

Beschluss vom 22. Februar 2023, I R 55/20

Unionsrechtmäßigkeit des Ausschlusses des Sonderausgabenabzugs für Sozialversicherungsbeiträge eines in Österreich tätigen Arbeitnehmers

ECLI:DE:BFH:2023:B.220223.IR55.20.0

BFH I. Senat

DBA AUT 2000 Art 15 Abs 7, EStG § 10 Abs 2 S 1 Nr 1 Halbs 1, EStG § 10 Abs 2 S 1 Nr 1 Halbs 2, EStG § 32b Abs 1, EStG § 32b Abs 2, AEUV Art 45, EStG VZ 2015

vorgehend FG München, 07. August 2020, Az: 1 K 1501/18

Leitsätze

1. NV: Beiträge zur österreichischen Sozialversicherung, die im Zusammenhang mit nach Art. 15 DBA-Österreich 2000/2010 im Inland steuerfreien ausländischen Einnahmen aus Arbeitnehmertätigkeit stehen und die dortige Bemessungsgrundlage der Lohnsteuer gemindert haben, sind bei der Veranlagung des unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers in Deutschland weder als Sonderausgaben noch im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen (s. bereits Senatsurteil vom 13.04.2021 - I R 19/19, BFH/NV 2021, 1357). Dies verstößt nicht gegen die unionsrechtliche Arbeitnehmerfreizügigkeit.

2. NV: Eine weitergehende Berücksichtigung im System der deutschen Einkommensbesteuerung in dem ansonsten nicht harmonisierten Bereich der direkten Steuern ist nicht erforderlich, auch wenn die Entlastung in Österreich nicht betragsgleich einer Entlastung bei Berücksichtigung als Sonderausgaben sein sollte.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 07.08.2020 - 1 K 1501/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung in Österreich gezahlte Sozialversicherungsbeiträge als Sonderausgaben einkommensmindernd ansetzbar oder im Rahmen des Progressionsvorbehalts bei der Bemessung des Steuersatzes zu berücksichtigen sind.
- 2 Die in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässige Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde im Jahr 2015 (Streitjahr) vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zur Einkommensteuer veranlagt. Neben ihren in Deutschland erwirtschafteten Einkünften hatte sie in Österreich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Ausweislich eines im Besteuerungsverfahren vorgelegten Lohnzettels und Beitragsgrundlagennachweises wurden die in Österreich steuerpflichtigen Bezüge wie folgt ermittelt (in €):

Bruttobezüge	14.916,33
./. "Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 ..."	1.745,52

./ einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge	2.383,03
./ übrige Abzüge	504,00
= steuerpflichtige Bezüge	10.283,78

- 3 Als "insgesamt einbehaltene Lohnsteuer" ist ein Betrag von 2.323,54 € ausgewiesen.
- 4 In ihrer Einkommensteuererklärung hatte die Klägerin einen in Österreich erzielten Bruttolohn (14.916,33 €) sowie hiermit zusammenhängende Werbungskosten von 3.518 € deklariert. Die daraus ermittelten (ausländischen) Einkünfte (11.398 €) wirkten sich im Rahmen des Progressionsvorbehalts steuersatzerhöhend aus (Einkommensteuerbescheid vom 04.07.2017).
- 5 Mit ihrem Einspruch beantragte die Klägerin, die österreichischen Sozialversicherungsbeiträge (2.384 €) bei der Ermittlung des in Deutschland steuerpflichtigen Einkommens als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 27.04.2018 als unbegründet zurück. Die dagegen beim Finanzgericht (FG) München erhobene Klage blieb erfolglos (Urteil vom 07.08.2020 - 1 K 1501/18, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 626).
- 6 Dagegen wehrt sich die Klägerin mit ihrer Revision, die sie auf die Verletzung materiellen Rechts stützt.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 04.07.2017 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 27.04.2018 dahingehend zu ändern, dass Beiträge zur Renten- und Krankenversicherung in Österreich in Höhe von insgesamt 3.697 € berücksichtigt werden und die Einkommensteuer auf 3.908 € festgesetzt wird bzw. hilfsweise die genannten Beiträge im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat --auch unter Berücksichtigung der Vorgaben des Unions- und des Verfassungsrechts-- ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die von der Klägerin geleisteten österreichischen Sozialversicherungsbeiträge weder nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) als Sonderausgaben noch nach § 32b Abs. 2 EStG bei den für Zwecke des Progressionsvorbehalts anzusetzenden ausländischen Einkünften mindernd anzusetzen sind.
- 10 1. Nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG ist Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug der u.a. in § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3a EStG benannten Aufwendungen, dass diese nicht im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Ausgenommen von diesem Abzugsverbot sind nach dem Halbsatz 2 der Norm Aufwendungen, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen u.a. mit nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) in Deutschland steuerfrei gestellten Einnahmen aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, soweit der Beschäftigungsstaat keinerlei steuerliche Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung dieser Einnahmen zulässt. Diese Ausnahme vom Abzugsverbot hat der Gesetzgeber, nach § 52 Abs. 18 Satz 4 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BGBl I 2018, 2338, BStBl I 2018, 1377) mit Anwendung auf alle "offenen Fälle" (damit auch auf den Streitfall), ausdrücklich in Reaktion auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Bechtel vom 22.06.2017 - C-20/16 (EU:C:2017:488, BStBl II 2017, 1271) eingefügt. Es sollten Aufwendungen, die im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen (z.B. Pflichtbeiträge), nicht nochmals abgezogen werden können, weil die mit der Verausgabung verbundene Minderung der Leistungsfähigkeit bereits durch den Bezug der steuerfreien Einnahmen aufgefangen werde (vgl. auch Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.04.2012 -

X R 62/09, BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721; vom 05.11.2019 - X R 23/17, BFHE 267, 34, BStBl II 2020, 763; Senatsurteil vom 13.04.2021 - I R 19/19, BFH/NV 2021, 1357). Hierdurch sollte ein doppelter steuerlicher Vorteil vermieden werden (z.B. BFH-Urteile in BFHE 267, 34, BStBl II 2020, 763; vom 27.10.2021 - X R 28/20, BFHE 275, 63; vom 10.11.2021 - X R 14-16/20, BFH/NV 2022, 410). Nach diesen Rechtsgrundsätzen liegen die Tatbestandsvoraussetzungen für einen Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG im Streitfall nicht vor, weil Österreich die Berücksichtigung dieser Ausgaben im Rahmen der Besteuerung des Lohnes der Klägerin durch den Abzug von der Bemessungsgrundlage der Lohnsteuer zugelassen hat.

- 11** 2. Der Senat muss auf dieser Grundlage nicht entscheiden, ob § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 Buchst. c EStG, wie die Klägerin geltend macht, unionsrechtswidrig ausgestaltet ist.
- 12** a) Hierfür könnte zwar sprechen, dass der Wortlaut der Norm ("keinerlei") selbst betragsmäßig kleinste Entlastungen im (ausländischen) Beschäftigungsstaat für ein Sonderausgabenabzugsverbot bei der Ermittlung der inländischen Bemessungsgrundlage genügen lässt und dies mit dem Postulat des EuGH, im Lichte der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 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-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47) die gesamte persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen im Ganzen gebührend zu berücksichtigen (u.a. EuGH-Urteil de Groot vom 12.12.2002 - C-385/00, EU:C:2002:750, Slg. 2002, I-11819), in Konflikt treten könnte (vgl. BFH-Urteile in BFHE 267, 34, BStBl II 2020, 763, und in BFHE 275, 63). Allerdings ist diese Frage für den Streitfall nicht entscheidungserheblich, weil nach den den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG Österreich bei der Besteuerung der dort erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit die Beiträge zur Renten- und zur Krankenversicherung mindernd anerkannt hat. Aus diesem Grund entspricht die Regelung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 Buchst. c EStG für den vorliegend zu entscheidenden Fall den Anforderungen, die der EuGH aufgestellt hat, um den Wohnsitzstaat von dessen primärer Pflicht zur steuerlichen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation zu entlasten (ebenso Lutter, EFG 2021, 628 f.). Art. 45 AEUV verbietet dem Wohnsitzstaat nur eine steuerliche Schlechterstellung des grenzüberschreitend beschäftigten Arbeitnehmers im Vergleich zu einem im Inland tätigen Arbeitnehmer. Die Norm gebietet es aber nicht, diejenigen Vorsorgeaufwendungen, die bereits der Beschäftigungsstaat im Zuge der dortigen Besteuerung zum Abzug zulässt, nochmals im Wohnsitzstaat zu berücksichtigen (BFH-Urteile in BFHE 275, 63, und in BFH/NV 2022, 410; s.a. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rz 306).
- 13** b) Gegen den Grundsatz, dass das Unionsrecht keine Berücksichtigung von Sonderausgaben im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen im Wohnsitzstaat gebietet, wenn bereits der (ausländische) Beschäftigungsstaat diese Sonderausgaben bei der Besteuerung berücksichtigt hat (z.B. BFH-Urteil in BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721), lassen sich entgegen der Ansicht der Klägerin auch nicht die Erwägungen des erkennenden Senats in dessen Vorlagebeschluss an den EuGH vom 16.09.2015 - I R 62/13 (BFHE 251, 204, BStBl II 2016, 205) mit Erfolg anführen. Der Senat hat dort angemerkt, dass eine etwaige Unionsrechtswidrigkeit eines Abzugsausschlusses durch den Wohnsitzstaat ggf. nicht dadurch beseitigt sein könnte, dass der Tätigkeitsstaat seinerseits die Aufwendungen (unilateral) berücksichtigt. Daraus kann jedoch nicht abgeleitet werden, dass das Unionsrecht eine doppelte Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen erfordere. Im Übrigen ist diese Aussage im Kontext der seinerzeit geltenden nationalen Rechtslage zu würdigen, nach der --anders als nunmehr-- ein inländischer Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen bei steuerfreien Einnahmen unabhängig von einer steuerlichen Entlastung im Beschäftigungsstaat ausgeschlossen war und dass im dortigen Fall der Tätigkeitsstaat (Niederlande) --anders als vorliegend Österreich-- nicht auf Basis des einschlägigen DBA verpflichtet war, die Vorsorgeaufwendungen zu berücksichtigen. Der Senat hat bereits in dem Urteil in BFH/NV 2021, 1357 ausgeführt, dass das Unionsrecht den Wohnsitzstaat weder auf Ebene des Sonderausgabenabzugs noch im Rahmen des Progressionsvorbehalts verpflichtet, (Alters-)Vorsorgeaufwendungen, deren Berücksichtigung durch ein DBA dem besteuerten Beschäftigungsstaat übertragen worden ist, nochmals im Rahmen der inländischen Besteuerung zum Abzug zuzulassen (ebenso BFH-Urteile in BFHE 275, 63, und in BFH/NV 2022, 410).
- 14** c) Der Klägerin ist auch nicht darin zu folgen, Deutschland müsse in Österreich nach dem dortigen Recht nicht berücksichtigte Teilbeträge der strittigen Sozialversicherungsbeiträge als Sonderausgaben berücksichtigen. Dem Unionsrecht ist ein solches Kompensationsgebot nicht zu entnehmen. Vielmehr ergeben sich die für die Klägerin negativen Besteuerungsfolgen aus den Besonderheiten des österreichischen Rechts. Der Senat hat dazu in seinem Urteil in BFH/NV 2021, 1357 ausgeführt, dass zwar die Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnisse nur dann gewahrt werden kann, wenn zwischen der nationalen Steuerregelung im Wohnsitzstaat, die eine Vergünstigung beschränkt bzw. ausschließt, und der im Beschäftigungsstaat gewährten Vergünstigung für die dort zu besteuerten

Einkünfte eine wechselseitige Beziehung besteht. Die Vertragsstaaten Deutschland und Österreich haben aber in 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 (BGBl II 2002, 735, BStBl I 2002, 585) i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 29.12.2010 (BGBl II 2011, 1210, BStBl I 2012, 367) --DBA-Österreich 2000/2010-- eine Regelung getroffen, die im Hinblick auf die Sozialversicherungsbeiträge zu einer hinreichenden Berücksichtigung der persönlichen Situation der Klägerin durch den Beschäftigungsstaat Österreich geführt hat. Danach sind Beiträge, die für eine in einem Vertragsstaat unselbständig tätige Person an eine in dem anderen Vertragsstaat errichtete und dort steuerlich anerkannte Einrichtung der Krankheits- und Altersvorsorge geleistet werden, in dem erstgenannten Staat bei der Ermittlung des von der Person zu versteuernden Einkommens in der gleichen Weise, unter den gleichen Bedingungen und Einschränkungen zu behandeln wie Beiträge an in diesem erstgenannten Staat steuerlich anerkannte Einrichtungen der Krankheits- und Altersvorsorge, sofern bestimmte (in Art. 15 Abs. 7 Buchst. a und b DBA-Österreich 2000/2010 benannte) Vorgaben erfüllt sind.

- 15** Da der Beschäftigungsstaat Österreich nach diesen Vorgaben verfahren ist und die auf die Entlohnung der dortigen Tätigkeit entfallenden Beiträge der Klägerin zur Altersvorsorge als Werbungskosten von der Bemessungsgrundlage der österreichischen Einkommensteuer in Abzug gebracht hat, ist nach allem eine nochmalige Berücksichtigung dieser Beiträge im Rahmen des Sonderausgabenabzugs bei der Einkommensteuer des Wohnsitzstaats Deutschland unionsrechtlich nicht geboten. Dass nach den nicht näher substantiierten Einlassungen der Klägerin die Höhe des Abzugs in Österreich von derjenigen in Deutschland abweicht, ergibt sich aus den Besonderheiten des jeweiligen nationalen Rechts. Die Mitgliedstaaten verfügen beim gegenwärtigen Entwicklungsstand des Unionsrechts über eine gewisse Autonomie in diesem Bereich und sind deshalb nicht verpflichtet, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um namentlich die sich aus der parallelen Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnisse ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen (EuGH-Urteil Block vom 12.02.2009 - C-67/08, EU:C:2009:92, Slg. 2009, I-883). Eine weitergehende Berücksichtigung im System der deutschen Einkommensbesteuerung in dem ansonsten nicht harmonisierten Bereich der direkten Steuern ist nicht erforderlich, auch wenn die Entlastung in Österreich nicht betragsgleich mit einer Entlastung bei Berücksichtigung als Sonderausgaben wäre (ebenso --zu einem Fall niederländischer Vorsorgeaufwendungen-- Urteil des FG Düsseldorf vom 21.10.2021 - 9 K 1517/20 E, EFG 2023, 127, beim BFH anhängige Revision X R 28/21; s.a. Jelinek, EFG 2023, 129).
- 16** 3. Die streitigen Aufwendungen können auch nicht bei der Bemessung des auf das zu versteuernde Einkommen der Klägerin anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigt werden.
- 17** a) Zwischen den Beteiligten ist zunächst unstreitig, dass die ausländischen Einkünfte der Klägerin dem Grunde nach im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind und der Ansatz des FA der einfachgesetzlichen Rechtslage entspricht (vgl. hierzu allgemein Senatsurteil vom 16.09.2015 - I R 61/13, BFH/NV 2016, 401). Maßgeblich ist insoweit zum einen § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG, nach dem u.a. durch ein DBA von der deutschen Besteuerung freigestellte Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind. Daran anknüpfend bestimmt zum anderen § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG, dass die betreffenden Einkünfte den anzuwendenden Steuersatz erhöhen oder vermindern. In die von § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG vorgeschriebene Berechnung gehen demnach nur Einkünfte ein. Sonderausgaben zählen indessen nicht zu den Einkünften, sondern werden erst im Anschluss an die Ermittlung der Einkünfte vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen (§ 2 Abs. 4 EStG). Das schließt ihre Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehalts aus (Senatsurteile vom 03.11.2010 - I R 73/09, BFH/NV 2011, 773, und in BFH/NV 2021, 1357; BFH-Urteil in BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721).
- 18** b) Dem stehen weder das Prinzip der subjektiven Leistungsfähigkeit noch das Unionsrecht entgegen, weil insoweit keine spezifischen Anforderungen dazu aufgestellt werden, wie die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen im Ganzen im Rahmen des (nationalen) Besteuerungssystems --in Deutschland im Rahmen der Sonderausgaben und nicht im Rahmen der Bemessung des Progressionsvorbehalts-- berücksichtigt wird (s.a. z.B. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rz 304).
- 19** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.