

## Verfahrensgang

FG Düsseldorf, Urt. vom 21.10.2021 – 9 K 1517/20 E

**BFH, Urt. vom 24.05.2023 – X R 28/21, [IPRspr 2023-7](#)**

## Rechtsgebiete

Allgemeine Lehren → Ermittlung, Anwendung und Revisionsfähigkeit ausländischen Rechts

Öffentliches Recht (ab 2020) → ohne Unterteilung

## Leitsatz

*Es ist Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebende ausländische Recht gemäß § 155 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung von Amts wegen zu ermitteln. Wie das FG das ausländische Recht ermittelt, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen. Die Feststellungen zu Bestehen und Inhalt des ausländischen Rechts sind für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend. Fehlen jedoch die erforderlichen Feststellungen zum maßgeblichen ausländischen Recht, liegt ein materieller Mangel vor. [LS von der Redaktion neu gefasst]*

## Rechtsnormen

EStG § 10

FGO § 118; FGO § 126; FGO § 155

ZPO § 293; ZPO § 560

## Sachverhalt

Die Kläger, Revisionsbeklagten und Revisionskläger (Kläger) wohnen in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) und wurden im Streitjahr 2018 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Der Kläger war im Inland nichtselbstständig tätig und bezog Arbeitslohn in Höhe von ... €. Die Klägerin arbeitete als selbstständige Hebamme in den Niederlanden und erzielte aus dieser Tätigkeit einen (nach deutschem Recht ermittelten) Gewinn von ... €. Sie hatte den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) zufolge in den Niederlanden neben einem einkommensunabhängigen gesetzlichen Basisbeitrag zur Krankenversicherung (sogenannte Kopfpauschale) in Höhe von ... € weitere einkommensabhängige Sozialversicherungsbeiträge geleistet, und zwar ... € zur Rentenversicherung, ... € zur Pflegeversicherung sowie ... € zur Krankenversicherung. Ebenfalls nach den Feststellungen des FG unterlag der von der Klägerin erzielte Gewinn in den Niederlanden nach Berücksichtigung von Grundfreibeträgen und der wegen der Lebens- und Einkommenssituation der Klägerin insgesamt höheren "Heffingskorting" (Steuerabzug für die persönlichen Verhältnisse) in Höhe von ... € keiner Einkommensteuerbelastung. Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) berücksichtigte den Gewinn der Klägerin bei der Ermittlung der Einkünfte nicht, erfasste ihn aber im Rahmen des Progressionsvorbehalts. Die Beiträge zur niederländischen Sozialversicherung hingegen blieben sowohl bei der Ermittlung des Einkommens als auch bei der Höhe des Progressionsvorbehalts unberücksichtigt.

Die dagegen gerichtete Klage hatte teilweise Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2023, 127). Das FG entschied, das FA habe zwar zu Recht die in den Niederlanden gezahlten einkommensabhängigen Vorsorgeaufwendungen (Renten- und Pflegeversicherungsbeiträge sowie Beiträge zur Zusatzversicherung zur Krankenversicherung) nicht als Sonderausgaben berücksichtigt und diese minderten auch nicht die im Rahmen des Progressionsvorbehalts anzusetzenden steuerfreien Einkünfte. Allerdings sei eine Berücksichtigung der einkommensunabhängigen Beiträge zur niederländischen Krankenversicherung, der sogenannten Kopfpauschale, europarechtlich geboten. Dagegen wenden sich das FA und die Kläger mit ihrer Revision.

## Aus den Entscheidungsgründen:

II.

[12] Die Revisionen des FA und der Kläger sind begründet. Sie führen zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

[13] ... [14] 1. ... [16] 2 ... 3. ...[27] a) ... [31] b) ... [32] aa) ... [33] (1) ... [34] (2) ... [41] (3) ... [42] bb) ... [43] cc) Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang schließlich eine Berücksichtigung der streitigen Aufwendungen im Inland gemäß § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Teilsatz 2 Buchst. c EStG aufgrund einer steuerlichen Berücksichtigung in den Niederlanden ausgeschlossen ist, kann der erkennende Senat ebenfalls nicht entscheiden, da das FG auch keine Feststellungen zu der Frage getroffen hat, in welcher Weise in den Niederlanden Vorsorgeaufwendungen bei der Besteuerung von Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit berücksichtigt werden. Dies gilt sowohl in Bezug auf die einkommensabhängigen Beiträge zur Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung als auch in Bezug auf den gesetzlichen Basisbeitrag zur Krankenversicherung, die sogenannte Kopfpauschale ...

[46] 4. In Anbetracht dessen ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen. Eine eigene Entscheidung ist dem Senat nicht möglich, da das FG --wie dargelegt-- weder die notwendigen Tatsachenfeststellungen noch die erforderlichen Feststellungen zum maßgeblichen ausländischen Recht getroffen hat.

[47] a) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung ist es Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebende ausländische Recht gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 ZPO von Amts wegen zu ermitteln. Wie es dies tut, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen. Die Anforderungen an Umfang und Intensität der Ermittlungspflicht des Tatrichters lassen sich nur in sehr eingeschränktem Maße generell- abstrakt bestimmen. Jedenfalls sind an die Ermittlungspflicht umso höhere Anforderungen zu stellen, je komplexer oder je fremder das anzuwendende Recht im Vergleich zum eigenen ist. Gleiches gilt, wenn die Beteiligten zur ausländischen Rechtspraxis detailliert und kontrovers vortragen. Der Umstand, dass das ausländische Recht gegebenenfalls sehr komplex ist, kann das FG von dieser Ermittlungspflicht nicht entbinden (s. im Einzelnen Senatsurteil vom 22.03.2018 - X R 5/16, BFHE 261, 132, BStBl II 2018, 651, Rz 22 ff. und BFH-Urteil vom 19.10.2021 - VII R 7/18, BFHE 276, 189, Rz 63 ff., jeweils m.w.N.).

[48] Eine Revision kann nicht darauf gestützt werden, dass die Vorentscheidung auf einer fehlerhaften Anwendung ausländischen Rechts beruhe; denn ausländisches Recht gehört nicht zum "Bundesrecht" im Sinne des § 118 Abs. 1 FGO. Vielmehr sind die Feststellungen über das Bestehen und den Inhalt ausländischen Rechts für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 560 ZPO). Sie sind revisionsrechtlich wie Tatsachenfeststellungen zu behandeln (z.B. BFH-Urteile vom 19.10.2021 - VII R 7/18 ([IPRspr 2021-8](#)), BFHE 276, 189, Rz 63 und vom 19.01.2017 - IV R 50/14 ([IPRspr 2017-22](#)), BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 61), auch wenn die ausländischen Rechtssätze dadurch nicht selbst zu Tatsachen werden und eine Entscheidung nach den Grundsätzen der Feststellungslast in diesem Bereich daher nicht möglich ist (Senatsurteil vom 22.03.2018 - X R 5/16, BFHE 261, 132, BStBl II 2018, 651, Rz 23 und BFH-Urteil vom 25.06.2021 - II R 13/19 ([IPRspr 2021-17](#)), BFHE 275, 231, BStBl II 2022, 481, Rz 22, jeweils m.w.N.).

[49] Die revisionsrechtliche Bindungswirkung entfällt allerdings, soweit die erforderlichen Feststellungen zum maßgeblichen ausländischen Recht fehlen oder auf einem nur cursorischen Überblick über die zu behandelnde Materie beruhen. In diesem Fall liegt ein materieller Mangel der Vorentscheidung vor (z.B. BFH-Urteile vom 20.04.2021 - IV R 3/20 ([IPRspr 2021-171](#)), BFHE 273, 119, Rz 50 und vom 19.01.2017 - IV R 50/14 ([IPRspr 2017-22](#)), BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 61).

[50] b) Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze liegt im Streitfall ein materieller Mangel vor; denn es fehlen jegliche Feststellungen zum maßgeblichen niederländischen Recht. Solche Feststellungen wären aber schon deswegen geboten gewesen, weil die Rechtsfiguren des allgemeinen "Heffingskorting",

des "Arbeitskorting" und des "einkommensabhängigen Kombinationskorting" dem deutschen Einkommensteuerrecht fremd sind.

[51] 5. ...

## Fundstellen

### LS und Gründe

BFHE, 280, 494  
BFH/NV, 2023, 1252  
DStRE, 2023, 1223  
DStRK, 2023, 268, mit Anm. *Breinersdorfer*  
IStR, 2023, 755  
RIW, 2023, 696

### Volltext

Link, [Rechtsinformationen des Bundes](#)  
Link, [BFH \(bundesfinanzhof.de\)](#)  
Link, [openJur](#)

### nur Leitsatz

BB, 2023, 2005  
FamRZ, 2023, 1760

## Permalink

<https://iprspr.mpipriv.de/2023-7>

## Lizenz

Copyright (c) 2024 [Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Privatrecht](#)



Dieses Werk steht unter der [Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz](#).