Urteil vom 16. März 2022, VIII R 33/19

Zur Steuerpflicht einer Vergütung für die Tätigkeit eines tageweise beim Europarat beschäftigten Dolmetschers

ECLI:DE:BFH:2022:U.160322.VIIIR33.19.0

BFH VIII. Senat

EStG § 18 Abs 1 Nr 1, EuRatVorRAbk Art 17, EuRatVorRAbk Art 18 Buchst b, EStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 22. August 2019, Az: 12 K 12304/16

Leitsätze

1. Eine Vergütung, die ein in Deutschland ansässiger Dolmetscher für seine tageweise Beschäftigung beim Europarat erhält, ist nicht nach dem Allgemeinen Abkommen über die Vorrechte und Befreiungen des Europarates vom 02.09.1949 (BGBl II 1954, 494) steuerbefreit (Anschluss an BFH-Urteil vom 06.08.1998 - IV R 75/97, BFHE 186, 410, BStBl II 1998, 732).

2. Einer Verfügung des Generalsekretärs des Europarates, die hinsichtlich einer solchen Vergütung Steuerfreiheit gewährt, kommt keine Bindungswirkung zu Lasten des nationalen Besteuerungsrechts zu.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 22.08.2019 - 12 K 12304/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist selbständiger Dolmetscher. Er war im Streitjahr 2012 an einzelnen Tagen als Konferenzdolmetscher für den Europarat in Straßburg tätig. Die ihm hierfür gezahlte Vergütung legte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) bei der inländischen Besteuerung des Klägers als Einnahmen aus selbständiger Arbeit zugrunde.

2 Mit dem gegen die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr erhobenen Einspruch machte der Kläger geltend, die aus seiner Tätigkeit beim Europarat erzielten Einnahmen seien nach Art. 18 Buchst. b des Allgemeinen Abkommens über die Vorrechte und Befreiungen des Europarates vom 02.09.1949 (BGBl II 1954, 494) --Allgemeines Abkommen-- steuerfrei. Zwar habe der Bundesfinanzhof (BFH) unter Auslegung der Vorschrift ausgeführt, Vergütungen, die ein in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässiger Dolmetscher für seine tageweise Beschäftigung beim Europarat erhalte, fielen nicht unter die genannte Steuerbefreiung, weil diese weder "officials" noch "agents" oder "agents temporaires" seien (BFH-Urteil vom 06.08.1998 - IV R 75/97, BFHE 186, 410, BStBl II 1998, 732). Diese Entscheidung sei jedoch durch die Verfügung Nr. 1201 des Generalsekretärs des Europarates vom 24.11.2004 obsolet geworden. Nach Art. 1 dieser Verfügung seien auf Tagesbasis bezahlte Konferenzdolmetscher für die Dauer ihrer Beschäftigung durch den Europarat zeitweise Bedienstete, die der Autorität des Generalsekretärs unterlägen. Gemäß Art. 4 der Verfügung Nr. 1201 des Generalsekretärs des Europarates vom 24.11.2004 werde den Konferenzdolmetschern im Interesse des Europarates Steuerfreiheit hinsichtlich der ihnen gezahlten Gehälter und Bezüge nach Maßgabe von Art. 18 Buchst. b des Allgemeinen Abkommens gewährt.

3 Der Einspruch des Klägers blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 11.11.2016). Die vom Kläger erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 22.08.2019 - 12 K 12304/16 aus den in

Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 78 mitgeteilten Gründen ab.

4 Mit der gegen das FG-Urteil erhobenen Revision macht der Kläger die Verletzung materiellen Rechts geltend.

5 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 22.08.2019 - 12 K 12304/16 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 21.02.2014 und die Einspruchsentscheidung vom 11.11.2016 dahin zu ändern, dass seine Einkünfte aus der tageweisen Beschäftigung als Dolmetscher beim Europarat als steuerfrei zu behandeln sind.

6 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die im Streitjahr von dem Kläger erhaltene Vergütung für seine tageweise Beschäftigung als Konferenzdolmetscher beim Europarat der Besteuerung in Deutschland unterliegt.

8 1. Zwischen den Beteiligten ist nicht in Streit, dass die für seine Dolmetschertätigkeit erhaltene Vergütung bei dem gemäß § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unbeschränkt steuerpflichtigen Kläger im Streitjahr zu steuerbaren Einnahmen aus selbständiger Arbeit i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG geführt hat. Auch die Höhe der Einkünfte des Klägers ist unter Berücksichtigung der durch die Tätigkeit für den Europarat veranlassten Betriebsausgaben für den Fall der vom Senat bejahten Steuerpflicht der Einnahmen (s. unter II.2.) zwischen den Beteiligten nicht streitig. Näheres muss hierzu deshalb nicht ausgeführt werden.

9 2. Das FG hat zutreffend entschieden, dass das Entgelt für die Tätigkeit des Klägers als tageweise beschäftigter Konferenzdolmetscher nicht nach Art. 18 Buchst. b des Allgemeinen Abkommens steuerbefreit ist.

10 a) Art. 18 Buchst. b des Allgemeinen Abkommens ist als Rechtsgrundlage für die von dem Kläger begehrte Steuerbefreiung anwendbar, da Deutschland dem Allgemeinen Abkommen durch Gesetz vom 30.04.1954 (BGBl II 1954, 493) beigetreten ist. Völkerrechtliche Verträge gelten, soweit sie aufgrund eines Zustimmungsgesetzes innerstaatlich anwendbar sind, als Bestandteil des Bundesrechts (Art. 59 Abs. 2 des Grundgesetzes --GG--, § 2 der Abgabenordnung). Ihre Auslegung durch das FG ist vom BFH als Revisionsgericht überprüfbar (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).

11 b) Art. 18 Buchst. b des Allgemeinen Abkommens enthält keine Ausnahme von der unbeschränkten (persönlichen) Steuerpflicht, sondern eine den Regelungen des § 3 EStG vergleichbare Steuerbefreiung der im Zusammenhang mit der Tätigkeit erzielten Einnahmen. Wegen der unmittelbaren Geltung des Allgemeinen Abkommens als nationales Recht bedurfte es keiner Aufnahme in die letztgenannte Vorschrift.

12 c) Die Auslegung des FG, die in Art. 18 Buchst. b des Allgemeinen Abkommens angeordnete Steuerfreiheit erstrecke sich nicht auf Vergütungen für tageweise beschäftigte Dolmetscher, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

13 aa) Maßgebend für die Auslegung ist die Originalfassung des Allgemeinen Abkommens in englischer und französischer Sprache. Das ergibt sich aus Art. 33 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.05.1969 --WÜRV-- (BGBl II 1985, 927), dessen Bestimmungen auch auf Verträge, die vor seiner Ratifizierung abgeschlossen worden sind, als Völkergewohnheitsrecht anzuwenden sind.

14 bb) Die in Art. 17 und Art. 18 Buchst. b des Allgemeinen Abkommens als Subjekte der Steuerbefreiung genannten "officials" und "agents" umfassen nach der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, nicht die tageweise beschäftigten Dolmetscher (BFH-Urteil in BFHE 186, 410, BStBl II 1998, 732, unter 2.c; s.a. BFH-Beschluss vom 26.02.2008 - VIII B 194/06, BFH/NV 2008, 952).

15 Zwar mag die Bedeutung des französischen Begriffs "agent" nicht eindeutig sein und begrifflich auch tageweise Beschäftigte als "agents temporaires" umfassen können. Soweit eine solche Auslegung des Begriffs "agent" in der Rechtsprechung französischer Gerichte im Einzelfall für möglich gehalten wurde (vgl. Tribunal administratif

Versailles vom 10.05.1994, Entscheidung Nr. 87-2766; vgl. auch Conseil d'Etat vom 21.05.2007, Entscheidung Nr. 286157, ECLI:FR:CESSR:2007:286157.20070521), hat dies für deutsche Gerichte indes keine Bindungswirkung. Jedenfalls der Begriff "official" ist nach der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, dahingehend auszulegen, dass darunter nur Personen fallen können, die ein öffentliches Amt von einer gewissen Dauer innehaben. Gemäß Art. 33 Abs. 3 WÜRV, der eine Vermutungsregel enthält, wonach die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben, ist deshalb davon auszugehen, dass der mehrdeutige Begriff "agents" im Sinne des eindeutigen Begriffs "officials" zu definieren ist (BFH-Urteil in BFHE 186, 410, BStBl II 1998, 732, unter 2.a. am Ende und ff.; vgl. auch Seidl-Hohenveldern/Loibl, Das Recht der Internationalen Organisationen einschließlich der Supranationalen Gemeinschaften, 6. Aufl. 1996, Rz 1617). Der Kläger, der im Streitjahr lediglich tageweise als Dolmetscher für den Europarat tätig war und damit kein öffentliches Amt von einer gewissen Dauer innehatte, kann damit weder dem Personenkreis der "officials" noch dem der "agents" zugerechnet werden.

16 cc) Auch aus Ziel und Zweck der Bestimmungen über die Vorrechte und Befreiungen des Europarates folgt, wie das FG zu Recht entschieden hat, kein anderes Auslegungsergebnis (Art. 31 Abs. 1 WÜRV).

17 Der Sinn der durch das Allgemeine Abkommen gewährten Steuerbefreiung der Vergütungen für "officials" und "agents" besteht zum einen darin, zu vermeiden, dass dem steuerberechtigten Staat durch die Besteuerung ein Druckmittel gegen die betroffenen Personen und damit auch gegen die Organisation in die Hand gegeben werden könnte. Zum anderen hat die Steuerbefreiung das Ziel, eine unterschiedliche Besteuerung der Gehälter je nach steuerberechtigtem Staat zu vermeiden. Beide für die Steuerbefreiung angeführten Gründe sind bei tageweise beschäftigten Dolmetschern internationaler Organisationen nicht von so großer Bedeutung wie bei dauerhaft beschäftigten Dolmetschern. Zum einen ist die Gefahr einer unzulässigen Einflussnahme des steuerberechtigten Staates auf den Steuerpflichtigen und damit mittelbar auf die auftraggebende Organisation umso geringer, je lockerer seine vertragliche Beziehung zu dieser Organisation ist. Zum anderen ist bei einer Person, die infolge ihrer nur tageweisen Beschäftigung nicht ständig mit den anderen Mitarbeitern der Organisation zusammenarbeitet, der Gesichtspunkt, dass eine unterschiedliche Besteuerung den sozialen Frieden zwischen den Beschäftigten stören könnte, zu vernachlässigen (BFH-Urteil in BFHE 186, 410, BStBl II 1998, 732).

18 3. Der Revision ist auch nicht darin zu folgen, dass die nationale Besteuerung bereits deshalb entfällt, weil der Generalsekretär des Europarates mit der Verfügung Nr. 1201 vom 24.11.2004 den auf Tagesbasis beim Europarat beschäftigten Konferenzdolmetschern hinsichtlich der ihnen gezahlten Vergütungen Steuerfreiheit i.S. von Art. 18 Buchst. b des Allgemeinen Abkommens gewährt hat.

19 a) Zwar hat der Generalsekretär des Europarates, wie der Kläger insoweit zu Recht geltend macht, in Art. 4 der Verfügung Nr. 1201 vom 24.11.2004 ausdrücklich geregelt, dass die den tageweise beim Europarat beschäftigten Konferenzdolmetschern gezahlten Vergütungen steuerfrei zu stellen sind. Allerdings ist dem Generalsekretär in Art. 17 des Allgemeinen Abkommens lediglich die Befugnis eröffnet, die Gruppen der "officials" bzw. "agents" zu bestimmen, auf welche die Regelungen des nachstehenden Art. 18 ganz oder teilweise Anwendung finden. Seine Regelungsbefugnis beurteilt sich damit materiell weiterhin danach, ob die Vorrechte oder Befreiungen tatsächlich zugunsten von Personen ausgesprochen wurden, die als "officials" oder "agents" anzusehen sind. Das ist in Bezug auf den Kläger nicht der Fall (s. oben unter 2.c.bb).

20 b) Entgegen der Auffassung des Klägers kann auch eine durch die Verfügung Nr. 1201 des Generalsekretärs des Europarates vom 24.11.2004 zum Ausdruck gebrachte abweichende Auslegung der Begriffe "officials" und "agents" i.S. von Art. 17 des Allgemeinen Abkommens, ohne dass dem eine Vertragsänderung zugrunde liegt, der Revision nicht zum Erfolg verhelfen. Eine solche Auslegung könnte für die Mitgliedstaaten des Europarates nur insoweit Bindungswirkung entfalten, als dem Generalsekretär durch das Allgemeine Abkommen ausdrücklich oder konkludent die Befugnis eingeräumt worden wäre, eigenständig festzulegen, welche Personen als "officials" oder "agents" anzusehen sind (vgl. Ipsen, Völkerrecht, 6. Aufl. 2014, S. 408). Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt, da, wie das FG zu Recht annimmt, mit der Nennung der Begriffe "officials" und "agents" in Art. 17 des Allgemeinen Abkommens die Gesamtheit aller Personen völkerrechtlich abschließend definiert wird, aus denen der Generalsekretär die Gruppen bestimmen kann, denen die Vorrechte und Befreiungen gewährt werden. Die Erweiterung des Personenkreises, dem die Vorrechte von Art. 18 Buchst. b des Allgemeinen Abkommens gewährt werden, auf weitere Personengruppen, die nicht als "officials" oder "agents" anzusehen sind, ist daher nicht mehr vom ursprünglichen Zustimmungsgesetz gedeckt, weil dies zu einem Entfallen des nationalen Besteuerungsrechts unabhängig vom Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des Art. 17 des Allgemeinen Abkommens führen würde. Werden wie vorliegend einzelne Bestimmungen des Allgemeinen Abkommens in einer Weise gehandhabt oder

fortgebildet, die von dem Vertrag, wie er dem deutschen Zustimmungsgesetz zugrunde liegt, nicht mehr gedeckt ist, so sind die daraus hervorgehenden Rechtsakte im deutschen Hoheitsbereich nicht verbindlich. Denn mit der Zustimmung zu einem Vertragsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG wird von den Gesetzgebungskörperschaften der verfassungsrechtliche Rahmen des Vertrags festgelegt. Die Ermächtigung umfasst daher nicht wesentliche Überschreitungen und Änderungen der im Vertrag zugunsten der Organe und Institutionen ausgesprochenen Handlungsermächtigungen (vgl. z.B. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 22.11.2001 - 2 BvE 6/99, BVerfGE 104, 151, unter 2.a am Ende). Insoweit verbleibt es bei der Letztverbindlichkeit des Vertrags in seiner in diesem Sinne in nationales Recht umgesetzten Fassung. Diese Fassung allein ist vor dem Hintergrund des grundgesetzlichen Gesetzesvorbehalts (Art. 20 Abs. 3 GG) für die Auslegung des völkerrechtlichen Vertrags maßgeblich (vgl. BFH-Urteile vom 07.07.2015 - I R 38/14, BFH/NV 2016, 180, Rz 17 f.; vom 02.09.2009 - I R 90/08, BFHE 226, 267, BStBl II 2010, 394; vgl. auch Hahn, juris PraxisReport Steuerrecht 24/2016, Anm. 2; Reimer, Finanz-Rundschau 2007, 217, 221).

21 4. Wie das FG zu Recht entschieden hat, stellt auch die dem Kläger vom Direktor der Personalabteilung erteilte Bescheinigung über seine Steuerbefreiung keine Verfügung i.S. von Art. 17 des Allgemeinen Abkommens dar. Insbesondere handelt es sich nicht wie in Art. 17 des Allgemeinen Abkommens vorgesehen um eine abstrakt-generelle Regelung, durch die die Gruppen der betroffenen Beamten bestimmt werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 186, 410, BStBl II 1998, 732).

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de