
Datum: 17.05.2023
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 3421/20 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2023:0517.14K3421.20E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Streitig ist, ob eine Einmalzahlung von der NATO an den Kläger i.H.v. 216.346,46 € zur Abgeltung von Versorgungsbezügen steuerpflichtig ist. 1
- Die verheirateten Kläger wurden im Streitjahr 2017 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. 2
- Der am 00.00.1955 geborene Kläger war ursprünglich Berufssoldat in Deutschland. In der Zeit vom 01.08.2005 bis zum 31.12.2009 war er (ohne Geld- und Sachbezüge) [...] beurlaubt, um als internationaler NATO-Zivilangestellter für die NATO A [...] in M-Land tätig zu sein. Mit Ablauf des 31.12.2009 trat der Kläger bei der Bundeswehr – mit Anspruch auf Versorgungsbezüge nach den Bestimmungen des Soldatenversorgungsgesetzes (SVG) – in den Ruhestand. In der Zeit vom 01.01.2010 bis zum 30.09.2017 war der Kläger in M-Land als Zivilangestellter für die NATO B [...] tätig. Für seine insgesamt über zwölf Jahre andauernde Tätigkeit für die NATO (01.08.2005 bis 30.09.2017) bezog der Kläger zunächst in M-Land eine Wohnung und pendelte wöchentlich zu seiner Familie nach U-Stadt. Im Jahr 2009 3

siedelten die Kläger nach M-Land über. Im Jahr 2014 kauften die Kläger ein Haus in N-Stadt (T-Straße) in Deutschland, welches 2015 fertiggestellt wurde. Der Kläger überlegte bereits damals, sein Anstellungsverhältnis bei der NATO zu beenden und zurück nach Deutschland zu ziehen. Wegen neuer Aufgaben bei der NATO verwarfen die Kläger diese Überlegungen zunächst. Anfang 2017 kündigte der Kläger seinen Arbeitsvertrag bei der NATO mit Wirkung zum 30.09.2017. Mit der Beendigung der Tätigkeit für die NATO B gaben die Kläger ihren Wohnsitz in M-Land zum 30.09.2017 auf und zogen nach N-Stadt in Deutschland. Am 02.10.2017 meldeten sich die Kläger in N-Stadt an.

Die Anstellungsverhältnisse des Klägers bei der NATO waren den Bestimmungen der NATO Civilian Personal Regulations (kurz: NCPR) unterworfen. Während seiner Anstellungsverhältnisse bei der NATO (NATO A und der NATO B) war der Kläger zwingend in die Systeme der NATO für Versorgung und soziale Absicherung aufgenommen und zwar in das zum 01.07.2005 neu eingeführte „Defined Contribution Pension Scheme“ (kurz: DCPS oder auch „neues System“), welches das bis dahin seit Juli 1974 für NATO-Mitarbeiter geltende Pensionssystem („NATO Pension and Sozial Security Schemes“ oder auch „altes System“) abgelöst hat. Das neue System wird in den NCPR und insbesondere im dortigen Anhang VI (Annex VI – „Regulations governing the NATO Defined Contribution Pension Scheme“) geregelt. Auf die Regelungen wird wegen der Einzelheiten Bezug genommen. 4

In Anwendung dieses Systems wurden für den Kläger gemäß Art. 5.2 Satz 1 Annex VI monatlich 8 % seines Gehalts (insgesamt xxx € - „Member Contributions“) und weitere 12 % des Gehalts des Klägers von der NATO (insgesamt xxx € - „Employer Contributions“) gemäß Art. 5.2 Satz 2 Annex VI auf ein von der NATO für den Kläger geführtes DCPS-Anlagekonto eingezahlt. Zusammen beliefen sich die Einzahlungen somit auf insgesamt xxx €. 5

Die NATO ermöglicht den Mitgliedern des DCPS, die Anlageform des für sie angelegten DCPS-Guthabens durch eine Auswahl von vorgegebenen Aktien-, Anleihe- und Geldmarktfonds und Umschichtungen in Grenzen selbst zu bestimmen. Der Kläger wählte als Anlageprodukt für das für ihn angelegte DCPS-Guthaben zunächst Aktien- und Anleihefonds. Im Jahr 2013 schichtete er das Guthaben in einen Währungsfonds um. Insbesondere aufgrund von Kursgewinnen der Aktien- und Anleihefonds belief sich das für ihn angesparte DCPS-Guthaben (teilweise auch DCPS-Holdings genannt) am Ende seiner Dienstzeit auf xxx €. 6

Nach dem Ausscheiden aus dem Dienst bei der NATO hatte der Kläger die Möglichkeit, das für ihn angesparte DCPS-Guthaben auf eine andere Versorgungseinrichtung eines neuen Arbeitgebers übertragen zu lassen oder passives Mitglied (ohne weitere Beitragszahlungen) im DCPS zu bleiben oder eine monatliche Rente zu beziehen oder die (teilweise) Auszahlung des DCPS-Guthabens als Einmalbetrag zu verlangen (vgl. Art 11 Annex VI). 7

Mit Datum vom 11.04.2017 beantragte der Kläger bei der NATO Pension Unit nach seinem Ausscheiden aus dem Dienst am 30.09.2017 die vollständige Auszahlung des für ihn angesparten DCPS-Guthabens als Einmalbetrag. Dabei gab er an, ab dem 01.10.2017 im T-Straße in N-Stadt zu wohnen. 8

Die NATO ließ sich daraufhin das für den Kläger bis zu dessen Ausscheiden angesparte DCPS-Guthaben vom Anlageverwalter auf das DCPS-Konto der NATO auszahlen und zahlte ihrerseits durch das NATO-HQ-Finanzkontrollbüro am 20.10.2017 einen Einmalbetrag i.H.v. xxx € an den Kläger aus. Neben den Beträgen und dem Zahlungsweg wies die NATO Pension Unit in einer Schlussabrechnung vom 06.10.2017 darauf hin, dass das DCPS-Konto des Klägers nunmehr geschlossen worden sei und das Beiträge zum DCPS Teil der Bezüge 9

des Mitglieds seien, die unter Artikel 19 des Ottawa-Abkommens fielen und deshalb steuerfrei seien. Auf die Aufstellung/Schlussabrechnung der NATO Pension Unit vom 06.10.2017 wird wegen der Einzelheiten Bezug genommen.

Mit Bescheid vom 16.02.2018 ergänzte die Generalzolldirektion einen früheren Festsetzungsbescheid der Wehrbereichsverwaltung West vom 04.01.2010 dahingehend, dass die Zeit vom 01.01.2010 bis zum 30.09.2017 (Tätigkeit für die NATO) als ruhegehaltsfähige Dienstzeit gemäß § 21 Satz 1 Ziffer 1 Buchst. b i.V.m. § 64 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 SVG anerkannt worden ist. Mit einem weiteren Bescheid vom 19.02.2018 stellte die Generalzolldirektion fest, dass die Versorgungsbezüge des Klägers mit Wirkung vom 01.10.2017 der Ruhegehaltsregelung nach § 55b SVG unterlägen und setzte die monatlichen Versorgungsbezüge unter Beifügung einer Berechnung auf monatlich xxx € ab Oktober 2017 fest. Hierbei erfolgte eine Kürzung der Versorgungsbezüge um monatlich xxx € aufgrund des Verzichts des Klägers auf die gegenüber der NATO ursprünglich bestehenden Versorgungsleistungen. Auf die Bescheide wird wegen der Einzelheiten Bezug genommen. 10

Im Juni 2018 wandten sich die Kläger an den Beklagten. Sie legten unter anderem dar, dass sie im Jahr 2017 nach N-Stadt gezogen seien und dass der Kläger Ruhebezüge von der Bundeswehr beziehe und auch eine „Rente“ von der NATO erwirtschaftet habe. Diese habe er sich in einer Einmalzahlung auszahlen lassen. Dennoch seien die Ruhebezüge von der Bundeswehr aufgrund der erworbenen Versorgungsansprüche gegen die NATO gekürzt worden. Ob und wenn dann wie die Einmalzahlung der NATO im Inland steuerpflichtig sei, sei ihnen unklar. Eine Rechtsgrundlage für die Besteuerung sei ihnen nicht bekannt. Insofern baten sie um Auskunft, ob die Einmalzahlung in Deutschland steuerpflichtig sei. 11

Nachfolgend teilte der Beklagte mit, dass eine Klärung der Rechtsfrage vor Abgabe der Steuererklärung mit Angaben zur eigenen Rechtsauffassung nicht möglich sei. 12

Im Rahmen der sodann eingereichten Einkommensteuererklärung für 2017 erklärten die Kläger die Einmalzahlung nicht, sondern wiesen in einem Begleitschreiben auf den Zahlungseingang hin und führten unter Beifügung einer E-Mail und einer Bescheinigung der Personalstelle der NATO aus, dass die Einmalzahlung ihres Erachtens steuerfrei sei. Ferner erklärten sie in Bezug auf ihr Haus in N-Stadt Kosten für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen. Darunter (wiederkehrende) Kosten für die Rasenpflege ab dem 12.04.2017 sowie Kosten für die am 28.08.2017 erfolgte Versetzung eines Rolladenschalters. 13

Der Beklagte folgte der Erklärung in Bezug auf die Einmalzahlung nicht. Mit Bescheid vom 06.05.2019 setzte er die Einkommensteuer für 2017 auf xxx € fest. Hierbei berücksichtigte er – unter Einbeziehung der Einmalzahlung – Einkünfte des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit i.H.v. xxx €. Die Besteuerung der Einmalzahlung i.H.v. xxx € erfolgte dabei nach § 34 Abs. 1 EStG begünstigt. In den Erläuterungen zum Bescheid führte der Beklagte unter anderem aus, dass der ausgezahlte Einmalbetrag als Versorgungsbezug gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG im Inland steuerpflichtig sei. Die Voraussetzungen einer Steuerfreistellung gemäß BMF-Schreiben vom 03.08.1998 Tz. 8 für Abfindungen lägen nicht vor, da ein Anspruch auf Pensionsrechte erworben worden sei. 14

Mit Schreiben vom 22.05.2019 legten die Kläger gegen den Einkommensteuerbescheid Einspruch ein. Die Einmalzahlung der NATO sei nicht zu besteuern. Art. 19 des Ottawa-Abkommens (Agreement on the Status of the North Atlantic Treaty Organization, National Representatives and International Staff signed in Ottawa, Canada, 20.09.1951) garantiere dem Kläger die komplette Steuerbefreiung seiner Bezüge, die er während seiner Dienstzeit für die NATO erhalten habe. Dieses Privileg habe die Bundesrepublik Deutschland als NATO- 15

Mitglied dem Kläger zugestanden. Dass die Auszahlung des Einmalbetrages erst nach seinem Ausscheiden aus dem Dienst erfolgt sei, habe ausschließlich verfahrensrechtliche Gründe, da die Auflösung des Pensionskontos vor dem Ausscheiden naturgemäß nicht möglich sei und die Auszahlung einige Zeit in Anspruch genommen habe. Im Übrigen sei nach Auskunft der NATO die Auszahlung der DCPS Holdings mit der Auszahlung der „Leaving Allowance“ gleichgestellt. Nach Tz. 8 des BMF-Schreibens vom 03.08.1998 (IV C 6 – S. 1311 – 97/98, BStBl I 1998, 4042) seien Abfindungen (Leaving Allowance) von Bediensteten der koordinierten Organisationen, die keine Pensionsrechte erworben haben, von der deutschen Einkommensteuer befreit. Dies müsse auch für die Einmalzahlung zur Abgeltung der Pensionsrechte gelten. Auf das Einspruchsschreiben und die weitere Einspruchsbegründung vom 03.12.2019 nebst Anlagen wird wegen der Einzelheiten Bezug genommen.

Nachfolgend entwickelte sich ein Schriftverkehr zwischen den Beteiligten. Der Beklagte vertrat darin weiterhin die Auffassung, dass die Einmalzahlung als Versorgungsbezug für mehrjährige Tätigkeit im Inland steuerpflichtig sei. Zur Begründung führte er insbesondere im Schreiben vom 26.06.2020 aus, dass Versorgungsbezüge von der Steuerbefreiung nach Art. 19 des Ottawa-Abkommens nicht erfasst würden. Bei Versorgungsbezügen der NATO handele es sich nach der Rechtsprechung (insbesondere BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 2016, 124, BStBl II 2007, 402) um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG). Der monatliche Einbehalt in der Ansparphase bewirke eine Gehaltskürzung und keine Gehaltsverwendung von bereits zugeflossenem Gehalt. Dem Zufluss von Lohn in der Ansparphase stehe entgegen, dass mit dem Lohneinbehalt kein eigenständiger Rechtsanspruch gegen einen als Träger der Versorgungsleistungen auftretenden Dritten verbunden sei. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Schreiben vom 26.06.2020 Bezug genommen. 16

Mit Einspruchsentscheidung vom 10.11.2020 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung verwies er auf seine Ausführungen im Schreiben vom 26.06.2020. 17

Die Kläger haben am 10.12.2020 Klage erhoben. Zur Begründung führen sie aus, dass die Einmalzahlung der NATO vom 20.10.2017 nicht der Besteuerung unterliege. 18

Die Einmalzahlung werde von Art. 19 des Ottawa-Abkommens erfasst und sei deshalb steuerfrei. Dort heiße es in der englischen Fassung wie folgt: 19

„Officials of the Organization agreed under Articles XVII shall be exempt from taxation on the salaries and emoluments paid to them by the Organization in their capacity as such officials.“ 20

In der deutschen Fassung (BGBl II 1958, 118) werde die Regelung wie folgt übersetzt: 21

„Die Bediensteten der Organisation im Sinne des Art. 17 sind von Steuern auf die ihnen von der Organisation in ihrer Eigenschaft als deren Bedienstete gezahlten Gehälter und sonstigen Dienstbezüge befreit.“ 22

Als ehemaliger Zivil-Angestellter der NATO falle er, der Kläger, in den persönlichen Anwendungsbereich von Art. 19 des Ottawa-Abkommens. Das Versorgungssystem der NATO sei zum 01.07.2005 grundlegend reformiert worden. Da er seit dem 01.08.2005 für die NATO gearbeitet habe, gelte für ihn das neue System, welches in den NCPR geregelt werde. Die NCPR gliedere sich in fünf Teile, wobei der vierte Teil aus einer Reihe nummerierter Anhänge (Annexes 1.A – XVI) bestehe. Die grundlegenden Bestimmungen zu den 23

Versorgungsleistungen seien im ersten Teil in den Artikeln A.63 bis B.67 NCPR (Chapter XV: „Pension Schemes“) enthalten. Das „alte“ System (Coordinated Pension Scheme) sei insbesondere in Annex IV (Rules of the Coordinated Pension Scheme) geregelt. Das „neue“ System (Defined Contribution Pension Scheme – DCPS) sei neben den Artikeln B.63 – B.67 in den „Regulations governing the NATO Defined Contribution Pension Scheme“ geregelt, welche in Annex VI abgedruckt seien.

- Das neue System unterscheide sich vom alten System grundlegend. Während den Mitarbeitern nach dem alten System noch eine bestimmte Rente (abhängig von der Dauer der NATO-Zugehörigkeit und der Höhe des letzten Gehalts) garantiert worden sei, werde nach dem neuen System lediglich die Beitragshöhe (8 % Arbeitnehmeranteil und 12 % Arbeitgeberanteil) festgeschrieben. Die gemeinsamen Beiträge würden auf ein individuelles Konto des Mitarbeiters (Anlagekonto) überwiesen (Art. 9.1 Annex VI). Das Guthaben werde sodann nach bestimmten Rahmenvorgaben investiert, die der jeweilige Mitarbeiter vorgebe (B.66.1 NCPR i.V.m. Art. 10.5 Annex VI). Er, der Kläger, habe damals aus zwei Aktienfonds (Mellon Global Equity Portofolio USD C und Mellon Global Equity Portofolio EUR C), drei Anleihefonds (Mellon Global Bond Portofolio USD C, Mellon Global Bond Portofolio EUR C und Mellon Euroland Bond Portofolio EUR C) und zwei Währungsfonds (Liquidity Plus USD BNP und Q-Fund – EUR) wählen und so die Anlagestrategie selbst bestimmen und – z.B. durch Umschichtungen – laufend anpassen können. Am Ende seiner Beschäftigung bei der NATO könne der Mitarbeiter nunmehr unabhängig von seinem Alter
- seine Investitionen fortführen, soweit er mindestens fünf Jahre bei der NATO beschäftigt war (B.64.2 NCPR i.V.m. Art. 4.2 Annex VI),
 - seine Investitionen verkaufen und sich das Geld auszahlen lassen (Art. 11.1, Art. 12.1 Annex VI),
 - den Wert seiner Investitionen in das Rentensystem eines anderen Arbeitgebers oder in ein nationales Rentensystem übertragen (Art. 11.1, 11.2 Nr. 1 Annex VI) oder
 - im Falle einer Mindestbeschäftigungszeit von sechs Jahren Ruhestandsleistungen beanspruchen (Art. 12.1 Annex VI). Der Begriff des Ruhestandes meine dabei lediglich den Austritt aus der NATO. Voraussetzung sei weder das Erreichen einer Altersgrenze noch der Austritt aus dem Berufsleben. Die Leistungen würden ausschließlich durch die zuvor geleisteten Beiträge und die Investitionsrendite finanziert und über einen Rentenversicherer abgewickelt. Eine Art „Nachschusspflicht“ der NATO bestünde nicht.
- Bei dieser Ausgestaltung trügen die NATO und die Mitgliedstaaten – anders als bei einer gewöhnlichen Pensionszusage – keine wirtschaftlichen Risiken. Die wirtschaftlichen Risiken trage – nach der Einzahlung der Beiträge – allein der Mitarbeiter.
- Nach den Bestimmungen zum DCPS seien sowohl die Beiträge (der Mitarbeiter und der NATO) in das System als auch Zahlungen aus dem System von der Steuerbefreiung nach Art. 19 des Ottawa-Abkommens erfasst. Art. 5.1 Annex VI bestimme diesbezüglich ausdrücklich Folgendes:
- „Contributions to the Scheme form part of the emoluments of the Scheme member. As such, contributions are covered either by Article 19 of the Ottawa Agreement or by Article 7 of the Paris Protocol as appropriate.“*

24

25

26

27

28

29

30

31

32

Zudem nehme Art. 12.1 Annex VI bewusst auf den Begriff „*emoluments*“ Bezug, um zu spezifizieren, dass sowohl Beiträge zum System als auch Auszahlungen aus dem System von der Steuerbefreiung erfasst würden.

Tatsächlich werde das DCPS nach Maßgabe von Art. 2.2 S. 2 Annex VI durch einen Dritten, die PREVINET S.p.A. (kurz: PREVINET) mit Sitz in Italien verwaltet. PREVINET obliege auch die Verwaltung der Anlagekonten. Ab Überweisung der Beiträge auf das Anlagekonto des jeweiligen Mitarbeiters dürfe die NATO über die Mittel nicht länger verfügen. Es handele sich rechtlich zwar weiterhin um Vermögen der NATO. Als solches unterfalle es dem Schutz des Ottawa-Abkommens (beispielsweise „Befreiung von der Gerichtsbarkeit“ nach Art. 5) sowie der steuerlichen Privilegierung nach Art. 9. Danach sei die NATO von „*jeder direkten Steuer*“ und von „*allen Zöllen*“ befreit. Jedoch dürften die Vermögenswerte nach den Regelungen des NCPR nicht mit dem Vermögen der NATO verschmolzen werden (Art. 7.3 S. 1 Annex VI). Sie unterlägen der getrennten Verwaltung und Buchführung (Art. 7.3 S. 2 Annex VI). Sie dürften ausschließlich für Zwecke des Programms verwendet werden. 33

Vor diesem Hintergrund könne der Mitarbeiter am Ende seiner Beschäftigung – unabhängig von der Beschäftigungszeit – die vollständige Auszahlung aller Investitionen verlangen. Dies schließe grundsätzlich auch den Teil des Guthabens ein, der durch Beiträge der NATO finanziert worden sei. Ein Rückfluss an die NATO sei ausschließlich beschränkt auf diesen Teil denkbar. Er komme aber nur bei einer Entlassung aus disziplinarischen Gründen oder Vertragsbruch in Betracht. Nur dann stehe es im Ermessen der NATO, anzuordnen, dass der auf die Beiträge der NATO („Arbeitgeberanteil“) entfallende Wert des Anlagekontos verfalle (Art. 11.4 Annex VI). 34

Der Mitarbeiter habe jederzeit Zugang zu seinem Anlagekonto. Hierzu verfüge er über einen individuellen ID Code und ein Passwort. Damit könne er sich auf der von PREVINET eingerichteten Internetplattform (natodcps.previnet.it) einloggen. Über die Plattform könne der Mitarbeiter unter anderem die Entwicklung seines Kontos verfolgen und seine Investitionsentscheidungen treffen. Mit dem Management der Investitionen habe die NATO nach Maßgabe von Art. 10.1 S. 1 Annex VI als Investmentmanager die Bank of New York Mellon (kurz: BNY Mellon) und die BNP Paribas, zwei Finanzdienstleister, beauftragt. Die Investmentmanager hätten den Mitarbeitern eine Auswahl von Investitionsmöglichkeiten mit unterschiedlichen Risikoprofilen und Ertragschancen anzubieten (Art. 10.1 S. 2 Annex VI). In der Vergangenheit hätten die Mitarbeiter unter anderem zwischen verschiedenen näher bezeichneten Aktien-, Anleihe und Währungsfonds wählen können. Die Investitionen würden im Namen der NATO getätigt (Art. 7.2 Annex VI). Wirtschaftlich seien die Investitionen aber den Mitarbeitern zuzuordnen, denn sie könnten frei zwischen den verschiedenen Fonds wählen, ihre Investments auf verschiedene Fonds streuen (max. sechs Fonds gleichzeitig) und Fondsbeteiligungen verkaufen sowie umschichten (Art. 10.5 Annex VI). 35

Die NATO beaufsichtige zwar die Anlagepolitik des DCPS, greife jedoch in keiner Weise in die einzelnen Anlageentscheidungen der Mitarbeiter ein. Die Mitarbeiter platzierten ihre Investitionsaufträge selbstständig über die Internetplattform von PREVENT. Für die Anlageentscheidungen seien die Mitarbeiter allein verantwortlich. Seitens der NATO erhalte der Mitarbeiter weder Warnungen noch Benachrichtigungen. Die Finanzdienstleister erstellten zwar monatlich Berichte mit detaillierten Informationen zu den verschiedenen Fonds und deren Wertentwicklung. Diese Informationen dienten aber allein dem Mitarbeiter für seine Anlageentscheidung. Soweit der Mitarbeiter darüber hinaus Finanzberatung wünsche, sei er hierfür selbst verantwortlich. Wenn sich der einzelne Mitarbeiter selbst keine selbstständigen Entscheidungen über seine Investitionen zutraue, könne er sich auch an einer 36

standardisierten Anlagestrategie der Finanzdienstleister ausrichten (sogenannte Life-Style Option). Danach werde vorgeschlagen, die Investments nach bestimmten Kriterien zu streuen und im Laufe der Zeit in sicherere Anlagen umzuschichten. Auch hierbei handele es sich aber lediglich um Entscheidungshilfen und nicht um eine Automatisierung des Investitionsprozesses.

Im Ergebnis trage damit der Mitarbeiter sämtliche mit den Fondsbeteiligungen verbundenen Risiken. Die NATO übernehme keine Garantien und biete keine Sicherheiten. Das Verlustrisiko werde weder durch den Finanzdienstleister noch durch PREVENT und insbesondere auch nicht durch die NATO abgesichert (Artikel B.66.2 NCPR i.V.m. Art. 10.3 Annex VI). Im Gegenzug stünden dem jeweiligen Mitarbeiter auch die alleinigen Chancen aus den Fondsbeteiligungen zu. An Wertzuwächsen der Fonds partizipiere ausschließlich der Mitarbeiter. Zur Realisierung von Wertzuwächsen könne der Mitarbeiter bestehende Positionen umschichten, d. h. bestehende Fondsbeteiligungen vollständig veräußern und die realisierten Beträge in andere Fonds investieren. Pro Kalenderjahr seien bis zu sechs Umschichtungen möglich. Dabei habe diese Beschränkung rein organisatorische Gründe, da die Abwicklung über PREVENT relativ zeitintensiv sei. 37

Auch nach dem Ausscheiden aus der NATO seien die Mitarbeiter nicht gezwungen, ihre Investitionen zu verkaufen. Nach dem Ende einer Beschäftigung von mindestens fünf Jahren könne der (ehemalige) Mitarbeiter auf beliebige Zeit im DCPS als sogenanntes passives Mitglied verbleiben. Die Voraussetzung der Mindestbeschäftigungsdauer sei inzwischen überdies aufgehoben worden. Die Passivität zeichne sich dadurch aus, dass keine weiteren Beitragszahlungen auf das Anlagekonto mehr erfolgten. Im Übrigen könne der ehemalige Mitarbeiter aber weiterhin über sein Anlagekonto verfügen, Investitionen fortführen und umschichten. Dem passiven Mitglied stehe es zudem jederzeit frei, seine Fondsbeteiligungen zu verkaufen und sich das Guthaben auszahlen zu lassen. 38

Soweit ein ehemaliger Mitarbeiter die Zahlung einer Rente wähle, richte sich deren Höhe nach dem Wert des Anlagekontos. Die Bestände des Anlagekontos würden sodann an einen Rentenanbieter übertragen, der die Rente an die NATO Pension Unit auszahle. Diese leite die Beträge sodann an den ehemaligen Mitarbeiter lediglich weiter. Die Höhe der monatlichen Rentenzahlung hänge dabei von dem Bestand des Anlagekontos und den Faktoren wie dem Alter, dem Vermögen und dem Geschlecht des Mitarbeiters ab. Sie werde nicht von der NATO, sondern allein von dem jeweiligen Rentenversicherer nach dessen Tarif bestimmt (Art. 12.2 S. 2 Annex VI). Das Risiko der Unterfinanzierung der Rentenleistung aufgrund einer überdurchschnittlichen Lebensdauer trage der Rentenversicherer. 39

Auf dieser Basis habe er, der Kläger, xxx € (8 %) und die NATO xxx € (12 %) – zusammen insgesamt xxx € – auf das Anlagekonto des Klägers eingezahlt. Er, der Kläger, habe zunächst in näher bezeichnete Aktien- und Anleihefonds investiert. Während der Wirtschafts- und Finanzkrise sei der Wert seiner Investitionen zwischenzeitlich um ca. xxx € gefallen. Nachfolgend seien aber wieder erhebliche Kursgewinne angefallen. Im Jahr 2013 habe er dann seine Fondsbeteiligungen in sicherere Währungsfonds umgeschichtet. Zum Ende seiner Beschäftigungszeit habe sein dortiges Vermögen xxx € betragen. Dieses habe er sich vollständig auszahlen lassen. Dabei sei das Mehrergebnis i.H.v. xxx € im Vergleich zu den eingezahlten Beiträgen (xxx €) auf die früheren Kursentwicklungen der Aktien- und Anleihefonds bis zu deren Verkauf im Jahr 2013 zurückzuführen. Aus der Investition in den später gehaltenen Q-Fund – EUR sei ihm, dem Kläger, ein geringer Verlust entstanden. 40

In rechtlicher Hinsicht lasse sich die Besteuerung – entgegen der Behauptung des Beklagten – nicht auf die bisherige Rechtsprechung zur Besteuerung von Versorgungsbezügen 41

sogenannter koordinierter Organisationen (wie der NATO) stützen. Er, der Kläger, habe weder eine Versorgungsleistung bezogen noch werde er eine solche beziehen. Er habe lediglich ihm wirtschaftlich zuzurechnende Fondsanteile verkauft und sich den Erlös auszahlen lassen. Aufgrund dieser Auszahlung bestünde kein Anspruch auf Versorgungsleistungen mehr. Dementsprechend sei auch kein Rentenversicherer beteiligt gewesen. Der Beklagte würdige zudem die wirtschaftliche Situation des Klägers unzutreffend.

Der Beklagte sei offenbar bemüht, den Sachverhalt so zu verstehen, dass er anhand des BMF-Schreibens vom 03.08.1998 (BStBl I 1998, 1042) und der „ständigen Rechtsprechung“ beurteilt werden könne. Dabei verkenne der Beklagte aber, dass die „ständige Rechtsprechung“ noch zum „alten“ Versorgungssystem der NATO ergangen sei. Richtungsweisend sei das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.11.2006 (X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402) gewesen. Dessen Gegenstand seien aber von der NATO gezahlte Ruhegehälter auf Basis des bis 2005 geltenden „alten“ Systems gewesen („*Coordinated Pension Scheme*“). Bei diesem alten System seien die Ruhegehälter aber aus dem laufenden Haushalt der NATO gezahlt worden, wobei die Mitgliedstaaten gemeinschaftlich für die Auszahlung der Leistungen hätten eintreten müssen. Auch sämtliche Entscheidungen nach 2006 der Finanzgerichte (FG), des BFH und des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) hätten noch dieses alte System zum Gegenstand gehabt (vgl. BVerfG, Beschluss vom 14.10.2010, 2 BvR 367/07, HFR 2011, 88; BFH, Beschluss vom 27.11.2013, X B 192/12, BFH/NV 2014, 337; BFH, Urteil vom 05.04.2017, X R 50/14, BFHE 257, 393; BFH, Urteil vom 23.02.2017, X R 24/15, BFHE 257, 140, BStBl II 2017, 636; BFH, Beschluss vom 06.06.2019, X B 89/18, BFH/NV 2020, 345; FG Köln, Urteil vom 08.06.2017, 13 K 3913/12, juris; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 13.04.2016, 2 K 1613/14, EFG 2018, 106).

Das neue System (DCPS) weise die Merkmale, die aus der Sicht der Rechtsprechung für die Steuerpflicht der Bezüge aus dem „alten“ Systems sprächen, nicht (mehr) auf. Es sei der übereinstimmende Willen aller Vertragsstaaten der NATO gewesen, dass die Einmalzahlung aus dem neuen System steuerfrei sei. Ferner würden die Zahlungen an die Mitarbeiter aus dem DCPS nicht aus dem laufenden Haushalt der NATO finanziert.

Dass die Bundesrepublik Deutschland (BRD) als Mitglied der NATO den Willen gehabt habe, die Bezüge steuerfrei zu stellen, ergebe sich aus Art. 19 des Ottawa-Abkommens. Nach der deutschen Übersetzung seien von der Organisation an deren Bedienstete gezahlte „*Gehälter und sonstigen Dienstbezüge*“ von der Steuer befreit. Dabei sei die Übersetzung „*sonstigen Dienstbezüge*“ verfehlt. In der englischen Fassung heiße es, dass „*salaries and emoluments*“ steuerfrei seien. Sowohl bei den Beiträgen (der Mitarbeiter und der NATO) zum DCPS als auch bei den Auszahlungen aus dem DCPS handele es sich um aus dem Arbeitsverhältnis veranlasste Zahlungen und somit um „*salaries and emoluments*“. Dies gehe auch aus Art. 5.1 Annex VI und Art. 12.1 Annex VI hervor. In Art. 12.1 Annex VI heiße es:

„*The Scheme member may choose to receive in cash any portion of the value of the account. [...] Contributions to and withdrawals from the Scheme form part of the emoluments of the Scheme member*“.

Der Begriff der „*withdrawals*“ werde in finanziellem Zusammenhang mit „*Abhebungen*“ übersetzt. Er erfasse jedenfalls den vorliegenden Fall der Einmalzahlung der Veräußerungserlöse ohne Inanspruchnahme von Versorgungsleistungen in Form von monatlichen Rentenzahlungen. Die Formulierung sei bewusst gewählt worden und bringe den Willen der Steuerfreiheit zum Ausdruck. Dabei habe die BRD der Reform des NCPR zugestimmt. Dementsprechend müsse der gesetzgeberische Wille bei der Auslegung der

innerstaatlichen Umsetzung berücksichtigt werden. Dies gelte insbesondere bei mehreren Auslegungsmöglichkeiten. Insoweit sei der Auslegungsgrundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit zu beachten. Dabei sei bei mehreren Auslegungsmöglichkeiten derjenigen Interpretation der Vorzug einzuräumen, die gleichzeitig den Anforderungen des Völkerrechts entspreche. Dem stehe auch Art. 59 Abs. 2 S. 1 Grundgesetz (GG) nicht entgegen.

Der Steuerfreiheit im Streitfall stehe auch die Rechtsprechung des BFH zur Auslegung des sogenannten Paris Protokolls – das auf ihn, den Kläger, keine Anwendung finde – nicht entgegen (vgl. BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 2016, 124, BStBl II 2007, 402). Soweit der BFH aus den im Paris Protokoll ebenfalls enthaltenen Begriffen „salaries and emoluments“ schließe, dass der Beschäftigte für die Steuerfreiheit von Bezügen „im maßgeblichen Zeitpunkt tatsächlich einer aktiven Beschäftigung“ nachgehen müsse und Versorgungsleistungen an „ehemalige“ Bedienstete üblicherweise anders bezeichnet würden, sei dies im Streitfall schon deshalb irrelevant, weil das neue System ausschließlich durch Beiträge finanziert werde, sodass – anders als bei einer von der Lebenserwartung abhängigen Rente – ein konkreter Bezug zur tatsächlichen aktiven Betätigung bestünde. 47

Soweit der BFH ferner auf die tatsächliche Beschäftigung „im maßgeblichen Zeitpunkt“ abgestellt habe (BFH, Urteil vom 22.11.2000, X R 29/05, BFHE 2016, 124, BStBl II 2007, 402), sei zunächst festzuhalten, dass der BFH nicht weiter ausführe, welcher Zeitpunkt denn genau maßgeblich sei. Im Streitfall sei die Voraussetzung jedenfalls schon deshalb gewahrt, weil die Beiträge im Rahmen des DCPS dem Kläger bereits mit Überweisung auf sein Anlagekonto zugeflossen seien. Zu diesem Zeitpunkt habe unstreitig eine tatsächliche aktive Beschäftigung bestanden. 48

Selbst wenn – entgegen der Rechtsauffassung der Kläger – der Zufluss erst zum Zeitpunkt der Auszahlung des Guthabens angenommen werden würde, stünden die vom BFH aufgeführten Anforderungen der Steuerfreiheit nicht entgegen. Der Begriff des maßgeblichen Zeitpunkts dürfe nicht mit dem Zufluss im Sinne des EStG gleichgesetzt werden. Eine stichtagsbezogene Betrachtungsweise sei verfehlt. Andernfalls hätte es die NATO einseitig in der Hand, über die Steuerpflicht zu entscheiden. Außerdem dürften die nationalen Bestimmungen nicht die Auslegung einer völkerrechtlichen Vereinbarung (Ottawa-Abkommen) beeinflussen. 49

Im Übrigen sei auch ein zeitlicher Zusammenhang zum aktiven Dienst gegeben. Ausscheidende Mitarbeiter seien schon Monate – mindestens acht Wochen – vor dem Ausscheiden gehalten, der NATO mitzuteilen, wie sie ihr Wahlrecht im Hinblick auf ihr DCPS-Guthaben ausüben möchten. Er, der Kläger, habe mehr als drei Monate vor Ende seiner aktiven Tätigkeit die Auszahlung als Einmalbetrag beantragt. Überdies sei auch die Auszahlung nur 20 Tage nach dem Ende der Beschäftigung dem Konto des Klägers gutgeschrieben worden und somit in engem zeitlichen Zusammenhang zur aktiven Tätigkeit erfolgt. Die Auszahlung erst nach dem Ausscheiden habe zudem rein organisatorische Gründe gehabt. 50

Für die Steuerfreiheit sei es zudem unschädlich, dass er, der Kläger, theoretisch anstelle der Auszahlung des Einmalbetrages auch eine laufende Rentenzahlung hätte beanspruchen können. So habe auch der BFH im Urteil vom 22.11.2006 (X R 29/05, BFHE 2016, 124, BStBl II 2007, 402) allein auf die tatsächlich gewählte Art der Leistung abgestellt. Ob eine andere Ausübung des Wahlrechts somit zu steuerpflichtigen Zuflüssen geführt hätte, sei irrelevant. Dabei dürften nach dem neuen System aber auch laufende Rentenzahlungen steuerfrei sein, denn diese würden nicht mehr aus dem laufenden Haushalt der NATO, sondern aus von den 51

Mitarbeitern bereits zugeflossenen Beiträgen finanziert.

Ferner spreche auch der Sinn und Zweck von Art. 19 des Ottawa-Abkommens für eine Steuerfreiheit der Einmalzahlung. Durch die Steuerbefreiung solle vermieden werden, dass die Staaten durch die Besteuerung ein Druckmittel gegen die betroffenen Personen und Organisationen hätten. Soweit der BFH die Ansicht vertreten habe, dass es dieses Schutzes mit Eintritt in den Ruhestand nicht mehr bedürfe, sei dem nicht zu folgen. 52

Schließlich stehe die Steuerfreiheit (auch) der Einmalzahlung im Interesse der NATO. Andernfalls müsse die NATO höhere Gehälter zahlen, um qualifizierte Mitarbeiter gewinnen zu können. Im Ergebnis ginge dies zu Lasten der Mitgliedstaaten. 53

Hilfsweise werde die Ansicht vertreten, dass es sich bei der Einmalzahlung nicht um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne von § 19 Abs. 1 EStG handle, da er, der Kläger, für deren Zufluss lediglich eigenes Vermögen verkauft habe. Nach der Rechtsprechung des BFH lägen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur vor, wenn der Steuerpflichtige sie „ohne rechtlich ins Gewicht fallenden Eigenbeitrag (Leistung aus eigenem Vermögen oder für seine Rechnung)“ erhalte. Dagegen könne die Nutzung „eigenen Vermögens“ den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht zugeordnet werden (BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402). 54

Dementsprechend sei eine wirtschaftliche Betrachtung vorzunehmen. Mit Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Wirtschaftsgut im Sinne von § 39 AO sei der Zufluss nach § 11 EStG abgeschlossen. Nach diesen Grundsätzen sei es ausgeschlossen, die Auszahlung des Einmalbetrages den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen, denn die zuletzt gehaltene und verkaufte Beteiligung am Q-Fund – EUR sei bereits vor der Veräußerung wirtschaftlich ihm, dem Kläger, zuzurechnen gewesen. 55

Wirtschaftsgüter seien unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums demjenigen zuzurechnen, der über sie die tatsächliche Herrschaft in der Weise ausübe, dass er den Eigentümer im Regelfall und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen könne (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO). Bei Wertpapieren erlange der Erwerber wirtschaftliches Eigentum ab dem Zeitpunkt, von dem an er nach dem Willen der Beteiligten über die Papiere verfügen könne. Dies sei in der Regel der Fall, sobald Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten – insbesondere die mit Wertpapieren gemeinhin verbundenen Chancen und Risiken – auf den Erwerber übergegangen seien. Nach diesen Maßstäben seien die veräußerten Fondsanteile dem Kläger zuzuordnen. Ihm hätten bereits vor der Veräußerung die Chancen und Risiken der Fonds zugestanden. Nach den Bestimmungen des NCPR sei die NATO für Kursschwankungen nicht verantwortlich (Art. B.66.2 NCPR i.V.m. Art. 10.3 Annex VI). Das Risiko des Wertverlusts, einschließlich des Totalverlustes habe ausschließlich beim Kläger gelegen. Gegenläufig habe er auch allein von positiven Kursschwankungen profitiert. Dementsprechend habe die NATO auch nicht an den Kursgewinnen in Höhe von ca. xxx € partizipiert. 56

Nach den Bestimmungen des NCPR habe für die NATO auch keine Möglichkeit bestanden, einseitig selbst eine Teilhabe an den Chancen und Risiken der Fondsanteile zu erwirken. Selbst ein Rückfluss des arbeitgeberfinanzierten Teils des DCPS-Guthabens sei nur im Fall einer Kündigung aus disziplinarischen Gründen oder bei Vertragsbruch des jeweiligen Mitarbeiters möglich. Der Rückfluss liege damit nicht in der Hand der NATO. 57

Demgegenüber habe es der Mitarbeiter jederzeit in der Hand, die Beteiligung umzuschichten und dadurch Gewinne zu realisieren. Selbst nach seinem Ausscheiden sei er, der Kläger, nicht gezwungen gewesen, seine Fondsanteile zu verkaufen. Er hätte auch passives Mitglied im DCPS bleiben können. Die hierfür notwendige Mindestbeschäftigungsdauer bei der NATO von fünf Jahren habe er seit Jahren überschritten. Im Ergebnis habe er damit die NATO von der Einwirkung auf seine Fondsanteile ausschließen können. Die zivilrechtliche Stellung der NATO stelle sich vor diesem Hintergrund als „leere Hülle“ dar.

Vor diesem Hintergrund sei es unschädlich, dass er, der Kläger, während seiner Beschäftigungszeit über sein Anlagekonto (DCPS-Guthaben) nicht frei von Beschränkungen habe verfügen können. Denn diese Beschränkungen – maximal sechs Transaktionen pro Kalenderjahr und sofortige Auszahlung realisierter Gewinne nur in Verbindung mit der Kündigung des Arbeitsverhältnisses – betreffe nur den Umgang mit dem Anlagekonto und den zugeführten Beträgen im Allgemeinen.

59

Er, der Kläger, sei wirtschaftlicher Eigentümer des gesamten Anlagekontos gewesen. Die Restriktionen bezüglich des Anlagekontos stünden dem nicht entgegen. Dass der Mitarbeiter völlig frei über das Konto verfügen könne, sei für die Zuordnung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht notwendig. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO sei das wirtschaftliche Eigentum einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzuordnen, wenn er (hier: der Kläger) den zivilrechtlichen Eigentümer (hier: die NATO) von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen könne. Eine Entscheidungsbefugnis nach Belieben sei dagegen nicht erforderlich. Maßgeblich sei einzig, dass der Kläger die NATO davon abhalten könne, wirtschaftlich über das Anlagekonto zu verfügen. Dies sei der Fall. Mit Überweisung der Beiträge auf das Anlagekonto verliere die NATO jeglichen wirtschaftlichen Nutzen an dem Guthaben. Die Vermögenswerte des DCPS dürften nicht mit dem Vermögen der NATO verschmolzen werden (Art. 7.3 S. 1 Annex VI). Sie unterlägen der getrennten Verwaltung und Buchführung (Art. 7.3 S. 2 Annex VI) und dürften ausschließlich für Zwecke des Programms verwendet werden. Im Falle eines regelwidrigen Zugriffs stünden dem jeweiligen Mitarbeiter Rechtsschutzmöglichkeiten offen.

60

Im Ergebnis seien damit sämtliche Beiträge zum DCPS (Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge) ihm, dem Kläger, bereits im Zeitpunkt der Überweisung auf sein Anlagekonto zugeflossen. Jedenfalls sei er mit Gutschrift auf dem Anlagekonto wirtschaftlicher Eigentümer geworden.

61

Innerhalb der NATO bestünde zudem kein Zweifel daran, dass sich die Mitgliedstaaten durch den Beschluss zur Reform des Versorgungsprogramms darauf geeinigt hätten, dass Auszahlungen aus dem DCPS steuerfrei zu stellen seien. Auf diplomatischer Ebene habe der Internationale Stab die Bundesrepublik Deutschland bereits kontaktiert und auf den vorliegenden Streitfall aufmerksam gemacht. Diesbezüglich legen die Kläger ein Schreiben der NATO vom 03.11.2020 vor, auf welches Bezug genommen wird.

62

Soweit der Beklagte für die Steuerpflicht der Einmalzahlung auf die Broschüre der NATO „*The NATO Defined Contribution Pension Scheme*“ und die dortige Passage „*Your pension is not exempt from taxation*“ abstelle, so sei darauf hinzuweisen, dass sich diese Passage nicht auf die hier in Rede stehende Einmalzahlung, sondern auf Ruhestandsleistungen in Form einer monatlichen Rente beziehe. Diese Variante habe er, der Kläger, nicht gewählt.

63

Im Kontrast zur Behandlung von Ruhestandsleistungen stelle die NATO in derselben Broschüre klar, dass Einmalzahlungen nicht der Besteuerung unterlägen. Auf Seite 10 der Broschüre heiße es:

64

„If you leave NATO without having contributed to the scheme for 6 years or more, NATO will pay you your holdings as a tax-free cash lump sum when you leave.“ 65

Ferner nehme die Broschüre auch Bezug auf die Möglichkeit, die Auszahlungen eines Teilbetrages mit Vorruhestandsleistungen zu kombinieren („If your pension is due, either at age 65 or, at your request, before that age, you may elect to take up to 25% of your holdings as a Tax-free lump sum“). Auch bei dieser Variante gehe die NATO von der Steuerfreiheit der Auszahlung aus. 66

Zudem werde auch in Art. 15 Annex VI zwischen der bloßen Auszahlung des Veräußerungspreises vom Mitglied gehaltener Investitionen und Ruhestandsleistungen unterschieden. So sehe Art. 15 Annex VI vor, dass Bezieher von Ruhestandsleistungen eine Kompensationszahlung für die Steuerpflicht der Ruhestandsleistungen erhielten. Dies gelte aber nur für Bezieher von Ruhestandsleistungen („recipient of a pension“). Für Bezieher einer Einmalzahlung – wie ihn – gelte dies nicht. Er habe keine Kompensation erhalten. Hieraus werde deutlich, dass die Mitgliedstaaten beim Abfassen von Art. 15 Annex VI davon ausgegangen seien, dass für Einmalzahlungen keine Steuerpflicht bestehe. Hierfür spreche auch, dass Art. 15.5 Annex VI vorsehe, dass die NATO den Mitgliedstaaten Kontrollmitteilungen zu den Beziehern von Ruhestandsbezügen schicke. Für Bezieher von Einmalzahlungen bestehe eine vergleichbare Bestimmung nicht. 67

Die Wortwahl „*emoluments*“ in Art. 12.1 Annex VI knüpfe offenkundig an die Wortwahl in Art. 19 des Ottawa-Abkommens und Art. 5.1 Annex VI an. Der Begriff sei bewusst gewählt worden. In diesem Bewusstsein habe die Bundesrepublik Deutschland der Reform des Versorgungssystems im Nordatlantikrat im Jahr 2005 zugestimmt. Dies werde auch an einem Schreiben vom 08.07.2005 deutlich, welches im zeitlichen Zusammenhang mit der Reform des Versorgungssystems an die Vertreter der Mitgliedstaaten gerichtet worden sei. Es enthalte einen Entwurf für ein Informationsblatt für die Mitglieder des DCPS. Auch aus diesem Schreiben gehe der Konsens der NATO und der Mitgliedstaaten hervor, dass Einmalzahlungen aus dem Anlagekonto – im Gegensatz zu etwaigen Pensionen – steuerfrei bleiben sollten. Insgesamt stehe außer Zweifel, dass die Mitgliedstaaten bei der Zustimmung zur Reform die Absicht gehabt hätten, Ausnahmen aus dem DCPS von Steuern freizustellen. Dabei komme der Absicht der Parteien bei der Auslegung völkerrechtlicher Vereinbarungen eine entscheidende Rolle zu. Die Parteien könnten ihre Absichten für die Praxis und ihr Verhalten klarstellen und neu interpretieren. Dies sei durch die Zustimmung zur Reform des Versorgungssystems der NATO erfolgt. 68

Es wäre widersinnig, wenn lediglich Beiträge zum DCPS, nicht aber Auszahlungen aus dem DCPS steuerfrei wären. Die Widersprüchlichkeit zeige sich unter anderem an der Möglichkeit der Mitglieder, freiwillig höhere Beiträge einzuzahlen (12 % statt 8 %). Nach der Lesart des Beklagten müssten dann auch die späteren Auszahlungen dieser zusätzlichen Beiträge steuerpflichtig sein. Dies sei offensichtlich nicht gewollt. 69

Weshalb der Beklagte § 55b SVG eine Bedeutung bei der Interpretation völker- und steuerrechtlicher Bestimmungen beimesse, sei nicht nachvollziehbar. Es fehle bereits an einem rechtssystematischen Zusammenhang. Zudem finde die Regelung nach der maßgeblichen Fassung nicht nur auf eine „Versorgung“, sondern nach § 55b Abs. 4 S. 1 SVG alte Fassung auf alle Zahlungen zwischenstaatlicher oder überstaatliche Einrichtungen Anwendung. 70

Soweit § 55b SVG überhaupt eine Bedeutung für den Streitfall beigemessen werden könne, spräche die Regelung gegen die Steuerpflicht. Bei der Ermittlung der deutschen Versorgung 71

würde der gesamte Auszahlungsbetrag – d. h. vor Steuern – zugrunde gelegt. Zudem gewähre § 55b Abs. 4 S. 2 SVG das Recht, den erhaltenen Betrag innerhalb eines Jahres nach Erhalt an den Bund zu zahlen, um die Kürzung der Rente zu vermeiden. Dabei sei der gesamte Auszahlungsbetrag einschließlich gewährter Zinsen zu zahlen. Die Besteuerung des Auszahlungsbetrages mache dies unmöglich. Dementsprechend gehe auch § 55b SVG von der Steuerfreiheit aus.

Soweit der Beklagte dem Übergang von wirtschaftlichem Eigentum entgegenhalte, dass die Vermögenswerte im Namen der NATO erworben und gehalten würden, überzeuge dies nicht. Es sei gerade Kern des Prinzips der wirtschaftlichen Zuordnung, dass sie von der zivilrechtlichen Lage abweiche. Alle Verfügungsbeschränkungen verhinderten weder den Übergang von wirtschaftlichen Eigentum noch den Zufluss nach § 11 EStG. Sie seien vielmehr unbeachtlich. Entscheidend sei dagegen der Übergang von Chancen und Risiken. Dabei räume der Beklagte selbst ein, dass der Kläger das Risiko von Verlusten trage. 72

Im Übrigen übernehme der Beklagte seine Argumentation teilweise wortlautgetreue aus einem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) an die obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.05.2021. Nach den dortigen Ausführungen lasse sich die Auffassung, dass der Kläger nicht wirtschaftlicher Eigentümer der veräußerten Wertpapiere geworden sei, nicht aufrechterhalten. In dem Schreiben räume die Finanzverwaltung selbst folgende Sachverhaltsumstände ein: 73

„Die Konten werden im Auftrag der NATO von einem Finanzdienstleistungsunternehmen verwaltet, sollen wirtschaftlich aber dem Bediensteten zugeordnet sein.“ 74

„Mit Überweisung auf das Anlagekonto darf die NATO über die Mittel nicht mehr frei verfügen.“ 75

„Wirtschaftlich kann der jeweilige Bedienstete über sein Guthaben unter bestimmten Rahmenvorgaben verfügen und es in verschiedene Anlageformen investieren.“ 76

„Die NATO und die Mitgliedstaaten tragen unter dem DCPS kein wirtschaftliches Risiko, da eine feste Pensionszusage nicht erfolgt.“ 77

„Die wirtschaftlichen Risiken gehen mit Einzahlung der Beiträge auf den Bediensteten über. Dieser entscheidet vor Ablauf seiner Beschäftigungszeit allein über die o. a. Verwendungsmöglichkeiten.“ 78

Zum einen erfolgt die Zahlung aus dem DCPS-Versorgungssystem und nicht aus dem Haushalt der NATO, zum anderen aus einem Anlagekonto über das die NATO als Organisation keine wirtschaftliche Verfügungsmacht hat. Es handelt sich also in diesem Sinne nicht um „von der Organisation gezahlte“ Bezüge.“ 79

Das BMF sehe im letztgenannten Punkte zwar ein Argument gegen die Steuerfreiheit der Einmalzahlung nach Art. 19 des Ottawa-Abkommens. Es übersehe hierbei jedoch, dass das Mitglied des DCPS wirtschaftlicher Eigentümer der Fondsbeteiligungen werde und damit eigenes Vermögen veräußere. Die Veräußerung eigenen Vermögens könne den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit aber nicht zugeordnet werden (BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 2016, 124, BStBl II 2007, 402). 80

Auch in Bezug auf das Ottawa-Abkommen sei das BMF-Schreiben und mit ihm die Ansicht des Beklagten nicht überzeugend. Soweit der Beklagte mit dem BMF-Schreiben ausführe, 81

dass es sich bei den NCPR nur um organisationsinterne Vorschriften handele, welche völkerrechtliche Verträge nicht ändern könnten, so übersehe der Beklagte, dass das Ottawa-Abkommen im Jahr 1951 unterzeichnet worden sei und nie geändert worden sei. Bei völkerrechtlichen Verträgen sei es aber üblich, dass diese nicht statisch, sondern dynamisch interpretiert würden. Dies ergebe sich aus Art. 31 Abs. 3 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge. Wenn die bevollmächtigten Vertreter aller Vertragsparteien des Ottawa-Abkommens durch die Annahme einer Änderung des NCPR im Nordatlantikrat eine einstimmige Einigung erzielten, stelle dies eine Vereinbarung der NATO-Mitgliedstaaten dar. Die Qualität der Einigung als Vereinbarung folge schon daraus, dass die Beschlüsse des Nordatlantikrates entgegen der Auffassung des Beklagten für die Bündnispartner verbindlich seien. Die beitretenden Staaten stimmten zu, an die Beschlüsse als Teil des NATO-Beistandes gebunden zu sein. Der Nordatlantikrat sei das oberste Entscheidungsgremium der NATO.

Selbst wenn man die Änderung der NCPR mit dem Beklagte als bloße Änderung organisationaler Regelungen betrachten würde, würden diese die Auslegung des Ottawa-Abkommens beeinflussen, da auf Dauer angelegte völkerrechtliche Verträge dynamisch auszulegen seien, um dem Vertragsziel und dem Vertragszweck dauerhaft gerecht zu werden. 82

Die gebotene dynamische Betrachtungsweise erfordere es, dass die Begriffe „salaries“ und „emoluments“ ausgestaltet und mit Leben gefüllt würden. Dies erfolge durch das Organisationsrecht der NATO. Dementsprechend erfasse der Begriff der „withdrawals“ (Abhebungen) gerade auch den vorliegenden Fall einer Auszahlung. 83

Ferner sei zu beachten, dass internationale Organisationen bei der Aushandlung, Umsetzung und Auslegung ihrer Abkommen über Vorrechte und Immunitäten drei grundlegende Prinzipien zu beachten hätten: 84

- Den Grundsatz der Gleichbehandlung aller internationalen Bediensteten, 85

- den Grundsatz, dass es keine Diskriminierung zwischen den Mitgliedstaaten der Organisation geben dürfe und 86

- den Grundsatz, dass ein Staat die Tatsache, dass er einer Organisation angehöre, und/oder die Tatsache, dass sich eine Organisation in seinem Hoheitsgebiet niedergelassen habe, nicht dazu benutzen dürfe, sich durch Steuern zu bereichern. 87

Vor diesem Hintergrund dürften die Staaten keinen finanziellen Vorteil aus den Beiträgen aller Mitgliedstaaten zum Haushalt einer Organisation ziehen. Dies wäre aber der Fall, wenn die Gehälter und Bezüge der Bediensteten der Organisation im Hoheitsgebiet des Staates besteuert würden. Zudem bringe auch dieser Punkt das Bedürfnis einer dynamischen Auslegung des Ottawa-Abkommens zum Ausdruck. Andernfalls sei die Gleichbehandlung nicht sichergestellt. Der BFH habe sich in seinem Urteil vom 22.11.2006 (X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402) zwar nicht mit der dynamischen Auslegung des Paris Protokolls auseinandergesetzt. Dies sei dort aber auch nicht erforderlich gewesen, da Gegenstand des Urteils noch das „alte“ System gewesen sei. 88

Dem Beklagten sei auch nicht darin zu folgen, dass das Urteil des BFH vom 22.11.2006 (X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402) auf den Streitfall zu übertragen sei. Der Umstand, dass eine von der NATO getrennte Versorgungseinrichtung nicht bestehe, zeige lediglich, dass die NATO zivilrechtlicher Eigentümer der Fondsbeteiligungen gewesen sei. Dies sei 89

aber unstreitig und sage nichts darüber aus, wer wirtschaftlicher Eigentümer gewesen sei. Hierzu lasse sich dem BFH-Urteil nichts entnehmen. Diese Frage habe sich nach dem alten System nicht gestellt.

90
Sofern der Beklagte wirtschaftliches Eigentum des Klägers ablehne, weil er, der Kläger, sich sein Guthaben nicht jederzeit habe auszahlen lassen können, so sei dies nicht entscheidend. Wirtschaftliches Eigentum setze nicht voraus, dass der Inhaber den Gegenstand jederzeit verkaufen und den monetären Gegenwert vereinnahmen könne. Dies zeige beispielsweise die Rechtsprechung zu Vinkulierungsgeschäftsanteilen. Dem Inhaber solche Anteile sei es nicht möglich, über diese ohne Zustimmung Dritter zu verfügen. Gleichwohl stünde eine Vinkulierung (ebenso wie sonstige Sperr- und Haltefristen) nach der Rechtsprechung dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums sowie dem Zufluss des geldwerten Vorteils nicht entgegen (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 09.05.2017, 5 K 3825/14, EFG 2017, 1880). Ebenso stehe es nach der Rechtsprechung des BFH dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht entgegen, wenn sich beispielsweise bei einer Schenkung der Schenker vorbehalte, den Schenkungsgegenstand zurückzuverlangen, wenn der Beschenkte ohne Zustimmung des Schenkers über den Gegenstand verfüge (BFH, Urteil vom 28.07.1999, X R 38/98, BStBl II 2000, 653). Die Veräußerungsmöglichkeit sei für das wirtschaftliche Eigentum nicht entscheidend. Schon aus § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO werde deutlich, dass vielmehr entscheidend sei, dass ein anderer (hier der Kläger) den zivilrechtlichen Eigentümer (hier die NATO) wirtschaftlich dauerhaft von den Einwirkungen auf das Wirtschaftsgut ausschließen könne (sogenannte Ausschließungsmacht). Nach der Rechtsprechung des BFH komme es dabei auf die Vertragsregelungen an (BFH, Urteil vom 29.09.2021, I R 40/17, GmbHR 2022, 423). Nach den Regelungen zum NCPR habe die NATO trotz ihrer zivilrechtlichen Stellung wirtschaftlich nicht über die Beteiligungen verfügen können. Die fehlende Möglichkeit der NATO wirtschaftlich über die Beteiligungen zu verfügen, sei Ausdruck der wirtschaftlichen Dispositionsbefugnis des Klägers. Die Chancen und Risiken hätten schon vor der Veräußerung bei ihm, dem Kläger, gelegen, sodass er wirtschaftlicher Eigentümer gewesen sei. Zudem sei diese Annahme unrichtig, denn er, der Kläger, habe nicht jederzeit über das DCPS-Guthaben verfügen können. Er habe lediglich zuvor kündigen müssen. Hierfür hätte er nicht vertragsbrüchig werden müssen. So sei es auch tatsächlich erfolgt. Er, der Kläger, sei nicht etwa aus Altersgründen aus dem Beschäftigungsverhältnis bei der NATO ausgeschieden, sondern habe im Alter von 62 Jahren das Arbeitsverhältnis bei der NATO aus eigenem Wunsch beendet, sei aus der NATO ausgeschieden und habe von seiner Dispositionsbefugnis über die ihm wirtschaftlich zuzuordnen Fondsbeteiligungen Gebrauch gemacht. Demgegenüber hätte die NATO nicht ohne Zustimmung des Klägers und ohne vertragsbrüchig zu werden über das Guthaben verfügen können.

91
Aus der Akteneinsicht ergebe sich überdies, dass der Beklagte auch nach eigener Ansicht zu Unrecht mit der ständigen Rechtsprechung zur Steuerpflicht von Versorgungsbezügen der NATO argumentiere. In den Verwaltungsakten habe der Beklagte selbst – zutreffend – festgehalten, dass zum neuen System bisher keine Rechtsprechung vorliege.

92
Der Beklagte behaupte auch zu Unrecht, dass die NATO von der Steuerpflicht der Einmalzahlung ausgehe. In der Akte des Beklagten findet sich insofern eine Gesprächsnotiz zu einem Telefonat des Beklagten mit Herrn B. S., dem Leiter der Rentenabteilung im NATO Hauptquartier vom 22.06.2020. Danach sei Herr S. zwar der Ansicht, dass die monatliche Rente steuerpflichtig sei, nicht aber die Einmalzahlung. Es seien 200 bis 400 Einmalzahlungen an Deutsche ausgezahlt worden. Dabei sei Herrn S. nicht bekannt, dass die Einmalzahlung in Deutschland zu einer Steuerpflicht geführt hätte.

Die Mitgliedstaaten seien bei der Verabschiedung der NCPR im Nordatlantikrat am 17.06.2005 davon ausgegangen, dass Einmalzahlungen von Art. 19 des Ottawa-Abkommens erfasst würden. Diesbezüglich finde gegenwärtig ein Dialog zwischen der NATO und der Bundesregierung statt.	93
Abschließend hätten auch die im Jahr 2013 realisierten Kursgewinne zu keinen im In-land steuerpflichtigen Einkünften geführt. Die Erträge seien durch Art. 19 des Ottawa-Abkommens von der Steuer befreit. Überdies seien sie, die Kläger, im Jahr 2013 im Inland nicht steuerpflichtig gewesen. Schließlich wären diesbezügliche Besteuerungsansprüche des Beklagten inzwischen festsetzungsverjährt.	94
Die Kläger beantragen,	95
den Bescheid über Einkommensteuer vom 06.05.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.11.2020 dahingehend zu ändern, dass die Zahlung der NATO i.H.v. xxx € vom 20.10.2017 an den Kläger nicht der Besteuerung unterliegt.	96
Der Beklagte beantragt,	97
die Klage abzuweisen.	98
Die Einmalzahlung aus dem Pensionsfonds der NATO sei einkommensteuerpflichtig. Es handele sich um eine Ruhegehaltszahlung und nicht um aktive Bezüge, die aufgrund von Art. 19 des Ottawa-Abkommens steuerfrei seien.	99
Der BFH habe sich im Urteil vom 22.11.2006 (X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402) ausführlich mit der Bedeutung der Begriffe „salaries“ und „emoluments“ im englischen und französischen Sprachgebrauch im Rahmen von internationalen Verträgen befasst. Er verstehe hierunter eindeutig nur aktive Bezüge und keine Ruhegehaltszahlungen. Zwar habe der BFH dies zu Art. 7 Abs. 2 S. 1 des Protokolls über die NATO-Hauptquartiere (sog. „Paris-Protokoll“) ausgeführt. Die dortigen Ausführungen seien aber auf das Ottawa-Abkommen übertragbar, da dieses Abkommen eine vergleichbare Steuerbefreiung enthalte. Für die Auslegung internationaler Verträge könnten nach der Rechtsprechung des BFH zudem auch die Bestimmungen anderer internationaler Verträge herangezogen werden.	100
Des Weiteren führe die Wortwahl in Annex VI (Regelungen zum DCPS) zu den NCPR nicht zu einer anderen Wertung. Der von den Klägern zitierte Art. 5.1 (Annex VI) befasse sich mit den Beiträgen des Mitglieds zum Programm während seiner aktiven Dienstzeit und nicht mit den Auszahlungen. Die Beiträge zum Versorgungssystem als Teil der Bezüge seien daher aufgrund von Art. 19 des Ottawa-Abkommens steuerfrei. Eine inhaltliche Verknüpfung zu Art. 12.1 (Annex VI), welcher die Ruhestandsbezüge bzw. das Wahlrecht zur (teilweisen) Auszahlung der angesammelten Beträge vorsehe, bestünde nicht.	101
Auch die NATO selbst gehe nicht von einer Steuerfreiheit der Versorgungsbezüge aus. In einer im Internet abrufbaren Broschüre der NATO über das DCPS (<i>Information Note on „The NATO Defined Contribution Pension Scheme“</i>) aus dem Jahr 2012 werde auf Seite 12 (Rz. 35) ausgeführt:	102
„Your pension is not exempt from taxation. You will be required to declare it for taxation purposes to the relevant tax authorities who alone are responsible for assessing whether tax is due and, if so, how much.“	103

Gemäß Art. 15 (Annex VI) erhalte der Ruhegehaltsempfänger zudem eine Kompensation für seine persönliche Einkommensteuerbelastung aufgrund der Pensionszahlungen aus dem DCPS. Diese Vorschrift wäre sinnlos, wenn die NATO bzw. die Regelungen des DCPS von einer Steuerfreiheit der Zahlungen ausgehen würden.

Die Steuerpflicht der Einmalzahlung ergebe sich zudem aus der Rechtsprechung des BFH. Der BFH habe sich in seinem Urteil vom 22.11.2006 (X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402) mit laufenden Versorgungsbezügen von der NATO befasst. Nach den dortigen Ausführungen sei es entscheidend, ob der Steuerpflichtige im Zuflusszeitpunkt der Bezüge bzw. der Einmalzahlung aktives Mitglied der NATO sei. Im Streitfall sei der Zufluss an den Kläger erst nach dessen Ausscheiden aus der NATO erfolgt. Etwas anderes folge auch nicht durch die Einzahlung der Beiträge auf das DCPS-Konto in der Beitragsphase. Bei dem DCPS handele es sich um einen integralen Bestandteil der NATO (vgl. Art. 1.1 Annex VI: „*The Scheme shall share in the juridical personality of the North Atlantic Treaty Organization*“). Die Anlagen bzw. Vermögenswerte würden im Namen der Organisation erworben und gehalten (Art. 7.2, Annex VI). Dies bedeute, dass noch kein Zufluss oder eine wirtschaftliche Zuordnung an das Mitglied während der Beitragsphase erfolge, auch wenn das Mitglied die Verwaltung bzw. die Fondsauswahl übernehme und das Risiko von eventuellen Verlusten trage. Das Mitglied könne erst in den insbesondere in Art. 11 Annex VI genannten Fällen, in denen es die Organisation (NATO) verlasse, über das eingezahlte Vermögen verfügen. 105

Der Kläger sei mehr als sechs Jahre Mitglied des DCPS gewesen und habe sich somit Versorgungsbezüge verdient. Er habe sodann gemäß Art. 11.2 i.V.m. Art. 12.1 Annex VI von seinem Wahlrecht Gebrauch gemacht, sich – statt laufender Pensionsbezüge – die eingezahlten Beträge als Einmalzahlung auszahlen zu lassen. Entscheidend sei dabei, dass eine Auszahlung als Pension oder als Einmalzahlung erst nach Ausscheiden aus der NATO möglich sei, wenn sich der Mitarbeiter nicht mehr im Dienst der NATO befinde. Erst dann stehe ihm die entsprechende Leistung zu und er könne tatsächlich über sie verfügen. Da somit die Zahlung nicht während der aktiven Tätigkeit erfolgt sei, sei die Zahlung nicht nach den Regelungen des Ottawa-Abkommens steuerfrei. 106

Dass die Beantragung der Einmalzahlung nach den Angaben der Kläger bereits acht Wochen vor dem Ausscheiden aus der NATO zu erfolgen habe, habe wahrscheinlich lediglich organisatorische Gründe für die zügige Durchführung nach dem Ausscheiden. Die rechtzeitige Information der NATO sei auch für die Wahl der laufenden Versorgungsleistungen erforderlich, um auch hierfür auf Seiten der NATO die erforderlichen Vorkehrungen treffen zu können. Allein die Beantragung der Auszahlung des Einmalbetrages noch während der aktiven Zeit führe aber nicht dazu, dass die spätere Auszahlung noch als aktiver Bezug anzusehen sei. 107

Entscheidend für den Zufluss beim Steuerpflichtigen sei die Verfügungsmöglichkeit. Diese bestünde erst mit dem Verlassen der Organisation und der tatsächlichen Auszahlung. Erst dann sei ein Zufluss gemäß § 11 EStG gegeben. 108

Für die Behandlung der Einmalzahlung als Versorgungsbezug spreche zudem, dass sowohl die laufenden Alterssicherungsleistungen wie auch die Einmalzahlung aus dem DCPS bei der Berechnung der deutschen Soldatenpension berücksichtigt würden (§ 55b SVG). Gemäß dem Bescheid der Generalzolldirektion Düsseldorf vom 19.02.2018 über die Versorgung nach dem Soldatenversorgungsgesetz, betreffend die Versorgungsbezüge des Klägers, werde die Zeitkürzung, die sich aufgrund der kapitalisierten Auszahlung aus dem DCPS ergäbe, fiktiv i.H.v. xxx € bei der Ermittlung der deutschen Versorgung angesetzt. 109

Auch im nationalen Steuerrecht würden laufende Pensionszahlungen und Einmalzahlungen gleichbehandelt. Es handele sich jeweils um Einkünfte im Sinne des § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und Versorgungsbezüge nach § 19 Abs. 2 EStG. Bei der Einmalzahlung komme lediglich wegen der Zusammenballung von Einkünften die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG zur Anwendung. Hiervon eine abweichende Auffassung bei NATO-Versorgungsbezügen zu vertreten, sei nicht folgerichtig. Wäre die Einmalzahlung im Gegensatz zu einer Verrentung steuerfrei, würde dies zudem zu einer nicht gewollten Steuergestaltungsmöglichkeit führen.

Soweit die Kläger der Ansicht seien, dass der Kläger bereits während seiner aktiven Beschäftigung für die NATO als wirtschaftlicher Eigentümer der Fondsanteile anzusehen sei und es sich deshalb bei dem Verkauf der Anteile lediglich um die Veräußerung von eigenem Vermögen handele, so sei dem nicht zu folgen. Gemäß Art. 7.2 Annex VI verbleibe das Vermögen der Mitglieder des DCPS bei der NATO. Die Auszahlung der angesparten Beträge (bzw. die Übertragung in ein anderes Rentensystem) sei erst unter gewissen Voraussetzungen – insbesondere nach dem Verlassen der Organisation – möglich (Art. 11 Annex VI). Überdies seien die Anlagemöglichkeiten durch eine vorgegebene Fondsauswahl beschränkt. Eine volle Verfügbarkeit – mit der Möglichkeit, das Geld frei auszugeben (z.B. durch Investitionen in andere Wertpapiere oder Immobilien) – sei erst mit Auszahlung bzw. Übertragung gegeben. Insbesondere könne das Mitglied die NATO nicht auf Dauer von der Einwirkung auf die Kapitalanlage wirtschaftlich ausschließen. Vorheriges wirtschaftliches Eigentum bestünde somit nicht. 111

Soweit der Kläger für die steuerfreie Auszahlung auf die Passage aus der Broschüre der NATO „*The NATO Defined Contribution Pension Scheme*“ aus dem Jahr 2012 zitiere („*If you leave NATO without having contributed to the scheme for 6 years or more, NATO will pay you your holdings as a tax-free cash lump sum when you leave*“), sei darauf hinzuweisen, dass sich dieser Textausschnitt auf Art. 11.1 Annex VI beziehe. Die dort geregelte Einmalzahlung betreffe den Fall, dass das Mitglied nicht die erforderliche Mindestzugehörigkeit von sechs Jahren zum DCPS erfülle, um eine Altersversorgung gemäß Art. 11.2 i.V.m. Art. 12.1 Annex VI zu erreichen. In diesem Fall erhalte das Mitglied den Barwert seines Versorgungskontos steuerfrei ausgezahlt („*Scheme members who leave the Organization and who have contributed to the Scheme for less than six years will receive the cash value of their account in the Scheme on leaving*“). Alternativ zu der Auszahlung könne der Barwert auch unmittelbar auf ein Altersversorgungssystem außerhalb der NATO übertragen werden. Von der Einmalzahlung ohne Pensionsanspruch nach Art. 11.1 Annex VI sei die Kapitalauszahlung anstelle der laufenden Pensionszahlung („*retirement benefits*“) abzugrenzen. Der von den Klägern vorgetragene Passus aus der Broschüre sei auf den Streitfall nicht anwendbar, da der Kläger die Voraussetzungen für die Alterssicherung (sechs Jahre Mitgliedschaft im DCPS) erfülle. Eine steuerliche Gleichstellung der Einmalzahlung mit Pensionsanspruch zu einer Einmalzahlung ohne Pensionsanspruch sei nicht geboten. 112

Das von den Klägern zudem genannte Zitat aus der Broschüre der NATO aus dem Jahr 2012 („*If your pension is due, either at age 65 or, at your request, before that age, you may elect to take up to 25% of your holdings as a Tax-free lump sum*“) sei im Übrigen mittlerweile durch Änderungen der Bestimmungen überholt. Im aktuellen Art. 12.1 Annex VI (Sätze 3 und 4) sei kein Hinweis auf eine Steuerfreiheit mehr enthalten, sondern nur die Optionsmöglichkeit, sich den Kontowert ganz oder teilweise auszahlen zu lassen, was zu einer entsprechenden Minderung bei der Berechnung der Pension führe. Zudem entfalte die Broschüre keine Bindungswirkung für die ertragsteuerliche Behandlung in den Mitgliedstaaten. 113

Dass die NATO im Falle der Pensionszahlung von einer Steuerpflicht beim Empfänger ausgehe, werde zudem an Art. 15 Annex VI deutlich. Danach erhalte der Versorgungsberechtigte eine finanzielle Kompensation für die Besteuerung seiner Pension im Mitgliedstaat. Außerdem sei in Art. 15.5 Annex VI ein Kontrollmechanismus installiert worden, wonach die Mitgliedstaaten über die Versorgungsempfänger und die Höhe der Pensionen informiert würden, um eine Besteuerung der Pension im Mitgliedstaat zu gewährleisten. Aus diesen Regelungen könne man aber nicht den Umkehrschluss ziehen, dass die Einmalzahlung anstelle der Pension steuerfrei sein müsse, weil hierfür weder eine Kompensation noch ein Kontrollmechanismus installiert worden sei. Gegebenenfalls sei eine entsprechende Regelung für diesen Fall nicht für erforderlich gehalten worden oder es handele sich um eine Regelungslücke. Die Hintergründe seien ihm, dem Beklagten, nicht bekannt. Entscheidend sei, dass es sich bei der Einmalzahlung im Streitfall um eine Auszahlung/Abfindung von Versorgungsleistungen gehandelt habe, da die Zahlung die zukünftige Pension mindere (vgl. Art. 12.1 Annex VI). Außerdem sei die Überweisung erst nach dem Ausscheiden des Klägers aus der NATO erfolgt. Dementsprechend habe es sich nicht um „aktive“ Bezüge gehandelt.

Soweit die Kläger ausführten, dass eine inhaltliche Verknüpfung des Wortes „*emoluments*“ in Art. 12.1 S. 3 Annex VI zu Art. 19 des Ottawa-Abkommens bestehe und hierdurch die Absicht der Steuerfreiheit durch die Mitgliedstaaten zum Ausdruck gebracht worden sei, sei dem nicht zu folgen. Die in Art. 12.1 Annex VI angesprochenen „*emoluments*“ beträfen sowohl den Fall der Verrentung als auch den Fall der (Teil-) Auszahlung. Dabei sei zwischen den Beteiligten unstreitig, dass im Fall der Verrentung eine Steuerpflicht bestünde. 115

Dass durch Art. 19 des Ottawa-Abkommens nur aktive Dienstbezüge steuerfrei zu stellen seien, werde auch aus dem im BFH-Urteil vom 22.11.2006 (X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402) dargelegten Sinn und Zweck der Vorschrift deutlich. Die Steuerfreiheit aktiver Dienstbezüge solle den funktionellen Bedürfnissen der NATO nach Unabhängigkeit vom nationalen Besteuerungszugriff Rechnung tragen. Damit solle vermieden werden, dass dem steuerberechtigten Staat durch die Besteuerung ein Druckmittel gegen die betroffenen Personen und damit auch gegen die Organisation selbst in die Hand gegeben werden könne. Die Steuerbefreiung beruhe zudem auf dem Gedanken, dass ein Staat aus der Tatsache, dass die zwischenstaatliche Organisation auf seinem Gebiet ihren Sitz errichte, keinen Gewinn ziehen solle. So sei in Bezug auf die NATO in Art. 22 des Ottawa-Abkommens ausdrücklich bestimmt, dass die dort enthaltenen Vorrechte den Bediensteten im Interesse der Organisation, nicht aber zu ihrem persönlichen Vorteil gewährt würden. Die Steuerbefreiung erlösche daher, sobald der Bedienstete in den Ruhestand trete, keine Residenzpflicht am Sitz der Organisation mehr unterliege und seine Besteuerung die genannten Bedürfnisse nicht mehr gefährden könne. 116

Art. 12 Annex VI sei ferner mit der Überschrift „*Retirement benefits*“ (Altersversorgungsleistungen) versehen, woraus folge, dass die NATO selbst die Einmalzahlung als Versorgungsleistungen qualifiziere. Dessen ungeachtet stünde der NATO eine Befugnis, verbindlich festzulegen, welche Zahlung als aktives Gehalt und welche als Versorgungsleistungen zu qualifizieren sei, nicht zu. Auch eine Mitwirkung Deutschlands in den einschlägigen Entscheidungsgremien, die für die Verabschiedung der NCPR samt der Anhänge verantwortlich seien, binde Deutschland in der Auslegung des Art. 19 Ottawa-Übereinkommens nicht, denn durch diese Mitwirkung werde kein eigener völkerrechtlicher Vertrag geschlossen, sondern es liege eine Mitwirkung an der Abfassung lediglich organisationsinterner Vorschriften vor. Diese organisationsinternen Vorschriften könnten einen völkerrechtlichen Vertrag (Ottawa-Abkommen) nicht überschreiben. 117

Aus Art. 5.3 Annex VI, wonach das Mitglied die Möglichkeit habe, den eigenen Pflichtbeitrag freiwillig zu erhöhen, lasse sich entgegen der Ansicht der Kläger kein Argument für die Steuerfreiheit der Einmalzahlung herleiten, zumal nicht bekannt sei, dass der Kläger hiervon Gebrauch gemacht habe. 118

Den Klägern sei auch nicht darin zu folgen, dass keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers vorlägen, weil er wirtschaftlicher Eigentümer der Fondsbeteiligungen geworden sei und damit letztlich lediglich eigenes Vermögen veräußert habe. Gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO komme eine vom bürgerlichen Recht abweichende Zuordnung eines Wirtschaftsguts unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums nur in Betracht, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft in der Weise ausübe, dass er den Eigentümer auf Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut auszuschließen vermöge. Dies sei vorliegend nicht der Fall. Nach Art. 1.1 und 1.2 Annex VI sei das DCPS Teil der juristischen Person der NATO und stelle damit keine eigenständige juristische Person dar („*The Scheme shall share in the juridical personality of the North Atlantic Treaty Organization*“). Das Versorgungssystem vereinnahme und verwalte nach Art. 1.2 Annex VI alle darin eingezahlten Beträge unter Einhaltung der Vorschriften des Annex VI und zahle Leistungen in Übereinstimmung mit den Vorschriften aus („*The Scheme shall receive and administer the amounts paid into it in pursuance of these Regulations. The Scheme shall pay benefits in accordance with these Regulation*“). Aus diesen Regelungen ergebe sich, dass die NATO weiterhin – wie auch beim alten Versorgungssystem – nicht über eine rechtlich von der NATO getrennte Versorgungseinrichtung verfüge. Hierauf habe der BFH in seinem Urteil vom 22.11.2006 (X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402) aber entscheidend abgestellt. Der BFH habe es auch für unbeachtlich gehalten, dass die Versorgungsbeiträge – wie es Art. 7.3 Annex VI weiterhin vorsehe – im Haushalt der NATO vom übrigen Vermögen der Organisation getrennt ausgewiesen würden und den einzelnen Mitarbeitern als ihnen zustehende Anteile am Kapitalstock gutgeschrieben worden seien. Im Ergebnis unterscheide sich das neue System daher nicht entscheidungserheblich vom alten System. 119

Der Kläger habe sich auch nicht jederzeit das DCPS-Guthaben auszahlen lassen können. Gemäß Art. 11 Annex VI sei dies nur beim Verlassen der Organisation möglich. Zwar sehe Annex VI verschiedene Auszahlungsmöglichkeiten vor. Alle Varianten setzten jedoch den vorherigen Austritt des Mitglieds aus der Organisation voraus. Während seiner Dienstzeit könne das Mitglied lediglich in einem begrenzten Rahmen zwischen verschiedenen Anlagemöglichkeiten wählen. Zu diesem Zeitpunkt investiere das Mitglied aber mangels vorherigem Zufluss kein eigenes Vermögen. Auch vom Kläger erzielte Gewinne seien lediglich dem Pensionskonto gutgeschrieben worden. Eine Verfügung über diese Gewinne – wie über eigenes Vermögen – sei nicht möglich gewesen. 120

Aus den Ausführungen der Kläger zur dynamischen Auslegung völkerrechtlicher Verträge folge ebenfalls keine Steuerfreiheit der Einmalzahlung. Insoweit übersähen sie, dass aus den organisatorischen Regelungen zum DCPS nicht hervorgehe, dass die Einmalzahlungen steuerfrei sei. Dementsprechend könnten diese Regelungen für eine dynamische Auslegung des Abkommens nicht im Sinne der Kläger herangezogen werden. Vielmehr sei zwischen den Beteiligten unstreitig, dass laufende Bezüge aus dem aktiven Dienst unter die Begünstigung des Ottawa-Abkommens fielen, während Ruhestandsbezüge nicht hierunter zu subsumieren seien. Dabei fasse die NATO sowohl die laufende Ruhestandsleistung als auch die Einmalzahlung aus dem Versorgungssystem selbst unter dem Art. 12 Annex VI als „*Retirement benefits*“ zusammen. Damit gingen die Regelungen zum DCPS selbst von Bezügen aus einem ehemaligen Dienstverhältnis aus. Dies werde auch an der Kompensation 121

für die Besteuerung im Mitgliedstaat und dem Kontrollsystem nach Art. 15 Annex VI deutlich. Damit werde erkennbar von einer Steuerpflicht von monatlichen Versorgungsbezügen ausgegangen. Im Rahmen der Gleichbehandlung sei dies auch bei einer Einmalzahlung geboten, zumal beide Varianten in Art. 12 Annex VI geregelt seien.

Im Übrigen sei die Auffassung der NATO über die Steuerpflicht der Einmalzahlung für die Mitgliedstaaten nicht bindend. So habe der BFH mit Urteil vom 16.03.2022 (VIII R 33/19, BFHE 276, 134, BStBl II 2022, 552) entschieden, dass eine Vergütung, die ein in Deutschland ansässiger Dolmetscher für seine tageweise Beschäftigung beim Europarat erhält, nicht nach dem Allgemeinen Abkommen über die Vorrechte und Befreiungen des Europarates vom 02.09.1949 steuerbefreit sei. Einer Verfügung des Generalsekretärs des Europarates, die hinsichtlich einer solchen Vergütung Steuerfreiheit gewähre, komme keine Bindungswirkung zu Lasten des nationalen Besteuerungsrechts zu. 122

Im Ergebnis lasse sich die Steuerfreiheit der Einmalzahlung weder aus den Regelungen zum DCPS, noch aus dem Ottawa-Abkommen, noch aus nationalem Recht ableiten. 123

Somit lägen steuerpflichtige Einkünfte aus einem früheren Dienstverhältnis nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor, wobei die Zusammenballung der Einnahmen durch § 34 EStG abgemildert werde. 124

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und den Inhalt der vom Beklagten vorgelegten Verwaltungsakten – einschließlich der dort enthaltenen „Regulations governing the NATO Defined Contribution Pension Scheme“ (Annex VI) nebst der diesbezüglichen „Information Note“ der NATO – Bezug genommen. 125

Der Senat hat am 17.05.2023 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 126

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist unbegründet. 127

Der Einkommensteuerbescheid 2017 vom 06.05.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.11.2020 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 128

Die Einmalzahlung der NATO vom 20.10.2017 gehört als Ruhegeld im Sinne von § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu den im Inland steuerpflichtigen Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit. 129

1. Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Gehälter, Löhne und andere Bezüge, die "für eine Beschäftigung" im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden (Nr. 1); ferner Ruhegelder und andere Bezüge und Vorteile "aus früheren Dienstleistungen" (Nr. 2). Die Einnahmen müssen durch das – gegenwärtige oder frühere – Arbeitsverhältnis veranlasst sein. Dies ist der Fall, wenn der Arbeitnehmer die Bezüge als Gegenleistung dafür erhält, dass er seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt bzw. gestellt hat zufließen (BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, m.w.N.). 130

Demgegenüber sind Leibrenten wiederkehrende Bezüge, die nur mit ihrem Ertragsanteil steuerbar sind (vgl. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG). Ungeachtet dessen, dass der Tatbestand der "sonstigen" Einkünfte gegenüber den in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG bezeichneten Einkunftsarten subsidiär ist (vgl. § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG), liegen Einkünfte "für" eine Beschäftigung bzw. "aus" einem früheren Dienstverhältnis nur dann vor, wenn sie dem Steuerpflichtigen aus eben diesem Rechtsgrund zufließen (vgl. BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, m.w.N.).

Um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. § 19 Abs. 1 EStG) kann es sich daher nur 132 handeln, wenn der Steuerpflichtige sie – abgesehen von der zu erbringenden oder erbrachten Dienstleistung – ohne rechtlich ins Gewicht fallenden Eigenbeitrag (Leistung aus seinem Vermögen oder für seine Rechnung) erhält. Dagegen kann die Verwendung bzw. Nutzung eigenen Vermögens nicht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet werden (vgl. BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402).

Von einer Gehaltsverwendung unterscheidet sich eine Gehaltskürzung dadurch, dass der 133 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 Ruhegehalts ausgezahlt. Entscheidend für die Abgrenzung zwischen Gehaltsverwendung einerseits und Gehaltskürzung andererseits ist, ob der Beitrag des Steuerpflichtigen zum Versorgungssystem diesem zuvor zugeflossen ist. Dem Arbeitnehmer fließt allerdings noch kein Arbeitslohn zu, wenn der Arbeitgeber vom 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 (vgl. BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, m.w.N.).

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH führt das Innehaben von Ansprüchen oder Rechten 134 regelmäßig noch nicht zum Zufluss von Einnahmen. Einnahmen (vgl. § 8 Abs. 1 EStG) sind vielmehr zugeflossen, sobald der Steuerpflichtige über sie wirtschaftlich verfügen kann (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, m.w.N.).

Geldbeträge fließen dem Steuerpflichtigen in der Regel dadurch zu, dass sie bar ausgezahlt 135 oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden. Daneben kann eine Einnahme auch durch eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten zufließen oder durch eine gesonderte Vereinbarung zwischen Schuldner und Gläubiger, dass der Betrag fortan aus einem anderen Rechtsgrund geschuldet werden soll, bewirkt werden. Allerdings erfordert der Zufluss durch Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldverpflichtung, sondern es muss darüber hinaus zum Ausdruck gebracht werden, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an – ohne weiteres Zutun des Verpflichteten – zur Verwendung zur Verfügung stehen soll (vgl. BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, m.w.N.). Der Zufluss durch Schuldumschaffung (Novation) setzt eine Verfügung des Gläubigers über seine bisherige Forderung voraus, die einkommensteuerrechtlich so zu werten ist, als ob der Schuldner die Altschuld durch tatsächliche Zahlung beglichen und der Gläubiger den vereinnahmten Betrag infolge des neugeschaffenen Verpflichtungsgrundes dem Schuldner sofort wieder zur Verfügung gestellt hätte (vgl. BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402,

m.w.N.). Von einem Zufluss der Altforderung beim Gläubiger i.S. von § 11 Abs. 1 EStG kann in derartigen Fällen allerdings nur dann ausgegangen werden, wenn sich die Novation als Folge der Ausübung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Gläubigers über den Gegenstand der Altforderung darstellt und damit auf einem freien Entschluss des Gläubigers beruht (vgl. BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, m.w.N.).

Nach diesen Maßstäben begründet nicht der Anspruch auf die Leistung den gegenwärtigen Zufluss von Arbeitslohn, sondern erst die Erfüllung dieses Anspruchs 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 (jeweils m.w.N.: BFH, Entscheidungen vom 23.07.1999, VI B 116/99, BFHE 189, 403, BStBl II 1999, 684, sowie vom 24.01.2001, I R 100/98, BFHE 195, 102, BStBl II 2001, 509, und I R 119/98, BFHE 195, 110, BStBl II 2001, 512, zum Zeitpunkt des Zuflusses bei Einräumung von Aktienoptionsrechten; BFH, Urteil vom 23.06.2005, VI R 124/99, BFHE 209, 549, BStBl II 2005, 766, zum Zeitpunkt des Zuflusses bei Einräumung des Anspruchs auf Verschaffung von Aktien durch Übertragung von Wandelschuldverschreibungen; BFH, Urteil vom 16.04.1999, VI R 60/96, BFHE 188, 334, BStBl II 2000, 406, zum Zeitpunkt des Zuflusses bei Zukunftssicherungsleistungen; BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, m.w.N.). 136

Mit der Zusage des Arbeitgebers, dem Arbeitnehmer künftig Leistungen zu erbringen, ist der Zufluss eines geldwerten Vorteils in der Regel noch nicht verwirklicht. Dementsprechend stellen etwa die 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 (BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, m.w.N.). 137

Mit dieser Einordnung ist regelmäßig zugleich die Verlagerung des Besteuerungszugriffs vom Zeitpunkt der Zusage und der Gehaltsherabsetzung auf den (späteren) Eintritt des Versorgungsfalls verbunden. Der Besteuerungsaufschub trägt dem Erfordernis Rechnung, dass die Steuererhebung aus zwingenden verfassungsrechtlichen Gründen erst dort ansetzen darf, wo der Arbeitnehmer eine Steigerung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfährt, indem sein steuerlich relevantes Vermögen durch eine durch das Arbeitsverhältnis veranlasste Zuwendung tatsächlich vermehrt wird. Jedenfalls für den Regelfall, in dem nicht nur die späteren Ruhegeldbezüge, sondern auch die vorangegangenen laufenden Gehaltszahlungen steuerpflichtig sind, liegt eine solche Verlagerung daher auch im objektiven wirtschaftlichen Interesse des Arbeitnehmers (BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, m.w.N.). 138

Etwas Anderes gilt nur dann, wenn der Arbeitgeber mit seinen Leistungen dem Arbeitnehmer einen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch gegen einen Dritten verschafft (BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, m.w.N.). 139

Dies kann dadurch geschehen, dass er ihm mit den Beiträgen am Markt zu einem Versicherungsschutz gegenüber einer Versorgungseinrichtung verhilft. Auch in diesem Fall wird der Zufluss aber nicht durch das Versprechen des Arbeitgebers, z.B. 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. Waren die Zuführungen des Arbeitgebers an diese Versorgungseinrichtung 140

gegenwärtig zufließender Arbeitslohn der Arbeitnehmer, so erhält der Arbeitnehmer die späteren Leistungen aus der Versicherung nicht mehr aufgrund des Dienstverhältnisses; sie sind dann als Leibrenten nur mit ihrem Ertragsanteil steuerbar (BFH, Urteil vom 22.11.2006, X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, m.w.N.).

In Anwendung dieser Grundsätze, denen der Senat folgt, hat der Kläger zur Erlangung der Einmalzahlung der NATO kein eigenes Vermögen eingesetzt. Weder die Beiträge zum „neuen“ Versorgungssystem der NATO (DCPS) noch das von der NATO für den Kläger angelegte „DCPS-Guthaben“ waren dem Kläger bereits in der Beitragsphase – und damit vor der Einmalzahlung der NATO – zugeflossen. 141

Die von seinem Arbeitslohn einbehaltenen Beiträge („member contributions“) zu den Versorgungsausgaben der NATO waren ihm nicht als Arbeitslohn zugeflossen. Ebenso wie bei dem seit 1974 geltenden „alten“ Pensionssystem der NATO ist auch nach dem seit Juli 2005 geltenden „neuen“ Pensionssystem der NATO (DCPS) mit dem Lohnneinbehalt ein eigenständiger Rechtsanspruch des Klägers gegen einen als Träger der Versorgungsleistungen auftretenden Dritten nicht verbunden. Über eine rechtlich von der Organisation (NATO) getrennte Versorgungseinrichtung verfügt die NATO – weiterhin – nicht; der Träger der Versorgungsleistungen ist – wie auch schon beim alten System – im Wesentlichen identisch mit der Anstellungsbehörde des Bediensteten. Deutlich wird dies insbesondere an Art. 1.1. Annex VI. Dort heißt es „The Scheme shall share in the juristical personality of the North Atlantic Treaty Organization.“ Zudem wird das „DCPS-Guthaben“ – was zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig ist – im Namen der NATO gehalten (vgl. Art. 7.2 Annex VI: „All the assets of the Scheme shall be acquired and held in the name of the Organization.“). Dem folgt auch die tatsächliche Abwicklung im Hinblick auf die Erklärungen und Leistungen im Zeitpunkt der Auszahlung der Versorgungsbezüge. Das Mitglied hat sein Wahlrecht auf monatliche Rentenzahlung oder (teilweise) Auszahlung des von der NATO für ihn angelegten DCPS-Guthabens gegenüber der NATO auszuüben und von dort – von der NATO Pension Unit unter dem Briefkopf der NATO – erhielt der Kläger auch seine Schlussabrechnung vom 06.10.2017 sowie die Auszahlung der Einmalzahlung als ehemaliges Mitglied. Vor der Auszahlung an den Kläger ließ sich die NATO das (im eigenen Namen) zur Absicherung der Versorgung des Klägers angelegte DCPS-Guthaben selbst auszahlen. Dabei ist es unerheblich, inwieweit die Versorgungsbeiträge im Haushaltsplan der NATO vom übrigen Vermögen der Organisation getrennt ausgewiesen und den einzelnen Mitarbeitern als ihnen zustehender Anteil am Kapitalstock gutgeschrieben worden sind. Auch der Umstand, dass die NATO von der rechtlichen Verselbständigung ihrer Versorgungseinrichtung vor allem deshalb abgesehen hat, weil dies im Falle der Auflösung der Organisation die rechtliche Durchsetzung der subsidiären Haftung der Mitgliedstaaten für die Versorgungsleistungen erheblich erschweren würde, gewinnt für die Frage des Zuflusses keine Bedeutung. Entscheidend ist nur, dass die Anlage der Beiträge im Namen der NATO auf einem Anlagekonto der NATO weder eine Gutschrift zugunsten des Klägers in der Weise bewirkte, dass er als Berechtigter über diesen Teil des Arbeitslohns aus eigenem Recht verfügen konnte, noch lag hierin eine auf dem freien Entschluss des Klägers beruhende Novation. Zwar war der Kläger durch die reduzierte Auszahlung seines Gehaltes belastet. Dies führte jedoch nach den vorangegangenen Ausführungen nicht zum Zufluss des einbehaltenen Gehaltsanteils im Sinne des Einkommensteuerrechts, zumal der Kläger Pflichtmitglied im DCPS war und auch keinen über den Pflichtbeitrag von 8 % (vgl. Art. 5.1 Annex VI) hinausgehenden freiwilligen Beitrag zum DCPS erbracht hat. Die Einbehaltung der „member contributions“ stellte daher eine Gehaltskürzung durch die NATO dar, nicht jedoch eine Gehaltsverwendung durch den Kläger. 142

Der Senat folgt den Klägern auch nicht darin, dass der Kläger bereits in der Beitragsphase wirtschaftlicher Eigentümer der „für ihn“ von der NATO angelegten Fondsanteile geworden ist. Es ist bereits nicht ersichtlich, dass der Kläger die NATO in der Beitragsphase von der Einwirkung auf das von der NATO in ihrem Namen für die Erfüllung der späteren Versorgungsansprüche des Klägers angelegte DCPS-Guthaben wirtschaftlich ausschließen konnte. Zudem konnte der Kläger in der Beitragsphase über das DCPS Guthaben auch nicht wie über eigenes Vermögen verfügen. Eine Auszahlung des Guthabens durch die NATO stand vielmehr unter dem Vorbehalt der vorherigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Zudem waren die Einwirkungsmöglichkeiten des Klägers auf die Entwicklung des für ihn angelegten DCPS-Guthabens durch die von der NATO vorgegebene Fondsauswahl sowie die Limitierung der Transaktionen stark eingeschränkt.

Beruhend die Versorgungsbezüge deshalb nach dem Pensionssystem der NATO nicht auf eigenen Beitragsleistungen des bezugsberechtigten ehemaligen Bediensteten, so sind sie in vollem Umfang als Ruhegelder aus früheren Dienstleistungen nach § 19 Abs.°1 Satz 1 Nr. 2 EStG steuerbar. 144

Die vom Arbeitslohn einbehaltenen Beiträge des Klägers werden durch die volle Besteuerung nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch nicht in verfassungswidriger Weise doppelt mit Einkommensteuer belastet. Eine Doppelbesteuerung des Ruhegehaltes durch Anwendung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wäre nur dann gegeben, wenn die früheren Beiträge des Klägers zum Pensionssystem der NATO bereits der Einkommensteuer unterlegen hätten. Die Lohnzahlungen an den Kläger und die Beitragszahlungen zum DCPS während dessen aktiver Zeit bei der NATO waren aber – was zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig ist – nach dem Ottawa-Abkommen von der deutschen Einkommensteuer befreit, so dass die in Streit stehende Besteuerung erstmalig erfolgt. Klargestellt wird dies auch in Art. 5.1 Annex VI. Dort heißt es: „Contributions to the Scheme form part of the emoluments of the Scheme member. As such, contributions are covered either by Article 19 of the Ottawa Agreement or by Article 7 of the Paris Protocol as appropriate.“ 145

2. Die Einmalzahlung ist auch nicht aufgrund von Art. 19 Ottawa-Abkommen oder Art. 7 Abs. 2 Satz 1 des Protokolls über die NATO-Hauptquartiere von der Einkommensteuer befreit (Paris-Protokoll). 146

Der BFH hat in der Entscheidung vom 22.11.2006 (X R 29/05, BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 147 402) ausgeführt, dass die Steuerbefreiung aus Art. 7 Abs. 2 des Paris-Protokolls auf Ruhegehaltszahlungen der NATO (nach dem alten System) keine Anwendung finde. Der BFH hat dabei insbesondere ausgeführt, dass Ruhegehaltszahlungen nicht unter die in Art. 7 Abs. 2 des Paris-Abkommens genannten Begriffe „salaries and emoluments“ zu subsumieren seien und dass auch nach Sinn und Zweck der Vorschrift eine Steuerbefreiung für Ruhegehaltszahlungen, die erst nach dem Ausscheiden aus der NATO gezahlt werden, nicht geboten sei. Die Steuerbefreiung werde im Interesse der NATO – und nicht im Interesse des Bediensteten – gewährt. Die Steuerbefreiung erlösche daher, sobald der Bedienstete in den Ruhestand trete und keiner Residenzpflicht am Sitz der Organisation mehr unterliege. Dem schließt sich der Senat an. Dabei sind diese Erwägungen auch auf die Steuerbefreiung nach Art. 19 des Ottawa-Abkommens zu übertragen, da auch in Art. 19 des Ottawa-Abkommens die Begriffe „salaries and emoluments“ verwendet werden und auch hier eine Steuerbefreiung nach der Beendigung des Anstellungsverhältnisses mit der NATO und dem Wegfall der Residenzpflicht nicht mehr geboten ist. 147

Von einer Steuerpflicht der (laufenden) Ruhegehaltszahlungen aus dem DCPS gehen im Übrigen – ohne dass der Senat hieran gebunden ist – auch die Verfasser der „Regulations 148

governing the NATO Defined Contribution Pension Scheme“ (Annex VI) und der hierzu ausgegebenen „Information Note“ aus. Sowohl die in Art. 15 Annex VI normierten Kompensationszahlungen der NATO für die Steuerpflicht einer Pension aus dem DCPS als auch die ebenfalls dort geregelten Kontrollmitteilungen an die Wohnsitzstaaten setzen eine (mögliche) Steuerpflicht der Pension voraus. In der „Information Note“ heißt es hierzu: „Your pension is not exempt vom taxation“.

Etwas andere folgt insoweit auch nicht daraus, dass der Kläger anstelle der monatlichen Rente die Abfindung seiner Ruhegehaltsansprüche durch Einmalzahlung gewählt hat. Ebenso wie bei der monatlichen Rente handelt es sich auch bei der Einmalzahlung um eine Ruhegehaltszahlung, wie sich insbesondere aus Art. 11.2 Nr. 2 in Verbindung mit Art. 12.1 Annex VI ergibt. Beide Varianten werden dort unter „Retirement benefits“ geregelt und setzen den Ablauf der sechsjährigen Anwartschaftszeit und das vorherige Verlassen der Organisation (NATO) voraus. Zudem wird die monatliche Rente gemäß Art. 12.1 Annex VI infolge der (teilweisen) Einmalzahlung aus dem DCPS-Guthaben gekürzt. 149

Aufgrund der mit Wirkung zum 30.09.2017 vom Kläger erklärten Kündigung war er zum Zeitpunkt des Zuflusses der Einmalzahlung (20.10.2017) auch nicht mehr aktiver Bediensteter der NATO. 150

3. Die Kläger waren im Streitjahr 2017 nach § 1 Abs. 1 EStG auch unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da sie – zumindest nach der Aufgabe des Wohnsitzes in M-Land zum 30.09.2017 und dem Umzug nach N-Stadt – einen Wohnsitz im Inland hatten. 151

Soweit der Prozessbevollmächtigte der Kläger erstmals in der mündlichen Verhandlung angegeben hat, dass er zu der Frage, ob die Kläger im Inland einen Wohnsitz gehabt haben, im Falle der Erheblichkeit noch Beweis anbieten könne, war dem nicht nachzukommen. Zum einen hat der Klägervertreter insoweit keinen ordnungsgemäßen Beweisantrag gestellt. Es fehlt insoweit jedenfalls an der Angabe eines Beweismittels. Zum anderen hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung – auch nach der Ankündigung eines etwaigen Beweisantrages des Prozessbevollmächtigten zu einem Wohnsitz der Kläger im Inland – selbst angegeben, im Jahr 2017 in das bereits im Jahr 2014 erworbene und im Jahr 2015 fertiggestellte Haus in N-Stadt eingezogen zu sein und sich – nach Überprüfung seines Personalausweises in der mündlichen Verhandlung – zum 02.10.2017 entsprechend umgemeldet zu haben. Dies entspricht auch den Angaben der Kläger in der Klagebegründung („Mit Beendigung der Tätigkeit für die NATO B gaben die Kläger ihren Wohnsitz in M-Land zum 30.09.2017 auf und zogen nach N-Stadt, Deutschland.“). Der Senat sieht daher auch keine Veranlassung, der Frage, ob die Kläger im Streitjahr einen Wohnsitz im Inland hatten, im Rahmen der Amtsermittlungspflicht weiter nachzugehen, zumal sich das Vorhandensein eines Wohnsitzes in N-Stadt im Jahr 2017 mit den weiteren Angaben der Kläger in der Einkommensteuererklärung für 2017 – zum Beispiel zu den das Haus in N-Stadt betreffenden haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen – deckt. 152

4. Das Besteuerungsrecht für die Einmalzahlung steht nach Art. 17 Abs. 1 bzw. 20 Abs. 1 des Abkommens der BRD und M-Land zu Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) Deutschland zu. 153

Gemäß Art. 17 Abs. 1 DBA können vorbehaltlich des Art. 18 Abs. 2 DBA Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus dem anderen Vertragsstaat erhält, nur im erstgenannten Staat besteuert werden. Art. 20 Abs. 1 DBA sieht vor, dass Einkünfte einer im Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in 154

diesem Staat besteuert werden können.

Im Streitfall kann somit dahinstehen, welche dieser beiden Vorschriften des DBA Anwendung 155
findet, da die Kläger zum Zeitpunkt der Auszahlung der Einmalzahlung (20.10.2017)
jedenfalls in Deutschland ansässig waren (vgl. Art. 4 DBA). Ihren früheren Wohnsitz in M-
Land haben sie nach eigenen Angaben zum 30.09.2017 mit der Beendigung der Tätigkeit des
Klägers für die NATO aufgegeben.

5. Der Beklagte hat die Einmalzahlung gemäß § 34 Abs. 1 EStG als zusammengeballte 156
außerordentliche Einkünfte begünstigt besteuert. Ob dies zu Recht erfolgte, kann vor dem
Hintergrund des finanzgerichtlichen Verböserungsverbots dahingestellt bleiben.

6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 157

7. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 158
FGO) zugelassen.

[...] [...] [...] 159