

# EuGH-Vorlage vom 13. Juli 2021, I R 20/18

Vereinbarkeit der Verwaltungspraxis nach Abschn. I Nr. 4 ATE i.V.m. § 34c Abs. 5 EStG mit dem Unionsrecht

ECLI:DE:BFH:2021:VE.130721.IR20.18.0

BFH I. Senat

EStG § 34c Abs 5, GG Art 3 Abs 1, EUV Art 4 Abs 3, AEUV Art 4 Abs 4, AEUV Art 208 Abs 1 S 2, AEUV Art 210 Abs 1 S 1, AEUV Art 210 Abs 1 S 3, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , GII020325 , EGAAbk 1215/2000 , AEUV Art 45, AEUV Art 56

vorgehend FG Köln, 21. März 2018, Az: 7 K 585/15

## Leitsätze

Es wird nach Art. 267 AEUV eine Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union zu folgender Frage eingeholt:

Sind Art. 4 Abs. 3 EUV und Art. 208 i.V.m. Art. 210 AEUV dahingehend auszulegen, dass sie einer einzelstaatlichen Verwaltungspraxis entgegenstehen, nach der ein Steuerverzicht nicht in Fällen ausgesprochen wird, in denen ein Projekt der Entwicklungszusammenarbeit durch den Europäischen Entwicklungsfonds finanziert wird, während unter bestimmten Voraussetzungen auf die Besteuerung des Arbeitslohns verzichtet wird, den der Arbeitnehmer aufgrund eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses für eine Tätigkeit im Zusammenhang mit der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe im Rahmen der technischen oder finanziellen Zusammenarbeit erzielt, die zu mindestens 75 % durch ein für die Entwicklungszusammenarbeit zuständiges Bundesministerium oder aber durch eine staatseigene private Entwicklungshilfegesellschaft finanziert wird?

## Tenor

1. Das Verfahren wird ausgesetzt.

2. Es wird nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union eine Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union zu folgender Frage eingeholt:

Sind Art. 4 Abs. 3 des Vertrags über die Europäische Union und Art. 208 in Verbindung mit Art. 210 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dahingehend auszulegen, dass sie einer einzelstaatlichen Verwaltungspraxis entgegenstehen, nach der ein Steuerverzicht nicht in Fällen ausgesprochen wird, in denen ein Projekt der Entwicklungszusammenarbeit durch den Europäischen Entwicklungsfonds finanziert wird, während unter bestimmten Voraussetzungen auf die Besteuerung des Arbeitslohns verzichtet wird, den der Arbeitnehmer aufgrund eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses für eine Tätigkeit im Zusammenhang mit der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe im Rahmen der technischen oder finanziellen Zusammenarbeit erzielt, die zu mindestens 75 % durch ein für die Entwicklungszusammenarbeit zuständiges Bundesministerium oder aber durch eine staatseigene private Entwicklungshilfegesellschaft finanziert wird?

## Tatbestand

### 1 A. Sach- und Streitstand

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war vom 12.04.2009 bis zum 31.10.2012 bei der Entwicklungshilfegesellschaft A mbH (GmbH) mit Sitz in Z (Bundesrepublik Deutschland --Deutschland--) nichtselbständig als Projektleiterin beschäftigt. Sie arbeitete aufgrund eines projektbefristeten Anstellungsvertrags im Rahmen der Micro Projects Programme in Afrika. Dabei handelte es sich um ein --ganz oder teilweise-- mit Mitteln der Europäischen Union --EU-- (EURO-PEAID/125800/D/SER/NG; 7. und 9. European Development Fund),

jedenfalls nicht durch Deutschland finanziertes Projekt. Wohnort und Lebensmittelpunkt der Klägerin waren in dieser Zeit Y (Deutschland), Beschäftigungsort war X (Afrika).

- 3 Einem Antrag des Arbeitgebers auf Freistellung des Arbeitslohns nach dem sog. Auslandstätigkeitserlass --ATE-- (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 31.10.1983, BStBl I 1983, 470) für die Zeit vom 12.04.2009 bis 11.04.2011 war durch das Finanzamt Z stattgegeben worden. Der Arbeitgeber hatte für die Jahre 2011 und 2012 (Streitjahre) keine Lohnsteuer von dem Arbeitslohn der Klägerin einbehalten und abgeführt. In Afrika war ebenfalls keine Versteuerung des Arbeitslohns der Klägerin erfolgt.
- 4 Auf den elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen der Klägerin sind steuerfreier Arbeitslohn nach ATE für 2011 in Höhe von ... € und für 2012 in Höhe von ... € sowie steuerfreie Arbeitgeberleistungen bei doppelter Haushaltsführung für 2011 in Höhe von ... € und für 2012 in Höhe von ... € ausgewiesen.
- 5 Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung bei der GmbH stellte das zuständige Finanzamt fest, dass das Projekt nicht durch den Bund oder die Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit, sondern durch den Europäischen Entwicklungsfonds finanziert worden ist, und bat den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) darum, den Arbeitslohn der Klägerin im Rahmen von Einkommensteuerveranlagungen der Besteuerung zu unterwerfen. Mit Bescheiden vom 13.02.2014 setzte das FA die Einkommensteuer 2011 auf ... € und die Einkommensteuer 2012 auf ... € fest. Dabei berücksichtigte es die Bruttoarbeitslöhne der Klägerin --vermindert um die dazu erklärten Werbungskosten in Höhe von ... € für 2011 und in Höhe von ... € für 2012-- als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 6 Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin Klage vor dem Finanzgericht (FG) Köln, das diese mit Urteil vom 22.03.2018 - 7 K 585/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 1748) als unbegründet abwies.
- 7 Dagegen wehrt sich die Klägerin mit ihrer Revision, die sie auf die Verletzung von Bundesrecht stützt.
- 8 Sie beantragt, das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung des FA vom 10.02.2015 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 vom 13.02.2014 dahingehend zu ändern, dass die festgesetzte Steuer auf Null herabgesetzt wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### 10 B. Entscheidungsgründe

- 11 Der Senat legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die in der Entscheidungsformel bezeichnete Rechtsfrage zur Vorabentscheidung vor und setzt das Verfahren bis zur Entscheidung des EuGH aus.
- 12 I. Beurteilung nach nationalem Recht
- 13 Auf der Grundlage des nationalen Rechts ist die Revision unbegründet und die Revision zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerfrei dahin erkannt, dass die Klägerin keinen Anspruch nach § 34c Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Verbindung mit (i.V.m.) dem ATE gegenüber dem FA darauf hat, die für die Streitjahre festgesetzte Einkommensteuer auf Null herabzusetzen. Der Senat geht insoweit davon aus, dass das FA seine Sachentscheidung zu § 34c Abs. 5 EStG i.V.m. dem ATE konkludent mit der Einkommensteuerfestsetzung verbunden hat, da es die Bruttoarbeitslöhne der Klägerin vermindert um die dazu erklärten Werbungskosten als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit behandelt hat.
- 14 1. Nach § 34c Abs. 5 EStG können die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden mit Zustimmung des BMF die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder die Anwendung des Abs. 1 der Vorschrift besonders schwierig ist. Die Norm räumt insoweit den Finanzbehörden in verfassungskonformer Weise einen Ermessensspielraum ein und stellt einen Auffangtatbestand für diejenigen Fälle dar, in denen die Regelungen in den vorhergehenden Normabsätzen im konkreten Einzelfall nicht zu sachgerechten, außenwirtschaftlich erwünschten Ergebnissen führen (vergleiche --vgl.-- Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 19.04.1978 - 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, BStBl II 1978, 548; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.08.1987 - VIII R 297/82, BFHE 151, 25, BStBl II 1988, 139;

vom 14.06.1991 - VI R 185/87, BFHE 165, 208, BStBl II 1991, 926). Die nach § 34c Abs. 5 EStG erforderliche "volkswirtschaftliche Zweckmäßigkeit" liegt danach nur dann vor, wenn die Steuerbegünstigung der deutschen Außenwirtschaft dient. Vor diesem Hintergrund bezweckt der ATE, soweit er gestützt auf § 34c Abs. 5 EStG die Möglichkeit eines Erlasses von Einkommensteuer durch die Finanzverwaltung schafft, in erster Linie die Förderung der deutschen Exportwirtschaft (Senatsurteil vom 17.06.2020 - I R 7/18, BFHE 269, 301, BStBl II 2021, 211; Senatsbeschluss vom 08.12.2010 - I B 98/10, BFH/NV 2011, 596).

- 15** 2. Allgemeine Verwaltungsanweisungen --wie im Streitfall der ATE-- sind indessen nicht wie Gesetze auszulegen (vgl. BFH-Urteil vom 08.12.1993 - XI R 69/92, BFH/NV 1994, 500). Maßgebend ist nicht, wie das Gericht eine solche Anweisung verstünde, wenn sie ein Gesetz wäre, sondern wie die Verwaltung sie verstanden hat und verstanden wissen wollte und wie sie dementsprechend verfahren ist (Senatsurteil vom 21.10.1999 - I R 68/98, BFH/NV 2000, 891). Ist objektiv zweifelhaft, ob ein bestimmter Fall unter die Verwaltungsanweisung fällt, ist es Sache der Verwaltungsbehörden, zu entscheiden, ob die Regelung anzuwenden ist oder nicht. Die Gerichte dürfen deshalb Verwaltungsanweisungen --wie im Streitfall den ATE-- nur darauf überprüfen, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist (vgl. BFH-Urteile vom 13.01.2011 - V R 43/09, BFHE 233, 58, BStBl II 2011, 610; vom 21.07.2016 - X R 11/14, BFHE 254, 497, BStBl II 2017, 22; Senatsurteil in BFHE 269, 301, BStBl II 2021, 211). Somit können die Finanzgerichte die Verwaltungsbehörden nicht --auch nicht unter Rückgriff auf § 34c Abs. 5 EStG-- zwingen, eine Verwaltungsanweisung auch auf einen Fall anzuwenden, bei dem objektive Zweifel an seiner "Tatbestandsmäßigkeit" bestehen und bei dem die Behörde ohne Willkür von der Anwendung der Anweisung Abstand genommen hat (Senatsurteil vom 05.10.1977 - I R 250/75, BFHE 123, 341, BStBl II 1978, 50).
- 16** 3. Das BMF hat in Abschn. I Nr. 4 des ATE geregelt, dass u.a. die Auslandstätigkeit für einen inländischen Auftragnehmer im Zusammenhang mit der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe im Rahmen der Technischen oder Finanziellen Zusammenarbeit begünstigt ist. Das FA hat den Passus "deutsche öffentliche Entwicklungshilfe" dabei so verstanden, dass nur solche Entwicklungshilfemaßnahmen erfasst werden, die unmittelbar aus deutschen Haushaltsmitteln finanziert werden. Zwar ist ein Zusammenhang mit der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe auch vorstellbar, wenn die Finanzierung --wie im Streitfall über den Europäischen Entwicklungsfonds-- nur mittelbar über den deutschen Haushalt abgewickelt wird. Abgesehen davon, dass der Europäische Entwicklungsfonds nur zu einem bestimmten Teil aus deutschen Haushaltsmitteln finanziert wird, ist die vom FA gewählte Auslegung aber nicht nur möglich, sondern angesichts des genannten Zwecks des § 34c Abs. 5 EStG naheliegend und keinesfalls willkürlich. Denn die Förderung der deutschen Exportwirtschaft wird vor allem dann sichergestellt, wenn deutsche Haushaltsmittel auf der Grundlage der Entscheidungen der zuständigen inländischen Entscheidungsgremien unmittelbar Projekten der deutschen Entwicklungshilfe zugutekommen. Dies ergibt sich schon daraus, dass dann Interessen anderer Staaten keine oder nur eine untergeordnete Berücksichtigung finden müssen. Es ist danach nach nationalem Recht nicht zu beanstanden, wenn nach der Auffassung des FA nur die Tätigkeiten eines solchen Arbeitnehmers steuerfrei gestellt werden, der für einen unter der Ägide der deutschen Entwicklungszusammenarbeit und unmittelbar aus deutschen öffentlichen Mitteln geförderten Arbeitgeber im Bereich der Entwicklungshilfe tätig wird.
- 17** 4. Es ist der Klägerin auch nicht darin beizupflichten, die von ihr favorisierte Auslegung, wonach auch solche Entwicklungshilfemaßnahmen erfasst werden müssten, die nur mittelbar aus deutschen Haushaltsmitteln finanziert werden, ergäbe sich aus verfassungsrechtlichen Gründen. Dass die von der Verwaltung praktizierte Differenzierung nicht gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) verstößt, folgt schon daraus, dass die in § 34c Abs. 5 EStG angelegte und im ATE umgesetzte steuerliche Bevorzugung bestimmter Auslandstätigkeiten von einem Gesichtspunkt --nämlich der Förderung bestimmter Bereiche der deutschen Volkswirtschaft-- getragen wird, der auch aus verfassungsrechtlicher Sicht neben die allgemeinen Besteuerungsgrundsätze tritt und insbesondere gegenüber dem Grundsatz der Gleichbehandlung nicht zurücktreten muss (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2011, 596). Das ist schon deshalb nicht zweifelhaft, weil das BVerfG --zu der mit § 34c Abs. 5 EStG inhaltlich übereinstimmenden Vorgängerregelung-- eine Eingrenzung der steuerlichen Begünstigung auf Maßnahmen zur Förderung der Außenwirtschaft im o.g. Sinne nicht beanstandet, sondern eine solche sogar für geboten erachtet hat (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 48, 210, BStBl II 1978, 548). Soweit dazu die Auffassung vertreten wird, die insbesondere durch das EuGH-Urteil Petersen vom 28.02.2013 - C-544/11 (EU:C:2013:124, BStBl II 2013, 847) seither eingetretene unionsrechtliche Entwicklung müsse gegebenenfalls zu einer anderen Einschätzung zur "gleichheitsrechtlichen Unbedenklichkeit" führen (so Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Auflage, § 34c Rz 36), beziehen sich diese Bedenken lediglich auf die Beschränkung der Anwendung des ATE auf inländische Arbeitnehmer beziehungsweise --bzw.-- Lieferanten, Hersteller oder Auftragnehmer, nicht hingegen auf die Frage der Finanzierung entsprechender Fördermaßnahmen.

- 18** 5. Behördliche Ermessensfehler sind insoweit nicht erkennbar. Denn die Voraussetzungen des § 34c Abs. 5 EStG i.V.m. dem ATE lagen nach der vom FA vorgenommenen und jedenfalls möglichen Auslegung des Abschn. I Nr. 4 des ATE nicht vor und die Ermessenserwägungen des FA, wonach die Inanspruchnahme der Steuerfreistellung das Vorliegen "deutscher öffentlicher Entwicklungshilfe" voraussetzt, beziehen sich ausweislich der --wenn auch sehr kurz begründeten-- Einspruchsentscheidung nicht nur auf den ATE, sondern umfassend auch auf § 34c Abs. 5 EStG. Die Annahme einer Ermessensunterschreitung ist insoweit ausgeschlossen.
- 19** 6. Dem steht auch die von dem für die GmbH zuständigen Finanzamt erteilte Freistellungsbescheinigung nicht entgegen, weil diese keine Bindungswirkung für die Einkommensteuer des Arbeitnehmers entfaltet (vgl. Senatsurteil vom 13.03.1985 - I R 86/80, BFHE 143, 455, BStBl II 1985, 500; Senatsbeschluss vom 08.12.2010 - I B 94/10, BFH/NV 2011, 802). Die der GmbH erteilte Bescheinigung enthält zudem den Hinweis, dass sie widerruflich unter der Bedingung gilt, dass die Voraussetzungen des ATE erfüllt sind. Vor diesem Hintergrund konnte die Klägerin kein berechtigtes Vertrauen darauf haben, dass es dauerhaft bei der Nichtbesteuerung ihrer Arbeitseinkünfte bleiben würde.
- 20** **II. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht**
- 21** Fraglich ist jedoch, ob sich eine Verpflichtung, auch solche Entwicklungshilfemaßnahmen unter § 34c Abs. 5 EStG i.V.m. dem ATE zu fassen, die aus dem Europäischen Entwicklungsfonds und damit nur mittelbar aus deutschen Finanzmitteln finanziert werden, aus Art. 4 Abs. 3 des Vertrags über die Europäische Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EUV-- (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2007, Nr. C 306, 1) und Art. 208 i.V.m. Art. 210 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV-- (ABIEU 2008, Nr. C 115, 47) ergeben kann. Das erscheint dem Senat zwar nicht naheliegend, aber doch nicht völlig zweifelsfrei im Sinne der Grundsätze des EuGH-Urteils CILFIT vom 06.10.1982 - Rs. 283/81 (EU:C:1982:335, Slg. 1982, 3415). Es ist darauf hinzuweisen, dass die Vorlagefrage bereits in Zusammenhang mit dem schon angeführten Vorabentscheidungsverfahren (EuGH-Urteil Petersen, EU:C:2013:124, BStBl II 2013, 847) im Blickfeld des EuGH gewesen ist. Das FG Rheinland-Pfalz als vorlegendes Gericht hatte im Rahmen seines Vorlagebeschlusses (vom 18.03.2011 - 4 K 2249/08, EFG 2012, 131) diesbezügliche Zweifel an der Unionsrechtmäßigkeit der Beschränkung des ATE auf die Förderung der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe geäußert. Der EuGH hatte seinerzeit aber keinen Anlass zur Befassung mit der Frage, weil das FG Rheinland-Pfalz sie nicht ausdrücklich zum Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens gemacht hatte (siehe EuGH-Urteil Petersen, EU:C:2013:124, BStBl II 2013, 847, Rz 60; siehe auch Wackerbeck, EFG 2018, 1751 und generelle unionsrechtliche Bedenken in der Literatur z.B. bei Wagner in Brandis/Heuermann, § 34c EStG Rz 107, und wohl Gosch in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 34c Rz 36; Kempny in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 34c EStG Rz 65).
- 22** 1. Soweit die Klägerin auf das Prinzip der loyalen Zusammenarbeit nach Art. 4 Abs. 3 EUV und die Verpflichtung der Union und der Mitgliedstaaten zur Abstimmung ihrer Entwicklungspolitik (Art. 3 Abs. 5 Satz 2 EUV) verweist und ausführt, daraus ergebe sich eine Pflicht zur Einbeziehung von Projekten, die aus EU-Mitteln und nur teilweise mittelbar aus deutschen Mitteln finanziert würden, ist dem aus Sicht des Senats Folgendes zu entgegenen:
- 23** a) Der in Art. 4 Abs. 3 EUV niedergelegte Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit gebietet es insoweit zwar, dass sich die Union und die Mitgliedstaaten gegenseitig bei der Erfüllung der Aufgaben, die sich aus den Verträgen ergeben, achten und unterstützen (EuGH-Urteil Deutschland/Rat vom 05.12.2017 - C-600/14, EU:C:2017:935, Rz 105). Art. 4 Abs. 3 AEUV stellt aber ausdrücklich klar, dass die Union unter anderem eine eigene Zuständigkeit im Bereich der technologischen Entwicklung mit der Befugnis eigener Maßnahmen besitzt, dies die Mitgliedstaaten aber gerade nicht daran hindert, ihre (eigene) Zuständigkeit auf dem genannten Gebiet auszuüben (vgl. Kahl in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Auflage, Art. 4 EUV Rz 92). Es ist insoweit naheliegend, dass Deutschland eigene Entwicklungshilfemaßnahmen beschließen und dabei bezogen auf die deutsche Außenwirtschaft auf die "volkswirtschaftliche Zweckmäßigkeit" aus deutscher Sicht abheben darf und sich eine Kollision mit den vorgenannten Vorgaben jedenfalls nicht ergibt, soweit dabei die Ziele der Entwicklungspolitik der Union nicht gefährdet oder beeinträchtigt werden.
- 24** b) Eine Pflicht zur Einbeziehung europafinanzierter Projekte unter dem Gesichtspunkt des Prinzips der loyalen Zusammenarbeit dürfte auch nicht aus dem EuGH-Urteil My vom 16.12.2004 - C-293/03 (EU:C:2004:821, Slg. 2004, I-12013) folgen.
- 25** aa) In dem genannten Urteil hat der EuGH entschieden, dass das in Art. 11 Abs. 2 des Anhangs VIII des Statuts der

Beamten der Europäischen Gemeinschaften (Statut) geregelte System der Übertragung von Rentenansprüchen durch eine Koordinierung der nationalen Versorgungssysteme mit dem gemeinschaftlichen Versorgungssystem bezwecke, das Überwechseln von Tätigkeiten im öffentlichen oder privaten nationalen Bereich zur Gemeinschaftsverwaltung zu erleichtern und so den Gemeinschaften möglichst gute Möglichkeiten zu eröffnen, qualifiziertes und bereits ausreichend berufserfahrenes Personal einzustellen. Entsprechend hatte er darauf verwiesen, dass ein Mitgliedstaat durch seine Weigerung, die Maßnahmen zu ergreifen, die zu der in Art. 11 Abs. 2 des Anhangs des Statuts vorgesehenen Übertragung des versicherungsmathematischen Gegenwerts oder des pauschalen Rückkaufwerts der im nationalen Versorgungssystem erworbenen Ruhegehaltsansprüche auf das gemeinschaftliche Versorgungssystem notwendig sind, auch die Einstellung von nationalen Beamten mit einem gewissen Dienstalter durch die Gemeinschaften erschweren könne, da das Überwechseln vom nationalen Dienst in den Gemeinschaftsdienst zu einem Verlust derjenigen Versorgungsansprüche führen würde, die ihnen zustünden, wenn sie nicht in den Dienst der Gemeinschaft träten (EuGH-Urteil Kommission/Belgien vom 20.10.1981 - Rs. 137/80, EU:C:1981:237, Slg. 1981, 2393). Dies sei auch dann der Fall, wenn ein Mitgliedstaat sich weigere, für die Begründung eines Anspruchs auf eine vorgezogene Altersrente nach seinem System die im Gemeinschaftssystem zurückgelegten Beschäftigungszeiten zu berücksichtigen. Eine solche nationale Regelung könne nämlich eine Berufstätigkeit bei einem Organ der EU behindern und somit davon abschrecken, weil ein Arbeitnehmer, der zuvor einem nationalen Versorgungssystem angehört habe, durch die Annahme einer Stelle bei einem solchen Organ Gefahr laufe, eine Altersleistung nach diesem System nicht mehr in Anspruch nehmen zu können, auf die er Anspruch gehabt hätte, wenn er diese Stelle nicht angenommen hätte.

- 26** Vor diesem Hintergrund hat der EuGH entschieden, derartige Folgen könnten angesichts der Pflicht zur loyalen Zusammenarbeit und Unterstützung, die den Mitgliedstaaten gegenüber der Gemeinschaft obliege und die ihren Ausdruck in der Verpflichtung des Art. 10 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft finde, ihr die Erfüllung ihrer Aufgabe zu erleichtern, nicht hingenommen werden. Art. 4 Abs. 3 EUV bedarf insoweit der Konkretisierung durch sonstige hinreichend präzise und unbedingte Normen des primären bzw. sekundären Europarechts bzw. eines völkerrechtlichen Abkommens, um pflichterzeugend zu sein (vgl. Kahl in Calliess/Ruffert, a.a.O., Art. 4 EUV Rz 44 unter Verweis auf die EuGH-Urteile Deutsche Grammophon/Metro SB vom 08.06.1971 - Rs. 78/70, EU:C:1971:59, Slg. 1971, 487, und Geddo/Ente Nazionale Risi vom 12.07.1973 - Rs. 2/73, EU:C:1973:89, Slg. 1973, 865).
- 27** bb) Von dem dem EuGH-Urteil My (EU:C:2004:821, Slg. 2004, I-12013) zugrunde liegenden Sachverhalt unterscheidet sich der Streitfall dadurch, dass es keine dem genannten Statut vergleichbare unionsrechtliche Regelung geben dürfte, aufgrund derer Deutschland in hinreichend präziser und unbedingter Weise verpflichtet sein könnte, europafinanzierte Projekte in diejenige Förderung aufzunehmen, die ihm durch Art. 4 Abs. 3 AEUV in eigener Zuständigkeit im Bereich der technologischen Entwicklung eingeräumt wird. Es dürfte der Klägerin daher kein auf die Pflicht zur loyalen Zusammenarbeit begründetes subjektives Recht auf Einbeziehung europafinanzierter Projekte in die Vergünstigungen nach § 34c Abs. 5 EStG i.V.m. dem ATE zustehen.
- 28** aaa) Ein solches Recht folgt aus Sicht des Senats nicht aus Art. 4 Abs. 4 i.V.m. Art. 208 Abs. 1 Satz 2 bzw. Art. 210 Abs. 1 Satz 1 und 3 AEUV. Auch Art. 4 Abs. 4 AEUV stellt ausdrücklich klar, dass sich die Zuständigkeit der Union im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit zwar darauf erstreckt, Maßnahmen zu treffen und eine gemeinsame Politik zu verfolgen, dass die Ausübung dieser Zuständigkeit die Mitgliedstaaten aber gerade nicht hindert, ihre eigene Zuständigkeit in diesem Bereich auszuüben (Nettesheim in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 4 AEUV Rz 26; Calliess in Calliess/Ruffert, a.a.O., Art. 4 AEUV Rz 22). Insoweit ergänzen und verstärken sich die Politik der Union und diejenige der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Entwicklungszusammenarbeit zwar nach Art. 208 Abs. 1 Satz 2 AEUV und es folgt aus Art. 210 Abs. 1 Satz 1 und 3 AEUV eine Koordinierungs- und Unterstützungspflicht. Diese dürfte aber nicht dazu führen, dass es Deutschland versagt wäre, eigene entwicklungspolitische Maßnahmen bezogen auf die Förderung der deutschen Außenwirtschaft zu treffen.
- 29** bbb) Nichts anderes dürfte aus dem Partnerschaftsabkommen zwischen den Mitgliedern der Gruppe der Staaten in Afrika, im Karibischen Raum und im Pazifischen Ozean einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits --unterzeichnet in Cotonou am 23.06.2000-- (BGBl II 2002, 327) folgen. Dieses Abkommen ist ein gemischtes Assoziierungsabkommen der Union mit einer Vielzahl afrikanischer, pazifischer und karibischer Staaten und Bestandteil des Netzes der vertraglichen Entwicklungsassoziiierungen der EU (Art. 217 AEUV). Die Union ist insoweit in die bestehenden Gemeinschaftsabkommen als Rechtsnachfolgerin eingetreten (Art. 1 Abs. 3 Satz 3 EUV). Die Mitgliedstaaten und die Union teilen sich aber die Zuständigkeiten der Entwicklungszusammenarbeit, ohne dass wiederum Maßnahmen der Union in einem bestimmten



entwicklungspolitischen Segment das parallele Tätigwerden der Mitgliedstaaten ausschließen (Art. 4 Abs. 4 AEUV; vgl. insgesamt K. Schmalenbach in Calliess/Ruffert, a.a.O., Art. 208 AEUV Rz 18 und 21 f.). Es dürfte danach fernliegen, dass der deutsche Gesetzgeber durch das Zustimmungsgesetz zum Abkommen zugleich darüber befunden haben könnte, dass die Entwicklungszusammenarbeit in Gestalt der auf diesem Abkommen beruhenden Mikroprojekte (auch) aus (deutschen) volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig sei. Dies folgt schon aus der Überlegung, dass es sich bei den auf dem Abkommen beruhenden Maßnahmen gerade nicht um solche der deutschen Entwicklungspolitik handelt, auch wenn Deutschland einen erheblichen Anteil zur Finanzierung des Europäischen Entwicklungsfonds als unmittelbar von den Mitgliedstaaten konstituiertem Sondervermögen ohne Völkerrechtspersönlichkeit leisten mag, diese Mittel letztlich dem deutschen Haushalt entstammen und aus ihnen sodann mittelbar die Finanzierung der Maßnahmen nach dem Abkommen bestritten wird (vgl. K. Schmalenbach in Calliess/Ruffert, a.a.O., Art. 208 AEUV Rz 36). Aus den genannten kompetenzrechtlichen Gründen dürfte sich aus dem Abkommen jedenfalls kein subjektiver Anspruch eines in einem vom Abkommen erfassten afrikanischen Entwicklungshilfeprojekt tätigen, aber in Deutschland ansässigen Arbeitnehmers auf einen Steuerverzicht Deutschlands betreffend seine Arbeitseinkünfte ergeben.

- 30** 2. Auch aus dem auf Vorlage des FG Rheinland-Pfalz in EFG 2012, 131 ergangenen EuGH-Urteil Petersen (EU:C:2013:124, BStBl II 2013, 847) ergibt sich nichts anderes. Zwar hat der EuGH entschieden, dass Art. 45 AEUV (Freizügigkeit der Arbeitnehmer) dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach Einkünfte einer in diesem Mitgliedstaat wohnhaften und unbeschränkt steuerpflichtigen Person aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit von der Einkommensteuer befreit sind, wenn der Arbeitgeber seinen Sitz in diesem Mitgliedstaat hat, aber nicht, wenn der Arbeitgeber seinen Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat. Daraus folgt aber keine Pflicht Deutschlands zur Einbeziehung auch solcher Projekte, die aus EU-Mitteln finanziert werden, denn vorliegend wird kein Arbeitnehmer und auch kein Arbeitgeber (zu Letzterem Gosch in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 34c Rz 36) im Hinblick auf die Herkunft aus dem EU-Ausland schlechter gestellt. Soweit der ATE geeignet ist, Arbeitnehmer von der Annahme einer Beschäftigung bei einem Arbeitgeber abzuhalten, der ein Entwicklungshilfeprojekt betreibt, das mit EU-Mitteln statt mit nationalen Mitteln gefördert wird, liegt darin jedenfalls keine durch die Grundfreiheiten der Arbeitnehmerfreizügigkeit bzw. Dienstleistungsfreiheit verbotene Beschränkung.
- 31** 3. Die Vorabentscheidungsfrage ist entscheidungserheblich. Wäre sie zu bejahen, wäre die Revision der Klägerin begründet, das FG-Urteil aufzuheben und der Klage stattzugeben. Wäre sie zu verneinen, so wäre die Revision als unbegründet abzuweisen.
- 32** III. Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)