
Datum: 07.09.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 4048/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0907.8K4048.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die klagenden Eheleute sind niederländische Staatsangehörige und wohnen im holländischen M. Der Kläger ist sog. Grenzpendler und arbeitet als angestellter Schweißer in X, seine Ehefrau ist in den Niederlanden als Laborantin nichtselbständig tätig.

2

In der gemeinsamen Einkommensteuererklärung 1999 deklarierte der Kläger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 46.662 DM (der Bruttoarbeitslohn betrug 52.777 DM) und die Klägerin in den Niederlanden erzielte Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von 24.009 DM. Zu den letztgenannten Einkünften legten sie eine "Bescheinigung EU/EWR" der Steuerbehörde I/NL vor, in der die Einkünfte der Klägerin mit 30.365 hfl (niederländische Gulden) ausgewiesen sind.

3

Der Beklagte lehnte eine Zusammenveranlagung der Kläger ab und veranlagte sie unter Anwendung der Grundtabelle mit den inländischen Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit. Dabei ließ er die unstreitig mit 24.432 DM anzusetzenden Einkünfte der Klägerin außer Ansatz. In einer Anlage zum Bescheid vom 30.10.2000 gab er zur Begründung an, dass die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung gem. § 1 Abs. 3 Satz 2 in Verb. mit § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG nicht vorlägen.

4

Mit ihrem dagegen erhobenen Einspruch trugen die Kläger vor, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte der Klägerin seien geringer als der für in Deutschland ansässige vergleichbare Ehegatten geltende Grundfreibetrag von (im Streitjahr) 26.135 DM. Es verstoße gegen das Gebot der Gleichbehandlung und gegen

5

Gemeinschaftsrecht, den Grundfreibetrag nur bei inländischen Einkünften zu berücksichtigen.	
Der Einspruch blieb erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 23.5.2002 führte der Beklagte aus, bei nicht dauernd getrennt lebenden Grenzpendlern komme eine Zusammenveranlagung gem. § 1a Abs. 1 in Verb. mit § 26 Abs. 1 EStG nur in Betracht, wenn die gesamten Einkünfte der Ehegatten zu mindestens 90 v.H. der deutschen Einkommensteuer unterlägen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 24.000 DM im Kalenderjahr betragen hätten. Im Streitfall liege keine der genannten Voraussetzungen vor. Insbesondere hätten die niederländischen Einkünfte der Klägerin die Grenze von 24.000 DM überschritten. Im übrigen sei § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG mit Gemeinschaftsrecht vereinbar (EuGH-Urteil vom 14.9.1999 - Rs. C - 391/97, BStBl II 1999, 841 - Urteil Gschwind).	6
Zur Begründung ihrer dagegen geführten Klage wiederholen die Kläger ihren bisherigen Vortrag und führen ergänzend aus, nach dem Gschwind-Urteil sollten die ausländischen Einkünfte einen bestimmten Betrag nicht überschreiten. Sie sind der Meinung, dass dieser in Höhe des Grundfreibetrages, der das Existenzminimum garantiere, anzusetzen und nicht auf 24.000 DM zu begrenzen sei.	7
Namentlich müsse dies für niederländische Staatsangehörige gelten, die unweit der Grenze wohnten. Bei diesen sei das Existenzminimum nicht geringer als bei inländischen Arbeitskollegen gleichen Familienstands und gleicher Verhältnisse zu bemessen. Auch die jüngere Rechtsprechung des EuGH (Urteile de Groot, Gerritse und Wallentin) gebiete es, den in § 1 a Abs. 1 Nr. 2 EStG bestimmten Betrag jeweils mit dem Grundfreibetrag gleichzusetzen.	8
Wenn der EuGH im Urteil Gschwind hierzu keine konkreten Vorgaben gemacht habe, so liege dies darin begründet, dass der Gschwind-Fall die Veranlagungsjahre 1991 und 1992 betroffen habe. Damals habe der Grundfreibetrag weit unter der Grenze von 24.000 DM gelegen. Der Grundfreibetrag habe indessen zuletzt im Jahre 1995 weniger als 24.000 DM betragen. Für die Folgejahre hätte der Gesetzgeber jeweils eine Anpassung dieser Einkunftsgrenze an den aktualisierten Grundfreibetrag vornehmen müssen.	9
Die Kläger beantragen,	10
unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung und Änderung des angefochtenen Bescheids eine Zusammenveranlagung durchzuführen und hierbei den Splittingtarif anzuwenden,	11
hilfsweise, das Verfahren auszusetzen und eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen,	12
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	13
Der Beklagte beantragt unter Bezugnahme auf die Gründe der Einspruchsentscheidung,	14
die Klage abzuweisen.	15
Entscheidungsgründe	16
Die Klage ist nicht begründet.	17
Der Beklagte hat die Zusammenveranlagung der Kläger zu Recht versagt.	18
	19

Gem. § 1 Abs. 3 EStG werden auf Antrag natürlicher Personen die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, wenn ihre Einkünfte zu 90 v.H. der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 12.000 DM (jetzt: 6.136 EUR) im Kalenderjahr betragen.

Ferner wird gem. § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG wird auf Antrag der (nicht dauernd getrennt lebende) Ehegatte des Staatsangehörigen eines Mitgliedsstaats der Europäischen Union, wenn letzterer nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln ist, für die Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG (Zusammenveranlagung) - ebenfalls - als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, auch wenn er keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat. Jedoch ist in diesem Falle bei der Anwendung von § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Betrag von 12.000 DM zu verdoppeln (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG 1997). 20

Der Kläger ist gem. § 1 Abs. 3 EStG auf seinen Antrag hin als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln, da er im Streitjahr ausschließlich Einkünfte aus nichtelbständiger Arbeit, die er im Inland ausgeübt hat, erzielt hat (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG). 21

Die Klägerin kann indessen nicht als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden. Denn die nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG zu addierenden Einkünfte beider Kläger unterliegen weder zu mindestens 90 v.H. der deutschen Einkommensteuer noch haben sie, soweit sie nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen, im Streitjahr weniger als 24.000 DM betragen. Vielmehr haben die Einkünfte der Klägerin in den Niederlanden sowohl die absolute Bagatellgrenze von 24.000 DM als auch die Quote von 10 v. H. der kumulierten Gesamteinkünfte überstiegen. Dass die Bagatellgrenze nur geringfügig überschritten worden ist, ist dabei unbeachtlich. 22

Der Senat teilt auch nicht die Vorstellung der Kläger, die Bagatellgrenze sei auf den sog. Grundfreibetrag (nach der Splittingtabelle im Streitjahr 26.135 DM) anzuheben. 23

Es besteht nämlich kein Zusammenhang zwischen der Bagatellgrenze und dem Grundfreibetrag. Die Einhaltung der Bagatellgrenze ist vielmehr die rechtliche *Voraussetzung*, bei deren Vorliegen überhaupt erst die Zusammenveranlagung unter Einschluss des Grundfreibetrags (als *Rechtsfolge*) in Betracht kommt. 24

Der EuGH hat im Urteil Gschwind keine Kongruenz zwischen der Bagatellgrenze und dem Grundfreibetrag gefordert. Er hat § 48 Abs. 2 (jetzt: § 39 Abs. 2) des EG-Vertrags, in dem die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen statuiert ist, als gewahrt angesehen, wenn ein Mitgliedsstaat eine Steuervergünstigung, die er gebietsansässigen Ehegatten gewährt (hier: Splittingtarif), bei gebietsfremden Eheleuten davon abhängig macht, dass mindestens 90 v.H. ihres Welteinkommens in diesem Staat der Steuer unterliegen oder dass deren ausländische Einkünfte einen bestimmten Betrag (Bagatellgrenze) nicht überschreiten. 25

Betrachtet man die Entwicklung des Einkommensteuerrechts in den Jahren 1991 bis 1999 (Streitjahr), so kann ausgeschlossen werden, dass der EuGH im Gschwind-Urteil einen Zusammenhang zwischen dem Grundfreibetrag des § 32 a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 5 EStG und der Bagatellgrenze des § 1 Abs.3 bzw. § 1 a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG herstellen wollte. In jenem Fall ging es zwar, was die Kläger anmerken, um die Veranlagungszeiträume 1991 und 1992, in denen die Bagatellgrenze über dem jeweiligen Grundfreibetrag lag. Das Urteil datiert 26

jedoch vom 19.9.1999. In den 90er Jahren hat eine tiefgreifende Fortentwicklung des Rechts der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG) und der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht von EU-Angehörigen (§ 1 a EStG) stattgefunden. So betrug die Bagatellgrenze nach § 1 Abs. 3 EStG in der bis 1995 geltenden Fassung des EStG im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht 6.000 DM, wobei eine Verdoppelung für Ehegatten nicht vorgesehen war. Erst durch das Jahressteuergesetz 1996 vom 11.10.1995 (BGBl I 1995, 1250) wurde sodann § 1 a EStG in das Einkommensteuergesetz mit der Maßgabe eingefügt, dass die Vorschrift für Staatsangehörige der EU auf Antrag für Veranlagungszeiträume vor 1996 anzuwenden sei, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig waren (§ 52 Abs. 2 EStG).

Bei dieser (neuen) Gesetzeslage ergibt sich für die Veranlagungszeiträume 1991 bis 1999 folgende Gegenüberstellung der Grundfreibeträge und Bagatellgrenzen:

27

	Grundfreibetrag	Grundfreibetrag	Bagatellgrenze	Bagatellgrenze
	für Ledige	für Verheiratete	für Ledige	für Verheiratete
	DM	DM	DM	DM
1991	5.616	11.232	12.000	24.000
1992	5.616	11.232	12.000	24.000
1993	5.616	11.232	12.000	24.000
1994	5.616	11.232	12.000	24.000
1995	5.669	11.339	12.000	24.000
1996	12.095	24.191	12.000	24.000
1997	12.095	24.191	12.000	24.000
1998	12.365	24.731	12.000	24.000
1999	13.067	26.135	12.000	24.000

28

Diese Gesetzeslage war dem EuGH im Zeitpunkt der Entscheidung im Fall Gschwind (19.9.1999) bekannt, insbesondere, dass die Bagatellgrenze für nicht bestandskräftige Bescheide der Veranlagungszeiträume vor 1996 rückwirkend weit über die jeweils geltenden Grundfreibeträge hinausreichten und dass sie in den Jahren ab 1996 allmählich unter die Grundfreibeträge abfielen.

29

Der EuGH ist indessen, obwohl hierzu, folgt man der Argumentation der Kläger, Veranlassung bestanden hätte, mit keinem Wort auf einen etwaigen Zusammenhang zwischen der Bagatellgrenze und dem Grundfreibetrag eingegangen. Dies ist nur vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Funktionen von Grundfreibetrag einerseits und Bagatellgrenze andererseits zu erklären: Der Grundfreibetrag soll das Existenzminimum von der Einkommensbesteuerung freistellen, die Bagatellgrenze soll in Fällen, in denen - wie hier - weniger als 90 v.H. der von den gebietsfremden Ehegatten gemeinsam erwirtschafteten Einkünfte im Inland erzielt werden, gleichwohl eine Zusammenveranlagung ermöglichen, wenn die nicht im Inland erzielten Einkünfte einen gewissen Betrag (Bagatellgrenze) nicht überschreiten.

30

31

(Dass dieser Betrag mit dem Grundfreibetrag kongruent sein müßte, ist angesichts der oben aufgezeigten Rechtsentwicklung und in Ermangelung jeglicher Äußerung des EuGH zu dieser von ihm zweifellos erwogenen Frage auszuschließen.

Dass die Bagatellgrenze nichts mit der jeweiligen Höhe des Grundfreibetrags zu tun hat, erhellt auch daraus, dass der Grundfreibetrag auf das notwendige Existenzminimum entsprechend den Lebensverhältnissen in Deutschland abstellt, die Bagatellgrenze hingegen, für alle Staatsangehörige der EU gilt, also auch für solche, in deren Heimatstaat das Existenzminimum in anderer Höhe anzusetzen ist als in Deutschland.) 32

Soweit sich die Kläger schließlich auf Art. 3 GG berufen, mangelt es an der erforderlichen Vergleichbarkeit der Lebenssachverhalte. Art. 3 Abs. 1 GG verbietet die willkürliche Ungleichbehandlung gleichgelagerter Tatbestände. Solche liegen hier im Vergleich zwischen einem Gebietsansässigen und einem Gebietsfremden jedoch nicht vor. Die deutsche Einkommensbesteuerung (und dies gilt, soweit ersichtlich, für die meisten Staaten) knüpft nicht an die Staatsangehörigkeit einer Person, sondern daran an, wo diese ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Die unterschiedliche Besteuerung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden verstößt, weil es sich um unterschiedlichen Lebenssachverhalte handelt, daher gerade nicht gegen Art. 3 GG. 33

Die Klage war hiernach mit der Kostenfolge aus § 135 FGO abzuweisen. 34

Eine Aussetzung des Verfahrens zwecks Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH kam nicht in Betracht, da sich der Senat im Ergebnis die Grundsätze des Gschwind-Urteils in vollem Umfang zu eigen gemacht hat. Die weiteren EuGH-Entscheidungen, die die Kläger in ihrem Schriftsatz vom 6.9.2004 angeführt haben, führen zu keinem anderen Ergebnis, weil sie zu der hier zu entscheidenden Frage keinerlei Aussage treffen. 35

Ebensowenig war die Revision zuzulassen. Es liegt keine der Zulassungsvoraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO vor. Insbesondere hat die Rechtssache, nachdem der EuGH im Gschwind Urteil die Festlegung der Bagatellgrenze auf 24.000 DM bestätigt hat, keine grundsätzliche Bedeutung. 36