

# Urteil vom 11. November 2015, I R 28/14

## Besteuerung sog. Invaliditätszulagen an Bedienstete des Europäischen Patentamts

BFH I. Senat

VorRImmProt Art 16 Abs 1, VorRImmProt Art 16 Abs 2, VtrRKonv Art 31

vorgehend FG München, 03. Dezember 2012, Az: 9 K 1741/10

## Leitsätze

NV: Die aufgrund von Art. 62a des Statuts der Beamten des Europäischen Patentamts ausgezahlte sog. Invaliditätszulage ist als Gehalt und Bezug i.S. von Art. 16 Abs. 1 des Immunitätenprotokolls anzusehen und in Deutschland von der Besteuerung freizustellen. Es handelt sich nicht um "Renten und Ruhegehälter" i.S. von Art. 16 Abs. 2, die der Besteuerung in Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Bediensteten unterliegen würden.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 4. Dezember 2012 9 K 1741/10 aufgehoben.

Die Einkommensteuer wird unter Abänderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheids auf 0 € festgesetzt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war im Streitjahr 2008 verheiratet und hatte ihren Wohnsitz im Inland. Sie wurde getrennt veranlagt und erzielte als Mitarbeiterin des Europäischen Patentamts (EPA) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 2 Ab Oktober 2008 erhielt sie statt des regulären Grundgehalts eine sog. Invaliditätszulage. Weitere Einkünfte erzielte die Klägerin nicht. Sowohl auf das reguläre Grundgehalt als auch auf die Invaliditätszulage wurde eine interne Steuer zugunsten der Europäischen Patentorganisation (EPO) einbehalten. Neben den Pflichtbeiträgen der Klägerin für die soziale Sicherung sowie den Arbeitgeberbeiträgen entrichtete sie (für die Grundbeiträge und die Invaliditätszulage) Beiträge zum Versorgungssystem der EPO.
- 3 Die Klägerin erklärte für das Streitjahr steuerfreie Einkünfte in Gestalt des Grundgehalts und der Invaliditätszulage. Sie legte u.a. zwei Bescheinigungen des EPA vor, wonach die Zulage als Bezug nach Art. 16 Abs. 1 des Protokolls über die Vorrechte und Immunitäten der Europäischen Patentorganisation (Immunitätenprotokoll --PPI--, BGBl II 1976, 985) der internen Steuer der EPO unterliege und von der staatlichen Einkommensteuer befreit sei.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stufte die Invaliditätszulage als steuerpflichtige Pensionszahlung i.S. von Art. 16 Abs. 2 PPI ein und berücksichtigte das Grundgehalt bei der Steuersatzberechnung (Progressionsvorbehalt).
- 5 Das Finanzgericht (FG) München wies die hiergegen gerichtete Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 446 veröffentlichtem Urteil vom 4. Dezember 2012 9 K 1741/10 als unbegründet ab.
- 6 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Einkommensteuer für das Streitjahr auf 0 € herabzusetzen.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 8** II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und antragsgemäß zur Festsetzung der Einkommensteuer für das Streitjahr auf 0 €.
- 9** 1. Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass das im Streitjahr von der gemäß § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) unbeschränkt steuerpflichtigen Klägerin bezogene reguläre Grundgehalt als Gehalt und Bezug i.S. von Art. 16 Abs. 1 PPI von der deutschen Besteuerung auszunehmen ist. Hierzu bedarf es deshalb keiner weiteren Ausführungen des Senats.
- 10** 2. Streitig ist allein, ob die ab Oktober 2008 gezahlte Invaliditätszulage als Gehalt und Bezug i.S. von Art. 16 Abs. 1 PPI anzusehen und steuerfrei zu stellen ist oder als steuerpflichtige Rente und Ruhegehalt i.S. von Art. 16 Abs. 2 PPI. Der Senat folgt ersterem; die streitbefangenen Zahlungen unterfallen als Gehälter und Bezüge Art. 16 Abs. 1 PPI und sind steuerfrei zu stellen. Das FA --und ihm folgend die Vorinstanz-- haben die Invaliditätszulage zu Unrecht als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst.
- 11** a) Nach Art. 16 Abs. 1 Satz 1 PPI sind u.a. die in Art. 14 PPI genannten Bediensteten des EPA für die von der Organisation gezahlten Gehälter und Bezüge nach Maßgabe der Bedingungen und Regeln, die der Verwaltungsrat innerhalb eines Jahres nach Inkrafttreten des Übereinkommens festlegt, zugunsten der Organisation steuerpflichtig. Von diesem Zeitpunkt an sind diese Gehälter und Bezüge von der staatlichen Einkommensteuer befreit (Art. 16 Abs. 1 Satz 2 PPI); es handelt sich nicht um eine Ausnahme von der unbeschränkten Steuerpflicht, sondern um eine den Regelungen in § 3 EStG 2002 vergleichbare Steuerbefreiung. Dadurch soll unter allen Umständen die ungehinderte Tätigkeit des EPA und die vollständige Unabhängigkeit der Personen, denen die Steuerbefreiung gewährt wird, gewährleistet werden (Art. 19 Abs. 1 Satz 2 PPI). Gemäß Art. 16 Abs. 2 PPI ist Abs. 1 auf Renten und Ruhegehälter, die von der Organisation an ehemalige Bedienstete des EPA gezahlt werden, nicht anzuwenden. Das Besteuerungsrecht verbleibt insoweit beim Ansässigkeitsstaat des ehemaligen Bediensteten (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 3. August 1998, BStBl I 1998, 1042, Nr. 2).
- 12** Nach Art. 8 und 164 Abs. 1 des Übereinkommens über die Erteilung europäischer Patente (Europäisches Patentübereinkommen --EPÜ--) vom 5. Oktober 1973 (BGBl II 1976, 826) ist das Immunitätenprotokoll Bestandteil dieses Übereinkommens. Es ist durch Art. I Satz 1 Nr. 3 des Gesetzes über internationale Patentübereinkommen vom 21. Juni 1976 (BGBl II 1976, 649) unmittelbar innerstaatliches Recht geworden und am 7. Oktober 1977 in Kraft getreten (vgl. die Bekanntmachung über das Inkrafttreten des Europäischen Patentübereinkommens vom 9. September 1977, BGBl II 1977, 792, und Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 10. März 1971 2 BvL 3/68, BVerfGE 30, 272, BStBl II 1973, 431). Einer ausdrücklichen Aufnahme der Regelung des Art. 16 Abs. 1 Satz 2 PPI in den Katalog der steuerfreien Einnahmen des § 3 EStG 2002 bedurfte es von daher nicht (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. August 1998 IV R 75/97, BFHE 186, 410, BStBl II 1998, 732).
- 13** Mit Beschluss vom 14. Dezember 2007 CA/D 30/07 hat der Verwaltungsrat der EPO durch Einfügung des Art. 62a in die Statuten der Beamten des Europäischen Patentamts (Statut) die Einführung einer Invaliditätszulage zum 1. Januar 2008 beschlossen. Nach Art. 62a Abs. 1 Statut scheidet ein Beamter, der die in Art. 54 Abs. 1 Buchst. a Statut vorgesehene Altersgrenze des vollendeten 65. Lebensjahres noch nicht erreicht hat, aus dem Dienst aus und erhält eine Invaliditätszulage. (Weitere) Voraussetzung ist, dass eine Invalidität vorliegt, d.h. die körperliche und/oder geistige Unfähigkeit, die es dem Beamten endgültig unmöglich macht, seine Tätigkeit oder eine ähnliche Tätigkeit, die ihm zugemutet werden kann, auszuüben (Art. 62a Abs. 2 Statut). Eine solche Unfähigkeit ist nach Art. 62a Abs. 3 Statut von dem in Art. 89 Statut vorgesehenen Ärzteausschuss festzustellen.
- 14** Weiter hat der Verwaltungsrat der EPO ebenfalls im Beschluss vom 14. Dezember 2007 CA/D 30/07 Art. 3 der "Verordnung über die interne Steuer zu Gunsten der Europäischen Patentorganisation" (IntStVO) geändert. Danach wird ab dem 1. Januar 2008 die Steuer auf die gesamten, vom EPA an die steuerpflichtigen Bediensteten gezahlten "Entgelte, Vergütungen, Zulagen und Beihilfen einschließlich der Invaliditätszulage" erhoben. Nach Art. 4 IntStVO wird die Steuer monatlich im Wege des Quellenabzugs erhoben. Diese interne Steuer wird nicht vom Bediensteten abgeführt, sondern ist für diesen lediglich eine Rechengröße, wobei das ihm zustehende Grundgehalt bereits um die interne Steuer bereinigt ist.
- 15** b) Die im Streitfall aufgrund von Art. 62a Statut an die Klägerin ausgezahlte Invaliditätszulage ist --entgegen der Vorinstanz-- als steuerfreies Gehalt und Bezug i.S. von Art. 16 Abs. 1 PPI anzusehen und nicht als steuerpflichtige

Rente und Ruhegehalt i.S. von Art. 16 Abs. 2 PPI.

- 16** aa) Der Revision ist allerdings zunächst nicht darin zu folgen, dass die nationale Besteuerung bereits deshalb entfällt, weil der Verwaltungsrat der Patentorganisation die vom EPA an die Klägerin gezahlte Invaliditätszulage nach Art. 3 IntStVO der internen Besteuerung unterworfen hat. Der Senat hat dies bereits zur insofern rechtlich gleichgelagerten Problematik der an (ehemalige) Bedienstete des EPA neben dem (regulären) Ruhegehalt gezahlten sog. Teilausgleichszahlungen entschieden (Senatsurteil vom 7. Juli 2015 I R 38/14, BFH/NV 2016, 180) und hieran hält er auch für den Streitfall fest. Zur näheren Begründung wird, auch um Wiederholungen zu vermeiden, auf das Senatsurteil in BFH/NV 2016, 180 verwiesen.
- 17** bb) Bei der Invaliditätszulage nach Art. 62a Statut handelt es sich um "Gehälter und Bezüge" i.S. von Art. 16 Abs. 1 PPI.
- 18** aaa) Völkerrechtliche Vereinbarungen und die darin enthaltenen Begriffe sind primär autonom nach Maßgabe völkerrechtlicher Grundsätze auszulegen (vgl. zuletzt Senatsbeschluss vom 11. Dezember 2013 I R 4/13, BFHE 244, 1, BStBl II 2014, 791 unter Hinweis auf Gosch, Internationale Steuer-Rundschau 2013, 87; derselbe in Lüdicke, Vermeidung der Doppelbesteuerung und ihre Grenzen, Forum der Internationalen Besteuerung, Band 42, 2013, S. 1 ff.; jeweils m.w.N.). Ein völkerrechtlicher Vertrag ist danach nach den Grundsätzen zur Auslegung von Verträgen nach Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (BGBl II 1985, 927), in innerstaatliches Recht transformiert seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 3. August 1985 (BGBl II 1985, 926) am 20. August 1987 (BGBl II 1987, 757), nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seiner Bestimmung in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. Und dies gilt auch für die Bestimmungen des Immunitätenprotokolls als Bestandteil des Europäischen Patentübereinkommens, obwohl dieses vor dem Inkrafttreten des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 beschlossen worden ist, da es sich bei den Auslegungsgrundsätzen des Übereinkommens weitgehend um Völkergewohnheitsrecht handelt, das bereits vor dessen eigentlichen Inkrafttreten Geltung beansprucht. Im Vordergrund steht damit in erster Linie die authentische Interpretation eines im Vertrag verwendeten Begriffs durch den Vertrag selbst (vgl. zum Abkommensrecht etwa Weber-Fas, Staatsverträge im Internationalen Steuerrecht, 1982, 87), d.h. maßgebend ist zunächst der Wortlaut der Regelung.
- 19** bbb) Art. 16 Abs. 2 PPI sieht ausdrücklich vor, dass Abs. 1 der Norm nicht auf Renten und Ruhegehälter anzuwenden ist, die von der Organisation an "ehemalige Bedienstete" des EPA gezahlt werden. Art. 16 Abs. 1 PPI dagegen erfasst über den Verweis auf Art. 14 PPI Gehälter und Bezüge der "Bediensteten" des EPA. Unabhängig von der Fragestellung, ob danach eine Abgrenzung zwischen Abs. 1 und 2 an den Gruppen der Bediensteten, nämlich der Gruppe der aktiv Bediensteten einerseits und der Gruppe der ehemaligen Bediensteten andererseits auszurichten ist (vgl. hierzu Senatsurteil in BFH/NV 2016, 180), kann für den Streitfall eine Abgrenzung zwischen Abs. 1 und 2 quasi negativ über Art. 16 Abs. 2 PPI vorgenommen werden. Denn der Anwendungsbereich von Abs. 1 ist jedenfalls eröffnet, soweit es sich bei der Klägerin zum einen nicht um eine "ehemalige Bedienstete" handelt und/oder zum anderen die Invaliditätszulage nicht als Rente und Ruhegehalt anzusehen ist.
- 20** ccc) Für die Frage, ob die Klägerin bei Bezug der Invaliditätszulage als "ehemalige Bedienstete" anzusehen ist, sind dem Wortlaut des Immunitätenprotokolls keine weiteren Hinweise zu entnehmen. Es ist daher im Weiteren auf den Sinn und Zweck dieser Regelungen und dem jeweiligen Regelungszusammenhang abzustellen. Hierbei ist insbesondere die dienstrechtliche Stellung des Beziehers einer Invaliditätszulage nach dem Statut in den Blick zu nehmen. Jenes spricht gegen eine Zuordnung zu den "ehemaligen Bediensteten".
- 21** aaaa) Art. 39 Abs. 1 Statut unterscheidet dienstrechtlich zwischen einem aktiven Dienst, einem nicht aktiven Dienst und dem einstweiligem Ruhestand. Empfänger der Invaliditätszulage nach Art. 62a Statut werden in Art. 42 Statut ausdrücklich der Kategorie des nicht aktiven Dienstes zugewiesen. Demgegenüber werden in Art. 50 Statut abschließend die Tatbestände aufgeführt, die zu einem "endgültigen Ausscheiden aus dem Dienst" und damit zu einer Beendigung des Dienstverhältnisses führen. In Buchst. c dieser Bestimmung wird ausdrücklich die "Versetzung in den Ruhestand" als ein Fall genannt. Dies legt den Schluss nahe, dass mit der Versetzung in den "nicht aktiven Dienst" wegen Invalidität nach Art. 62a Statut (Art. 42 Abs. 1 Buchst. f Statut) lediglich ein vorübergehender Statuswechsel stattfindet, der gerade nicht zu einer (endgültigen) Beendigung des Dienstverhältnisses zur Patentorganisation führt. Hierfür spricht auch, dass die Invaliditätszulage im "Titel IV" unter der Überschrift "Arbeitsbedingungen" und der Unterüberschrift des Kapitels 2 "Urlaub" aufgeführt wird.
- 22** bbbb) Diese Schlussfolgerung wird auch nicht dadurch in Frage gestellt, dass Art. 62a Abs. 1 Statut bestimmt, dass ein Beamter, der die Voraussetzungen für die Invalidisierung erfüllt, "aus dem Dienst aus[scheidet]". Dies kann nicht

den in Art. 50 Statut abschließend aufgeführten Tatbeständen, die zu einem "endgültigen Ausscheiden aus dem Dienst" führen, gleichgestellt werden. Die nach Art. 177 Abs. 1 EPÜ gleichermaßen verbindlichen weiteren Sprachfassungen von Art. 16 Abs. 1 PPI sprechen nach Auffassung des erkennenden Senats gegen ein "Ausscheiden aus dem Dienst" im Sinne einer (endgültigen) Beendigung des Dienstverhältnisses. So wird in der englischen Sprachfassung von "cease to perform his duties" und in der französischen Sprachfassung von "cesse d'exercer ses fonctions" gesprochen und damit --worauf die Revision zutreffend hinweist-- von einer Einstellung der dienstlichen Tätigkeiten, nicht aber von einer Beendigung des zugrunde liegenden Dienstverhältnisses.

- 23** cccc) Im Ergebnis wird diese Auslegung am ehesten der im Statut vorgesehenen zeitlichen Begrenzung der Invaliditätszulage durch Versetzung in den Ruhestand mit Erreichen der Altersgrenze (vgl. Nr. X Abs. 1 der Durchführungsvorschrift zu Art. 62a Statut i.V.m. Art. 54 Abs. 1a Statut) und dem damit verbundenen (dann) endgültigen Ausscheiden aus dem Dienst (vgl. Art. 50 Abs. 1 Buchst. c Statut) sowie der zwangsläufigen (Rück-)Versetzung in den aktiven Dienst, wenn der in Art. 89 Statut vorgesehene Ärzteausschuss die Voraussetzungen der Invalidität nicht mehr feststellen kann (vgl. Nr. X Abs. 2 der Durchführungsvorschrift zu Art. 62a Statut), gerecht.
- 24** dddd) Die weiteren Hinweise des FA auf Art. 83 Abs. 2a und Abs. 3a Statut sowie Art. 18 Abs. 1 Buchst. iii der Versorgungsordnung des EPA und Nr. VI der Durchführungsvorschrift zu Art. 62a Statut vermögen dies nicht zu entkräften. Zwar wird in diesen Vorschriften möglicherweise ein gewisser systematischer Zusammenhang zwischen der Gewährung einer Invaliditätszulage und der Versetzung in den Ruhestand erkennbar, dies ist aber wiederum auf die deutsche Sprachfassung von Art. 62a Statut zurückzuführen und lässt die soeben aufgezeigten Regelungszusammenhänge unberücksichtigt.
- 25** eeee) Aus der durch den Verwaltungsrat der EPO im Beschluss CA/D 30/07 in Art. 29 festgelegten Übergangsbestimmung für Beamte, die bei Inkrafttreten des Beschlusses das 65. Lebensjahr noch nicht vollendet und ein Ruhegehalt wegen Dienstunfähigkeit bezogen haben, folgt nichts anderes. Diese werden zwar durch die Übergangsbestimmung in das neue System der Invaliditätszulage gemäß Art. 62a Statut überführt, damit ist jedoch nicht die Aussage verbunden, dass die neue Invaliditätszulage wie das frühere Ruhegehalt wegen Dienstunfähigkeit nunmehr der nationalen Einkommensbesteuerung nach Art. 16 Abs. 2 PPI unterliegt.
- 26** ddd) Die Invaliditätszulage nach Art. 62a Statut ist auch nicht als Rente oder Ruhegehalt i.S. von Art. 16 Abs. 2 PPI anzusehen. Die Auslegung nach dem Wortlaut von Art. 16 PPI bleibt diesbezüglich ein weiteres Mal unergiebig. Der Regelungszusammenhang ergibt jedoch einen eindeutigen Befund.
- 27** Soweit Art. 62a Abs. 7 Statut anordnet, dass auf die Invaliditätszulage u.a. Beiträge zum Versorgungssystem erhoben werden, lässt dies --entgegen der Vorinstanz, die dem keine weitere Bedeutung beigemessen hat-- nur den Schluss zu, dass es sich bei der Invaliditätszulage nicht um eine Rente oder ein Ruhegehalt handeln kann. Denn eine Zahlung in das Versorgungssystem bei gleichzeitigem Bezug aus dem Versorgungssystem ist ausgeschlossen. Die Empfänger der Invaliditätszulage gemäß Art. 62a Statut sind vielmehr ausdrücklich nicht in die Versorgungsordnung aufgenommen worden (vgl. Art. 14 des Beschlusses des Verwaltungsrates der EPO CA/D 30/07). Weiter ist auch ein gleichzeitiger Bezug von Invaliditätszulage und von Bezügen aus der Versorgungsordnung ausgeschlossen (Nr. VII Abs. 2 der Durchführungsvorschrift zu Art. 62a Statut; Art. 32 Versorgungsordnung). Dies macht hinreichend deutlich, dass es sich bei der Invaliditätszulage und dem Ruhegehalt um zwei unterschiedliche (komplementäre) Systeme handelt.
- 28** eee) Die aufgezeigten Regelungszusammenhänge werden --entgegen der Annahme des FG-- schließlich nicht dadurch in Frage gestellt, dass vor dem Beschluss des Verwaltungsrates der EPO CA/D 30/07 die Vergütung von Bediensteten, die wegen Invalidität vor Erreichen der Altersgrenze aus dem Dienst ausscheiden, in Art. 13 und 14 Versorgungsordnung geregelt war. Der Bedienstete erhielt danach ein Ruhegehalt wegen Dienstunfähigkeit, das in Deutschland als Ruhegehalt der Besteuerung unterlag. Auch wenn die (neue) Invaliditätszulage diese Regelung ersetzt hat, kann hieraus nicht geschlussfolgert werden, dass die Invaliditätszulage ihrem Kern nach der bisherigen Ruhegehaltszahlung an Bedienstete, die wegen Krankheit in den einstweiligen Ruhestand versetzt wurden, entspreche und deshalb unter Art. 16 Abs. 2 PPI zu subsumieren sei. Eine dementsprechende Annahme lässt zum einen die aufgezeigten Unterschiede in der Ausgestaltung der Invaliditätszulage nach Art. 62a Statut (insbesondere Art. 62a Abs. 7 Statut) gegenüber dem früheren Ruhegehalt wegen Dienstunfähigkeit in Art. 13 und 14 Versorgungsordnung i.d.F. bis 31. Dezember 2007 und zum anderen die aufgezeigten Regelungszusammenhänge unberücksichtigt. Ein Überschreiten der Organisations- und Personalhoheit der Patentorganisation ist nicht ersichtlich, soweit sich die neu geschaffenen Regelungen zur Invaliditätszulage im Rahmen der materiellen Vorgaben von Art. 16 Abs. 1 und 2 PPI bewegen, was vorliegend der Fall ist.

- 29** fff) Der von der Vorinstanz angestrebte Vergleich zu den "Parallelregelungen für die Beamten der EG" ist möglich, im Streitfall aber wiederum unergiebig. Zur Auslegung internationaler Verträge können zwar Bestimmungen anderer internationaler Verträge herangezogen werden (BFH-Urteil in BFHE 186, 410, BStBl II 1998, 732, m.w.N.), dabei sind jedoch auch die Regelungszusammenhänge dieser internationalen Verträge zu beachten. Im Streitfall ergibt sich danach, dass ein Vergleich zur Verordnung (EWG, Euratom, EGKS) Nr. 259/68 des Rates vom 29. Februar 1968 zur Festlegung des Statuts der Beamten der Europäischen Gemeinschaften und der Beschäftigungsbedingungen für die sonstigen Bediensteten dieser Gemeinschaften sowie zur Einführung von Sondermaßnahmen, die vorübergehend auf die Beamten der Kommission anwendbar sind (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1968, Nr. L 56, 1) --EG-Beamtenstatut-- schon allein deshalb unzulässig ist, weil darin die dienstrechtliche Stellung des "nicht aktiven Dienstes" nicht bekannt ist und --worauf die Vorinstanz ausdrücklich hinweist-- Folgen einer Invalidität in Titel III Kapitel 4 "Endgültiges Ausscheiden aus dem Dienst" geregelt sind. Die Regelungen im EG-Beamtenstatut sind daher bereits nicht vergleichbar und können das Urteil des FG nicht stützen.
- 30** cc) Dem kann schließlich auch nicht entgegen gehalten werden, dass die (erst) mit Beschluss des Verwaltungsrates der EPO vom 14. Dezember 2007 CA/D 30/07 eingeführte Invaliditätszulage nicht, wie von Art. 16 Abs. 1 Satz 1 PPI gefordert, "nach Maßgabe der Bedingungen und Regeln, die der Verwaltungsrat innerhalb eines Jahres nach Inkrafttreten des Übereinkommens festlegt, zugunsten der Organisation steuerpflichtig" ist. Selbst wenn man davon ausgeht, dass mit dieser Formulierung "statisch" auf die mit Beschluss des Verwaltungsrates der EPO vom 29. Oktober 1977 CA/D 13/77 und damit auf die innerhalb der in Art. 16 Abs. 1 Satz 1 PPI bestimmten Jahresfrist erlassene Fassung der IntStVO und nicht auf spätere Fassungen der IntStVO verwiesen wird (s. dazu auch Gosch, Steuer und Wirtschaft International 2015, 505 Fußnote 5), ergibt sich hieraus für die im Streitfall relevanten Zusammenhänge eine Steuerpflicht der erst zum 1. Januar 2008 geschaffenen Invaliditätszulage zugunsten der Patentorganisation. Denn Art. 3 IntStVO i.d.F. des Beschlusses CA/D 13/77 sieht vor, dass die im Immunitätenprotokoll vorgesehene Steuer "auf die gesamten, vom Patentamt an die steuerpflichtigen Bediensteten gezahlten Entgelte, Vergütungen, Zulagen und Beihilfen ... erhoben [wird]". Da sich aus den aufgezeigten Regelungszusammenhängen ergibt, dass die Invaliditätszulage jedenfalls nicht als Rente oder Ruhegehalt anzusehen ist, handelt es sich demnach um ein Entgelt, eine Vergütung oder Zulage i.S. von Art. 3 IntStVO i.d.F. des Beschlusses CA/D 13/77. Es kommt damit nicht darauf an, ob die "Jahresfrist" in Art. 16 Abs. 1 Satz 1 PPI auch "dynamisch" dahin zu verstehen ist, dass nur abstrakt eine Steuerpflicht zugunsten der Patentorganisation innerhalb der Jahresfrist festzulegen war, die Voraussetzungen und Inhalte der Steuerpflicht im Einzelnen aber späteren Regelungen vorbehalten bleiben sollten. Es kann weiter offen bleiben, ob ein derartiges Verständnis nicht am ehesten der Regelung in Art. 33 Abs. 2 EPÜ entspricht, wonach dem Verwaltungsrat der Patentorganisation ausdrücklich die Befugnis eingeräumt wird, u.a. das Statut der Beamten und deren Besoldung nicht nur zu erlassen, sondern auch zu ändern.
- 31** 3. Die Vorinstanz hat ein abweichendes Rechtsverständnis vertreten. Die Sache ist spruchreif und der Klage stattzugeben. Die Einkommensteuer für das Streitjahr ist auf 0 € festzusetzen, da neben dem Grundgehalt und der Invaliditätszulage keine weiteren inländischen Einkünfte erzielt wurden.
- 32** 4. Die Kostenentscheidung ergeht nach § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)