Urteil vom 18. April 2012, X R 62/09

Steuerrechtliche Berücksichtigung von ausländischen Sozialversicherungsbeiträgen - Nichtabziehbarkeit von obligatorischen Beiträgen an die schweizerische Alters- und Hinterlassenenversicherung - Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht - Unterschiedliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und anderen vorweggenommenen Werbungskosten

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 2 Nr 1, EStG § 10 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32b Abs 1 Nr 3, EStG § 32b Abs 2 Nr 2, GG Art 3, EG Art 43, EGFreizügAbk CHE Art 1 Buchst a, EGFreizügAbk CHE Art 16 Abs 2, DBA CHE Art 24 Abs 1 Nr 1 Buchst a, DBA CHE Art 7 Abs 1, EStG § 3c Abs 1, AEUV Art 49

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 20. Juli 2009, Az: 11 K 378/07

Leitsätze

1. Obligatorische Beiträge an die schweizerische Alters- und Hinterlassenenversicherung können nicht als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie aus Einkünften stammen, die in Deutschland aufgrund des DBA-Schweiz steuerfrei sind .

2. Der fehlende Sonderausgabenabzug verstößt nicht gegen höherrangiges Recht .

3. Die entsprechenden Beiträge können auch nicht bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden .

Tatbestand

A. Der im Inland ansässige Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte im Streitjahr 2005 als Unternehmensberater Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Geschäftsführer der U-Aktiengesellschaft mit Sitz in A, Schweiz) sowie aus Gewerbebetrieb (R-Unternehmensberatung, mit Sitz in B, Schweiz).

2 Die gewerblichen Einkünfte sind --was zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht-- nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (BStBl I 1972, 518) i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 12. März 2002 (BStBl I 2003, 165) --DBA-Schweiz-- in Deutschland steuerfrei. Sie unterliegen allerdings dem Progressionsvorbehalt nach § 32b des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (EStG).

3 Auf diese Einkünfte hatte der Kläger Beiträge zur Schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) in Höhe von 31.096,61 € zu entrichten. Dabei handelt es sich nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) um obligatorische Beiträge an eine gesetzliche Rentenversicherung (vgl. Art. 112 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 i.V.m. Art. 1a Abs. 1 Buchst. b, Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung --AHVG--). Diese Beiträge sind nach dem Einkommensteuerrecht der Schweiz zur Ermittlung des Reineinkommens abziehbar (Art. 33 Abs. 1 Buchst. d des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer --DBG--) und wurden vom Kläger bei der Ermittlung seines der Schweizer Bundessteuer unterliegenden Einkommens abgezogen. In seiner deutschen Einkommensteuererklärung machte der Kläger die AHV-Beiträge zum einen als Sonderausgaben geltend und erhöhte zum anderen für Zwecke der Ermittlung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte das der schweizerischen Besteuerung unterliegende Einkommen um diese Beträge auf 641.024,35 CHF (413.460,71 €).

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die AHV-Beiträge weder als Altersvorsorgeaufwendungen im Rahmen der Sonderausgaben noch zog das FA die AHV-Beiträge bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes gemäß § 32b EStG von den gewerblichen Einkünften in Höhe von 413.460 € ab.

5 Mit seiner nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage machte der Kläger im Wesentlichen geltend, unter Berücksichtigung des Paradigmenwechsels bei der Besteuerung der Renten im Rahmen des Alterseinkünftegesetzes (AltEinkG) vom 5. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1427) stehe der AHV-Beitrag in Zusammenhang mit (künftig) steuerpflichtigen Rentenzahlungen. Demnach seien Vorsorgeaufwendungen nicht nur Maßnahmen der Einkommensverwendung, sondern Aufwendungen zur Einkünfteerzielung. Auch die Rente seines ausländischen Versorgungsträgers sei bei Auszahlung im Inland steuerpflichtig. Müsse er aber die Renteneinnahmen im Zeitpunkt des Zuflusses versteuern, ohne dass die hierfür erforderlichen Beiträge als Sonderausgaben berücksichtigt worden seien, treffe ihn eine doppelte Belastung. Werde der vom Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 26. November 2008 X R 15/07 (BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710) geprägte Grundsatz der intertemporalen Korrespondenz beachtet, seien die AHV-Beträge abziehbar.

6 Das FG wies die Klage mit dem in Entscheidungen des Finanzgerichte (EFG) 2010, 208 veröffentlichten Urteil ab. Die Beiträge des infolge seines inländischen Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtigen Klägers zur Schweizer AHV in Höhe von 31.096,61 € seien nicht als Sonderausgaben abziehbar, weil sie gemäß § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den aufgrund des DBA-Schweiz steuerfreien Einkünften aus der Unternehmensberatung des Klägers stünden. Der Kläger werde durch die Versagung des Sonderausgabenabzugs nicht doppelt belastet, da eine Doppelbelastung nur vorliege, wenn ein Steuerpflichtiger seine Beiträge zur Altersversorgung aus versteuertem Einkommen leiste. Die Einkünfte aus der Unternehmensberatung des Klägers hätten sein im Inland zu versteuerndes Einkommen nicht erhöht und seien schon deshalb "steuerfrei" gestellt worden. Im Übrigen seien die Beiträge zur AHV auch nicht in der Schweiz besteuert, sondern vielmehr von den Einkünften abgezogen worden, so dass auch staatenübergreifend keine Doppelbelastung vorliege.

7 Der Kläger wendet sich mit seiner Revision gegen die Anwendung des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Das Merkmal "Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften" müsse im Hinblick auf die nachgelagerte Besteuerung anders ausgelegt werden. Seit dem Inkrafttreten des AltEinkG bestehe nicht mehr allein ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Vorsorgeaufwendungen im Veranlagungszeitraum der Verausgabung und den Einkünften desselben Zeitraums, sondern auch mit den zukünftigen steuerpflichtigen Einnahmen im Rentenbezugszeitraum. Die Beschränkung des Sonderausgabenabzugs sei nach der bis 2004 geltenden Rechtslage sinnvoll gewesen, weil der Zufluss der späteren Renteneinkünfte seinerseits steuerfrei geblieben wäre. Dadurch sei eine überproportionale Begünstigung des Steuerpflichtigen vermieden worden, der neben --ggf. unter Progressionsvorbehalt stehenden-- steuerfreien auch steuerpflichtige Einkünfte bezogen habe. Nach dem Übergang zur nachgelagerten Besteuerung könne es jedoch nicht allein darauf ankommen, welches Schicksal die im Zusammenhang mit den Aufwendungen stehenden jetzigen Einnahmen hätten. Vielmehr ergebe sich aus dem ebenfalls unbestreitbaren Sachzusammenhang mit den späteren steuerpflichtigen Renten ein weiteres Differenzierungskriterium. Die Vorsorgeaufwendungen würden aus Einkünften geleistet, die dem Grunde nach besteuert werden könnten. Die Freistellung aufgrund des DBA-Schweiz bewirke, dass der Schweiz das Recht zur Besteuerung zugeteilt werde. Ob die Schweiz von diesem Recht Gebrauch mache, dürfe nicht von Bedeutung sein, da es eine Frage des schweizerischen Steuerrechts sei.

8 Der Kläger beantragt sinngemäß,

das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und den geänderten Bescheid über die Einkommensteuer 2005 vom 25. Juni 2007 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ein weiterer Betrag in Höhe von 31.096 € bei der Berechnung der anzusetzenden Altersvorsorgeaufwendungen berücksichtigt wird.

9 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

10 Unter dem 12. Januar 2010 und unter dem 15. Februar 2011 wurde der Einkommensteuerbescheid 2005 jeweils aus zwischen den Beteiligten nicht strittigen Gründen geändert.

I.

Entscheidungsgründe

B. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da der während des Revisionsverfahrens

b) Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da der während des Revisionsverfahrens ergangene Änderungsbescheid vom 15. Februar 2011 an die Stelle des Änderungsbescheids vom 12. Januar 2010 trat, der seinerseits an die Stelle der Einkommensteuerfestsetzung vom 25. Juni 2007 getreten war. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (siehe dazu Senatsurteil vom 21. Juli 2004 X R 46/02, BFH/NV 2004, 1643, m.w.N.).

12 Der Bescheid vom 15. Februar 2011 wurde nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens. Da sich durch den Änderungsbescheid der bisherige Streitstoff nicht verändert hat, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 127 Rz 2). Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden daher nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43).

II.

13 Der Senat entscheidet in der Sache selbst. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger die von ihm an die AHV geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen zwar grundsätzlich gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG in den Grenzen des § 10 Abs. 3 EStG geltend machen kann (unten 1.), dem Sonderausgabenabzug jedoch § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG entgegensteht (unten 2.). Eine Berücksichtigung der Altersvorsorgeaufwendungen im Rahmen des Progressionsvorbehalts ist ebenfalls nicht möglich (unten 3.).

14 1. Die AHV-Beiträge sind grundsätzlich als Vorsorgeaufwendungen abziehbar, weil die AHV als Sozialversicherungsträger i.S. des § 10 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c EStG anzusehen ist. Hierzu hat das FG --den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend-- festgestellt, dass im Streitfall obligatorische Beiträge an eine gesetzliche Rentenversicherung vorliegen. Ob es sich um einen in- oder ausländischen Sozialversicherungsträger handelt, ist insoweit ohne Belang (vgl. Senatsurteil vom 24. Juni 2009 X R 57/06, BFHE 225, 421, BStBl II 2009, 1000).

15 2. Der Sonderausgabenabzug der aufgrund der gewerblichen Tätigkeit zu entrichtenden Beiträge an die AHV scheitert jedoch gemäß § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG daran, dass die Beiträge in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen.

16 Ein solcher unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht zwischen den vom Kläger an die AHV geleisteten Beiträgen und seinen im Inland steuerbefreiten Einkünften aus der in der Schweiz ausgeübten gewerblichen Tätigkeit (unten a und b). Der Ausschluss dieser ausländischen Vorsorgeaufwendungen vom Sonderausgabenabzug verstößt nicht gegen höherrangiges Recht (unten c).

17 a) Zu § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG i.d.F. vor dem Inkrafttreten des AltEinkG hat der BFH in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einnahmen und Aufwendungen dann anzunehmen ist, wenn die Einnahmen und die Aufwendungen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind (Urteile vom 18. Juli 1980 VI R 97/77, BFHE 131, 339, BStBl II 1981, 16 zum steuerfreien Arbeitslohn aufgrund des Montage-Erlasses; vom 27. März 1981 VI R 207/78, BFHE 133, 64, BStBl II 1981, 530 zum gemäß § 3 Nr. 63 EStG 1975 steuerfreien Arbeitslohn für eine Tätigkeit in der Deutschen Demokratischen Republik, und vom 29. April 1992 I R 102/91, BFHE 168, 157, BStBl II 1993, 149 zu den aufgrund eines DBA steuerfreien Einkünften). Diese Voraussetzung ist dann erfüllt, wenn ein Steuerpflichtiger steuerfreie Einnahmen erzielt und dieser Tatbestand gleichzeitig Pflichtbeiträge an einen Sozialversicherungsträger auslöst. In diesem Fall geht die Steuerbefreiung dem Sonderausgabenabzug logisch vor. Die mit der Verausgabung der Pflichtbeiträge verbundene Minderung der Leistungsfähigkeit wird bereits durch den Bezug der steuerfreien Einnahmen aufgefangen (so auch u.a. BFH-Urteil in BFHE 168, 157, BStBl II 1993, 149).

18 Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang i.S. des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG ist danach dadurch gegeben, dass die steuerfreien Einnahmen verpflichtend der Finanzierung der Vorsorgeaufwendungen dienen. Hingegen kommt es nicht darauf an, ob die Vorsorgeaufwendungen zu steuerfreien Einnahmen führen (vgl. auch Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 10 Rz M 5 ff., M 13 ff.).

19 b) Diese Grundsätze gelten nach Auffassung des erkennenden Senats ebenfalls für die Rechtslage nach Inkrafttreten des AltEinkG.

20 aa) Durch das AltEinkG wurde der Wortlaut des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG nicht geändert. In der Gesetzesbegründung wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Regelungen zu den Nrn. 1 und 2 Buchst. a und c der bisherigen Regelung entsprächen (Gesetzentwurf des AltEinkG, BTDrucks 15/2150, 34).

21 Durch das Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) vom 16. Juli 2009 (BGBl I 2009, 1959) wurde lediglich eine Sonderregelung für steuerfreie Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungen eingeführt. Danach stehen derartige Zuschüsse insgesamt in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Vorsorgeaufwendungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Hierdurch wird sichergestellt, dass Beiträge zur Absicherung von Mehrleistungen bei privat krankenversicherten Arbeitnehmern genauso behandelt werden wie bei gesetzlich krankenversicherten Arbeitnehmern (vgl. auch Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 16/13429, 44).

22 bb) Das neue System der Besteuerung der Altersvorsorgeaufwendungen und Alterseinkünfte aufgrund des AltEinkG mit der grundsätzlichen Ausrichtung auf die nachgelagerte Besteuerung, die zu einer die gesamten Renteneinnahmen umfassenden Besteuerung führt, erfordert keine Änderung bzw. Anpassung der BFH-Rechtsprechung.

23 Mit dem Konzept der nachgelagerten Besteuerung wurde die Besteuerung von Leibrenten neu geregelt. Rentenzuflüsse, also die zeitlich gestreckte Auszahlung der Versicherungssumme, können jetzt, auch soweit sie auf eigenen Beitragszahlungen des Steuerpflichtigen zur Rentenversicherung beruhen, über den Ertragsanteil hinaus der Besteuerung unterworfen werden. Zumindest solange die Beitragszahlungen "steuerfrei" gestellt werden, wird der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum nicht überschritten (vgl. Senatsurteil in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710).

24 Eine solche Steuerfreistellung ist hier gegeben. Zwar mindern die Beiträge zur schweizerischen AHV die inländische Bemessungsgrundlage nicht. Dafür werden aber die mit den AHV-Beiträgen untrennbar verbundenen gewerblichen Einkünfte des Steuerpflichtigen gemäß Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. Art. 7 Abs. 1 DBA-Schweiz von der inländischen Bemessungsgrundlage ausgenommen. Einer weitergehenden steuerlichen Berücksichtigung dergestalt, dass die Beiträge zusätzlich noch die inländische Bemessungsgrundlage vermindern, bedarf es nicht.

25 c) Die fehlende steuerliche Berücksichtigung der auf die gewerbliche Tätigkeit des Klägers entfallenden schweizerischen AHV-Beiträge verstößt weder gegen verfassungsrechtliche Grundsätze noch gegen das Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999 (Freizügigkeitsabkommen --FZA--, BGBl II 2001, 811).

26 aa) In dem fehlenden Sonderausgabenabzug liegt keine Verletzung des aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzips, insbesondere kein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip.

27 aaa) Die Altersvorsorgeaufwendungen sind zwar seit der Neuregelung durch das AltEinkG unstreitig ihrer Rechtsnatur nach Werbungskosten. Der erkennende Senat hat aber in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass der Gesetzgeber diese Vorsorgeaufwendungen trotz ihrer Rechtsnatur konstitutiv den Sonderausgaben und nicht den Werbungskosten zuweisen konnte (vgl. u.a. Senatsurteile vom 18. November 2009 X R 34/07, BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, X R 45/07, BFH/NV 2010, 421, unter II.2.b bb, X R 9/07, BFH/NV 2010, 412; X R 6/08, BFHE 227, 137, BStBl II 2010, 282, und vom 9. Dezember 2009 X R 28/07, BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348).

28 bbb) Verfassungsrechtlich kann die Einordnung der Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben nur dann einen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz darstellen, wenn die daraus resultierenden unterschiedlichen Rechtsfolgen zu einer nicht gerechtfertigten steuerlichen Ungleichbehandlung der Altersvorsorgeaufwendungen im Vergleich zu anderen vorweggenommenen Werbungskosten führen (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2010, 421, unter II.2.b cc).

29 So ist die unterschiedliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und anderen (vorweggenommenen) Werbungskosten, wie der erkennende Senat in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, vor dem Hintergrund, dass diese Aufwendungen keinen ausschließlichen Werbungskostencharakter haben, sachlich gerechtfertigt, zumal es sich eher um Ausnahmefälle mit nicht besonders gravierenden unterschiedlichen Rechtsfolgen handelt, so dass die damit verbundenen Nachteile vor allem aus Gründen der Praktikabilität hinzunehmen sind (zur Vermeidung von Wiederholungen vgl. statt vieler Senatsurteil in BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348, unter B.II.2.b cc ccc und ddd).

30 ccc) Im Streitfall ist jedoch bereits keine Ungleichbehandlung zu erkennen. Bei einer Einordnung der ausländischen Vorsorgebeiträge als Werbungskosten wäre zwar nicht § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG, dafür aber § 3c Abs. 1 EStG zu prüfen gewesen. Danach dürfen Ausgaben nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

31 Da der Wortlaut beider Abzugsverbote im Kern identisch ist, ist davon auszugehen, dass auch der Begriff "unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang" in beiden Vorschriften gleich auszulegen ist (ebenso BFH-Urteil in BFHE 168, 157, BStBl II 1993, 149). Das bedeutet dann aber auch, dass es zu einer verfassungsrechtlich problematischen Ungleichbehandlung nicht kommen kann, unabhängig davon, ob § 3c Abs. 1 EStG oder § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG anzuwenden ist.

32 So wären im Streitfall die AHV-Beiträge, die wegen der gewerblichen Tätigkeit in der Schweiz zu entrichten waren, wegen ihres unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit steuerfreien Einnahmen i.S. des § 3c Abs. 1 EStG selbst dann nicht abziehbar, wenn sie einkommensteuerrechtlich als Werbungskosten anzusehen wären.

33 Bei Altersvorsorgeaufwendungen wird die Zuordnungsproblematik dadurch erschwert, dass sie sowohl untrennbar mit den steuerbefreiten Einkünften als auch untrennbar mit den zukünftigen steuerpflichtigen Renteneinkünften verbunden sind. Diese Konstellation ist mit der Sachlage vergleichbar, bei der Werbungskosten oder Betriebsausgaben, die zu steuerpflichtigen Einnahmen führen, steuerfrei erstattet werden und deshalb wegen § 3c Abs. 1 EStG nicht abziehbar sind. Das Abzugsverbot basiert in den Fällen des Aufwendungsersatzes auf der Annahme, dass ein Abzug wegen des Fehlens einer wirtschaftlichen Belastung nicht gerechtfertigt sei (BFH-Urteile vom 6. Juli 2005 XI R 61/04, BFHE 210, 332, BStBl II 2006, 163, und vom 20. September 2006 I R 59/05, BFHE 215, 130, BStBl II 2007, 756, unter II.6.d, jeweils m.w.N.). Nach der Senatsrechtsprechung bedarf es im Rahmen des § 3c Abs. 1 EStG keines unmittelbaren Zusammenhangs innerhalb derselben Einkunftsart, da entscheidend ist, dass die Ausgaben und die steuerfreien Einnahmen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind (Senatsurteil vom 28. Mai 1998 X R 32/97, BFHE 186, 275, BStBl II 1998, 565). Damit ist ein den Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ausschließender unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben auch dann gegeben, wenn steuerfreie Einnahmen der einen Einkunftsart Werbungskosten einer anderen Einkunftsart ersetzen. Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ist dann jedoch nicht gegeben, wenn die steuerfreien Einnahmen lediglich der bloßen Finanzierung von Aufwendungen dienen (BFH-Urteil vom 11. Oktober 1989 I R 208/85, BFHE 158, 388, BStBl II 1990, 88).

34 Bei Zugrundelegung dieser Rechtsprechung wäre im Streitfall der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang i.S. des § 3c Abs. 1 EStG erfüllt gewesen, da aufgrund der obligatorischen Verpflichtung in Art. 1a Abs. 1 Buchst. b AHVG die steuerfreien gewerblichen Einnahmen des Klägers unmittelbar und untrennbar mit den AHV-Beiträgen verbunden waren; die steuerfreie Tätigkeit des Klägers war allein ursächlich.

35 ddd) Dass es systemgerecht ist, für die Anwendbarkeit des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG entscheidend auf die Steuerfreiheit der Einnahmen, aus denen die Vorsorgeaufwendungen stammen, abzustellen, obwohl die künftigen Renteneinkünfte dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegen und gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG nicht mehr lediglich mit dem Ertragsanteil, sondern mit dem Besteuerungsanteil --und ab dem Jahr 2040 vollständig-- besteuert werden, zeigt die umgekehrte Konstellation, in der die Vorsorgeaufwendungen aus steuerpflichtigen Einkünften stammen und zu steuerfreien Einkünften führen.

36 Für diese Sachlage hat der erkennende Senat entschieden, dass im Ausland geleistete Sozialversicherungsbeiträge in dem durch § 10 Abs. 3 EStG vorgegebenen Rahmen im Inland abziehbar sind, obwohl sie zu künftigen nach dem DBA steuerfreien Alterseinkünften führen, da die Beiträge aus im Inland steuerpflichtigen Einkünften stammen (Senatsurteil vom 24. Juni 2009 X R 57/06, BFHE 225, 421, BStBl II 2009, 1000). Auf die steuerliche Behandlung der Altersrenten kommt es daher für die Anwendbarkeit des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG nicht an (siehe zur vergleichbaren Konstellation beim Sonderausgabenabzug von Krankenversicherungsbeiträgen, die zu nach § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerfreien Leistungen führen, KSM/Söhn, a.a.O., § 10 Rz M 13).

37 bb) Die gemäß § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG fehlende Berücksichtigung der Altersvorsorgeaufwendungen über die Steuerfreistellung der zugrunde liegenden Einkünfte hinaus stellt im Streitfall keinen Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip dar. Zwar hat der Senat in seinem Beschluss vom 18. Dezember 1991 X B 126/91 (BFH/NV 1992, 382) verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine entsprechende Auslegung des § 10 Abs. 2 EStG für den Fall geäußert, dass ein Steuerpflichtiger weder im Tätigkeitsstaat (als beschränkt Steuerpflichtiger) noch im Inland (als unbeschränkt Steuerpflichtiger) seine Vorsorgeaufwendungen geltend machen kann. Diese Konstellation liegt hier jedoch nicht vor, da der Kläger --wie das FG für den Senat bindend festgestellt hat-- seine Beiträge zur AHV in der

Schweiz im Rahmen der Ermittlung seiner gewerblichen Einkünfte gemäß Art. 33 Abs. 1 Buchst. d DBG steuermindernd berücksichtigen konnte.

38 cc) Der Kläger kann sich auch nicht auf eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG), jetzt Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), i.V.m. dem FZA aufgrund einer steuerlichen Diskriminierung seiner in der Schweiz ausgeübten gewerblichen Tätigkeit berufen.

39 aaa) Zwar ist in Art. 1 Buchst. a des seit dem 1. Juni 2002 gültigen FZA das Ziel vereinbart worden, zugunsten der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der Europäischen Union und der Schweiz ein Recht auf Niederlassung als Selbständiger einzuräumen, so dass der Anwendungsbereich des FZA die Niederlassungsfreiheit einer natürlichen Person umfasst (Gerichtshof der Europäischen Union --EuGH--, Urteil vom 11. Februar 2010 Rs. C-541/08 --Fokus Invest--, Slg. 2010, I-1025). Auch enthalten die Vorschriften über die Niederlassungsfreiheit nach ständiger EuGH-Rechtsprechung das Verbot für den Herkunftsstaat, die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat zu behindern (vgl. u.a. EuGH-Urteile vom 13. April 2000 Rs. C-251/98 --Baars--, Slg. 2000, I-2787, Rz 28; vom 11. März 2004 Rs. C-9/02 --de Lasteyrie du Saillant--, Slg. 2004, I-2409, Rz 42), so dass die Weigerung des Wohnsitzstaates --hier Deutschland--, einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen die steuerliche Berücksichtigung der in einem anderen Mitgliedstaat gezahlten obligatorischen Sozialversicherungsbeiträge zu gewähren, eine Beschränkung dieser Freiheit darstellt, weil die betroffenen Steuerpflichtigen davon abgehalten werden könnten, die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG (jetzt Art. 49 AEUV) zu nutzen (so EuGH-Urteil vom 19. November 2009 Rs. C-314/08 --Filipiak--, Slg. 2009, I-11049, Rz 60 ff. und 71).

40 bbb) Allerdings beruht das letztgenannte Urteil ausdrücklich auf der Prämisse, dass die von einem Steuerpflichtigen in dem Staat der Niederlassung entrichteten Pflichtbeiträge in diesem Staat nicht abgezogen werden konnten (EuGH-Urteil in Slg. 2009, I-11049, Rz 51). Diese Prämisse ist im Streitfall jedoch nicht erfüllt, da der Kläger die AHV-Beiträge in der Schweiz steuermindernd geltend machen konnte.

41 ccc) Es bedarf daher keiner Entscheidung, inwieweit der Kläger sich überhaupt auf die Niederlassungsfreiheit in ihrer Ausgestaltung durch die EuGH-Rechtsprechung berufen könnte, da nach Art. 16 Abs. 2 FZA nur die Rechtsprechung des EuGH vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens (21. Juni 1999) berücksichtigt werden kann, soweit für die Anwendung des FZA Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden. Später ergangene Entscheidungen des EuGH zu inhaltsgleichen Bestimmungen können wegen dieses statischen Verweises nicht zur Auslegung des FZA herangezogen werden, soweit der gemäß Art. 14 FZA eingesetzte Gemischte Ausschuss dies nicht beschlossen hat. Infolgedessen gibt das FZA eine qualitativ-zeitliche Begrenzung zur Berücksichtigung der --zumindest nicht lediglich präzisierenden-- EuGH-Rechtsprechung vor (so auch BFH-Beschluss vom 7. September 2011 I B 157/10, BFHE 235, 215, m.w.N.).

42 3. Die streitigen Aufwendungen zur AHV können nicht bei der Bemessung des auf das zu versteuernde Einkommen des Klägers anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigt werden.

43 a) Nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG sind die durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der deutschen Besteuerung freigestellten Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen. Daran anknüpfend bestimmt § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG, dass die betreffenden Einkünfte den anzuwendenden Steuersatz erhöhen oder vermindern, so dass in die von § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG vorgeschriebene Berechnung nur "Einkünfte" eingehen. Sonderausgaben zählen nicht zu den Einkünften, sondern werden erst im Anschluss an die Ermittlung der Einkünfte vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen (§ 2 Abs. 4 EStG). Dies schließt ihre Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehalts aus (so BFH-Urteil vom 3. November 2010 I R 73/09, BFH/NV 2011, 773 zur steuerlichen Berücksichtigung von Beiträgen zu einer niederländischen Krankenversicherung im Rahmen des Progressionsvorbehalts; sowie vorgehend FG Köln, Urteil vom 26. Mai 2009 1 K 3199/07, EFG 2010, 415; zur Europarechtskonformität vgl. FG des Saarlandes, Urteil vom 17. Juli 2008 2 K 2194/05, EFG 2008, 1708).

44 b) Da der Gesetzgeber die Altersvorsorgeaufwendungen mit konstitutiver Wirkung den Sonderausgaben zugewiesen hat (ständige Senatsrechtsprechung; vgl. auch jüngst Senatsurteil vom 16. November 2011 X R 15/09, BFHE 236, 69, BStBl II 2012, 325, unter II.2.b bb), sind die vom Kläger gezahlten AHV-Beiträge nicht bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes abzuziehen. Die unterschiedliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und anderen (vorweggenommenen) Werbungskosten ist, wie oben unter B.II.2.c aa ccc dargestellt, sachlich gerechtfertigt. Für die Behandlung der Altersvorsorgeaufwendungen im Rahmen des § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG gilt nichts anderes.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de