

§ 3 Nr. 29 [Gehalt und Bezüge der Diplomaten und Konsulatsangehörigen]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

Steuerfrei sind

...

29. das Gehalt und die Bezüge,

- a) die die diplomatischen Vertreter ausländischer Staaten, die ihnen zugewiesenen Beamten und die in ihren Diensten stehenden Personen erhalten. ²Dies gilt nicht für deutsche Staatsangehörige oder für im Inland ständig ansässige Personen;
- b) der Berufskonsuln, der Konsulatsangehörigen und ihres Personals, soweit sie Angehörige des Entsendestaates sind. ²Dies gilt nicht für Personen, die im Inland ständig ansässig sind oder außerhalb ihres Amtes oder Dienstes einen Beruf, ein Gewerbe oder eine andere gewinnbringende Tätigkeit ausüben;

...

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 29

1

Grundinformation zu Nr. 29: Die Vorschrift nimmt das Gehalt und die Bezüge von ausländ. Diplomaten und Konsulatsangehörigen von der Besteuerung aus.

Rechtsentwicklung der Nr. 29:

- ▶ *StÄndG v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Einfügung der StBefreiung im Rahmen der Aufnahme weiterer, bereits anderweitig gesetzlich geregelter StBefreiungen im Interesse einer besseren Übersicht. Grundlage der StBefreiung war bis dahin Ziff. 4 der Verwaltungsanordnung der BReg. v. 13.10.1950 (BAnz. Nr. 212; MinBlFin., 631).
- ▶ *EinigungsvertragsG v. 23.9.1990* (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Die Worte „in der Bundesrepublik Deutschland einschließlich Berlin (West)“ wurden durch die Worte „im Inland“ ersetzt.
- ▶ *StMBG v. 21.12.1993* (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Durch die Neufassung der Vorschrift wurde mW ab VZ 1994 die StBefreiung des Gehalts und der Bezüge der im Inland ständig ansässigen Ortskräfte ausländ. Missionen und konsularischer Vertretungen aufgehoben.

Bedeutung der Nr. 29: Gemäß § 2 Abs. 1 AO gehen Verträge mit anderen Staaten (Art. 59 Abs. 1 Satz 1 GG) über die Besteuerung den StGesetzen vor, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind. In diesem Sinne vorrangiges Recht sind ua. das Wiener Übereinkommen v. 18.4.1961 über die diplomatischen Beziehungen (BGBl. II 1964, 959; WÜD) und das Wiener Übereinkommen v. 24.4.1963 über konsularische Beziehungen (BGBl. II 1969, 1585; WÜK). Gemäß Art. 34 WÜD werden Diplomaten von den staatlichen und kommunalen

direkten Steuern befreit (sog. fiskalische Immunität; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 2 AO Rz. 11 ff. [5/2022]). Vergleichbare stl. Vorteile genießen Konsuln und die ihnen gleichgestellten Personen nach dem WÜK. Daneben sind weitere, zum Ausschluss von Nr. 29 führende Befreiungsregelungen aufgrund multi- und bilateraler Verträge zu beachten. Dabei kommt den DBA die größte Bedeutung zu (*Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 2 AO Rz. 22 ff. [5/2022]; s. FG Berlin-Brandenb. v. 1.9.2021 – 16 K 11167/20, EFG 2022, 232, rkr.). Ferner sind ua. die Regelungen zu beachten, aufgrund derer Angehörigen der NATO-Truppen und verschiedener EU-Organisationen Befreiung von deutscher Steuer vom Einkommen gewährt werden (*Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 2 AO Rz. 23 ff. [5/2022]; *Valta* in *Brandis/Heuermann*, § 3 Nr. 29 Rz. 5 ff. [11/2020]; BFH v. 11.11.2015 – I R 28/14, BFH/NV 2016, 919, zur StFreiheit von Mitarbeitern des Europäischen Patentamts; zu den stl. Vorrechten und Befreiungen aufgrund zwischenstaatlicher Vereinbarungen s. BMF v. 18.3.2013 – IV B 4 - S 1311/07/10039, BStBl. I 2013, 404).

Vor diesem Hintergrund hat Nr. 29 eigenständige Bedeutung nur dann, wenn völkerrechtl. keine persönliche Befreiung eingreift. Ohne die StBefreiung wären das Gehalt und die Bezüge gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 stbar. Soweit völkerrechtl. Verträge weitergehende Befreiungen einräumen, werden diese durch Nr. 29 uE nicht ausgeschlossen.

Geltungsbereich der Nr. 29:

- ▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* Da „das Gehalt und die Bezüge“ stbefreit sind, hat die Vorschrift Bedeutung für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- ▶ *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 29 gilt für unbeschränkt EStpfl.

Verhältnis zu den Wiener Übereinkommen: Die StBefreiung ergibt sich idR im Umfang der Nr. 29 bereits aus den genannten Wiener Übereinkommen (*Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 2 AO Rz. 11 ff. [5/2020]). Diese sehen, was den begünstigten Personenkreis angeht, sogar eine weitergehende StBefreiung vor (zB Einbeziehung von Familienmitgliedern). Zwar sind die nach den Wiener Übereinkommen privilegierten Personen estpfl., sofern es sich um Steuern und sonstige Abgaben handelt, deren Quelle sich im Empfangsstaat befindet. Dies trifft jedoch für das Gehalt und die Bezüge iSv. Nr. 29 nicht zu. Nur soweit Nr. 29 Buchst. b das Gehalt und die Bezüge des privaten Hauspersonals der Berufskonsuln und Konsulatsangehörigen stfrei stellt, kommt der Vorschrift insoweit eigenständige Bedeutung zu.

2 B. Erläuterungen zu Nr. 29: Steuerbefreiung des Gehalts und der Bezüge der Diplomaten und Konsulatsangehörigen

Steuerbefreiung nach Nr. 29 Buchst. a:

- ▶ *Gehalt und Bezüge:* Zur Bestimmung der Begriffe kann auf § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zurückgegriffen werden, wo ebenfalls von Gehalt und Bezügen (s. § 19 Anm. 220 ff.) die Rede ist.
- ▶ *Diplomatische Vertreter und die diesen gleichgestellten Personen:* Der Ausdruck „Diplomat“ bezeichnet den Missionschef und die Mitglieder des diplomatischen Personals der Mission (zu den Begriffsbestimmungen s. im Einzelnen Art. 1 WÜD). Die in den Diensten der Diplomaten stehenden Personen sind vor allem die Mitglieder des Personals iSd. WÜK.
- ▶ *Ausschluss der Steuerbefreiung nach Nr. 29 Buchst. a Satz 2:* Nr. 29 stellt nur die Gehälter und Bezüge der diplomatischen Vertreter ausländ. Staaten, nicht aber

die deutscher Staatsangehöriger stfrei (FG Berlin-Brandenb. v. 1.9.2021 – 16 K 111167/20, EFG 2022, 232, rkr.). Die StBefreiung nach Nr. 29 Buchst. a Satz 1 gilt deshalb nicht für deutsche Staatsangehörige oder im Inland ständig ansässige Personen. Hinsichtlich der Staatsangehörigkeit kommt es für die in Nr. 29 Buchst. a genannte Gruppe von Personen nur darauf an, dass die Person nicht die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt. Es ist also unschädlich, wenn sie zB die Staatsangehörigkeit eines anderen als des Entsendestaats besitzt.

- ▶ *Ständig ansässig*: Auch dieser Begriff ist den Wiener Übereinkommen entnommen (s. FinMin. Nds. v. 26.1.1995, FR 1995, 241). Er ist enger als die Begriffe „Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt“ iSd. § 1 Abs. 1. Nach den Wiener Übereinkommen ist die einschränkende Voraussetzung der ständigen Ansässigkeit dahin zu verstehen, dass sich auf die StFreiheit nur berufen kann, wer aufgrund seiner Tätigkeit in der ausländ. Mission im Inland verweilt. Wer sich im Inland bereits aus anderen Gründen aufhält, soll nicht privilegiert sein. Im Inland ist somit jemand ständig ansässig, der bereits aus anderen Gründen hier wohnt oder sich hier aufhält und nur anlässlich seines Aufenthalts eine Stellung in einer Mission annimmt. Die StBefreiung nach Nr. 29 Buchst. a Satz 1 kommt nur für den in Betracht, der allein aufgrund seiner Tätigkeit in einer Mission im Inland verweilt (BFH v. 19.5.1971 – I R 55/69, BStBl. II 1971, 659, zur vergleichbaren Situation beim Nato-Truppenstatut).

Steuerbefreiung nach Nr. 29 Buchst. b: Nach Nr. 29 Buchst. b Satz 1 sind das Gehalt und die Bezüge der Berufskonsuln, der Konsulatsangehörigen und ihres Personals stfrei, soweit sie Angehörige des Entsendestaats sind. Die Begriffe Berufskonsuln, Konsulatsangehörige und Personal sind im Gesetz nicht erläutert, ergeben sich jedoch aus den Begriffsbestimmungen in Art. 1 WÜK. Die StBefreiung findet auf Wahlkonsuln keine Anwendung.

- ▶ *Entsendestaat*: Die StFreiheit kommt für die in Nr. 29 Buchst. b Satz 1 genannten Personen nur in Betracht, wenn sie Angehörige des Entsendestaats sind.
- ▶ *Ausschluss der Steuerbefreiung nach Nr. 29 Buchst. b Satz 2*: Nach Nr. 29 Buchst. b Satz 2 gilt die StBefreiung nicht für Personen, die im Inland ständig ansässig sind oder außerhalb ihres Amtes oder Dienstes einen Beruf, ein Gewerbe oder eine andere gewinnbringende Tätigkeit ausüben. Um die StBefreiung in Anspruch nehmen zu können, muss der Betreffende somit nicht nur dem Entsendestaat angehören, sondern er darf auch nicht im Inland ständig ansässig sein (Bay. LSG v. 19.6.2017 – L 9 EG 36/15, juris, zur „Ansässigkeit“ einer Konsularangestellten) oder einer gewinnbringenden Tätigkeit außerhalb seiner Konsulatstätigkeit nachgehen. Geht er dagegen außerhalb des Konsulats noch einer auf Gewinn ausgerichteten Tätigkeit als ArbN, Freiberufler oder Gewerbetreibender nach, wird die StBefreiung nicht nur für diese Nebeneinkünfte versagt, sondern auch für das Gehalt und die Bezüge iSv. Nr. 29 Buchst. b.

