

Urteil vom 08. September 2021, I R 17/18

Zur Besteuerung von Zuschüssen der GIZ/CIM für eine Tätigkeit als Integrierte Fachkraft in Tadschikistan

ECLI:DE:BFH:2021:U.080921.IR17.18.0

BFH I. Senat

DBA TJK Art 18 Abs 1, DBA TJK Art 18 Abs 4, EStG § 49 Abs 1 Nr 4 Buchst b, EStG § 50d Abs 7, EStG VZ 2014 , GG Art 20 Abs 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 24. April 2018, Az: 9 K 1757/16

Leitsätze

1. Die von der Kassenstaatsklausel des Art. 18 Abs. 1 Buchst. a DBA-Tadschikistan geforderte Zahlung durch den Kassenstaat liegt auch dann vor, wenn Zuschüsse durch eine privatrechtliche Körperschaft im Auftrag und für Rechnung des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung gezahlt werden.
2. Sofern die Voraussetzungen der allgemeinen Kassenstaatsklausel (ggf. i.V.m. § 50d Abs. 7 EStG) erfüllt sind, wird ihre Anwendung nicht durch die erweiterte Kassenstaatsklausel des Art. 18 Abs. 4 DBA-Tadschikistan verdrängt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 25.04.2018 - 9 K 1757/16 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), die im Streitjahr (2014) weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hatte, schloss mit der Russisch-Tadschikischen Universität in X (Universität) für die Zeit vom 01.09.2013 bis zum 01.09.2015 einen Arbeitsvertrag (Tätigkeit als Medienwissenschaftlerin).
- 2 Darüber hinaus schloss sie mit der Deutschen Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH (GIZ) am 09.07.2013 eine Zuschussvereinbarung für die Tätigkeit als "Integrierte Fachkraft" (monatlicher Zuschuss zu den Arbeitgeberleistungen der Universität). Grundlage dieser Förderung war der "Auftrag Studien- und Fachkräftefonds Zentralasien des Auftraggebers Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (BMZ) vom 23.06.2005". Die Zuschussleistungen wurden von der GIZ bzw. dem Centrum für internationale Migration und Entwicklung (CIM) ausschließlich im Auftrag und für Rechnung des BMZ erbracht.
- 3 Das CIM ist eine nicht rechtsfähige Arbeitsgemeinschaft zwischen der Bundesagentur für Arbeit und der GIZ; es fördert im Auftrag der Bundesregierung die "weltweite Arbeitsmobilität für nachhaltige Entwicklung" und bietet aus Finanzmitteln des BMZ u.a. das Programm Integrierte Fachkräfte (IF) an. Mit diesem Programm sollen deutsche und europäische Experten auf dem deutschen Arbeitsmarkt rekrutiert und temporär an lokale private und öffentliche Arbeitgeber vermittelt werden. Die Arbeitskräfte erhalten einen lokalen Arbeitsvertrag. Zwischen der GIZ/CIM und der IF wird kein Arbeitsverhältnis begründet.
- 4 Die Klägerin erhielt im Streitjahr von der GIZ/CIM folgende Zahlungen:

Grundzuschuss Ausland:	... €
Zuschuss Krankenversicherung:	... €
Zuschuss Rentenversicherung:	... €
Gruppenunfallversicherung Auslandseinsatz:	... €
Summe:	... €

- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ mit Datum vom 11.01.2016 für das Streitjahr einen Einkommensteuerbescheid und besteuerte die Zuschüsse in Höhe von ... € als Bruttoarbeitslohn. Die Zahlungen der Universität in Höhe von ... € wurden dem Progressionsvorbehalt unterworfen und die Einkommensteuer auf ... € festgesetzt. Dem Einkommensteuerbescheid lag ein Antrag der Klägerin gemäß § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) zugrunde. Durch Änderungsbescheide vom 28.01.2016 und vom 13.04.2016 wurde die festgesetzte Einkommensteuer aus nicht streitigen Gründen auf ... € herabgesetzt. Die Bescheide ergingen jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und sind hinsichtlich der Anwendung des Art. 18 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Tadschikistan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 27.03.2003 (BGBl II 2004, 1035, BStBl I 2005, 16) --DBA-Tadschikistan-- vorläufig.
- 6 Mit Schreiben vom 25.04.2016 beantragte die Klägerin, den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 13.04.2016 dahin zu ändern, dass die von der GIZ bezogenen Zuschüsse in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) nicht besteuert werden, da sie nicht Art. 18 Abs. 4 DBA-Tadschikistan unterfielen. Das FA lehnte diesen Antrag mit Bescheid vom 13.06.2016 ab. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 23.08.2016 zurück.
- 7 Die Klage hatte Erfolg. Das Hessische Finanzgericht (FG) hat dem Begehren der Klägerin entsprechend mit Urteil vom 25.04.2018 - 9 K 1757/16 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 1717) die Einkommensteuerbescheide 2014 vom 13.04.2016, 28.01.2016 und 11.01.2016 unter gleichzeitiger Aufhebung des Bescheides vom 13.06.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.08.2016 aufgehoben.
- 8 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA.
- 9 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat das Besteuerungsrecht Deutschlands für die an die Klägerin gezahlten Zuschüsse rechtsfehlerhaft verneint.
- 12 1. Im Revisionsverfahren bestand zu Recht kein Streit, dass die Klägerin hinsichtlich der an sie gezahlten Zuschüsse grundsätzlich beschränkt steuerpflichtig war (§ 1 Abs. 4 EStG). Sie hatte im Streitjahr weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und erzielte inländische Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG.
- 13 a) Zu den inländischen Einkünften gehören nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), die aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne dass ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse bestehen muss.

- 14** Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Bei den an die Klägerin gezahlten Zuschüssen handelt es sich um sog. Arbeitslohn von dritter Seite (vgl. hierzu allgemein nur Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.07.2020 - X R 6/19, BFHE 269, 556, BStBl II 2021, 557, Rz 15, m.w.N.; vom 10.04.2014 - VI R 62/11, BFHE 245, 213, BStBl II 2015, 191, Rz 16; Senatsurteil vom 20.08.2008 - I R 35/08, BFH/NV 2009, 26, unter II.1.). GIZ/CIM zahlten die Zuschüsse im Hinblick auf den mit der Universität geschlossenen Arbeitsvertrag, d.h. mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges Arbeitsverhältnis (vgl. auch FG Berlin, Urteil vom 02.02.2005 - 6 K 6382/03, EFG 2005, 1946). Da GIZ/CIM die Zuschüsse ausschließlich im Auftrag und für Rechnung des BMZ zahlten, wurden sie aus einer inländischen öffentlichen Kasse gewährt (vgl. hierzu nur Senatsurteil vom 28.03.2018 - I R 42/16, BFHE 261, 393, BStBl II 2019, 671, Rz 11; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 13.11.2019, BStBl I 2019, 1082, Rz 4). Dass das Dienstverhältnis zur Universität und nicht zum Träger der inländischen öffentlichen Kasse bestand, hat auf die Einordnung als inländische Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG keinen Einfluss (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 261, 393, BStBl II 2019, 671, Rz 14).
- 15** b) Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Höhe der nach nationalem Recht steuerpflichtigen Einkünfte unzutreffend ermittelt worden ist. Dies gilt auch unter Berücksichtigung des § 3 Nr. 64 Satz 2 EStG, dessen Voraussetzungen nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten nicht erfüllt sind.
- 16** 2. Allerdings ist das FG rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass Deutschland nach Art. 14 i.V.m. Art. 18 DBA-Tadschikistan kein Besteuerungsrecht zusteht. Vielmehr ergibt sich ein Besteuerungsrecht Deutschlands aus der sog. Kassenstaatsklausel des Art. 18 Abs. 1 Buchst. a DBA-Tadschikistan, deren Anwendung nicht durch Art. 18 Abs. 4 DBA-Tadschikistan (sog. erweiterte Kassenstaatsklausel bzw. Entwicklungshelferklausel) verdrängt wird.
- 17** a) Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Tadschikistan können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden. Das Besteuerungsrecht nach Art. 14 DBA-Tadschikistan gilt jedoch gemäß Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Tadschikistan nur vorbehaltlich Art. 15 bis 18 des Abkommens.
- 18** Nach Art. 18 Abs. 1 Buchst. a DBA-Tadschikistan besteht abweichend von Art. 14 DBA-Tadschikistan ein ausschließliches Besteuerungsrecht des sog. Kassenstaats. Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, ausgenommen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat, einem seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für die diesem Staat, einem seiner Länder, einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleisteten Dienste gezahlt werden, können nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Vergütungen können jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und nicht Staatsangehöriger dieses Staates ist oder nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten (Art. 18 Abs. 1 Buchst. b DBA-Tadschikistan).
- 19** b) Art. 18 Abs. 1 DBA-Tadschikistan setzt somit insbesondere voraus, dass die Zahlungen vom Kassenstaat an eine natürliche Person geleistet werden und diese natürliche Person die Zahlungen für dem Kassenstaat geleistete Dienste erhält. Beide Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt.
- 20** aa) Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) wurden die Zuschüsse lt. ausdrücklicher Vereinbarung vom 09.07.2013 im Auftrag und für Rechnung des BMZ erbracht. Die GIZ trat also nicht als zwischengeschalteter, privatrechtlich organisierter Arbeitgeber auf (vgl. hierzu allgemein Dürschmidt in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 19 Rz 22a und 27a; Wassermeyer/Drüen in Wassermeyer MA Art. 19 Rz 41), sondern handelte im Auftrag und für Rechnung des BMZ im Rahmen des Programms IF. Daher handelt es sich um eine Zuschusszahlung durch den Kassenstaat i.S. des Art. 18 Abs. 1 Buchst. a DBA-Tadschikistan.
- 21** bb) Darüber hinaus wurden die Zahlungen für dem Kassenstaat Deutschland geleistete Dienste erbracht. Unabhängig davon, ob dieses Tatbestandsmerkmal des Art. 18 Abs. 1 DBA-Tadschikistan ein Dienstverhältnis zwischen dem Kassenstaat und dem Vergütungsgläubiger erfordert oder ob es ausreicht, dass die Vergütung mit Rücksicht auf Dienstleistungen gezahlt wird, die im öffentlichen Interesse liegen (vgl. hierzu Senatsurteil in BFH/NV 2009, 26, unter II.4.b), folgt dies jedenfalls aus § 50d Abs. 7 EStG.
- 22** aaa) § 50d Abs. 7 EStG bestimmt für Einkünfte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG, die aus einer Kasse einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Sinne der Vorschrift eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung über den öffentlichen Dienst gewährt werden, dass diese Vorschrift bei Bestehen eines Dienstverhältnisses mit einer

anderen Person in der Weise auszulegen ist, dass die Vergütungen für der erstgenannten Person geleistete Dienste gezahlt werden, wenn sie ganz oder im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln aufgebracht werden. Vergütungen stammen "ganz oder im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln", wenn ein inländischer Finanzierungsanteil von mindestens 75 % vorliegt (Senatsurteil in BFHE 261, 393, BStBl II 2019, 671, Rz 27).

- 23** (1) Die Vorschrift zielt darauf ab, den Tatbestand der abkommensrechtlichen Kassenstaatsklausel --vorliegend Art. 18 Abs. 1 DBA-Tadschikistan-- auf mittelbare Beschäftigungsverhältnisse mit der öffentlichen Hand auszudehnen und das Besteuerungsrecht Deutschlands zu sichern, wenn die Zahlung der Arbeitsvergütungen aus öffentlichen Kassen erfolgt (vgl. BTDrucks 13/5952, S. 49 f.).
- 24** (2) Für den Fall, dass eine abkommensrechtliche Kassenstaatsklausel ein unmittelbares Dienstverhältnis mit dem Kassenstaat fordert, handelt es sich bei § 50d Abs. 7 EStG um einen sog. Treaty override (so auch Klein/Hagena in Herrmann/Heuer/Raupach, § 50d EStG Rz 100 a.E.; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 50d Rz 34; Wagner in Brandis/Heuermann, § 50d EStG Rz 101; Dürrschmidt in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 19 Rz 29a; Lampert in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG § 50d Rz 212; Danz/Reichenberger, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2019, 92, 95; Bublitz, Internationales Steuerrecht 2007, 77, 82; anders noch Senatsurteil vom 13.08.1997 - I R 65/95, BFHE 184, 98, BStBl II 1998, 21, unter II.B.2. zu Art. 18 Abs. 1 DBA-Spanien, und Senatsbeschluss vom 23.09.1998 - I B 53/98, BFH/NV 1999, 458, unter 1.b zu Art. 19 Abs. 1 DBA-Ägypten: gesetzliche Klarstellung). Hiergegen bestehen allerdings keine verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. Senatsurteil vom 25.05.2016 - I R 64/13, BFHE 254, 33, BStBl II 2017, 1185, Rz 19 zu § 50d Abs. 8 EStG, im Nachgang zum Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15.12.2015 - 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1; Lampert, a.a.O.). Auch wenn § 50d Abs. 7 EStG nur von einer "Auslegung" der abkommensrechtlichen Kassenstaatsklauseln spricht, kommt hinreichend klar zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber das Abkommen erforderlichenfalls überschreiben will (vgl. Senatsurteil vom 03.09.2020 - I R 80/16, BFHE 270, 353, BStBl II 2021, 237, Rz 18 ff., m.w.N.).
- 25** (3) Der Anwendbarkeit des § 50d Abs. 7 EStG steht auch nicht der Grundsatz "lex posterior derogat legi priori" entgegen, wonach ein jüngeres Gesetz grundsätzlich zuvor bestehende Gesetze verdrängt. Zwar wurde das DBA-Tadschikistan erst am 27.03.2003 abgeschlossen und am 27.07.2004 im Bundesgesetzblatt verkündet, während § 50d Abs. 7 EStG durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996 (BGBl I 1996, 2049, BStBl I 1996, 1523; damals noch § 50d Abs. 4 EStG) eingeführt worden war. Es sind aber keinerlei Anhaltspunkte ersichtlich, dass der Gesetzgeber durch das Zustimmungsgesetz zum DBA-Tadschikistan die bereits vorhandene Regelung des § 50d Abs. 7 EStG außer Kraft setzen wollte (vgl. auch Senatsurteile in BFHE 254, 33, BStBl II 2017, 1185, Rz 18, m.w.N.; in BFHE 270, 353, BStBl II 2021, 237, Rz 24).
- 26** bbb) Die einzelnen Voraussetzungen des § 50d Abs. 7 EStG sind vorliegend erfüllt.
- 27** Die Klägerin erzielte durch die Zuschüsse Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG. Der Antrag der Klägerin, nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden, ändert nichts an dieser grundsätzlichen Qualifizierung der Einkünfte. Die Zuschüsse wurden nach einer abkommensrechtlichen Vorschrift (Art. 18 Abs. 1 DBA-Tadschikistan) aus einer öffentlichen Kasse gewährt, während das Dienstverhältnis (nur) zur Universität und damit zu einer anderen Person bestand. Ausgehend von einer Gesamtvergütung in Höhe von ... € ergibt der streitgegenständliche Zuschuss in Höhe von ... € einen Anteil von 96,20 %, so dass die Gesamtvergütung der Klägerin im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln erbracht wurde.
- 28** c) Auch die übrigen Voraussetzungen der Kassenstaatsklausel des Art. 18 Abs. 1 DBA-Tadschikistan liegen vor. Insbesondere wurde weder vorgetragen noch liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass es sich bei der Klägerin um eine Ortskraft i.S. von Art. 18 Abs. 1 Buchst. b DBA-Tadschikistan handeln könnte.
- 29** d) Schließlich bleibt Art. 18 Abs. 1 DBA-Tadschikistan auch unter Berücksichtigung des Art. 18 Abs. 4 DBA-Tadschikistan anwendbar und wird durch diesen nicht verdrängt.
- 30** aa) Nach Art. 18 Abs. 4 DBA-Tadschikistan gilt Abs. 1 der Vorschrift entsprechend für Vergütungen, die im Rahmen eines Programms der wirtschaftlichen Zusammenarbeit eines Vertragsstaats, eines seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften aus Mitteln, die ausschließlich von diesem Staat, dem Land oder der Gebietskörperschaft bereitgestellt werden, an Fachkräfte oder freiwillige Helfer gezahlt werden, die in den anderen Vertragsstaat mit dessen Zustimmung entsandt worden sind (sog. erweiterte Kassenstaatsklausel bzw. Entwicklungshelferklausel; vgl. Senatsurteil vom 07.07.2015 - I R 42/13, BFHE 250, 510, BStBl II 2016, 14).
- 31** bb) Durch Art. 18 Abs. 4 DBA-Tadschikistan soll das Kassenstaatsprinzip für diejenigen Fälle erweitert werden, in

denen weder eine öffentliche Kasse die Vergütung zahlt noch ein Dienstverhältnis mit dem Kassenstaat besteht (Danz, ISR 2014, 16, 17). Voraussetzung ist u.a., dass die Mittel "ausschließlich von diesem Staat, dem Land oder der Gebietskörperschaft bereitgestellt" werden (sog. Ausschließlichkeitsgebot). Aus Art. 18 Abs. 1 und 4 DBA-Tadschikistan sowie § 50d Abs. 7 EStG sind aber keine Anhaltspunkte erkennbar, dass das Ausschließlichkeitsgebot auch dann eine einschränkende Wirkung entfalten soll, wenn bereits die Voraussetzungen der allgemeinen Kassenstaatsklausel des Art. 18 Abs. 1 DBA-Tadschikistan i.V.m. § 50d Abs. 7 EStG erfüllt sind.

- 32** cc) Im Streitfall kommt es deshalb nicht mehr darauf an, dass die sog. "Mischfinanzierung" eines einheitlichen Projekts, bei der lediglich eine "horizontale" Abspaltung der inländischen Vergütungsanteile möglich ist, nicht mit der Voraussetzung der Ausschließlichkeit i.S. des Art. 18 Abs. 4 DBA-Tadschikistan vereinbar ist (vgl. hierzu allgemein Senatsurteile in BFHE 261, 393, BStBl II 2019, 671, Rz 25, und in BFHE 250, 510, BStBl II 2016, 14, Rz 22, m.w.N.; zur sog. projektbezogenen Betrachtungsweise vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 1082, Rz 19).
- 33** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de