

Urteil vom 16. Mai 2024, VI R 31/21

Inländische Steuerpflicht von EU-Geldern im Rahmen von Frontex-Einsätzen

ECLI:DE:BFH:2024:U.160524.VIR31.21.0

BFH VI. Senat

ESTG § 1 Abs 1 S 1, ESTG § 3 Nr 13, ESTG § 3 Nr 64, ESTG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 8, DBA GRC Art 11 Abs 1, DBA GRC Art 11 Abs 2, DBA GRC Art 11 Abs 3, DBA GRC Art 17 Abs 2 Nr 1, DBA POL Art 15 Abs 1, DBA POL Art 15 Abs 2, EGV 2007/2004 Art 15, EGV 2007/2004 Art 17, EGV 2007/2004 Art 18, EUV 2016/1624 Art 20, EUV 2016/1624 Art 21, EUV 2016/1624 Art 56, EUV 2016/1624 Art 58, EUV 2016/1624 Art 59, ESTG VZ 2015, ESTG VZ 2016, ESTG VZ 2017

vorgehend Thüringer Finanzgericht, 14. Oktober 2020, Az: 3 K 483/19

Leitsätze

Gelder der Europäischen Union, die an einen Polizeibeamten mit Wohnsitz im Inland für dessen Tätigkeit im Rahmen von Frontex-Einsätzen in Griechenland gezahlt werden, unterliegen der inländischen Steuerpflicht.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 14.10.2020 - 3 K 483/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), der in den Streitjahren (2015 bis 2017) seinen Wohnsitz im Inland hatte, war als Polizeibeamter beim Bundesland A beschäftigt.
2. Vom 17.11.2015 bis 23.12.2015, vom 27.02.2016 bis 28.03.2016 und vom 17.07.2017 bis 07.09.2017 war der Kläger an das Bundespolizeipräsidium (BPOLP) in B abgeordnet. Das BPOLP wies den Kläger seinerseits der Küstenwache der Hellenischen Republik (Griechenland) zur Verwendung auf der Insel C zu. Dies erfolgte zur Unterstützung der griechischen Küstenwache im Rahmen von Frontex, der durch die Verordnung (EG) Nr. 2007/2004 des Rates vom 26.10.2004 (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- L 349 vom 25.11.2004, S. 1) --VO (EG) 2007/2004-- errichteten Europäischen Agentur für die operative Zusammenarbeit an den Außengrenzen der Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die durch die Verordnung (EU) 2016/1624 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.09.2016 (ABIEU L 251 vom 16.09.2016, S. 1) --VO (EU) 2016/1624-- in "Europäische Agentur für die Grenz- und Küstenwache" umbenannt wurde. Der Kläger wurde auf der Insel C als "Fingerprint Expert zgl. Escort Officer" eingesetzt.
3. Das Bundesland A zahlte die laufenden Dienstbezüge des Klägers während der Auslandseinsätze weiter. Außerdem hatte der Kläger Anspruch auf Auslandstrennungsgeld nach § 12 Abs. 7 der Auslandstrennungsgeldverordnung. Daneben erhielt er für seine Auslandseinsätze durch Frontex Gelder der Europäischen Union (EU). Diese wurden der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland), hier dem BPOLP, zur Weiterleitung an den Kläger zur Verfügung gestellt und durch dieses an den Kläger ausgezahlt.
4. Das BPOLP meldete dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) im Wege der Verwaltungshilfe die weitergeleiteten EU-Gelder und rechnete diese in seinen Reisekostenabrechnungen auf die Reisekostenvergütungen des Klägers nach nationalem Recht an.
5. Bei der Festsetzung der Einkommensteuer für die Streitjahre behandelte das FA die EU-Gelder insoweit als steuerpflichtig, als sie die vom BPOLP angesetzten Reisekosten nach nationalem Recht überstiegen. Für das Streitjahr 2017 erkannte das FA außerdem Werbungskosten im Zusammenhang mit der Auslandstätigkeit des Klägers in Höhe von 451 € an.
6. Die Einsprüche des Klägers gegen die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2015 und 2016 hatten insoweit Erfolg, als das FA auf die EU-Gelder fiktive steuerfreie Reisekostenerstattungen nach § 3 Nr. 13 des Einkommensteuergesetzes (ESTG) und steuerfreie Auslandsdienstbezüge gemäß § 3 Nr. 64 ESTG steuermindernd anrechnete. Soweit keine Reisekostenerstattungen durch das BPOLP errechnet worden waren, aber ein Werbungskostenabzug der vom Kläger getragenen Aufwendungen für die Auslandseinsätze möglich war,

berücksichtigte das FA diese Werbungskosten ebenfalls steuermindernd. Für das Streitjahr 2017 ergab sich insoweit keine Minderung der Einkommensteuer, so dass das FA diesen Einspruch als unbegründet zurückwies.

7. Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 436 veröffentlichten Gründen ab.
8. Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
9. Er beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für 2015 und für 2016 vom 21.12.2017 sowie den Einkommensteuerbescheid für 2017 vom 24.10.2018 jeweils in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.07.2019 dahin zu ändern, dass die gezahlten EU-Gelder in voller Höhe als steuerfrei behandelt werden.
10. Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

1. Die Revision des Klägers ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die dem Kläger in den Streitjahren zugeflossenen EU-Gelder nur in dem vom FA berücksichtigten Umfang steuerfrei sind.
2. 1. Der Kläger, der seinen Wohnsitz (§ 8 der Abgabenordnung) im Inland hat, ist gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Bei den von ihm in den Streitjahren bezogenen EU-Geldern im Zusammenhang mit seinen Einsätzen in Griechenland auf der Insel C handelt es sich um Arbeitslohn (Drittlohn) gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die EU-Gelder sind mangels Zahlung aus (inländischen) "öffentlichen Kassen" nicht gemäß § 3 Nr. 64 Satz 1 EStG oder § 3 Nr. 13 EStG steuerfrei. Da dies alles zwischen den Beteiligten zu Recht nicht in Streit steht, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
3. Die Steuerfreiheit der EU-Gelder nach § 3 Nr. 64 Satz 2 EStG scheidet ebenfalls aus. Denn der Kläger stand nach dem insoweit maßgeblichen nationalen Recht, das grundsätzlich von einem zivilrechtlichen Arbeitgeberbegriff ausgeht (s. Senatsurteil vom 04.11.2021 - VI R 22/19, BFHE 275, 85, BStBl II 2022, 562, Rz 14, m.w.N.), nicht in einem Dienstverhältnis zu Frontex, sondern zum Bundesland A. Außerdem hat § 3 Nr. 64 Satz 2 EStG zur weiteren Voraussetzung, dass der Arbeitslohn nach den Grundsätzen des Bundesbesoldungsgesetzes ermittelt wird (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24.11.2021 - I R 17/20, Rz 23, m.w.N.), was bei den hier streitigen EU-Geldern ebenfalls nicht der Fall ist.
4. 2. Die dem Kläger in den Streitjahren ausgezahlten EU-Gelder sind auch nicht gemäß Art. 12 Abs. 2 des Protokolls (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union (ABIEU C 326 vom 26.10.2012, S. 266) steuerbefreit. Nach dieser Vorschrift sind die Beamten und sonstigen Bediensteten der Union von innerstaatlichen Steuern auf die von der Union gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge befreit. Der Kläger, der als Beamter des Bundeslands A für die Einsätze in Griechenland an das BPOLP abgeordnet war und von diesem sodann der griechischen Küstenwache im Rahmen von Frontex zugewiesen wurde, war aber weder Beamter noch sonstiger Bediensteter der EU (s. dazu auch Art. 336 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union), was für die Steuerbefreiung Voraussetzung ist. Die Einstufung als Beamter oder Bediensteter der EU kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) nur durch einen formellen Rechtsakt des betreffenden Gemeinschaftsorgans erfolgen (EuGH-Entscheidung AB vom 08.09.2005 - C-288/04, Slg. 2005, I-7837, Rz 31, m.w.N.). Ein solcher Rechtsakt liegt für den Kläger nicht vor.
5. Aus diesem Grund gilt die Steuerbefreiung nach Art. 12 Abs. 2 des Protokolls (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union (ABIEU C 326 vom 26.10.2012, S. 266) für den Kläger auch nicht nach Art. 18 i.V.m. Art. 17 der VO (EG) 2007/2004 und Art. 59 i.V.m. Art. 58 VO (EU) 2016/1624. Zwar findet gemäß Art. 18 VO (EG) 2007/2004 und Art. 59 VO (EU) 2016/1624 auf Frontex das Protokoll (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union (ABIEU C 326 vom 26.10.2012, S. 266) Anwendung. Der Kläger wurde von Frontex aber nicht durch einen Rechtsakt zum Beamten bestellt, als sonstiger Bediensteter eingestellt oder für eine leitende Funktion an Frontex abgeordnet. Er war der griechischen Küstenwache lediglich im Rahmen von Frontex-Einsätzen durch das BPOLP als "Fingerprint Expert zgl. Escort Officer" zugewiesen und folglich insbesondere nicht für eine leitende Funktion an Frontex abgeordnet.
6. 3. Die EU-Gelder sind des Weiteren nicht nach Art. XVII Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Art. XI des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Griechenland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer vom 18.04.1966 (BGBl II 1967, 852, BStBl I 1967, 50) --DBA-Griechenland-- steuerfrei zu stellen.
7. a) Nach Art. XI Abs. 2 Satz 1 DBA-Griechenland können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staate besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür

- bezogenen Vergütungen in diesem anderen Staate besteuert werden (Art. XI Abs. 2 Satz 2 DBA-Griechenland).
8. Ungeachtet des Art. XI Abs. 2 DBA-Griechenland können nach Art. XI Abs. 3 DBA-Griechenland Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staate besteuert werden, wenn
 - "a) der Empfänger sich in dem anderen Staate insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält,
 - b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staate ansässig ist, und
 - c) die Vergütungen nicht vom Gewinn einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung abgezogen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staate hat."
 9. b) Danach gilt zunächst der Grundsatz, dass nur dem Wohnsitzstaat (hier Deutschland) das Besteuerungsrecht zusteht. Wird die unselbständige Arbeit nicht nur vorübergehend in dem anderen Staat (hier Griechenland) ausgeübt, steht diesem als Quellenstaat das Besteuerungsrecht zu. Übt demnach ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer nicht nur vorübergehend seine Arbeit in Griechenland aus, steht das Besteuerungsrecht dem griechischen Staat zu. Das Besteuerungsrecht des Quellenstaats entfällt allerdings, wenn bei nur vorübergehender dortiger Tätigkeit die Voraussetzungen des Art. XI Abs. 3 DBA-Griechenland (sogenannte 183-Tage-Klausel) erfüllt sind.
 10. c) Bei Anwendung dieser Grundsätze steht Deutschland als Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht im Streitfall zu.
 11. aa) Der Kläger hat sich in den Streitjahren nicht länger als jeweils 183 Tage in Griechenland aufgehalten.
 12. bb) Hinsichtlich der EU-Gelder ist Frontex als Arbeitgeber des Klägers im abkommensrechtlichen Sinne anzusehen.
 13. Arbeitgeber im Sinne des Doppelbesteuerungsrechts ist nach ständiger Rechtsprechung des I. Senats des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, im Zweifel derjenige, der die Vergütungen für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt, sei es, dass er die Vergütungen unmittelbar dem betreffenden Arbeitnehmer auszahlt, sei es, dass ein anderes Unternehmen für ihn mit diesen Arbeitsvergütungen in Vorlage tritt (BFH-Urteile vom 21.08.1985 - I R 63/80, BFHE 144, 428, BStBl II 1986, 4; vom 29.01.1986 - I R 109/85, BFHE 146, 141, BStBl II 1986, 442 und vom 15.03.2000 - I R 28/99, BFHE 191, 325, BStBl II 2002, 238).
 14. Der Kläger war von seinem inländischen Dienstherrn, dem Bundesland A, für die Einsätze in Griechenland jeweils an das BPOLP abgeordnet und von diesem wiederum der griechischen Küstenwache zur Verwendung auf der Insel C zugewiesen. Seine Einsätze bei der griechischen Küstenwache fanden nach den bindenden Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) im Rahmen von Frontex statt. Nach Art. 15 VO (EG) 2007/2004 und Art. 56 Abs. 1 und Abs. 2 VO (EU) 2016/1624 ist Frontex eine Einrichtung der Union. Sie besitzt Rechtspersönlichkeit und in jedem Mitgliedstaat die weitestgehende Rechts- und Geschäftsfähigkeit, die juristischen Personen nach dessen Rechtsvorschriften zuerkannt ist.
 15. Aufgrund der vorgenannten Zuweisung war der Kläger in die Organisation der Frontex-Einsätze eingebunden (s. zu Zusammensetzung und Einsatz der europäischen Grenz- und Küstenwachenteams im Rahmen von Frontex auch Art. 20 VO (EU) 2016/1624) und weisungsabhängig (s. dazu auch Art. 21 Abs. 1 VO (EU) 2016/1624) als "Fingerprint Expert zgl. Escort Officer" tätig. Ausweislich der Abordnungs- und Zuweisungsverfügung des Klägers war insoweit auch ein "Frontexbriefing" auf der Insel C vorgesehen, für das sich der Kläger nach seiner Ankunft mit dem Ansprechpartner in Verbindung setzen sollte. Das FG hat ferner bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass die vom Kläger für seine Einsätze in Griechenland bezogenen EU-Gelder wirtschaftlich von Frontex getragen wurden. Sie wurden Deutschland von Frontex bereitgestellt und vom BPOLP an den Kläger weitergeleitet.
 16. Folglich war Frontex --jedenfalls partiell und neben dem Bundesland A (als den auch weiterhin eigentlichen Dienstherrn des Klägers)-- während seiner Tätigkeit in Griechenland dessen Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne. Für die Tätigkeit des Klägers in Griechenland wurden EU-Gelder gezahlt. Der Umstand, dass die Grundbesoldung des Klägers gemäß der nach wie vor im Inland besetzten beamtenrechtlichen Planstelle weitergezahlt wurde, widerspricht dem nicht (s. dazu auch BFH-Urteil vom 15.03.2000 - I R 28/99, BFHE 191, 325, BStBl II 2002, 238).
 17. cc) Frontex ist auch nicht in Griechenland im Sinne von Art. XI Abs. 3 Buchst. b DBA-Griechenland ansässig.
 18. Nach Art. 15 VO (EG) 2007/2004 entscheidet der Rat einstimmig über den Sitz von Frontex. Gemäß Art. 56 Abs. 5 VO (EU) 2016/1624 befindet sich der Sitz von Frontex vorbehaltlich der Durchführung des Art. 57 VO (EU) 2016/1624 in Warschau. Eine abkommensrechtliche Ansässigkeit von Frontex in Griechenland, die eine Steuerpflicht in Griechenland erfordern würde, scheidet damit aus.
 19. Auch eine in Griechenland gelegene Betriebsstätte oder feste Einrichtung von Frontex würde --entgegen der Auffassung des Klägers-- zur Begründung der Ansässigkeit im Rahmen des Art. XI Abs. 3 Buchst. b DBA-Griechenland nicht ausreichen (s. BFH-Urteil vom 15.04.2015 - I R 73/13, Rz 16, m.w.N.). Die vom Kläger betonte "Besonderheit" der Aufgaben von Frontex, die nach seiner Auffassung dazu führen soll, Frontex als in jedem EU-Staat mit einer EU-Außengrenze ansässig anzusehen, findet weder in der VO (EG) 2007/2007, der VO (EU) 2016/1624

noch abkommensrechtlich eine hinreichende Stütze.

20. dd) Die vom Kläger bezogenen EU-Gelder wurden schließlich nicht vom Gewinn einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung abgezogen, die der Arbeitgeber in dem anderen Staate hat (Art. XI Abs. 3 Buchst. c DBA-Griechenland).
21. Frontex verfügt in Griechenland nicht über eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung, von deren Gewinn die Vergütungen des Klägers abgezogen wurden. Da Frontex in Griechenland weder einer unternehmerischen noch einer selbständigen Tätigkeit nachgegangen ist, sind etwaige von Frontex in Griechenland unterhaltene Einrichtungen --zu deren Vorliegen das FG keine tatsächlichen Feststellungen getroffen hat-- weder als Betriebsstätten noch als feste Einrichtungen im abkommensrechtlichen Sinne anzusehen. Denn ebenso wie eine Betriebsstätte nach abkommensrechtlicher Definition eine unternehmerische Tätigkeit eines gewerblichen Unternehmens im Sinne des Art. II Abs. 1 Nr. 5 DBA-Griechenland voraussetzt (Art. II Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a DBA-Griechenland), erfordert das Vorliegen einer festen Einrichtung im Sinne des Art. XI Abs. 3 Buchst. c DBA-Griechenland eine selbständige Tätigkeit im Sinne des Art. XI Abs. 1 DBA-Griechenland. Die Erwähnung der festen Einrichtung dient lediglich dazu, diejenigen Fälle abzudecken, in denen der Arbeitgeber keine unternehmerische, sondern eine selbständige Tätigkeit ausübt (ebenso BFH-Urteil vom 15.04.2015 - I R 73/13, Rz 17, m.w.N.). Hierfür spricht auch der Abkommenstext. Denn ein Abzug der Vergütungen vom Gewinn (Art. XI Abs. 3 Buchst. c DBA-Griechenland) ist letztlich nur in den Fällen denkbar, in denen der die Vergütung zahlende Arbeitgeber einer unternehmerischen oder selbständigen Tätigkeit nachgeht. Solches ist bei Frontex indessen nicht der Fall.
22. 4. Eine Besteuerung der vom Kläger bezogenen EU-Gelder in Polen kommt --anders als dieser meint-- ebenfalls nicht in Betracht. Nach Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 14.05.2003 (BGBl II 2004, 1304, BStBl I 2005, 349) --DBA-Polen-- können vorbehaltlich der Art. 16, 17, 18 und 19 DBA-Polen 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, soweit sich aus Art. 15 Abs. 2 DBA-Polen (183-Tage-Klausel) nichts anderes ergibt.
23. Im Streitfall hat der Kläger seine Arbeit im Rahmen der Frontex-Einsätze nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) jedoch nicht in Polen als dem Sitzstaat von Frontex ausgeübt, sondern in Griechenland. Angesichts des eindeutigen Wortlauts des DBA-Polen kommt eine vom Kläger befürwortete erweiternde Auslegung dergestalt, dass seine Tätigkeit in Griechenland "funktional dem Sitz von Frontex in Polen zuzuordnen" sei, nicht in Betracht. Maßgeblich ist vielmehr der Ort der (tatsächlichen) Arbeitsausübung (Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer MA Art. 15 Rz 31 und 72), also der Ort, wo sich der Arbeitnehmer zur Ausführung seiner Tätigkeit persönlich aufhält (Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 15 Rz 62).
24. 5. Soweit das FG die vom Kläger bezogenen EU-Gelder bei der Einkommensbesteuerung um (fiktive) steuerfreie Reisekostenerstattungen und Auslandsdienstbezüge gekürzt (s. dazu auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 12.04.2006, BStBl I 2006, 340, unter 5.) sowie unter Berücksichtigung von § 3c Abs. 1 EStG Werbungskosten zum Abzug zugelassen hat, hat der Kläger keine Einwendungen gegen die Vorentscheidung erhoben. Rechtsfehler zum Nachteil des Klägers sind insoweit auch nicht erkennbar.
25. 6. Der Senat hat die vom Kläger erhobenen Verfahrensrügen geprüft. Er erachtet sie jedoch nicht für durchgreifend und sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 FGO).
26. 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de