

Beiträge zu ausländischen Versorgungseinrichtungen keine Sonderausgaben

Beiträge an schweizerische Versorgungseinrichtungen sind dann nicht als Sonderausgaben abziehbar, wenn die schweizerischen Einkünfte dem deutschen Besteuerungsrecht nicht unterfallen.

Auch Einkünfte die durch das Doppelbesteuerungsabkommen originär dem anderen Staat zugewiesen sind fallen unter den Progressionsvorbehalt.

Urteil des FG Baden-Württemberg vom 21.07.2009 Az 11 K 378/07 **Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 96/09).**

Tatbestand

Strittig ist, ob die vom Kläger gezahlten Beiträge an die Schweizerische Alters- und Hinterlassenenversicherung -AHV- in Höhe von xx.xxx,xx Schweizer Franken -SFr- (=xx.xxx,xx €) als Sonderausgaben abzugsfähig sind, wenn er diese Beiträge in der Schweiz als Gewerbetreibender entrichten muss, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jedoch nach den Vorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens -DBA- Schweiz nicht in die inländische Bemessungsgrundlage einfließen.

Der im Inland ansässige verheiratete Kläger, Jahrgang 1951, Vater von vier Kindern, erzielte im Streitjahr 2005 im Wesentlichen als Unternehmensberater Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Geschäftsführer der X Aktiengesellschaft -AG- mit Sitz in Z, Schweiz) und aus Gewerbebetrieb (Y mit Sitz in W, Schweiz).

Der Kläger erklärte u.a. in seiner Einkommensteuer-ESt-Erklärung 2005 nach dem DBA Schweiz steuerfreie Einkünfte aus seiner Unternehmensberatung in Höhe von xxx.xxx,xx €, die im Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen sind und wie folgt ermittelt wurden:

„Gewinn lt. Bilanz zum 31.12.2005	xxx.xxx,xx CHF
+ Gewinnkorrektur außerhalb der Bilanz, weil ... Beiträge zur AHV/IV keine abzugsfähigen Betriebsausgaben sind	xx.xxx,xx CHF
maßgeblicher Gewinn	xxx.xxx,xx CHF
x Kurs 0,645	xxx.xxx,xx € “

Wegen der Einzelheiten wird auf die Bilanz der Unternehmensberatung zum 31. Dezember 2005 sowie die Erfolgsrechnung 2005 Bezug genommen (ESt-Akte, S.

51-56).

Auf die gewerbliche Tätigkeit entfallende Beiträge zur AHV, im Streitfall der Ausgleichskasse W IV-Stelle W, in Höhe von xx.xxx,xx SFr (=xx.xxx,xx €) machte er als Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben geltend. Wegen der Einzelheiten wird auf die AHV-Rechnungen Bezug genommen (ESt-Akten. S. 10-13).

Darüber hinaus erklärte der Kläger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von xx.xxx.- €. Er setzte hierfür seinen Bruttolohn in Höhe von xx.xxx.- SFr (=xx.xxx,xx €) entsprechend dem Schweizer Lohnausweis der X AG abzüglich einer Kinderzulage in Höhe von x.xxx.- SFr (=x.xxx,xx €) entsprechend dem Lohnblatt Oktober 2005 der X AG mit einem monatlichen Beitrag für die Kinder in Höhe von xxx.- SFr an. Als Werbungskosten machte er Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 40 Kilometern an 240 Tagen mit dem privaten PKW geltend.

Als Arbeitnehmer der X AG zahlte er ebenfalls Beiträge an die AHV und darüber hinaus einen Beitrag zur beruflichen Kollektivversicherung (berufliche Vorsorge). Entsprechend seiner Anlage für die Besteuerung von Grenzgängern (N-Gre) betrug sein Arbeitnehmeranteil zur AHV x.xxx.- SFr (=x.xxx,xx €) sowie zur beruflichen Vorsorge xx.xxx,xx SFr (=x.xxx,xx €) und der steuerfreie Arbeitgeberanteil zur AHV x.xxx.- SFr (=x.xxx,xx €), der beruflichen Vorsorge xx.xxx,xx SFr (x.xxx,xx €) und des freiwilligen Beitrags xxx,xx SFr (=xxx,xx €). Die Jahresbeiträge sind dem Versicherungsausweis der ASGA Pensionskasse und der Basler Versicherungen zu entnehmen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Lohnausweis der V AG, das Lohnblatt Oktober 2005 (ESt-Akte, S. 22, 23), die Anlagen N-Gre Sonderausgaben und Berechnung der Pensionskassenbeiträge (ESt-Akte, S. 25-28) sowie die Bescheinigungen der ASGA Pensionskasse und der Basler Versicherungen (ESt-Akte, S. 29-30, 32-33) Bezug genommen.

Für die Altersversorgung gelten in der Schweiz im Wesentlichen folgende Grundsätze:

Die Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (Stand 30. November 2008) -BV-(abrufbar unter www.admin.ch) beinhaltet die verfassungsmässigen Grundlagen für das System der drei Säulen. Die Gesamtkonzeption sieht vor, dass die Sicherung der Bevölkerung im Alter, der Invalidität und des Todes auf drei Arten erfolgt, nämlich durch die soziale Rentenversicherung (u.a. AHV), die berufliche Kollektivversicherung (Pensions-, Gruppen- und Verbandsversicherung) und die Selbstvorsorge. Ziel ist eine Versorgung aus der Grundversicherung und aus der betrieblichen Vorsorge zu mindestens 60 Prozent des vorherigen Einkommens (Hans-Ulrich Stauffer, Berufliche Vorsorge, Z, Basel, Genf, 2005, Rn. 68f, 100-102). Gemäß Art. 111 BV trifft der Bund die Maßnahmen für eine ausreichende auf drei Säulen beruhende Altersversorgung. Er hat dafür zu sorgen, dass die eidgenössische Altersversicherung sowie die berufliche Vorsorge ihren Zweck dauernd erfüllen können. Zur AHV führt Art. 112 BV aus:

1 Der Bund erlässt Vorschriften über die Alters-, Hinterlassenen- und

Invalidenversicherung.

2 Er beachtet dabei folgende Grundsätze:

- a. Die Versicherung ist obligatorisch.
- b. Die Renten haben den Existenzbedarf angemessen zu decken.
- c. Die Höchstrente beträgt maximal das Doppelte der Mindestrente.
- d. Die Renten werden mindestens der Preisentwicklung angepasst.

3 Die Versicherung wird finanziert:

- a. durch Beiträge der Versicherten, wobei die Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber für ihre Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer die Hälfte der Beiträge bezahlen;
- b. durch Leistungen des Bundes.

4 Die Leistungen des Bundes betragen höchstens die Hälfte der Ausgaben.

5 Die Leistungen des Bundes werden in erster Linie aus dem Reinertrag der Tabaksteuer, der Steuer auf gebrannten Wassern und der Abgabe aus dem Betrieb von Spielbanken gedeckt.

Ergänzend erließ der Bund das Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung -AHVG- vom 20. Dezember 1946. Nach Art. 1a Abs. 1 Buchst. b AHVG (dieses Gesetz mit Stand 1. Juni 2009 ist abrufbar unter www.admin.ch) sind alle natürlichen Personen, die in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben, obligatorisch Versicherte. Die Beiträge der erwerbstätigen Versicherten bemessen sich nach Art. 4 Abs. 1 AHVG wie folgt:

„Die Beiträge der erwerbstätigen Versicherten werden in Prozenten des Einkommens aus unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit festgesetzt.“

Zu dem Begriff und der Ermittlung der Beiträge von Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit führt Art. 8 AHVG aus:

„1 Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist jedes Erwerbseinkommen, das nicht Entgelt für in unselbständiger Stellung geleistete Arbeit darstellt.

2 Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird ermittelt, indem vom hierdurch erzielten rohen Einkommen abgezogen werden: ...“

Nach Art. 33 Abs. 1 Buchst. d des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer -DBG- vom 14. Dezember 1990, Stand am 1. Januar 2009 (abrufbar unter www.admin.ch) sind die gemäß Gesetz, Statut oder Reglements geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die AHV und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von den Einkünften abzuziehen.

Mit ESt-Bescheid 2005 vom 1. März 2007 setzte der Beklagte eine ESt in Höhe von xx.xxx.- € fest. Der Beklagte berücksichtige die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers als Grenzgänger nach Abzug der Werbungskosten in Höhe von (xx.xxx.- € – x.xxx.- € =) xx.xxx.- € und als Sonderausgaben die auf die nichtselbständige Arbeit entfallenden Altersvorsorgeaufwendungen in Höhe von xx.xxx.- €. Die Einkünfte aus

Gewerbebetrieb bezog er in der vom Kläger ermittelten Höhe von xxx.xxx.- € in die Berechnung des Steuersatzes ein. Das Finanzamt O hatte dem Beklagten gemäß § 18 Außensteuergesetz -AStG- mitgeteilt, dass dem Kläger keine Besteuerungsgrundlagen i.S.v. §§ 7 ff. AStG zuzurechnen sind. Wegen der Einzelheiten wird auf die Mitteilungen über die gesonderte Feststellung nach § 18 AStG für die Feststellungsjahre 2004 und 2005 vom 28. April 2006 für die Zwischengesellschaften M AG und U AG, jeweils Schweiz, sowie 22. Februar 2007 für die Zwischengesellschaft V AG, Schweiz, Bezug genommen (ESt-Akte, S. 57-59).

Nachdem das Finanzamt P dem Beklagten mit Bescheid vom 15. Juni 2007 gesondert und einheitlich festgestellte Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Klägers als Gesellschafter der X GmbH & Co KG, P mitgeteilt hatte, und zwar nach Anwendung des § 15a Einkommensteuergesetz -EStG- Einkünfte in Höhe von 0.- € sowie Spenden in Höhe von x.xxx.- €, änderte der Beklagte den ESt-Bescheid 2005 mit Bescheid vom 25. Juni 2007 gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Abgabenordnung -AO-. Dadurch ermäßigte sich die festgesetzte ESt auf xx.xxx.- €.

Mit seiner nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage macht der Kläger im Wesentlichen geltend, unter Berücksichtigung des Paradigmenwechsels im Rahmen des Alterseinkünftegesetzes -AltEinkG- vom 5. Juli 2004 stehe sein AHV-Beitrag in Zusammenhang mit (künftig) steuerpflichtigen Rentenzahlungen. Danach seien Vorsorgeaufwendungen nicht nur Maßnahmen der Einkommensverwendung, sondern Aufwendungen zur Einkünfteerzielung. Auch die Rente eines ausländischen Versorgungsträgers sei bei Auszahlung im Inland steuerpflichtig. Er gehe davon aus, dass er im Jahr 2016 eine Rente beziehe und dann der Besteuerungsanteil 72% betrage. Habe er diese im Zeitpunkt des Zuflusses zu versteuern, ohne dass die hierfür erforderlichen Beiträge als Sonderausgaben berücksichtigt worden seien, treffe ihn eine doppelte Belastung. Insoweit verweist er auf das Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 26. November 2008 X R 15/07 (BFHE 2003, 445). Der BFH präge in dieser Entscheidung den Grundsatz der intertemporalen Korrespondenz. Werde dieser beachtet, seien seine Beträge abzugsfähig.

Darüber hinaus verstoße die Versagung des Sonderausgabenabzugs gegen Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz -GG-. Er werde gegenüber denjenigen Personen diskriminiert, die die Höchstbeträge ausschöpfen könnten. Dies widerspreche der im DBA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gewählten Freistellungsmethode. Sie regle, welcher Staat die Einkünfte besteuere. Danach seien seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht steuerfrei, sondern lediglich durch Anwendung des DBA Schweiz unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freigestellt. Die Berücksichtigung der persönlichen Lebensverhältnisse bleibe davon unberührt. Die Schweiz übe insoweit auch ihr Besteuerungsrecht aus. Es komme damit nicht zu einer Nichtbesteuerung. Zweck des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG sei aber -ähnlich zum Betriebsausgabenabzug ohne zukünftige Einnahmen gemäß § 3c EStG- einen doppelten steuerlichen Vorteil auszuschließen. Vermieden werden solle der Abzug von Sonderausgaben ohne Vorliegen korrespondierender Einnahmen. Nach heutiger Rechtslage werde der Rentenzufluss -abgesehen von der Übergangszeit- vom Grundsatz her voll besteuert. Auch aus dem Ausland stammende Renten seien zu erfassen. Das

AltEinkG gehe in seiner Systematik so weit, dass Altersvorsorgebeiträge bis zum Höchstbetrag von 40.000.- € für Verheiratete voll abzugsfähig sein sollen. Diese Höchstbeträge seien auch für Steuerpflichtige anzuwenden, die in ausländische Versicherungssysteme einzahlten.

Im Übrigen habe der BFH in seinem Beschluss vom 1. Februar 2006 X B 166/05 (BStBl II 2006, 420) keine abschließende Entscheidung zur Frage, ob Vorsorgeaufwendungen Werbungskosten oder Sonderausgaben sind, gefällt.

Der Kläger beantragt sinngemäß, den geänderten ESt-Bescheid vom 25. Juni 2007 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ein weiterer Betrag in Höhe von 31.096 € bei der Berechnung der anzusetzenden Altersvorsorgeaufwendungen berücksichtigt wird und hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Er macht im Wesentlichen unter Bezugnahme auf seine Einspruchsentscheidung vom 30. Mai 2007 geltend, die streitbefangenen Zahlungen zur AHV seien zwar grundsätzlich als Beiträge zu einer gesetzlichen Rentenversicherung im Rahmen der Basisversorgung als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG abzugsfähig. Aber die Abzugsfähigkeit entfalle, soweit die Beiträge in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften stünden (vgl. § 10 Abs. 2 und 3 EStG). Bei den auf die gewerblichen Einkünften entfallenden Vorsorgeaufwendungen bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang mit den nach DBA steuerfreien Einkünften aus Gewerbebetrieb in der Schweiz. Sinn der Vorschrift sei es, eine doppelte steuerliche Berücksichtigung auszuschließen, nämlich keine Versteuerung der Einnahmen, hier der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, vorzunehmen, aber gleichwohl einen Abzug der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Sonderausgaben zuzulassen.

Die nachgelagerte Besteuerung der Renten habe keinen Einfluss auf die Frage der Abzugsfähigkeit der AHV-Beiträge nach § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG, die aus den nach DBA freigestellten Einkünften geleistet werden. Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung seien nämlich keine vorab entstandenen Werbungskosten zur Erlangung späterer sonstiger Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 S. 3a aa EStG, sondern nur als Sonderausgaben im Rahmen der für Vorsorgeaufwendungen geltenden Höchstbeträge abzugsfähig. Auch das Bundesverfassungsgericht - BVerfG- habe bestätigt, dass es von Verfassungs wegen nicht geboten sei, Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung als Erwerbsaufwendungen i.S.d. § 9 Abs. 1 EStG anzusehen. Es handle sich damit um Maßnahmen der Einkommensverwendung. Diese Rechtsgrundsätze seien auch auf die seit 2005 geltende Rechtslage anzuwenden.

Eine Doppelbelastung des Klägers ergebe sich nicht. Er versteuere nämlich die Beiträge im Inland nicht als Einkommen. Könne er dennoch die Beiträge als Sonderausgaben abziehen, wäre er doppelt begünstigt.

Während des Klageverfahrens reichte der Beklagte Proberechnungen ein, nach denen sich eine festgesetzte ESt in Höhe von xx.xxx.- € ergibt, wenn die Beiträge des Klägers als Sonderausgaben berücksichtigt werden – unabhängig

davon, ob es sich um Pflichtbeiträge oder Zahlungen in die freiwillige Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung handelt. Die Summe der abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen beträgt danach jeweils xx.xxx.- € Wegen der Einzelheiten wird auf die Berechnungen Bezug genommen (Klage-Akte, S. 86-93). Diese stimmen mit den Berechnungen des Klägers (wegen des Höchstbetrags anzusetzende Vorsorgeaufwendungen in Höhe von xx.xxx.- €) überein. Wegen der Einzelheiten wird auf diese Bezug genommen (Klage-Akte, S. 21).

Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist unbegründet.

Die Beiträge des infolge seines inländischen Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtigen Klägers zur Schweizer AHV in Höhe von xx.xxx,xx € sind nicht als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG abzugsfähig, obwohl es sich um obligatorische Beiträge an eine gesetzliche Rentenversicherung handelt (Art. 112 BV, Art. 1a Abs. 1 Buchst. b AHVG i.V.m. Art. 8 Abs. 1 AHVG), da sie gemäß § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerfreien Einkünften aus der Unternehmensberatung des Klägers stehen (1.). Der Kläger wird dadurch nicht doppelt belastet (2.). Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt nicht vor (3.).

1. Die Beiträge des Klägers zur AHV in Höhe von xx.xxx,xx € stehen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinen steuerfreien Einkünften aus der Y, da er infolge dieser Tätigkeit zur Abführung der AHV-Beiträge gemäß Art. 1a Abs. 1 Buchst. b AHVG verpflichtet ist (vgl. BFH-Urteil vom 29. April 1992 I R 102/91, BStBl II 1993, 149). Seine Tätigkeit als erwerbstätiger Unternehmensberater führt dazu, dass er Pflichtbeiträge an den Schweizer Sozialversicherungsträger abzuführen hat. Seine in der Schweiz als Unternehmensberater eines Unternehmens mit einer festen Einrichtung in der Schweiz erzielten Einkünfte sind als Unternehmensgewinne gemäß Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 Buchst. f i.V.m. Art. 5 Abs. 1 DBA Schweiz in der Schweiz zu besteuern. Sie werden als Gewinne aus eigener Tätigkeit einer Betriebsstätte durch Erbringung von Dienstleistungen unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr gemäß Art. 7 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a DBA Schweiz im Inland von der Besteuerung freigestellt. In solch einem Falle verzichtet die Bundesrepublik Deutschland im Wege der Selbstbeschränkung auf ihr Besteuerungsrecht und stellt die ausländischen Einkünfte davon frei. Die DBA-Regelungen führen zu einer unmittelbar wirkenden sachlichen Steuerbefreiungen im nationalen Recht (Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, B 236). Damit sind die ausländischen Einkünfte der inländischen Besteuerung entzogen und werden wie steuerfreie Einkünfte behandelt.

2. Der Kläger wird durch die Versagung des Sonderausgabenabzugs nicht doppelt belastet. Eine Doppelbelastung liegt nämlich nur vor, wenn ein Steuerpflichtiger seine Beiträge zur Altersversorgung aus versteuertem Einkommen leistet. Denn nach dem Konzept der nachgelagerten Besteuerung

unter Beachtung des Grundsatzes der intertemporalen Korrespondenz (vgl. BFH-Urteil vom 26. November 2008 X R 15/07, BFHE 223, 445) soll das Lebenseinkommen eines Steuerpflichtigen nur einmal, aber auch mindestens einmal besteuert werden. Das Konzept setzt erst bei der Auszahlung der investierten Beträge an und besagt, dass Rentenzuflüsse, also die zeitlich gestreckte Auszahlung der Versicherungssumme, nunmehr auch besteuert werden können, soweit sie auf eigenen Beiträgen des Steuerpflichtigen zur Rentenversicherung beruhen, und damit über den Ertragsanteil hinaus der Besteuerung unterworfen werden, zumindest solange die Beitragszahlungen „steuerfrei“ gestellt werden. Entscheidend ist danach, ob die Renten- und Versorgungsanwartschaften aus versteuerten Mitteln erbracht werden. Zwar geht der Kläger zu Recht davon aus, dass seine (anteiligen) Beitragszahlungen zur AHV (in Bezug auf seine Einkünfte als Gewerbetreibender in der Schweiz) nicht als Sonderausgaben abzugsfähig und damit insoweit nicht „steuerfrei“ gestellt worden sind. Entscheidend ist jedoch, dass sie nicht sein im Inland zu versteuerndes Einkommen erhöht haben und schon insoweit „steuerfrei“ gestellt worden sind. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass diese Beiträge zur AHV gemäß Art. 33 Abs. 1 Buchst. d DBG auch nicht in der Schweiz besteuert worden sind, sondern von den Einkünften abgezogen werden konnten, so dass auch staatenübergreifend keine Doppelbelastung vorliegt.

Eine andere Beurteilung ergibt sich nicht dadurch, dass die ausländischen Einkünfte einschließlich der Beiträge zur Schweizer AHV den persönlichen Steuersatz des Klägers erhöht haben. Die Beiträge zur Schweizer AHV mindern nicht die im Progressionsvorbehalt zu berücksichtigenden Einkünfte i.S.d. § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG. Denn diese sind nach § 2 Abs. 2 EStG zu ermitteln (BFH-Beschluss vom 15. Mai 2002 I B 73/01, BFH/NV 2002, 1295 im Gegensatz zur früheren Rechtslage nach BFH-Urteil vom 29. April 1992 I R 102/91, BStBl II 1993, 149). Damit sind die Beiträge zur Schweizer AHV nicht abzugsfähig, da sie als Beiträge zu einer gesetzlichen Rentenversicherung keine vorweggenommenen Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 8. November 2006 X R 11/05, BFH/NV 2007, 673). Hinzu kommt, dass gerade die Berücksichtigung der steuerfreien ausländischen Einkünfte im Progressionsvorbehalt den aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen verwirklicht, da er dessen erhöhte Leistungsfähigkeit durch den Zufluss ausländischer Einkünfte erfasst und damit der Steuerpflichtige durch die Freistellung der Einkünfte keinen weiteren Vorteil durch einen geringeren Steuersatz erlangt (vgl. BVerfG vom 3. Mai 1995 1 BvR 1176/88, BStBl II 1995, 758; BFH-Urteil vom 9. August 2001 III R 50/00, BStBl II 2001, 778; BFH-Urteil v. 19. Dezember 2001 I R 63/00, BStBl II 2003, 302; BFH-Urteil vom 15. Mai 2002 I B 73/01, BFH/NV 2002, 1295). Der Progressionsvorbehalt gilt auch für solche Einkünfte, die nach einem DBA nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden und damit bereits durch die sog. Zuteilungsnorm im Wohnsitzstaat freigestellt werden (BFH-Urteil vom 4. April 2007 I R 110/05, BStBl II 2007, 321).

3. Der fehlende Sonderausgabenabzug verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG und dem aus diesem Artikel abgeleiteten Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (vgl. Urteil des Finanzgericht des Saarlandes vom 17. Juli 2008 2 K 2194/05, EFG 2008, 646). Denn die mit der Verausgabung der Pflichtbeiträge verbundene Minderung der Leistungsfähigkeit wird bereits durch den Bezug der

steuerfreien Einnahmen aufgefangen (BFH-Urteil vom 29. April 1992 I R 102/91, BStBl II 1993, 149).

Der Kläger trägt gemäß § 135 Abs. 1 FGO die Kosten des Verfahrens, da er unterlegen ist.

Die Revision wird wegen der neuen Ausrichtung der Besteuerung der Alterseinkünfte auf die nachgelagerte Besteuerung zugelassen.