Urteil vom 24. November 2021, I R 17/20

Steuerpflicht des Arbeitslohns aus einer Tätigkeit für die ISAF

ECLI:DE:BFH:2021:U.241121.IR17.20.0

BFH I. Senat

EStG § 3 Nr 64, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 2 Abs 1, NATOTrStat Art 10, NATO/BRDVbg Art 17, NATO/BRDVbg Art 19, UNSOrgVorRAbk Art VI § 19, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2011 , NATO/BRDVbg , NATOVorRV , NATOTrStatVtrG

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 18. Dezember 2019, Az: 9 K 9081/18

Leitsätze

1. NV: Der für eine Tätigkeit als International Civilian Consultant bei der ISAF in Afghanistan gezahlte Arbeitslohn unterliegt der Einkommensteuer. Aus völkerrechtlichen Vereinbarungen ergibt sich kein Anspruch auf eine Steuerbefreiung.

2. NV: Der im Zusammenhang mit einer Tätigkeit für die ISAF gezahlte Gefahren- und Erschwerniszuschlag ist nicht nach § 3 Nr. 64 EStG steuerfrei.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19.12.2019 - 9 K 9081/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) streitet mit dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) darüber, ob Einkünfte aus einer Tätigkeit im Rahmen der Internationalen Sicherungsunterstützungstruppe (International Security Assistance Force --ISAF--) in Kabul, Afghanistan, im Jahr 2011 (Streitjahr) ganz oder in Teilen von der inländischen Besteuerung freizustellen sind.

2 Der Kläger hatte im Streitjahr seinen Wohnsitz im Inland. Ab dem 04.04.2011 übte er eine Tätigkeit als International Civilian Consultant bei der ISAF in Afghanistan aus. Die Anstellung erfolgte als Kameramann und Ausbilder von afghanischen Journalisten und Kameraleuten. Darüber hinaus war der Kläger in die Leitung eines Medienbüros der ISAF eingebunden.

3 In seiner Einkommensteuererklärung für 2011 erklärte der Kläger (neben steuerpflichtigen Einkünften aus selbständiger Arbeit als Kameramann bis zum 03.04.2011) steuerfreie Brutto-Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von ... €, einschließlich eines darin enthaltenen Gefahren- und Erschwerniszuschlags in Höhe von ... €. Zur Begründung für die Steuerfreiheit der vorgenannten Einkünfte berief er sich auf verschiedene internationale Abkommen.

4 Das FA folgte dem nicht. Es behandelte die für die Tätigkeit bei der ISAF gezahlten Einkünfte als einkommensteuerpflichtig. Der ausländische Arbeitslohn unterliege in voller Höhe der inländischen Einkommensteuer, da das NATO-Truppenstatut nicht anwendbar sei. Es bestünden auch keine anderen internationalen Abkommen, die eine besondere steuerliche Behandlung der betreffenden Bezüge in der

Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) vorsähen. Die Gefahren- und Erschwerniszulagen seien ebenfalls nicht steuerbefreit.

5 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Berlin-Brandenburg vom 19.12.2019 - 9 K 9081/18, Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 264).

6 Mit seiner Revision beantragt der Kläger sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Bescheid über Einkommensteuer für 2011 vom 02.04.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.04.2018 dahingehend abzuändern, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von ... € außer Ansatz bleiben.

7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

9 1. Die Beteiligten ziehen zu Recht nicht in Zweifel, dass die Vorinstanz die ISAF-Zahlungen an den im Streitjahr in Deutschland wohnhaften und damit unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Kläger (§ 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung --EStG--) als steuerpflichtigen Arbeitslohn i.S. der §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG qualifiziert hat.

10 2. Rechtsfehlerfrei ist das FG auch zu dem Ergebnis gelangt, dass das aus den Vorschriften des EStG resultierende Besteuerungsrecht im Streitfall nicht ausgeschlossen oder beschränkt war. Völkerrechtliche Vereinbarungen über die Besteuerung i.S. des § 2 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) sind auf den Kläger und dessen Tätigkeit für die ISAF aus verschiedenen Gründen nicht anzuwenden.

11 a) Ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Afghanistan besteht nicht; ein solches existierte auch nicht im Streitjahr.

12 b) Art. X des Abkommens zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrages über die Rechtsstellung ihrer Truppen vom 19.06.1951 (NATO-Truppenstatut) --NATOTrStat-- (BGBl II 1961, 1190) spricht zwar die Besteuerung an, regelt aber nur die Verhältnisse Entsandter einer Vertragspartei der Nordatlantikvertrags-Organisation (NATO) im Hoheitsgebiet einer anderen NATO-Vertragspartei (sog. Aufnahmestaat, vgl. Art. I NATOTrStat) und ist daher bei einer Tätigkeit in Afghanistan ebenso wenig einschlägig wie das Zusatzabkommen zu dem Abkommen zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrages über die Rechtsstellung ihrer Truppen hinsichtlich der in der Bundesrepublik Deutschland stationierten ausländischen Truppen vom 03.08.1959 (BGBl II 1961, 1183, 1218), das nach dessen Art. 1 die Rechte und Pflichten bestimmter NATO-Staaten im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland regelt.

13 Entgegen der Rechtsauffassung des Klägers ergibt sich aus der Tatsache, dass die Führung des ISAF-Einsatzes bei der NATO lag, nichts anderes (vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 03.07.2007 - 2 BvE 2/07, BVerfGE 118, 244, zu den völkerrechtlichen Grundlagen des ISAF-Einsatzes). Denn das NATO-Truppenstatut mit seinen klaren Regelungen über den räumlichen Anwendungsbereich wurde nicht geändert und ein deutsches Zustimmungsgesetz zu einer etwaigen Änderung ist nicht ergangen. Die vom Kläger angeführte Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 118, 244 enthält keine für die Besteuerung relevanten Aussagen.

14 c) Eine Steuerbefreiung ergibt sich auch nicht aus dem sog. Ottawa-Abkommen.

15 aa) Nach § 1 Abs. 1 der Verordnung über die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an die Nordatlantikvertrags-Organisation, die nationalen Vertreter, das internationale Personal und die für die Organisation tätigen Sachverständigen vom 30.05.1958 (BGBl II 1958, 117) finden die Bestimmungen des Abkommens über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen sinngemäß auf die NATO, die nationalen Vertreter, das internationale Personal und die für die Organisation tätigen Sachverständigen nach Maßgabe des von Deutschland am 29.05.1956 unterzeichneten Übereinkommens über den Status der Nordatlantikvertrags-Organisation, der nationalen Vertreter und des internationalen Personals vom 20.09.1951 --Ottawa-Abkommen-- (abgedruckt in BGBl II 1958, 118 ff.) Anwendung.

16 bb) Nach Art. 19 Satz 1 des Ottawa-Abkommens sind die Bediensteten der Organisation i.S. des Art. 17 von Steuern

auf die ihnen von der Organisation in ihrer Eigenschaft als deren Bedienstete gezahlten Gehälter und sonstigen Dienstbezüge befreit. Art. 17 des Ottawa-Abkommens wiederum sieht vor, dass die Gruppen von Bediensteten, auf die (u.a.) Art. 19 des Ottawa-Abkommens Anwendung findet, Gegenstand einer Vereinbarung zwischen dem Vorsitzenden der Stellvertreter im Rat und jedem beteiligten Mitgliedstaat ist. Über die Durchführung von Teil IV --u.a. Art. 17-- des Ottawa-Abkommens haben die NATO und Deutschland am 30.11.1961 eine Vereinbarung geschlossen (abgedruckt in BGBl II 1962, 114 ff.), die nach § 1 Abs. 1 Satz 1 der --in Ergänzung zur Verordnung vom 30.05.1958-- erlassenen Verordnung über die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an internationale Bedienstete der Nordatlantikvertrags-Organisation vom 29.03.1962 (BGBl II 1962, 113) für die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an Bedienstete der NATO maßgebend ist. Dem dortigen Art. 1 zufolge umfassen die Gruppen von Bediensteten der NATO und der nachgeordneten Stellen der NATO, auf welche u.a. Art. 19 des Ottawa-Abkommens in Deutschland Anwendung findet, die Besoldungsgruppen A, B und C der NATO-Personalbestimmungen, wenn die entsprechenden Bediensteten ihren Dienstort auf dem Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland haben.

17 Diese Voraussetzungen erfüllt der Kläger im Streitfall ersichtlich nicht, da er nach den finanzgerichtlichen Feststellungen seinen Dienst im streitigen Zeitraum in Afghanistan ausübte. Soweit der Kläger --vergleichbar mit seiner Argumentation zum NATO-Truppenstatut-- mit Bediensteten der NATO in steuerlicher Hinsicht gleichbehandelt werden möchte, gibt es hierfür keine Rechtsgrundlage. Aus der oben zitierten Rechtsprechung des BVerfG zu den völkerrechtlichen Grundlagen des von der NATO geführten ISAF-Einsatzes folgt auch hier nichts anderes.

18 cc) Die Voraussetzungen des Art. 19 Satz 2 ff. des Ottawa-Abkommens erfüllt der Kläger ebenfalls nicht. Hierzu wäre u.a. erforderlich, dass der Kläger seine Dienstbezüge aus deutschen Mitteln nach einem von Deutschland festgesetzten Tarif bezogen hat, was nach den tatsächlichen Feststellungen des FG nicht der Fall ist. Der Kläger erhielt seine Zahlungen von der NATO.

19 d) Eine Steuerbefreiung aus dem sog. "Military Technical Agreement" (MTA) vom 04.01.2002 (abrufbar unter https://undocs.org/S/2002/117) ergibt sich im Streitfall nicht, weil die Vereinbarung hinsichtlich der Mission in Afghanistan allein das Verhältnis Afghanistans zur ISAF (vgl. Art. VIII MTA), nicht aber zu Deutschland betrifft. Darüber hinaus ist die verfassungsrechtlich zwingend gebotene Umsetzung dieses Abkommens in deutsches Gesetzesrecht nicht erfolgt (zum Erfordernis der Transformation völkervertraglicher Bestimmungen in nationales Recht vgl. nur Burghart in Leibholz/Rinck, GG, Art. 59 Rz 31).

20 e) Aus den die Vereinten Nationen und ihre Sonderorganisationen unmittelbar betreffenden Vereinbarungen ergeben sich für den Kläger ebenfalls keine Steuerbefreiungstatbestände. Die insoweit einschlägigen Art. V Abschn. 18 Buchst. b des Übereinkommens über die Vorrechte und Immunitäten der Vereinten Nationen vom 13.02.1946 und der darauf Bezug nehmende Art. VI § 19 Buchst. b des Abkommens über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen vom 21.11.1947 (BGBl II 1954, 640) sind nur auf Bedienstete der Organisation der Vereinten Nationen, Beamte von Sonderorganisationen i.S. des Art. I § 1 Abs. 2 des Abkommens über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen vom 21.11.1947 oder Beamte solcher Organisationen, die gemäß Art. 57 und 63 der Charta der Vereinten Nationen (BGBl II 1973, 431) angeschlossen sind, und von diesen gezahlte Gehälter und Bezüge anwendbar (vgl. Art. I § 1 Abs. 2 des Abkommens über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen vom 21.11.1947). Mangels erforderlichen Abkommens nach Art. 63 der Charta der Vereinten Nationen mit dem Wirtschafts- und Sozialrat der Vereinten Nationen sind weder die NATO noch die ISAF (noch die daran beteiligten Staaten) Sonderorganisationen der Vereinten Nationen. Dass die ISAF durch die Resolution 1386 (2001) des Sicherheitsrates der Vereinten Nationen vom 20.12.2001 gemäß den Regelungen in Kapitel VII der Charta der Vereinten Nationen ("Maßnahmen bei Bedrohung oder Bruch des Friedens und bei Angriffshandlungen") eingerichtet wurde (abrufbar unter https://undocs.org/S/RES/1386(2001)), genügt demnach nicht. Die ISAF fällt im Übrigen auch nicht unter die Auflistung der Sonderorganisationen in Art. I § 1 Abs. 2 des Abkommens über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen vom 21.11.1947 und das dazu ergangene Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.03.2013 (BStBl I 2013, 404).

21 3. Der gezahlte Gefahren- und Erschwerniszuschlag ist nicht gemäß § 3 Nr. 64 EStG steuerfrei, da die einzelnen Regelungen dieser Vorschrift tatbestandlich jeweils nicht erfüllt sind.

22 a) Der Kläger stand nicht i.S. des § 3 Nr. 64 Satz 1 EStG in einem Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts. Dabei kann offen bleiben, ob die ISAF über eine eigene Rechtspersönlichkeit

verfügt oder insoweit auf die NATO abzustellen wäre. Denn die NATO ist eine supranationale und keine inländische Rechtsperson.

23 b) Die Anwendung des § 3 Nr. 64 Satz 2 EStG, der die Steuerbefreiung auf Mitarbeiter von privaten Einrichtungen ausdehnt, die im Wesentlichen durch öffentliche Mittel finanziert werden, scheidet ebenfalls aus. Denn die Regelung hat zur weiteren --hier nicht erfüllten-- Voraussetzung, dass der Arbeitslohn nach den Grundsätzen des Bundesbesoldungsgesetzes ermittelt wird (Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 64 EStG Rz 4; Schmidt/Levedag, EStG, 40. Aufl., § 3 Rz 218; Tormöhlen in Korn, § 3 Nr. 64 EStG Rz 8; v. Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 64 Rz B 64/75).

24 c) Die auf Arbeitnehmer in der Privatwirtschaft anwendbare Regelung in § 3 Nr. 64 Satz 3 EStG setzt einen inländischen Arbeitgeber und eine von diesem veranlasste Auslandsentsendung voraus. An beiden Voraussetzungen fehlt es im Streitfall. Vielmehr hat der Kläger unmittelbar das Arbeitsangebot eines ausländischen Arbeitgebers angenommen und sich sodann zur Arbeitsaufnahme ins Ausland begeben (vgl. zum Begriff der Entsendung z.B. v. Beckerath, a.a.O., Rz B 64/93; Intemann, a.a.O., Rz 5).

25 4. Im Wesentlichen aus den vom FG genannten Gründen ist der Senat nicht i.S. des Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) davon überzeugt, dass mit der Nichtanwendung des § 3 Nr. 64 EStG ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG einhergeht. Eine Vorlage an das BVerfG kommt daher im Streitfall nicht in Betracht.

26 Der Kläger befindet sich gegenüber den von § 3 Nr. 64 EStG erfassten Sachverhalten in einer unterschiedlichen Situation. Mangels Gleichheit i.S. des Art. 3 Abs. 1 GG muss die Steuerbefreiung daher nicht auf ihn erstreckt werden. Während die von § 3 Nr. 64 EStG begünstigten Arbeitnehmer typischerweise dauerhaft in einem inländischen Arbeitsverhältnis stehen, vorübergehend ihre Dienste im Ausland verrichten und zum Ausgleich der mit dem Auslandseinsatz einhergehenden Belastungen steuerbegünstigte Zahlungen erhalten, hat der Kläger ein Arbeitsverhältnis mit einem ausländischen Arbeitgeber neu begründet. Er konnte somit von vornherein in Zusammenhang mit der Arbeitsaufnahme selbstbestimmt seine gesamten Lebensumstände auf die Auslandstätigkeit einrichten und war auf einen Nachteilsausgleich nicht in derselben Weise angewiesen wie inländische und sodann ins Ausland abgeordnete oder entsandte Arbeitnehmer. Aus denselben Gründen ist der Senat auch nicht davon überzeugt, dass der Kläger steuerlich Bundeswehrsoldaten, die im Rahmen der ISAF in Afghanistan eingesetzt wurden, gleichzustellen wäre.

27 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

28 Die Entscheidung ergeht im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de