Beschluss vom 28. Februar 2024, I R 26/21

Reichweite des § 1a EStG

ECLI:DE:BFH:2024:B.280224.IR26.21.0

BFH I. Senat

EStG § 1 Abs 3, EStG § 1a Abs 1 Nr 2, EStG § 10 Abs 2 S 1 Nr 1, EStG § 26, DBA NLD 2012 Art 24

vorgehend FG Düsseldorf, 20. Mai 2021, Az: 9 K 3063/19 E

Leitsätze

NV: Die (ergänzende) fiktive unbeschränkte Steuerpflicht von EU- und EWR-Familienangehörigen nach § 1a des Einkommensteuergesetzes (EStG) reicht nicht so weit, dass der im Ausland lebende und dort Einkünfte beziehende Ehegatte im Inland einschränkungslos als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln wäre und alle für einen unbeschränkt Steuerpflichtigen geltenden Vergünstigungen bei der Besteuerung der Einkünfte des nach § 1 Abs. 1 oder 3 EStG (fiktiv) unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Art einer "Schattenveranlagung" berücksichtigt werden müssten. Daher können mit der Einkunftserzielung im Ausland zusammenhängende Aufwendungen (hier: Beiträge zur niederländischen Renten- und Pflegeversicherung) eines nicht in der Bundesrepublik Deutschland wohnenden Ehegatten bei der inländischen Besteuerung der Einkünfte des (fiktiv) unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht als Sonderausgaben in Abzug gebracht werden.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 20.05.2021 - 9 K 3063/19 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), beide als Arbeitnehmer erwerbstätig, wohnten im Jahr 2018 (Streitjahr) in den Niederlanden. Die Klägerin bezog dort Arbeitslohn in Höhe von ... €. Der Kläger stellte einen Antrag nach § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG), aufgrund seiner inländischen Einkünfte (Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit: ... €) als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt zu werden. Die Kläger stellten zudem den Antrag, die Klägerin für die Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln.

2 Die Klägerin hat Beiträge zum niederländischen Sozialversicherungssystem geleistet:

- Beiträge zur Krankenversicherung ... €
- Beiträge zur Pflegeversicherung (AWBZ) ... €
- Beiträge zur Rentenversicherung (AOW) ... €

3 Bei den Beiträgen zur Renten- und Pflegeversicherung handelt es sich um Beiträge, die aufgrund des niederländischen Arbeitslohns und abhängig von dessen Höhe einbehalten wurden (AOW: 17,9 %; AWBZ: 12,65 %).

Beide Versicherungen sind Pflichtversicherungen, deren Leistungsinhalte denen der deutschen Sozialpflichtversicherung ähneln. Bei den Beiträgen zur Krankenversicherung handelt es sich um Beiträge aufgrund der in den Niederlanden zu zahlenden "Kopfpauschale" (... € monatlich) zuzüglich einer freiwilligen Zusatzversicherung (... € monatlich).

4 Bei der Versteuerung des Arbeitslohns der Klägerin in den Niederlanden wurde der sogenannte Heffingskorting abgezogen. Dabei handelt es sich um einen Abgabennachlass auf Steuern unter Berücksichtigung der Sozialversicherungsabgaben anstelle eines persönlichen Grundfreibetrages (steuerliche Vergünstigung unter Berücksichtigung der persönlichen Gesamtumstände im Zusammenhang mit der Pflicht-Sozialversicherung ["Volksverzekering"]).

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) führte im Rahmen der inländischen Besteuerung des Einkommens eine Zusammenveranlagung der Kläger durch. Dabei wurden die Krankenversicherungsbeiträge zum Sonderausgabenabzug zugelassen, soweit sie die in den Niederlanden verpflichtende Basisversorgung betrafen, die Beiträge der Klägerin zur niederländischen Renten- und Pflegeversicherung blieben hingegen unberücksichtigt. Die Einkünfte der Klägerin wurden für Zwecke der deutschen Besteuerung im Übrigen lediglich im Wege des Progressionsvorbehalts einbezogen.

6 Nach erfolglosem Einspruch erhoben die Kläger dagegen Klage; das Finanzgericht (FG) Düsseldorf hat die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 1301 veröffentlichtem Urteil vom 20.05.2021 - 9 K 3063/19 E abgewiesen.

7 Dagegen richtet sich die Revision der Kläger, die sie auf die Verletzung materiellen Rechts stützen.

8 Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung des FA vom 08.10.2019 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 09.07.2019 dergestalt abzuändern, dass die Einkommensteuer auf ... € festgesetzt wird.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die Klägerin nach § 1 Abs. 3 i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG bei Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln war, diese Fiktion aber nicht dazu führt, dass sich ihre mit ihrer Einnahmeerzielung im Ausland zusammenhängenden Werbungskosten beziehungsweise Sonderausgaben bei der Besteuerung der Einkünfte des Klägers auswirken.

11 1. Es steht zwischen den Beteiligten weder im Streit, dass der Kläger die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG erfüllte und deshalb aufgrund des von ihm gestellten Antrags mit seinen inländischen Einkünften (§ 1 Abs. 4, § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG) als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln war, wobei sein Arbeitslohn nach Art. 14 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 12.04.2012 (BGBl II 2012, 1415, BStBl I 2016, 48) --DBA-Niederlande 2012-- der deutschen Besteuerung unterlag, noch dass die Klägerin wegen ihres Wohnsitzes in den Niederlanden und mangels inländischer Einkünfte weder beschränkt noch unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war. Der Senat sieht deshalb von weiteren Ausführungen dazu ab.

12 2. Für den nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandelnden Kläger wird nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, hier die Klägerin, auf den entsprechend gestellten Antrag hin für die Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, so dass die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung erfüllt sind. Das FG hat dazu zutreffend darauf verwiesen, dass nach Nr. XVI. zu Art. 24 des Protokolls zum DBA-Niederlande 2012 (BGBl II 2012, 1453, BStBl I 2016, 69) die tatbestandlichen Beschränkungen

des § 1 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG (sogenannte Wertgrenzen) nicht für in den Niederlanden ansässige Ehegatten gelten, wenn der im Inland steuerpflichtige Ehegatte --wie im Streitfall-- die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG erfüllt.

13 3. § 1a EStG reicht indessen nicht so weit, dass die Klägerin einschränkungslos als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln wäre beziehungsweise alle für einen unbeschränkt Steuerpflichtigen geltenden Vergünstigungen nach Art einer "Schattenveranlagung" berücksichtigt werden müssten.

14 a) Bereits aus dem eindeutigen Wortlaut des § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG folgt insoweit, dass der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland auf Antrag lediglich für die Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird. Die familiäre Situation der Kläger findet daher in der Weise Berücksichtigung, dass als Folge der Zusammenveranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1, § 26b EStG) das Splittingverfahren zur Anwendung kommt und gegebenenfalls persönliche Höchst- und Pauschbeträge verdoppelt werden. Die Fiktion führt hingegen weder dazu, dass die Einnahmen der Klägerin in die inländische Besteuerung bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einfließen noch dazu, dass sich ihre mit ihrer Einnahmeerzielung im Ausland zusammenhängenden Werbungskosten und Sonderausgaben bei der deutschen Besteuerung auswirken. Die Einkünfte der Klägerin wirken sich lediglich bei der Bemessung des Steuersatzes für Einkünfte des Klägers im Rahmen des Progressionsvorbehalts (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 und Abs. 2 EStG) aus.

15 b) § 1a EStG regelt keine eigenständige Form der unbeschränkten Steuerpflicht, sondern ergänzt lediglich § 1 Abs. 3 EStG, der beschränkt Steuerpflichtigen auf Antrag solche steuerlichen Vergünstigungen eröffnet, die § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG eigentlich ausschließt. Nicht von § 1 Abs. 3 EStG erfasst werden die in § 1a Abs. 1 EStG aufgezählten Vergünstigungen, weil es bei diesen nicht nur auf die Zuordnung des Steuerpflichtigen zur unbeschränkten Steuerpflicht ankommt, sondern auch auf diejenige der Familienangehörigen. Letztere werden nur dann als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, wenn sie selbst die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG erfüllen, was aber bei der Klägerin nicht der Fall ist. Hier liegt die Bedeutung des § 1a EStG, der einen Anspruch auf familienbezogene Vorteile begründet, die ansonsten auf reine Inlandsfälle beschränkt sind (vgl. Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a EStG Rz 5).

16 c) Es steht danach außer Frage, dass § 1a EStG abschließend ist und darüber hinausgehende Steuervergünstigungen --insbesondere der Abzug der mit der Einnahmeerzielung zusammenhängenden Sonderausgaben des im Ausland lebenden Ehegatten-- nicht gewährt werden können (Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 1a Rz 2; Brandis/Heuermann/Vogt, § 1a EStG Rz 48; Schmidt/Heinicke, EStG, 42. Aufl., § 1a Rz 15; Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a EStG Rz 8; Jelinek, EFG 2021, 1303).

17 4. Ein Abzug der von der Klägerin in den Niederlanden verausgabten Beträge kommt --unabhängig von der Frage, welche Rechtsqualität dem "Heffingskorting" zukommt (dazu Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24.05.2023 - X R 28/21, BFHE 280, 494) beziehungsweise ob die entsprechenden Aufwendungen dadurch bereits berücksichtigt wurden (so Schmidt/Krüger, EStG, 42. Aufl., § 10 Rz 136; BeckOK EStG/Fissenewert, 17. Ed. [01.07.2023], EStG § 10 Rz 426)-- auch nicht nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG in Betracht, weil es an der dort in Buchst. b genannten Voraussetzung (Steuerfreiheit der Einnahmen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung --DBA--) fehlt. Die Einnahmen der Klägerin sind nicht nach einem DBA steuerfrei, sondern deshalb, weil sie in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) schon nicht nach nationalem Recht der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterfallen.

18 5. Eine Verpflichtung Deutschlands zur Berücksichtigung der Aufwendungen der Klägerin bei der Besteuerung der Einkünfte des Klägers aufgrund Unionsrechts besteht nicht.

19 a) Es obliegt grundsätzlich dem Wohnsitzstaat, die persönliche Lage und den Familienstand der Steuerpflichtigen bei der Besteuerung zu berücksichtigen (z.B. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Gschwind vom 14.09.1999 - C-391/97, EU:C:1999:409, Slg. 1999, I-5451). Allerdings widerspräche es der unionsrechtlichen Arbeitnehmerfreizügigkeit, wenn in dem Wohnsitzstaat faktisch, mangels ausreichend hoher zu besteuernder Einkünfte, keine Möglichkeit bestünde, die persönliche Lage und den Familienstand eines Steuerpflichtigen bei dessen Einkommensbesteuerung ausreichend zu berücksichtigen (EuGH-Urteil Schumacker vom 14.02.1995 - C-279/93, EU:C:1995:31, Slg. 1995, I-225).

20 b) Der deutsche Gesetzgeber hat diese Vorgaben in § 1 Abs. 3 und § 1a EStG umgesetzt. Daher sind die persönlichen Verhältnisse des Klägers bei seiner inländischen Besteuerung ausnahmslos wie bei einem Inländer zu

berücksichtigen. Die persönlichen Verhältnisse der Klägerin, insbesondere ihre mit ihren niederländischen Einkünften zusammenhängenden Sozialabgaben, sind indes entsprechend dem oben genannten Grundsatz tatsächlich und effektiv von dem Wohnsitz- und Beschäftigungsstaat, den Niederlanden, zu berücksichtigen. Es ist insoweit allein Sache der Niederlande, die Art und Weise der steuerlichen Berücksichtigung festzulegen. Eine Pflicht Deutschlands, etwaige Mängel bei der Berücksichtigung der persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse der Klägerin bei deren Besteuerung in den Niederlanden durch eine Berücksichtigung dieser Verhältnisse bei der Besteuerung des in Deutschland steuerbaren Einkommens des Klägers auszugleichen, kann aus der Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit nicht hergeleitet werden, denn diese Mängel würden unabhängig davon bestehen, ob der Kläger in Deutschland oder in den Niederlanden arbeitet.

21 c) Nichts anderes folgt aus dem EuGH-Urteil Bechtel vom 22.06.2017 - C-20/16, EU:C:2017:488 (BStBl II 2017, 1271). Die verheirateten und zusammenveranlagten Kläger des Rechtsstreits hatten ihren Wohnsitz beide in Deutschland, während die dortige Klägerin als Beamtin in Frankreich arbeitete. Der Wohnsitzstaat Deutschland hatte deshalb nach Auffassung des EuGH die Beiträge der Klägerin zur französischen Sozialversicherung (Altersvorsorge und Krankenversicherung) bei der Besteuerung gegebenenfalls zu berücksichtigen. Die damit aufgeworfenen Fragen können für den Streitfall aber allenfalls eine Rolle bei der Besteuerung der Kläger im Wohnsitzstaat Niederlande spielen.

22 6. Der von der Revision geltend gemachte Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot nach Art. 24 DBA-Niederlande 2012 liegt schon deshalb nicht vor, weil --wie oben ausgeführt-- das DBA auf die Einkünfte der Klägerin nicht anwendbar ist. § 1a EStG ändert daran nichts.

23 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de