
Datum: 15.08.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 189/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0815.5K189.11.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern auferlegt.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die Ruhebezüge des Klägers als Einkünfte im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder als sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 a) EStG zu behandeln sind. 2

Die Kläger sind zusammen veranlagte Eheleute. Der Kläger war vom 01.07.... bis 31.12.... ziviler Angestellter des Internationalen Stabes der NATO. Im Ruhestand erhält der Kläger von der Wehrbereichsverwaltung Versorgungsbezüge. Darüber hinaus erhält er von der NATO Pensionszahlungen. In den Streitjahren 2006 bis 2009 behandelte der Beklagte diese Bezüge (2006/43.558,80 €+4.535 € Tax Adjustment/TA; 2007/44.601,48 €+3.901 € TA; 2008/45.184,92 €+4.028 € TA; 2009/46.404,84 €+3.987 € TA) als nachträgliche Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. 3

Entsprechende Einkommensteuerbescheide ergingen am 01.08.2007 (2006), am 06.06.2008 bzw. 06.02.2009 (2007), am 03.06.2009 (2008) und am 04.06.2010 (2009). 4

Unter Hinweis auf eine Verfassungsbeschwerde beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) unter 2 BvR 367/07 erhoben die Kläger Einsprüche gegen die Einkommensteuerfestsetzungen 2006-2009. Die Einspruchsverfahren wurden bis zur Entscheidung des BVerfG zum Ruhen gebracht. Nachdem das BVerfG die Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen hatte und die Kläger ihre Einsprüche ohne weitere Begründung gleichwohl aufrecht hielten, wies der Beklagte die Einsprüche durch Entscheidung vom 12.01.2011 als unbegründet zurück. Zur Begründung seiner Rechtsauffassung verwies der 5

Beklagte auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.11.2006 X R 29/05 in BStBl II 2007, 402.

Mit ihrer dagegen gerichteten Klage tragen die Kläger wie folgt vor:

6

Der Kläger habe während seiner aktiven Dienstzeit Einkünfte bezogen, die nach Artikel 7 Abs. 2 Satz 1 des Protokolls über die Rechtsstellung der aufgrund des Nord-Atlantik-Vertrages errichteten internationalen militärischen Hauptquartiere (BGBl II 1969, 200 ff) steuerfrei gestellt gewesen seien. Gegenstand des Arbeitsvertrages des Klägers sei unter anderem das NATO-Personalstatut (NCPR) gewesen. Nach dem Arbeitsvertrag sei der Kläger in die Systeme der NATO für Versorgung und Sozialhilfe (NATO Pension and Social Security Schemes) aufzunehmen gewesen. Dementsprechend seien dem Kläger während seiner aktiven Dienstzeit monatlich 8 % des Gehaltes einbehalten worden. Der Einbehalt sei in den monatlichen Gehaltsabrechnungen als „pension contribution“ unter der Position „Abzüge“ (deductions) ausgewiesen worden. Die Höhe der Bezüge während der aktiven Dienstzeit des Klägers sei so bemessen gewesen, dass deren Steuerfreiheit bereits „eingepreist“ gewesen sei. Das Gehalt der zivilen NATO-Bediensteten sei „exempt from tax“, also ohne Steuern anzusetzen gewesen (Artikel 19 des „Agreement on the Status of the North Atlantic Treaty Organization Nation Representatives and International Staff“ vom 20.09.1951). Dementsprechend seien die Gehälter der zivilen NATO-Bediensteten als „net-of-tax salaries“, das heißt als Nettogehälter vereinbart worden. Die vereinbarten Nettogehälter basierten auf dem arithmetischen Mittel der Bruttogehälter nationaler Beamten in vergleichbarer Position abzüglich Sozialausgaben und Einkommensteuer. Aus diesen Nettogehältern hätten die NATO-Bediensteten ihre Beiträge in das „Pension Scheme“ geleistet.

7

Der Beklagte selbst habe für die Veranlagungszeiträume 2004 und 2005 die Versorgungsbezüge des Klägers noch als sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 a) EStG, das heißt als Leibrente, behandelt und - wie auch jetzt beantragt - nur mit einem Ertragsanteil von 20 % der Besteuerung unterworfen.

8

Nach ständiger Rechtsprechung seien Ruhestandsbezüge als Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs.1 Nr. 2 EStG oder sonstige Bezüge im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 a) EStG dahingehend voneinander abzugrenzen, dass Einkünfte im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige sie ohne ins Gewicht fallende Eigenbeiträge erhalte. Die Nutzung eigenen Vermögens könne demgegenüber nicht § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG zugeordnet werden. Werde ein Beitrag zum Aufbau des Anspruchs auf das Ruhegehalt vom Arbeitgeber einbehalten, sei für die Einordnung der Altersbezüge als sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 a) EStG maßgeblich, dass sich der Beitrag von Seiten des Arbeitgebers als Verwendung des einbehaltenen Gehaltsanteiles darstelle. Eine Gehaltsverwendung sei von einer Gehaltskürzung abzugrenzen. Bei letztgenannter bringe der Steuerpflichtige noch keinen eigenen Beitrag zu seinen späteren Versorgungsleistungen auf; ihm werde vielmehr der einbehaltene Gehaltsanteil erst im Versorgungsfall als nachträglicher Arbeitslohn in Form eines Ruhegeldes ausgezahlt.

9

Dies berücksichtigend stellten die beim Kläger während dessen aktiver Dienstzeit einbehaltenen Beträge eine Gehaltsverwendung, das heißt eine Verwendung eigenen Vermögens dar. Hierfür spreche, dass die einbehaltenen Beträge in den entsprechenden Rechtsgrundlagen zum „Nato-Pension-Scheme“ ausdrücklich als Beiträge (in der englischen Fassung = contribution) bezeichnet werden. Diese Bezeichnung sei eindeutig und nicht anders auslegungsfähig. Dies habe auch das BVerfG in seiner Entscheidung 2 BvR 367/07 vom 14.10.2010 so gesehen. Beitragspflichtig sei zu seiner aktiven Dienstzeit der Kläger und

10

nicht die NATO gewesen. Daran ändere nichts, dass die Zahlungsmodalitäten so ausgestaltet gewesen seien, dass, wie bei der gesetzlichen Rentenversicherung, der Lohn in Höhe des Beitrages nicht erst an den Kläger ausgezahlt, sondern direkt vom Arbeitgeber abgeführt worden sei. Dieses System diene in erster Linie der Verfahrensvereinfachung und ähnele insoweit dem bei der Beitragszahlung zur Krankenversicherung. Korrespondierend dazu seien die Beiträge Bestandteil des zur aktiven Dienstzeit bezogenen Lohns des Klägers und nicht etwa nachträglich bezogener Arbeitslohn. Dies ergebe sich aus Kapitel IX Artikel 41.1 des Anhangs IV zum Nato-Personalstatut noch deutlicher. Auch aus Teil 4 des Anhangs VI zu den NCPR unter Artikel 5.1 über das seit Juli 2005 bestehende Defined-Contribution-Pension-Scheme (DCPS), welches das seit 1974 bestehende Pension-Scheme ersetze, aber diesem hinsichtlich der Behandlung der Beiträge der Mitglieder als Lohnbestandteil entspreche, ergebe sich, dass Beiträge zum DCPS Teil der Bezüge seien.

Allein aus der Steuerfreiheit der aktiven Bezüge könne im Falle des Klägers nicht der Rückschluss gezogen werden, dass die Beitragszahlungen an das „Pension-Scheme“ nicht als Lohnverwendung des Klägers anzusehen seien. Der BFH habe in seinen Urteilen vom 07.02.1990 X R 36/86 und vom 22.11.2006 X R 29/05 eindeutig klargestellt, dass Beiträge des Arbeitnehmers zu seiner zukünftigen Versorgung aus nicht versteuertem Arbeitslohn nicht stets und generell unversteuerte Gehaltskürzungen darstellten. Wenn der Lohn im Inland nicht steuerbar oder aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung befreit sei, komme der lohnsteuerrechtlichen Behandlung keine indizielle Bedeutung zu. In diesen Fällen scheide eine eigene Beitragsleistung des Arbeitnehmers mithin nicht von vornherein aus.

11

Diese Rechtsprechung lasse erkennen, dass es für die Beurteilung, ob sich eine Beitragszahlung als eigene Verwendung des Steuerpflichtigen darstelle, immer auch auf den Hintergrund der Steuerfreiheit ankomme. Die Steuerfreiheit der Bezüge des Klägers während seiner aktiven Dienstzeit bei der NATO verfolge nicht den Zweck, den dortigen Bediensteten einen besonderen Steuervorteil und entsprechend höhere Nettobezüge zukommen zu lassen. Vielmehr habe den funktionellen Bedürfnissen der NATO nach Unabhängigkeit vom nationalen Besteuerungszugriff Rechnung getragen werden sollen. Durch die Steuerfreiheit habe lediglich vermieden werden sollen, dass dem steuerberechtigten Staat durch die Besteuerung ein Druckmittel in die Hand gegeben werden könnte. Dementsprechend sei die Höhe der Bezüge während der aktiven Dienstzeit des Klägers so bemessen gewesen, dass deren Steuerfreiheit bereits eingepreist gewesen sei. Seien aber die Beiträge in einem System der Altersvorsorge bereits der Lohnsteuer unterworfen worden, habe dies nach der Rechtsprechung des BFH zur Folge, dass eine Verwendung des Lohnes durch den Arbeitnehmer anzunehmen sei und die Altersbezüge nicht erneut als Lohn zu behandeln seien. Aus Sicht des Klägers stehe dieser nicht anders da, als hätte sein Arbeitgeber von dem fiktiven Bruttogehalt bereits Lohnsteuer einbehalten. Der Kläger habe stets nur einen Nettolohn inklusive des Beitrags an das „Pension-Scheme“ erhalten. Dieser habe sich gemäß Anhang II Kapitell II Artikel 4.2.2.1 NCPR aus einem fiktiven Bruttolohn abzüglich der Steuer errechnet, die ohne die Steuerbefreiung auf diesen entfallen würde. Die Beiträge seien also aus dem fiktiv versteuerten Einkommen des Klägers geleistet worden und stellten sich als Verwendung des einbehaltenen Gehaltsanteils dar. Eine aus wirtschaftlicher Sicht erneute Besteuerung der Beiträge als nachträglicher Arbeitslohn würde den Kläger unangemessen belasten.

12

Für diese Würdigung des Sachverhaltes spreche auch die Kontrollüberlegung, wonach man unstreitig nicht mehr von einer Verwendung von Arbeitslohn durch den Kläger sprechen könne, wenn dieser ein nicht abgesteuertes Bruttogehalt bezogen hätte, ihm also die

13

Steuerbefreiung zu Gute gekommen wäre, oder wenn die Absteuerung erst nach Abzug der Beiträge zum „Pension-Scheme“ vorgenommen worden wäre. Die Beurteilung des Klägers werde bestätigt durch die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts -BVerwG- vom 27.03.2008 2 C 30/06, BVerwGE 131,29. Das BVerwG habe in seiner Entscheidung über Versorgungsbezüge eines Ruhestandsbeamten entschieden, dass die aktiven Dienstbezüge während der Zeit der Abordnung zur NATO den vom dortigen Kläger abzuführenden Eigenanteil umfasse.

Die Entscheidung des BFH vom 22.11.2006 sei entgegen der Auffassung des Beklagten nicht auf den Streitfall übertragbar, da dort ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegen habe. Dort sei nicht berücksichtigt worden, dass die einbehaltenen Beträge als Beiträge zur qualifizieren seien. Nicht berücksichtigt worden sei in dieser Entscheidung auch, dass die Bezüge zur aktiven Dienstzeit „exempt from tax“ erfolgt seien. Der BFH spreche davon, dass Arbeitnehmern kein Arbeitslohn zufließe, wenn der Arbeitgeber vom tarifvertraglich geschuldeten Bruttolohn einen Beitrag zu den Versorgungsausgaben einbehalte. Im Streitfalle seien die Beiträge zum „Pension-Scheme“ aber gerade nicht vom Bruttolohn, sondern von einem abgesteuerten Nettolohn einbehalten worden. 14

Im Übrigen sei zu berücksichtigen, dass die vom Beklagten vorgenommene Besteuerung gegen Verfassungsrecht verstoße. Nach Artikel 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) sei zu beachten, dass Ruhestandsbezüge nur mit dem Ertragsanteil versteuert würden. Zudem würde doppelt besteuert werden, was bereits einmal der Einkommensteuer unterlegen habe, was nach der Rechtsprechung des BVerfG verfassungswidrig sei. Dies sei für Bezüge aus der gesetzlichen Rentenversicherung sichergestellt, da insoweit nur mit dem Ertragsanteil besteuert werde. Das BVerfG habe in seiner Entscheidung vom 14.10.2010 nur deshalb eine Ungleichbehandlung der Altersbezüge mit Renteneinkünften abgelehnt, weil die Beiträge, die der Beschwerdeführer für seine Alterssicherung aufgebracht habe, nicht der Besteuerung unterlegen hätten. Im Streitfall seien zwar die Bezüge des Klägers während dessen aktiver Dienstzeit steuerfrei gestellt gewesen, jedoch um eine fiktive Steuerlast gekürzt worden. 15

Im Übrigen entspreche die Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 a) EStG mit dem Ertragsanteil der übrigen gängigen Verwaltungspraxis zur Besteuerung der Ruhegehaltszahlungen von Bediensteten anderer koordinierter Organisationen, wie z. B. der Vereinten Nationen und der Europäischen Organisation für Kernforschung. Zudem habe der Beklagte durch die Besteuerung in 2004 und 2005 einen Vertrauenstatbestand geschaffen. 16

Nach richterlichem Hinweis führen die Kläger ergänzend Folgendes aus: Der Beitrag zum Pension Scheme sei regelmäßig nach versicherungsmathematischen Grundsätzen angepasst worden und habe daher leicht variiert. Nach der Gehaltsabrechnung aus 2002/2003 seien dem Kläger 8,3% einbehalten worden. Die Finanzierung der Ruhegehaltszahlungen mit dem Höchstsatz von 70% des Gehalts sei nach Kapitel IX, Art. 41, Anhang IV so festgelegt, dass die Beiträge des Personals langfristig ein Drittel der vorgesehenen Zahlungen decke. Dem Kläger sei zwar ein sogenanntes Tax Adjustment (Artikel 15 DCPS) gewährt worden. Dies beseitige aber nicht die Doppelbesteuerung. Tax Adjustment heiße übersetzt „Anpassung“ und sei im BMF-Schreiben vom 03.08.1998 (BStBl I 1998, 1042) als Steuerausgleichszahlung bezeichnet. Das Tax Adjustment werde wie folgt berechnet: Die Grundpension werde um einen Betrag erhöht, der der Hälfte des Betrages entspreche, um den das Ruhegehalt des Empfängers theoretisch erhöht werden müsste, damit der Saldo, der nach Abzug des Betrages der nationalen Einkommensteuer verbleibe, dem Betrag des gemäß dieser Regelung errechneten Ruhegehalts entspreche. Hierin komme deutlich zum Ausdruck, dass das Tax Adjustment die Doppelbesteuerung nicht beseitigen, 17

sondern nur abmildern solle. Es bleibe eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung in Höhe von 50 %. Das Tax Adjustment könne also nur die Besteuerung des Ertragsanteiles abfangen. Dies sei auch sinnvoll, da nicht in allen Ländern, in denen die an dem „Pension-Scheme“ partizipierenden NATO-Bediensteten ansässig sind, eine Besteuerung des Ertragsanteiles stattfinde.

Nachdem das Gericht die o.a. Sache zur mündlichen Verhandlung geladen hatte, beantragten die Kläger, den in Belgien ansässigen, nicht der deutschen Sprache mächtigen, A mit Hilfe eines Dolmetschers als Zeuge zu hören. Herr A sei als NATO-Repräsentant von ... durchgängig und maßgeblich an Beratungen und Entscheidungen über die Gehalts- und Pensionspolitik der Koordinierten Organisationen beteiligt gewesen. Herr A sei von ... Acting Chairman und von ... sowie nochmals von ... Vice Chairman des Committee of Representatives of Secretary Generals gewesen. Herr A solle die neun vorformulierten Aussagen bestätigen. - Wegen des Inhaltes des Beweisantrages im Einzelnen wird auf den Schriftsatz der Kläger vom 01.08.2012 verwiesen. 18

Sie führten weiter aus, die erstmalige Festlegung der NATO-Gehälter werde auch durch das NATO-Dokument D-D (51)89 vom 04.04.1951 belegt. Darin heiße es unter Ziffer 9 -nach eigener Übersetzung- auszugsweise: 19

„Es muss betont werden, dass diese (Gehalts) Tabellen unter Abzug der Einkommensteuer und der Supersteuer berechnet wurden auf der Basis, dass die NATO-Gehälter steuerfrei sind. Um diese (Gehalts) Tabellen mit nationalen Besoldungstabellen in irgendeinem anderen Land zu vergleichen, ist es nötig, die Steuerelemente dieser Länder zu den abgesteuerten Gehaltstabellen, wie sie in Annex B niedergelegt sind, hinzuzurechnen.“ 20

Die Kläger beantragen, 21

1. den im Termin zur mündlichen Verhandlung anwesenden A zu hören, 22

2. die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.01.2011 dahingehend abzuändern, dass die Ruhestandsbezüge des Klägers als sonstige Einkünfte mit ihrem Ertragsanteil angesetzt werden, 23

hilfsweise Revision zuzulassen. 24

Die fehlende Beweiserhebung wird durch die Kläger gerügt. 25

Der Beklagte beantragt, 26

die Klage abzuweisen. 27

Der vorliegende Sachverhalt entspreche dem, der dem BFH-Urteil vom 22.11.2006 zugrunde gelegen habe. Dementsprechend seien die Ruhegehaltszahlungen des Klägers solche im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Nach dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung könne bei Dauersachverhalten die Rechtslage erneut geprüft werden. Auf die Einvernahme des von der Klägerseite angebotenen Zeugen könne verzichtet werden, da auch eine Bestätigung der vorformulierten Aussagen an der rechtlichen Beurteilung nichts ändere. 28

Entscheidungsgründe 29

Die Klage ist unbegründet. 30

- Die Ruhegehaltszahlungen seitens der NATO an den Kläger sind in voller Höhe Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG. 31
- Zu den Einkünften nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG gehören Ruhegelder und andere Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen. Die Einnahmen müssen durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sein. Dies ist der Fall, wenn der Arbeitnehmer die Bezüge als Gegenleistung dafür erhält, dass er seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat. Einkünfte im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG fließen aus einem früheren Dienstverhältnis, das heißt aus eben diesem Rechtsgrund zu, wenn der Arbeitnehmer sie ohne rechtlich ins Gewicht fallenden Eigenbeitrag erhält. 32
- Demgegenüber sind Leibrenten im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 a) EStG wiederkehrende Bezüge, bestehend aus einem Ertragsanteil und aus der Aus- bzw. Rückzahlung eigenen Vermögens des Steuerpflichtigen. Der nur steuerbare Ertragsanteil als pauschalierter Zinsanteil ist seiner Rechtsnatur nach das Entgelt für die Überlassung eines auf Lebenszeit einer oder mehrerer Bezugspersonen zeitlich gestreckt auszuzahlenden Kapitals. Von dem steuerbaren Ertragsanteil zu trennen ist die Auszahlung bzw. Rückzahlung des mit dem eigenen Vermögen des Steuerpflichtigen gebildeten Kapitalstocks, die als bloße Vermögensumschichtung im privaten Bereich selbst nicht steuerbar ist (vgl. Urteil des BFH vom 22.11.2006 X R 29/05, BFHE 161, 16, BStBl II 2007, 402 m.w.N.). 33
- Die Zuordnung von Bezügen zu den Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 a) EStG setzt daher voraus, dass der Steuerpflichtige zur Erlangung der Bezüge eigenes Vermögen eingesetzt hat, insbesondere Arbeitslohn. Im Rahmen von Versorgungsleistungen ist hierbei maßgeblich, ob die Beiträge des Arbeitnehmers aus seinem Arbeitslohn zu einem Versorgungssystem als eigenes Vermögen zu behandeln sind, das heißt, ob die Beitragsleistung eine Verwendung eigenen Vermögens darstellt. 34
- Von einer Gehaltsverwendung unterscheidet sich eine Gehaltskürzung dadurch, dass der Steuerpflichtige bei letztgenannter infolge fehlenden Zuflusses von Lohn keinen Eigenbeitrag zu seinen späteren Versorgungsleistungen aufbringt. Ihm wird vielmehr der durch Gehaltskürzung einbehaltene Gehaltsanteil erst im Versorgungsfall als nachträglicher Arbeitslohn in Form eines Ruhegehaltes ausgezahlt. Entscheidend für die Abgrenzung zwischen Gehaltsverwendung einerseits und Gehaltskürzung andererseits ist, ob der Beitrag des Steuerpflichtigen zum Versorgungssystem diesem zuvor zugeflossen ist. Die Hinnahme des Lohneinbehalts bzw. der Verzicht auf die Barauszahlung des Gehaltsanteils ist als Zufluss gegenwärtigen Arbeitslohnes anzusehen, wenn sich dies wirtschaftlich betrachtet so darstellt, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Beträge zur Verfügung gestellt und der Arbeitnehmer diese dann zum Erwerb einer Zukunftssicherung verwendet hätte (Urteil des BFH vom 22.11.2006 X R 29/05 a.a.O. m.w.N.). 35
- Dem Arbeitnehmer fließt noch kein Arbeitslohn zu, wenn der Arbeitgeber vom tarifvertraglich geschuldeten Bruttolohn lediglich einen Beitrag zu seinen Versorgungsausgaben einbehält und diesen Beitrag einer Versorgungsrückstellung oder einem Sondervermögen innerhalb seines Haushaltes zuführt. Dabei reicht die Zusage des Arbeitgebers, dem Arbeitnehmer künftig Leistungen zu erbringen, für den Zufluss auch dann nicht aus, wenn der Arbeitgeber interne Maßnahmen getroffen hat, um den entsprechenden Anspruch des Arbeitnehmers finanziell abzusichern. Ein Innehaben von Ansprüchen oder Rechten führt noch nicht zum Zufluss von Einnahmen. Einnahmen sind erst dann zugeflossen, wenn der Steuerpflichtige über sie wirtschaftlich verfügen kann. Dies ist der Fall bei Barauszahlung oder Gutschrift auf einem Konto des Steuerpflichtigen sowie bei buchmäßiger Erfassung einer Schuldverpflichtung in den Büchern des Verpflichteten, sofern sichergestellt ist, dass der 36

Berechtigte ohne weiteres Zutun des Verpflichteten über den Betrag verfügen kann. Ein Zufluss durch Novation setzt eine Verfügung des Berechtigten über seine bisherige (Gehalts-)Forderung voraus, die als Zahlung der Altschuld durch den Verpflichteten gilt und der Berechtigte den vereinnahmten Betrag sofort wieder zur Verfügung stellt (Urteil des BFH vom 22.11.2006 X R 29/05 a.a.O.).

Nach diesen Maßstäben begründet nicht schon der Anspruch auf Leistung den gegenwärtigen Zufluss von Arbeitslohn, sondern erst die Erfüllung dieses Anspruches in der Weise, dass der Arbeitgeber die geschuldete Leistung tatsächlich erbringt und dem Arbeitnehmer die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter verschafft. 37

Dementsprechend stellen Zuführungen des Arbeitgebers zu einer Pensionsrückstellung bei der Erteilung einer Direktzusage im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung mangels Zuflusses von Vermögenswerten beim Arbeitnehmer noch keinen, regelmäßig steuerpflichtigen, Lohnzufluss dar. Dasselbe gilt, wenn die der Versorgungsrückstellung zugeführten Beträge vom Arbeitgeber zusätzlich zum geschuldeten Barlohn bereitgestellt werden, ebenso, wenn die Beträge durch einvernehmliche Herabsetzung des laufenden Gehaltes aufgebracht werden. Mit dieser Einordnung ist regelmäßig zugleich die Verlagerung des Besteuerungszugriffs vom Zeitpunkt der Zusage und Gehaltsherabsetzung auf den späteren Eintritt des Versorgungsfalles verbunden, da die Steuererhebung voraussetzt, dass das Vermögen des Arbeitnehmers durch eine durch das Arbeitsverhältnis veranlasste Zuwendung vermehrt wurde. 38

Ein Zufluss ist somit nur anzunehmen, wenn der Arbeitgeber mit seinen Leistungen dem Arbeitnehmer einen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch gegen einen Dritten verschafft. Dies kann dadurch geschehen, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer mit den Beiträgen am Markt zu einem Versicherungsschutz gegenüber einer Versorgungseinrichtung verhilft. Auch in diesem Fall wird der Zufluss jedoch nicht schon durch das Versprechen des Arbeitgebers, Versicherungsschutz zu gewähren, herbeigeführt, sondern erst durch die Erfüllung dieses Versprechens, insbesondere durch die Leistung der Versicherungsbeiträge in der Weise, dass ein eigener unentziehbarer Anspruch des Arbeitnehmers auf die Versicherungsleistung entsteht (Urteil des BFH vom 22.11.2006 X R 29/05 a.a.O.). 39

Dies berücksichtigend gilt im Streitfalle Folgendes: 40

Der Kläger hat zur Erlangung seiner späteren Ruhegehaltsbezüge kein eigenes Vermögen eingesetzt, da ihm die von seinem Arbeitslohn einbehaltene „staff members contribution“ zu den Versorgungsausgaben der NATO nicht als Arbeitslohn zugeflossen war. Der Beitrag des Klägers zum Pension Scheme stand diesem zu keinem Zeitpunkt zur Verfügung. Der Beitrag wurde vielmehr einvernehmlich vom vereinbarten Gehalt des Klägers von der NATO einbehalten. Ein geldwerter Vorteil ist dem Kläger hierdurch nicht zugeflossen. Der Kläger erlangte durch den Einbehalt eines Teiles seines Gehaltes lediglich die Zusage der NATO, dass er nach dem geltenden Pension Scheme von der NATO Ruhegehaltszahlungen erhalten werde, wobei diese sich zusammen setzen sollten aus der 8 %igen „contribution“ = ca. 1/3 der Gesamtruhegehaltszahlungen und Zahlungen der NATO in Höhe der restlichen 2/3. Mit dem Lohneinbehalt in Höhe der „contribution“ war somit ein eigenständiger Rechtsanspruch des Klägers gegen einen als Träger der Versorgungsleistungen auftretenden Dritten nicht verbunden, da die NATO nicht über eine rechtlich von der Organisation getrennte Versorgungseinrichtung verfügt. Träger der Versorgungsleistungen an den Kläger ist vielmehr die NATO als frühere Anstellungsbehörde, ohne dass es darauf ankommt, ob die Versorgungsbeiträge im Haushaltsplan der NATO vom übrigen Vermögen der Organisation 41

getrennt ausgewiesen und dem Kläger als Anteil am Kapitalstock gutgeschrieben wurden und warum die NATO von einer Verselbständigung ihrer Versorgungseinrichtung abgesehen hat (Urteil des BFH vom 22.11.2006 X R 29/05 a.a.O.). Entscheidend ist nur, dass die Aufnahme der Beträge in den Haushaltsplan der NATO weder eine Gutschrift zugunsten des Klägers in der Weise bewirkte, dass er als Berechtigter über diesen Teil des Arbeitslohnes aus eigenem Recht verfügen konnte, noch lag hierin eine auf dem freien Entschluss des Klägers beruhende Novation. Dem Kläger war es nach Aktenlage während seiner aktiven Zeit nicht möglich, auf die ihm seitens der NATO erteilte Versorgungszusage anteilig zu verzichten und sich gleichzeitig die „staff members contribution“ bar auszahlen zu lassen. Nach Art. 41 Abs. 6 Satz 1 Anhang IV zu den NCPR war auch die Rückforderung einbehaltener Beiträge ausgeschlossen. Zwar war der Kläger durch die reduzierte Auszahlung seines Gehaltes belastet. Dies führte jedoch nach den vorangegangenen Ausführungen nicht zum Zufluss des einbehaltenen Gehaltsanteiles im Sinne des Einkommensteuerrechts. Die Einbehaltung der „staff members contribution“ stellte somit eine Gehaltskürzung durch die NATO dar, nicht jedoch eine Gehaltsverwendung durch den Kläger.

Die Ruhegehaltszahlungen der NATO beruhen daher nicht auf einem Eigenbeitrag des Klägers im Sinne zugeflossener und sodann verwendeter Leistungen, sodass sie in den angefochtenen Steuerfestsetzungen zutreffend als nachträgliche Einkünfte im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr.2 EStG behandelt wurden. 42

Entgegen der Auffassung der Kläger werden die Ruhegehaltszahlungen bzw. die hierin enthaltenen anteiligen Beiträge des Klägers von ca. 8% durch die volle Besteuerung nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht in verfassungswidriger Weise doppelt mit Einkommensteuer belastet. - Dass die Ruhegehaltszahlungen zu Recht der nationalen Einkommensteuer unterliegen und nicht, wie die Aktivbezüge des Klägers steuerfrei sind (vgl. hierzu Urteil des BFH vom 22.11.2006 X R 29/05 a.a.O.), ist zwischen den Beteiligten nicht streitig, wird im Übrigen auch dadurch bestätigt, dass die NATO dem Kläger zusammen mit den Ruhegehaltszahlungen ein sogenanntes Tax Adjustment als Ausgleich für nationale Steuerverpflichtungen auszahlt. Die Tatsache, dass mit dieser Zusatzzahlung -jedenfalls in Deutschland- die auf das Ruhegehalt insgesamt entfallende Einkommensteuer nicht vollständig abgedeckt wird, ist für dessen rechtliche Einordnung in das nationale Steuersystem unerheblich. 43

Eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung des Ruhegehaltes durch Anwendung des § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG wäre nur dann gegeben, wenn die früheren Beiträge des Klägers zum Pension Scheme (monatlich ca. 8 % des vereinbarten Gehaltes) bereits der Einkommensteuer unterlegen hätten. Die Lohnzahlungen an den Kläger während dessen aktiver Zeit bei der NATO waren aber nach Art. 7 Abs. 2 Satz 1 des Protokolls über die NATO-Hauptquartiere von der deutschen Einkommensteuer befreit, sodass die in Streit stehende Besteuerung erstmalig erfolgt. 44

Der Einwand der Kläger, ohne die Steuerfreiheit während der aktiven Zeit des Klägers hätte dieser mehr verdient - was auch der aufgebotene Zeuge hätte bestätigen sollen - ist unbeachtlich. Denn das Gericht hatte nicht über fiktive Sachverhalte - Einbehalt von 8% eines steuerbaren bzw. versteuerten Bruttogehaltes - zu entscheiden, vielmehr im Streitfalle nur darüber, ob der Einbehalt von 8% des steuerfrei gezahlten Gehaltes für Zwecke der späteren Auszahlung von Ruhegehaltsbezügen eine Gehaltsverwendung nach Zufluss beim Kläger darstellt. Soweit die Kläger vortragen, die Einkommensteuer sei bereits in die Gehaltszahlungen „eingepreist“ gewesen, mag dies den Kläger während seiner aktiven Zeit tatsächlich wirtschaftlich so gestellt haben, als hätte er ein Bruttogehalt abzüglich 45

Einkommensteuer ausgezahlt bekommen. Dies ändert aber nichts daran, dass der Kläger ein steuerfreies Gehalt bezogen hatte, also auch der hierin enthaltene Anteil des Klägers von ca. 8% steuerfrei war. Eine Doppelbesteuerung, das heißt eine zweifach vorgenommene Einkommensbesteuerung des einbehaltenen Gehaltsanteiles ist damit nicht gegeben.

Um zu diesem Ergebnis zu gelangen, bedurfte es keiner Vernehmung des von den Klägern angebotenen Zeugen. Dieser sollte die neun mit Schriftsatz vom 01.08.2012 vorformulierten Aussagen der Kläger bestätigen. Nach deren Inhalt geht es darum, auf welcher Basis das steuerfreie Gehalt des Klägers während seiner aktiven Zeit ermittelt bzw. angepasst wurde (durchschnittliches Bruttogehalt abzüglich Einkommensteuer), welche (politischen) Überlegungen zur Steuerfreiheit des Gehaltes geführt haben und ob der Kläger aus seinem so berechneten Gehalt monatliche Beiträge zum Pension Scheme geleistet hat. 46

Wie sich aus den vorangegangenen Ausführungen ergibt, waren die von den Klägern vorgegebenen Aussagen entscheidungsunerheblich, sodass es keiner Bestätigung durch einen Zeugen bedurfte. Die zu beurteilende Rechtsfrage, ob der Kläger Ruhegehaltszahlungen erhält, die als Leibrente im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 a) EStG zu behandeln sind, hängt nach der Entscheidung des Senats unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH in einem gleichgelagerten Fall davon ab, ob der 8%ige Gehaltsanteil dem Kläger bei Einbehalt durch die NATO zugeflossen war, was zu verneinen war, sodass von einer damaligen Verwendung von Gehaltsanteilen und nunmehr von der Nutzung derselben nicht ausgegangen werden konnte. Der Zeuge hätte zur Frage des Zuflusses und der Gehaltsverwendung keine Aussagen machen sollen, aber auch nicht können, weil dies rechtliche Würdigung des im Übrigen unstrittigen Sachverhaltes darstellt. 47

Die vom Zeugen zu bestätigende Berechnung des Klägergehaltes wäre auch für die Frage, ob eine Doppelbesteuerung gegeben ist, unerheblich gewesen. Denn selbst bei Unterstellung der Richtigkeit der zu bezeugenden Aussagen zur Berechnung des Gehaltes änderte dies nach den vorangegangenen Ausführungen nichts daran, dass das Gehalt und damit auch der Beitrag zum Pension Scheme steuerfrei war und nunmehr dieser erstmals als Teil einer im Übrigen von der NATO aufgebrachten, ebenfalls bisher nicht besteuerten, Ruhegehaltszahlung der Einkommensteuer unterworfen wird. 48

Das Gericht hat daher zu Recht auf die Anhörung des Zeugen verzichtet. 49

Rechtlich unerheblich für die Beurteilung des Streitfalles ist auch, ob und wie die Finanzverwaltung die Arbeitnehmer anderer internationaler Organisationen behandelt, da das Gericht nur über den konkreten Fall des Klägers als Ruhegehaltsempfänger der NATO zu entscheiden hatte. 50

Eine Ungleichbehandlung mit Rentenempfängern ist ebenfalls nicht gegeben. Während gesetzlich Rentenversicherte Beiträge in ein selbständiges Versorgungssystem einzahlen und Rentner ihre Rente daher nicht vom früheren Arbeitgeber, also nicht aus dem früheren Dienstverhältnis erhalten, erhält der Kläger seine Ruhegehaltszahlungen von der NATO als seiner früheren Anstellungsbehörde. Ein Verstoß gegen Art. 3 GG, wonach die unterschiedliche Behandlung gleicher Sachverhalte untersagt ist, liegt damit nicht vor. 51

Ebenfalls unbeachtlich ist der Hinweis auf die Besteuerung durch den Beklagten in den Vorjahren, da jedes Veranlagungsjahr einer neuen Prüfung der Sach- und Rechtslage unterliegt. 52

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 53

Die Revision war nicht zuzulassen, da keiner der in § 115 Abs. 2 FGO genannten Gründe gegeben ist.

54