

# Urteil vom 14. Dezember 2022, X R 25/21

## Kein Sonderausgabenabzug für Vorsorgeaufwendungen bei Bezug von steuerfreiem Arbeitslohn aus einer Tätigkeit in einem Drittstaat

ECLI:DE:BFH:2022:U.141222.XR25.21.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 2 S 1 Buchst a, EStG § 10 Abs 1 Nr 3a, EStG § 10 Abs 2 S 1 Nr 1 Teils 1, EStG § 10 Abs 2 S 1 Nr 1 Teils 2, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 1, AEUV Art 45, FGO § 107, EStG VZ 2016

vorgehend FG Hamburg, 14. Juni 2021, Az: 1 K 73/19

## Leitsätze

Bezieht ein Steuerpflichtiger für eine Tätigkeit in einem Drittstaat steuerfreien Arbeitslohn, sind hiermit im Zusammenhang stehende Vorsorgeaufwendungen (im Streitfall Beiträge zur gesetzlichen Renten- sowie Arbeitslosenversicherung) nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG zur Vermeidung einer doppelten steuerlichen Berücksichtigung nicht als Sonderausgaben abziehbar. Das Verfassungsrecht verpflichtet den Gesetzgeber auch dann nicht, hiervon eine Ausnahme zu machen, wenn im Tätigkeitsstaat keine steuerliche Entlastung für die Aufwendungen gewährt wird.

## Tenor

Das Rubrum des Urteils des Finanzgerichts Hamburg vom 14.06.2021 - 1 K 73/19 wird dahingehend berichtigt, dass anstelle des am xx.xx.2020 verstorbenen Herrn A als Klägerin zu 2. Frau B und als Kläger zu 3. Herr C zu benennen sind.

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 14.06.2021 - 1 K 73/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin zu 1. wurde mit ihrem am xx.xx.2020 verstorbenen Ehemann (E) für das Streitjahr 2016 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Erben des E sind dessen Kinder, die Kläger und Revisionskläger zu 2. und 3.
- 2** E war als Arbeitnehmer von seinem inländischen Arbeitgeber zeitlich befristet in die Volksrepublik China (China) entsandt worden. Ihren inländischen Wohnsitz behielten die Klägerin zu 1. und E bei.
- 3** Der von E im Streitjahr bezogene Arbeitslohn entfiel nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) zu 87,72 % auf eine in China und zu 12,28 % auf eine im Inland ausgeübte Tätigkeit.
- 4** Nach Maßgabe von Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 06.04.2016 --DBA China-- (BGBl II 2016, 1005, BStBl I 2016, 1144) besteuerte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) den Arbeitslohn des E als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Umfang des inländischen Tätigkeitsanteils (12,28 %). Im Übrigen stellte das FA die Einkünfte unter Progressionsvorbehalt gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerfrei.

- 5 Die Klägerin zu 1. und E erklärten für das Streitjahr als Altersvorsorgeaufwendungen Beiträge des E zur inländischen gesetzlichen Rentenversicherung von 13.913 €, wobei dessen Arbeitgeber die Hälfte der Beiträge geleistet hatte. Zudem erklärten sie eigene Beiträge des E zur Versicherung gegen Arbeitslosigkeit von 1.116 €.
- 6 Das FA erkannte im Einkommensteuerbescheid Altersvorsorgeaufwendungen von 547 € als Sonderausgaben an. Hierbei bezog es nur 12,28 % der geleisteten Beiträge in die Berechnung ein (= 1.708 €), berücksichtigte nach den Vorgaben in § 10 Abs. 3 Sätze 4 und 6 EStG 82 % jener Beiträge (= 1.401 €) und zog schließlich nach Satz 5 der Vorschrift 12,28 % der vom Arbeitgeber geleisteten Beiträge (= 854 €) ab. Auch die Aufwendungen zur Versicherung gegen Arbeitslosigkeit erkannte das FA nur zu 12,28 % (= 137 €) als Sonderausgaben an. Zur Begründung führte es an, dass Vorsorgeaufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stünden, nicht als Sonderausgaben abziehbar seien.
- 7 Mit ihrem Einspruch trugen die Klägerin zu 1. und E vor, im Zuge der Besteuerung des Arbeitslohns in China habe E kein Abzug für Vorsorgeaufwendungen zugestanden, sodass der inländische Sonderausgabenabzug nicht gekürzt werden dürfe.
- 8 Der Einspruch hatte ebenso wenig Erfolg wie die nachfolgende Klage, die das FG mit Gerichtsbescheid vom 14.06.2021 --in Unkenntnis des Todes des E-- gegenüber der Klägerin zu 1. und E abwies und die Revision zuließ. Zur Sache führte es an, dass die streitigen Aufwendungen nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG nicht als Sonderausgaben abziehbar seien. Die in Teilsatz 2 der Vorschrift geregelte Ausnahme sei nicht anwendbar, da die nichtselbständige Betätigung des E in einem tatbestandlich nicht erfassten Drittland ausgeübt worden sei. Das Abzugsverbot sei verfassungsgemäß. Dies gelte selbst dann, wenn --wie von den Klägern vorgetragen-- eine steuermindernde Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen in China rechtlich nicht möglich gewesen sei (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 1661).
- 9 Gegen die vorinstanzliche Entscheidung haben die Klägerin zu 1. sowie die Kläger zu 2. und 3. --Letztere in ihrer Eigenschaft als Erben des E-- gemeinsam Revision eingelegt. Abweichend zur Rechtsauffassung des FG sehen sie in der Versagung des vollständigen Sonderausgabenabzugs für die streitigen Vorsorgeaufwendungen eine Verletzung des subjektiven Nettoprinzips sowie des Folgerichtigkeitsgebots. Hierzu berufen sie sich wörtlich auf die Ausführungen des FG Düsseldorf in dessen rechtskräftiger Entscheidung vom 10.07.2018 - 10 K 1964/17 E (EFG 2018, 1515). Ergänzend führen sie an, es sei von Verfassungs wegen nicht hinnehmbar, dass E seine verpflichtenden Beitragszahlungen zur inländischen Rentenversicherung nicht als Sonderausgaben abziehen dürfe, obwohl er seine Alterseinkünfte --wäre er nicht verstorben-- im Inland zu versteuern gehabt hätte.
- 10 Die Kläger beantragen sinngemäß, den angefochtenen Gerichtsbescheid aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 vom 07.03.2018 sowie die hierauf ergangene Einspruchsentscheidung vom 13.02.2019 dahingehend zu ändern, dass die Beiträge des E zur gesetzlichen Rentenversicherung sowie zur Versicherung gegen Arbeitslosigkeit auch insoweit als Sonderausgaben berücksichtigt werden, als sie auf die für die Beschäftigung in China erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit entfallen.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Es schließt sich den rechtlichen Ausführungen der Vorinstanz an.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13 Das Rubrum des Urteils des FG ist dahingehend zu berichtigen, dass als Beteiligte auf Klägerseite neben der Klägerin zu 1. anstelle des verstorbenen E dessen Rechtsnachfolger --die Kläger zu 2. und 3.-- zu benennen sind.
- 14 1. Nach § 107 Abs. 1, § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sind Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten vom Gericht zu berichtigen. Die Berichtigung ist nicht antrags- oder fristgebunden. Ist --wie im Streitfall-- gegen die Entscheidung Revision eingelegt worden, ist der Bundesfinanzhof (BFH) als Revisionsgericht für die Berichtigung zuständig (u.a. Senatsbeschluss vom 26.03.2021 - X B 113/20, BFH/NV 2021, 1201, Rz 7, m.w.N.).

- 15** 2. Die Voraussetzungen für eine solche Berichtigung liegen vor, da der Gerichtsbescheid der Vorinstanz im Rubrum als Kläger zu 2. noch den E ausweist, obwohl dieser im Zeitpunkt des Ergehens der Entscheidung bereits verstorben war.
- 16** Das Klageverfahren der Klägerin zu 1. und des E wurde nach dem Tod des E aufgrund der am 18.02.2019 erteilten unbeschränkten Prozessvollmacht, die nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 86 Halbsatz 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) über den Tod des E weiterwirkte, nicht nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 246 Abs. 1 Halbsatz 1 ZPO unterbrochen. Da es an einem Aussetzungsantrag nach § 246 Abs. 1 Halbsatz 2 ZPO fehlte, wurde der Prozess für die Rechtsnachfolger des E --wenn auch unter teilweise unzutreffender Bezeichnung der Klägerseite im Rubrum des Urteils-- fortgesetzt. Diese unzutreffende Bezeichnung kann als offenbare Unrichtigkeit gemäß § 107 Abs. 1 FGO jederzeit berichtigt werden (s. Senatsurteil vom 17.11.2015 - X R 40/13, BFH/NV 2016, 388, Rz 20, m.w.N.).

### III.

- 17** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.
- 18** Das FG hat frei von Rechtsfehlern entschieden, dass die Beiträge des E zur gesetzlichen Rentenversicherung sowie zur Versicherung gegen Arbeitslosigkeit einfachgesetzlich insoweit nicht als Sonderausgaben abziehbar sind, als sie auf die von ihm in China erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit entfallen (dazu unten 1.). Die in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 2 EStG geregelte Ausnahme vom Ausschluss des Sonderausgabenabzugs ist im Streitfall nicht anwendbar (unten 2.). Eine Verletzung von Verfassungsrecht liegt nicht vor (unten 3.).
- 19** 1. Die Vorinstanz ist zutreffend davon ausgegangen, dass die nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a sowie Nr. 3a EStG grundsätzlich als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung sowie zur Versicherung gegen Arbeitslosigkeit im Umfang desjenigen Teils des Arbeitslohns, der im Streitjahr auf die Tätigkeit des E in China entfiel, einem Abzugsverbot unterliegen.
- 20** a) § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG schließt den Abzug der dort genannten --und auch vorliegend betroffenen-- Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben aus, wenn diese in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Durch diese Regelung soll ein ansonsten eintretender doppelter steuerlicher Vorteil vermieden werden (Senatsurteile vom 05.11.2019 - X R 23/17, BFHE 267, 34, BStBl II 2020, 763, Rz 15, sowie vom 27.10.2021 - X R 11/20, BFHE 275, 52, Rz 16; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10 EStG Rz 303).
- 21** b) Dieses Abzugsverbot greift im Streitfall ein.
- 22** aa) E bezog Arbeitslohn für eine Tätigkeit, die er teils im Inland und überwiegend in China ausübte. Der auf die Betätigung in China entfallende Anteil des Arbeitslohns war nur dort zu besteuern (Art. 15 Abs. 1 DBA China) und wurde im Inland unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt (Art. 23 Abs. 2 Buchst. a und d DBA China i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG).
- 23** Der auf die Auslandstätigkeit entfallende Arbeitslohn wurde nach § 4 Abs. 1 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch i.V.m. Art. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China über Sozialversicherung vom 12.07.2001 (BGBl II 2002, 82) in die Beitragsbemessung für die inländische Renten- sowie Arbeitslosenversicherung einbezogen, sodass --wie vom FG dem Grunde und der Höhe nach zutreffend erkannt-- ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang der Beiträge mit steuerfreien Einnahmen bestand.
- 24** bb) Die Geltung des Abzugsverbots wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass die künftigen Leistungen aus der Rentenversicherung als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG im Inland steuerpflichtig sind. Im Hinblick auf das in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG geregelte Erfordernis eines "unmittelbaren" wirtschaftlichen Zusammenhangs müssen die steuerfreien Einnahmen und die Vorsorgeaufwendungen durch dasselbe Ereignis veranlasst sein (u.a. Senatsurteil vom 18.04.2012 - X R 62/09, BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721, Rz 17; HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 305). Abzustellen ist somit allein auf die Einnahmen, aus denen die Vorsorgeaufwendungen stammen (Senatsurteil in BFHE 267, 34, BStBl II 2020, 763, Rz 16). Aus demselben Grund ist es unerheblich, dass einer etwaigen künftigen Zahlung von Arbeitslosengeld wegen des Progressionsvorbehalts gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG steuersatzerhöhende Wirkung zukäme.
- 25** 2. Die durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BGBl I 2018, 2338) in Reaktion auf die Entscheidung

des Gerichtshofs der Europäischen Union Bechtel vom 22.06.2017 - C-20/16 (EU:C:2017:488, BStBl II 2017, 1271) eingefügte und nach § 52 Abs. 18 Satz 4 EStG auch für alle noch offenen Fälle anwendbare Ausnahme vom Sonderausgabenabzugsverbot gemäß § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG findet im Streitfall keine Anwendung. Es fehlt bereits an den territorialen Voraussetzungen der Norm. Denn E übte seine nichtselbständige --steuerfreie Einnahmen vermittelnde-- Tätigkeit weder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) noch in einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) bzw. in der Schweizerischen Eidgenossenschaft aus (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 2 Buchst. a EStG).

- 26** 3. Die Vorinstanz hat zwar nicht festgestellt, ob die streitigen Vorsorgeaufwendungen bei der Besteuerung des E in China tatsächlich steuermindernd berücksichtigt wurden oder zumindest hätten berücksichtigt werden können. Eine solche Feststellung war allerdings entbehrlich. Selbst wenn dies --wie die Kläger vortragen-- nicht der Fall gewesen sein sollte, bestünde weder für die Beiträge zur Versicherung gegen Arbeitslosigkeit (dazu unten a) noch für diejenigen zur gesetzlichen Rentenversicherung (unten b) von Verfassungs wegen Anspruch darauf, entgegen § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG einen vollständigen Sonderausgabenabzug zuzulassen.
- 27** a) Der teilweise Ausschluss des Sonderausgabenabzugs für Beiträge zur Versicherung gegen Arbeitslosigkeit gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG verletzt kein Verfassungsrecht.
- 28** Der Senat hat bereits mehrfach entschieden, dass der Gesetzgeber nicht verpflichtet ist, Beiträge zu den in § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG genannten Versicherungen steuerlich überhaupt freizustellen (vgl. zuletzt Urteil vom 09.09.2015 - X R 5/13, BFHE 251, 18, BStBl II 2015, 1043, Rz 20, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 21.09.2017 - 2 BvR 2445/15, nicht veröffentlicht --n.v.--).
- 29** Das aus Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) abgeleitete Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums (sog. subjektives Nettoprinzip, vgl. hierzu BVerfG-Beschluss vom 14.06.2016 - 2 BvR 290/10, BStBl II 2016, 801, Rz 39) verpflichtet nur, Beiträge zu Versicherungen, die den Schutz des Lebensstandards des Steuerpflichtigen in Höhe des Existenzminimums gewährleisten, zum Abzug zuzulassen. Maßgebend für den Umfang der steuerlichen Verschonung von Versicherungsbeiträgen zur Sicherung des Existenzminimums ist der Leistungskatalog der Sozialhilfe gemäß § 8 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch. Diese erfasst --neben der Hilfe zum Lebensunterhalt-- insbesondere die Absicherung im Krankheits- und Pflegefall, nicht aber den Schutz gegen Lohnausfall. Der Anspruch auf Arbeitslosengeld richtet sich nach den näheren Bestimmungen in § 149 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch nach der Höhe des vom Berechtigten erzielten Arbeitsentgelts. Das Arbeitslosengeld dient somit nicht der Absicherung des Existenzminimums, sondern ist als Lohnersatzleistung ausgestaltet. Aus diesem Grund berühren Beiträge zu einer Versicherung gegen Arbeitslosigkeit nicht das subjektive Nettoprinzip (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 18.11.2009 - X R 6/08, BFHE 227, 137, BStBl II 2010, 282, unter B.II.3.b cc, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen; BVerfG-Beschluss vom 13.07.2016 - 2 BvR 289/10, n.v.; Senatsurteil vom 16.11.2011 - X R 15/09, BFHE 236, 69, BStBl II 2012, 325, Rz 29 ff., Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen; BVerfG-Beschluss vom 27.09.2017 - 2 BvR 598/12, n.v.; Senatsurteil vom 23.01.2013 - X R 32/08, BFHE 240, 202, BStBl II 2013, 423, Rz 70 ff., Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen; BVerfG-Beschluss vom 17.09.2013 - 1 BvR 1462/13, n.v.).
- 30** Einwendungen gegen diese Rechtsgrundsätze, an denen der Senat festhält, haben die Kläger nicht vorgebracht.
- 31** b) Auch der auf § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG beruhende Ausschluss des Sonderausgabenabzugs für die von E erbrachten Altersvorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a EStG) ist mit verfassungsrechtlichen Vorgaben vereinbar. Weder ist das objektive Nettoprinzip berührt (dazu unten aa), noch können die Kläger für das Streitjahr eine verfassungswidrige doppelte Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen rügen (unten bb). Zudem verletzt der ausgeschlossene Sonderausgabenabzug nicht das subjektive Nettoprinzip (unten cc). Schließlich verstoßen die einschlägigen gesetzlichen Regelungen nicht gegen das Folgerichtigkeitsgebot (unten dd).
- 32** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats ist der Ausschluss des Sonderausgabenabzugs gemäß § 10 Abs. 2 EStG nicht am Maßstab des objektiven Nettoprinzips zu messen (vgl. zuletzt Senatsurteil in BFHE 267, 34, BStBl II 2020, 763, Rz 48, m.w.N.).
- 33** Dies gilt unbeschadet des Umstands, dass Altersvorsorgeaufwendungen ihrer Rechtsnatur nach wegen der nachgelagerten Besteuerung der späteren Renteneinkünfte in erster Linie vorweggenommene Werbungskosten sind

und damit die Einkünfteosphäre berühren. Denn der Gesetzgeber hat in Gestalt von § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a EStG jene Aufwendungen mit konstitutiver Wirkung den Sonderausgaben zugeordnet und hierdurch eine Sonderregelung getroffen, die als *lex specialis* eine Sperrwirkung gegenüber der generelleren Regelung des Einleitungssatzes zu § 10 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG entfaltet (vgl. Senatsurteile vom 18.11.2009 - X R 34/07, BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, unter B.I.2.b; vom 09.12.2009 - X R 28/07, BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348, unter B.II.2.b; in BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721, Rz 26 ff; vom 23.11.2016 - X R 41/14, BFHE 256, 439, BStBl II 2017, 773, Rz 33; in BFHE 267, 34, BStBl II 2020, 763, Rz 48, sowie vom 19.08.2021 - X R 4/19, BFHE 274, 132, BStBl II 2022, 256, Rz 19). Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen hiergegen nicht (BVerfG-Beschluss in BStBl II 2016, 801, Rz 44 ff.).

- 34** Hinzu kommt, dass selbst dann, wenn aus verfassungsrechtlichen Gründen auf Altersvorsorgeaufwendungen die für Werbungskosten geltenden Grundsätze anzuwenden wären, im Hinblick auf das nahezu gleichlautende --und verfassungsgemäße-- Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG dieselbe einkommensteuerliche Rechtsfolge einträte wie nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG (vgl. auch hierzu bereits Senatsurteil in BFHE 267, 34, BStBl II 2020, 763, Rz 48, m.w.N.).
- 35** bb) Der Ausschluss des Sonderausgabenabzugs für die streitigen Rentenversicherungsbeiträge verstößt für das Streitjahr auch insoweit nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), als hierdurch eine doppelte Besteuerung von später im Inland zu versteuernden Renteneinkünften verursacht werden könnte.
- 36** Zwar müssen die Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und von Alterseinkünften so aufeinander abgestimmt sein, dass eine doppelte Besteuerung "in jedem Fall" vermieden wird (BVerfG-Urteil vom 06.03.2002 - 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, unter D.II.; vgl. auch Senatsurteil vom 19.05.2021 - X R 33/19, BFHE 273, 266, Rz 20, Verfassungsbeschwerde eingelegt [2 BvR 1140/21]). Allerdings kann eine etwaige doppelte Besteuerung nicht bereits in Veranlagungszeiträumen der Altersvorsorgeaufbauphase, sondern erstmals mit Beginn der Rentenauszahlungsphase geltend gemacht werden (u.a. Senatsurteil in BFHE 273, 266, Rz 22; ebenso BVerfG-Beschlüsse vom 13.02.2008 - 2 BvR 1220/04 u.a., BVerfGE 120, 169, unter B.I.2.b, sowie in BStBl II 2016, 801, Rz 57). Grund hierfür ist, dass aus dem Verbot doppelter Besteuerung kein Anspruch auf eine bestimmte Abziehbarkeit der Vorsorgebeiträge in der Aufbauphase abgeleitet werden kann. Vielmehr sind jene Beiträge und die späteren Alterseinkünfte für Zwecke der Prüfung, ob es zu einer doppelten Besteuerung kommt, als einheitliches Ganzes zu sehen (Senatsurteile vom 21.06.2016 - X R 44/14, BFHE 254, 545, Rz 35, sowie vom 06.04.2022 - X R 27/20, BFH/NV 2022, 1168, Rz 28), sodass der Gesetzgeber dem Verbot doppelter Besteuerung ebenso durch einen entsprechend schonenderen Zugriff in der Versorgungsphase Rechnung tragen kann (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 169, unter B.I.2.b, m.w.N.).
- 37** cc) Der Ausschluss des Sonderausgabenabzugs für Altersvorsorgeaufwendungen gemäß § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG verletzt nicht das subjektive Nettoprinzip.
- 38** (1) Der erkennende Senat hat die einfachgesetzlichen Beschränkungen des Sonderausgabenabzugs für Altersvorsorgeaufwendungen unter Geltung des Alterseinkünftegesetzes vom 05.07.2004 --AltEinkG-- (BGBl I 2004, 1427) bereits mehrfach am Maßstab des subjektiven Nettoprinzips geprüft. So hat er insbesondere die Höchstbetragsregelungen in § 10 Abs. 3 Sätze 1 bis 3 EStG als verfassungsgemäß angesehen und dies damit begründet, dass das subjektive Nettoprinzip lediglich die Steuerfreistellung für solche Versicherungsbeiträge verlangt, die den Aufbau eines sozialhilferechtlich gewährleisteten Leistungsniveaus garantieren (Senatsurteil in BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, unter B.I.2.c bb).
- 39** In seiner Entscheidung in BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721 hat der Senat ausgeführt, dass ein auf § 10 Abs. 2 EStG beruhender Ausschluss des Sonderausgabenabzugs wegen des Bezugs von Einkünften, die nach Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Inland steuerfrei sind, das subjektive Nettoprinzip jedenfalls dann nicht verletzt, wenn der Steuerpflichtige seine hiermit im Zusammenhang stehenden Vorsorgeaufwendungen bei der Besteuerung im anderen Staat berücksichtigen kann (dort Rz 37; ebenso Senatsurteil in BFHE 267, 34, BStBl II 2020, 763, Rz 51).
- 40** (2) Die im Senatsbeschluss vom 18.12.1991 - X B 126/91 (BFH/NV 1992, 382) geäußerten --allerdings nicht näher konkretisierten-- Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 10 Abs. 2 EStG, wenn der Steuerpflichtige bei einer grenzüberschreitenden Betätigung auch im Tätigkeitsstaat keinen steuerlichen Abzug für Vorsorgeaufwendungen beanspruchen kann, hält der Senat nicht mehr aufrecht. Das subjektive Nettoprinzip verpflichtet den Gesetzgeber nicht, in einem solchen Fall im Inland einen Sonderausgabenabzug zu gewähren.

- 41 (a) Dieses Ergebnis leitet sich aus den Vorgaben ab, die für die Wahrung des Prinzips der Steuerfreiheit des Existenzminimums zu beachten sind. Danach hat der Staat das Einkommen des Bürgers insoweit steuerfrei zu stellen, als dieser es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins für sich und seine Familie benötigt (u.a. BVerfG-Beschluss vom 13.02.2008 - 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125, unter D.I.1.; Senatsurteil in BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348, unter B.II.3.e cc aaa, m.w.N.; vgl. auch Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., Rz 3.160 f.).
- 42 Diese Vorgaben hat der Gesetzgeber auch für die im Streitfall zu beurteilende Konstellation beachtet. Der Abzug von Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Aufbau einer Altersversorgung der sog. ersten --der Basisversorgung dienenden-- Schicht des von der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen zugrunde gelegten "Drei-Schichten-Modells" (vgl. hierzu u.a. Senatsurteil vom 19.05.2021 - X R 20/19, BFHE 273, 237, Rz 25, m.w.N.) wird durch § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a EStG gewährleistet. Einen solchen Abzug stellt Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 der Vorschrift nicht grundsätzlich in Frage, sondern knüpft ihn lediglich an weitere Voraussetzungen.
- 43 Wenn --wie oben dargelegt-- der Regelungszweck des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG darin besteht, die doppelte Inanspruchnahme von steuerlichen Vergünstigungen zu verhindern, wird das subjektive Nettoprinzip nicht berührt, sofern solche (Alters-)Vorsorgeaufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, vom Sonderausgabenabzug ausgeschlossen werden. Die Steuerfreistellung der Einnahmen, die vorliegend aus den Regelungen des DBA China herrührt, bewirkt bereits, dass der Steuerpflichtige die Vorsorgeaufwendungen aus im Inland nicht versteuertem Einkommen leisten kann. Einer zusätzlichen Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch einen Sonderausgabenabzug bedarf es nicht (so auch HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 304). Die durch die Beitragszahlungen geminderte Leistungsfähigkeit wird bereits und ausschließlich durch den Zufluss hiermit im Zusammenhang stehender steuerfreier Einnahmen ausgeglichen; eines zusätzlichen Sonderausgabenabzugs bedarf es in diesem Fall nicht.
- 44 Diese Grundsätze hat das FG Düsseldorf in der Entscheidung in EFG 2018, 1515 (dort Rz 21 f.), auf die die Kläger rekurren, nicht erwogen.
- 45 (b) Hiergegen kann zum einen nicht eingewandt werden, dass die der Besteuerung in China unterliegenden Einnahmen des E im Inland unter Progressionsvorbehalt gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG steuerfrei gestellt wurden. Der Progressionsvorbehalt stellt nicht die Steuerbefreiung der in § 32b EStG genannten Zuflüsse in Frage, sondern soll nur bewirken, dass zur leistungsgerechten Steuerbelastung der steuerpflichtigen Einkünfte derjenige *Steuersatz* zugrunde gelegt wird, der bei unterstellter Steuerpflicht dieser Zuflüsse anzuwenden wäre (vgl. HHR/Kuhn/Hagena, § 32b EStG Rz 1; Schmidt/Heinicke, EStG, 41. Aufl., § 32b Rz 1).
- 46 (c) Zum anderen ist unerheblich, dass die in Zusammenhang mit den Altersvorsorgeaufwendungen des E stehenden Einnahmen jedenfalls bei globaler Betrachtung nicht in Gänze steuerfrei gestellt sind, sondern in China steuerlich belastet wurden.
- 47 Der Ausschluss des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG bei grenzüberschreitenden Sachverhalten steht nicht generell unter dem Vorbehalt, dass der Steuerpflichtige die Vorsorgeaufwendungen in einem anderen Staat steuerlich in Abzug bringen kann. Dies gilt zur Wahrung der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union) nach Teilsatz 2 Buchst. a der Vorschrift nur im Verhältnis zu EU- und EWR-Mitgliedstaaten sowie zur Schweizerischen Eidgenossenschaft. Das FG hat zu Recht erkannt, dass die Arbeitnehmerfreizügigkeit im Verhältnis zu Drittstaaten grundsätzlich nicht gilt (vgl. Kocher in Frankfurter Kommentar zu EUV, GRC und AEUV, 1. Aufl. 2017, Art. 45 AEUV Rz 9; HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 304).
- 48 Hierüber hinausgehend ist es von Verfassungs wegen nicht erforderlich, das Sonderausgabenabzugsverbot unter die Bedingung zu stellen, dass die Altersvorsorgeaufwendungen bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage im ausländischen Tätigkeitsstaat berücksichtigt wurden. Das subjektive Nettoprinzip verpflichtet den nationalen Gesetzgeber lediglich, eine durch existenznotwendige Aufwendungen verminderte Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abzubilden. Ob eine solche Minderung vorliegt oder durch den Zufluss steuerfreier Einnahmen kompensiert wird, ist --jedenfalls aus verfassungsrechtlicher Sicht-- losgelöst von der steuerlichen Behandlung im Ausland zu beurteilen. Auf Letztere hat der nationale Steuergesetzgeber keinen Einfluss. Eine Verpflichtung zur Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen in dem anderen Staat könnte allenfalls in einem völkerrechtlichen Vertrag vereinbart werden (vgl. z.B. Art. 15 Abs. 7 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem

Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 24.08.2000, BStBl I 2002, 584), die allerdings maßgeblich von einer entsprechenden Bereitschaft des Vertragspartners abhängt.

- 49** dd) Der teilweise Ausschluss des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG verstößt schließlich nicht gegen das Folgerichtigkeitsgebot.
- 50** (1) Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit müssen Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung zudem folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 21.07.2010 - 1 BvR 611/07 u.a., BVerfGE 126, 400, Rz 80, sowie BFH-Beschluss vom 14.10.2015 - I R 20/15, BFHE 252, 44, BStBl II 2017, 1240, Rz 14, jeweils m.w.N.). Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag (BVerfG-Beschluss vom 19.11.2019 - 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274, Rz 100).
- 51** (2) Nach diesen Maßstäben hat das FG im Ergebnis zutreffend entschieden, dass der Einwand der Kläger, es sei mit dem Folgerichtigkeitsgebot nicht vereinbar, wenn E seine Alterseinkünfte voll hätte versteuern müssen, obwohl er seine hierfür aufgebachten Aufwendungen für das Streitjahr nicht habe abziehen dürfen, nicht durchgreift.
- 52** Der Gesetzgeber hat mit dem AltEinkG und dem hiermit umgesetzten Konzept einer nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften grundsätzlich eine folgerichtige und den allgemeinen Gleichheitssatz nicht verletzende Regelung geschaffen. Er hat die durch das Verbot einer doppelten Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und -einkünften gezogenen Grenzen seines Gestaltungsspielraums nicht überschritten, solange und soweit die Beitragsleistungen "steuerfrei" gestellt werden (BVerfG-Beschluss vom 30.09.2015 - 2 BvR 1066/10, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2016, 72, Rz 34).
- 53** Eine solche Steuerfreistellung liegt im Streitfall vor. Zwar mindern die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung im vorliegend streitigen Umfang die inländische einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage wegen des Ausschlusstatbestands des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG nicht. Allerdings werden die mit jenen Beiträgen untrennbar verbundenen Arbeitslohneinkünfte des E aus China ebenfalls von der inländischen Bemessungsgrundlage ausgenommen, sodass E sie aus insoweit steuerbefreitem Einkommen leisten konnte. Eine weitergehende steuerliche Berücksichtigung der Altersvorsorgeaufwendungen bedarf es daher --wie oben ausgeführt-- nicht.
- 54** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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