

# Urteil vom 05. November 2019, X R 23/17

## Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgeaufwendungen bei steuerfreiem Arbeitslohn aus der Schweiz

ECLI:DE:BFH:2019:U.051119.XR23.17.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 10 Abs 2 S 1 Nr 1 Halbs 1, EStG § 10 Abs 2 S 1 Nr 1 Halbs 2, EGFreizügAbk CHE Art 16 Abs 2 S 1, EGFreizügAbk CHE Art 9 Abs 1, EGFreizügAbk CHE Art 9 Abs 2 Anh 1, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2012 , DBA CHE Art 15 Abs 1, DBA CHE Art 24 Abs 1 Nr 1, AEUV Art 45, EGFreizügAbk CHE Art 1 Buchst a, EGFreizügAbk CHE Art 2, EGFreizügAbk CHE Art 4, EGFreizügAbk CHE Art 7 Buchst a

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 22. Januar 2017, Az: 5 K 1463/14

## Leitsätze

1. Das Sonderausgabenabzugsverbot für Altersvorsorgeaufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in der Schweiz erzielten und im Inland steuerlich freigestellten Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit stehen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG), verstößt gegen die durch das Freizügigkeitsabkommen (FZA) gewährleisteten Grundsätze der Arbeitnehmerfreizügigkeit und Gleichbehandlung (Anschluss an das EuGH-Urteil Bechtel vom 22.06.2017 - C-20/16, EU:C:2017:488, BStBl II 2017, 1271).
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) rückwirkend eingefügte Ausnahme vom Abzugsverbot in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG ist zwar nicht vom Wortlaut, wohl aber im Wege unionsrechtskonformer Auslegung auch für Fälle einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit in der Schweiz anzuwenden. Dies gebietet der Grundsatz des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts, der sich auch auf den Inhalt des FZA erstreckt .

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 23.01.2017 - 5 K 1463/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wohnt im Inland und wird mit seiner Ehefrau für das Streitjahr 2012 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Er erzielt als Angestellter eines ebenfalls im Inland ansässigen Unternehmens Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und unterliegt der inländischen gesetzlichen Rentenversicherungspflicht.
- 2 Während des Streitjahres war der Kläger von seinem Arbeitgeber überwiegend auf Baustellen in die Schweiz entsandt worden. Der während dieser Zeit erzielte Arbeitslohn wurde nach Maßgabe des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971 (BStBl I 1972, 518) i.d.F. des Protokolls vom 27.10.2010 (BStBl I 2012, 512) --DBA Schweiz-- im Inland unter Progressionsvorbehalt steuerlich freigestellt.

- 3 Die auf den inländischen Arbeitslohn entfallenden Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG). Dagegen versagte das FA den Abzug für diejenigen Beiträge, die auf den in der Schweiz erwirtschafteten Arbeitslohn entfielen. Zur Begründung führte es an, jene Beiträge stünden in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen, so dass das Abzugsverbot nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG gelte.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1078 veröffentlichtem Urteil ab.
- 5 Mit seiner Revision bringt der Kläger vor, das Sonderausgabenabzugsverbot des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG sei zwar vom Wortlaut erfüllt, aber nicht mit dem Konzept der nachgelagerten Besteuerung von Renteneinkünften in Einklang zu bringen. Er werde wirtschaftlich doppelt belastet, wenn ihm einerseits der steuerliche Abzug seiner Vorsorgeaufwendungen versagt werde, andererseits aber die Rentenbezüge später besteuert würden. Dies verletze das Verbot der Doppelbesteuerung sowie das objektive Nettoprinzip und könne bereits im Zeitpunkt der Versagung des vollen Abzugs der Beiträge gerügt werden.
- 6 Ferner sei § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG mit Blick auf die Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Rs. Bechtel vom 22.06.2017 - C-20/16 (EU:C:2017:488, BStBl II 2017, 1271) nicht mit der Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit, die über die Regelungen des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 21.06.1999 (Freizügigkeitsabkommen --FZA--, BGBl II 2001, 811) vorliegend entsprechend gelte, vereinbar.
- 7 Der Kläger beantragt (sinngemäß), das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 26.03.2014 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 19.06.2013 dahingehend abzuändern, dass sämtliche im Streitjahr an die Deutsche Rentenversicherung Bund (DRV Bund) geleisteten Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG als Sonderausgaben berücksichtigt werden.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Es hält die vorinstanzliche Entscheidung, diejenigen Altersvorsorgeaufwendungen, die auf den in der Schweiz erzielten und nur dort steuerpflichtigen Arbeitslohn entfallen, nicht als Sonderausgaben zu berücksichtigen, für zutreffend.
- 10 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Revisionsverfahren beigetreten. Es vertritt die Auffassung, dass § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG verfassungskonform sei. Die Vorschrift verstoße zudem nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot aus Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I FZA. Der Kläger werde ebenso behandelt wie ein im Inland tätiger Arbeitnehmer, der ebenfalls Vorsorgeaufwendungen nicht als Sonderausgaben abziehen könne, soweit diese in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stünden. Etwaige gegenteilige Erkenntnisse aus der EuGH-Entscheidung in der Rs. Bechtel könnten gemäß Art. 16 Abs. 2 FZA nicht berücksichtigt werden. Selbst im Falle einer Benachteiligung grenzüberschreitend tätiger Arbeitnehmer wäre diese nach Art. 21 Abs. 2 FZA zulässig, da es an einer vergleichbaren steuerlichen Situation der im Inland und in der Schweiz tätigen Arbeitnehmer fehle. Darüber hinaus wäre eine etwaige Benachteiligung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt. Schließlich stellt das BMF in Abrede, dass es dem Kläger nicht möglich gewesen sei, seine inländischen Altersvorsorgeaufwendungen im sog. ordentlichen Besteuerungsverfahren in der Schweiz steuerlich in Abzug zu bringen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zwecks anderweitiger Verhandlung und Entscheidung.
- 12 Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass die streitigen Altersvorsorgeaufwendungen des Klägers

einfachgesetzlich dem Abzugsverbot des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG unterliegen (unter 1.). Allerdings ist dieses Verbot insoweit nicht mit der aus Art. 1 Buchst. a, 2, 4, 7 Buchst. a i.V.m. Art. 9 Abs. 1 und 2 des Anhangs I FZA garantierten Arbeitnehmerfreizügigkeit und Gleichbehandlung vereinbar, als es ohne Weiteres daran anknüpft, dass der vom Kläger in der Schweiz erzielte Arbeitslohn im Inland steuerlich freigestellt wird (unter 2.). Allerdings ist die in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG enthaltene Rückausnahme vom Abzugsverbot über ihren Wortlaut hinaus auch auf das Verhältnis zur Schweiz anwendbar; mangels entsprechender tatsächlicher Feststellungen des FG kann der Senat aber nicht beurteilen, ob bzw. in welchem Umfang die streitigen Vorsorgeaufwendungen im Zuge der Besteuerung in der Schweiz tatsächlich Berücksichtigung gefunden haben bzw. hätten finden können. Deshalb geht die Sache zur weiteren Sachaufklärung an die Vorinstanz zurück (unter 3.). Jedenfalls ergibt sich der geltend gemachte Anspruch auf Abzug der Rentenversicherungsbeiträge nicht schon aus verfassungsrechtlichen Grundsätzen (unter 4.).

- 13** 1. Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass die gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG grundsätzlich als Sonderausgaben berücksichtigungsfähigen Beiträge des Klägers zur DRV Bund einfachgesetzlich insoweit vom Abzug ausgeschlossen sind, als sie auf den in der Schweiz erzielten Arbeitslohn entfallen.
- 14** a) Rechtsgrundlage hierfür ist die erst während des Revisionsverfahrens eingefügte, aber gemäß § 52 Abs. 18 Satz 4 EStG auf alle offenen Fälle anzuwendende Regelung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 1 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). Hiernach ist Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug der u.a. in § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG benannten Aufwendungen, dass diese nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen.
- 15** aa) Ein solcher Zusammenhang ist immer dann anzunehmen, wenn die Einnahmen und die Aufwendungen --vorliegend die Beiträge zur DRV Bund-- durch dasselbe Ereignis veranlasst sind. Dies wiederum ist 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 (Senatsurteil vom 18.04.2012 - X R 62/09, BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721, Rz 17, m.w.N.). Ein doppelter steuerlicher Vorteil soll ausgeschlossen werden (statt vieler Schmidt/Krüger, EStG, 38. Aufl., § 10 Rz 160).
- 16** Eine solche Konstellation ist nach der Senatsrechtsprechung u.a. gegeben, wenn grundsätzlich abzugsfähige Vorsorgeaufwendungen auf Einnahmen beruhen, die im Inland aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei gestellt werden, und zwar unabhängig davon, ob die künftigen Leistungen aus einer Rentenversicherung im Inland steuerpflichtig sind. Diese Grundsätze gelten sowohl für die Rechtslage vor als auch nach Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes (AltEinkG) vom 05.07.2004 (BGBl I 2004, 1427), was sich insbesondere daraus ergibt, dass der Wortlaut des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG durch das AltEinkG unberührt blieb (Senatsurteil in BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721, Rz 17, 19 ff.). Maßgeblich für die Geltung von § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG ist allein die Steuerfreiheit der Einnahmen, aus denen die Vorsorgeaufwendungen stammen (Senatsurteil in BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721, Rz 35 f.).
- 17** bb) Im Streitfall liegen die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG vor. Nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen der Vorinstanz hat der Kläger im Streitjahr für seine in der Schweiz ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit Einnahmen von umgerechnet ... € erzielt, die nach Maßgabe von Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz dem dortigen Besteuerungsrecht unterfielen und im Inland unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt wurden (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. d sowie Satz 2 DBA Schweiz i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG). Durch die zeitweise Tätigkeit des Klägers in der Schweiz blieb dessen inländische Rentenversicherungspflicht nach § 1 Satz 1 Nr. 1 des Sechsten Buchs Sozialgesetzbuch allerdings unberührt, so dass die steuerfrei erzielten Einnahmen Anlass für die vorliegend streitigen Versicherungsbeiträge waren.
- 18** cc) Die vom Kläger erstmals im Revisionsverfahren vorgebrachte Behauptung, er sei im Streitjahr Grenzgänger i.S. von Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz gewesen, führte zwar dazu, dass sich das inländische Besteuerungsrecht auch auf den in der Schweiz erzielten Arbeitslohn erstrecken würde (Art. 15a Abs. 1 Satz 1 DBA Schweiz) und demzufolge das Abzugsverbot des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG bereits von vornherein nicht einschlägig wäre. Dieses Vorbringen ist allerdings --unabhängig davon, dass neuer Tatsachenvortrag im Revisionsverfahren grundsätzlich nicht berücksichtigt werden kann (vgl. statt vieler Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 118 Rz 36, m.w.N.)-- nicht entscheidungserheblich. Denn der hiermit verbundene inländische Besteuerungszugriff auf den

schweizerischen Arbeitslohn fiele --selbst unter Anrechnung der in der Schweiz zu erhebenden Quellensteuer für Grenzgänger-- deutlich höher aus als die vom Kläger erstrebte Entlastung durch einen vollständig zu gewährenden Sonderausgabenabzug.

- 19** b) Die Ausnahme vom Sonderausgabenabzugsverbot gemäß § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG ist nach ihrem Wortlaut nicht einschlägig. Der Kläger hat seine nichtselbständige, steuerfreie Einnahmen auslösende Tätigkeit weder in einem EU-Mitgliedstaat noch in einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR), sondern in der Schweiz ausgeübt (vgl. § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 Buchst. a EStG).
- 20** 2. Allerdings verletzt der Ausschluss des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsätze 1 und 2 EStG den Kläger in seinem Recht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit und Gleichbehandlung gemäß Art. 45 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) i.V.m. Art. 1 Buchst. a, 2, 4, 7 Buchst. a FZA und i.V.m. Art. 9 Abs. 1 und 2 des Anhangs I FZA).
- 21** a) Ziel des FZA ist u.a. die Einräumung eines Rechts auf Einreise, Aufenthalt und Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit zugunsten der Staatsangehörigen der EU-Mitgliedsstaaten und der Schweiz (Art. 1 Buchst. a FZA). Es gilt ein striktes Diskriminierungsverbot in Bezug auf die Staatsangehörigkeit (Art. 2 FZA). Art. 4 und Art. 7 Buchst. a FZA i.V.m. Art. 9 Abs. 1 des Anhangs I FZA legen fest, dass ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger einer Vertragspartei ist, aufgrund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei (vorliegend in der Schweiz) u.a. hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen nicht anders als die inländischen (vorliegend schweizerischen) Arbeitnehmer behandelt werden darf. Erweiternd hierzu bestimmt die Sonderregelung des Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I FZA, dass ein gebietsfremder Arbeitnehmer im Beschäftigungsstaat die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die dortigen Arbeitnehmer in Anspruch nehmen kann. Trotz des engeren Wortlauts ist durch die Rechtsprechung des EuGH geklärt, dass dieser Gleichbehandlungsgrundsatz nicht nur die Inländerbehandlung im Beschäftigungsstaat sicherstellen soll, sondern gleichermaßen Behinderungen verbietet, die insoweit vom Wohnsitzstaat des betreffenden Staatsangehörigen ausgehen (zuletzt EuGH-Urteile Wächtler vom 26.02.2019 - C-581/17, EU:C:2019:138, Rz 51, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2019, 439; Radgen vom 21.09.2016 - C-478/15, EU:C:2016:705, Rz 40, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2016, 2331; Bukovansky vom 19.11.2015 - C-241/14, EU:C:2015:766, Rz 36, BStBl II 2017, 238; vgl. auch Senatsurteil vom 24.08.2016 - X R 11/15, BFH/NV 2017, 300, Rz 42).
- 22** b) Im Streitfall liegt eine Beeinträchtigung des Rechts auf Freizügigkeit und Gleichbehandlung des Klägers vor (unter aa), die nach Art. 21 Abs. 2 FZA zu berücksichtigen ist (unter bb).
- 23** aa) Die vorliegend maßgebliche Regelung in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, den Sonderausgabenabzug für Vorsorgeaufwendungen davon abhängig zu machen, dass diese nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, beschränkt den Kläger in seiner durch Art. 9 Abs. 1 und 2 des Anhangs I FZA gewährleisteten Arbeitnehmerfreizügigkeit und Gleichbehandlung. Hätte der Kläger seinen Arbeitslohn im Streitjahr ausschließlich im Inland bezogen, wären die von ihm geleisteten Rentenversicherungsbeiträge --unter Berücksichtigung der Grenzen in § 10 Abs. 3 EStG-- vollständig abzugsfähig gewesen. § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG ist daher geeignet, inländische Arbeitnehmer davon abzuhalten, in der Schweiz eine Beschäftigung zu suchen, anzunehmen oder ihr weiter nachzugehen (vgl. dazu auch EuGH-Urteil Bechtel, EU:C:2017:488, BStBl II 2017, 1271, Rz 48 ff.).
- 24** bb) Im Streitfall fehlt es auch nicht an einer objektiven Vergleichbarkeit des grenzüberschreitend verwirklichten mit einem innerstaatlichen Sachverhalt.
- 25** (1) Gemäß Art. 21 Abs. 2 FZA dürfen die Bestimmungen des Abkommens nicht in der Weise ausgelegt werden, dass sie die Vertragsparteien daran hindern, bei der Anwendung ihrer jeweiligen Steuerregelungen eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich --insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes-- nicht in vergleichbaren Situationen befinden.
- 26** (2) Eine dementsprechende Vergleichbarkeit ist im Streitfall gegeben. Der Kläger ist trotz des Bezugs von in der Schweiz steuerpflichtigen Einkünften infolge seines inländischen Wohnsitzes in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Dies vorausgesetzt, entspricht es ständiger --bereits vor der Unterzeichnung des FZA bestehender und damit gemäß Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA zu beachtender-- EuGH-Rechtsprechung, dass grundsätzlich der Wohnsitzstaat die Pflicht hat, dem Steuerpflichtigen sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren. Etwas anderes gilt ausnahmsweise dann, wenn der Steuerpflichtige sein gesamtes oder fast sein gesamtes zu versteuerndes

Einkommen im ausländischen Beschäftigungsstaat erzielt und in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte bezieht, so dass Letzterer nicht in der Lage ist, ihm diejenigen Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen und familiären Situation ergeben (grundlegend EuGH-Urteil Schumacker vom 14.02.1995 - C-279/93, EU:C:1995:31, Rz 32, Slg. 1995, I-225; zuletzt EuGH-Urteil Jacob und Lennertz vom 14.03.2019 - C-174/18, EU:C:2019:205, Rz 26, DStR 2019, 729).

- 27** Letzteres ist vorliegend bereits deshalb nicht gegeben, da der Kläger im Streitjahr neben seinem in der Schweiz erwirtschafteten Arbeitslohn aus demselben Arbeitsverhältnis auch im Inland nennenswerte steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat. Hieraus wiederum folgt, dass sich der Kläger steuerrechtlich in einer objektiv vergleichbaren Situation mit einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen befand, der seine Einkünfte ausschließlich im Wohnsitzstaat erzielt. Der Einwand des BMF, der Kläger würde --anders als bei ausschließlicher Inlandstätigkeit-- eine doppelte Begünstigung aus (inländischer) Steuerfreistellung seines Arbeitslohns und zusätzlichem Sonderausgabenabzug genießen, berührt nicht die Vergleichbarkeit der Sachverhalte gemäß Art. 21 Abs. 2 FZA, sondern eine etwaige Rechtfertigung der Beeinträchtigung.
- 28** c) Der Eingriff in die Arbeitnehmerfreizügigkeit sowie die steuerliche Gleichbehandlung des Klägers ist nicht aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt. Insbesondere kann das Sonderausgabenabzugsverbot des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG nach Maßgabe der vorliegend zu berücksichtigenden EuGH-Entscheidung Bechtel (EU:C:2017:488, BStBl II 2017, 1271) nicht einer Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Vertragsstaaten dienen (unter aa). Ebenso wenig kann eine Kohärenz des inländischen Steuersystems die Beschränkung des Sonderausgabenabzugs rechtfertigen (unter bb).
- 29** aa) Die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse kann zwar einen zwingenden --und damit rechtfertigend wirkenden-- Grund des Allgemeininteresses darstellen (EuGH-Urteil Beker vom 28.02.2013 - C-168/11, EU:C:2013:117, Rz 56, BStBl II 2015, 431), der auch bei Beeinträchtigungen von Freizügigkeiten nach Maßgabe des FZA zu berücksichtigen ist (vgl. EuGH-Urteil Wächtler, EU:C:2019:138, Rz 61, HFR 2019, 439). Allerdings sind diesem Rechtfertigungsgrund enge --im Streitfall überschrittene-- Grenzen auferlegt.
- 30** (1) Der EuGH hat --wie bereits aufgezeigt-- seit seiner Entscheidung in der Rs. Schumacker vom 14.02.1995 den auch vorliegend zu beachtenden Grundsatz aufgestellt, dass bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten im Regelfall der Wohnsitzstaat verpflichtet ist, dem Steuerpflichtigen sämtliche mit seiner persönlichen und familiären Situation zusammenhängenden steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren und nur dann hiervon entpflichtet wird, wenn der Steuerpflichtige in einem anderen Staat (fast) sein gesamtes zu versteuerndes Einkommen erzielt (EU:C:1995:31, Rz 32, 36, Slg. 1995, I-225; nachfolgend u.a. EuGH-Urteile Gilly vom 12.05.1998 - C-336/96, EU:C:1998:221, Rz 49 f., Slg. 1998, I-2793; Gschwind vom 14.09.1999 - C-391/97, EU:C:1999:409, Rz 27, Slg. 1999, I-5451; Zurstrassen vom 16.05.2000 - C-87/99, EU:C:2000:251, Rz 21, Slg. 2000, I-3337).
- 31** Anknüpfend an diese Wechselbeziehung zwischen Wohnsitzstaat auf der einen und Beschäftigungsstaat auf der anderen Seite, hat der EuGH nachfolgend seine Rechtsprechung dahingehend präzisiert, dass eine nationale Regelung des Wohnsitzstaats, die bei grenzüberschreitenden Erwerbsbetätigungen steuerliche Vergünstigungen betreffend die persönliche oder familiäre Situation beschränkt oder ausschließt, unter dem Gesichtspunkt der zu wahren Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ausnahmsweise auch dann gerechtfertigt sein kann, wenn der Beschäftigungsstaat, in dem ein Teil der Einkünfte bezogen wird, derartige Vergünstigungen entweder auf freiwilliger Basis oder auf Grundlage bi- bzw. unilateraler Abkommen gewährt (EuGH-Urteil de Groot vom 12.12.2002 - C-385/00, EU:C:2002:750, Rz 99 ff., Slg. 2002, I-11819; nachfolgend EuGH-Urteil Beker, EU:C:2013:117, Rz 56, BStBl II 2015, 431). Voraussetzung für eine solche Entpflichtung des Wohnsitzstaats ist allerdings, dass --unabhängig von der Art der Aufteilung-- die gesamte persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen "im Ganzen gebührend" berücksichtigt wird (EuGH-Urteil de Groot, EU:C:2002:750, Rz 101, Slg. 2002, I-11819; ebenso EuGH-Urteil Imfeld und Garcet vom 12.12.2013 - C-303/12, EU:C:2013:822, Rz 70, HFR 2014, 183). Aus diesem Grund kann die Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnisse nur dann gewahrt werden, wenn zwischen der nationalen Steuerregelung im Wohnsitzstaat, die eine Vergünstigung beschränkt bzw. ausschließt, und der im Beschäftigungsstaat gewährten Vergünstigung für die dort zu besteuernenden Einkünfte eine wechselseitige Beziehung besteht (EuGH-Urteile Imfeld und Garcet, EU:C:2013:822, Rz 73, HFR 2014, 183, sowie Bechtel, EU:C:2017:488, Rz 74, BStBl II 2017, 1271; ebenso Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.09.2015 - I R 62/13, BFHE 251, 204, BStBl II 2016, 205, Rz 39 f.).
- 32** (2) Diese Voraussetzungen für eine Rechtfertigung liegen im Streitfall nicht vor.
- 33** Eine im Vertragswege zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland

festgelegte Entpflichtung des jeweiligen Wohnsitzstaats, steuerliche Vergünstigungen in Bezug auf die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen auch dann zu gewähren, wenn dieser im Beschäftigungsstaat steuerpflichtige Einkünfte erzielt, existiert nicht.

- 34** Selbst wenn --was das FG bislang allerdings nicht festgestellt hat (vgl. unten II.3.b)-- nach Maßgabe des schweizerischen Einkommensteuerrechts die Möglichkeit bestünde, Beiträge in ein aus dortiger Sicht ausländisches Altersvorsorgesystem steuermindernd in Abzug zu bringen, rechtfertigte dies nicht die Geltung von § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG sowie die hierdurch verursachte Beeinträchtigung der Arbeitnehmerfreizügigkeit des Klägers. Denn insoweit fehlte es an der erforderlichen "wechselseitigen Beziehung" zwischen der nationalen Norm und --möglichen-- steuerlichen Vergünstigungen, die dem Kläger aufgrund seiner Tätigkeit in der Schweiz dort zugute gekommen wären (vgl. EuGH-Urteil Bechtel, EU:C:2017:488, Rz 74, BStBl II 2017, 1271; ebenso EuGH-Urteil Imfeld und Garcet, EU:C:2013:822, Rz 73, HFR 2014, 183). Der Abzug der Vorsorgeaufwendungen wird nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG --jedenfalls im Verhältnis zu Drittstaaten wie der Schweiz-- unabhängig davon ausgeschlossen, ob der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, die Aufwendungen in jenem Staat, dem das Besteuerungsrecht für die mit den Aufwendungen in Zusammenhang stehenden steuerfreien Einnahmen zusteht, berücksichtigen zu lassen. Maßgebend und allein ausreichend für den nationalen Abzugsausschluss ist der Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen.
- 35** (3) Die vorgenannten Rechtsprechungsgrundsätze des EuGH sind auch im Rahmen der Beurteilung der Arbeitnehmerfreizügigkeit sowie der Gleichbehandlung nach Art. 1 Buchst. a, 2, 4, 7 Buchst. a FZA i.V.m. Art. 9 Abs. 1 und 2 des Anhangs I FZA zu berücksichtigen. Sie unterfallen nicht der Sperrklausel des Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA.
- 36** (a) Soweit für die Anwendung des FZA Begriffe des Unionsrechts herangezogen werden, bestimmt Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA, dass hierfür (nur) die einschlägige Rechtsprechung des EuGH vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des FZA, d.h. vor dem 21.06.1999 berücksichtigt wird. Um das ordnungsgemäße Funktionieren des FZA zu gewährleisten, stellt der nach Art. 14 FZA eingesetzte Gemeinsame Ausschuss auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen der nach diesem Datum ergangenen EuGH-Rechtsprechung fest (Art. 16 Abs. 2 Satz 3 FZA). Damit ist grundsätzlich die Gleichwertigkeit der wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem FZA auf der Basis der anzuwendenden Begriffe des Unionsrechts, zu der eben auch die Freizügigkeit gehört, unter Berücksichtigung der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung zu beurteilen.
- 37** Die Sperrwirkung des Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA gilt dagegen nicht für solche EuGH-Rechtsprechung, die zwar nach Unterzeichnung des Abkommens ergangen ist, aber lediglich diejenigen Grundsätze bestätigt oder präzisiert, die schon vor der Unterzeichnung aufgestellt waren (EuGH-Urteil Wächtler, EU:C:2019:138, Rz 39, HFR 2019, 439; vgl. auch BFH-Beschluss vom 07.09.2011 - I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 33; Senatsurteil in BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721, Rz 41; FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 15.07.2015 - 14 K 1229/13, EFG 2016, 1957, Rz 38; Ismer in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, Einführung zum EStG Rz 560; Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., Systematik, Rz 177; Schaumburg in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Kap. 4 Rz 4.48). Abzustellen ist hierbei auf die Rechtsprechung zu denjenigen Begriffen des Unionsrechts, an denen sich das FZA ausrichtet (EuGH-Urteil Wächtler, EU:C:2019:138, Rz 39, HFR 2019, 439).
- 38** (b) Dementsprechend wurde durch die Rechtsprechung des EuGH zur Unionsrechtswidrigkeit des Sonderausgabenabzugsverbots für Vorsorgeaufwendungen, die in Zusammenhang mit im Inland steuerfrei gestellten ausländischem Arbeitslohn stehen (EuGH-Urteil Bechtel, EU:C:2017:488, BStBl II 2017, 1271), keine grundlegend neuen, von der Sperrwirkung des Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA erfassten Grundsätze zu auch für das FZA maßgeblichen Begriffen des Unionsrechts geprägt. Vielmehr hat diese Rechtsprechung lediglich präzisierende Wirkung zu feststehenden Grundsätzen des Unionsrechts, die sich aus der bis zur Abkommensunterzeichnung geltenden Rechtslage ableiten lassen.
- 39** Dies gilt zum einen für das Gebot unionsrechtlicher Gleichbehandlung, das bereits vor dem 21.06.1999 bestand (EuGH-Urteile Radgen, EU:C:2016:705, Rz 47, DStR 2016, 2331; Wächtler, EU:C:2019:138, Rz 55, HFR 2019, 439, jeweils m.w.N.). Gleiches gilt für den Grundsatz, dass ein Staatsangehöriger eines Vertragsstaats aus dem FZA abgeleitete Rechte nicht nur im Wege der Inländer(-gleich-)behandlung gegenüber dem ausländischen Beschäftigungsstaat, sondern ebenso gegenüber dem eigenen Wohnsitzstaat beanspruchen kann (EuGH-Urteil Wächtler, EU:C:2019:138, Rz 51 f., HFR 2019, 439, unter Hinweis auf EuGH-Urteil Daily Mail and General Trust vom 27.09.1988 - C-81/87, EU:C:1988:456, Rz 16, Slg. 1988, 5483, zur Niederlassungsfreiheit).
- 40** Zum anderen war bereits durch die Schumacker-Rechtsprechung die grundsätzliche und vorrangige Einstandspflicht

des Wohnsitzstaats für die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen, die die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen betreffen, festgelegt (EU:C:1995:31, Rz 32, 36, Slg. 1995, I-225). Hieran knüpfte der EuGH in der Rs. Gilly im Jahr 1998, mit der er den Beschäftigungsstaat von einer dementsprechenden Verpflichtung ausnahm, an (EU:C:1998:221, Rz 50, Slg. 1998, I-2793). Die nachfolgende --nach dem 21.06.1999 ergangene-- Rechtsprechung schuf insoweit keine neuen Grundsätze, sondern konkretisierte lediglich die interdependierenden Verpflichtungen zwischen Wohnsitz- und Beschäftigungsstaat, indem Fallgruppen aufgezeigt wurden, in denen der Wohnsitzstaat --neben den Fällen mangelnden zu versteuernden Einkommens-- von seiner vorrangigen Verpflichtung zur Gewährung steuerlicher Vergünstigungen entbunden werden kann (EuGH-Urteile de Groot, EU:C:2002:750, Rz 99 ff., Slg. 2002, I-11819; Beker, EU:C:2013:117, Rz 56, BStBl II 2015, 431) und welche Erfordernisse zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse hierfür einzuhalten sind (EuGH-Urteile Imfeld und Garcet, EU:C:2013:822, Rz 73, HFR 2014, 183, sowie zuletzt Bechtel, EU:C:2017:488, Rz 74, BStBl II 2017, 1271).

- 41** bb) Eine Rechtfertigung aus Gründen der Notwendigkeit, die Kohärenz des deutschen Steuersystems zu wahren (vgl. u.a. EuGH-Urteil Kohll und Kohll-Schlesser vom 26.05.2016 - C-300/15, EU:C:2016:361, Rz 60, juris), kommt ebenfalls nicht in Betracht. Insoweit verweist der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen des EuGH in Sachen Bechtel (EU:C:2017:488, Rz 75 ff., BStBl II 2017, 1271).
- 42** 3. Aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts ist die Rückausnahme des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG auch im Verhältnis zur Schweiz anwendbar. Im Streitfall kann der Senat auf Grundlage der bisher getroffenen Feststellungen des FG allerdings nicht abschließend beurteilen, ob die tatsächlichen Voraussetzungen dieser Rückausnahme erfüllt sind.
- 43** a) Zwar nimmt der Inhalt des FZA, der für die Organe der Union und die Mitgliedstaaten verbindlich ist (Art. 216 Abs. 2 AEUV), am Vorrang des Unionsrechts gegenüber nationalem Recht teil und bewirkt somit im Fall einer abkommenswidrigen innerstaatlichen Vorschrift deren Nichtanwendbarkeit (vgl. Senatsurteil vom 09.05.2012 - X R 3/11, BFHE 237, 223, BStBl II 2012, 585, Rz 26). Hieraus lässt sich indes nicht der Schluss ziehen, dass dem Kläger in Anbetracht der unionsrechts- und abkommenswidrigen Versagung des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG ohne weiteres ein vollständiger Abzug zuzusprechen wäre. Vielmehr ist zu berücksichtigen, dass der nationale Gesetzgeber in Reaktion auf die EuGH-Entscheidung in der Rs. Bechtel (EU:C:2017:488, BStBl II 2017, 1271) inzwischen mit § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG bei grenzüberschreitenden Beschäftigungen als Arbeitnehmer in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat eine Regelung geschaffen hat, die trotz inländischer Steuerfreistellung der Einnahmen unter den dort genannten Voraussetzungen einen Sonderausgabenabzug für bestimmte Vorsorgeaufwendungen zulässt. Abkommens- und damit unionsrechtswidrig ist aus oben dargelegten Erwägungen allerdings, dass entsprechende Betätigungen in der Schweiz nicht vom Anwendungsbereich dieser Vorschrift erfasst werden.
- 44** Es entspricht gefestigter höchstrichterlicher Rechtsprechung, im Fall der Kollision von Unionsrecht und nationalem Recht dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts dadurch Rechnung zu tragen, dass die einschlägige nationale Regelung normerhaltend in der Weise weiter angewendet wird, dass das unionsrechtswidrige Tatbestandsmerkmal bei der Rechtsanwendung nicht beachtet wird. In diesem Sinne hat der BFH bereits entschieden, dass der seinerzeit noch mögliche Abzug von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben über den Wortlaut von § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F. hinaus auch einem im EU-Ausland wohnhaften beschränkt Steuerpflichtigen zuzusprechen ist (Urteil vom 20.09.2006 - I R 113/03, BFH/NV 2007, 220, unter III.1.), Zahlungen einer französischen Universität für einen von einem deutschen Steuerpflichtigen versehenen Lehrauftrag trotz damaliger gesetzlicher Beschränkung auf das Inland nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei zu stellen sind (Urteil vom 22.07.2008 - VIII R 101/02, BFHE 222, 453, BStBl II 2010, 265, unter IV.1.) sowie Schulgeld für den Besuch eines schottischen Internats unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG --trotz seinerzeitiger Begrenzung auf im Inland belegene Schulen-- als Sonderausgabe abzugsfähig ist (Urteil vom 21.10.2008 - X R 15/08, BFH/NV 2009, 559, unter II.2.a).
- 45** Vor diesem Hintergrund ist die gesetzliche (Rück-)Ausnahme vom Sonderausgabenabzugsverbot nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG normerhaltend insoweit zu erweitern, als der dort in Buchst. a festgelegte räumliche Bereich nicht auf EU- bzw. EWR-Staaten beschränkt, sondern auf die Schweizerische Eidgenossenschaft erstreckt wird. Auf diese Weise würde zudem sichergestellt, dass Arbeitnehmertätigkeiten in der Schweiz steuerlich nicht schlechter, aber auch nicht besser behandelt würden als entsprechende Betätigungen in einem ausländischen EU- bzw. EWR-Staat (vgl. insoweit BFH-Urteil vom 10.04.2019 - I R 15/16, BFHE 265, 56, Rz 27, zur Einlagenrückgewähr durch eine Drittstaatengesellschaft). Durchgreifende Anhaltspunkte, dass eine solche normerhaltende Extension des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG in jedem Fall dem Willen des Gesetzgebers widerspräche, sind für den Senat aus den Gesetzgebungsmaterialien zum Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit

Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (vgl. insoweit insbesondere BRDrucks 372/18, 41) nicht abzuleiten.

- 46** b) Ob die vorliegend streitigen Altersvorsorgeaufwendungen im Hinblick auf § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 Buchst. c EStG überhaupt und --bejahendenfalls-- in welchem Umfang im Rahmen der Besteuerung des Arbeitslohns des Klägers in der Schweiz steuermindernd berücksichtigt wurden, kann der Senat mangels entsprechender Feststellungen des FG nicht abschließend entscheiden. Aus diesem Grund geht die Sache an die Vorinstanz zurück; es ist Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebende ausländische Recht gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung zu ermitteln (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil vom 19.01.2017 - IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 60, m.w.N., sowie vom 22.03.2018 - X R 5/16, BFHE 261, 132, BStBl II 2018, 651, Rz 22).
- 47** 4. Der geltend gemachte Anspruch auf Abzug der streitigen Beiträge zur DRV Bund als Sonderausgaben ergibt sich für den Kläger auch nicht aus verfassungsrechtlichen Grundsätzen.
- 48** a) So hat der Senat zum einen bereits entschieden, dass der Ausschluss des Sonderausgabenabzugs in den Fällen des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG bereits deshalb nicht am Maßstab des objektiven Nettoprinzips zu messen sei, da der Gesetzgeber die Altersvorsorgeaufwendungen --obwohl sie ihrer Rechtsnatur nach inzwischen vorweggenommene Werbungskosten darstellen-- konstitutiv den Sonderausgaben habe zuweisen können und mit Blick auf das nahezu gleichlautende Abzugsverbot gemäß § 3c Abs. 1 EStG eine steuerliche Benachteiligung gegenüber der Einordnung als Werbungskosten nicht bestehe (vgl. z.B. Senatsurteile vom 18.11.2009 - X R 34/07, BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, unter B.I.2.b; in BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721, Rz 26 ff.). Der Kläger hat keine Erwägungen vorgebracht, die Zweifel an dieser Rechtsprechung begründen.
- 49** b) Zum anderen kann der Kläger jedenfalls für das Streitjahr keinen Verstoß gegen das Verbot der doppelten Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und späteren Alterseinkünften geltend machen.
- 50** Zwar hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von hieraus resultierenden Rentenbezügen so aufeinander abzustimmen seien, dass eine doppelte Besteuerung in jedem Fall vermieden werde (BVerfG-Urteil vom 06.03.2002 - 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, unter D.II.). Allerdings entspricht es gefestigten Grundsätzen höchstrichterlicher (Verfassungs-)Rechtsprechung, dass der Einwand doppelter Besteuerung nicht in Veranlagungszeiträumen der Altersvorsorgeaufbauphase, sondern erstmals mit Beginn der Rentenauszahlungsphase gerügt werden kann (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 13.02.2008 - 2 BvR 1220/04 u.a., BVerfGE 120, 169, unter B.I.2.b, sowie vom 14.06.2016 - 2 BvR 290/10, BStBl II 2016, 801, Rz 57; ebenso Senatsurteile vom 09.12.2009 - X R 28/07, BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348, unter B.II.3.e bb aaa, und vom 21.06.2016 - X R 44/14, BFHE 254, 545, Rz 34). 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 Altersbezüge für Zwecke der Prüfung, ob es zu einer doppelten Besteuerung kommt, als einheitliches Ganzes zu sehen (Senatsurteil in BFHE 254, 545, Rz 35), so dass 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.).
- 51** c) Ob ein Ausschluss des Abzugs der streitigen Altersvorsorgeaufwendungen mit dem subjektiven Nettoprinzip vereinbar ist (verneinend Niedersächsisches FG, Urteil vom 28.09.2016 - 3 K 169/15, EFG 2017, 124, Rz 20, 26, rkr., sowie FG Düsseldorf, Urteil vom 10.07.2018 - 10 K 1964/17, EFG 2018, 1515, Rz 16, 22, rkr.; kritisch hiergegen HHR/Kulosa, § 10 EStG, Jahreskommentierung 2019 Rz J 18-4), bedarf derzeit keiner Entscheidung des Senats. Ein Verstoß hiergegen wäre jedenfalls ausgeschlossen, sofern --was im zweiten Rechtsgang vom FG festzustellen ist-- die auf den schweizerischen Arbeitslohn anteilig entfallenden Rentenversicherungsbeiträge im Rahmen der dortigen Besteuerung angemessene Berücksichtigung gefunden haben oder aber hätten finden können (vgl. hierzu auch Senatsurteil in BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721, Rz 37).
- 52** 5. Im Übrigen weist der Senat ohne Bindungswirkung gemäß § 126 Abs. 5 FGO darauf hin, dass der Kläger nach den einschlägigen gesetzlichen Regelungen im schweizerischen Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie im Steuergesetz des Kantons (StG) hinsichtlich seiner Einnahmen aus sog. unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 17 DBG; Art. 20 StG) mangels eines steuerrechtlichen Wohnsitzes oder Aufenthalts in der Schweiz ("Wochenaufenthalter") grundsätzlich --wie außergerichtlich von der Steuerverwaltung des Kantons auch bescheinigt-- im Quellensteuerabzugsverfahren zu besteuern gewesen sein dürfte.

- 53** a) Die Quellensteuer wird von den Bruttoeinkünften berechnet (Art. 84 Abs. 1, Art. 91 DBG; Art. 113 Abs. 1, Art. 116 Abs. 1 StG), so dass grundsätzlich --anders als im "ordentlichen" Veranlagungsverfahren-- weder Berufskosten (Art. 26 DBG; Art. 31 StG) noch die allgemeinen Abzüge und hierbei u.a. Aufwendungen für "gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten [...] Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge" (Art. 33 Abs. 1 Buchst. d DBG) bzw. "die im Rahmen der Bundesgesetzgebung geleisteten periodischen und einmaligen Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus der Alters-, Hinterbliebenen- und Invalidenversicherung und aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge" (Art. 38 Abs. 1 Buchst. d StG) zu berücksichtigen sind. Allerdings werden auch im Quellensteuerabzugsverfahren bei der Festsetzung der Steuertarife Pauschalen sowohl für die Berufskosten als auch u.a. für Vorsorgeaufwendungen sowie für Familienlasten berücksichtigt (Art. 86 Abs. 1, Art. 91 DBG; Art. 114 Abs. 2 Buchst. b, Art. 116 Abs. 1 StG), so dass eine Entlastung des Klägers jedenfalls in pauschalierter Form zumindest nahe liegt. Zudem gewährt Art. 116 Abs. 2 StG einem quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz das Recht, bis zum 31. März des jeweiligen Folgejahres einen Antrag auf Korrekturberechnung der Quellensteuer (Neuveranlagung) zu stellen. Durch einen solchen Antrag können Abzüge geltend gemacht werden, die entweder im angewandten Quellensteuertarif nicht enthalten sind oder bislang nur mit einer Pauschale berücksichtigt wurden (vgl. hierzu Miessl, Die Besteuerung von Grenzgängern in der Schweiz, 2019, S. 116).
- 54** b) Dementsprechend sollte das FG im zweiten Rechtsgang zunächst Feststellungen dazu treffen, ob der Kläger für das Streitjahr 2012 in der Schweiz einen Antrag auf Neuveranlagung gemäß Art. 116 Abs. 2 StG gestellt hat und ggf. mit welchem Ausgang. Sollte dies --wofür das bisherige Vorbringen des Klägers eher spricht-- nicht der Fall gewesen sein, wird das FG weiter zu klären haben, ob Beiträge in ein aus Sicht der Schweiz ausländisches Altersvorsorgesystem im Rahmen einer Neuveranlagung überhaupt in Abzug gebracht werden können. Wenn dies so wäre, müsste das FG erwägen, ob ein fehlender Antrag des Klägers auf Neuveranlagung zur Folge haben könnte, dass ein inländischer Sonderausgabenabzug für die streitigen Altersvorsorgeaufwendungen ausgeschlossen wäre.
- 55** c) Sollte dagegen eine steuermindernde Berücksichtigung der vorliegend streitigen Aufwendungen in einem Neuveranlagungsverfahren in der Schweiz rechtlich nicht in Betracht gekommen sein, wird das FG --ggf. durch Sachverständigenbeweis-- zu ermitteln haben, in welchem Umfang die Beiträge des Klägers zur DRV Bund durch die Ausgestaltung des einschlägigen schweizerischen Quellensteuertarifs eine steuerliche Entlastung erfahren haben.
- 56** Bei einer nur sehr geringfügigen pauschalen Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen hätte das FG schließlich zu erwägen, ob ein solches Ergebnis mit der durch das FZA gewährleisteten Arbeitnehmerfreizügigkeit zu vereinbaren wäre. Zwar soll die Rückausnahme vom Sonderausgabenabzugsausschluss in den in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG genannten Konstellationen davon abhängig gemacht werden, dass der Beschäftigungsstaat "keinerlei" steuerliche Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen zulässt (Buchst. c). Demzufolge genügen nach Maßgabe des nationalen Rechts selbst betragsmäßig minimalste Entlastungen im Beschäftigungsstaat, um die Aufwendungen im Inland vom Sonderausgabenabzug auszuschließen. Dagegen sieht der EuGH --wie oben dargelegt-- in ständiger Rechtsprechung bei grenzüberschreitender Erwerbstätigkeit ein Abzugsverbot im Wohnsitzstaat allerdings nur dann als gerechtfertigt an, wenn die gesamte persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen "im Ganzen gebührend" berücksichtigt wird (EuGH-Urteile de Groot, EU:C:2002:750, Rz 44, Slg. 2002, I-11819, sowie Imfeld und Garcet, EU:C:2013:822, Rz 69, HFR 2014, 183; vgl. auch BFH-Beschluss in BFHE 251, 204, BStBl II 2016, 205, Rz 39).
- 57** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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