gemeinsam (Art. 40 Abs. 2 VersO). Vom Gehalt der Bediensteten wird monatlich ein Beitrag einbehalten (Art. 41 Abs. 1 VersO); dieser belief sich nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) im Jahr 2007 auf 9,1 % des Gehalts. Dieser Beitrag soll einem Drittel des zur Finanzierung der Versorgungsleistungen insgesamt erforderlichen Beitrags entsprechen (Art. 41 Abs. 3 VersO); die EPO selbst leistete mithin im Jahr 2007 einen weiteren Versorgungsbeitrag von 18,2 % des Gehalts ihrer Bediensteten. Ein Bediensteter, der vor Erfüllung der zehnjährigen

Wartezeit aus dem Dienst ausscheidet, hat Anspruch auf die Auszahlung der von seinem Gehalt einbehaltenen Versorgungsbeiträge zuzüglich Zinsen (Art. 11 VersO).

5 Die Aktivbezüge der Bediensteten der EPO sind von den staatlichen Einkommensteuern befreit, wobei ein Progressionsvorbehalt zulässig ist (Art. 16 Abs. 1 Sätze 2 und 3 PPI). Im Gegenzug unterliegen diese Aktivbezüge einer eigenen Besteuerung durch die EPO (Art. 16 Abs. 1 Satz 1 PPI). Diese steuerlichen Regelungen gelten allerdings nicht für Renten und Ruhegehälter, die von der EPO an ehemalige Bedienstete des EPA gezahlt werden (Art. 16 Abs. 2 PPI); diese unterliegen der Einkommensteuer des jeweiligen Wohnsitzstaats. Die Versorgungsempfänger haben gemäß Art. 42 VersO Anspruch auf eine Anpassung der Versorgungsbezüge, die die Einkommensteuerpflicht der Versorgungsbezüge im jeweiligen Mitgliedstaat berücksichtigt (Steueranpassung).

6 Um das Versorgungssystem durch die Bildung von angemessenen Rücklagen zu sichern, hat die EPO im Rahmen ihrer Gesamtfinanzierung u.a. einen Reservefonds für Pensionen (im Folgenden: Reservefonds) gebildet (Art. 2 Abs. 2 des Statuts der Reservefonds für Pensionen und soziale Sicherheit der EPO --Reservefonds-Statut--). Der Fonds bildet ein zweckgebundenes Sondervermögen der EPO, besitzt aber keine eigene Rechtsfähigkeit. Er wird vom EPA verwaltet (Art. 2 Abs. 1 Reservefonds-Statut). Die Mittel des Fonds werden vom EPA durch Zuweisungen aus dem Haushalt der EPO gebildet. Sie sind getrennt vom übrigen Vermögen der EPO zu verwalten (Art. 3 Abs. 1 Reservefonds-Statut). Die Anlagen des Fonds werden für die Zwecke des Statuts so behandelt, als seien sie Vermögen des Fonds; sie bleiben jedoch stets Vermögen der EPO (Art. 3 Abs. 5 Reservefonds-Statut). Der Haushaltsplan der EPO weist in seinem Teil I das "Hauptbudget" und in Teil II das "Versorgungs- und Sozialversicherungssystem Budget" aus.

7 Zu den eigenen Mitteln der EPO gehören neben den Einnahmen aus Gebühren, sonstigen Quellen und Rücklagen auch die Mittel des Pensionsreservefonds, der als zweckgebundenes Sondervermögen der EPO zur Sicherung ihres Versorgungssystems durch die Bildung angemessener Rücklagen dient (Art. 38 Buchst. b EPÜ).

8 Nach Art. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der EPO über die Durchführung des Art. 12 der VersO (DurchfAbk) vom 8. Dezember 1995 (BGBl II 1996, 961) kann ein Beamter des EPA, der in der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung versichert war, die Summe der für ihn gezahlten Beiträge zuzüglich Zinsen auf das Versorgungssystem des EPA übertragen lassen; dies gilt auch für Personen, die in der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung nachversichert worden sind (Art. 3 DurchfAbk). Umgekehrt kann ein aus dem Dienst des EPA ausscheidender Beamter den versicherungsmathematischen Gegenwert seiner dort erworbenen Ruhegehaltsansprüche auf die damalige Bundesversicherungsanstalt für Angestellte (BfA) übertragen lassen (Art. 2 DurchfAbk).

9 Der Kläger war vor Aufnahme seiner Tätigkeit beim EPA in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) rentenversicherungspflichtig beschäftigt. Die BfA übertrug später die bei ihr bestehenden Rentenanwartschaften auf das Versorgungssystem der EPO. Aufgrund dessen erhält der Kläger seine Altersbezüge ausschließlich von der EPO.

10 Diese Altersbezüge beliefen sich im Streitjahr 2005 auf die folgenden Beträge:

Bezeichnung	laufende Zahlungen	Nachzahlungen für 2003/2004	Summe
Grundpension	62.957,28 €	1.450,44 €	64.407,72 €
Haushaltszulage	3.777,48 €	87,12 €	3.864,60 €
Kinderzulage	3.128,88 €	72,12 €	3.201,00 €
Steueranpassung	16.503,00 €	14.370,00 €	30.873,00 €
Summe	86.366,64 €	15.979,68 €	102.346,32 €

11 Der Kläger war im Jahr 1990 von seiner früheren Ehefrau (E) geschieden worden. In dem Scheidungsurteil wurden Rentenanwartschaften des Klägers bei der BfA auf das Rentenversicherungskonto der E übertragen. Ferner wurde der Kläger zu monatlichen Unterhaltszahlungen an E verurteilt. In der Folgezeit erwirkte E aus diesem Urteil einen Pfändungs- und Überweisungsbeschluss gegen den Kläger, aufgrund dessen von seinen Altersbezügen im Streitjahr

2005 ein Betrag von insgesamt 24.787,39 € einbehalten und an E ausgekehrt wurde. E lebte im Streitjahr im Ausland.

12 In die Anlage R seiner Einkommensteuererklärung 2005 trug der Kläger lediglich einen Betrag von 87.976 € als laufende Rente aus der Basisversorgung und 1.609 € als tarifbegünstigte Rentennachzahlung ein.

13 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--), dem bei der Veranlagung eine Bescheinigung der EPO über die tatsächliche Höhe der Altersbezüge (102.346,32 €) vorlag, übernahm der Höhe nach die in der Steuererklärung angegebenen --niedrigeren-- Beträge. Er ordnete sie allerdings unter Berufung auf das Senatsurteil vom 22. November 2006 X R 29/05 (BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402) den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu. Dies führte dazu, dass diese Bezüge in voller Höhe --abzüglich eines Versorgungsfreibetrags von 3.900 €-- in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage eingingen. Für Unterhaltsleistungen an E berücksichtigte das FA den gekürzten gesetzlichen Höchstbetrag nach § 33a Abs. 1 Satz 1, 5 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG). Im Ergebnis setzte das FA die Einkommensteuer 2005 mit dem angefochtenen Bescheid vom 14. März 2007 auf 14.979 € fest.

14 Während des anschließenden Einspruchsverfahrens, in dem der Kläger sich gegen die Zuordnung der Altersbezüge zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wandte, setzte das FA die Einkommensteuer am 2. Mai 2008 wegen eines Verlustrücktrags aus 2006 auf 7.762 € herab. Am 19. August 2011 wies es den Einspruch zurück.

15 Mit seiner Klage machte der Kläger in erster Linie geltend, die Altersbezüge seien lediglich mit dem Ertragsanteil von 18 % gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG anzusetzen. Hilfsweise sei der Besteuerungsanteil von 50 % gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG anzuwenden.

16 Ferner brachte der Kläger erstmals im Laufe des Klageverfahrens die folgenden Einwendungen vor:

- Jedenfalls der Teil der Altersbezüge, der auf der Übertragung der zuvor bei der BfA bestehenden Rentenanwartschaften auf den Reservefonds beruhe, dürfe nur wie die Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung besteuert werden.

- Statt der bisher berücksichtigten Vorsorgepauschale von 1.500 € seien die tatsächlichen Aufwendungen für Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung (1.762,80 €) abzuziehen.

- Die Zahlungen an E in Höhe von 24.787,39 € seien keine Unterhaltsleistungen, sondern beruhten auf einem schuldrechtlichen Versorgungsausgleich. Sie seien daher in voller Höhe als dauernde Last (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) abzuziehen.

17 Das FG wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1192). Alle Teile der bezogenen Altersversorgung --einschließlich der Zulagen und des Steueranpassungsbetrags, jedoch mit Ausnahme desjenigen Teils der Kinderzulage, der dem deutschen Kindergeld entspreche-- seien in Deutschland steuerpflichtig. Die Zahlungen seien insoweit als Versorgungsbezüge zu behandeln, als sie nicht auf übertragenen Anwartschaften aus der gesetzlichen Rentenversicherung beruhten. Unter Berufung auf das --zum Versorgungssystem der Nordatlantikvertragsorganisation (NATO) ergangene-- Senatsurteil in BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402 führte das FG aus, entscheidend für die Zuordnung von Altersbezügen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sei, dass etwaige Eigenbeiträge des Arbeitnehmers diesem während der Zeit der aktiven Berufstätigkeit einkommensteuerrechtlich noch nicht zugeflossen seien. Insoweit sei zwar eine Gehalts*verwendung* als Zufluss zu beurteilen, nicht aber eine Gehalts*kürzung*. Vorliegend handele es sich lediglich um eine Gehaltskürzung, weil der Reservefonds nicht rechtsfähig sei und dem Kläger daher mit der Weiterleitung der vom Gehalt abgezogenen Beiträge an den Reservefonds kein Anspruch gegen einen Dritten verschafft worden sei. Das Altersversorgungssystem der EPO sei mit dem der NATO in vollem Umfang vergleichbar.

18 Die Zahlungen an E seien nicht als dauernde Last unter dem Gesichtspunkt eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs abzuziehen. Hierfür seien keine Anhaltspunkte ersichtlich. Im Scheidungsurteil seien lediglich Teile der bei der BfA bestehenden Rentenanwartschaften des Klägers auf E übertragen worden; Unterlagen zu einem darüber hinaus gehenden Versorgungsausgleich habe der Kläger nicht vorgelegt. Vielmehr sei naheliegend, dass die Zahlungen auf den Unterhaltsansprüchen beruhten, die der E im Scheidungsurteil

zugesprochen worden seien. Insoweit sei mangels unbeschränkter Steuerpflicht der E kein Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG möglich. Die verbleibende Abzugsmöglichkeit nach § 33a Abs. 1 EStG habe das FA zutreffend berücksichtigt.

19 Zwar sei dem Kläger darin zu folgen, dass derjenige Teil der Bezüge, der auf übertragenen Anwartschaften aus der gesetzlichen Rentenversicherung beruhe, nicht nach § 19 EStG, sondern nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG zu besteuern sei. Dies betreffe im Streitfall 21,64 % der Grundpension von 62.957,28 €, also einen Betrag von 13.623,96 €. Die Kinderzulage sei in dem Umfang steuerfrei zu stellen, als sie gemäß § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zum Wegfall des Anspruchs auf deutsches Kindergeld geführt habe (1.848 €). Zusätzlich seien die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung als Vorsorgeaufwendungen zu berücksichtigen. Gleichwohl habe die Klage auch bei Berücksichtigung all dieser dem Kläger günstigen Umstände keinen Erfolg, da sich beim Ansatz der tatsächlichen Höhe der --bisher nicht in vollem Umfang erfassten-- Altersbezüge sogar noch eine höhere Steuer ergäbe und eine Verböserung im finanzgerichtlichen Verfahren ausgeschlossen sei.

20 Der Kläger begehrt mit seiner Revision, die Altersbezüge wie Leistungen aus der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung zu besteuern. Die vom FG herangezogene Senatsrechtsprechung zu den Ruhestandsbezügen ehemaliger NATO-Bediensteter sei abzulehnen. Der Umstand, dass Bedienstete, die vor Ablauf der zehnjährigen Wartezeit ausscheiden, einen Anspruch auf Auszahlung ihrer Beiträge hätten, zeige, dass diese Beiträge zum eigenen Vermögen der Bediensteten gehörten, ihnen also zugeflossen sein müssten. Diese Auszahlungsregelung entspreche derjenigen, die für eigene Beitragszahlungen an die deutsche gesetzliche Rentenversicherung gelte. Die Gleichartigkeit dieser beiden Versorgungssysteme werde auch daran deutlich, dass nach dem DurchfAbk Ansprüche zwischen den beiden Systemen übertragen werden könnten. Demgegenüber seien Ansprüche aus einer beamtenrechtlichen Versorgung nicht übertragbar. Vielmehr sei hier eine Nachversicherung durchzuführen (Art. 3 DurchfAbk). Sowohl bei der gesetzlichen Rentenversicherung als auch bei der EPO sei ein Kapitalstock ermittelbar.

21 Auf die fehlende Rechtsfähigkeit des Reservefonds dürfe nicht abgestellt werden. Deutschland habe der EPO die Immunität ihres Vermögens garantiert. Dem widerspräche es, wenn die EPO durch das nationale Steuerrecht gezwungen würde, Vermögen, das für die Altersversorgung ihrer Bediensteten vorgesehen sei, auf einen selbständigen Rechtsträger zu übertragen und damit letztlich in die Hände ihrer Mitgliedstaaten zu geben. Es müsse möglich sein, dass die EPO in Ausübung ihrer Souveränität das zur Altersversorgung vorgesehene Vermögen separiere und dem Zugriff ihrer Organe entziehe. Genau dies habe die EPO verwirklicht; der Reservefonds werde in ihrem Haushaltsplan als eigenständiger Teil geführt. Dies sei mit dem Verhältnis zwischen Deutschland und der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung vergleichbar. Im Übrigen könne Art. 40 Abs. 2 VersO so interpretiert werden, dass letztlich die Mitgliedstaaten als rechtlich eigenständige Dritte die Versorgungsleistungen erbringen.

22 Das FG habe eine völkerrechtlich unzulässige Interpretation gegen den klaren Wortlaut der einschlägigen Normen vorgenommen, die dem Ziel diene, eine höhere nationale Besteuerung durchzusetzen als sie bei wortlautgetreuer Auslegung zulässig wäre.

23 Die Auffassung des FG, die Altersbezüge des Klägers seien als Arbeitslohn zu behandeln, bewirke zudem verschiedene Ungleichbehandlungen. Zum einen werde der Kläger schlechtergestellt als nachversicherte ehemalige Beamte, deren Altersbezüge unter § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG fielen. Auch würden die Ruhegehaltszahlungen der Deutschen Rentenversicherung an ihre eigenen Angestellten als Leibrente behandelt, obwohl auch hier der Arbeitgeber mit dem Versorgungsträger identisch sei. Die Finanzverwaltung behandele die Versorgungsbezüge etlicher anderer internationaler Organisationen (EUMETSAT, CERN) als Leibrente, obwohl die entsprechenden Regelungen mit denen der EPO deckungsgleich seien.

24 In Bezug auf die an E geleisteten Zahlungen trägt der Kläger vor, seine Versorgungsansprüche gegen die EPO hätten nicht in den anlässlich der Scheidung durchgeführten öffentlich-rechtlichen Versorgungsausgleich einbezogen werden können (vgl. heute § 19 Abs. 2 Nr. 4 des Versorgungsausgleichsgesetzes). Daher habe seit dem Ruhestandseintritt ein schuldrechtlicher Versorgungsausgleich durchgeführt werden müssen. Derartige Zahlungen seien sowohl nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung als auch nach der Verwaltungsauffassung gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abziehbar. Das Erfordernis einer unbeschränkten Steuerpflicht des Empfängers der dauernden Last sei erst 2008 in § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG aufgenommen worden, gelte aber noch nicht im Streitjahr 2005.

25 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 19. August 2011 aufzuheben und die Einkommensteuer 2005 unter Änderung des Bescheids vom 2. Mai 2008 auf 0 € herabzusetzen.

26 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

27 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

28 Das FG hat zu Recht die Zahlungen der EPO an den Kläger --soweit sie nicht auf der Übertragung der bei der BfA begründeten Rentenanwartschaften beruhen-- als Versorgungsbezüge angesehen (dazu unten 1.). Ebenso hat es zutreffend den Abzug der Zahlungen des Klägers an E unter dem Gesichtspunkt der dauernden Last schon aus tatsächlichen Gründen abgelehnt (unten 2.).

29 1. Die Ruhestandsleistungen der EPO stellen einkommensteuerrechtlich Ruhegelder i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und Versorgungsbezüge i.S. des § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b EStG dar. Es handelt sich um Ruhegelder aus früheren Dienstleistungen.

30 a) Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats zur Abgrenzung zwischen Versorgungsbezügen nach § 19 EStG und Renteneinkünften aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG (grundlegend Senatsurteile vom 7. Februar 1990 X R 36/86, BFHE 161, 16, BStBl II 1990, 1062, und in BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402) liegen Einkünfte "aus früheren Dienstleistungen" nur vor, wenn sie dem Steuerpflichtigen aus eben diesem Rechtsgrund zufließen. Um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit kann es sich daher nur handeln, wenn der Steuerpflichtige sie --abgesehen von der erbrachten Dienstleistung-- ohne rechtlich ins Gewicht fallenden Eigenbeitrag erhält, also ohne eine Leistung aus seinem Vermögen oder für seine Rechnung.

31 Wenn --wie im Fall der Bediensteten der EPO-- das maßgebende Dienstrecht vorsieht, dass vom Bruttogehalt ein Abzug für Zwecke der Altersvorsorge vorgenommen wird, unterscheidet die höchstrichterliche Rechtsprechung danach, ob ein bereits zugeflossener Gehaltsbestandteil vom Arbeitnehmer für Zwecke der Altersvorsorge eingesetzt wird, so dass es sich zugleich um zugeflossenen Arbeitslohn und um einen Eigenbeitrag des Arbeitnehmers zu seiner Altersvorsorge handelt, oder ob der einbehaltene Gehaltsanteil erst im Versorgungsfall als nachträglicher Arbeitslohn in Form eines Ruhegeldes ausgezahlt wird, was noch nicht während der aktiven Dienstzeit, sondern erst in der Versorgungsphase zum Zufluss von Arbeitslohn führt (Senatsurteil in BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, unter II.2.a, b).

32 Nach der Rechtsprechung des VI. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH), auf die der erkennende Senat Bezug nimmt, führen interne Maßnahmen des Arbeitgebers, die dieser trifft, um den Versorgungsanspruch des Arbeitnehmers abzusichern, noch nicht zum Zufluss von Arbeitslohn im Umfang der vom Arbeitgeber für die Altersversorgung zurückgelegten Mittel während der aktiven Dienstzeit. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber innerhalb seines Vermögens Mittel für die Altersversorgung seiner Arbeitnehmer zweckbindet und separiert. Anders stellt es sich nur dann dar, wenn der Arbeitgeber mit seinen Leistungen dem Arbeitnehmer einen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch gegen einen Dritten --z.B. Versicherungsschutz-- verschafft (zum Ganzen BFH-Urteile vom 20. Juli 2005 VI R 165/01, BFHE 209, 571, BStBl II 2005, 890, unter II.5., m.w.N., und vom 29. Juli 2010 VI R 39/09, BFH/NV 2010, 2296, Rz 28 f.).

33 b) Auf dieser rechtlichen Grundlage hat der Senat zu dem bis zum 30. Juni 1974 geltenden Pensionssystem der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) entschieden, dass ein Gehaltsabzug, der einem persönlichen Konto gutgeschrieben wird, über das der Bedienstete zur Leistung bestimmter Vorsorgeaufwendungen oder zur Finanzierung des Kaufs oder von baulichen Veränderungen eigengenutzter Wohnungen verfügen kann, spätestens dann als zugeflossen gilt, wenn der Bedienstete das Kapital als Einzahlung in ein anderes Versorgungssystem verwendet. Soweit die späteren Bezüge aus diesem anderen Versorgungssystem auf der Einzahlung beruhen, sind sie aus zugeflossenem Einkommen finanziert und nicht mehr als Arbeitslohn anzusehen (Senatsurteil in BFHE 161, 16, BStBl II 1990, 1062).

34 Demgegenüber hat der Senat zum Pensionssystem der NATO entschieden, dass es sich um Versorgungsbezüge handelt. Tragend hierfür war, dass die NATO nicht über eine rechtlich von ihr getrennte Versorgungseinrichtung verfügte, sondern die Altersversorgungsbeiträge lediglich in ihrem Haushalt separierte (vgl. Senatsurteil in BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402; Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen durch Beschluss des

Bundesverfassungsgerichts vom 14. Oktober 2010 2 BvR 367/07, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2011, 88; ebenso Senatsbeschluss vom 27. November 2013 X B 192/12, BFH/NV 2014, 337).

35 Gleichermaßen hat der Senat die --zwischen den dortigen Beteiligten unstreitige-- Würdigung nicht beanstandet, dass Auszahlungen aus dem seit dem 1. Juli 1974 geltenden Versorgungssystem der OECD, das im Wesentlichen dem der EPO entspricht, als Arbeitslohn zu behandeln sind (Urteil in BFHE 161, 16, BStBl II 1990, 1062, unter 2.a). Dies gilt auch für Auszahlungen aus dem seit dem 1. Juli 1974 geltenden Versorgungssystem der Europäischen Weltraumorganisation --ESA-- (Senatsbeschluss vom 22. Juli 2015 X B 172/14, BFH/NV 2015, 1390).

36 Der I. Senat des BFH hat neben der --im dortigen Verfahren nicht streitigen-- Grundpension auch den einem ehemaligen Bediensteten des EPA gezahlten und zum Ausgleich der nationalen Besteuerung dienenden sog. "Teilausgleich" (im hiesigen Streitjahr 2005 noch als "Steueranpassung" bezeichnet) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angesehen (Urteil vom 7. Juli 2015 I R 38/14, BFH/NV 2016, 180, Verfassungsbeschwerde anhängig unter 2 BvR 49/16). Anders als der Kläger meint, hat der I. Senat sich in dieser Entscheidung ausdrücklich und tragend zur Qualifizierung dieser Zahlungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geäußert (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 180, Rz 9).

37 c) Danach sind auch die von der EPO gezahlten Ruhestandsbezüge als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anzusehen (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 3. August 1998, BStBl I 1998, 1042, Tz. 9, und vom 1. Juni 2015, BStBl I 2015, 475, Rz 168).

38 aa) Die Ruhestandsbezüge sind nicht nach Art. 16 Abs. 1 PPI von der Einkommensteuer befreit, was aus Art. 16 Abs. 2 PPI folgt und zwischen den Verfahrensbeteiligten auch nicht streitig ist. Das Besteuerungsrecht liegt insoweit beim Ansässigkeitsstaat des ehemaligen Bediensteten (BFH-Urteil vom 11. November 2015 I R 28/14, BFH/NV 2016, 919, Rz 11).

39 bb) Ebenso wie bei den seit 1974 geschaffenen Versorgungssystemen der NATO, der OECD und der ESA ist auch bei der EPO das für die Altersversorgung der Bediensteten vorgesehene Kapital rechtlich im Vermögen der jeweiligen Organisation geblieben; den Bediensteten ist nicht etwa ein unmittelbarer und unentziehbarer Rechtsanspruch gegen einen vom Arbeitgeber verschiedenen Dritten eingeräumt worden. Dies ist nach der vorstehend dargestellten Rechtsprechung in derartigen Fällen tragend für die Zuordnung der Ruhestandsbezüge zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

40 Vorliegend werden die Ruhestandsbezüge durch die Organisation gezahlt, der der Bedienstete im Zeitpunkt der Beendigung seiner Tätigkeit angehört hat (Art. 37 Abs. 2 i.V.m. Art. 31 Abs. 1 VersO), und zwar zu Lasten des Haushalts dieser Organisation (Art. 40 Abs. 1 VersO). Der Reservefonds, in dem die für die Altersversorgung der Bediensteten erforderlichen Mittel angespart werden, besitzt nach der ausdrücklichen Regelung des Art. 2 Abs. 1 Reservefonds-Statut keine eigene Rechtsfähigkeit. Er dient lediglich der Sicherung des Versorgungssystems durch die Bildung von angemessenen Rücklagen (Art. 2 Abs. 2 Reservefonds-Statut), also einem rein organisationsinternen Zweck. Die Geld- und Sachanlagen des Fonds bleiben ausdrücklich im Vermögen der EPO (Art. 3 Abs. 5 Reservefonds-Statut). Die Einordnung des Reservefonds als zweckgebundenes Sondervermögen hat lediglich organisatorische Gründe, aber keine rechtliche Außenwirkung. Dies wird dadurch bestätigt, dass Art. 38 Buchst. b EPÜ die Mittel des Pensionsreservefonds als "eigene Mittel der EPO" bezeichnet.

41 Der gesonderte Ausweis im Haushaltsplan ist schon in der früheren Senatsrechtsprechung als rechtlich unerheblich angesehen worden (vgl. das zum NATO-Pensionssystem ergangene Senatsurteil in BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, unter II.3.a).

42 Diese eindeutigen Regelungen lassen nur den vom FG zutreffend gezogenen Schluss zu, dass der Betrag der Gehaltskürzung während der aktiven Berufstätigkeit des Klägers im Vermögen seines Dienstherrn geblieben ist, dem Kläger seinerzeit also noch nicht zugeflossen ist und daher der --erst-- während des Ruhestands ausgezahlte Betrag als Versorgungsbezug anzusehen ist.

43 cc) Ob die für Zwecke der Altersvorsorge vorgenommene Gehaltskürzung der internen Steuer der EPO unterlegen hat --wozu das FG keine Feststellungen getroffen hat und die Beteiligten nichts vorgetragen haben--, ist für die Entscheidung des Streitfalls unerheblich. Denn ohne eine Beteiligung der deutschen Gesetzgebungsorgane wird die Anwendung der Grundsätze des deutschen Einkommensteuerrechts zur Abgrenzung zwischen Renten und Versorgungsbezügen nicht dadurch beeinflusst oder modifiziert, dass eine internationale Organisation ihre

autonomen steuerrechtlichen Regelungen in einer bestimmten Weise auf diese Bezüge anwendet (BFH-Urteile in BFH/NV 2016, 180, Rz 15 ff., und in BFH/NV 2016, 919, Rz 16).

44 dd) Die Steuerpflicht erstreckt sich auf alle Bestandteile der Altersbezüge (Grundpension, Haushalts- und Kinderzulage sowie Steueranpassung). Insbesondere ist die Steueranpassung nicht etwa mit einer nicht steuerbaren Steuererstattung zu vergleichen. Sie ist eine originäre Leistung des Arbeitgebers, die dieser lediglich mit Rücksicht auf die von einem Dritten, nämlich dem inländischen FA, erhobene Steuer erbringt.

45 d) Die Einwendungen des Klägers greifen nicht durch.

46 aa) Soweit der Kläger meint, die Altersversorgungssysteme der EPO und der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung seien vergleichbar, kann der Senat dem nicht folgen. Im Gegensatz zu den Behauptungen des Klägers besteht bei der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung weder ein Kapitalstock noch finanziert sich die Rentenversicherung --jeweils im Gegensatz zur Altersversorgung der EPO-Bediensteten-- in einem nennenswerten Umfang aus Vermögenserträgen. Der entscheidende Unterschied liegt vielmehr darin, dass der jeweilige Arbeitgeber eines rentenversicherungspflichtig Beschäftigten mit der Zahlung des Rentenversicherungsbeitrags nicht nur organisatorisch, sondern auch rechtlich den Zugriff auf diesen Betrag verliert. Demgegenüber verbleiben die dem Reservefonds der EPO zugeführten Beträge rechtlich im Vermögen dieser Organisation.

47 Dem steht nicht entgegen, dass nach Art. 1, 2 DurchfAbk Ansprüche zwischen den Altersversorgungssystemen der gesetzlichen Rentenversicherung und der EPO übertragen werden können. Diese Übertragung geschieht im Wege der Auszahlung der --um Zinsen erhöhten-- tatsächlichen Rentenversicherungsbeiträge bzw. des versicherungsmathematischen Gegenwerts der bei der EPO bestehenden Ruhegehaltsansprüche. Eine solche Ermittlung (tatsächlicher) Beitragszahlungen der Vergangenheit oder (fiktiver) versicherungsmathematischer Gegenwerte ist bei jedem Altersversorgungssystem möglich; dies kann daher nicht für die Gleichartigkeit der Systeme sprechen. Auch die Nachversicherung ausgeschiedener Beamter nach § 8 des Sechsten Buchs Sozialgesetzbuch stellt eine Form der Überführung von Versorgungsanwartschaften von dem einen System in ein anderes dar. Hieraus kann aber nicht geschlossen werden, die deutschen Systeme der Beamtenversorgung und der gesetzlichen Rentenversicherung seien gleichartig.

48 Nichts anderes folgt aus dem Umstand, dass ein Bediensteter des EPA --insoweit ähnlich wie ein gesetzlich Rentenversicherter-- bei einem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis vor dem Ende der Wartezeit Anspruch auf die Auszahlung derjenigen Beträge hat, die für Zwecke der Altersvorsorge von seinem Gehalt abgezogen worden sind. Wenn es zur Auszahlung derartiger Beträge kommt, ist dies nach den für das jeweilige System geltenden Grundsätzen einkommensteuerrechtlich zu würdigen. Es kann aber nicht umgekehrt aus dem Umstand, dass --in Ausnahmefällen-- vom Gehalt abgezogene Beträge zurückgezahlt werden können, darauf geschlossen werden, beide Systeme seien auch in den für die einkommensteuerrechtliche Einordnung maßgebenden Kriterien gleichartig.

49 bb) Die Besteuerung der Ruhestandsleistungen als Versorgungsbezüge verletzt weder die Immunität der EPO noch ist dies aus einem anderen Grund völkerrechtswidrig.

50 Art. 16 Abs. 2 PPI gestattet die Besteuerung von Ruhestandsbezügen ausdrücklich. Mögliche Unterschiede in den nationalen Einkommensteuerrechtsordnungen in Bezug auf die Ruhegehälter der früheren Bediensteten der EPO werden durch das EPÜ nicht untersagt. Vielmehr nimmt § 42 VersO diese Unterschiede ausdrücklich auf und erkennt sie an, indem den Bediensteten ein Steuerausgleich gewährt wird, der von der Höhe ihrer individuellen Einkommensteuerbelastung abhängig ist, die sich wiederum nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaats richtet.

51 Im wirtschaftlichen Ergebnis wird die EPO durch die Gewährung des Steuerausgleichs noch nicht einmal belastet, so dass die nationale Besteuerung schon deshalb keine negative Auswirkung auf die EPO als solche hat. Denn gemäß der im Streitjahr 2005 noch anwendbaren --zwischenzeitlich aufgehobenen-- Regel 42/6 der Durchführungsvorschriften zur VersO ist der Steuerausgleich von dem Staat zu finanzieren, in dem der Anspruchsberechtigte für den betreffenden Zeitraum einkommensteuerpflichtig ist (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 180, Rz 27).

52 Das FG hat auch nicht dadurch gegen völkerrechtliche Auslegungsgrundsätze verstoßen, dass es dem Einwand des Klägers, Art. 64 Abs. 1 Satz 2 des Statuts der Beamten des EPA schließe einen Verzicht auf die Dienstbezüge aus, nicht gefolgt ist. Die vom Kläger angeführte Vorschrift berührt nicht die Befugnis des Dienstherrn, die Höhe der Bezüge eigenständig zu regeln. Sie steht daher auch der Einbehaltung eines Teils der Nominalbezüge für Zwecke

der Altersversorgung des Bediensteten --die schon begrifflich einem Verzicht des Bediensteten auf die Bezüge nicht gleichgeachtet werden kann-- nicht entgegen.

53 Im Übrigen übersieht der Kläger, dass die zugunsten der EPO vorgesehenen Vorrechte und Immunitäten gemäß Art. 19 Abs. 1 Satz 1 PPI nicht dazu bestimmt sind, den Bediensteten des EPA persönliche Vorteile zu verschaffen. Vielmehr sind sie lediglich zu dem Zweck vorgesehen, die ungehinderte Tätigkeit der Organisation und die vollständige Unabhängigkeit der Personen, denen sie gewährt werden, zu gewährleisten (Art. 19 Abs. 1 Satz 2 PPI). Nach Eintritt in den Ruhestand kann eine Besteuerung nach den allgemeinen Regeln, die für alle in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen gelten, aber die Tätigkeit der EPO und die Unabhängigkeit der für sie (aktiv) tätigen Personen nicht berühren.

54 Hinzu kommt, dass auch die vom Kläger begehrte Einordnung als Rente der Basisversorgung mittel- bis langfristig zu einer vollen Besteuerung der Auszahlungen führen würde. Der steuerfreie Rententeilbetrag --auf dessen Gewährung das wirtschaftliche Interesse des vorliegenden Verfahrens gerichtet ist-- wird in den Fällen des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG nur noch für eine Übergangszeit gewährt.

55 cc) Art. 40 Abs. 2 VersO ordnet lediglich eine Garantiehaftung der Mitgliedstaaten für die Versorgungsleistungen an. Anders als der Kläger meint, bewirkt diese Regelung aber nicht, dass die Versorgungsverpflichtung von Anfang an auf die Mitgliedstaaten --als rechtlich eigenständige Dritte-- übergeht.

56 dd) Die vom Kläger gerügte Ungleichbehandlung im Verhältnis zu nachversicherten ausgeschiedenen Beamten ist nicht gegeben. Der Kläger ist vielmehr mit einem Beamten zu vergleichen, der unmittelbar aus dem aktiven Dienst bei einem inländischen Dienstherrn in den Ruhestand tritt. In beiden Fällen ist es während der aktiven Tätigkeit nicht zu einem Zufluss von Altersvorsorgeleistungen des Dienstherrn gekommen; in beiden Fällen ist die Pension nach § 19 EStG zu versteuern.

57 Mit einem in der gesetzlichen Rentenversicherung nachversicherten ausgeschiedenen Beamten können nur solche ehemaligen Bedienstete der EPO verglichen werden, die vorzeitig aus dem aktiven Dienst ausgeschieden sind und ihre bei der EPO bestehende Versorgungsanwartschaft gemäß Art. 2 DurchfAbk auf die gesetzliche Rentenversicherung haben übertragen lassen. Ohne dass der Senat darüber vorliegend abschließend entscheiden müsste, spricht indes Vieles dafür, in einem solchen Fall die später bezogene Rente --nicht anders als bei einem nachversicherten ausgeschiedenen Beamten-- nach den Grundsätzen des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG zu behandeln.

58 ee) Soweit der Kläger auf das BFH-Urteil vom 15. Juli 1977 VI R 109/74 (BFHE 123, 37, BStBl II 1977, 761) verweist, ist diese Entscheidung durch nachfolgende Rechtsprechung des VI. Senats überholt (vgl. insbesondere die BFH-Urteile in BFHE 209, 571, BStBl II 2005, 890, und in BFH/NV 2010, 2296, sowie die Urteile, die wiederum in diesen Entscheidungen zitiert werden). Im Übrigen hatte der VI. Senat in seinem Urteil in BFHE 123, 37, BStBl II 1977, 761 über einen Sonderfall zu entscheiden: Üblicherweise sind die Zusatzversorgungskassen des öffentlichen Dienstes so organisiert, dass sie von den Arbeitgebern, die Mitglied der jeweiligen Kasse sind, rechtlich getrennt sind. Im dortigen Streitfall handelte es sich aber ausnahmsweise um eine rechtlich unselbständige Kasse, so dass der VI. Senat die Gleichbehandlung aller Zusatzversorgungskassen in den Vordergrund gestellt hat.

59 ff) Wie die Versorgungssysteme anderer internationaler Organisationen sowie die eigene Altersversorgung der Angestellten der deutschen Rentenversicherungsträger in das deutsche Einkommensteuerrecht einzuordnen sind und ob die von der Finanzverwaltung praktizierte Einordnung dieser Systeme zutreffend ist, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden.

60 2. Ebenfalls zu Recht hat das FG den Abzug der an E geleisteten Zahlungen des Klägers als dauernde Last (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) versagt.

61 a) Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats konnte die Weiterleitung von Einkünften, die auf einem schuldrechtlichen Versorgungsausgleich beruhte, zwar schon vor der Aufnahme entsprechender gesetzlicher Regelungen in § 10 EStG unter dem rechtlichen Gesichtspunkt der dauernden Last zum Sonderausgabenabzug führen (Urteil vom 18. September 2003 X R 152/97, BFHE 203, 337, BStBl II 2007, 749, unter B.II.).

62 b) Vorliegend hat das FG aber keine Anhaltspunkte dafür feststellen können, dass die Zahlungen des Klägers an E auf einem schuldrechtlichen Versorgungsausgleich beruhen könnten. Es hat die vom Kläger vorgelegten Unterlagen vielmehr dahingehend gewürdigt, dass die Zahlungen Unterhaltsleistungen darstellen. Dabei handelt es sich um

eine tatsächliche Würdigung der Vorinstanz, die für das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich bindend ist.

63 Der Kläger hat mit seiner Revisionsbegründung keine rechtlich erheblichen Einwendungen --insbesondere keine Verfahrensrügen-- gegen die Würdigung des FG vorgebracht. Er wiederholt vielmehr lediglich seine Behauptung, die früheren Eheleute hätten hinsichtlich der Pensionsansprüche des Klägers gegen die EPO einen schuldrechtlichen Versorgungsausgleich vereinbart. Unterlagen, die diese Behauptung stützen könnten, hat der Kläger im Verfahren jedoch zu keinem Zeitpunkt vorgelegt.

64 Diejenigen Unterlagen, die sich in den Akten finden und die das FG in seine Würdigung einbezogen hat, deuten im Gegenteil darauf hin, dass es sich um Unterhaltszahlungen handelt. So wird in dem am 1. September 2003 beim EPA eingegangenen Pfändungs- und Überweisungsbeschluss ausgeführt, dass damit Ansprüche der E aus dem Urteil vom 22. März 1990 --dem Scheidungsurteil-- vollstreckt werden. Mit diesem Urteil ist der Kläger aber lediglich zu Unterhaltsleistungen verurteilt worden, nicht aber zu Zahlungen im Rahmen eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs. Im Schreiben vom 4. Mai 2005 hat der Kläger selbst eingeräumt, dass er der E Unterhalt zahlt. Für 2004 hat der Kläger einen Antrag auf Abzug von Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben gestellt; der hierfür geltend gemachte Betrag ist der Höhe nach mit den im Jahr 2005 gezahlten Beträgen --bei denen es sich nach der nunmehrigen Behauptung des Klägers um Zahlungen im Rahmen eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs handeln soll-- vergleichbar.

65 Die vom FA vorgenommene und vom FG bestätigte rechtliche Einordnung der an die im Ausland wohnhafte E gezahlten Unterhaltsleistungen nach § 33a Abs. 1 Satz 1, 5 EStG ist nicht zu beanstanden und wird auch vom Kläger nicht in Frage gestellt.

66 3. Wie das FG zu Recht ausgeführt hat, würde sich aufgrund des vorzunehmenden Ansatzes des höheren tatsächlich bezogenen --und nicht des in der Steuererklärung angegebenen und vom FA übernommenen geringeren-- Pensionsbetrags auch bei einer Zuordnung derjenigen Pensionszahlungen, die auf den von der BfA übertragenen Rentenanwartschaften beruhen, zu den sonstigen Einkünften, bei einem Ansatz der tatsächlichen Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge statt der Vorsorgepauschale und bei einer Steuerfreistellung der Kinderzulage in Höhe des deutschen Kindergeldes noch eine höhere Steuer ergeben als vom FA festgesetzt. Die Klage konnte daher auch im Umfang dieser Beträge im Ergebnis keinen Erfolg haben.

67 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de