
Datum: 29.03.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 1101/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0329.6K1101.08.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

- Rechtsmittelbelehrung** 1
- Gegen das Urteil steht den Beteiligten die Revision zu. 2
- Die Revision ist bei dem Bundesfinanzhof, Ismaninger Straße 109, 81675 München, innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich einzulegen. Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Ihr soll eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Urteils beigelegt werden. 3
- Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss enthalten: 4
1. die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge); 5
 2. die Angabe der Revisionsgründe, und zwar: 6
 - a) die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt; 7

b) soweit die Revision darauf gestützt wird, dass das Gesetz in Bezug auf das Verfahren verletzt sei, die Bezeichnung der Tatsachen, die den Mangel ergeben.

Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

9

Tatbestand

10

Der Kläger ist deutscher Staatsangehöriger. Er verzog 1993 zunächst Seit 2005 hat er seinen ausschließlichen Wohnsitz in Liechtenstein.

11

Zwischen 1994 und 1998 schloss der Kläger mit inländischen Versicherungsunternehmen Verträge über Leibrentenversicherungen auf ein Leben mit sofort beginnender Rentenzahlung gegen Einmalbetrag ab.

12

Mit Bescheiden vom 27.07.2007 setzte der Beklagte die Einkommensteuer des Jahres 2005 sowie die Einkommensteuer-Vorauszahlungen für 2007 und die Folgejahre unter Einbeziehung der vorgenannten Leibrenten in die Besteuerung fest. In den Erläuterungen zum Einkommensteuerbescheid 2005 führte der Beklagte aus, dass der Kläger zutreffend dargelegt habe, dass es sich bei den Privatrenten um inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) handle. Diese Einkünfte seien in Deutschland steuerpflichtig, da mit dem Fürstentum Liechtenstein kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bestehe. Die Doppelbesteuerung könne nur durch Anrechnung der deutschen Einkommensteuer im Rahmen der in Liechtenstein abzugebenden Steuererklärung vermieden werden. Die Steuer gemäß § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG sei zu Gunsten des Klägers unter Berücksichtigung des Grundfreibetrages von 7.644 € nach dem Grundtarif ermittelt worden. Rechtlich entsprechend verfuhr der Beklagte im Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 21.09.2007.

13

Hiergegen wandte sich der Kläger mit seinen Einsprüchen vom 28.08.2007 bzw. 17.10.2007, mit denen er die Aufhebung der Bescheide und die Feststellung begehrte, dass die inländischen Renteneinkünfte nicht der deutschen (beschränkten) Einkommensteuerpflicht unterlägen. Denn diese Renten habe bzw. müsse er bereits in seinem Wohnsitzstaat Liechtenstein versteuern.

14

Mit Einspruchsentscheidung vom 22.02.2008 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. Ab 2005 sei die Besteuerung von Renten durch das Alterseinkünftegesetz neu geregelt worden. Die inländischen Einkünfte würden nicht mehr von einem Steuerabzug abhängig gemacht. Leibrenten, die von inländischen gesetzlichen Versicherungsträgern oder inländischen Versicherungsunternehmen – wie im Falle des Klägers – gewährt würden, seien als inländische Einkünfte zu erfassen. Eine Ausnahme bei der Besteuerung von Renten, bei denen in der Entstehungsphase kein Bezug zur deutschen

15

Steuerhoheit bestanden habe, sehe das EStG nicht vor. Ein entsprechender rechtspolitischer Wunsch hätte einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung bedurft. Das Völkerrecht kenne kein Verbot der Doppelbesteuerung. Eine Doppelbesteuerung könne durch völkerrechtliche Verträge, wie sie Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) darstellten, vermieden werden. Mit Liechtenstein bestehe aber ein solches nicht, sodass das Besteuerungsrecht Deutschlands nicht eingeschränkt werde. Im Umkehrschluss aus § 50 Abs. 6 (heute Abs. 3) EStG könne eine Anrechnung der in Liechtenstein gezahlten Steuer auf die Renteneinkünfte ebenfalls nicht erfolgen.

Mit seiner Klage vom 28.03.2008 verfolgt der Kläger sein Begehren fort. Die auf die aus Deutschland bezogenen privaten Leibrenten in Liechtenstein erhobene Erwerbssteuer entspreche der Einkommensteuer in Deutschland. Die doppelte Besteuerung der von ihm bezogenen inländischen privaten Renten in Liechtenstein und Deutschland stelle einen Verstoß gegen Grundsätze des Europäischen Rechts dar, insbesondere gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs, die Niederlassungsfreiheit, gegen das Verbot der Doppelbesteuerung und gegen das Verbot der Diskriminierung aufgrund des Wohnsitzes. Diese Freiheiten seien im Wege des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) auch auf in Liechtenstein ansässige Personen ausgeweitet worden. Wenn – wie im Streitfall – ein Tatbestand nicht durch ein DBA geregelt werde, sei nach Auffassung der Europäischen Kommission und der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) für die Ausübung des Besteuerungsrechts dem Staat der Vorrang einzuräumen, dessen Anknüpfung der Besteuerung sachlich näher liege. Daneben solle sich bei der Aufteilung der Steuerhoheit zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung mangels eines bilateralen Abkommens auch an der völkerrechtlichen Praxis und dabei insbesondere an dem von der OECD erarbeiteten Musterabkommen orientiert werden (EuGH-Urteil vom 12.05.1998 C-336/96 „Gilly“, Slg. 1998, I-2793, IStR 1998, 336). Bei Anwendung dieser Grundsätze müsse das Besteuerungsrecht Deutschlands hinter demjenigen von Liechtenstein zurücktreten, da alle von Deutschland abgeschlossenen DBA das alleinige Besteuerungsrecht für Leibrenten aus privaten Rentenversicherungsverträgen dem Wohnsitzstaat des Rentenempfängers zuwiesen. Eine entsprechende Regelung enthalte auch Art. 21 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens. Es sei in so vielen Abkommen zwischen Mitgliedstaaten der OECD enthalten, dass es als international anerkannt angesehen werden könne. Bei der Einführung des § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG habe der Gesetzgeber den Fall eines deutschen Rentners im Auge gehabt, der während seines Arbeitslebens in Deutschland Altersvorsorgeaufwendungen steuerlich geltend gemacht habe und danach ins Ausland verzogen sei. Eine Einschränkung auf diese Fälle sehe die Vorschrift aber nicht vor. Es würden undifferenziert auch solche Konstellationen erfasst, bei denen keine in Deutschland erwirtschafteten Beiträge zugrunde liegen würden, deren Empfänger nie in Deutschland eine steuerliche Förderung in Anspruch genommen habe oder – wie der Kläger – außer der inländischen Zahlstelle keine weiteren Berührungspunkte zu Deutschland aufweisen würden. Die Anknüpfung an den Sitz des Versicherungsunternehmens für das Besteuerungsrecht liege weit entfernter als die international übliche Anknüpfung an den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Rentenempfängers. Der deutsche Gesetzgeber habe es in nach europäischem Recht unzulässiger und die Betroffenen diskriminierender Weise unterlassen, § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG dahingehend einzuschränken, dass die Vorschrift sich nur auf Renteneinkünfte beziehe, denen in der Beitragsphase Steuererminderungen nach deutschem Recht vorangegangen seien. Dem stehe auch nicht entgegen, dass es sich vorliegend nicht um eine doppelte unbeschränkte Besteuerung, sondern um das Zusammentreffen von unbeschränkter und beschränkter Besteuerung handele. So sei seine Steuerlast allein in Deutschland aufgrund der beschränkten Steuerpflicht höher als bei unbeschränkter Steuerpflicht.

Im Verlauf des Klageverfahrens hat der Beklagte die Einkommensteuer der Jahre 2007 bis 2010 (Bescheide vom 17.06.2008 (2007), 18.06.2009 (2008), 17.06.2010 (2009), 08.09.2011 (2010)) sowie mit Bescheid vom 08.09.2011 Einkommensteuer-Vorauszahlungen ab 2011 unter Erfassung der besagten Renten festgesetzt. 17

Der Kläger beantragt, 18

1. den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 27.07.2007, den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 21.09.2007 und die diesbezügliche Einspruchsentscheidung vom 22.02.2008, den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 17.06.2008 den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 18.06.2009, den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 17.06.2010, den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 08.09.2011 sowie den Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid 2011 ff. vom 08.09.2011 aufzuheben, 19

2. hilfsweise, die Revision zuzulassen. 20

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen. 22

Er hält an seinen Ausführungen in der Einspruchsentscheidung fest. 23

Für das Verfahren ist aufgrund der Einkommensteuer-Zuständigkeitsverordnung vom 02.01.2009 grundsätzlich das Finanzamt örtlich zuständig geworden. Die beiden betroffenen Finanzämter haben jedoch eine Zuständigkeitsvereinbarung gemäß § 26 Satz 2 der Abgabenordnung dahingehend getroffen, dass das Finanzamt zuständig bleibt und das Klageverfahren fortführen wird. 24

Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird Bezug genommen. 25

Entscheidungsgründe 26

I. Die Klage ist unbegründet. 27

Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen den Kläger dadurch nicht in seinen Rechten. Denn der Beklagte hat zu Recht die von einem inländischen Versicherungsunternehmen bezogenen Renten in den Streitjahren der deutschen Besteuerung unterworfen. 28

1. Der Kläger ist mit den besagten Renten gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG in Deutschland beschränkt einkommensteuerpflichtig. 29

2. Eine von dem insoweit eindeutigen Wortlaut abweichende Auslegung des Gesetzes mit einem Absehen von der Besteuerung im Streitfall ist nicht möglich, da – insbesondere unter Zugrundelegung der Gesetzesmaterialien des Alterseinkünftegesetzes (Bundestagsdrucksachen 15/2150 Gesetzentwurf, 15/2563 Stellungnahme des Bundesrates, 15/3004 Bericht des Finanzausschusses) – eine zu überbrückende Gesetzeslücke für Fälle wie dem Vorliegenden nicht feststellbar ist. So war durchaus die Besteuerung von Alterseinkünften bei ausländischem Wohnsitz des Rentenbeziehers in die Betrachtung mit einbezogen worden, einschließlich einer für notwendig befundenen Überarbeitung bestehender DBA, in denen das Besteuerungsrecht für Alterseinkünfte ausschließlich dem Wohnsitzstaat zugewiesen ist, um die nunmehrige nachgelagerte Besteuerung auch effektiv zu realisieren. Aus dem Umstand, dass in den Gesetzesmaterialien explizit die 30

Auslands-Konstellationen angesprochen sind, in denen in der Erwerbsphase die Altersvorsorgeaufwendungen die inländische steuerliche Bemessungsgrundlage gemindert haben, kann nicht geschlossen werden, dass die Situation von Rentenbeziehern mit ausländischem Wohnsitz, die eine Steuerminderung aufgrund der getätigten Altersvorsorgeaufwendungen in der Vergangenheit in Deutschland nicht erhalten haben, vom Gesetzgeber nicht gesehen und ansonsten in derartigen Fällen von einer Besteuerung der Renten Abstand genommen worden wäre. Denn die Ursachen dafür, dass Altersvorsorgeaufwendungen in der Erwerbsphase steuerlich ganz oder teilweise ohne steuerliche Auswirkung geblieben sind, können vielfältig sein, ohne dass die Besteuerung des späteren Rentenbezugs eines inländischen oder ausländischen Rentenbeziehers zweifelhaft wäre. So ist denkbar, dass die für den Sonderausgabenabzug in § 10 EStG aufgestellten Bedingungen nicht erfüllt, die maßgeblichen Höchstbeträge anderweitig ausgeschöpft worden sind, die Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige entgegen gestanden haben oder aber – wie beim Kläger – keinerlei Steuerpflicht in Deutschland bestanden hat. Zum anderen ist auch die Existenz eines DBA – gleich welchen Inhaltes hinsichtlich der Zuweisung des Besteuerungsrechtes bei den Renten – nicht selbstverständlich.

3. Die Besteuerung begegnet auch unter europarechtlichen Gesichtspunkten, die über 31 das für die Staaten der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA; hier: Liechtenstein) geltende Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) weitgehend anzuwenden und dessen Vorschriften insoweit im Wesentlichen mit denen des EG-Vertrages (heute Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, AEUV) identisch sind, keinen Bedenken. Mangels einer Verletzung der Grundfreiheiten sowie des allgemeinen Diskriminierungsverbots nach Art. 18 AEUV kommt eine Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 AEUV nicht in Betracht.

a) Die vom Kläger angeführte Niederlassungsfreiheit (Art. 31 EWR-Abkommen bzw. 32 Art. 49 AEUV, ex-Art. 43 EGV) ist vorliegend bereits nach ihrem Anwendungsbereich nicht einschlägig. Denn diese befasst sich mit der Freizügigkeit der selbständig Erwerbstätigen, wobei Tätigkeiten im Rahmen des Kapitalverkehrs ausgenommen sind (Art. 31 Abs. 1 Satz 3 EWR-Abkommen; Art. 49 Satz 3 AEUV). Erfasst ist damit nur die Rechtsstellung der nicht in abhängiger Stellung beschäftigten Erwerbstätigen („self-employed“). Die Vorschrift betrifft also gewerbliche Tätigkeiten und die Tätigkeit im Rahmen eines sog. freien Berufes einschließlich der Gründung und Leitung von Unternehmen, nicht aber die Bezieher von Renten jeglicher Art.

b) Dem Kläger kann zudem – ungeachtet der Frage, ob es in seinem konkreten Fall 33 am Ende tatsächlich zu einer doppelten Besteuerung der umstrittenen Renten kommen wird – nicht darin zugestimmt werden, dass europarechtlich ein Verbot der internationalen Doppelbesteuerung bestehe.

Der mit dem AEUV aufgehobene Art. 293 EGV (früher Art. 220 EGV 1957) sah zwar u. a. 34 (zweiter Gedankenstrich) als Ziel etwaiger Verhandlungen zwischen den Mitgliedstaaten die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft vor. Ein unmittelbar geltender Rechtssatz, auf den sich der Einzelne vor nationalen Gerichten berufen könnte, wird hiermit aber nicht aufgestellt (vgl. EuGH-Urteil vom 12.05.1998 C-336/96 „Gilly“, Slg. 1998, I-2793). So existieren über die Art der Beseitigung der Doppelbesteuerung auf Gemeinschaftsebene bisher keine Vereinheitlichungs- und Harmonisierungsbestimmungen und ist bislang kein entsprechendes multinationales Übereinkommen abgeschlossen worden. Die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens ist vielmehr ausschließlich Sache der einzelnen Mitgliedstaaten und ihrer nationalen Fiskalhoheit. Dabei besteht keine

Verpflichtung der Mitgliedstaaten ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um namentlich Doppelbesteuerungen zu beseitigen (EuGH-Urteil vom 12. Februar 2009 C-67/08 „Block“, Slg. 2009, I-883, Rnr. 31). Die Steuersysteme der Mitgliedstaaten – dies gilt auch im Verhältnis zu den EWR-Staaten – stehen bei den direkten Steuern in einem Wettbewerb um die günstigsten Standortbedingungen. Zwar dürfen auch DBA nicht den gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverboten zuwider laufen. Es steht den Mitgliedsstaaten aber ansonsten grundsätzlich frei, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit untereinander festzulegen, um Doppelbesteuerung zu vermeiden. Das von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Musterabkommen wird insoweit von der Rechtsprechung des EuGH als aus der Völkerrechtspraxis entstandene und gemeinschaftsrechtlich vertretbare Möglichkeit zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung angesehen. Es ist aber nicht bindend und insofern im vorliegenden Streitfall die Berufung des Klägers auf die gängige Praxis der DBA, Renten im Wohnsitzstaat zu besteuern, nicht durchschlagend.

c) Ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 40 EWR-Abkommen bzw. Art. 63 AEUV, ex-Art. 56 EGV) ist ebenfalls zu verneinen. Denn der Kläger rügt im Streitfall letztlich allein die fehlende Harmonisierung bei der Besteuerung der Renten zwischen Deutschland und Liechtenstein dadurch, dass beide Länder in den Streitjahren die bestehende Möglichkeit der Besteuerung wahrnehmen. 35

Eine Ungleichbehandlung zwischen Angehörigen der Mitgliedstaaten stellt aber keine die speziellen Grundfreiheiten (hier die Kapitalverkehrsfreiheit) tangierende Diskriminierung dar, wenn diese ihren Grund in der mangelnden Harmonisierung der direkten Steuern dieser Staaten hat (EuGH-Urteile vom 05.07.2005 C-376/03 „D.“, DStR 2005, 1219, Rnr. 49 - 52; vom 12.05.1998 C-336/96 „Gilly“, Slg. 1998, I-2793; BFH-Urteil vom 09.11.2005 I R 27/03, BFH/NV 2006, 995 jeweils m.w.N.). Die Zuteilung der Besteuerungsrechte als solche wie auch die Nachteile, die sich aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der verschiedenen Mitgliedstaaten ergeben können, können nicht gegen die Grundfreiheiten verstoßen, sondern lediglich die Ausgestaltung eines bereits zugewiesenen Besteuerungsrechtes in den nationalen Steuerrechtssystemen der Mitgliedstaaten (EuGH-Rechtsprechung im Ertragsteuerrecht, Ernst & Young, Bonn, Berlin 2005, 182 f.; Saß, DB 1998, 1482). 36

Eine Diskriminierung des Klägers durch die hier einschlägige deutsche Steuernorm – insbesondere aus Gründen der Staatsangehörigkeit – kann jedoch nicht festgestellt werden. Denn im Streitfall ist der Kläger aufgrund der deutschen Steuervorschriften nicht in rechtlich relevanter Weise schlechter behandelt worden als ein inländischer Rentenbezieher. So unterliegen auch Rentner mit Wohnsitz im Inland und gleich welcher Staatsangehörigkeit mit ihren Renten der deutschen Besteuerung. Es findet also gerade keine Differenzierung nach dem Wohnort des Rentenbeziehers bzw. dem Sitz des auszahlenden Versicherungsunternehmens statt. Wie bereits dargelegt sind auch bei inländischen Rentenbeziehern Konstellationen in der Vergangenheit denkbar, die einer steuermindernden Berücksichtigung der Versicherungsbeiträge entgegen gestanden haben können, ohne dass hierdurch Zweifel an der Rechtmäßigkeit der heutigen Besteuerung entstehen würden. 37

Es gibt zudem keinen zwingenden Rechtsgrundsatz des Steuerrechts, wonach ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Rentenbesteuerung und der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Rentenbeitragszahlungen besteht. Renten können auch dann in vollem Umfang der Besteuerung unterworfen werden, wenn – aus welchen Gründen auch immer – eine vorherige Abzugsmöglichkeit der Beitragszahlungen nicht bestanden hat.

Auch die Art der Durchführung der Besteuerung bei beschränkt Steuerpflichtigen begegnet keinen Bedenken, wenn sie – wie im Streitfall ausweislich der Erläuterungstexte der angefochtenen Bescheide geschehen – unter Beachtung der im EuGH-Urteil vom 12.06.2003 C-234/01 „Gerritse“ BStBl II 2003, 859 und des BFH-Urteils vom 19.11.2003 I R 34/02, BFHE 204, 449, BStBl II 2004, 773 aufgestellten Grundsätze erfolgt.	38
d) Da nach ständiger Rechtsprechung des EuGH das allgemeine Diskriminierungsverbot aus Gründen der Staatsangehörigkeit (Art. 18 AEUV, ex-Art. 12 EGV, Art. 4 EWR-Abkommen) autonom nur in durch das Gemeinschaftsrecht geregelten Fällen angewendet werden, für die der Vertrag - bzw. hier das EWR-Abkommen - kein besonderes Diskriminierungsverbot vorsieht (vgl. EuGH-Urteil vom 12.05.1998 C-336/96 “Gilly”, Slg. 1998, I-2793), bedarf es vorliegend keiner weitergehenden Prüfung mehr.	39
II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).	40
III. Die Revision wird zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO).	41