Urteil vom 11. Juli 2023, X R 17/22

Anwendung des Abzugsverbots des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes bei Bediensteten zwischenstaatlicher Einrichtungen mit Wohnsitz und Beschäftigungsort im Inland

ECLI:DE:BFH:2023:U.110723.XR17.22.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 2 S 1 Nr 1, EStG § 32b Abs 1 S 1 Nr 4, AEUV Art 45, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 1, EStG § 2 Abs 4, EStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 13. Juli 2022, Az: 1 K 1134/22

Leitsätze

Wenn ein Bediensteter einer zwischenstaatlichen Einrichtung, der seinen Wohnsitz und Beschäftigungsort im Inland hat, von der Einrichtung Arbeitslohn bezieht, der aufgrund einer Vereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Organisation einkommensteuerfrei ist, können die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden, an ein eigenes Sozialversicherungssystem der Einrichtung gezahlten Vorsorgeaufwendungen nicht als Sonderausgaben abgezogen werden.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 13.07.2022 - 1 K 1134/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2016 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden. Der Kläger ist bei einer zwischenstaatlichen Einrichtung (nachfolgend als "Organisation" bezeichnet) an deren Hauptsitz in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) als Arbeitnehmer beschäftigt.

2 Die Organisation ist als zwischenstaatliche Einrichtung durch ein Übereinkommen mehrerer Vertragsstaaten errichtet worden. Deutschland hat mit der Organisation eine Vereinbarung abgeschlossen. Danach erhebt die Organisation eine eigene Steuer auf die von ihr gezahlten Gehälter. Umgekehrt sind diese Gehälter --unter Anwendung des Progressionsvorbehalts-- von der deutschen Einkommensteuer befreit (Art. x Abs. 1 Satz 2 der Vereinbarung). Die Organisation hat ein eigenes Sozialversicherungssystem eingerichtet; ihr Personal ist von sämtlichen Pflichtbeiträgen an deutsche Sozialversicherungsträger befreit.

3 Die Kläger begehrten im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung 2016 den Abzug der an die Organisation gezahlten eigenen Beiträge des Klägers zum dortigen Kranken- und Rentenversicherungssystem. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) lehnte dies ab und berücksichtigte den vom Kläger bezogenen steuerfreien Arbeitslohn im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 bei der Ermittlung des Steuersatzes auf das übrige Einkommen der Kläger.

4 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte aus (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2023, 397), das Abzugsverbot nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sei anzuwenden, weil die Vorsorgeaufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem

steuerfreien Arbeitslohn stünden. Die in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 2 EStG enthaltene Ausnahmeregelung sei nicht anwendbar, weil die Steuerbefreiung nicht --wie dort vorausgesetzt-- auf einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) beruhe und die Vereinbarung nicht mit einem DBA vergleichbar sei. Dem subjektiven Nettoprinzip sei bereits durch die Steuerbefreiung der Einnahmen in Deutschland Rechnung getragen. Auch die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--) sei nicht verletzt, da kein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliege und die Organisation nicht mit einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) vergleichbar sei. Ein Abzug der Beiträge im Rahmen des Progressionsvorbehalts sei ebenfalls nicht möglich, da § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG nur "Einkünfte" erfasse, Sonderausgaben aber nicht in die Ermittlung der Einkünfte eingingen.

5 Mit ihrer Revision machen die Kläger in erster Linie geltend, schon die Voraussetzungen für die Anwendung des Abzugsverbots nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG seien nicht erfüllt, da der von der Organisation bezogene Arbeitslohn des Klägers nicht etwa steuerfrei sei, sondern einer internen Steuer der Organisation unterworfen werde. Ursprünglich liege die Besteuerungskompetenz bei Deutschland; die Besteuerungskompetenz der Organisation sei nicht originär, sondern lediglich vom deutschen Gesetzgeber abgeleitet. Es handele sich um eine Ausgestaltung des deutschen Steuersystems.

6 Hilfsweise seien jedenfalls die Voraussetzungen der Rückausnahme des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 2 EStG erfüllt. Die Beiträge stünden in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in einem Mitgliedstaat der EU erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit. Zwar beruhe die Steuerbefreiung nicht unmittelbar auf einem DBA; die Vereinbarung enthalte jedoch alle Elemente eines DBA und verfolge denselben Regelungszweck. Da die Vorsorgeaufwendungen bei der Ermittlung der Höhe der internen Steuer der Organisation nicht berücksichtigt würden, falle der Sachverhalt unter § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 2 Buchst. c EStG. Ansonsten sei auch Verfassungsrecht (Grundsatz der Folgerichtigkeit, subjektives Nettoprinzip) verletzt.

7 Weiter hilfsweise seien die Beiträge jedenfalls bei der Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Die volle Einbeziehung der steuerfreien Einkünfte in den Progressionsvorbehalt bei gleichzeitiger vollständiger Nichtberücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen sei eine Benachteiligung, die mit Unionsrecht nicht vereinbar sei.

8 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 24.08.2018 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2016 dahingehend zu ändern, dass weitere Krankenversicherungsbeiträge von ... € sowie weitere Rentenversicherungsbeiträge von ... € als Sonderausgaben berücksichtigt werden, hilfsweise die genannten Beiträge im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.

9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

10 Es ist der Auffassung, steuerfreie Einnahmen im Sinne des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG seien solche, die nach nationalem Steuerrecht von der Besteuerung ausgenommen seien. Eine Anwendung der Ausnahmeregelung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 2 EStG scheide aus, da die Vereinbarung nicht mit einem DBA vergleichbar sei. Diese Vertragsarten unterschieden sich hinsichtlich ihrer Rechtsnaturen, Zielrichtungen und Regelungstechniken.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

12 Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Voraussetzungen des Abzugsverbots des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG erfüllt sind (dazu unten 1.), die in Teilsatz 2 der genannten Norm enthaltene Rückausnahme aber nicht anwendbar ist (unten 2.). Dieses Ergebnis ist sowohl mit Unionsrecht (unten 3.) als auch mit Verfassungsrecht (unten 4.) vereinbar. Die an die Organisation gezahlten Vorsorgeaufwendungen können auch nicht im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden (unten 5.).

13 1. Nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG ist Voraussetzung für den Abzug der in § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3a EStG bezeichneten Beträge (Vorsorgeaufwendungen), dass sie nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen

Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Die vom Kläger an das eigene Sozialversicherungssystem der Organisation gezahlten Beiträge zur Renten- und Krankenversicherung stehen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem von der Organisation bezogenen, in Deutschland einkommensteuerfreien Arbeitslohn, so dass das Abzugsverbot eingreift.

14 a) Der Senat kann offenlassen, ob die vom Kläger an die Organisation gezahlten Beiträge die in § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3a EStG genannten Voraussetzungen erfüllen. Das FG hat hierzu keine Feststellungen getroffen. Solche Feststellungen sind auch nicht erforderlich, da --wie noch auszuführen sein wird-- selbst dann, wenn es sich um grundsätzlich abziehbare Vorsorgeaufwendungen handeln sollte, ein Abzug nach der Sonderregelung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG jedenfalls ausgeschlossen ist.

15 b) Steuerfreie Einnahmen im Sinne der genannten Regelung sind solche, die von der deutschen Einkommensbesteuerung ausgenommen sind. Dies folgt aus der Systematik des deutschen Einkommensteuerrechts. Die Steuerbefreiung kann im Einkommensteuergesetz (vgl. die amtliche Überschrift des § 3 EStG), in anderen Gesetzen, in völkerrechtlichen Verträgen (zum Beispiel DBA) oder --wie hier-- in einer auf einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen beruhenden Vereinbarung (vgl. dazu allgemein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 27.02.1979, BStBl I 1979, 139; ebenso zu Altersvorsorgeaufwendungen, die --auf vergleichbarer Rechtsgrundlage wie im Streitfall-- von Bediensteten der Europäischen Patentorganisation geleistet werden, FG München, Urteil vom 27.05.2014 - 15 K 3529/11, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2015, 1483), gegebenenfalls auch in einer auf einem Gesetz beruhenden Verwaltungsanweisung (z.B. auf der Grundlage des § 34c Abs. 5 EStG ergangenes Schreiben des BMF zur steuerlichen Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten --Auslandstätigkeitserlass-- vom 10.06.2022, BStBl I 2022, 997) angeordnet sein.

16 Da vorliegend die Steuerbefreiung in Art. x Abs. 1 Satz 2 der Vereinbarung geregelt ist und hierzu ein deutsches Zustimmungsgesetz ergangen ist, sind die von der Organisation an ihre aktiven Bediensteten gezahlten Gehälter von der deutschen Einkommensteuer befreit und stellen damit steuerfreie Einnahmen im Sinne des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG dar.

17 Der Einwand der Kläger, die in der Vereinbarung vorgesehene interne Steuer der Organisation sei als Ausgestaltung des deutschen Steuersystems anzusehen, weil sie vom deutschen Gesetzgeber abgeleitet sei und die Organisation ohne eine solche Vereinbarung keine eigene Steuerkompetenz hätte, greift nicht durch. Der Senat kann in diesem Zusammenhang offenlassen, ob es einen völkerrechtlichen Grundsatz gibt, dass eine internationale Organisation von ihren Bediensteten nur dann eine eigene Steuer erheben darf, wenn der Sitzstaat dem zustimmt. Jedenfalls wird durch eine solche, in einem zwischenstaatlichen Übereinkommen oder auf dessen Grundlage geäußerte Zustimmung des Gesetzgebers die eigene Steuer der internationalen Organisation nicht zu einer nationalen Einkommensteuer des Sitzstaats (vgl. auch Urteil des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 20.05.2014 - B 10 EG 9/13 R, BSGE 116, 54, Rz 17, zu den Bezügen der Bediensteten des Europäischen Patentamts).

18 c) Die an die Organisation gezahlten Vorsorgeaufwendungen des Klägers stehen auch in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem von der Organisation bezogenen steuerfreien Arbeitslohn.

19 Ein solcher Zusammenhang ist anzunehmen, wenn die Einnahmen und die Vorsorgeaufwendungen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind. Dies wiederum ist der Fall, wenn der Tatbestand der Erzielung --steuerfreier-- Einnahmen gleichzeitig Pflichtbeiträge zu einem Sozialversicherungssystem auslöst. Bei einer Betrachtung im Binnensystem des deutschen Einkommensteuerrechts wird die mit der Zahlung der Pflichtbeiträge verbundene Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einkommensteuerrechtlich bereits durch die Steuerfreistellung der --wesentlich höheren-- Einnahmen vollständig kompensiert. Das Abzugsverbot dient somit dem Zweck, das Entstehen doppelter einkommensteuerlicher Vorteile zu vermeiden (zum Ganzen vgl. Senatsurteil vom 05.11.2019 - X R 23/17, BFHE 267, 34, BStBl II 2020, 763, Rz 15, m.w.N. und Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.02.2023 - I R 55/20, BFH/NV 2023, 801, Rz 10).

20 Weil das Bestehen des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.

21 2. Von der Anwendung des Abzugsverbots ist nicht aufgrund der Rückausnahme des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 2 EStG abzusehen, weil deren Voraussetzungen hier nicht erfüllt sind.

22 a) Nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 2 EStG sind Vorsorgeaufwendungen ungeachtet des in Teilsatz 1

angeordneten Abzugsverbots zu berücksichtigen, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder in der Schweizerischen Eidgenossenschaft erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit stehen (Buchst. a der Vorschrift), diese Einnahmen nach einem DBA im Inland steuerfrei sind (Buchst. b) und der Beschäftigungsstaat keinerlei steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung dieser Einnahmen zulässt (Buchst. c). Diese erst nach dem Streitjahr eingefügte Norm ist in allen offenen Fällen --und damit auch im vorliegenden Verfahren-- anzuwenden (§ 52 Abs. 18 Satz 4 EStG).

23 b) Zwar stehen die streitgegenständlichen Vorsorgeaufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in einem Mitgliedstaat der EU (hier: Deutschland) erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit (Buchst. a der genannten Rückausnahme). Auch wäre für Zwecke des Revisionsverfahrens --trotz der fehlenden entsprechenden Feststellungen des FG-- das Vorbringen der Kläger als richtig zu unterstellen, der "Beschäftigungsstaat" lasse keinerlei steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung der Einnahmen zu (Buchst. c der Rückausnahme).

24 c) Es fehlt jedoch an der in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 2 Buchst. b EStG enthaltenen Voraussetzung, wonach die Einnahmen nach einem DBA im Inland steuerfrei sein müssen.

25 aa) Schon nach dem Wortlaut des Gesetzes ist diese Voraussetzung nicht erfüllt. Die Steuerbefreiung beruht nicht auf einem DBA, sondern auf einer Vereinbarung, die ihre Grundlage wiederum in einem zwischenstaatlichen Übereinkommen hat. Dass der Gesetzgeber im Einkommensteuerrecht klar zwischen diesen beiden Formen völkerrechtlicher Verträge differenziert, folgt auch aus der systematischen Überlegung, dass einerseits in § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG von DBA die Rede ist, andererseits in der unmittelbar nachfolgenden Norm des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG aber ausdrücklich eine Regelung für "sonstige zwischenstaatliche Übereinkommen" getroffen wurde. Dies zeigt, dass der Gesetzgeber nicht jedes zwischenstaatliche Übereinkommen, in dem auch eine steuerliche Regelung enthalten ist beziehungsweise das --wie hier-- zu einer solchen Regelung ermächtigt, schon deshalb zugleich als DBA ansieht.

26 bb) Die Voraussetzungen für die von den Klägern --sinngemäß-- gewünschte analoge Anwendung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 2 Buchst. b EStG auf sonstige zwischenstaatliche Übereinkommen liegen nicht vor.

27 Voraussetzung für die Vornahme einer Analogie ist eine planwidrige Regelungslücke; ferner müssen der vom Gesetzgeber geregelte und der nicht geregelte Fall durch eine vergleichbare Interessenlage gekennzeichnet sein. Eine planwidrige Regelungslücke ist nur gegeben, wenn das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und der ihm immanenten Teleologie, unvollständig und somit ergänzungsbedürftig ist und seine Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (zum Ganzen BFH-Urteile vom 02.06.2005 - III R 86/03, BFHE 210, 137, BStBl II 2005, 756, unter II.2.a und vom 03.12.2019 - VIII R 34/16, BFHE 267, 232, BStBl II 2020, 836, Rz 27, beide m.w.N.).

28 Zwar sind die Kläger der Ansicht, Art. x Abs. 1 Satz 2 der Vereinbarung habe materiell die Funktion eines DBA. Auch wenn dies der Fall sein sollte, wäre eine damit eventuell aufgezeigte Regelungslücke jedenfalls nicht planwidrig. Denn unmittelbarer Anlass der Einfügung der in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 2 EStG enthaltenen Rückausnahme 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) war das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Sache Bechtel vom 22.06.2017 - C-20/16 (EU:C:2017:488, BStBl II 2017, 1271), das zu einem DBA-Fall ergangen war. Der Gesetzgeber wollte die nationale Rechtslage an die Aussagen der EuGH-Entscheidung anpassen und hat zu diesem Zweck genau --und nur-- diejenige Fallgruppe, zu der die EuGH-Entscheidung ergangen ist (in einem DBA enthaltene Steuerbefreiung im Anwendungsbereich der Arbeitnehmer-Freizügigkeit im Verhältnis zu einem anderen Mitgliedstaat der EU), in nationales Recht umgesetzt (vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 24.09.2018, BTDrucks 19/4455, S. 41: "Dieser Entscheidung wird mit der nun vorgesehenen Änderung Rechnung getragen"). Der Senat hat bereits entschieden, dass im Hinblick auf diesen Normzweck eine wortlauterweiternde Auslegung der Rückausnahme ausgeschlossen ist (BFH-Urteil vom 27.10.2021 - X R 11/20, BFHE 275, 52, Rz 27).

29 Soweit der Senat darüber hinaus --in mittlerweile ständiger Rechtsprechung-- ausgesprochen hat, dass im Anwendungsbereich des vorrangigen Unionsrechts einzelne einschränkende Tatbestandsmerkmale der Rückausnahme im Wege unionsrechtskonformer Auslegung nicht anzuwenden sein können (vgl. BFH-Urteil vom 05.11.2019 - X R 23/17, BFHE 267, 34, BStBl II 2020, 763: steuerfreier Arbeitslohn aus der Schweiz; BFH-Urteil vom 27.10.2021 - X R 11/20, BFHE 275, 52: Anwendung der Rückausnahme nicht nur auf den Bezug steuerfreier

Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit, sondern auch auf steuerfreie Altersrenten; BFH-Urteil vom 24.05.2023 - X R 28/21, BFHE 280, 494: Anwendung auch auf steuerfreie Einkünfte aus selbständiger Arbeit), ist dies für den Streitfall ohne Bedeutung, weil die unionsrechtlichen Grundfreiheiten hier nicht einschlägig sind (dazu sogleich unter 3.).

30 3. Unionsrecht ist nicht verletzt.

31 Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH fällt in den Anwendungsbereich der Arbeitnehmer-Freizügigkeit (Art. 45 AEUV), wer als Unionsbürger --unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit-- in einem *anderen* Mitgliedstaat als dem Wohnsitzstaat eine Berufstätigkeit ausübt (EuGH-Urteile Jacob und Lennertz vom 14.03.2019 - C-174/18, EU:C:2019:205, Rz 21 und Belgischer Staat vom 15.07.2021 - C-241/20, EU:C:2021:605, Rz 20, beide m.w.N.). Hiervon geht auch die EU-Kommission aus (vgl. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen zur Bekräftigung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer vom 13.07.2010, KOM(2010)373 endgültig, S. 6). Vorliegend befinden sich demgegenüber sowohl der Wohnsitz als auch der Beschäftigungsort des Klägers im Inland. Damit handelt es sich nicht um einen unionsrechtlich relevanten grenzüberschreitenden Sachverhalt (so zutreffend BeckOK EStG/Fissenewert, 16. Ed. [01.07.2023], EStG § 10 Rz 426; KKB/Kanzler, 8. Aufl., § 10 EStG Rz 48; Wackerbeck, EFG 2023, 400; im Ergebnis auch Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rz 304; ebenso zum Anspruch der im Inland wohnhaften und beschäftigten Bediensteten zwischenstaatlicher Einrichtungen auch BSG-Urteil vom 20.05.2014 - B 10 EG 9/13 R (BSGE 116, 54, Rz 26).

32 Der EuGH-Rechtsprechung lassen sich auch keine Hinweise darauf entnehmen, dass bei zwischenstaatlichen Einrichtungen in Bezug auf die Steuer- und Sozialversicherungssysteme unionsrechtlich begründete Koordinierungspflichten bestehen könnten, wenn es sich im Übrigen um einen reinen Inlandssachverhalt handelt. Im Gegenteil hat der EuGH auch im Urteil Gardella vom 04.07.2013 - C-233/12, EU:C:2013, 449 (Rz 25), das einen Arbeitnehmer einer zwischenstaatlichen Einrichtung betraf, an dem Grundsatz festgehalten, dass ein Unionsbürger in den Anwendungsbereich des Art. 45 AEUV fällt, wenn er in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Herkunftsstaat eine Berufstätigkeit --auch bei einer internationalen Organisation-- ausübt.

33 4. Dieses Ergebnis lässt keinen Verstoß gegen verfassungsrechtliche Garantien erkennen.

34 Der Senat hat sich --zeitlich nach Ergehen der vorinstanzlichen Entscheidung und nach Einreichung der Revisionsbegründung im vorliegenden Verfahren-- in Bezug auf einen Sachverhalt, in dem es um die Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen ging, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreiem Arbeitslohn aus einem Drittstaat (China) standen, ausführlich mit den auch von den Klägern genannten verfassungsrechtlichen Maßstäben befasst (BFH-Urteil vom 14.12.2022 - X R 25/21, BFHE 279, 169, Rz 31 ff.). Er ist dabei zu dem Ergebnis gekommen, dass das in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG angeordnete Abzugsverbot weder unter dem Gesichtspunkt des objektiven Nettoprinzips noch im Hinblick auf das aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abzuleitende Verbot einer doppelten Besteuerung, das subjektive Nettoprinzip oder das Gebot der Folgerichtigkeit Verfassungsrecht verletzt. Zur näheren Begründung wird auf die genannte Entscheidung Bezug genommen.

35 5. Die an die Organisation gezahlten Renten- und Krankenversicherungsbeiträge können auch nicht im Rahmen des --für den steuerfreien Arbeitslohn geltenden-- Progressionsvorbehalts bei der Ermittlung des auf das steuerpflichtige Einkommen anzuwendenden Steuersatzes als Abzugsposten berücksichtigt werden.

36 a) Gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG ist auf das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen unter anderem dann ein besonderer Steuersatz anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer steuerfrei sind, bezogen hat. Der besondere Steuersatz ist der Steuersatz, der sich ergibt, wenn bei der Berechnung der Einkommensteuer das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen vermehrt oder vermindert wird um die in § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 EStG bezeichneten Einkünfte (§ 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG).

37 Nach dem klaren Gesetzeswortlaut gehen daher nur "Einkünfte" in die Ermittlung des besonderen Steuersatzes ein. Da Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben nicht bereits bei Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt, sondern vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden (vgl. zum Einkommensermittlungsschema § 2 Abs. 2 bis 4 EStG), beeinflussen sie die Höhe der Einkünfte nicht.

38 b) Dies entspricht der ständigen, zu § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung

(vgl. BFH-Entscheidungen vom 03.11.2010 - I R 73/09, BFH/NV 2011, 773, Rz 9 und vom 22.02.2023 - I R 55/20, BFH/NV 2023, 801, Rz 17) und gilt auch für Altersvorsorgeaufwendungen, ungeachtet dessen, dass es sich seit 2005 materiell-rechtlich um vorweggenommene Werbungskosten handelt (zur Nichteinbeziehung von Altersvorsorgeaufwendungen in die Ermittlung des für den Progressionsvorbehalt maßgebenden Steuersatzes ausdrücklich BFH-Urteile vom 18.04.2012 - X R 62/09, BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721, Rz 43; vom 16.09.2015 - I R 61/13, BFH/NV 2016, 401, Rz 21 und vom 13.04.2021 - I R 19/19, BFH/NV 2021, 1357, Rz 22 ff.).

39 Für § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG gilt angesichts des insoweit identischen Wortlauts nichts anderes. Soweit das von den Klägern angeführte Urteil des FG München vom 27.05.2014 - 15 K 3529/11 (DStRE 2015, 1483, unter II.3.) ohne nähere Begründung ausgeführt hat, Altersvorsorgeaufwendungen könnten im Rahmen der Berechnung des Steuersatzes nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG abgezogen werden, handelt es sich offensichtlich um eine nicht entscheidungserhebliche Bemerkung, da die dortige Klage abgewiesen wurde.

40 c) Mit dem Einwand der Kläger, der BFH habe im Urteil vom 29.04.1992 - I R 102/91 (BFHE 168, 157, BStBl II 1993, 149) gegenteilig entschieden, hat sich der BFH bereits befasst und zutreffend darauf hingewiesen, dass diese Entscheidung zu der bis 1995 geltenden Fassung des § 32b EStG ergangen ist, die einen anderen Wortlaut aufwies (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.2015 - I R 61/13, BFH/NV 2016, 401, Rz 21).

41 Ebenso hat der BFH bereits entschieden, dass die Nichteinbeziehung der mit den steuerfreien Einkünften in Zusammenhang stehenden Vorsorgeaufwendungen in die Ermittlung des Steuersatzes nicht gegen Verfassungs- und Unionsrecht verstößt (ausführlich BFH-Urteil vom 16.09.2015 - I R 61/13, BFH/NV 2016, 401, Rz 22 ff.). Er hat die dieser Entscheidung zugrunde liegende Argumentation auch nach Ergehen des EuGH-Urteils Bechtel (EU:C:2017:488, BStBl II 2017, 1271) nochmals geprüft und bestätigt (BFH-Urteil vom 13.04.2021 - I R 19/19, BFH/NV 2021, 1357, Rz 25). Da die Kläger --mit Ausnahme des bloßen Verweises auf die genannte EuGH-Entscheidung-- keine neuen Argumente vortragen, die der BFH noch nicht erwogen hat, lässt es der Senat bei dem Verweis auf die ständige BFH-Rechtsprechung bewenden. Soweit die Kläger sich auf die Kommentierung von Wagner (in Brandis/Heuermann, § 32b EStG Rz 31) berufen, ist diese durch die --dort noch nicht berücksichtigte-- Einfügung von § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 2 EStG überholt.

42 6. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

43 Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de