

---

**Datum:** 28.10.2020  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 1. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 1 K 3020/19  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2020:1028.1K3020.19.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, I R 51/20

---

**Tenor:**

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 12.11.2019 wird der Einkommensteuerbescheid vom 08.08.2019 dahingehend geändert, dass die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte mit 6.413 € statt bislang 9.029 € angesetzt werden.

Die Berechnung der danach festzusetzenden Steuer wird dem Beklagten aufgetragen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leisten.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

Die Kläger haben ihren Wohnsitz in Deutschland und werden als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin ist französische Staatsangehörige. Sie erhielt im Streitjahr als pensionierte Lehrerin im staatlichen französischen Schuldienst Zahlungen aus der französischen Rentenkasse für Staatsbedienstete („Régime des pensions civiles et militaires“) i.H.v. 13.031 €. Diese in Frankreich besteuerten Leistungen bezieht sie seit 1984.

1

2

3

Der Beklagte behandelte die Zahlungen im Einkommensteuerbescheid 2017 vom 06.11.2018 zunächst - anders als in den Vorjahren - als in Deutschland steuerpflichtige sonstige Einkünfte mit einem zu versteuernden Ertragsanteil von 50 %.	
Hiergegen legten die Kläger fristgerecht Einspruch ein und begehrten eine Berücksichtigung der Zahlungen wie in den Vorjahren als steuerfreie, nur dem Progressionsvorbehalt unterfallende Einkünfte.	4
Nach weiterer Erörterung kam der Beklagte zu dem Ergebnis, dass das Besteuerungsrecht nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen vom 21.07.1959 in der Fassung des Streitjahres (DBA Frankreich) bei Frankreich liege.	5
In einem internen Vermerk vom 05.12.2018 des Hauptsachgebiets Außensteuer in der Einkommensteuerakte 2017 des Beklagten heißt es hierzu:	6
<i>„Die Steuerpflichtige hat Recht, dass es ein französisches Besteuerungsrecht gibt, wenn die Rente/Pension aus öffentlichen Kassen stammt, allerdings nur, wenn die Empfängerin die französische Staatsangehörigkeit besitzt (siehe Artikel 14 Abs. 1 S. 2 des DBA). Daher ist sowohl ein Nachweis der französischen Staatsangehörigkeit als auch ein Nachweis erforderlich, von welcher Stelle sie die Rente/Pension erhält. Der französische Steuerbescheid ist nicht ausreichend, weil nicht auszuschließen ist, dass Frankreich zu Unrecht besteuert hat (...).“</i>	7
Nach Vorlage der aufgrund des vorgenannten Vermerks von der Klägerin angeforderten Nachweise erließ der Beklagte am 12.02.2019 einen nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid. Der Beklagte ging nunmehr zwar von der Steuerfreiheit der Bezüge aus, vertrat jedoch die Auffassung, dass sie mit beamtenrechtlichen Versorgungsbezügen vergleichbar und daher in voller Höhe von 13.031 € bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) einzubeziehen seien.	8
Hiergegen wandten sich die Kläger erneut und beantragten eine Berücksichtigung der Bezüge als steuerfreie, nur dem Progressionsvorbehalt unterliegende sonstige Einkünfte mit einem Ertragsanteil von 50 %.	9
Der Beklagte blieb bei seiner Rechtsauffassung, reduzierte die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte im nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Einspruchsbescheid vom 08.08.2019 jedoch auf 9.029 €. Die Reduzierung resultierte aus dem Abzug des Versorgungsfreibetrags nebst Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag und der Berücksichtigung des Werbungskostenpauschbetrags.	10
Mit Einspruchsentscheidung vom 12.11.2019 wies der Beklagte den verbliebenen Einspruch als unbegründet zurück.	11
Die Zahlungen aus der französischen öffentlichen Kasse seien in zutreffender Höhe dem Progressionsvorbehalt gemäß § 32b Einkommensteuergesetz in der Fassung des Streitjahres (EStG) unterworfen worden.	12
Bei den Zahlungen handele es sich um ein Ruhegeld aus früheren Dienstleistungen der Ehefrau als Lehrerin und somit um Versorgungsbezüge i.S.d. § 19 EStG.	13
Hiergegen haben die Kläger am 11.12.2019 Klage erhoben und diese wie folgt begründet:	14
	15

Die Behandlung der Zahlungen wie deutsche Versorgungsbezüge sei nicht zutreffend, da es in Frankreich keine den deutschen Beamten vergleichbare Beschäftigte gebe. Der französische Beamte leiste wie jeder andere abhängig Beschäftigte für seine Ruhestandsversorgung Pflichtbeiträge, die von seinem Gehalt abgezogen würden. Da in Frankreich sämtliche Arbeitnehmer - anders als Beamte in Deutschland - in die französischen Rentensysteme einzahlten, seien sämtliche französischen Ruhestandsleistungen dem deutschen Rentensystem vergleichbar und daher wie sonstige Leistungen gem. § 22 EStG zu qualifizieren und entsprechend im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.

Die Kläger beantragen sinngemäß, 16

unter Änderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2017 vom 08.08.2019 und 17  
Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 12.11.2019 die Einkommensteuer 2017 mit der Maßgabe niedriger festzusetzen, dass die Einkünfte der Klägerin aus der französischen Rentenkasse („Régime des pensions civiles et militaires“) statt in Höhe von 9.029 € in Höhe von 6.413 € dem Progressionsvorbehalt unterworfen werden.

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen. 19

Der Beklagte änderte seine Rechtsauffassung im Klageverfahren und folgte der durch die 20  
Kläger erfolgten Qualifizierung der Zahlungen aus der französischen öffentlichen Kasse als den Einkünften nach § 22 EStG vergleichbare Einkünfte.

Allerdings vertritt er nun (wieder) die Auffassung, dass das Besteuerungsrecht nicht bei 21  
Frankreich, sondern bei Deutschland liege und diese daher steuerpflichtig seien.

Aufgrund der Änderung des deutsch-französischen Doppelbesteuerungsabkommens durch 22  
das Zusatzabkommen vom 31.03.2015 habe sich das Besteuerungsrecht nach deutscher Verwaltungsauffassung geändert. Für Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung habe bis einschließlich 31.12.2015 Art. 14 Abs. 2 DBA Frankreich a. F. gegolten, der nach dem Kassenstaatsprinzip das Besteuerungsrecht dem Quellenstaat Frankreich zugewiesen habe. Mit der Änderung des deutsch-französischen Doppelbesteuerungsabkommens durch das Zusatzabkommen vom 31.03.2015 habe nunmehr ab dem 01.01.2016 Deutschland gem. Art. 13 Abs. 8 als Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht an den Bezügen aus gesetzlichen französischen Sozialversicherungen.

Die Änderung des DBA Frankreich bewirke somit für Bezüge, die aus der gesetzlichen 23  
Sozialversicherung gezahlt würden, einen Wechsel des Besteuerungsrechts vom bisherigen Quellenstaat zum Ansässigkeitsstaat.

Das französische Finanzministerium habe dem BMF mit Schreiben vom 26.04.2005 eine 24  
Liste sämtlicher französischer Sozialversicherungsträger übersandt, deren Zahlungen Bezüge aus der gesetzlichen französischen Sozialversicherung im Sinne des Art. 14 Abs. 2 DBA Frankreich a. F. darstellten. In dieser Liste sei auch die französische Rentenkasse „Régime des pensions civiles et militaires“ aufgeführt.

Nach seiner, des Beklagten, Auffassung fielen Bezüge der in dem BMF-Schreiben genannten 25  
Rentenkassen abkommensrechtlich ab dem Veranlagungszeitraum 2016 unter Art. 13 Abs. 8 DBA Frankreich.

Demzufolge unterlägen die streitbefangenen Zahlungen in der Höhe von 6.413 € (13.030 € abzgl. steuerfreier Teil der Rente 6.515 € abzgl. Werbungskostenpauschbetrag 102 €) als sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG der vollen Einkommensteuerpflicht - und nicht - wie bisher angenommen - lediglich dem Progressionsvorbehalt. 26

Da eine Änderung zuungunsten der Kläger im Klageverfahren jedoch ausgeschlossen sei, sei die Klage als unbegründet abzuweisen. 27

Die Kläger haben erwidert, dass das Besteuerungsrecht sich nur für Rentenleistungen geändert habe, die aus französischen Sozialversicherungen gezahlt würden. Art. 13 Abs. 8 DBA Frankreich betreffe „Renten und Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung“. Eine solche Leistung liege hier jedoch nicht vor. Bei der Ruhegeldzahlung an die Klägerin als ehemalige Lehrerin, die ausschließlich die französische Staatsangehörigkeit besitze, handele es sich vielmehr um eine Leistung aus einer französischen öffentlichen Kasse, womit das Besteuerungsrecht Frankreichs durch die Änderung des DBA nicht tangiert werde. 28

Für diese Leistungen gelte nach wie vor Art. 14 DBA Frankreich und damit das Kassenstaatsprinzip. Ein Wechsel des Besteuerungsrechts vom Quellenstaat zum Ansässigkeitsstaat finde für Leistungen aus einer öffentlichen Kasse nicht statt. Artikel 14 DBA werde durch das Zusatzabkommen lediglich durch Einfügung eines Satz 2 in Abs. 3 geändert, der für den vorliegenden Fall keine Relevanz habe. Im Übrigen bleibe diese Vorschrift für Zahlungen aus öffentlichen Kassen im Kern unberührt bestehen. 29

Die Kläger haben mit Schriftsatz mit Datum 18.05.2020 – eingegangen per Fax am 26.10.2020, Bl. 57 der Gerichtsakte) auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. Der Beklagte hat sich dem mit Schriftsatz vom 27.10.2020 (Bl. 58 der Gerichtsakte) angeschlossen. 30

## **Entscheidungsgründe** 31

I. Der Senat entscheidet mit Zustimmung beider Beteiligten gemäß § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung -- FGO -- ohne mündliche Verhandlung. 32

II. Der angefochtene Bescheid ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten. 33

Die Bezüge der unbeschränkt steuerpflichtigen Klägerin für ihre frühere Tätigkeit als Lehrerin im staatlichen französischen Schuldienst sind in Deutschland nicht in die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer einzubeziehen und nur im Rahmen des Steuersatzes zu berücksichtigen. 34

1. Die Bezüge unterliegen als Bestandteil des Welteinkommens der Klägerin grundsätzlich der Besteuerung im Inland. Die Beteiligten gehen - zu Recht - mittlerweile übereinstimmend davon aus, dass es sich um sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 a) aa) EStG handelt. Insbesondere wegen der unstreitigen eigenen Beitragszahlungen der Klägerin sind sie nicht als Versorgungsbezüge i.S.d. § 19 EStG zu qualifizieren. 35

2. Diese Bezüge sind nach Art. 14 Abs.1, Art. 20 Abs. 1 a Satz 1 DBA Frankreich von der Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer auszunehmen. 36

a) Das Besteuerungsrecht für diese Bezüge steht Frankreich und nicht Deutschland gem. Art. 14 Abs. 1 DBA Frankreich zu. 37

Nach dieser Regelung können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen sowie Ruhegehälter, die einer der Vertragsstaaten, ein Land, eine Gebietskörperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts dieses Staates, dieses Landes oder dieser Gebietskörperschaft an in dem anderen Staat ansässige natürliche Personen für gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen in der Verwaltung oder in den Streitkräften zahlt, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Vergütungen an Personen gezahlt werden, die die Staatsangehörigkeit des anderen Staates besitzen, ohne zugleich Staatsangehörige des erstgenannten Staates zu sein; in diesem Fall können die Vergütungen nur von dem Staat besteuert werden, in dem diese Personen ansässig sind.

Die Klägerin bezieht aus der französischen Rentenkasse für Staatsbedienstete („Régime des pensions civiles et militaires“, vgl. Liste der steuerlich anerkannten französischen Rentenkassen: Bundesministerium der Finanzen, 23.08.2005, IV B 6-S 1301 FRA-94/04, FMNR517000005, juris) ein Ruhegehalt für frühere Dienstleistungen in der Verwaltung Frankreichs (dazu gehören auch Schulen, vgl. Art.14 Abs. 3 Satz 2 DBA Frankreich). Sie ist in Deutschland ansässig. Sie hat die französische Staatsangehörigkeit. Somit greift das Kassenstaatsprinzip nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA Frankreich. 39

b) Nicht anwendbar ist Art. 13 Abs. 8 DBA Frankreich, wonach Ruhegehälter, Renten (einschließlich Bezügen aus der gesetzlichen Sozialversicherung) und ähnliche Vergütungen nur in dem Staat besteuert werden können, in dem der Begünstigte ansässig ist. 40

Denn Art. 14 Abs. 1 DBA Frankreich geht diesem als die speziellere Vorschrift für Einkünfte aus öffentlichen Kassen vor. 41

aa) Dies ergibt sich bereits aus Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBA Frankreich, wonach unter diese Vorschrift nur solche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen, die von anderen als den in Art. 14 bezeichneten Personen gezahlt oder gewährt werden. Zwar findet sich der Verweis auf Art. 14 nur in Absatz 1 des Art. 13, er ist nach Auffassung des Senats aber auf die gesamte Vorschrift anwendbar (so wohl auch Kramer in Wassermeyer, DBA, DBA-F Art. 14 Rz. 3). Dies entspricht der Systematik von Art. 15, 18, 19 des OECD-Musterabkommens, die bei aktiven Bezügen und Ruhegehältern aus öffentlichen Kassen grundsätzlich ein Besteuerungsrecht des Kassenstaats vorsehen. Es ist nicht ersichtlich, dass die Regelungen im DBA Frankreich von diesem Grundsatz nach der Auffassung der Vertragsstaaten abweichen sollten. 42

bb) Die Nichtanwendbarkeit von Art. 13 Abs. 8 DBA Frankreich ergibt sich im Streitfall auch aus der Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift. Durch das Zusatzabkommen vom 31.03.2015 zum DBA Frankreich ist mit Wirkung ab dem 01.01.2016 Art. 13 Abs. 8 an die Stelle des Art. 14 Abs. 2 Nr. 1 getreten, der für alle Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung grundsätzlich das Kassenstaatsprinzip vorsah. Für Sozialversicherungsrenten hat durch die Änderung gem. Art. 13 Abs. 8 DBA Frankreich jetzt der Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht. Diese Abkommensänderung ist auf Drängen Frankreichs erfolgt, das ein Interesse daran hatte, in Frankreich ansässige Grenzgänger auch nach Eintritt in das Rentenalter weiter besteuern zu dürfen. Deutschland hat diesem Drängen nachgegeben, obwohl es seiner Abkommenspraxis widerspricht (vgl. Kramer, IStR 2018, 457, 459, zu den Motiven der Änderung s.a. die Denkschrift zum Gesetzentwurf zu dem Zusatzabkommen vom 31.03.2015, BT Drucksache 18/6158, 25, 26). Wäre das Besteuerungsrecht für Bezüge aus früheren Dienstleistungen im öffentlichen Dienst zum Ansässigkeitsstaat gewechselt, wäre dies nachteilig für Frankreich und daher nicht im Sinne des Zusatzabkommens gewesen. Denn dann wären diese Bezüge, soweit sie von 43

Frankreich gezahlt werden, bei Ansässigkeit in Deutschland dem deutschen Besteuerungsrecht zu unterwerfen. Deutsche Staatsbedienstete, zumindest soweit sie verbeamtet sind, würden aber auch bei Ansässigkeit in Frankreich weiterhin gem. Art. 14 Abs. 1 DBA Frankreich mit ihren Pensionen im Kassenstaat Deutschland besteuert, die nicht aus der gesetzlichen Sozialversicherung (Art. 13 Abs. 8 DBA Frankreich) gezahlt werden.

c) Da die Bezüge der Klägerin in Frankreich besteuert werden (s.a. oben wiedergegebenen Vermerk des Beklagten vom 05.12.2018) kommt eine Rückfallklausel (z.B. § 50d Abs. 9 EStG) nicht zur Anwendung. 44

3. Die danach in Deutschland nicht steuerpflichtigen Bezüge der Klägerin aus der französischen Rentenkasse sind gemäß Art. 20 Abs. 1 a) S. 2 DBA Frankreich, § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG jedoch in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen. Dabei sind die ausländischen Einkünfte nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln und abzugrenzen (Wagner in: Blümich, EStG § 32b Rn. 65). Es handelt sich nach den Ausführungen unter II. 1. um Einkünfte i.S.d. § 22 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 a) aa) EStG, die unter Berücksichtigung eines Besteuerungsanteils von 50 % und des Werbungskostenpauschbetrags i.H.v. 102 € vom Beklagten im Klageverfahren richtigerweise und zwischen den Beteiligten unstreitig mit 6.413 € ermittelt wurden. 45

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 46

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung. 47

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 48