

§ 3 Nr. 29

[Gehalt und Bezüge der Diplomaten und Konsulatsangehörigen]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

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 Entsendestaats 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, München

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 29

1

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 VerwAnordnung 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 mit Wirkung ab VZ 1994 die StBefreiung des Gehalts und der Bezüge der im Inland ständig ansässigen Ortskräfte ausländ. Missionen und konsularischer Vertretungen aufgehoben.

Bedeutung und Geltungsbereich der Nr. 29: Seit Nr. 29 wie die Wiener Übereinkommen im Inland ständig Ansässige ausschließt, decken sich die persönlichen Geltungsbereiche völkerrechtlicher Befreiungen für Diplomaten und Konsularbeamte und -bedienstete weitgehend. Daher hat Nr. 29 eigenständige Bedeutung nur dann, wenn völkerrechtlich keine persönliche Befreiung eingreift. Ohne die StBefreiung wären das Gehalt und die Bezüge gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 stbar. Soweit völkerrechtliche Verträge weitergehende Befreiungen

einräumen, wie zB die Wiener Übereinkommen für Familienangehörige, werden diese durch Nr. 29 uE nicht ausgeschlossen.

Steuerbefreiung nach den Wiener Übereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen WÜD bzw. WÜK: vgl. zur Bedeutung und zum Inhalt der Wiener Übereinkommen H 3.29 EStH 2005 und DRÜEN in Tipke/Kruse, § 2 Tz. 11 ff.

Verhältnis zu den Wiener Übereinkommen: Die StBefreiung ergibt sich idR im Umfang der Nr. 29 bereits aus den Wiener Übereinkommen. Diese sehen sogar, was den begünstigten Personenkreis angeht, 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 II. 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 Nr. 1 zurückgegriffen werden, wo ebenfalls von Gehalt und Bezügen die Rede ist.

► *Diplomatische Vertreter und die diesen gleichgestellten Personen:* vgl. die Begriffsbestimmungen des WÜD (vgl. auch H 3.29 EStH 2005).

► *Ausschluss der Steuerbefreiung nach Nr. 29 Buchst. a Satz 2:* Die StBefreiung nach Nr. 29 Buchst. a Satz 1 gilt nicht für deutsche Staatsangehörige oder (ab VZ 1994) 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 (STRECK, StuW 1973, 119). 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 Be-

griffe Berufskonsuln, Konsulatsangehörige und Personal sind im Gesetz nicht erläutert, ergeben sich jedoch aus den Begriffsbestimmungen in Art. 1 WÜK.

► *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 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 ansässig sein 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 (glA KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 29/58).

