

URL: <http://mobile.deloitte-tax-news.de/arbeitnehmerentsendung-personal/steuerrecht/bfh-kein-sonderausgabenabzug-fuer-vorsorgeaufwendungen-bei-bezug-von-steuerfreiem-arbeitslohn-aus-einer-taetigkeit-in-einem-drittstaat.html>

📅 19.07.2023

Steuerrecht

BFH: Kein Sonderausgabenabzug für Vorsorgeaufwendungen bei Bezug von steuerfreiem Arbeitslohn aus einer Tätigkeit in einem Drittstaat

Flexibles Arbeiten ist in der modernen Arbeitswelt von heute eine Selbstverständlichkeit, um individuellen Lebensentwürfen Rechnung zu tragen und gleichzeitig die Zukunftsfähigkeit von Unternehmen zu sichern. Die wachsende Vielfalt von Arbeitsformen eröffnet neue Chancen, birgt allerdings auch Herausforderungen. Wenn ein Steuerpflichtiger von seinem Arbeitgeber in eine Niederlassung außerhalb der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums (in ein sog. Drittland) entsandt wird, schließt das Einkommensteuergesetz den Abzug von Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben aus, soweit diese in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen aus einem solchen Drittland stehen. In einem aktuellen Urteil hat der BFH dieses Abzugsverbot bestätigt. Dieser Grundsatz stellt auch dann keinen Verfassungsverstoß dar, wenn im Tätigkeitsstaat keine steuerliche Entlastung für diese Aufwendungen gewährt wird.

Sachverhalt

Der Kläger war im Streitjahr 2016 von seinem inländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Volksrepublik China entsandt und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, die zu 12,28% dem Inland und zu 87,72% China zuzuordnen waren. Während seiner Tätigkeit in China zahlte der Kläger seine Sozialversicherungsbeiträge (im Streitfall Beiträge zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung) weiterhin in Deutschland und begehrte in seiner deutschen Einkommensteuererklärung die Beiträge in voller Höhe als Sonderausgaben geltend zu machen. Bei der Ermittlung der Einkommensteuer berücksichtigte das Finanzamt das Doppelbesteuerungsabkommen mit China, weshalb nur der Anteil des Arbeitslohnes, der auf den Umfang des inländischen Tätigkeitsanteils entfiel, der inländischen Besteuerung unterworfen wurde. Die übrigen, auf China entfallenden Arbeitseinkünfte wurden in Deutschland unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt (Art. 15 Abs. 1 und 24 Abs. 2 DBA-China i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG). Der Aufteilung des Arbeitslohnes folgend berücksichtigte das Finanzamt nur den Teil der Vorsorgeaufwendungen, der auf den steuerpflichtigen deutschen Arbeitslohn entfiel. Eine weitergehende Berücksichtigung der erklärten Vorsorgeaufwendungen verwehrte das Finanzamt, da diese in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen und deshalb keine berücksichtigungsfähigen Sonderausgaben darstellten. Die hiergegen gerichtete Klage beim FG Hamburg blieb ohne Erfolg.

Entscheidung

Der BFH hat im Sinne der Vorinstanz entschieden und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Richter des BFH hielten sich streng an den Gesetzestext und erklärten, dass das Abzugsverbot verfassungsgemäß ist. Die als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Beiträge zur gesetzlichen Renten- sowie Arbeitslosenversicherung unterliegen grundsätzlich im Umfang desjenigen Teils des Arbeitslohns, der im Streitjahr auf die Tätigkeit in China entfiel, dem Abzugsverbot nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG, und zwar selbst dann, wenn eine steuermindernde Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen im Drittstaat gemäß den dort geltenden nationalen Vorschriften nicht möglich gewesen ist. Dabei ist es unerheblich, dass die spätere Rente in Deutschland aber der vollen Besteuerung unterliegen wird. Der Gesetzgeber ist daher nicht verpflichtet, den Abzug von Vorsorgeaufwendungen ausnahmsweise zuzulassen, wenn im Tätigkeitsstaat keine steuerliche Entlastung für die Aufwendungen gewährt wird.

Keine Ausnahme vom Abzugsverbot

Der BfH bekräftigte in seinen Ausführungen, dass § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 1 EStG

den Abzug der dort genannten Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben ausschließt, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Durch diese Regelung soll ein ansonsten eintretender doppelter steuerlicher Vorteil vermieden werden. Ausnahmen bestehen aufgrund der Arbeitnehmerfreizügigkeit lediglich bei Tätigkeiten in EU- oder EWR-Mitgliedstaaten sowie in der Schweiz. Diese Ausnahme nach Teilsatz 2 greift im Streitfall allerdings nicht, da der Kläger seine Tätigkeit in einem Drittstaat (China) ausübte.

Kein Verfassungsverstoß bei Altersvorsorgeaufwendungen

Der Ausschluss vom Sonderausgabenabzug der vom Kläger geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a EStG, die in Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, stellt keinen Verfassungsverstoß dar. Der BFH sieht insbesondere keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, da eine etwaige doppelte Besteuerung nicht bereits in der Aufbauphase, sondern erst mit Beginn der Rentenauszahlungsphase geltend gemacht werden kann.

Fazit

Mit diesem Urteil dürfte nun abschließend geklärt sein, dass das Abzugsverbot für Sonderausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen aus einem Drittstaat in Zusammenhang stehen, nicht zu beanstanden ist.

Betroffene Normen

EStG §10 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Buchst. a, EStG §10 Abs. 1 Nr. 3a, EStG §10 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Teils. 1, EStG §10 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Teils. 2

Streitjahr 2016

Vorinstanz

Finanzgericht Hamburg, 14.06.2021, 1 K 73/19

Fundstelle

BFH, Urteil vom 14.12.2022, [X R 25/21](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

