
Datum: 20.05.2021
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 3168/19 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2021:0520.9K3168.19E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Kläger wenden sich mit ihrer am 20.11.2019 erhobenen Klage gegen die Einkommensteuerfestsetzungen für die Veranlagungszeiträume 2017 und 2018 mit Bescheiden vom 2.10.2018 und vom 21.6.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8.10.2019, geändert für 2017 im Klageverfahren am 20.5.2021. 1 2

Streitig ist, ob Beiträge zur niederländischen Sozialversicherung als Sonderausgaben bei der Besteuerung eines nach § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unbeschränkt Steuerpflichtigen Berücksichtigung finden können. 3

Die Kläger wohnten in den Streitjahren in den Niederlanden. Der Kläger bezog in den Niederlanden Arbeitslohn i.H.v. [...] Euro (2017) und [...] Euro (2018). Die Klägerin erzielte im Inland Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. [...] Euro (2017) und [...] Euro (2018). Die Klägerin stellte einen Antrag, nach § 1 Abs. 3 EStG auf Grund ihrer inländischen Einkünfte (vgl. § 49 Abs. 1 EStG) als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden. Die Kläger stellten zudem den Antrag, den Kläger für die Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG nach § 1 a Abs. 1 Nr. 2 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln. 4

Der Kläger hat neben den Beiträgen zur Krankenversicherung in Bezug auf seine Lohnneinkünfte Beiträge zum niederländischen Sozialversicherungssystem geleistet: 5

Beiträge zur Pflegeversicherung (AWBZ)	[...] Euro (2017)	[...] Euro (2018)	
Beiträge zur Rentenversicherung (AOW)	[...] Euro (2017)	[...] Euro (2018)	7
Bei den Beiträgen zur Renten- und Pflegeversicherung handelt es sich um Beiträge, die aufgrund des niederländischen Arbeitslohns, der Höhe nach abhängig von der Höhe des Arbeitslohns, einbehalten wurden. Beide Versicherungen sind Pflichtversicherungen, deren Leistungsinhalte denen der deutschen Sozialpflichtversicherung ähneln, sich aber im Einzelnen unterscheiden. Bei den Beiträgen zur Krankenversicherung handelt es sich um Beiträge aufgrund der in den Niederlanden zu zahlenden „Kopfpauschale“ zzgl. weiterer freiwilliger Zusatzversicherungen.			8
Bei der Versteuerung des Lohnes des Klägers in den Niederlanden wurde die sog. Heffingskorting abgezogen. Dabei handelt es sich um einen Abgabennachlass auf Steuern unter Berücksichtigung der Sozialversicherungsabgaben an Stelle eines persönlichen Grundfreibetrages. Dies bedeutet eine steuerliche Vergünstigung unter Berücksichtigung der persönlichen Gesamtumstände im Zusammenhang mit der Pflicht-Sozialversicherung (Volksverzekering).			9
In den Streitjahren reduzierte sich dadurch die Belastung durch die Beiträge zur Rentenvorsorge um [...] Euro (2017) und [...] Euro (2018) auf [...] Euro (2017) und [...] Euro (2018). Auf die Pflegeversicherungsbeiträge entfiel eine Heffingskorting von [...] Euro (2017) und [...] Euro (2018).			10
Der Beklagte führte eine Zusammenveranlagung der Kläger durch. Er ließ dabei die Beiträge des Klägers zur niederländischen Renten- und Pflegeversicherung bei der Besteuerung unberücksichtigt. Nur die Krankenversicherungsbeiträge wurden zum Sonderausgabenabzug zugelassen, soweit sie die in den Niederlanden verpflichtende Basisversorgung betrafen, denn insofern war dem Kläger in den Niederlanden weder eine Steuervergünstigung noch eine Förderung gewährt worden. Die Einkünfte des Klägers wurden für Zwecke der deutschen Besteuerung im Übrigen lediglich in Form des Progressionsvorbehalts einbezogen.			11
Die Kläger vertreten die Auffassung,			12
letztlich sei die durch die Anträge gem. §§ 1 Abs. 3, 1 a Abs. 1 Nr. 2 EStG ausgelöste steuerliche Behandlung die Gleiche, die der Sachverhalt erfahren würde, wenn beide Kläger im Inland wohnten. Dies sei auch insbesondere der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) im Fall Bechtel zu entnehmen.			13
Im Hinblick auf den Abzug der Heffingskorting in den Niederlanden beschränke sich der Klageantrag auf die geleisteten Beiträge zur Renten- und zur Pflegeversicherung abzüglich der Heffingskorting.			14
Die Kläger beantragen,			15
den Einkommensteuerbescheid für 2017 vom 2.10.2018 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.10.2019 und des Änderungsbescheides vom 20.5.2021 in der Weise abzuändern, dass die Einkommensteuer für 2017 auf [...] Euro herabgesetzt wird;			16
den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 21.06.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.10.2019 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer für 2018 auf [...] Euro herabgesetzt wird;			17

hilfsweise: die Revision zuzulassen.	18
Der Beklagte beantragt,	19
die Klage abzuweisen;	20
hilfsweise: die Revision zuzulassen.	21
Der Beklagte entgegnet,	22
die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 Nr. 1 b EStG seien nicht erfüllt. Zudem begründe § 1 Abs. 3 EStG von vornherein nur eine sachlich beschränkte Steuerpflicht, bei der nur die inländischen Einkünfte einbezogen würden. Dies gelte unabhängig von Regelungen eines DBA.	23
Das im Klageverfahren angesprochene Berechnungs-„Tool“ sei von der belgischen, niederländischen und deutschen Steuerverwaltung einvernehmlich entwickelt worden, um doppelten Ermäßigungen in den Konstellationen wie im vom EuGH entschiedenen Fall „Bechtel“ (Urteil vom 22.6.2017 C-20/16, BStBl II 2017, 1271) entgegenzuwirken. Damit lasse sich die verbleibende wirtschaftliche Belastung unter Berücksichtigung der Heffingskorting berechnen. Da sich die Kläger aber aus deutscher Sicht nicht in einer den Eheleuten Bechtel vergleichbaren Situation befunden hätten, komme das Tool hier nicht zur Anwendung.	24
Entscheidungsgründe	25
Die Klage ist unbegründet.	26
Der Beklagte hat zu Recht ausgehend von der unbeschränkten Steuerpflicht der Klägerin eine Zusammenveranlagung ohne Abzug der niederländischen Renten- und Pflegeversicherungsbeiträge des Klägers vorgenommen.	27
1. Die Klägerin erfüllte die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG und war daher auf Antrag mit ihren inländischen Einkünften (§§ 1 Abs. 4, 49 EStG) als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln. Ihr Arbeitslohn unterliegt gem. § 49 Abs. 1 Nr.4 EStG und Art. 14 Abs. 1 des Deutsch-Niederländischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA NL) in der Fassung vom 12.4.2012, in Kraft getreten am 1.12.2015, der deutschen Besteuerung.	28
2. Der Kläger war wegen seines Wohnsitzes in den Niederlanden sowie mangels inländischer Einkünfte weder beschränkt noch unbeschränkt steuerpflichtig (vgl. §§ 1 Abs. 4, 49 EStG).	29
3. Für die nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt zu behandelnde Klägerin gilt, wovon der Beklagte zutreffend ausgegangen ist, dass gemäß § 1 a Abs. 1 EStG („Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht von EU-/EWR-Angehörigen“) bei Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, hier der Kläger, auf Antrag für die Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird. Infolgedessen war, wie geschehen, eine Zusammenveranlagung durchzuführen.	30
Zwar erfüllten die Kläger die in § 1 a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG enthaltene weitere Voraussetzung nicht. Danach hätten die Einkünfte beider Eheleute im Streitjahr zu mindestens 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen sollen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den verdoppelten Grundfreibetrag (§	31

32 a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) nicht überschreiten dürfen. Beides ist nicht der Fall. Jedoch gelten ausweislich des Protokolls vom 12.4.2012 zum DBA-NL Abschnitt XVI. zu Art. 24 des DBA, BStBl I 2016, 69, die Beschränkungen des § 1 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 1 a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG nicht für in den Niederlanden ansässige Ehegatten, wenn der im Inland steuerpflichtige Ehegatte die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG erfüllt. Aus dieser Besonderheit des DBA-NL resultiert, dass sich die Kläger nicht in der von § 1 a Abs. 1 Nr. 2 EStG vorausgesetzten typischen Situation befanden.

4. Die Fiktion der unbeschränkten Steuerpflicht des Klägers für Zwecke der Besteuerung der Klägerin hat, anders als die Kläger meinen, nicht zur Folge, dass der Kläger ohne Einschränkung als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln ist. Die Fiktion bewirkt lediglich, dass die familiäre Situation der Kläger, das Verheiratetsein, in der Weise Berücksichtigung findet, dass als Folge der Zusammenveranlagung (§§ 26 Abs.1 Satz 1, 26 b EStG) das Splittingverfahren zur Anwendung kommt und ggf. persönliche Höchst- und Pauschbeträgen verdoppelt werden. Weder bewirkt die Fiktion, dass die Einnahmen des Klägers in die Besteuerung einfließen noch dass seine Werbungskosten noch die mit seiner Einnahmeerzielung im Ausland zusammenhängenden Sonderausgaben sich bei der deutschen Besteuerung auswirken. Die Kläger werden danach nur mit Einschränkung so behandelt, als ob sie ihren Wohnsitz im Inland hätten. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 1 a EStG, der gerade nicht die Aussage beinhaltet, dass der Kläger als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln ist, sondern dass er nur für die Anwendung des § 26 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gelten soll. 32

Die Einkünfte des Klägers werden zwar im Zusammenhang mit der Berechnung des Progressionsvorbehalts (§ 32 b Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 2 EStG; dazu Heinicke/Schmidt, Kommentar zum EStG zu § 32 b Rz. 22) zur Bestimmung des Steuersatzes bei der Versteuerung der Einkünfte der Klägerin bedeutsam. Dies ist aber notwendiges Korrektiv, um eine überschießende Begünstigung der Klägerin zu vermeiden. Anderenfalls hätte die Anwendung des Splittingverfahrens zur Folge, dass die Einkünfte der Klägerin zu einem deutlich niedrigeren Steuersatz versteuert würden als bei inländischen Ehegatten mit vergleichbaren Einkünften. 33

5. Diese Verfahrensweise entspricht der Rechtsprechung des EuGH. Danach obliegt es, wie der EuGH in einer Vielzahl von Entscheidungen deutlich gemacht hat, grundsätzlich dem Wohnsitzstaat, die persönliche Lage und den Familienstand der Steuerpflichtigen bei der Besteuerung zu berücksichtigen (z.B. EuGH Urteil vom 14.9.1999 C-391/97, Slg. 1999, I-5451 „Gschwind“). Hiernach wären im Falle der Kläger allein die Niederlande dafür zuständig, die persönlichen Umstände bei der Besteuerung zu beachten. Allerdings wechselt die Verantwortlichkeit auf den Beschäftigungsstaat, wenn dort mindestens 90 % des Welteinkommens des Gebietsfremden oder gebietsfremder Eheleute der Steuer unterliegen (vgl. § 1 Abs. 3 und § 1 a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG). Denn es würde der europarechtlichen Arbeitnehmerfreizügigkeit widersprechen und diskriminierend wirken, wenn in dem Wohnsitzstaat faktisch, mangels ausreichender zu besteuender Einkünfte, keine Möglichkeit bestünde, die persönliche Lage und den Familienstand ausreichend zu berücksichtigen (vgl. z.B. EuGH Urteil vom 14.2.1995 C-279/93, Slg. 1995, I-225 „Schumacker“). 34

Diesen europarechtlichen Vorgaben entsprechend wurden die persönlichen Verhältnisse der Klägerin bei ihrer inländischen Besteuerung ausnahmslos wie bei einem Inländer entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen bewertet. Die Verhältnisse des Klägers, insbesondere seine mit ihren niederländischen Einkünften zusammenhängenden Sozialabgaben, sind indes entsprechend dem o.g. Grundsatz tatsächlich und effektiv von 35

dem Wohnsitzstaat, den Niederlanden, berücksichtigt worden. Denn dort wurde entsprechend dem niederländischen Recht die „Heffingskorting“ zum Abzug gebracht bzw. mit der Steuer verrechnet. Ob die „Heffingskorting“ zu einer der Höhe nach identischen Entlastung führt wie der Sonderausgabenabzug ähnlicher (und nur annähernd vergleichbarer) Sozialversicherungsbeiträge in Deutschland, kann dahinstehen. Denn es ist insoweit Sache des Wohnsitzstaates, die Art und Weise der Berücksichtigung festzulegen. In den Niederlanden hat man sich diesbezüglich mit Bedacht für ein in sich ausgewogenes und zugleich weitgehend pauschalierendes System entschieden. Ein zusätzlicher Ansatz dieser Beiträge, auch bei um die Heffingskorting reduzierter Höhe, bei der deutschen Besteuerung hätte hingegen eine doppelte Begünstigung zur Folge.

Das Gericht kann deshalb keine diskriminierende Auswirkung der vorgenommenen Besteuerung, weder des Klägers noch der Klägerin, erkennen. Aus dem von den Klägern erwähnten Art. 24 DBA-NL („non-discriminatie“) ergeben sich keine weiterreichenden Schlussfolgerungen. 36

Ob die steuerliche Abzugsfähigkeit der einkommensunabhängigen Beiträge zum niederländischen Krankenversicherungssystem (Kopfpauschale) einer abweichenden Beurteilung bedarf, weil insoweit in den Niederlanden keine Steuervergünstigung oder Abzugsfähigkeit besteht, kann dahingestellt bleiben, da der Beklagte diese Beiträge zum Abzug zugelassen hat. 37

Das von den Klägern in Bezug genommene Urteil des EuGH vom 22.6.2017 C-20/16 „Bechtel“, BStBl II 2017, 1271, betrifft demgegenüber einen anders gelagerten Sachverhalt. Die Eheleute Bechtel wohnten in Deutschland und die Klägerin arbeitete als Beamtin in Frankreich. Der Wohnsitzstaat, also Deutschland, hatte nach Auffassung des EuGH aus den dort genannten Gründen die Beiträge der Klägerin zur französischen Sozialversicherung (Altersvorsorge und Krankenversicherung) bei der Besteuerung anzusetzen. Die in dieser Entscheidung behandelten Fragen mögen ggf. bei der Besteuerung in den Niederlanden zu beachten sein. 38

6. Die Beiträge des Klägers zur niederländischen Renten- und Pflegeversicherung wären überdies auch gemäß § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG nicht zu berücksichtigen. Der deutsche Gesetzgeber hat auf die Entscheidung „Bechtel“ hin eine Änderung des § 10 Abs. 2 EStG vorgenommen (vgl. BMF Schreiben vom 11.12.2017, BStBl I 2017, 1624). Seither gilt für die Wohnsitz- und Beschäftigungssituation wie sie sich im Fall Bechtel darstellte, aber im Falle der Kläger nicht gegeben ist, dass unter den dort genannten Voraussetzungen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 2. Halbsatz EStG) Vorsorgeaufwendungen abgezogen werden (vgl. Finanzgericht –FG– Rheinland-Pfalz Urteil vom 15.1.2020 1 K 1692/19, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2020, 834, Revision eingelegt X R 13/20). Wegen § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 c EStG würde auch in der von § 10 Abs. 2 EStG vorausgesetzten Besteuerungssituation ein Abzug der Vorsorgeaufwendungen der Klägerin ausscheiden: Denn um einer Doppelbegünstigung entgegenzuwirken, fordert das Gesetz, dass „der Beschäftigungsstaat keinerlei steuerliche Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung dieser Einnahmen zulässt“. Der Abzug der „Heffingskorting“ ist aber gerade eine solche, den Abzug ausschließende Berücksichtigung. 39

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 40

8. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 41
