

FG Köln Beschluss v. 03.08.2017 – 15 K 950/13

## **Beschränkte Steuerpflicht Abzugsbeschränkung von Vorsorgeaufwendungen bei beschränkt Steuerpflichtigen europarechtswidrig?**

EStG 2008 § 10 Abs 1 Nr 2; AEUV Art 49; AEUV Art 54; EStG § 1 Abs 4; EStG 2008 § 50 Abs 1 Satz 3

**Es ist zweifelhaft, ob § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG in der im VZ 2008 geltenden Fassung, welcher einen Sonderausgabenabzug von Altersvorsorgebeiträgen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2008 für beschränkt Steuerpflichtige ausschließt (vorliegend Pflichtbeiträge zu einer berufsständischen Altersvorsorgeeinrichtung, Zusatzbeiträge an eine berufsständische Altersvorsorgeeinrichtung, Beiträge im Rahmen einer privaten Rentenversicherung), mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist.**

FG Köln Beschluss v. 03.08.2017 – 15 K 950/13

EuGH – C-480/17

BESCHLUSS

In dem Rechtsstreit

hat der 15. Senat in der Besetzung: Vorsitzender Richter am Finanzgericht ...  
Richterin am Finanzgericht ... Richter am Finanzgericht ... am 3. August 2017  
beschlossen:

## **Tatbestand**

**I.**

### **Ausgangssachverhalt**

1. Die Beteiligten streiten im Rahmen der Festsetzung der deutschen Einkommensteuer 2008 über die Frage, ob Rentenbeiträge (Altersvorsorgeaufwendungen) des in Belgien wohnhaften Klägers zum Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen und zu einer privaten Rentenversicherung in Deutschland im Rahmen einer beschränkten Steuerpflicht

steuermindernd als Sonderausgaben berücksichtigt werden können. Hierbei ist zweifelhaft, ob § 50 Abs. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Veranlagungszeitraum 2008 geltenden Fassung, welcher einen Sonderausgabenabzug der Altersvorsorgebeiträge § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2008 für beschränkt Steuerpflichtige ausschließt, mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist.

2. Der Kläger ist deutscher Staatsangehöriger. Im Streitjahr hatte er seinen alleinigen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Belgien. Er war in Belgien als Rechtsanwalt bei einer international tätigen Kanzlei in der Rechtsform einer LLP (Limited Liability Partnership; Personengesellschaft nach britischem Recht) tätig und an dieser gesellschaftsrechtlich beteiligt. Aus dieser Tätigkeit als „Equity Partner“ erzielte er selbständige (freiberufliche) Einkünfte gem. § 18 EStG 2008, welche in einem – zwischen den Beteiligten nicht im Streit stehenden – Feststellungs- und Verteilungsverfahren verschiedenen Staaten zugeordnet werden. Von dem „weltweiten Nettogewinn“, welcher dem Kläger im Rahmen seiner Beteiligung an der LLP und der Tätigkeit für diese zugerechnet wurde, entfiel ein Anteil von ca. 54 % auf die in Deutschland (als Quellenstaat) erzielten Einkünfte, ein Anteil von ca. 6,3 % auf die in Belgien (als Quellenstaat; zugleich derzeitiger Wohnsitzstaat des Klägers) erzielten Einkünfte; die übrigen Einkünfte entfallen auf andere Staaten. Der Kläger erzielte im Streitjahr daneben anderweitige Einkünfte. Die insgesamt erzielten Einkünfte unterliegen nicht zu mindestens 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer, auch übersteigen die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG 2008.

3. Nach belgischem Recht war der Kläger im Streitjahr als sog. „europäischer Rechtsanwalt“ auf der Liste ... der frankophonen Anwaltskammer N (Belgien) zugelassen und führte die Bezeichnung „Rechtsanwalt (A) établi à N“. Für die Tätigkeit als „europäischer Rechtsanwalt“ war die deutsche Rechtsanwaltszulassung rechtlich erforderlich. Aus diesem Grunde war der Kläger bei der Rechtsanwaltskammer A, einer deutschen Körperschaft öffentlichen Rechts, als Rechtsanwalt nach deutschem Recht zugelassen. Durch seine Rechtsanwaltszulassung war der Kläger zugleich Pflichtmitglied „Zwangsmitglied“) im Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen (nachfolgend: „Versorgungswerk“) gem. § 2 Abs. 1 des Gesetzes über die Rechtsanwaltsversorgung Nordrhein-Westfalen (RAVG NRW) i.V.m. § 10 Nr. 2 der Satzung des Versorgungswerks der Rechtsanwälte NRW (nachfolgend: „Satzung“). Hintergrund der berufsständischen Versorgung ist die Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Sozialgesetzbuch (SGB) Sechstes Buch (VI) – Gesetzliche Rentenversicherung –, wonach Beschäftigte und selbständig Tätige bei der Mitgliedschaft in einer berufsständischen Versorgungseinrichtung von einer ansonsten bestehenden Versicherungspflicht in der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung befreit sind.

4. Der Kläger hatte nach § 30 der Satzung Pflichtbeiträge zu entrichten, die sich nach der Höhe seines Einkommens richteten. Aufgrund dessen leistete er im Streitjahr an das Versorgungswerk Zahlungen i.H.v. 16.453,32 €, die „13/10“ des Pflichtbeitrags und damit den satzungsmäßig maximalen zahlbaren Beitrag darstellen. Dieser Betrag unterteilt sich in Pflichtbeträge „10/10“; 12.656,40 €) sowie darüber hinausgehende freiwillig vom Kläger geleisteten Zahlungen „3/10“; 3.796,92 €). Daneben leistete der Kläger Beiträge an eine private Rentenversicherung in Deutschland i.H.v. 3.696 €.

### **Verfahrensablauf im Besteuerungsverfahren**

5. In Belgien unterlag der Kläger unstreitig der dortigen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Nach Klägerangaben haben sich die Zahlungen an das Versorgungswerk im Ergebnis nicht bei der belgischen Steuer mindernd ausgewirkt, weil sie zwar beim Nettowelteinkommen, später aber auch bei der Berechnung der fiktiven belgischen Steuer zum Abzug gebracht wurden. Ohne den vorgenannten doppelten Abzug, welcher entgegengesetzte Wirkungen erzeugt, wäre die belgische Steuer auch ohne jegliche Beachtung der Aufwendungen identisch gewesen (von einer höheren belgischen Bemessungsgrundlage wäre dann eine höhere fiktive belgische Steuer für nicht-belgische Gewinne abgezogen worden, was zum gleichen Ergebnis geführt hätte). Bei der belgischen Steuerveranlagung sind ferner Pflichtzahlungen an die belgische gesetzliche Sozialversicherung abgezogen worden.

6. In der Folgezeit reichte der Kläger bei der beklagten deutschen Finanzbehörde seine Steuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige ein und begehrte einen Abzug der Beiträge an das Versorgungswerk sowie an die private Rentenversicherung als vorweggenommene Werbungskosten bei den (späteren) Einkünften aus § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG 2008, hilfsweise als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2008. Eine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG 2008 (sog. „Grenzpendlerbesteuerung“) ist wegen des Verhältnisses der ausländischen und inländischen Einkünfte sowie der Höhe der nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte nicht möglich. In der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigte der Beklagte die vorgenannten Aufwendungen nicht steuermindernd. Zur Begründung verwies er darauf, dass Altersvorsorgeaufwendungen aufgrund der Einordnung als Sonderausgaben (§ 10 EStG 2008) nicht als – berufsbezogene – Werbungskosten (§ 9 EStG 2008) oder Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG 2008) abgezogen werden könnten. Ein Sonderausgabenabzug sei wegen der Regelung in § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG 2008 bei beschränkter Steuerpflicht ebenso ausgeschlossen. Ein hiergegen gerichteter Einspruch blieb erfolglos.

### **Verfahrensablauf und Beteiligenvortrag im Klageverfahren**

7. Hiergegen hat der Kläger die im Jahr 2013 eingegangene Klage beim vorliegenden Gericht erhoben. Das Klageverfahren hat zunächst mit Einverständnis der Beteiligten aufgrund des seinerzeit anhängigen EuGH

Vorabentscheidungsverfahrens C-559/13 „Grünwald“) zur Vereinbarkeit der Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F. (heute: § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG n.F.) mit der in Art. 63 AEUV geregelten Kapitalverkehrsfreiheit, als auch wegen der seinerzeit beim deutschen Bundesverfassungsgericht (BVerfG) anhängigen Verfassungsbeschwerde 2 BvR 288/10 gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18. November 2009 (X R 34/07, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFHE) 227, 99, Bundessteuerblatt (BStBl) II 2010, 414) zur systematischen Einordnung von Altersvorsorgeaufwendungen als vorweggenommene Werbungskosten (§ 9 EStG; grds. unbeschränkter Abzug von berufsbezogenen Aufwendungen im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte) oder als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 2a EStG; grds. beschränkter Abzug im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens) geruht.

8. Im Verlauf des Klageverfahrens hat der EuGH mit Urteil vom 24. Februar 2015 in der Rechtssache „Grünwald“ entschieden (Rs. C-559/13, ABI EU 2015, Nr C 138, 14; BStBl II 2015, 1071). Das BVerfG hat mit Beschluss vom 13. Juli 2016 die Verfassungsbeschwerde gegen das BFH-Urteil X R 34/07 nicht zur Entscheidung angenommen. Im zugrundeliegenden Urteil hat der BFH u.a. – zusammengefasst – ausgeführt, dass Altersvorsorgeaufwendungen zwar ihrer Rechtsnatur nach vorweggenommene Werbungskosten der späteren Renteneinkünfte nach § 22 EStG darstellen, ein Werbungskostenabzug (§ 9 EStG) aber ausscheide, weil die Aufwendungen aufgrund der verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden Entscheidung des deutschen Steuergesetzgebers nur eingeschränkt als Sonderausgaben § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG abziehbar seien. Die Regelung in § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG entfalte als „lex specialis“ eine Sperrwirkung gegenüber der generellen Regelung des § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zum sonst vorrangigen Werbungskostenabzug (vgl. im Einzelnen B.I.2.a) der Urteilsgründe des BFH).

9. Unter Berücksichtigung des Nichtannahmebeschlusses des BVerfG im Verfahren 2 BvR 288/10 und des BFH-Urteils X R 34/07 ist der Kläger nunmehr der Ansicht, dass im Streitfall jedenfalls ein Sonderausgabenabzug greifen müsse. Die Regelung des § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG 2008 verstoße gegen europäisches Gemeinschaftsrecht und sei nicht anwendbar, wodurch ein (wenngleich der Höhe nach eingeschränkter) Abzug – wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen – nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2008 möglich sei. Die Rechtslage sei zwischenzeitlich durch die Urteile des EuGH in der Rechtssache C-559/13 „Grünwald“) und der Rechtssache C-450/09 „Schröder“) geklärt. Nach dieser Rechtsprechung müsse ein Sonderausgabenabzug auch bei beschränkter Steuerpflicht möglich sein, wenn Aufwendungen unmittelbar mit einer im Inland steuerpflichtigen Tätigkeit zusammenhängen. Im Streitfall lägen diese Voraussetzungen vor. Er sei in seiner Niederlassungsfreiheit betroffen. Diese werde beschränkt, da er durch die gesetzliche Regelung in Deutschland als gebietsfremder Steuerpflichtiger schlechter behandelt werde als ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger in Deutschland. Die Regelung könnte Steuerpflichtige davon abhalten, sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen.

10. Im Streitfall liege – so der Kläger – auch keine Rechtfertigung vor. Zwar sehe der EuGH in der unterschiedlichen Behandlung von persönlichen Aufwendungen bei gebietsansässigen Personen einerseits und gebietsfremden Personen andererseits grundsätzlich keine Diskriminierung, da sich diese in einer nicht vergleichbaren Situation befänden und es dem Wohnsitzstaat (hier: Belgien) unterliege, persönliche Verhältnisse zu berücksichtigen. Im Streitfall erziele der Kläger aber, auch wenn er nicht unter die „Grenzpendlerbesteuerung“ in § 1 Abs. 3 EStG falle, in Deutschland ein Mehrfaches seiner belgischen Einkünfte. Er weiche deshalb vom „Regelfall“ ab.

11. Außerdem liege hier – entsprechend der Rechtsprechung des EuGH – ein weiterer Ausnahmefall und damit eine nicht zu rechtfertigende Diskriminierung vor. Aufwendungen, welche unmittelbar mit im Inland steuerpflichtigen Einnahmen zusammenhängen, müssten auch bei beschränkter Steuerpflicht abziehbar sein. Die Zulassung in Deutschland und die damit verbundene Pflichtmitgliedschaft (Zwangsmitgliedschaft) im Versorgungswerk seien hier notwendige Voraussetzung für seine Tätigkeit als Rechtsanwalt und damit auch für die in Deutschland erzielten und dort steuerpflichtigen selbständigen Einkünfte. Die insoweit maßgebliche gemeinschaftsrechtliche Betrachtung spreche für einen Erwerbzusammenhang und sei vorrangig gegenüber der deutschen (steuerrechtlichen) Zuordnung von Beiträgen zu den Sonderausgaben (d.h. zu den persönlichen, nicht-erwerbsbezogenen Aufwendungen). Es bestehe ferner ein Zusammenhang mit späteren steuerpflichtigen Renteneinkünften in Deutschland. Für die Beiträge zur privaten Rentenversicherung bestehe ebenso ein unmittelbarer Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einnahmen, da die späteren Einnahmen aus der privaten Rentenversicherung nach jetziger Rechtslage in Deutschland später gegebenenfalls steuerpflichtig seien.

12. Der Beklagte tritt der Klage entgegen. Er verweist auf die Rechtsprechung des EuGH, wonach sich unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich in einer nicht vergleichbaren Situation befänden und keine Verletzung der Niederlassungsfreiheit vorliege. Dies gälte auch für den Streitfall. Es obliege Belgien, Vergünstigungen nach den persönlichen Verhältnissen des Klägers zu gewähren. Ein (Ausnahme-)Fall von § 1 Abs. 3 EStG mit der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht liege nicht vor. Die Gewährung eines Sonderausgabenabzuges würde zu einer mehrfachen Begünstigung führen, da dann personenbezogene Vergünstigungen sowohl in Belgien als auch in Deutschland gewährt werden würden. Anders als der Kläger meint, stünden die Zahlungen auch nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den in Deutschland steuerpflichtigen Einkünften. Die Zahlungen an das Versorgungswerk stellten die spätere Versorgung im Alter sicher. Ein Charakter als vorweggenommene Werbungskosten (zu späteren Renteneinnahmen) hätten sie dadurch jedoch nicht, da kein unmittelbarer Zusammenhang vorliege. Vielmehr werde die aktuelle subjektive, d.h. vom Wohnsitzstaat (hier: Belgien) ggf. zu berücksichtigende Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gemindert. Gleiches gelte für die private Rentenversicherung. Nichts anderes folge aus der jüngeren (während des

Klageverfahrens ergangenen) Entscheidung des EuGH im Verfahren C-559/13 „Grünwald“). Die dortige Streitfrage von Versorgungsleistungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge sei nicht mit dem Streitfall vergleichbar. Hier liege ein schwächerer Zusammenhang zwischen den aktuellen Ausgaben und einer späteren (inländischen) Einkunftsquelle vor.

## Gründe

### II.

13. Das Klageverfahren wird ausgesetzt. Es wird gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV die Vorabentscheidung des EuGH über die im Tenor des Beschlusses genannten Rechtsfragen eingeholt. Die Anrufung des EuGH ist gemäß Art. 267 AEUV geboten, weil das Verständnis der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV (zuvor Art. 43 EG) in entscheidungserheblicher Weise zweifelhaft ist. Entscheidend für den Ausgang des Klageverfahrens ist, ob der Sonderausgabenausschluss nach § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG 2008 gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt.

### **Rechtliche Grundlagen des Sonderausgabenabzugs bei beschränkter Steuerpflicht in Deutschland**

Den Vorlagefragen liegt folgender nationaler rechtlicher Rahmen zugrunde:

14. Die vom Kläger geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen (a. Pflichtbeiträge an das Versorgungswerk – *Vorlagefrage I*; b. Freiwillige Beiträge an das Versorgungswerk – *Vorlagefrage II*; c. Freiwillige Beiträge an eine private Rentenversicherung – *Vorlagefrage III*) wären in Deutschland bei unbeschränkter Steuerpflicht als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2008 bis zu einem in § 10 Abs. 3, Abs. 4 EStG 2008 geregelten Höchstbetrag abziehbar:

*§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2008:*

*(1) Sonderausgaben sind die folgenden Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden:*

*[...]*

*2.*

*a) Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen oder landwirtschaftlichen Alterskassen sowie zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen;*

*b) Beiträge des Steuerpflichtigen zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung, [...]*

15. Nach der deutschen Methodik zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (§ 2 EStG) werden u.a. Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen und ergeben – neben weiteren Abzügen – das Einkommen, welches nach weiteren Abzügen als „zu versteuerndes Einkommen“ Bemessungsgrundlage der tariflichen Einkommensteuer ist (§ 2 Abs. 3 bis 5 EStG). Der Sonderausgabenabzug ermöglicht nach deutschem Recht grundsätzlich einen Abzug von privaten, d.h. nicht (unmittelbar) durch die Einkunftserzielung veranlassten Aufwendungen. Obgleich die vorgenannten Altersvorsorgeaufwendungen jeweils Rentenanwartschaften begründen und spätere Rentenzahlungen nach § 22 Nr. 1 EStG steuerbare Einkünfte darstellen, hat sich der deutsche (Steuer-)Gesetzgeber entschieden, nur einen beschränkten Abzug von Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben und nicht einen (regelmäßig) unbeschränkten Abzug als sog. „vorweggenommene“ Werbungskosten (§ 9 EStG) bei der Ermittlung der Einkünfte zu ermöglichen. Die Altersvorsorgeaufwendungen werden damit den privaten, nicht-einkunftsbezogenen Aufwendungen zugeordnet. Nach der vorgenannten BFH-Rechtsprechung und dem Nichtannahmebeschluss des BVerfG beruht dies auf einer nach nationalem Verfassungsrecht nicht zu beanstandenden (steuerpolitischen) Entscheidung des deutschen Gesetzgebers.

16. Der Kläger unterliegt mangels Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland hingegen nach § 1 Abs. 4 EStG 2008 nur der beschränkten deutschen Einkommensteuerpflicht. Eine (besondere) unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 2 oder § 1 Abs. 3 EStG 2008 scheidet im Streitfall unstreitig aus.

*§ 1 EStG 2008:*

*(1) 1Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. [...]*

*(2) [...]*

*(3) 1Auf Antrag werden auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben. 2Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen; dieser Betrag ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen notwendig und angemessen ist. 3Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten hierbei als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend. 4Unberücksichtigt bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte nach Satz 2 nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind. 5Weitere Voraussetzung ist, dass die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden*

*Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird. 6Der Steuerabzug nach § 50a EStG ist ungeachtet der Sätze 1 bis 4 vorzunehmen.*

*(4) Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 und des § 1a beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben.*

17. Nach § 50 Abs. 1 EStG 2008 gelten für den Kläger als beschränkt Steuerpflichtigen damit Sondervorschriften bei der Besteuerung. Im Streitfall ist nach nationalem Recht im Streitjahr ein Sonderausgabenabzug für den Kläger nach § 50 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2008 ausgeschlossen. § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG 2008 enthält zwar eine „Rückausnahme“, indem bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG u.a. ein beschränkter Sonderausgabenabzug ermöglicht wird. Da der Kläger jedoch Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) im Streitjahr erzielte, die nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, ist die Rückausnahme nicht einschlägig. Im Übrigen wird der Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgeaufwendungen im Streitjahr 2008 selbst durch die Rückausnahme noch nicht ermöglicht. Erst mit dem „Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen“ vom 16. Juli 2009 (BGBl I 2009, 1959) wurde für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer ein Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG ermöglicht (vgl. BT-Drs. 16/12254, Seiten 11, 31). In der aktuellen Fassung von § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG wird weiterhin darauf abgestellt, dass die Aufwendungen auf die Zeit entfallen, in der Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG (d.h. nichtselbständige Einkünfte nach § 19 EStG) erzielt wurden und die Aufwendungen die Einkünfte nicht übersteigen. Hintergrund dieser Begünstigung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern gegenüber beschränkt steuerpflichtigen Personen mit anderen Einkünften ist eine typisierende Betrachtung des deutschen Gesetzgebers, dass Arbeitnehmer typischerweise über keine ausreichenden Einkünfte im Wohnsitzstaat verfügen und deshalb im Quellenstaat (hier: Deutschland) ein erweiterter Abzug von Aufwendungen ermöglicht werden soll (vgl. etwa *Herkenroth/Striegel* in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Kommentar, § 50 An. 90; ähnlich bzgl. des Mindeststeuersatzes BFH-Urteil vom 19. November 2003 I R 34/02, BFHE 204, 449, BStBl II 2004, 773, unter II. 3.b) der Entscheidungsgründe).

*§ 50 Abs. 1 EStG 2008 (i.d.F. des Jahressteuergesetzes – JStG – 2008 vom 20. Dezember 2007, Bundesgesetzblatt – BGBl – I 2007, 3150):*

*(1) 1Beschränkt Steuerpflichtige dürfen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 bis 8) oder Werbungskosten (§ 9) nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.*

*<sup>2</sup>§ 10d ist nur anzuwenden, wenn Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen und sich aus Unterlagen ergeben, die im Inland aufbewahrt werden.*

*3Die §§ 4f, 9 Abs. 5 Satz 1, soweit er § 4f für anwendbar erklärt, die §§ 9a, 10, 10a, 10c, 16 Abs. 4, §§ 24a, 24b, 32, 32a Abs. 6, §§ 33, 33a und 33b sind nicht anzuwenden.*

*4Abweichend von Satz 4 [Redaktionsversehen des Gesetzgebers; gemeint ist Satz 3; Anm. des vorliegenden Gerichts] sind bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen, § 9a Satz 1 Nr. 1, § 10c Abs. 1 mit der Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen im Sinne des § 10b nachzuweisen, sowie § 10c Abs. 2 und 3, jeweils in Verbindung mit § 10c Abs. 5, ohne Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen, anzuwenden. 5Die Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen nach § 9a Satz 1 Nr. 1 und § 10c Abs. 1 und § 10c Abs. 2 und 3, jeweils in Verbindung mit § 10c Abs. 5, ermäßigen sich zeitanteilig, wenn Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 nicht während eines vollen Kalenderjahres oder Kalendermonats zugeflossen sind.*

18. In der aktuellen Fassung von § 50 Abs. 1 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2017 wurde der Sonderausgabenabzug zwar geringfügig aufgrund der EuGH-Entscheidung im Verfahren C-550/13 „Grünwald“) erweitert (vgl. Art. 8 Nr. 10 des Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen; zur Gesetzesbegründung siehe Bundestags-Drucksache 18/10506, Seite 77 f.). Durch die veränderte Aufzählung wird nun ein Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG für bestimmte auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen nicht mehr ausgeschlossen. Dieser erweiterte Sonderausgabenabzug kommt dem Kläger im Streitfall indes nicht zugute, weil er tatbestandlich nicht die hier streitigen allgemeinen Altersvorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG) erfasst und überdies nicht für den streitigen Veranlagungszeitraum (2008) gilt.

*§ 50 Abs. 1 Satz 3 EStG 2017:*

*§ 10 Absatz 1, 1a Nummer 1, 3 und 4, Absatz 2 bis 6, die §§ 10a, 10c, 16 Absatz 4, die §§ 24b, 32, 32a Absatz 6, die §§ 33, 33a, 33b und 35a sind nicht anzuwenden.*

19. Sofern es später aufgrund der durch die Altersvorsorgeaufwendungen begründeten Rentenanwartschaft zu Rentenzahlungen des Versorgungswerks oder der privaten Rentenversicherung an den Steuerpflichtigen kommt, liegen sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG vor, die auch bei beschränkter Steuerpflicht einer Besteuerung nach § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG in Deutschland unterliegen:

*§ 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG (aktuelle Fassung):*

*(1) Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Absatz 4) sind [...]*

*7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a, die von den inländischen gesetzlichen Rentenversicherungsträgern, der inländischen landwirtschaftlichen Alterskasse, den inländischen berufsständischen Versorgungseinrichtungen, den inländischen Versicherungsunternehmen oder sonstigen inländischen Zahlstellen gewährt werden; dies gilt entsprechend für Leibrenten und andere Leistungen ausländischer Zahlstellen, wenn die Beiträge, die den Leistungen zugrunde liegen, nach § 10 Absatz 1 Nummer 2 ganz oder teilweise bei der Ermittlung der Sonderausgaben berücksichtigt wurden;*

*§ 22 Nr. 1 Satz 1 und 3 EStG (aktuelle Fassung):*

*Sonstige Einkünfte sind*

*1. 1Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, [...]*

*3Zu den in Satz 1 bezeichneten Einkünften gehören auch*

*a) Leibrenten und andere Leistungen,*

*aa) die aus den gesetzlichen Rentenversicherungen, der landwirtschaftlichen Alterskasse, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Rentenversicherungen im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b erbracht werden, soweit sie jeweils der Besteuerung unterliegen. [...]*

### **Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen**

20. Die Vorlagefragen sind entscheidungserheblich. Sollte der in § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG 2008 normierte Ausschluss des Abzugs von Altersvorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2008) für beschränkt Steuerpflichtige (§ 1 Abs. 4 EStG 2008) einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) darstellen, wäre die Vorschrift aufgrund des Anwendungsvorrangs des europäischen Gemeinschaftsrechts nicht anwendbar. Für den Kläger wäre dann – wie bei unbeschränkter Steuerpflicht – ein (der Höhe nach begrenzter) Sonderausgabenabzug möglich, wodurch sich die angegriffene deutsche Einkommensteuer vermindern würde.

### **Gemeinschaftsrechtliche Zweifel**

21. Das vorliegende Gericht hat gemeinschaftsrechtliche (unionsrechtliche) Bedenken, ob der Ausschluss des Sonderausgabenabzugs mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist.

22. Der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) ist von der Regelung betroffen. Der Kläger erzielt aufgrund seiner Tätigkeit als „Equity Partner“ unternehmerische (selbständige) Einkünfte aus freiberuflicher Erwerbstätigkeit. Die im Streitfall gegründete Gesellschaft, eine Limited Liability Partnership (LLP)

britischen Rechts, an welcher der Kläger beteiligt ist und für welche er tätig ist, wird gem. Art. 54 AEUV gleichgestellt.

23. Der Kläger könnte durch die Regelung in seiner Niederlassungsfreiheit dergestalt beschränkt werden, dass die nur Gebietsfremde betreffende steuerliche Benachteiligung in § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG 2008 diese davon abhalten könnte, in Deutschland eine selbständige Erwerbstätigkeit aufzunehmen. Die Regelung könnte ferner deutsche unbeschränkt Steuerpflichtige davon abhalten, außerhalb von Deutschland eine selbständige Erwerbstätigkeit aufzunehmen.

24. Dem vorlegenden Gericht erscheint es möglich, dass die Niederlassungsfreiheit beschränkt wird und jener Eingriff in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit nicht gerechtfertigt ist.

25. Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in einem Staat in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation, da das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte darstellt, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt, und die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, leichter an dem Ort beurteilt werden kann, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt und der in der Regel der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts der betroffenen Person ist. Versagt ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen, die er Gebietsansässigen gewährt, ist dies in Anbetracht der objektiven Unterschiede zwischen der Situation der Gebietsansässigen und derjenigen der Gebietsfremden sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft sowie der persönlichen Lage und des Familienstands im Allgemeinen nicht diskriminierend.

26. Der EuGH hat jedoch einerseits eine Ungleichbehandlung bejaht, wenn der Steuerpflichtige sein Einkommen ganz oder fast ausschließlich aus der Beschäftigung im Mitgliedstaat der beschränkten Steuerpflicht erzielt und im Wohnsitzstaat keine ausreichende Einkünfte erzielt, um dort einer Besteuerung unterworfen zu werden, bei der seine persönliche Lage und sein Familienstand berücksichtigt werden (vgl. grundlegend EuGH-Urteil vom 14. Februar 1995, Rs. C-279/93 – *Schumacker*, Slg 1995, I-225-268). Der deutsche Gesetzgeber hat das Urteil durch die Regelung in § 1 Abs. 3 EStG umgesetzt. Der Kläger erfüllt im Streitfall aber nicht die tatbestandlichen Anforderungen des § 1 Abs. 3 EStG. Obgleich er in Deutschland den Großteil seiner Einkünfte erzielt, hat er in Belgien ausreichende Einkünfte, bei der die persönlichen Verhältnisse des Klägers berücksichtigt werden können. Europarechtliche Bedenken an § 1 Abs. 3 EStG 2008 hat das vorlegende Gericht insoweit trotz anderweitiger Auffassung des Klägers, der auch insoweit eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit darin sieht, dass seine Situation nicht mit dem „Regelfall“ vergleichbar sei, indes nicht.

27. Der EuGH hat jedoch des Weiteren auch die Auffassung vertreten, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in Bezug auf Aufwendungen, die unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängen, aus der die in einem Mitgliedstaat zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, in einer vergleichbaren Lage befinden, so dass die Gefahr besteht, dass sich eine nationale Regelung, die Gebietsfremden bei der Besteuerung den Abzug solcher Aufwendungen verweigert, Gebietsansässigen aber gewährt, hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirkt und damit eine mittelbare Diskriminierung beinhaltet (vgl. zum Ganzen nur EuGH-Urteile vom 24. Februar 2015, Rs. C-559/13 – *Grünwald*, BStBl II 2015, 1071; vom 31. März 2011, Rs. C-450/09 – *Schröder*, Slg. 2011, I-2497; jeweils m.w.N.). Im deutschen steuerrechtlichen Schrifttum wird die Auffassung vertreten, dass der Ausschluss des Sonderausgabenabzugs in § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG gegen Gemeinschaftsrecht verstößt, soweit er über den eng zu fassenden Kreis personen- und familienbezogener Besteuerungsmerkmale hinaus Wirkung entfaltet (vgl. *Loschelder* in Schmidt, EStG, Kommentar, 36. Aufl. 2017, § 50 Rn. 16; *Reimer* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Kommentar, 136. Aufl. April 2017, § 50 EStG Rn. 16-19).

28. Die mit Wirkung ab dem 1. Januar 2017 eingeführte gesetzgeberische Reaktion auf das Urteil EuGH C-559/13 „*Grünwald*“), in welcher nur die Regelung des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG (auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistung) vom Abzugsverbot ausgenommen wird, wird in Teilen des Schrifttums als „minimal-invasive“ Maßnahme des Gesetzgebers angesehen, welche die generellen gemeinschaftsrechtlichen Verstöße nicht zu heilen vermag (vgl. *Loschelder* in Schmidt, a.a.O.).

29. Der Abzugsausschluss soll in jenen Fällen gemeinschaftsrechtlichen Bedenken nicht standhalten, in denen nicht der enge Bereich personen- und familienbezogener Besteuerungsmerkmale betroffen ist, sondern vielmehr eine erwerbsbezogene Beziehung im Vordergrund steht (vgl. *Gosch* in Kirchhof, EStG, Kommentar, 16. Aufl. 2017, § 50 Rn. 6, mit weiteren Nachweisen). Soweit es um die Frage der Einkommenserzielung, also den Bezug von Einkünften, die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben und Werbungskosten u.ä. geht, d.h. nach deutscher Besteuerungssystematik das sog. „objektiven Nettoprinzip“ betroffen ist, werden Ungleichbehandlungen bei der Ermittlung und Besteuerung von Einkünften für unzulässig gehalten (vgl. etwa *Frotscher*, EStG, Kommentar, 186. Lfg. März 2015, § 50 Rn. 9-16). Im Ergebnis soll aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht eine Differenzierung danach vorzunehmen sein, ob die Aufwendungen einen Einkommensbezug haben („objektives Nettoprinzip“) oder den persönlichen Lebensbereich und dessen „subjektive Leistungsfähigkeit“ betreffen.

30. Der EuGH hat über die hier streitige Vereinbarkeit des Ausschlusses des Sonderausgabenabzugs für Altersvorsorgeaufwendungen bei beschränkter Steuerpflicht – soweit ersichtlich – noch nicht entschieden. Die bereits benannten Entscheidungen zu Versorgungsleistungen im Rahmen der Vermögensübertragung (EuGH, Rs. C-450/09 – *Schröder*; EuGH, Rs. C-559/13 *Grünwald*; jeweils a.a.O.)

betreffen einen anderen Abzugstatbestand (§ 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG statt § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG in der aktuell geltenden Fassung). In diesem Zusammenhang hat es der EuGH in der Sache „*Grünwald*“ überdies als unerheblich für die Rechtfertigung der Nichtabzugsfähigkeit angesehen, in welchem Staat der Gläubiger der Versorgungsleistungen wohnt und ob die Versorgungsleistungen (korrespondierend) bei ihm besteuert werden. Dies dürfte auf der Linie des EuGH-Urteils vom 11. August 1995 (Rs. C-80/90 – *Wielockx*, Slg 1995, I-2493) liegen, nach welcher ein Abzugsverbot von Beiträgen zur Altersrücklage für beschränkt Steuerpflichtige nicht dadurch gerechtfertigt werden konnte, dass künftige Rentenzahlungen nicht im Quellenstaat besteuert werden können.

31. Neben den bereits benannten Entscheidungen des EuGH hat dieser im Urteil vom 6. Juli 2006 (Rs. C-346/04 – *Conijn*, Slg. I 2006, 6151; die Frage ist durch Aufhebung des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2006 gegenstandslos geworden, da sich der deutsche Gesetzgeber als Reaktion auf das EuGH-Urteil für eine Streichung des Sonderausgabenabzugs auch für Inlandsfälle entschieden hat – sog. „Verböserung zulasten aller“ oder „Verbösernde Gleichheit“) auch eine fehlende Abzugsmöglichkeit für Steuerberatungskosten gemeinschaftsrechtlich beanstandet und die Steuerberatungskosten als mit den in Deutschland erzielten Einkünften zusammenhängend angesehen, weil die Pflicht zur Abgabe der Erklärung sich aus den in Deutschland erzielten Einkünften ergeben habe. Da gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige sich im Hinblick auf die Komplexität des nationalen Steuerrechts in einer vergleichbaren Situation befänden, sei ein Ausschluss des Sonderausgabenabzugs unzulässig.

32. Im Streitfall erscheint es dem vorlegenden Gericht zweifelhaft, ob die in Frage stehenden Altersvorsorgeaufwendungen die „nicht-einkunftsbezogene“ Sphäre des Klägers betreffen und ein Abzug in Deutschland als Quellenstaat mit dem Argument ausgeschlossen werden kann, dass Belgien als Wohnsitzstaat im Rahmen seiner steuerrechtlichen Bestimmungen der (geminderten) subjektiven Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen habe.

33. Aus dem Umstand, dass der deutsche Steuergesetzgeber Altersvorsorgeaufwendungen den Sonderausgaben und nicht – bezogen auf die künftigen dem Grunde nach steuerbaren Renteneinkünfte – den vorweggenommenen Werbungskosten zuordnet, kann aus Sicht des vorlegenden Gerichts nicht auf einen fehlenden Einkunftsbezug geschlossen werden. Für die Frage, ob die Niederlassungsfreiheit verletzt ist, kommt es darauf an, wie der EuGH nach Maßstäben des europäischen Gemeinschaftsrechts einen „Erwerbsbezug“ der Aufwendungen definiert und ob er im Streitfall einen hinreichenden Zusammenhang der Aufwendungen mit den in Deutschland besteuerten Einkünften sieht (vgl. in diesem Sinne auch Urteil des FG Düsseldorf vom 30. April 2009 16 K 4273/07 E, Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1911, DStRE 2010, 137 mit Verweis auf EuGH-Urteil vom 13. November 2003, Rs. C-209/01 – *Schilling* sowie EuGH-Urteil vom 6. Juli 2006, Rs. C-346/04 – *Conijn*). Wenn der EuGH in der Rechtssache „*Conijn*“ trotz Zuordnung der Steuerberatungskosten als

„Sonderausgaben“ nach damaligem deutschem Steuerrecht einen Erwerbzusammenhang bejaht hat, erscheint dies auch für die hier in Frage stehenden Altersvorsorgeaufwendungen möglich. Der bloße Umstand, dass der deutsche Gesetzgeber aus verschiedenen Erwägungen Altersvorsorgeaufwendungen den Sonderausgaben und nicht den (vorweggenommenen) Erwerbsaufwendungen für die späteren Rentenzahlungen zuordnet, dürfte damit die europarechtliche Prüfung nicht beeinflussen.

34. Bei den vom Kläger entrichteten Pflichtbeiträgen zum Versorgungswerk (12.656,40 €; Vorlagefrage I) besteht ein Zusammenhang mit den Einkünften des Klägers insoweit, dass für die belgische und auch die deutsche Rechtsanwaltschaftätigkeit des Klägers seine deutsche Rechtsanwaltszulassung zwingend erforderlich ist und hierdurch auch die Pflicht zu Zahlungen an das Versorgungswerk begründet wird. Auch wenn kein finaler Zusammenhang besteht (die Vorsorgeaufwendungen werden – bezogen auf die aktuelle Rechtsanwaltschaftätigkeit – nicht getätigt, *um* Einkünfte zu erzielen), besteht doch ein kausaler Zusammenhang zur aktuellen Tätigkeit (die Vorsorgeaufwendungen müssen geleistet werden, *weil* die Rechtsanwaltszulassung zur Einkunftserzielung erforderlich war). Der EuGH hat nach dem Verständnis des vorlegenden Gerichts in den Verfahren C-450/09 „Schröder“) und C-559/13 „Grünwald“) einen unmittelbaren Zusammenhang bejaht, wenn die Aufwendungen durch die (der beschränkten Steuerpflicht unterliegende) Tätigkeit verursacht werden und damit für deren Ausübung notwendig sind. Ein solcher Zusammenhang wird etwa bei Ausgaben bejaht, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Leistung stehen, aufgrund deren die Besteuerung in dem Staat erfolgt und die von dieser Leistung nicht getrennt werden können. In diesem Zusammenhang komme es – so der EuGH – nicht auf den Ort und den Zeitpunkt an, wo oder zu dem diese Kosten entstanden seien (vgl. EuGH-Urteil vom 15. Februar 2007, Rs. C-345/04 – *Centro Equestre da Leziria Grande*, Slg 2007, I-1425-1454, Rn. 25 der Entscheidungsgründe).

35. Im Streitfall bedarf es der Klärung, ob der im Streitfall beschriebene Zusammenhang nach gemeinschaftsrechtlichen Maßstäben ausreicht, dass sich der gebietsfremde Kläger mit gebietsansässigen Steuerpflichtigen in einer vergleichbaren Situation befindet. Hierfür dürfte primär das Verhältnis der Tätigkeit des Klägers zu den Aufwendungen zu betrachten sein. Der Umstand, dass die Rechtsanwaltszulassung (welche die „Pflichtmitgliedschaft“ im Versorgungswerk begründet und damit die Beitragspflicht erzeugt) aufgrund des zwischen den Beteiligten nicht im Streit stehenden Feststellungs- und Verteilungsverfahrens der Einkünfte der Kanzlei des Klägers (Limited Liability Partnership) der Einkunftserzielung in mehreren Staaten dient, ermöglicht im Streitfall nach Maßgabe der nationalen Regelungen keine Aufteilung der Aufwendungen, da der deutsche (Steuer-)Gesetzgeber – wie zuvor beschrieben – sich auch in Inlandsfällen gegen einen Werbungskosten- oder Betriebsausgaben und für einen Sonderausgabenabzug entschieden hat. Die in § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG 2008 geregelte Korrespondenz zu inländischen Einkünften „Beschränkt Steuerpflichtige

dürfen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 bis 8) oder Werbungskosten (§ 9) nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“) greift im Streitfall gerade nicht. Indem der deutsche Gesetzgeber die Altersvorsorgeaufwendungen den Sonderausgaben und nicht den (vorweggenommenen) Werbungskosten zugeordnet hat, hat er die Aufwendungen von den künftigen Einkünften insoweit „entkoppelt“. Auch eine in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG 2008 zum Abzug von Vorsorgeaufwendungen in § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2008 geregelte Voraussetzung, dass die Beträge nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen dürfen, ist möglicherweise im Streitfall nicht einschlägig, weil Einkünfte des Klägers in anderen Staaten außerhalb von Deutschland als Quellenstaat nach dem Konzept der beschränkten Steuerpflicht gar nicht steuerbar sind und deshalb auch nicht steuerfrei sein können. Im Ergebnis ist aus Sicht des vorlegenden Gerichts nach nationalem Recht im Streitfall nicht vorgesehen, aus den Altersvorsorgeaufwendungen einen Anteil herauszurechnen, der auf Rechtsanwaltschaftstätigkeiten des Klägers in anderen Staaten als dem Quellenstaat entfällt.

36. Das vorliegende Gericht hält die Vorlagefrage I vor allem deshalb für bislang nicht gemeinschaftsrechtlich geklärt, weil der deutsche Gesetzgeber in der Neufassung von § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG lediglich „minimal-invasiv“) die den Rechtssachen „Schröder“ und „Grünwald“ zugrunde liegende Regelung (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG 1997; heute § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG 2017) vom Abzugsverbot ausgeklammert hat (d.h. hier auch beschränkt Steuerpflichtigen einen Sonderausgabenabzug ermöglicht), die vom EuGH aufgestellten Grundsätze aber nicht zum Anlass genommen hat, weitergehende Abzugsverbote, hier § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2008, zu korrigieren. Der deutsche Gesetzgeber ist dadurch anscheinend der Auffassung, dass der weiterhin geltende Ausschluss des Sonderausgabenabzugs von Vorsorgeaufwendungen – anders als der vom EuGH entschiedene Ausschluss des Sonderausgabenabzugs von „auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden, lebenslangen und wiederkehrenden Versorgungsleistungen“ – in anderen Fällen wie auch im Streitfall gemeinschaftsrechtskonform ist. Jedenfalls vertritt der Beklagte diese Auffassung und wendet deshalb die nationalen Steuerrechtsnormen unverändert an.

37. Die Klärungsbedürftigkeit, ob die Altersvorsorgeaufwendungen einen „Erwerbsbezug“ haben, ist aus Sicht des vorlegenden Gerichts auch nicht durch das kürzlich ergangene Urteil des EuGH vom 22. Juni 2017 (Rs. C-20/16 – *Bechtel*) geklärt. Der dortige Streitfall betrifft die umgekehrte Fragestellung, ob der Wohnsitzstaat (im dortigen Fall: Deutschland) verpflichtet ist, im Quellenstaat (im dortigen Fall: Frankreich) entrichtete Altersvorsorgeaufwendungen (und Krankenversicherungsbeiträge) als Sonderausgaben zum Abzug zuzulassen, obgleich die im Quellenstaat erzielten Einkünfte im Wohnsitzstaat aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht im Wohnsitzmitgliedstaat des Arbeitnehmers besteuert wurden und nur den auf weitere Einkünfte anzuwendenden Steuersatz erhöht haben (Progressionsvorbehalt

in Höhe des Bruttolohns ohne Abzug der Vorsorgeaufwendungen). Der hiesige Streitfall (Abzugsfähigkeit im Quellenstaat) und die Rechtssache „Bechtel“ (Abzugsfähigkeit im Wohnsitzstaat) sind dadurch bereits dem Grunde nach anders gelagert. Aus dem Umstand, dass der EuGH in der Rechtssache „Bechtel“ den Abzug von Altersvorsorgeaufwendungen als Vergünstigung angesehen hat, die sich aus der Berücksichtigung der „persönlichen und familiären Situation“ ergibt (Rn. 55 ff. der Entscheidungsgründe), könnten zwar möglicherweise Rückschlüsse auf die Einordnung der hiesigen Aufwendungen zu ziehen sein. Zwangsläufig sind solche Rückschlüsse aus Sicht des vorlegenden Gerichts aber nicht, da fraglich ist, ob alleine aus dem Umstand, dass die Abzugsmöglichkeit eines (im Quellenstaat entrichteten) Altersvorsorgebeitrags im Wohnsitzstaat als persönliche Vergünstigung angesehen wird, im Umkehrschluss zu folgern ist, dass der Altersvorsorgebeitrag im Quellenstaat nicht mehr als erwerbsbezogener Aufwand angesehen werden kann.

38. Das vorlegende Gericht hat jedenfalls – trotz der Ausführungen des EuGH in der Sache „Bechtel“ – ganz erhebliche Zweifel, ob die hier in Streit stehenden Beiträge keinen Erwerbsbezug haben und es allein dem Wohnsitzstaat (hier: Belgien) obliegen würde, einen Abzug zu gewährleisten. Diese Zweifel begründen sich daraus, dass hier – anders als in der Rechtssache „Bechtel“ – die Besonderheit besteht, dass der Kläger trotz seines Wohnsitzes und seiner Pflichtmitgliedschaft in der belgischen Sozialversicherung aufgrund seiner Rechtsanwaltschaftstätigkeit eine deutsche Rechtsanwaltszulassung benötigte, wodurch die der Vorlagefrage I zugrundeliegenden Pflichtbeiträge zum Versorgungswerk begründet wurden. Im Streitfall besteht dadurch ein konkreter Zusammenhang der Altersvorsorgeleistungen zur aktuellen Tätigkeit als dies üblicherweise der Fall ist.

39. Selbst wenn der EuGH einen unmittelbaren Zusammenhang der Altersvorsorgeaufwendungen zur aktuellen Rechtsanwaltschaftstätigkeit verneinen würde, könnte sich ein Abzug möglicherweise aus einem Zusammenhang zu den späteren Renteneinkünften ergeben. Die Altersvorsorgeaufwendungen werden (auch) geleistet, um spätere Renteneinkünfte zu erzielen (Finalität). Nach § 49 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG würden diese Einkünfte nach jetziger Rechtslage auch bei beschränkter Steuerpflicht der Besteuerung in Deutschland unterliegen. Ein zeitlich und sachlich unmittelbarer Einkunftsbezug kann derzeit jedoch nicht hergestellt werden. Da der Renteneintritt mitunter Jahre oder Jahrzehnte in der Zukunft liegt (im Streitfall erreicht der Kläger – bezogen auf das Streitjahr 2008 – erst viele Jahre später die Altersgrenze), kann auch nicht beurteilt werden, ob es – beispielsweise durch ein vorheriges Versterben des Rentenberechtigten, eine etwaige Auszahlung von Rentenbeiträgen oder auch aufgrund von Nachversicherungen bei einem anderen Rententräger – überhaupt zu einer Rentenauszahlung kommt. Auch können die dann maßgeblichen Rechtslagen in ggf. mehreren Mitgliedsstaaten sowie die dann ggf. einschlägigen Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen nicht abgesehen werden. Angesichts der zuvor benannten Rechtsprechung des EuGH in der Sache „Grünwald“ (Rs. C-559/13) ist für das vorlegende Gericht unklar, ob die etwaige tatsächliche spätere Besteuerung

der Einkünfte überhaupt für die Beurteilung des Abzugsverbots der (vorgelagerten) Altersvorsorgeaufwendungen gemeinschaftsrechtlich von Bedeutung ist.

40. Es bedarf hier nach Auffassung des vorlegenden Gerichts der Entscheidung durch den EuGH, wie eng der Zusammenhang von (vorgelagerter) Ausgabe und (nachgelagerter) Einnahme beschaffen sein muss, damit ein Abzugsverbot die Niederlassungsfreiheit verletzt. Da Deutschland als Quellenstaat hier nach seinen derzeitigen nationalen Regelungen ein Besteuerungsrecht für die späteren Renteneinkünfte hat, kann das sonst oftmals angeführte Prinzip der Kohärenz (vgl. hierzu etwa EuGH-Urteile vom 28. Januar 1992, Rs. C-204/90 – *Bachmann*, Slg 1992, I-249-286; vom 28. Januar 1992, Rs. C-300/90 – *Kommission/Belgien*, Slg 1992, I-I-305-322; EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2002, Rs. C-136/00 – *Danner*, Slg 2002, I-8147-8190; alle Urteile betreffen jedoch die Abzugsfähigkeit im Wohnsitzstaat) hier wohl keine Ungleichbehandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen rechtfertigen. Möglicherweise sprechen Kohärenzgesichtspunkte im Streitfall gerade dafür, dass der Quellenstaat (Deutschland) den Abzug von Altersvorsorgeaufwendungen auch bei beschränkt Steuerpflichtigen ermöglichen muss, wenn jener Quellenstaat auch das Besteuerungsrecht für die späteren Renteneinkünfte hat. Jedenfalls erscheint es möglich, dass der Quellenstaat einem Gebietsfremden dann auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht jedenfalls dieselbe Abzugsmöglichkeit (hier: beschränkter Sonderausgabenabzug) wie Gebietsansässigen bei unbeschränkter Steuerpflicht ermöglichen muss. Insoweit erscheinen dem vorlegendem Gericht Altersvorsorgeaufwendungen durch die begründete Rentenanwartschaft in einem stärkeren einkunftsbezogenen Verhältnis zu stehen als dies bei anderen Sonderausgaben (z. B. Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung) der Fall ist.

41. Bei den vom Kläger entrichteten freiwilligen Zusatzbeitrag an das Versorgungswerk (3.796,92 €; Vorlagefrage II) besteht die Besonderheit, dass diese Zahlungen auf einem freien Entschluss des Klägers beruhen, seine Rentenanwartschaft auf den maximal zulässigen Einzahlungsbetrag aufzustocken. Eine Kausalität dahingehend, dass diese Zahlungen zwingend durch die Rechtsanwaltschaftigkeit des Klägers und dessen Pflichtmitgliedschaft im Versorgungswerk veranlasst wären, kann hier nicht gesehen werden. Wenn man die für einen „Erwerbszusammenhang“ erforderliche Kausalität aber im Sinne einer „conditio sine qua non“ (sog. Äquivalenztheorie) dahingehend begreift, dass jegliche, auch nicht- zwangsläufige, aus der Erwerbstätigkeit folgende Aufwendungen durch diese veranlasst sind, wären hingegen auch die freiwilligen Zusatzbeiträge durch die Erwerbstätigkeit veranlasst „Würde der Kläger nicht als Rechtsanwalt arbeiten, bräuchte er keine Rechtsanwaltszulassung, wäre dann auch kein Pflichtmitglied im Versorgungswerk und hätte dann auch keine Zusatzbeiträge entrichtet“). Würde man das Kausalitätserfordernis hingegen durch ein Erfordernis der „Adäquanz“ eingrenzen, könnte der Kausalzusammenhang der Altersvorsorgeaufwendungen mit der aktuellen Tätigkeit möglicherweise entfallen, wenn man den Zusatzbeitrag als nicht-adäquate, weil auf einem eigenen Entschluss beruhende Folge der Rechtsanwaltschaftigkeit ansieht. Genauso gut könnte man aber

argumentieren, dass die Zahlung eines Zusatzbeitrags eine erfahrungs- und erwartungsgemäße Folge der Pflichtversicherung ist und deshalb auch durch diese verursacht ist. Der Vorlagefrage II liegt damit die Frage zugrunde, welche Art und welcher Grad von Kausalität erforderlich ist, damit Aufwendungen nach gemeinschaftsrechtlicher Betrachtung „unmittelbar“ mit der (im Mitgliedstaat der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden) Tätigkeit zusammenhängen.

42. Die vorgenannte Frage, wie konkret der Zusammenhang zwischen Aufwendungen und (im Quellenstaat besteuert) Tätigkeit sein muss, stellt sich dem vorlegenden Gericht insbesondere unter Berücksichtigung der vom EuGH in der Rechtssache C-346/04 „*Conijn*“) aufgestellten Grundsätze. Im dortigen Fall resultierte für Herrn *Conijn* aus seinen in Deutschland erzielten Einkünften die Pflicht, eine Steuererklärung beim deutschen Fiskus abzugeben. Hierfür beauftragte er einen Steuerberater, woraufhin ihm die dort streitigen Steuerberatungskosten entstanden. Der EuGH hat dort bereits einen Erwerbszusammenhang bejaht, obwohl die Steuerberatungskosten weder der Einkunftserzielung (im Sinne einer Finalität) dienen, noch zwangsläufig angefallen waren. Sie beruhen auf dem insoweit „freiwilligen“, wenngleich durch die Komplexität des deutschen Steuerrechts verständlichen Entschluss, einen Steuerberater zu beauftragen. Nach dem Verständnis des vorlegenden Gerichts scheint der EuGH damit in der Rechtssache „*Conijn*“ den Kausalzusammenhang in einem recht weiten Maße begriffen zu haben.

43. Sollte vom EuGH kein Erwerbsbezug des Zusatzbeitrags mit der aktuellen Rechtsanwaltschaftstätigkeit des Klägers bejaht werden, dürfte es nach Auffassung des vorlegenden Gerichts auch bei Vorlagefrage II auf die bereits aufgeworfene bei Vorlagefrage I dargelegte Frage ankommen, ob oder wie der Zusammenhang der Aufwendungen in zeitlicher und sachlicher Hinsicht mit den späteren Renteneinkünften gestaltet sein muss, um nach gemeinschaftsrechtlichen Maßstäben bereits im Zeitpunkt der Zahlung einen Abzug zu gebieten.

44. In gleicher Weise stellt sich die Frage des Erwerbsbezugs bei den vom Kläger geleisteten Zahlungen an eine private Rentenversicherung in Deutschland (3.696 €; Vorlagefrage III). Hier ist der Zusammenhang zur aktuell ausgeübten Rechtsanwaltschaftstätigkeit und zur daraus resultierenden Pflichtmitgliedschaft im Versorgungswerk gar nicht erkennbar. Der Abschluss von privaten Rentenversicherungen ist von der Einkunftserzielung rechtlich nicht abhängig, weil private Rentenversicherungen – anders als die Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung oder einer Pflichtmitgliedschaft in einem Versorgungswerk – wegen der Privatautonomie auch ohne Beschäftigungsverhältnis o.ä. abgeschlossen werden können. Spätere Auszahlungen der Rentenversicherungen können bei einem inländischen Versicherungsunternehmen oder einer sonstigen inländischen Zahlstelle auch im Rahmen einer beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der aktuell geltenden Fassung der Besteuerung unterliegen. Ob es hingegen tatsächlich zu einer Besteuerung kommen wird, ist – wie zuvor dargestellt – nicht absehbar.

Für das vorliegende Gericht ist auch hier die unter Vorlagefrage I und II aufgeworfene Frage des zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs von aktuellen Aufwendungen zu späteren Einkünften entscheidungsbedürftig.

© Verlag Dr. Otto Schmidt KG