Urteil vom 16. September 2015, I R 61/13

Progressionsvorbehalt - Sozialversicherungsbeiträge französischer Beamter, Ermittlung der Einkünfte, Zuflussprinzip für Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit - Beschränkung des Sonderausgabenabzugs für Vorsorgeaufwendungen durch § 10 Abs. 3 EStG 2002 verfassungsgemäß

BFH I. Senat

EStG § 8 Abs 1, EStG § 9, EStG § 10 Abs 1 Nr 2, EStG § 10 Abs 2 Nr 1, EStG § 11 Abs 1, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a, EStG § 32b Abs 1 Nr 3, EStG § 32b Abs 2 Nr 2, DBA FRA Art 14 Abs 1, DBA FRA Art 20 Abs 1 Buchst a, DBA FRA Art 21 Abs 1, GG Art 3, EG Art 12, EG Art 18, EG Art 39, AEUV Art 18, AEUV Art 21, AEUV Art 45, EStG § 19, EStG § 10 Abs 1 Nr 2, EStG § 10 Abs 3, EStG § 10 Abs 1 Nr 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 30. Juli 2013, Az: 14 K 2141/11

Leitsätze

NV: Beiträge zu Kranken- und Altersvorsorgeversicherungen, die vom Gehalt französischer Beamter einbehalten worden sind, mindern nicht deren im Rahmen des Progressionsvorbehalts zugrunde zu legenden steuerfreien Einkünfte. Dies verstößt nicht unter dem Aspekt einer Schlechterstellung gegenüber inländischen Beamten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz oder die Diskriminierungsverbote des Unionsrechts oder des DBA-Frankeich.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 31. Juli 2013 14 K 2141/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die in den Streitjahren (2003 und 2004) im Inland wohnenden Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger war inländischer Beamter und erzielte dadurch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Klägerin war französische Staatsbürgerin und in der französischen Finanzverwaltung als Beamtin tätig. Sie bezog dafür Bruttoarbeitslöhne von 21.380 € (2003) und 21.092 € (2004). Ausweislich ihrer Gehaltsmitteilungen wurden die Bruttobezüge der Klägerin um folgende Abzugspositionen gemindert (in Klammern die vom Finanzgericht --FG-- festgestellte Bedeutung der jeweiligen Abzüge):

- Retenue à la source (Quellensteuer)
- Pension civile (Zivilpension)
- Pension civile IMT (Zivilpension auf die monatliche Bruttoentschädigung für Fachwissen)
- Mutuelle des agents des impôts (MAI) Branche générale bzw. Multi sante (Beitrag zur Zusatzkrankenversicherung sowie zur Zusatzversicherung für Invalidität und Hinterbliebenenversorgung)
- MAI premuo (Beitrag zur Zusatzversicherung für Invalidität und Hinterbliebenenversorgung der Finanzbeamten)
- Contribution sociale généralisée CSG (Allgemeiner Sozialbeitrag auf Erwerbseinkommen und Erwerbsersatzeinkommen zur Finanzierung des Gesundheitssystems)
- CSG deductable (Absetzbarer allgemeiner Sozialbeitrag)

- Contribution pour le remboursement de la dette sociale (RDS) (Abgabe zur Finanzierung der Defizite der Sozialversicherung)

- Contribution solidarité (allgemeiner Solidaritätsbeitrag zur Finanzierung der Sozialsysteme)

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nahm die Einkünfte der Klägerin in den Streitjahren als nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 21. Juli 1959 (BGBl II 1961, 397, BStBl I 1961, 342) i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 9. Juni 1969 (BGBl II 1970, 719, BStBl I 1970, 902) und des Zusatzabkommens vom 20. Dezember 2001 (BGBl II 2002, 2370, BStBl I 2002, 891) --DBA-Frankreich 1959-- steuerfreie Einkünfte von der Bemessungsgrundlage der jeweils festzusetzenden Einkommensteuer aus. Er berücksichtigte diese Einkünfte aber --vermindert um die Positionen "Pension civile" und "Pension civile IMT", bei denen es sich seiner Auffassung nach nicht um zugeflossenen Arbeitslohn handele-- im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes 2002 i.d.F. bis zur Änderung durch das Gesetz zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz) vom 5. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1427, BStBl I 2004, 554) --EStG 2002 a.F.-- bei der Bemessung der Steuersätze.

3 Die Kläger sind der Auffassung, das FA habe die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte der Klägerin unzutreffend ermittelt. Mit Ausnahme der Quellensteuer (Retenue à la source) dürften die Abzugspositionen vom Bruttoarbeitslohn der Klägerin im Rahmen des Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden. Vorrangig leiten sie aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 des Grundgesetzes (GG) ab, die Bezüge der Klägerin dürften im Rahmen des Progressionsvorbehalts nicht anders ermittelt werden als die steuerpflichtigen Einkünfte deutscher Beamter, denen der Staat erhebliche steuerfreie Sozialleistungen gewähre. Die darin zu sehende Ungleichbehandlung verstoße zudem gegen die Diskriminierungsverbote des Art. 21 DBA-Frankreich 1959 und des Unionsrechts. Darüber hinaus sind die Kläger der Auffassung, bei den Abzugspositionen handele es sich um abzugsfähige vorweggenommene Werbungskosten bzw. um berücksichtigungsfähige Sonderausgaben.

4 Die deswegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg. Das FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, hatte sie zunächst mit Urteil vom 21. April 2010 2 K 2408/07 abgewiesen. Der erkennende Senat hat u.a. jenes Urteil auf die Nichtzulassungsbeschwerde der Kläger mit Beschluss vom 23. Mai 2011 I B 106, 107/10 wegen Verfahrensmängeln aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen. Im zweiten Rechtsgang hat das FG die Klage mit Urteil vom 31. Juli 2013 14 K 2141/11 wiederum als unbegründet abgewiesen.

5 Gegen dieses Urteil richtet sich die --vom FG zugelassene-- Revision der Kläger.

6 Die Kläger beantragen, das FG-Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung der Einkünfte der Klägerin im Rahmen des Progressionsvorbehalts das "net à payer" lediglich um die Position "Retenue à la source" erhöht wird.

7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

8 Der erkennende Senat hat das streitgegenständliche Verfahren zunächst mit dem Revisionsverfahren der Kläger betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2005 und 2006 (I R 62/13) zu gemeinsamer Verhandlung und Entscheidung verbunden. Mit Beschluss vom 16. September 2015 I R 61, 62/13 hat er die Verfahren wieder getrennt (§ 73 Abs. 1 Satz 1, § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Die streitigen Aufwendungen der Klägerin sind im Rahmen des Progressionsvorbehalts nicht zu berücksichtigen (II.1.); dies verstößt nicht gegen die ins Feld geführten Diskriminierungsverbote (II.2.). Ein Abzug als Sonderausgaben scheitert jedenfalls daran, dass die Kläger die jeweiligen gesetzlichen Höchstbeträge schon ohne die streitigen Aufwendungen ausgeschöpft haben (II.3.).

10 1. Nach den einschlägigen gesetzlichen Regeln mindern die streitigen Aufwendungen der Klägerin nicht das für die Berechnung des Progressionsvorbehalts anzusetzende steuerfreie Einkommen.

11 a) Die Einkünfte der Klägerin aus ihrer Tätigkeit in Frankreich sind nach dem sog. Kassenstaatsprinzip des Art. 14 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 Buchst. a DBA-Frankreich 1959 von der Bemessungsrundlage der Einkommensteuer der Kläger auszunehmen. Das Kassenstaatsprinzip umfasst nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-Frankreich 1959 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen sowie Ruhegehälter, die (u.a.) einer der Vertragstaaten an in dem anderen Staat ansässige natürliche Personen für gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen in der Verwaltung oder in den Streitkräften zahlt. Die Einkünfte sind aber gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 a.F. in die Ermittlung eines besonderen Steuersatzes einzubeziehen, der auf das zu versteuernde Einkommen der Kläger anzuwenden ist. Darüber herrscht zwischen den Beteiligten kein Streit.

12 b) Der besondere Steuersatz bemisst sich nach demjenigen zu versteuernden Einkommen, das sich ergibt, wenn das tatsächlich zu versteuernde Einkommen um die nach dem Abkommen zur Vermeidung der doppelten Besteuerung (DBA) steuerfreien Einkünfte vermehrt oder vermindert wird (§ 32b Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 a.F.). Der in § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG 2002 a.F. angeführte Begriff der Einkünfte bezieht sich auf den Regelungsinhalt des § 2 Abs. 2 EStG 2002 a.F. (Senatsurteil vom 1. Februar 2012 I R 34/11, BFHE 236, 384, BStBl II 2012, 405). Die steuerfreien Einkünfte sind für die Zwecke des Progressionsvorbehalts mithin nach den Maßgaben des deutschen Einkommensteuerrechts zu ermitteln (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 20. September 2006 I R 59/05, BFHE 215, 130, BStBl II 2007, 756; vom 25. Juni 2014 I R 24/13, BFHE 246, 404, BStBl II 2015, 141; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. April 2012 X R 62/09, BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721). Für das Ansinnen der Revision, die für die Berechnung des Progressionsvorbehalts maßgeblichen steuerfreien Einkünfte französischer Beamter anhand der vom französischen Staat der Besteuerung in Frankreich zugrunde gelegten Bemessungsgrundlage ("montant imposable") zu bemessen, findet sich im Einkommensteuergesetz keine Grundlage.

13 c) Das FG hat die vom FA in die Bemessung der steuerfreien Einkünfte einbezogenen Einnahmen der Klägerin --nämlich die Bruttoarbeitslöhne mit Ausnahme der Positionen "Pension civile" und "Pension civile IMT"-- zu Recht als in den jeweiligen Streitjahren zugeflossen angesehen.

14 aa) Für Arbeitslöhne als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit i.S. von § 19 EStG 2002 a.F. gilt nach § 8 Abs. 1 EStG 2002 a.F. das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 EStG 2002 a.F., welches nach den vorstehend beschriebenen Grundsätzen auch bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes nach § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG 2002 a.F. zur Anwendung kommt (Senatsurteil in BFHE 215, 130, BStBl II 2007, 756). Als zugeflossen gelten Einnahmen danach, wenn der Steuerpflichtige wirtschaftlich über sie verfügen kann und infolgedessen bei ihm eine Vermögensmehrung eingetreten ist (BFH-Urteil vom 12. April 2007 VI R 6/02, BFHE 217, 547, BStBl II 2007, 581, m.w.N.). Ein Zufluss findet auch statt, wenn der Zuwendende im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen auf dessen Rechnung an einen Dritten leistet und damit eine Schuld des Steuerpflichtigen tilgt (abgekürzter Zahlungsweg, vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782). Insofern führt es zu einem Zufluss beim Arbeitnehmer, wenn der Arbeitgeber einen Teil des monatlichen Bruttolohns des Arbeitnehmers mit dessen Einvernehmen direkt zur Tilgung von Verbindlichkeiten an dessen Gläubiger weiterleitet. So findet --was auch die Revision nicht anders sieht-- ein Lohnzufluss z.B. auch im Hinblick auf die vom Arbeitgeber einbehaltene und direkt an den Fiskus abgeführte Lohnsteuer (hier: "Retenue à la source") statt. Gleiches gilt für die vom Arbeitgeber einbehaltenen und abgeführten Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung (z.B. BFH-Urteil vom 16. Januar 2007 IX R 69/04, BFHE 216, 329, BStBl II 2007, 579, m.w.N.; vgl. auch § 2 Abs. 2 Nr. 3 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung zur lohnsteuerlichen Behandlung von Ausgaben des Arbeitgebers zur Zukunftssicherung des Arbeitnehmers). Dass insoweit der Arbeitgeber --so jedenfalls im Inland-- selbst gesetzlich zu Einbehalt und Abführung der genannten Beträge verpflichtet ist, ändert am Zufluss beim Arbeitnehmer nichts; entscheidend dafür ist vielmehr, dass es sich um Beträge handelt, die wirtschaftlich aus dem dem Arbeitnehmer zustehenden Bruttolohn zu tragen sind (BFH-Urteil in BFHE 216, 329, BStBl II 2007, 579).

15 bb) Danach sind die Abzugspositionen, denen das FG mit für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindender Wirkung den "Charakter einer Einkommensteuer" beigemessen hat (die Positionen "CSG", "CSG deductable" und "RDS"), den Klägern in gleicher Weise zugeflossen wie die "Retenue à la source". Aus dem Vorbringen der Revision ergibt sich insoweit nichts Gegenteiliges. Auch soweit das FG die Abzugspositionen "Contribution solidarité" und "MAI" (in beiden Varianten) als Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung klassifiziert hat, hat die Revision dies nicht konkret angegriffen und hat der Senat mithin von entsprechenden Zuflüssen auszugehen.

16 cc) Unsubstantiiert ist der Einwand der Revision, das FA habe inkonsequent agiert, indem es nur den Betrag der

"Pension civile", nicht aber die anderen Abzugspositionen als nicht zugeflossen gewertet habe. Das FA hat die Behandlung der auf die "Pension civile" und die "Pension civile IMT" entfallenden Gehaltsteile als nicht zugeflossen damit begründet, es handele sich um "fiktive Gehaltsbestandteile", weil die Höhe der während der aktiven Dienstzeit einbehaltenen Beiträge zur Altersvorsorge sich nicht auf die späteren Altersbezüge ausgewirkt und die diesbezüglichen Beiträge der Klägerin letztlich in den Streitjahren den Einflussbereich des französischen Dienstherrn nicht verlassen hätten. Aus den tatrichterlichen Feststellungen des FG ergibt sich kein Anhalt dafür, dass bei den übrigen Gehaltsbestandteilen damit vergleichbare Situationen vorgelegen haben könnten. Auch aus dem Vorbringen der Revision ergibt sich hierzu nichts Konkretes.

17 d) Die sonach aus dem zugeflossenen Arbeitslohn der Klägerin bestrittenen Vorsorgeaufwendungen sind im Rahmen des Progressionsvorbehalts nicht --auch nicht im Hinblick auf die Beiträge zur Altersversorgung-- gemäß § 9 EStG 2002 a.F. als Werbungskosten abziehbar.

18 aa) Beiträge zur Krankenversicherung decken ein allgemeines Lebensrisiko ab und gehören daher nicht zu den Werbungskosten (Senatsurteil vom 3. November 2010 I R 73/09, BFH/NV 2011, 773). Dafür, dass mit den Beiträgen speziell nur berufliche Risiken abgesichert werden sollten, besteht kein Anhalt.

19 bb) Altersvorsorgeaufwendungen hat der Gesetzgeber ausdrücklich den Sonderausgaben zugeordnet, sodass ein Werbungskostenabzug ausscheidet. Für die Streitjahre ergibt sich diese Zuordnung aus § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2002 a.F., dem zufolge u.a. Beiträge zu Kranken-, Pflege- und den gesetzlichen Rentenversicherungen (Buchst. a) sowie Beiträge zu Rentenversicherungen mit und ohne Kapitalwahlrecht (Buchst. b, Doppelbuchst. bb und cc) als Sonderausgaben qualifiziert werden.

20 Dass es sich bei den Aufwendungen für die Altersversorgung ihrer "wahren" Natur nach um Werbungskosten handelt (vorweggenommene Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG 2002 a.F., vgl. BFH-Urteil in BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721), spielt nach der Gesetzessystematik für die Frage der Abziehbarkeit nach § 9 EStG 2002 a.F. keine Rolle. Zwar ordnet § 10 Abs. 1 EStG 2002 a.F. den Sonderausgabenabzug unter der Maßgabe an, dass es sich bei den Aufwendungen nicht um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt. Daraus ergibt sich ein grundsätzlicher Vorrang des Werbungskostenabzugs vor dem Sonderausgabenabzug. In der ausdrücklichen und bewussten Zuordnung der Altersvorsorgeaufwendungen zu den Sonderausgaben kommt jedoch unmissverständlich und für den Rechtsanwender verbindlich der gesetzgeberische Wille zum Ausdruck, diese speziellen Aufwendungen vom Werbungskostenabzug auszunehmen und den Sonderausgaben zuzuweisen (ständige Rechtsprechung, zur Rechtslage vor dem Alterseinkünftegesetz z.B. BFH-Urteil vom 8. November 2006 X R 45/02, BFHE 216, 47, BStBl II 2007, 574, m.w.N. [Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen, Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 25. Februar 2008 2 BvR 325/07, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2008, 753]; zur Rechtslage ab dem Veranlagungszeitraum 2005 z.B. BFH-Urteile vom 18. November 2009 X R 34/07, BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, und in BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721; ebenso z.B. Söhn, Finanz-Rundschau --FR-- 2006, 905, 912; P. Fischer, jurisPR-SteuerR 9/2007 Anm. 3; a.A. Heidrich, FR 2004, 1321; Paus, FR 2006, 584).

21 e) Als Sonderausgaben können die Beiträge zur Altersversorgung und die sonstigen Vorsorgeaufwendungen der Klägerin bei der Bemessung des auf das zu versteuernde Einkommen der Kläger anzuwendenden Steuersatzes nicht berücksichtigt werden. Denn in die von § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG 2002 a.F. vorgeschriebene Berechnung gehen ausweislich des Wortlauts dieser Vorschrift 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 2002 a.F.). Das schließt ihre Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehalts aus (Senatsurteil in BFH/NV 2011, 773). Soweit sich die Revision für ihre gegenteilige Sichtweise auf das Senatsurteil vom 29. April 1992 I R 102/91 (BFHE 168, 157, BStBl II 1993, 149) beruft, beachtet sie nicht, dass sich dieses Urteil auf die bis 1995 geltende Rechtslage bezieht, nach der für die Berechnung des besonderen Steuersatzes das zu versteuernde Einkommen so zu ermitteln war, als ob das jeweilige Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht bestünde (sog. Schattenveranlagung), während seit 1996 die negativen und positiven Einkünfte dem zu versteuernden Einkommen zur Ermittlung des Steuersatzeinkommens lediglich hinzugerechnet oder von ihm abgezogen werden (vgl. zu dem Systemwechsel z.B. Senatsbeschluss vom 15. Mai 2002 I B 73/01, BFH/NV 2002, 1295).

22 2. Die sich nach allem bei der Ermittlung der steuerfreien Einkünfte der Klägerin im Rahmen der Berechnung des besonderen Steuersatzes ergebende Situation --also die Berücksichtigung auch der streitigen Abzugspositionen als zugeflossener Arbeitslohn und deren Nichtabziehbarkeit-- verstößt nicht unter dem Aspekt einer Schlechterstellung

gegenüber Eheleuten, die beide inländische Beamte sind, gegen die von der Revision angeführten Diskriminierungsverbote.

23 a) Der allgemeine Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG ist verletzt, wenn der Staat eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten (ständige Rechtsprechung des BVerfG, z.B. Beschluss vom 7. Oktober 1980 1 BvL 50, 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72, 88, m.w.N.). Im Streitfall fehlt es schon an einer unterschiedlichen Behandlung verschiedener Gruppen von Normadressaten. Bei deutschen wie bei französischen Beamten sind die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus dem Bruttogehalt abzüglich Werbungskosten zu ermitteln. Hätten deutsche Beamte vergleichbare Lohnabzüge wie die Klägerin, würden diese deren steuerliche Bemessungsgrundlage in gleicher Weise unberührt lassen. Das Einkommensteuergesetz wendet auf deutsche Beamte die gleichen Grundsätze an wie auf alle Arbeitnehmer; es existieren keine besonderen Besteuerungsregelungen für deutsche Beamte, welche ausländischen Beamten im Rahmen des Progressionsvorbehalts vorenthalten werden. Der Umstand, dass deutsche Beamte im Unterschied zu französischen Beamten nicht sozialversicherungspflichtig sind, kann nicht dazu führen, dass bei französischen Beamten --anders als bei inländischen Arbeitnehmern-- geleistete Sozialversicherungsbeiträge als abzugsfähige Werbungskosten behandelt werden müssten. Der allgemeine Gleichheitssatz verpflichtet den Steuergesetzgeber unter keinem denkbaren Gesichtspunkt, bestehende Unterschiede in den jeweiligen Systemen der staatlichen Beamtenbesoldung und -versorgung durch den Ansatz von künstlich verringerten steuerlichen Bemessungsgrundlagen bei ausländischen Beamten zu kompensieren.

24 b) Ebenso wenig liegt ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 21 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959 vor. Danach dürfen Staatsangehörige eines Vertragstaates in dem anderen Vertragstaate keiner Besteuerung oder einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können. Es kann offen bleiben, ob das Diskriminierungsverbot des Art. 21 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959 auch solche Diskriminierungen verbietet, die nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpfen, die aber typischerweise fremde Staatsangehörige treffen, z.B. französische Beamte, bei denen es sich durchweg um französische Staatsangehörige handeln dürfte. Denn auch eine derart "versteckte" Diskriminierung liegt hier nicht vor. Wie zuvor ausgeführt, werden nach dem deutschen Einkommensteuerrecht die Bemessungsgrundlagen für die Besteuerung deutscher wie französischer Beamter sowie anderer Arbeitnehmer nach denselben Grundsätzen ermittelt. Dass den französischen Beamten --ebenso wie bei deutschen Arbeitnehmern, die keine Beamten sind-- im Vergleich zu deutschen Beamten letztlich ein größerer Teil des monatlichen Bruttoeinkommens zur Verfügung stehen mag, liegt nicht an unterschiedlichen Besteuerungsweisen, sondern an den unterschiedlichen Vergütungs- und Versorgungssystemen.

25 c) Auch ist insoweit kein Verstoß gegen die unionsrechtlichen Grundfreiheiten gegeben. Insbesondere wird die Klägerin nicht aus Gründen der Staatsangehörigkeit diskriminiert (Art. 12 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C 325, 1) --EG-- [jetzt Art. 18 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, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47 --AEUV--]) oder in ihren Rechten auf Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39 EG, jetzt Art. 45 AEUV) oder auf allgemeine Freizügigkeit (Art. 18 EG, jetzt Art. 21 AEUV) verletzt. Es wird diesbezüglich auf die vorstehenden Ausführungen zur fehlenden Diskriminierung Bezug genommen. Auch das Unionsrecht verpflichtet den deutschen Fiskus nicht, bestehende Unterschiede zwischen den Vergütungssystemen für deutsche Beamte im Vergleich zu im Inland ansässigen Beamten von Mitgliedstaaten mithilfe des Steuerrechts zu nivellieren. Der Senat erachtet diese Rechtslage für so eindeutig, dass es einer Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) nach Art. 267 AEUV nicht bedarf (vgl. EuGH-Urteil CILFIT vom 6. Oktober 1982, C-283/81, EU:C:1982:335, Slg. 1982, 3415).

26 3. Die von der Klägerin gezahlten Beiträge zu Altersvorsorge- und Krankenversicherungen sind nicht als Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder b EStG 2002 a.F. vom Gesamtbetrag der Einkünfte der Kläger abzuziehen.

27 a) Der auf den Progressionsvorbehalt beschränkte Wortlaut von Klage- und Revisionsantrag steht einer Prüfung des Sonderausgabenabzugs --entgegen der Auffassung des FA-- nicht entgegen. Die Klage richtet sich der Sache nach

gegen die Höhe der festgesetzten Steuer. Die Bemessung des Steuersatzes unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts ist eine nicht isoliert anfechtbare unselbständige Besteuerungsgrundlage. Der Umfang der beantragten Bescheidänderung würde lediglich den Änderungsrahmen für den Fall beschränken, dass ein Sonderausgabenabzug zu einer weitergehenden Steuerminderung führen würde als die beantragte Korrektur des Steuersatzes.

28 b) Der Sonderausgabenabzug ist jedoch ausgeschlossen, weil die streitbefangenen Aufwendungen unter das Abzugsverbot des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 a.F. fallen. Nach dieser Vorschrift ist Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug u.a., dass die Vorsorgeaufwendungen nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Ein derartiger Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen ist hier mit Blick auf die durch das Kassenstaatsprinzip des Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959 bewirkte Freistellung des Gehalts der Klägerin von der inländischen Besteuerung gegeben (vgl. auch das Senatsurteil in BFHE 168, 157, BStBl II 1993, 149, sowie das BFH-Urteil in BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721 zu Lohnabzügen bei abkommensrechtlich freigestellten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit).

29 c) Ob dieser Ausschluss des Sonderausgabenabzugs mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten vereinbar ist (s. dazu den Vorlagebeschluss des Senats vom 16. September 2015 I R 62/13 in dem die Folgejahre 2005 und 2006 betreffenden Parallelverfahren) bedarf für die Streitjahre keiner Entscheidung. Denn eine zusätzliche Berücksichtigung der von der Klägerin entrichteten Versicherungsbeiträge würde im Hinblick auf die für Vorsorgeaufwendungen geltenden Abzugsbeschränkungen (§ 10 Abs. 3 EStG 2002 a.F.) nicht zu einer Verminderung der festzusetzenden Steuer führen. Ausweislich der Steuererklärungen der Kläger sowie der angefochtenen Bescheide, welche auch ohne ausdrückliche Erwähnung Gegenstand der tatsächlichen Feststellungen des FG sind (vgl. BFH-Urteil vom 31. Januar 2013 III R 15/10, BFH/NV 2013, 1071; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 37, jeweils m.w.N.), haben die Kläger die seinerzeit geltenden Abzugshöchstbeträge schon ohne Berücksichtigung der streitigen Aufwendungen der Klägerin ausgeschöpft:

30 Ein Vorwegabzug nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG 2002 a.F. scheidet aus, weil der bei Zusammenveranlagung geltende Höchstbetrag des Vorwegabzugs von 6.136 € um 16 v.H. des Arbeitslohns zu kürzen ist (§ 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG 2002 a.F.) "und der maximale Kürzungsbetrag von 6.136 € in beiden Streitjahren erreicht wird (2003: 16 v.H. von 45.609 € = 7.297 €; 2004: 16 v.H. von 48.093 € = 7.694 €)." Es verbleibt mithin bei dem Grundhöchstbetrag für Ehegatten von 2.668 € (§ 10 Abs. 3 Nr. 1 EStG 2002 a.F.), der um maximal 50 v.H. (1.334 €) mit Vorsorgeaufwendungen ergänzt werden kann, so dass maximal ein Höchstbetrag von 4.002 € infrage kommt. Einen Betrag in dieser Höhe hat das FA in beiden Streitjahren zum Abzug gebracht. Daher kann (ebenso wie im Fall des Senatsurteils in BFH/NV 2011, 773) eine den Klägern nachteilige Ungleichbehandlung der streitigen Vorsorgeaufwendungen mit vergleichbaren im Inland gezahlten Aufwendungen nicht vorliegen. Vielmehr ist in beiden Konstellationen für eine Minderung der festgesetzten Steuer durch einen zusätzlichen Sonderausgabenabzug kein Raum.

31 d) Die Beschränkung des Sonderausgabenabzugs für Vorsorgeaufwendungen durch § 10 Abs. 3 EStG 2002 a.F. ist nicht verfassungswidrig (vgl. --zur hier maßgeblichen Rechtslage vor dem Alterseinkünftegesetz-- BFH-Urteil vom 16. Oktober 2002 XI R 41/99, BFHE 200, 529, BStBl II 2003, 179; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rz 365).

32 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de