Finanzgericht Köln, 4 K 1943/09

Datum:	20.04.2012
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	4. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	4 K 1943/09
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2012:0420.4K1943.09.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Kläger sind Ehegatten. Sie sind belgische Staatsangehörige und hatten im Streitjahr (2006) ihren Wohnsitz in Belgien. 2

In der für das Streitjahr eingereichten Einkommensteuererklärung beantragten sie die Durchführung einer Zusammenveranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG. Als im Inland steuerpflichtige Einnahmen erklärten sie einen Bruttoarbeitslohn des Ehemannes i. H. v. 32.801 €. Ausweislich der mit dieser Steuererklärung vorgelegten Bescheinigung EU/EWR erzielten die Kläger in diesem Jahr in ihrem Ansässigkeitsstaat Belgien folgende in diesem Staat der Besteuerung unterliegende Einnahmen: einen Bruttoarbeitslohn des Ehemannes i. H. v. 2.252 € und Arbeitslosengeld der Ehefrau i. H. v. 11.196,00 €. Im Vorjahr 2005 war die Klägerin während des ganzen Jahres bei dem Arzt Dr. E, in Deutschland angestellt. Sie erhielt von ihm einen Bruttoarbeitslohn i. H. v. 20.335,34 €. 3

Die Kläger haben einen Steuerbescheid des Steuereinnahmeamts F in Belgien, der am 26.11.2009 an sie versandt wurde, vorgelegt. Dieser betrifft das Jahr der Einkünfte 2006 und das Steuerjahr 2007. Dieser Bescheid führte für die Kläger zu einer Erstattung von 953,79 €. Unter Einzelheiten der Berechnung befinden sich die Abschnitte „1. Festlegung der steuerpflichtigen Einkünfte“ und 2. „Berechnung der Steuern“. Danach betrug das „Global steuerpflichtige Einkommen“ des Ehemannes 20.942,77 € und dasjenige der Ehefrau 4

9.332,96 €. Das Nettoeinkommen der Ehefrau i. H. v. 11.903,68 € setzte sich aus dem Arbeitslosengeld i. H. v. 11.196,18 € und anderen Ersatzeinkünften i. H. v. 707,50 € zusammen. Wegen des Inhalts des belgischen Steuerbescheids im Übrigen wird auf die Anlagen zum Schriftsatz der Kläger vom 19.04.2012 Bezug genommen.

Mit Bescheid vom 29.04.2008 lehnte das Finanzamt (FA) den Antrag auf Einkommensteuerveranlagung nach § 1 Abs. 3 EStG ab, weil nicht mindestens 90 % der gesamten Einkünfte der Besteuerung im Inland unterlegen hätten bzw. die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte mehr als 12.272,00 € betragen hätten. Gegen den Ablehnungsbescheid vom 29.04.2008 legten die Kläger Einspruch ein mit der Begründung, dass das von der Klägerin bezogene Arbeitslosengeld keine schädlichen Einkünfte i. S. des § 1 Abs. 3 EStG darstelle. Dieses sei im Inland steuerfrei. Im Übrigen sei zu bedenken, dass die entsprechenden Beiträge von der Klägerin im Inland entrichtet worden seien. Mit Bescheid vom 09.05.2008 führte das FA eine Einzelveranlagung für den Kläger durch. Gegen diesen Bescheid legte der Kläger ebenfalls Einspruch ein. Den gegen den Ablehnungsbescheid vom 29.04.2008 eingelegten Einspruch wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 20.05.2009 als unbegründet zurück. Über den gegen den Bescheid vom 09.05.2008 erhobenen Einspruch hat das FA bisher nicht entschieden. 5

In der abweisenden Einspruchsentscheidung führte das FA aus, es habe zu Recht die Durchführung der Zusammenveranlagung der Kläger zur unbeschränkten Steuerpflicht abgelehnt. 6

Nach § 1 Abs. 3 EStG würden auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hätten, soweit sie inländische Einkünfte hätten. Dies gelte nach Satz 2 der Vorschrift jedoch nur dann, wenn die Einkünfte zu mindestens 90 % der deutschen Steuer unterlägen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 6.136,00 € betrügen. Bei Anwendung des § 1 Abs. 3 EStG sei nach § 1a EStG im Falle von Ehegatten auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Betrag von 6.136,00 € zu verdoppeln. Nur Einkünfte die nicht der deutschen Steuer unterlägen und im Ausland ebenfalls nicht besteuert wurden, blieben bei der Einkommensermittlung unberücksichtigt. Voraussetzung sei aber, dass es vergleichbare Leistungen im Inland gebe. Damit sei ausländisches Arbeitslosengeld nur dann nicht mehr zu berücksichtigen, wenn es auch im Ausland steuerfrei bleibe. 7

Im Streitfall seien die Einkommensvoraussetzungen nicht erfüllt. Die Summe der Einkünfte der Eheleute betrage im Streitfall 43.419,00 €. Davon unterlägen nur 30.891,00 € der deutschen Einkommensteuer. Das entspreche 71,11 %. Die absolute Grenze von 12.272,00 € sei durch die ausländischen Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit i. H. v. 1.332,00 € und das in Belgien bezogene Arbeitslosengeld der Klägerin i. H. v. 11.196,00 €, zusammen also 12.528,00 € ebenfalls überschritten. 8

Die Einbeziehung des belgischen Arbeitslosengeldes als nicht der deutschen Steuer unterliegende Einkünfte erfolge im Übrigen unabhängig davon, ob der Anspruch aus einer im Inland oder Ausland ausgeübten Tätigkeit stamme. Der Rechtsgrund sei durch die belgische Sozialgesetzgebung vorgegeben, wonach dort gezahltes Arbeitslosengeld nicht steuerfrei belassen werde. 9

Mit ihrer Klage machen die Kläger geltend, sie seien durch die beantragte, nicht durchgeführte, Veranlagung gemäß § 1a EStG (unter selbstverständlicher Einbeziehung des Arbeitslosengeldes über § 32b EStG) und die jetzt durchgeführten Einzelveranlagung gemäß 10

§ 1 Abs. 3 EStG mit 2.083,00 € mehrbelastet.

Die sog. schädlichen Einkünfte i. S. des § 1 Abs. 3 EStG seien laut einschlägiger Rechtsprechung nach deutschem Einkommensteuerrecht zu ermitteln. Arbeitslosengeld sei als steuerfreies Einkommen im Katalog des § 3 EStG ausdrücklich genannt. Diese Vorschrift schließe im Ausland gezahltes Arbeitslosengeld nicht ausdrücklich aus. Somit käme es zunächst überhaupt zu keiner Anrechnung desselben als in Deutschland nicht zu versteuernde Einkünfte i. S. des § 1 Abs. 3 EStG, weil Arbeitslosengeld nach deutschem Steuerrecht nicht steuerpflichtig sei. Das deutsche Steuerrecht erlaube den Zugriff im Rahmen des Veranlagungsverfahrens nur über § 32b EStG beim Vorhandensein weiterer Besteuerungsmasse. Diese existiere im Klagefall und die Anwendung des Progressionsvorbehaltes sei auch im Rahmen der Antragsveranlagung korrekt ausgewiesen. Die Argumentation des Beklagten, „nur Einkünfte, die nicht der deutschen Steuer unterlägen und im Ausland ebenfalls nicht besteuert würden, blieben bei der Einkommensermittlung unberücksichtigt“ gehe ins Leere. Dazu folgende Konsequenz: Der in Belgien ansässige Steuerpflichtige habe deutsche Einkünfte aus Spekulationsgewinnen i. S. des § 23 EStG. Das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Belgien schließe deutsches Besteuerungsrecht (und damit eine deutsche Besteuerungspflicht) aus. Dieses obliege dem belgischen Wohnsitzstaat, der es jedoch nach nationalem Recht verneine und damit das per DBA konzedierte Recht nicht ausübe. Dieser Umstand rechtfertige jedoch nicht nach der oben zitierten Rechtsprechung, diese in Belgien nicht besteuerten Einkünfte als schädliche i. S. des § 1 Abs. 3 EStG zur Berechnung der 90 %-igen bzw. Absolutheitsgrenze außer Ansatz zu lassen. 11

Ein von dem Beklagten in der Einspruchsentscheidung nicht angeführtes, von der Finanzverwaltung in ähnlichen Fällen vorgetragenes Argument laute: Die Steuerbefreiung für das Arbeitslosengeld gemäß § 3 EStG sei definiert als Leistung nach dem dritten Sozialhilfegesetzbuch (SGB III). Folge man dieser Interpretation (die der Gesetzestext nicht zwingend hergebe), gelte für den Klagefall festzustellen: Das in Belgien ausgezahlte (und dort nach nationalem Recht zu versteuernde) Arbeitslosengeld sei im vorliegenden Fall ausschließlich aus Beiträgen der Ehefrau an die deutsche Sozialkasse entstanden. Die Leistungen selbst gingen zwar nach internationalem Brauch zu Lasten des belgischen Wohnsitzstaates, der deutsche Pflichtversicherungsbeitragsempfänger leiste für die eingetretene Arbeitslosigkeit zunächst nichts. Nach Ablauf einer gewissen Frist nehme jedoch die auszuzahlende belgische Sozialkasse wegen der ausgezahlten Arbeitslosengelder das für die Beitragszahlung zuständige deutsche Arbeitsamt in Regress. Somit trete das auszahlende belgische Amt letztlich lediglich als Zahlungsorgan für das deutsche Arbeitsamt auf. Für die belgische Staatskasse liege also ein durchlaufender Posten vor. Somit handele es sich im Klagefall per Definition und auch tatsächlich um eine echte Leistung nach dem SGB III. Solcher Aspekt lasse eine Unterscheidung nach dem Kriterium außerhalb oder innerhalb Deutschlands gezahlt bezüglich der Steuerbefreiung nach § 3 EStG nicht zu. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht wolle eine familienstandsgerechte Besteuerung in Deutschland dann herbeiführen, wenn diese mangels Besteuerungsmasse im Wohnsitzstaat nicht umsetzbar sei. 12

Zwar sei die Behauptung des Beklagten bezüglich der belgischen Steuerpflicht richtig, diese Steuerpflicht sei aber nicht umgesetzt worden. Der Grund dafür liege in der moderaten Ausprägung des belgischen Steuerrechts im Umgang mit Arbeitslosenbezügen. Die effektive Steuerbelastung der klagenden Ehefrau belaufe sich wegen der ausschließlichen Existenz von Arbeitslosenbezügen auf 0,00 €. Die in der Sinnstellung des § 1 Abs. 3 EStG gewollte familienstandsgerechte Entlastung in Deutschland sei somit nicht erfolgt und damit sei exakt das eingetreten, was vor Einführung des § 1 Abs. 3 EStG in das EStG 1996 gang und gäbe 13

war. Die deutsche beschränkte Steuerpflicht lasse die familienstandsgerechte Besteuerung nicht zu, der Wohnsitzstaat könne nicht kompensieren, weil die dortige Besteuerungsmasse zu gering sei. Im Klagefall werde das aus Deutschland stammende Arbeitslosengeld wie im Ausland bezogene Lohneinkünfte und damit als schädliche Einkünfte i. S. des § 1 Abs. 3 EStG behandelt. Die im Klagefall eingetretene beschränkte Steuerpflicht widerspreche der Gesetzesintention aus 1996.

Die Klage moniere einen Verstoß gegen EU-Recht, indem sie den Streitfall modifiziere. Der in Deutschland ansässige und in Belgien tätige Arbeitnehmer werde dort Mitte des Jahres arbeitslos. Ohne Rücksicht auf die in Belgien geleisteten Beiträge zur Arbeitslosenversicherung werde das fällige Arbeitslosengeld in Deutschland gezahlt. Steuerliche Konsequenz sei, dass die bis Jahresmitte in Belgien bezogenen Gehälter dort besteuert würden. Diese könne Deutschland im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung über § 32b EStG mit einbeziehen. Mangels vorhandener Besteuerungsmasse gebe es aber bezüglich des Arbeitslosengeldes in Deutschland keinen Veranlagungsgrund. Konsequenz sei, dass das in Deutschland ausgezahlte, beitragsmäßig aus Belgien stammende, Arbeitslosengeld beim in Deutschland wohnenden Empfänger komplett steuerfrei gestellt werde. Nach dem oben beschriebenen Kompensationseffekt (Deutschland fordere aus Belgien zurück) werde nicht gefragt. Die deutsche Auszahlungsleistung genüge zur Qualifikation nach § 3 EStG. Verlege der Empfänger seinen Wohnsitz jedoch in ein EU-Ausland, behandele der deutsche Fiskus das Arbeitslosengeld wie bezogene Lohneinkünfte mit der in der Klageschrift aufgezeigten Folge. 14

Die Änderung des § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG durch das Jahressteuergesetz 2008 sei im Streitfall ohne Bedeutung, da deren Anwendung gemäß § 52 Abs. 1a EStG 2008 antragsgebunden sei und ein solcher Antrag nicht gestellt worden sei. 15

Die Klagebegründung werde noch einmal wie folgt zusammengefasst: 16

Schädliche Einkünfte i. S. des § 1 Abs. 3 EStG seien laut einschlägiger Rechtsprechung nach deutschem Recht zu ermitteln. Arbeitslosengeld sei in Deutschland steuerfrei. Es bleibe im Streitfall trotz korrekter belgischer Besteuerung beim Terminus „deutsches Arbeitslosengeld“, da das deutsche Arbeitsamt letztlich damit belastet sei. 17

Der Diskriminierungstatbestand nach EU-Recht ergebe sich aus einem in der Klageschrift aufgezeichneten Umkehrschluss: In Deutschland gezahltes, aus einem anderen EU-Land stammendes, Arbeitslosengeld bleibe hier völlig steuerfrei. Aus Deutschland stammendes und wirtschaftlich auch zu Lasten der deutschen Sozialkasse im Ausland gezahltes Arbeitslosengeld werde zum schweren steuerlichen Nachteil des deutschen EU-Steuerausländers behandelt. 18

Die Kläger beantragen, 19

den Ablehnungsbescheid vom 29.04.2008 und die Einspruchsentscheidung vom 20.05.2009 aufzuheben, und den Beklagten zu verpflichten, sie gemäß § 1a EStG unter Einbeziehung des Arbeitslosengeldes der Ehefrau über § 32b EStG nach den Grundsätzen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht zu veranlagen; 20

hilfsweise, die Revision zulassen; 21

äußerst hilfsweise die Sache dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) wegen des diskriminierenden Umgangs der deutschen Finanzverwaltung mit aus Deutschland 22

stammendem und im EU-Ausland ausgezahltem Arbeitslosengeld vorzulegen.

Der Beklagte beantragt, 23

die Klage abzuweisen; 24

hilfsweise, die Revision zulassen. 25

Der Beklagte hält an seiner in der Einspruchsentscheidung geäußerten Rechtsansicht fest. 26

Entscheidungsgründe 27

Die Klage ist unbegründet. 28

Die Kläger haben keinen Anspruch darauf in Deutschland zusammen veranlagt zu werden, da die von ihnen in Belgien erzielten Einkünfte zu hoch waren. 29

1. Dies gilt zunächst nach innerstaatlichem deutschem Recht. 30

a) Nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG der im Jahr 2006 geltenden Fassung (EStG) können nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten auf Antrag gemäß § 26 EStG zusammenveranlagt werden, wenn nur einer von ihnen die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG oder der fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG erfüllt. Voraussetzung ist zusätzlich, dass der unbeschränkt steuerpflichtige Ehegatte Staatsangehöriger eines Mitgliedsstaates der Europäischen Union ist und der andere Ehegatte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zwar im Ausland, aber gleichwohl in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union hat. 31

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Der Kläger ist Belgier und damit Staatsangehöriger eines Mitgliedsstaates der Europäischen Union. Bei ihm lagen auch die Voraussetzungen der fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG vor. Nach dieser Vorschrift werden auf Antrag auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG haben (§ 1 Abs. 3 Satz 1 EStG). Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 vom Hundert der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 6.136 Euro im Kalenderjahr betragen (§ 1 Abs. 3 Satz 2 EStG). Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten hierbei als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend (§ 1 Abs. 3 Satz 3 EStG). Weitere Voraussetzung ist, dass die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird (§ 1 Abs. 3 Satz 4 EStG). 32

Im Streitfall unterlagen die Einkünfte des Klägers im Kalenderjahr mindestens zu 90 vom Hundert der deutschen Einkommensteuer. Denn der Kläger erzielte neben seinem inländischen Arbeitslohn von 32.801 € (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 30.891 €) im Ausland lediglich einen Arbeitslohn von 2.252 € (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 1.332 €). Die ausländischen Einkünfte unterschritten zudem den schädlichen Betrag von 6.136 €. Die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte wurde auch durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen. 33

Auch die an den Wohnsitz der Klägerin gestellten Anforderungen sind erfüllt. Denn die Klägerin hatte ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zwar im Ausland, aber gleichwohl in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union nämlich in Belgien. 34

b) Weitere Voraussetzung für eine Begünstigung nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG ist aber, dass die Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG beachtet werden. Hierbei ist auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Betrag von 6.136 € zu verdoppeln (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG). 35

aa) Eine Zusammenveranlagung ist danach nur dann möglich, wenn entweder die Einkünfte beider Ehegatten im Kalenderjahr mindestens zu 90 v.H. der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Betrag von 12.272 € nicht übersteigen. Die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte muss zudem gemäß § 1a Abs. 1 i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen werden. 36

Die Einkünfteermittlung nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG vollzieht sich in zwei Stufen. Zunächst ist in einem ersten Schritt die Summe der Welteinkünfte zu ermitteln. Diese sind sodann in einem zweiten Schritt in die Einkünfte, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen, und in die Einkünfte, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, aufzuteilen. 37

Bei der Ermittlung der Welteinkünfte sind sämtliche Einkünfte, unabhängig davon, ob sie im In- oder im Ausland erzielt wurden, nach deutschem Recht zu ermitteln. § 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG enthalten keine spezielle Regelung, wie die Einkünfte zu ermitteln sind, so dass der Begriff der Einkünfte dem deutschen Einkommensteuerrecht zu entnehmen ist (vgl. BFH Beschluss vom 28.06.2005 - I R 114/04, BFHE 210, 296, BStBl II 2005, 835 m. w. N.). Dies gilt auch dann, wenn sie in der Bescheinigung des Ansässigkeitsstaates entweder nicht oder als steuerfreie Einkünfte ausgewiesen sind. Da gesetzlich nichts Gegenteiliges bestimmt ist, kommt dieser Bescheinigung keine Bindungswirkung zu (vgl. BFH Beschluss vom 28.06.2005 - I R 114/04, BFHE 210, 296, BStBl II 2005, 835 m. w. N.). 38

bb) Im Streitfall unterlagen die Einkünfte beider Ehegatten im Kalenderjahr nicht mindestens zu 90 v.H. der deutschen Einkommensteuer. Denn die nicht der deutschen Einkommensteuer unterfallenden Einkünfte betrugen insgesamt 12.426 €. Sie setzten sich zusammen aus Einkünften des Ehemannes aus nichtselbständiger Arbeit i. H. v. 1.332 € (Einnahmen i. H. v. 2.252 € abzüglich Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 9a Satz 1 Nr. 1a EStG i. H. v. 920 €) und dem als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 EStG zu beurteilenden belgischem Arbeitslosengeld i. H. v. 11.094 € (Einnahmen i. H. v. 11.196 € abzüglich Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG i. H. v. 102 €). Damit machten die inländische Arbeitseinkünfte des Ehemannes i. H. v. 30.891 €, bei denen es sich um die einzigen der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte der Kläger handelte, nicht mindestens 90% ihrer Einkünfte aus. Die ausländischen Einkünfte der Kläger überschritten auch den schädlichen Betrag von 12.272 €. 39

Bei dieser Beurteilung hat der Senat die in dem belgischen Steuerbescheid aufgeführten Ersatzeinkünfte der Klägerin i. H. v. 707,50 € nicht berücksichtigt. Dies war zulässig, da sich diese Einkünfte, unabhängig davon ob sie in Belgien oder in Deutschland bezogen wurden, wegen ihrer geringen Höhe nicht auswirken. 40

41

Demgegenüber können die Kläger nicht einwenden, das belgische Arbeitslosengeld der Klägerin sei nach § 3 Nr. 2 EStG steuerfrei.

Denn nach dem klaren Wortlaut des § 3 Nr. 2 EStG sind nur die Leistungen nach dieser Vorschrift steuerfrei, die aufgrund des Arbeitsförderungsgesetzes (AFG), des SGB III oder entsprechender Programme des Bundes und der Bundesländer gezahlt werden. Vergleichbare Leistungen aufgrund ausländischer Vorschriften sind folglich nicht nach § 3 Nr. 2 EStG steuerfrei (vgl. Frotscher EStG § 3 Nr. 2 EStG Rz. 10 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 14.08.1991 - I R 133/90, BFH 165, 276, BStBl II 1992, 88). 42

Entgegen der Rechtsansicht der Kläger ist es hierfür ohne Bedeutung, aufgrund welches Arbeitsverhältnisses das Arbeitslosengeld im Ausland ausgezahlt wird. Es spielt keine Rolle, dass die entsprechende Tätigkeit der Klägerin im Streitfall im Inland ausgeübt wurde. 43

Ebenso ist es ohne Bedeutung, welche steuerlichen Folgen sich ergeben, wenn ein in Deutschland lebender Steuerpflichtiger, der in Belgien nichtselbständig tätig war, in Deutschland Arbeitslosengeld erhält. Denn dieser Sachverhalt ist wegen der unterschiedlichen Rechtsordnungen nicht mit dem vorliegenden vergleichbar. Die von den Klägern aufgeworfene Frage, wie ein Spekulationsgewinn eines in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen nach deutschem Recht zu beurteilen ist, mag im Streitfall auch unbeantwortet bleiben, da sie andere Rechtfragen betrifft. 44

c) Auch die Anwendung der durch das Jahressteuergesetz 2008 eingeführten Neufassung des § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG 2008 würde für die Kläger nicht zu einer günstigeren Beurteilung des Streitfalles führen. Zwar bestimmt § 52 Abs. 1a EStG 2008, dass § 1 Absatz 3 Satz 4 EStG in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20.12.2007 (BGBl. I S. 3150) für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, auf Antrag auch für Veranlagungszeiträume vor 2008 anzuwenden ist, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. 45

Auch die Anwendung des § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG 2008 würde im Streitfall aber nicht dazu führen, dass die Kläger in Deutschland zusammen veranlagt werden könnten. Denn § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG 2008 bestimmt, dass bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG 2008 nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte unberücksichtigt bleiben, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind. Im Streitfall wurde das Arbeitslosengeld in Belgien aber besteuert, denn es war dort dem Grunde nach steuerpflichtig. Ob es tatsächlich zu einer Besteuerung kam, ist demgegenüber unerheblich. Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG 2008 lagen daher nicht zugunsten der Kläger vor. Dies war der Grund, warum der Senat die Kläger nicht dazu aufgefordert hat, einen entsprechenden Antrag zu stellen. 46

2. Die auf den Streitfall anzuwenden innerdeutschen Rechtsvorschriften verstoßen auch nicht gegen die in Art. 39 EG (heute Art. 45 AEUV) verbriefte Freizügigkeit für Arbeitnehmer. 47

a) Der EuGH hat entschieden, dass es mit Art. 48 EGV (danach Art. 39 EG, heute Art. 45 AEUV) nicht zu vereinbaren sei, wenn einem Arbeitnehmer, der in einem EU-Mitgliedsstaat praktisch das gesamte Einkommen des Haushalts erzielt, die Zusammenveranlagung mit seiner nicht von ihm getrennt lebenden Ehefrau mit der Begründung verweigert wird, der andere Ehegatte wohne in einem anderen Mitgliedsstaat (vgl. EuGH-Urteil vom 16.05.2000 – C-87/99, HFR 2000, 614 "Zurstrassen"). Da die Ehefrau kein eigenes Einkommen erwirtschafte, sei der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers der einzige Staat, der die 48

persönliche Lage und den Familienstand der Eheleute berücksichtigen könne.

Andererseits hat der EuGH die Rechtmäßigkeit der Wesentlichkeitsgrenzen in § 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG ausdrücklich bestätigt (vgl. EuGH-Urteil vom 14.09.1999 – C-391/97, HFR 1999, 1029 "Gschwind"). 49

Daraus ist abzuleiten, dass eine Verletzung von Art. 39 oder Art. 43 EG (vgl. EuGH-Urteil vom 11.08.1995 - C-80/94 "Wielockx", EuGHE 1995, I-2493) nicht schon deshalb vorliegt, weil einem Arbeitnehmer oder einem selbständig Tätigen eine Zusammenveranlagung mit seinem Ehegatten versagt wird. Das ist vielmehr nur dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer und/oder dessen Ehegatte im anderen Staat keine oder nur so geringe Einkünfte beziehen, dass der persönlichen Lage und dem Familienstand der Eheleute dort nicht Rechnung getragen werden kann (vgl. BFH Beschluss vom 28.06.2005 - I R 114/04, BFHE 210, 296, BStBl II 2005, 835 m. w. N.). 50

Im Fall "Wallentin" (EuGH-Urteil vom 1.7.2004 – C-169/03, HFR 2004, 1039) hat der EuGH angenommen, die Verweigerung eines Grundfreibetrages im Rahmen der schwedischen Einkommensbesteuerung führe zu einer Diskriminierung, weil der Steuerpflichtige in Deutschland kein steuerpflichtiges Einkommen erzielt habe. Eine Verpflichtung des Beschäftigungsstaats zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Familienstandes komme dann zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige in seinem Wohnsitzstaat lediglich über Ressourcen verfüge, die ihrem Wesen nach nicht der Einkommensteuer unterliegen. 51

Im Fall „Meindl“ (EuGH Urteil vom 25.01.2007 - C-329/05, HFR 2007, 404) hat der EUGH entschieden, Art. 52 EGV (danach Art 43 EG, heute Art. 49 AEUV) verbiete es, dass einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen von dem Staat, in dem er wohnt, die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer mit seinem Ehegatten, von dem er nicht getrennt lebt und der in einem anderen Mitgliedstaat wohnt, mit der Begründung versagt wird, dieser habe in dem anderen Mitgliedstaat sowohl mehr als 10 % der gemeinsamen Einkünfte als auch mehr als 24 000 DM erzielt, wenn die Einkünfte, die der Ehegatte in dem anderen Mitgliedstaat erzielt, dort nicht der Einkommensteuer unterliegen. 52

b) Von dem, dem Verfahren „Zurstrassen“ zugrunde liegenden, Sachverhalt unterscheidet sich der im Streitfall vorliegende Sachverhalt bereits dadurch, dass im Fall „Zurstrassen“ der in dem anderen Mitgliedstaat wohnende Ehegatte über keinerlei Einkünfte verfügte, während im Streitfall die Klägerin belgisches Arbeitslosengeld i. H. v. 11.196 € bezog. Bereits aus diesem Grund ist die von dem EuGH in jenem Verfahren erarbeitete Entscheidung nicht für den Streitfall zu übernehmen. Der dem Verfahren „Zurstrassen“ zugrunde liegende Sachverhalt unterscheidet sich von demjenigen des Streitfalls zudem auch darin, dass in jenem Fall eine Zusammenveranlagung im Ansässigkeitsstaat des Alleinverdieners begehrt wurde, während im Streitfall eine solche im Tätigkeitsstaat begehrt wird. 53

Nach Ansicht des Senats unterscheidet sich der im Streitfall zugrunde liegende Sachverhalt aber auch von jenen der Fälle „Wallentin“ und „Meindl“ in einem grundlegenden Punkt. In beiden letztgenannten Fällen wurden entweder im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen selbst („Wallentin“) oder desjenigen der Ehefrau des Steuerpflichtigen („Meindl“) nach dem Recht des Wohnsitzstaates nur steuerfreie Einkünfte erzielt. Demgegenüber erzielten die Kläger im Streitfall in ihrem Wohnsitzstaat steuerpflichtige Einkünfte, die über dem schädlichen Betrag von 12.272 € lagen. 54

55

Im Streitfall könnte bei Zugrundelegen der von dem EuGH in den zitierten Entscheidungen erarbeiteten Rechtsgrundsätze eine diskriminierende Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden, wie den in Belgien wohnenden Klägern, im Sinne des EG nur vorliegen, wenn ungeachtet ihres Wohnsitzes in verschiedenen Mitgliedstaaten nachgewiesen wäre, dass die beiden Gruppen von Steuerpflichtigen sich in Anbetracht des Zweckes und des Inhalts der fraglichen nationalen Vorschriften in einer vergleichbaren Lage befänden (vgl. EuGH-Urteil vom 14.09.1999 – C-391/97, HFR 1999, 1029 "Gschwind"). Nach der Rechtsprechung des EuGH wäre dies der Fall, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt. In diesem Fall ist der Wohnsitzstaat nämlich nicht in der Lage, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben, so dass zwischen der Situation eines solchen Gebietsfremden und der eines Gebietsansässigen, der eine vergleichbare nichtselbständige Beschäftigung ausübt, kein objektiver Unterschied besteht, der eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung rechtfertigen könnte (vgl. EuGH Urteil vom 14.09.1999 - C-391/97, HFR 1999, 1029 "Gschwind").

Im Streitfall ist diese Situation nicht gegeben, da die nach dem Recht ihres Wohnsitzstaates steuerpflichtigen Einkünfte der Kläger in Belgien den Betrag von 12.272 € überstiegen. Die Benachteiligung der Kläger erfolgt im Streitfall nicht deswegen, weil die Kläger nicht in Deutschland, sondern in Belgien wohnen. Würden die Kläger in Deutschland wohnen, wäre in Belgien bezogenes Arbeitslosengeld, soweit dieses bei einem Wohnsitz in Deutschland zur Auszahlung käme, in gleicher Höhe wie im Streitfall in Deutschland steuerpflichtig. Grund für die Benachteiligung der Kläger ist vielmehr ausschließlich die Tatsache, dass Arbeitslosengeld in Belgien steuerpflichtig ist und dies bei der Beurteilung ihrer Einkünfte nach deutschem Steuerrecht so bleibt. Hierin liegt aber keine ungerechtfertigte Benachteiligung durch das deutsche Steuerrecht. 56

Zwar haben die Kläger vorgetragen, die effektive Steuerbelastung der klagenden Ehefrau in Belgien liege bei 0 €. Grund hierfür sei, dass die Ehefrau im streitigen Zeitraum über keine anderen Einkünfte verfügt habe und Arbeitslosengeld in Belgien privilegiert versteuert werde. Zum Nachweis haben sie den Bescheid des Steuereinnahmeamts F vorgelegt. 57

Dieser Einwand hat keinen Erfolg, weil bei seiner Berücksichtigung von dem Grundsatz abgewichen würde, dass auch die im Ausland erzielten Einkünfte nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln sind. Es ist deswegen unerheblich, wie die steuerliche Behandlung des in Belgien erzielten und dort dem Grunde nach steuerpflichtigen Arbeitslosengelds in Belgien war und ob sie in Belgien tatsächlich zu einer Steuerpflicht führte. Eine Ausnahme ist nach der Rechtsprechung des EuGH lediglich dann zu machen, wenn die Einkünfte dem Grunde nach im Ausland steuerfrei sind. In diesem Sinne wurde auch § 1 Abs. 3 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2008 geändert. Das Urteil des EuGH vom 25.01.2007 - C-329/05, HFR 2007, 404 „Meindl“ hat keine Auswirkung auf den Grundsatz, dass für die Beurteilung der Frage, ob die Höhe der im Ausland erzielten Einkünfte einer Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig entgegenstehen, die Höhe dieser Einkünfte nach deutschem Steuerrecht und nicht nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaates zu beurteilen ist. Dies hat der BFH in seinem Urteil vom 20.08.2008 – I R 78/07, BFHE 222, 517, BStBl II 2009, 708, dem der Senat sich anschließt, noch einmal bestätigt und das entgegenstehende Urteil des FG München vom 21.09.2007 – 8 K 1786/05, EFG 2008, 303 aufgehoben. 58

59

Die Tatsache allein, dass im Ausland erzielte Einkünfte im Ergebnis im Ausland keine Steuerpflicht auslösen, ist nach alledem unerheblich. Die Gründe hierfür könnten vielfältiger Natur sein. Grund hierfür könnte nicht nur die Privilegierung einzelner Einkünfte, sondern auch die steuerliche Berücksichtigung anderer Umstände, wie die Berücksichtigung von Aufwendungen, die in Deutschland als Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastung (z. B. Spenden, hohe Vorsorgeaufwendungen, Unterhaltszahlungen an Angehörige, Krankheitskosten u. s. w.) abzugsfähig sind, sein. Die Berücksichtigung derartiger Umstände zeigt aber gerade, dass die persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen in seinem Wohnsitzstaat berücksichtigt wurden.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 60

Eine europarechtliche Diskriminierung der Kläger könnte darin liegen, dass der Bezug des belgischen Arbeitslosengeldes vom Senat für eine Zusammenveranlagung in Deutschland als schädlich angesehen wurde, obwohl der Bezug von deutschem Arbeitslosengeld in Deutschland gemäß § 3 Nr. 2 EStG steuerfrei ist. 61

Da die im Streitfall vorliegende innerdeutsche Rechtslage nach Ansicht des Senats nicht gegen die in Art. 39 EG (heute Art. 45 AEUV) verbriefte Freizügigkeit für Arbeitnehmer verstößt, kam eine Vorlage an den EuGH für den Senat nicht in Betracht. 62

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE