

**Titel:**

**Sozialversicherungsbeitrag und Bemessung des Progressionsvorbehalts**

**Normenketten:**

ESTG § 10 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, § 52 Abs. 18 S. 4

AEUV Art. 49

**Leitsatz:**

**Österreichische Sozialversicherungsbeiträge, die dort von der Bemessungsgrundlage der Lohnsteuer abgezogen wurden, können nicht nochmals in Deutschland unter Berufung auf das Unionsrecht als Sonderausgaben abgezogen werden. (redaktioneller Leitsatz)**

**Schlagworte:**

Sonderausgabenabzug ausländische Sozialversicherungsbeiträge, Sonderausgaben

**Rechtsmittelinstanz:**

BFH München, Beschluss vom 22.02.2023 – I R 55/20

**Weiterführende Hinweise:**

Revision zugelassen

**Fundstellen:**

EFG 2021, 626

BeckRS 2020, 41077

IStr 2021, 682

LSK 2020, 41077

DStRE 2021, 1032

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

**Entscheidungsgründe**

I.

1

Streitig ist, ob in Österreich gezahlte Sozialversicherungsbeiträge als Sonderausgaben abziehbar oder zumindest bei der Bemessung des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind.

2

Die Klägerin wird für das Streitjahr 2015 beim Beklagten - dem Finanzamt (FA) - zur Einkommensteuer veranlagt. Neben ihren in Deutschland erzielten selbstständigen Einkünften erzielte sie im Streitjahr in Österreich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

3

1. Ausweislich eines im Besteuerungsverfahren vorgelegten Lohnzettels und Beitragsgrundlagennachweises (Einkommensteuerakte Blatt 11) wurden die in Österreich steuerpflichtigen Bezüge wie folgt ermittelt (in €):

Bruttobezüge 14.916,33 abzüglich „Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 ...“ 1.745,52

abzüglich einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge 2.383,03

abzüglich übrige Abzüge 504,00

ergibt steuerpflichtige Bezüge 10.283,78 Als „insgesamt einbehaltene Lohnsteuer“ ist ein Betrag von 2.323,54 € ausgewiesen.

**4**

Die Klägerin erklärte in ihrer Einkommensteuererklärung für Zwecke des Progressionsvorbehalts den Bruttolohn von 14.916,33 €, sowie hiermit zusammenhängende Werbungskosten in Höhe von 3.518 €. Die daraus ermittelten Einkünfte in Höhe von 11.398 € unterwarf das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 04.07.2017 dem Progressionsvorbehalt.

**5**

2. Mit ihrem Einspruch beantragte die Klägerin unter Berufung auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, die österreichischen Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 2.384 € als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Das Finanzamt wies den Einspruch in der Einspruchsentscheidung vom 27.04.2018 als unbegründet zurück.

**6**

3. Mit ihrer Klage verfolgt die Klägerin ihr Ziel weiter, dass die in Österreich entrichteten Beiträge zur Renten- und Krankenversicherung als Sonderausgaben steuermindernd berücksichtigt werden. § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) sei nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH, Urteil vom 22.06.2017 - C-20/16 -, BStBl II 2017, 1271) nicht mit dem Unionsrecht vereinbar. Zwar sei es so, dass im Fall der Klägerin der österreichische Staat bei der Bemessung der Quellensteuer (Lohnsteuer) die Sozialversicherungsbeiträge berücksichtigt habe. Ob dies allein die Ablehnung einer Berücksichtigung im Rahmen des Sonderausgabenabzugs oder im Rahmen des Progressionsvorbehalts rechtfertige, sei aus Sicht der Klägerin eine offene Rechtsfrage. Der EuGH habe in der genannten Entscheidung die Vorlagefrage 2 des vorlegenden Bundesfinanzhofs (BFH, EuGH-Vorlage vom 16.09.2015 - I R 62/13 -, BStBl II 2016, 205) nicht beantwortet. Im Vorlagebeschluss gehe der BFH davon aus, dass ein Abzugsausschluss im Wohnsitzstaat voraussetze, dass die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verwendeten Mechanismen oder die nationalen Steuersysteme gewährleisten, dass die gesamte persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen im Ganzen gebührend berücksichtigt werde. Eine solche Gewährleistung böten die Regeln über den Abzugsausschluss nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nummer 1 EStG nicht.

**7**

Wegen der Einzelheiten wird auf das schriftsätzliche Vorbringen verwiesen.

**8**

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 04.07.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.04.2018 € zu ändern und unter Berücksichtigung eines zusätzlichen Sonderausgabenabzugs in Höhe von 3.697 die Einkommensteuer entsprechend niedriger festzusetzen,

hilfsweise bei der Berechnung des Progressionsvorbehalts anstelle eines Betrages von 11.398 € lediglich Einkünfte in Höhe von 8.727 € zu berücksichtigen und die Einkommensteuer entsprechend niedriger festzusetzen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

**9**

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

**10**

Es verweist im Wesentlichen auf die Einspruchsentscheidung.

**11**

Sinngemäß trägt es weiter vor, der BFH habe im Urteil vom 18.04.2012 (- X R 62/09 -, BStBl II 2012, 721, Rn. 39) unter Berufung auf das EuGH-Urteil vom 19.11.2009 Rs. C-314/08 - Filipiak -, Slg. 2009, I-11049, Rz 60 ff. und 71) in einem ähnlichen Sachverhalt keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG (jetzt Art. 49 AEUV) gesehen, da auch der EuGH einen solchen Verstoß nur unter der Prämisse

bejaht habe, dass die von einem Steuerpflichtigen im Staat der Niederlassung entrichteten Pflichtbeiträge in diesem Staat nicht abgezogen werden konnten.

## 12

Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung und das schriftliche Vorbringen verwiesen.

II.

## 13

Die Klage ist nicht begründet.

## 14

Das Finanzamt war nicht gehalten, entgegen dem Wortlaut des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG und unter Berufung auf die Niederlassungsfreiheit bzw. Arbeitnehmerfreizügigkeit die österreichischen Sozialversicherungsbeiträge zum Abzug als Sonderausgaben zuzulassen (nachfolgend Tz. 1 - 3) oder diese bei den für Zwecke des Progressionsvorbehalts anzusetzenden ausländischen Einkünften (nachfolgend Tz. 4) zum Abzug zu bringen.

## 15

1. Nach § 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 -, gemäß § 52 Abs. 18 Satz 4 EStG auf alle offenen Fälle anzuwenden) ist Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug der u.a. in § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3a EStG benannten Aufwendungen, dass diese nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Ausgenommen von diesem Abzugsverbot sind nach Halbsatz 2 der genannten Vorschrift Aufwendungen, die im Zusammenhang stehen u.a. mit nach einem Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland steuerfrei gestellten Einkünften aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, soweit der Tätigkeitsstaat keinerlei steuerliche Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung dieser Einkünfte zulässt.

## 16

Die Ausnahme vom Abzugsverbot hat der Gesetzgeber ausdrücklich in Reaktion auf das EuGH-Urteil C 20/16 im § 10 EStG eingefügt (vgl. Gesetzentwurf BR-Drs 372/18, Seite 41).

## 17

Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass ein Abzug von Aufwendungen, die im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nicht nochmals abgezogen werden sollen. Die mit der Verausgabung der Pflichtbeiträge verbundene Minderung der Leistungsfähigkeit wird nämlich bereits durch den Bezug der steuerfreien Einnahmen aufgefangen (BFH-Urteile vom 18.04.2012 - X R 62/09 -, BStBl II 2012, 721, Rz 17, m.w.N.; vom 05. November 2019 - X R 23/17 -, BFH/NV 2020, 634, Rn. 16). Ein doppelter steuerlicher Vorteil soll ausgeschlossen werden (statt vieler Schmidt/Krüger, EStG, 39. Aufl., § 10 Rz 136).

## 18

2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen - und zwischen den Beteiligten unstreitig - liegen die Voraussetzungen für einen - einfachgesetzlichen - Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG im Streitfall nicht vor, weil Österreich die Berücksichtigung der streitigen Sonderausgaben im Rahmen der Besteuerung des Lohnes der Klägerin nicht nur zulässt (§ 10 Abs. 2 Nr. 1c EStG), sondern definitiv die Sozialversicherungsbeiträge von der Bemessungsgrundlage der Lohnsteuer abgezogen hat (vgl. hierzu FG Düsseldorf, Urteil vom 10.07.2018 - 10 K 1964/17 E -, EFG 2018, 1515, m.w.N.). Siehe hierzu zusammenfassend den Schriftsatz der Klägerin vom 08.11.2018 (Klageakte Blatt 62 ff.) und den Schriftsatz des Finanzamtes vom 10.12.2018 (ebenda Blatt 69).

## 19

3. Das Unionsrecht gebietet im Streitfall keine über das einfachgesetzlich normierte Abzugsverbot hinausgehende Berücksichtigung von Sonderausgaben.

## 20

Nach der Rechtsprechung des BFH gebietet das Unionsrecht keine Berücksichtigung von Sonderausgaben im Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften im Wohnsitzstaat, wenn bereits der Tätigkeitsstaat diese Sonderausgaben bei der Besteuerung berücksichtigt hat (BFH-Urteile vom 18.04.2012 - X R 62/09, BStBl II

2012, 721 unter Verweis auf EuGH, Urteil vom 19. November 2009 - C-314/08 -, - Filipiak -, Slg. 2009, I-11049).

## 21

Aus dem Vorlagebeschluss des BFH vom 16. September 2015 - I R 62/13 -, BStBl II 2016, 205) ergibt sich nichts anderes. Denn diese Vorlage bezieht sich noch auf die alte Gesetzesfassung, bei der das Abzugsverbot alleine auf den Bezug steuerfreier Einkünfte anknüpfte und keine Ausnahme im Falle der Nichtberücksichtigung von Aufwendungen im Tätigkeitsstaat vorsah. Entsprechend bezieht sich auch das daraufhin ergangene EuGH-Urteil lediglich auf diese Gesetzesfassung und hat sich - wie der Kläger zurecht bemerkt - nicht explizit mit der Vorlagefrage 2 beschäftigt.

## 22

Im jüngsten Urteil des BFH zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt (BFH, Urteil vom 05.11.2019 - X R 23/17 -, BFH/NV 2020, 634) bestätigt dieser zunächst, dass die streitigen Sozialversicherungsbeiträge einfachgesetzlich dem Abzugsverbot des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG unterliegen (dort Rz. 12). Er geht weiter davon aus (dort Rz. 42), dass das Unionsrecht die Anwendung der Rückausnahme § 10 Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG gebiete. Der BFH hat die dortige Streitsache zur Prüfung der Voraussetzungen der Rückausnahme und explizit der Nr. 1c an das Finanzgericht zurückverwiesen (dort Rz. 46). Er gibt jedoch in seiner „Segelanleitung“ ab Rz. 54 zuerkennen, dass seiner Auffassung nach das Unionsrecht vorgebe, dass ein Abzugsverbot im Wohnsitzstaat nur dann gerechtfertigt sei, wenn die gesamte persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen im Ganzen gebührend berücksichtigt werde (dort Rz. 56). Sollte im Tätigkeitsstaat daher nur eine geringfügige pauschale Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen stattfinden, so habe das Finanzgericht zu erwägen, ob das in diesem Fall bereits angeordnete Abzugsverbot mit der Arbeitnehmerfreizügigkeit vereinbar wäre. Hieraus und aus der uneingeschränkten Übernahme der Rechtsgrundsätze der früheren Rechtsprechung, dass ein doppelter steuerlicher Vorteil ausgeschlossen werden solle (ebenda Rz. 15), ergibt sich im Umkehrschluss, dass der BFH weiter an seiner eingangs beschriebenen Rechtsprechung festhält, dass das Unionsrecht jedenfalls keine doppelte Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen im Tätigkeitsstaat und im Wohnsitzstaat fordert. Dem schließt sich der erkennende Senat an.

## 23

Da im Streitfall der Tätigkeitsstaat die Sozialversicherungsbeiträge in vollem Umfang von der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung ausgenommen hat, bedarf es keines Eingehens auf die Frage, ob eine nur teilweise Berücksichtigung im Tätigkeitsstaat eine modifizierte Anwendung des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG erfordern würde.

## 24

4. Auch eine hilfsweise Berücksichtigung bei der Berechnung des Progressionsvorbehaltes ist unionsrechtlich nicht geboten.

## 25

Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, dass die ausländischen Einkünfte der Klägerin dem Grunde nach im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind und der Ansatz des Finanzamtes der einfachgesetzlichen Rechtslage entspricht (vgl. hierzu BFH, Urteil vom 16. September 2015 - I R 61/13 -, BFH/NV 2016, 401; Verfassungsbeschwerde vom BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG-Beschluss vom 12.04.2017 - 2 BvR 309/16 -, juris). In ihrem Hilfsantrag beantragt die Klägerin allerdings unter Berufung auf das Unionsrecht, dass die für den Progressionsvorbehalt anzusetzenden ausländischen Einkünfte um die dort abgezogenen Sozialversicherungsbeiträge gekürzt werden mögen. Die Klägerin meint, dass diese Aufwendungen - sofern Sie nicht mit dem Hauptantrag als Sonderausgaben berücksichtigt werden - überhaupt nicht in Deutschland berücksichtigt würden und damit dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entgegenstünden.

## 26

Nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG sind die durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der deutschen Besteuerung freigestellten Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen. Daran anknüpfend bestimmt § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG, dass die betreffenden Einkünfte den anzuwendenden Steuersatz erhöhen oder vermindern, so dass in die von § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG vorgeschriebene Berechnung nur „Einkünfte“ eingehen. Sonderausgaben zählen nicht zu den Einkünften, sondern werden erst im Anschluss an die Ermittlung der Einkünfte vom Gesamtbetrag der Einkünfte

abgezogen (§ 2 Abs. 4 EStG). Dies schließt ihre Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehalts aus (BFH, Urteil vom 18.04.2012 - X R 62/09 -, BStBl II 2012, 721, Rn. 43).

## **27**

Das Unionsrecht stellt keine spezifischen Forderungen auf, wie der Mitgliedsstaat die „persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen im Ganzen“ im Rahmen seines Besteuerungssystems berücksichtigt. Nach dem System des EStG findet dies im Rahmen der Sonderausgaben statt und nicht im Rahmen der Bemessung des Progressionsvorbehalts. Wie oben bereits ausgeführt, ist bei den ersteren eine nochmalige Berücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge (nach dem erfolgten Abzug im Tätigkeitsstaat) nicht vorgesehen und nicht geboten.

## **28**

5. Die Revision wird zugelassen.

## **29**

Nach § 115 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) ist die Revision nur zuzulassen, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert. Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein. Ist die Rechtslage eindeutig, bedarf es keiner Klärung in einem Revisionsverfahren. Das gilt auch dann, wenn sie bereits durch den BFH geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung der Frage durch den BFH geboten erscheinen lassen (BFH, Beschluss vom 20. April 2020 - II B 22/19 -, Rn. 3, juris, m.w.N.).

## **30**

Im Streitfall bejaht der erkennende Senat die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache. Die Frage, wie die Freistellung von Einkünften und die im Tätigkeitsstaat im Zusammenhang angefallenen Sozialversicherungsbeiträge bei der Bemessung des Progressionsvorbehalts oder beim Sonderausgabenabzug zu behandeln sind und welche konkreten Anforderungen das Unionsrecht hier aufstellt, ist in einer Vielzahl und wachsenden Anzahl von Steuerfällen relevant. Wie die Klägerin herausgearbeitet hat, hat der EuGH nicht alle vorgelegten Zweifelsfragen klar beantwortet und die zitierte BFH-Rechtsprechung stammt weitgehend aus der Zeit vor Inkrafttreten der Ausnahme vom Abzugsverbot, so dass zur Unionsrechtskonformität desselben eine klarere Aussage erstrebenswert ist. In der Entscheidung des BFH vom 05.11.2019 (- X R 23/17 -, a.a.O.) waren die hier entscheidenden Gesichtspunkte aufgrund der Zurückverweisung letztlich nicht entscheidungserheblich.

## **31**

6. Es erscheint sachgerecht, durch Gerichtsbescheid zu entscheiden (§ 90a FGO).

## **32**

7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.