

Beschluss vom 02. September 2026, I R 51/23 (I R 20/18)

Zur Überprüfung einer Ermessensentscheidung nach § 34c Abs. 5 EStG

ECLI:DE:BFH:2026:B.020926.IR51.23.0

BFH I. Senat

§ 34c Abs 5 EStG, Art 4 Abs 3 EUVtr, Art 208 AEUV, Art 210 AEUV, Art 3 Abs 1 GG, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012

vorgehend FG Köln, 22. März 2018, Az: 7 K 585/15

Leitsätze

1. NV: Die nach § 34c Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erforderliche "volkswirtschaftliche Zweckmäßigkeit" liegt nur dann vor, wenn die Steuerbegünstigung der deutschen Außenwirtschaft dient. Vor diesem Hintergrund bezweckt der Auslandstätigkeitserlass (ATE), soweit er --gestützt auf § 34c Abs. 5 EStG-- die Möglichkeit eines Erlasses von Einkommensteuer durch die Finanzverwaltung schafft, in erster Linie die Förderung der deutschen Exportwirtschaft (Bestätigung der Rechtsprechung, s. Senatsurteil vom 17.06.2020 - I R 7/18, BFHE 269, 301, BStBl II 2021, 211; Senatsbeschlüsse vom 08.12.2010 - I B 98/10, BFH/NV 2011, 596; vom 13.07.2021 - I R 20/18, BFHE 274, 46).
2. NV: Allgemeine Verwaltungsanweisungen wie der ATE sind nicht wie Gesetze auszulegen. Maßgebend ist, wie die Verwaltung die Anweisung verstanden hat und verstanden wissen wollte und wie sie dementsprechend verfahren ist. Ist objektiv zweifelhaft, ob ein bestimmter Fall unter die Verwaltungsanweisung fällt, ist es Sache der Verwaltungsbehörden zu entscheiden, ob die Regelung anzuwenden ist oder nicht. Die Gerichte dürfen deshalb Verwaltungsanweisungen nur daraufhin überprüfen, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist. Somit können die Finanzgerichte die Verwaltungsbehörden nicht zwingen, eine Verwaltungsanweisung auch auf einen Fall anzuwenden, bei dem objektive Zweifel an seiner "Tatbestandsmäßigkeit" bestehen und bei dem die Behörde ohne Willkür von der Anwendung der Anweisung Abstand genommen hat (Bestätigung der Rechtsprechung, s. Senatsurteil vom 05.10.1977 - I R 250/75, BFHE 123, 341, BStBl II 1978, 50; Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 20/18, BFHE 274, 46).
3. NV: Die von der Verwaltung praktizierte Versagung einer Steuerbefreiung nach dem ATE für den Arbeitslohn, der im Zusammenhang mit einer Tätigkeit für ein überwiegend mit Mitteln des European Development Fund finanziertes Projekt der öffentlichen Entwicklungshilfe erzielt worden ist, ist mit dem Unionsrecht vereinbar (Anschluss an Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Finanzamt G (Entwicklungshilfeprojekt) vom 07.09.2023 - C-15/22, ECLI:EU:C:2023:636).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 22.03.2018 - 7 K 585/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war vom ...2009 bis zum ...2012 bei der Entwicklungshilfegesellschaft A mbH (GmbH) mit Sitz in Z (Bundesrepublik Deutschland --Deutschland--) nichtselbständig als Projektleiterin beschäftigt. Sie arbeitete aufgrund eines projektbefristeten Anstellungsvertrags im Rahmen der Micro Projects Programme in Afrika. Dabei handelte es sich um ein --ganz oder teilweise-- mit Mitteln des European Development Fund --EDF-- (EURO-PEAID/125800/D/SER/NG; 7. und 9. EDF) und jedenfalls nicht durch Deutschland finanziertes

Projekt. Wohnort und Lebensmittelpunkt der Klägerin waren in dieser Zeit Y (Deutschland), Beschäftigungsort war X (Afrika).

- 2 Einem Antrag des Arbeitgebers auf Freistellung des Arbeitslohns nach dem sogenannten Auslandstätigkeitserlass --ATE-- (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 31.10.1983, BStBl I 1983, 470) für die Zeit vom ...2009 bis ...2011 war durch das Finanzamt Z stattgegeben worden. Der Arbeitgeber hatte entsprechend für die Jahre 2011 und 2012 (Streitjahre) keine Lohnsteuer von dem Arbeitslohn der Klägerin einbehalten und abgeführt. In Afrika war ebenfalls keine Versteuerung des Arbeitslohns der Klägerin erfolgt.
- 3 Auf den elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen der Klägerin sind steuerfreier Arbeitslohn nach ATE für 2011 in Höhe von ... € und für 2012 in Höhe von ... € sowie steuerfreie Arbeitgeberleistungen bei doppelter Haushaltsführung für 2011 in Höhe von ... € und für 2012 in Höhe von ... € ausgewiesen.
- 4 Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung bei der GmbH stellte das zuständige Finanzamt fest, dass das Projekt nicht durch den Bund oder die Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit, sondern durch den EDF finanziert worden war, und bat den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) darum, den Arbeitslohn der Klägerin im Rahmen von Einkommensteuerveranlagungen der Besteuerung zu unterwerfen. Mit Bescheiden vom 13.02.2014 setzte das FA die Einkommensteuer 2011 auf ... € und die Einkommensteuer 2012 auf ... € fest. Dabei berücksichtigte es die Bruttoarbeitslöhne der Klägerin --vermindert um die dazu erklärten Werbungskosten in Höhe von ... € für 2011 und in Höhe von ... € für 2012-- als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 5 Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin dagegen Klage vor dem Finanzgericht (FG) Köln, das diese mit Urteil vom 22.03.2018 - 7 K 585/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1748) als unbegründet abwies.
- 6 Dagegen wehrt sich die Klägerin mit ihrer Revision, die sie auf die Verletzung von Bundesrecht stützt.
- 7 Der Senat hat das Verfahren mit Beschluss vom 13.07.2021 - I R 20/18 (BFHE 274, 46) ausgesetzt und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob Art. 4 Abs. 3 des Vertrags über die Europäische Union (EUV) und Art. 208 i.V.m. Art. 210 AEUV dahingehend auszulegen sind, dass sie einer einzelstaatlichen Verwaltungspraxis entgegenstehen, nach der ein Steuerverzicht nicht in Fällen ausgesprochen wird, in denen ein Projekt der Entwicklungszusammenarbeit durch den EDF finanziert wird, während unter bestimmten Voraussetzungen auf die Besteuerung des Arbeitslohns verzichtet wird, den der Arbeitnehmer aufgrund eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses für eine Tätigkeit im Zusammenhang mit der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe im Rahmen der technischen oder finanziellen Zusammenarbeit erzielt, die zu mindestens 75 % durch ein für die Entwicklungszusammenarbeit zuständiges Bundesministerium oder aber durch eine staatseigene private Entwicklungshilfegesellschaft finanziert wird.
- 8 Mit Urteil Finanzamt G (Entwicklungshilfeprojekt) vom 07.09.2023 - C-15/22 (ECLI:EU:C:2023:636) hat der EuGH auf die Vorlagefrage geantwortet, dass Art. 4 Abs. 3 EUV und Art. 208 i.V.m. Art. 210 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Steuerpraxis nicht entgegenstehen, wonach die Befreiung des Arbeitslohns, den ein Arbeitnehmer für eine Tätigkeit im Zusammenhang mit der öffentlichen Entwicklungshilfe erzielt, von der Einkommensteuer versagt wird, wenn diese Tätigkeit aus einem EDF finanziert wird, während die Befreiung gewährt wird, wenn eine solche Tätigkeit zu mindestens 75 % durch ein für die Entwicklungszusammenarbeit zuständiges Ministerium oder durch eine dem betreffenden Mitgliedstaat gehörende private Entwicklungshilfegesellschaft finanziert wird.
- 9 Der Senat hat das Verfahren unter dem hiesigen Aktenzeichen wieder aufgenommen und den Beteiligten Gelegenheit gegeben, sich zum Fortgang des Verfahrens zu äußern.
- 10 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Köln vom 22.03.2018 - 7 K 585/15 sowie die Einspruchsentscheidung des FA vom 10.02.2015 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 vom 13.02.2014 dahingehend zu ändern, dass die Steuer auf 0 € festgesetzt wird.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12** 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. So wie dies der Senat schon in seinem Vorlagebeschluss vom 13.07.2021 - I R 20/18 (BFHE 274, 46) zum Ausdruck gebracht hat, geht er trotz der nunmehr vorgetragenen weiteren Argumente der Klägerin weiterhin davon aus, dass das FG rechtsfehlerfrei dahin erkannt hat, dass die Klägerin keinen Anspruch nach § 34c Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) i.V.m. dem ATE gegenüber dem FA darauf hat, die für die Streitjahre festgesetzte Einkommensteuer auf 0 € herabzusetzen.
- 13** 1. Der Senat geht zunächst davon aus, dass das FA seine Sachentscheidung zu § 34c Abs. 5 EStG i.V.m. dem ATE konkludent mit der Einkommensteuerfestsetzung verbunden hat, da es die Bruttoarbeitslöhne der Klägerin vermindert um die dazu erklärten Werbungskosten als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit behandelt hat (vgl. bereits Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 20/18, BFHE 274, 46). Das ergibt sich schon daraus, dass das FA von dem mit einer Lohnsteueraußenprüfung bei der GmbH befassten Prüfer ausdrücklich darum gebeten worden ist, den Arbeitslohn der Klägerin angesichts der Finanzierung des Entwicklungshilfeprojekts im Rahmen von Einkommensteuerveranlagungen der (regulären) Besteuerung zu unterwerfen, während zuvor wegen des Antrags des Arbeitgebers der Klägerin auf Freistellung des Arbeitslohns nach dem ATE keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt worden war. Das FA hat zwar in die streitbefangenen Einkommensteuerbescheide keinen entsprechenden Hinweis aufgenommen. Das ändert aber nichts an der Tatsache, dass es in der Sache die Entscheidung getroffen hat, den Arbeitslohn der Klägerin --anders als zuvor im Rahmen der lohnsteuerlichen Behandlung-- der Besteuerung zu unterwerfen. Soweit die Klägerin ausführt, sie habe nach den Feststellungen des FG die begehrte Steuerfreistellung erst mit ihren Einsprüchen beantragt und von Anträgen im Rahmen der Steuererklärung oder einer Sachentscheidung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung sei nicht die Rede gewesen, verkennt sie, dass nach den Feststellungen des FG der Arbeitgeber der Klägerin die Steuerfreistellung beantragt hatte, wie dies unter anderem auch in Abschn. VI Nr. 1 ATE vorgesehen ist. Dort ist unter der Nr. 2 weiter ausgeführt, dass der Arbeitnehmer den Verzicht auf die Besteuerung (nur) bei seinem Wohnsitzfinanzamt zu beantragen hat, soweit nicht bereits --wie im Streitfall-- vom Steuerabzug abgesehen worden ist.
- 14** 2. Nach § 34c Abs. 5 EStG können die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden mit Zustimmung des BMF die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder die Anwendung des Abs. 1 der Vorschrift besonders schwierig ist. Die Norm räumt insoweit den Finanzbehörden in verfassungskonformer Weise einen Ermessensspielraum ein und stellt einen Auffangtatbestand für diejenigen Fälle dar, in denen die Regelungen in den vorhergehenden Normabsätzen im konkreten Einzelfall nicht zu sachgerechten, außenwirtschaftlich erwünschten Ergebnissen führen (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 19.04.1978 - 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, BStBl II 1978, 548; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.08.1987 - VIII R 297/82, BFHE 151, 25, BStBl II 1988, 139; vom 14.06.1991 - VI R 185/87, BFHE 165, 208, BStBl II 1991, 926; Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 20/18, BFHE 274, 46). Die nach § 34c Abs. 5 EStG erforderliche "volkswirtschaftliche Zweckmäßigkeit" liegt nur dann vor, wenn die Steuerbegünstigung der deutschen Außenwirtschaft dient. Vor diesem Hintergrund bezweckt der ATE, soweit er --gestützt auf § 34c Abs. 5 EStG-- die Möglichkeit eines Erlasses von Einkommensteuer durch die Finanzverwaltung schafft, in erster Linie die Förderung der deutschen Exportwirtschaft (Senatsurteil vom 17.06.2020 - I R 7/18, BFHE 269, 301, BStBl II 2021, 211; Senatsbeschlüsse vom 08.12.2010 - I B 98/10, BFH/NV 2011, 596; vom 13.07.2021 - I R 20/18, BFHE 274, 46).
- 15** 3. Allgemeine Verwaltungsanweisungen --wie im Streitfall der ATE-- sind indessen nicht wie Gesetze auszulegen (vgl. BFH-Urteil vom 08.12.1993 - XI R 69/92, BFH/NV 1994, 500). Maßgebend ist nicht, wie das Gericht eine solche Anweisung verstünde, wenn sie ein Gesetz wäre, sondern wie die Verwaltung sie verstanden hat und verstanden wissen wollte und wie sie dementsprechend verfahren ist (Senatsurteil vom 21.10.1999 - I R 68/98, BFH/NV 2000, 891; Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 20/18, BFHE 274, 46). Ist objektiv zweifelhaft, ob ein bestimmter Fall unter die Verwaltungsanweisung fällt, ist es Sache der Verwaltungsbehörden zu entscheiden, ob die Regelung anzuwenden ist oder nicht. Die Gerichte dürfen deshalb Verwaltungsanweisungen --wie im Streitfall den ATE-- nur darauf überprüfen, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist (vgl. BFH-Urteile vom 13.01.2011 - V R 43/09, BFHE 233, 58, BStBl II 2011, 610; vom 21.07.2016 - X R 11/14, BFHE 254, 497, BStBl II 2017, 22; Senatsurteil vom 17.06.2020 - I R 7/18, BFHE 269, 301, BStBl II 2021, 211). Somit können die Finanzgerichte die Verwaltungsbehörden nicht --auch nicht unter Rückgriff auf § 34c Abs. 5 EStG-- zwingen, eine

Verwaltungsanweisung auch auf einen Fall anzuwenden, bei dem objektive Zweifel an seiner "Tatbestandsmäßigkeit" bestehen und bei dem die Behörde ohne Willkür von der Anwendung der Anweisung Abstand genommen hat (Senatsurteil vom 05.10.1977 - I R 250/75, BFHE 123, 341, BStBl II 1978, 50; Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 20/18, BFHE 274, 46).

- 16** 4. Das BMF hat in Abschn. I Nr. 4 ATE geregelt, dass unter anderem die Auslandstätigkeit für einen inländischen Auftragnehmer im Zusammenhang mit der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe im Rahmen der Technischen oder Finanziellen Zusammenarbeit begünstigt ist. Das FA hat den Passus "deutsche öffentliche Entwicklungshilfe" dabei so verstanden, dass nur solche Entwicklungshilfemaßnahmen erfasst werden, die unmittelbar aus deutschen Haushaltsmitteln finanziert werden. Zwar ist ein Zusammenhang mit der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe auch vorstellbar, wenn die Finanzierung --wie im Streitfall über den EDF-- nur mittelbar über den deutschen Haushalt abgewickelt wird. Abgesehen davon, dass der EDF nur zu einem bestimmten Teil aus deutschen Haushaltsmitteln finanziert wird, ist die vom FA gewählte Auslegung aber nicht nur möglich, sondern angesichts des genannten Zwecks des § 34c Abs. 5 EStG naheliegend und deshalb jedenfalls nicht willkürlich. Denn die Förderung der deutschen Exportwirtschaft wird vor allem dann sichergestellt, wenn deutsche Haushaltsmittel auf der Grundlage der Entscheidungen der zuständigen inländischen Entscheidungsgremien unmittelbar Projekten der deutschen Entwicklungshilfe zugutekommen. Dies ergibt sich schon daraus, dass dann Interessen anderer Staaten keine oder nur eine untergeordnete Berücksichtigung finden müssen. Es ist danach nach nationalem Recht nicht zu beanstanden, wenn nach der Auffassung des FA nur die Tätigkeiten eines solchen Arbeitnehmers steuerfrei gestellt werden, der für einen unter der Ägide der deutschen Entwicklungszusammenarbeit und unmittelbar aus deutschen öffentlichen Mitteln geförderten Arbeitgeber im Bereich der Entwicklungshilfe tätig wird (Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 20/18, BFHE 274, 46).
- 17** 5. Es ist der Klägerin auch nicht darin beizupflichten, die von ihr favorisierte Auslegung, wonach auch solche Entwicklungshilfemaßnahmen erfasst werden müssten, die nur mittelbar aus deutschen Haushaltsmitteln finanziert werden, ergäbe sich aus unions- oder verfassungsrechtlichen Gründen.
- 18** Dass Art. 4 Abs. 3 EUV und Art. 208 i.V.m. Art. 210 AEUV der genannten nationalen Steuerpraxis nicht entgegenstehen, hat der EuGH mit Urteil Finanzamt G (Entwicklungshilfeprojekt) vom 07.09.2023 - C-15/22 (ECLI:EU:C:2023:636) entschieden.
- 19** Dass die von der Verwaltung praktizierte Differenzierung auch nicht gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) verstößt, folgt daraus, dass die in § 34c Abs. 5 EStG angelegte und im ATE umgesetzte steuerliche Bevorzugung bestimmter Auslandstätigkeiten von einem Gesichtspunkt --nämlich der Förderung bestimmter Bereiche der deutschen Volkswirtschaft-- getragen wird, der auch aus verfassungsrechtlicher Sicht neben die allgemeinen Besteuerungsgrundsätze tritt und insbesondere gegenüber dem Grundsatz der Gleichbehandlung nicht zurücktreten muss (vgl. Senatsbeschluss vom 08.12.2010 - I B 98/10, BFH/NV 2011, 596). Das ist schon deshalb nicht zweifelhaft, weil das BVerfG --zu der mit § 34c Abs. 5 EStG inhaltlich übereinstimmenden Vorgängerregelung-- eine Eingrenzung der steuerlichen Begünstigung auf Maßnahmen zur Förderung der Außenwirtschaft im oben genannten Sinne nicht beanstandet, sondern eine solche sogar für geboten erachtet hat (BVerfG-Beschluss vom 19.04.1978 - 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, BStBl II 1978, 548). Soweit dazu die Auffassung vertreten wird, die insbesondere durch das EuGH-Urteil Petersen vom 28.02.2013 - C-544/11 (ECLI:EU:C:2013:124) seither eingetretene unionsrechtliche Entwicklung müsse gegebenenfalls zu einer anderen Einschätzung zur "gleichheitsrechtlichen Unbedenklichkeit" führen (so Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 25. Aufl., § 34c Rz 36), beziehen sich diese Bedenken lediglich auf die Beschränkung der Anwendung des ATE auf inländische Arbeitnehmer beziehungsweise Lieferanten, Hersteller oder Auftragnehmer, nicht hingegen auf die Frage der Finanzierung entsprechender Fördermaßnahmen (Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 20/18, BFHE 274, 46).
- 20** 6. Behördliche Ermessensfehler sind auch angesichts des --zuletzt mit Schriftsatz vom 10.08.2026 nochmals dargelegten-- weiteren Vorbringens der Klägerin nicht erkennbar.
- 21** a) Soweit die Klägerin ausführt, die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Einkommensteuerbescheide ergebe sich bereits daraus, dass dort keine Ermessenserwägungen angestellt und solche erst in der Einspruchsentscheidung nachgeschoben worden seien, ist dies unzutreffend. Es ist nämlich anerkannt, dass Ermessenserwägungen erstmals in der Einspruchsentscheidung vorgenommen werden können (vgl. BFH-Urteil vom 05.06.2002 - X R 40/01, BFH/NV 2002, 1419; Drüen in Tipke/Kruse, § 5 AO Rz 74; Neumann in Gosch, AO § 5 Rz 25). Hinzu kommt, dass die erforderliche Begründung ausweislich § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 der Abgabenordnung sogar bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht nachgeholt werden kann.

- 22** b) Es ist auch nicht richtig, wenn die Klägerin meint, die kurzen Erwägungen in der Einspruchsentscheidung seien ermessensfehlerhaft. Die Ermessenserwägungen des FA, wonach die Inanspruchnahme der Steuerfreistellung das Vorliegen "deutscher öffentlicher Entwicklungshilfe" voraussetzt, beziehen sich ausweislich der --wenn auch sehr kurz begründeten-- Einspruchsentscheidung nicht nur auf den ATE, sondern umfassend auch auf § 34c Abs. 5 EStG (so bereits Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 20/18, BFHE 274, 46). Soweit die Klägerin dazu moniert, das FA habe in der Einspruchsentscheidung EDF-Mittel mit Mitteln der Europäischen Union verwechselt, handelt es sich erkennbar nur um eine ungenaue Bezeichnung und ist dies jedenfalls in den Schriftsätzen im FG-Verfahren auch eindeutig zum Ausdruck gekommen. Es trifft auch nicht zu, dass es Aufgabe des FA gewesen wäre, im Einzelnen zu ermitteln, welchen Anteil an den EDF-Mitteln Deutschland aufgebracht hat beziehungsweise ob Deutschland dem konkreten Projekt im EDF-Ausschuss zugestimmt hat. Denn selbst wenn dies der Fall gewesen wäre, so hieße das nicht, dass dadurch sichergestellt wäre, dass deutsche Haushaltsmittel auf der Grundlage der Entscheidungen der zuständigen inländischen Entscheidungsgremien unmittelbar Projekten der deutschen Entwicklungshilfe zugutekommen würden, weil das nur der Fall wäre, wenn Interessen anderer Staaten keine oder nur eine untergeordnete Berücksichtigung finden würden.
- 23** c) Die Rüge, das FA habe unionsrechtliche Pflichten aus Art. 4 Abs. 3 EUV bei der Ermessensausübung berücksichtigen müssen, greift ebenfalls nicht durch. Der EuGH hat in seinem Urteil Finanzamt G (Entwicklungshilfeprojekt) vom 07.09.2023 - C-15/22 (ECLI:EU:C:2023:636) die im Streitfall vom FA angewendete Steuerpraxis, wonach die Befreiung des Arbeitslohns, den ein Arbeitnehmer für eine Tätigkeit im Zusammenhang mit der öffentlichen Entwicklungshilfe erzielt, von der Einkommensteuer versagt wird, wenn diese Tätigkeit aus einem EDF finanziert wird, während die Befreiung gewährt wird, wenn eine solche Tätigkeit zu mindestens 75 % durch ein für die Entwicklungszusammenarbeit zuständiges Ministerium oder durch eine dem betreffenden Mitgliedstaat gehörende private Entwicklungshilfegesellschaft finanziert wird, für unionsrechtskonform erklärt. Bereits daraus ergibt sich, dass sich unter Berücksichtigung des Art. 4 Abs. 3 EUV keine abweichende Ermessensentscheidung ergeben kann. Im Übrigen hat der EuGH ausdrücklich klargestellt, dass sich weder aus Art. 4 Abs. 3 EUV noch aus Art. 208 i.V.m. Art. 210 AEUV subjektive Rechte der Klägerin ergeben.
- 24** d) Es ist schließlich auch nicht richtig, wenn die Klägerin meint, eine andere Sachentscheidung habe ergehen müssen, weil die vom FA getroffene Entscheidung sachlich und persönlich unbillig sei. Derartige Aspekte hat das FA allein im bereits anhängigen Billigkeitsverfahren zu berücksichtigen.
- 25** 7. Dem vorgenannten Ergebnis steht schließlich auch die von dem für die GmbH zuständigen Finanzamt erteilte Freistellungsbescheinigung nicht entgegen, weil diese keine Bindungswirkung für die Einkommensteuer des Arbeitnehmers entfaltet (vgl. Senatsurteil vom 13.03.1985 - I R 86/80, BFHE 143, 455, BStBl II 1985, 500; Senatsbeschluss vom 08.12.2010 - I B 94/10, BFH/NV 2011, 802). Die der GmbH erteilte Bescheinigung enthält zudem den Hinweis, dass sie widerruflich unter der Bedingung gilt, dass die Voraussetzungen des ATE erfüllt sind. Vor diesem Hintergrund konnte die Klägerin kein berechtigtes Vertrauen darauf haben, dass es dauerhaft bei der Nichtbesteuerung ihrer Arbeitseinkünfte bleiben würde.
- 26** 8. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de