Urteil vom 01. Oktober 2014, I R 18/13

Zusammenveranlagung bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht: Berechnung der Einkunftsgrenzen nach § 1 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 1a Abs. 1 EStG 2002

BFH I. Senat

EStG § 1 Abs 3, EStG § 1a Abs 1 Nr 2, EStG § 2 Abs 1, EStG § 2 Abs 2, EStG § 3 Nr 2, EStG § 19 Abs 1, EStG § 22 Nr 1, EStG § 26 Abs 1 S 1, EStG § 26b, EStG § 32a Abs 5, EStG § 49 Abs 1 Nr 7, EG Art 39, AEUV Art 267 Abs 3, FGO § 40 Abs 1, FGO § 44 Abs 1, AEUV Art 45, FGO § 65, FGO § 60 Abs 3

vorgehend FG Köln, 10. Dezember 2012, Az: 1 K 4165/09

Leitsätze

1. Die für die sog. fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 und § 1a Abs. 1 EStG 2002 maßgebende Höhe der Einkünfte in § 1 Abs. 3 Satz 2 und § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG 2002 ist nach deutschem Recht zu ermitteln. Ein negativer Nutzungswert aus einer in einem Mitgliedstaat der EU (hier: in den Niederlanden) eigengenutzten Wohnung ist danach in Deutschland nicht steuerbar und deswegen unabhängig von seiner Besteuerung in den Niederlanden in die Berechnung der betreffenden Einkünfte nicht einzubeziehen. Anders verhält es sich bei (hier:) niederländischem Arbeitslosengeld, das in den Niederlanden besteuert wird; solche Einkünfte sind in Deutschland als sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen i.S. von § 22 Nr. 1 EStG 2002 steuerbar und als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte auch dann in die Berechnung der nach § 1 Abs. 3 Satz 2 und § 1a Abs. 1 Satz 3 EStG 2002 maßgebenden Einkünfte einzubeziehen, wenn vergleichbare Einkünfte im Inland (nach § 3 Nr. 2 EStG 2002) steuerfrei sind.

2. Ein Verstoß gegen unionsrechtliche Grundfreiheiten liegt weder in dem einen --der Nichteinbeziehung des Nutzungswerts der eigengenutzten Wohnung in den Niederlanden als in Deutschland nicht steuerbare Einkünfte-- noch in dem anderen --der Berücksichtigung des in den Niederlanden von der Klägerin bezogenen Arbeitslosengeldes als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte--.

Tatbestand

A. Die verheirateten Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind deutsche Staatsangehörige und hatten ihren Wohnsitz in den Streitjahren 2005 und 2006 in den Niederlanden.

2 Der Kläger bezog in jenen Jahren im Inland Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie negative Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung. Die Klägerin bezog Einkünfte in den Niederlanden, u.a. aus niederländischem Arbeitslosengeld, aus einer Berufsunfähigkeitsrente und einer privaten Unfallversicherung sowie aus eigengenutztem Wohnraum.

3 In ihren Steuererklärungen beantragten die Kläger, nach § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG 2002) als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt und hierbei nach Maßgabe von § 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 26 Abs. 1 Satz 1 und § 26b EStG 2002 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt zu werden. Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG 2002 seien erfüllt. Das betreffe namentlich die Betragsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 und des § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG 2002 --inländischer Einkünfteanteil in Höhe von mindestens 90 v.H. (sog. relative Wesentlichkeitsgrenze) oder nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte in Höhe von höchstens 12.272 € (sog. absolute Wesentlichkeitsgrenze)--, weil das niederländische Arbeitslosengeld, das in den Niederlanden der Einkommensteuer unterliegt, nicht in die Berechnung einzubeziehen, die in den Niederlanden steuerbaren negativen Einkünfte aus dem selbstgenutzten Wohnraum dagegen zu berücksichtigen seien.

4 Andernfalls verstoße die Regelung gegen Art. 39 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften und einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG-- (Amtsblatt der

Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C-325, 1), jetzt Art. 45 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C-115, 47).

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht und führte für den Kläger für die Streitjahre Einzelveranlagungen durch. Er setzte bei der Prüfung der vorgenannten Einkunftsgrenzen die Berufsunfähigkeitsrente (Einkünfte gemäß einem Besteuerungsanteil von 50 v.H.: 2.343,32 € [2005], 2.294,00 € [2006]) und die Rente aus der privaten Unfallversicherung (Einkünfte gemäß Ertragsanteil von 42 v.H.: 782,04 € [2005], 787,92 € [2006]) an, daneben aber auch das Arbeitslosengeld (jeweils abzüglich Arbeitnehmerpauschbetrags gemäß § 9a Satz 1 Nr. 1a EStG 2002: 12.990,19 € [2005], 11.875,03 € [2006]), und ließ die geltend gemachten Verluste im Zusammenhang mit der eigengenutzten Wohnung (nach den Erklärungen der Kläger: jeweils ./. 10.940 € [2005 und 2006]) außer Ansatz.

6 Die dagegen gerichtete Klage hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen (FG Köln, Urteil vom 11. Dezember 2012 1 K 4165/09, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 763).

7 Mit ihren Revisionen beantragen die Kläger (sinngemäß), das Urteil der Vorinstanz sowie die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Kläger für die Jahre 2005 und 2006 zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagen.

8 Das FA beantragt, die Revisionen zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. Die Revisionen sind unbegründet.

10 I. Die von der Klägerin erhobene Klage ist mangels Durchführung eines Vorverfahrens unzulässig, die Revision gegen das klageabweisende Urteil damit unbegründet.

11 1. Zwar ist auch die Klägerin, die in den Streitjahren im Inland keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt hatte, befugt, ein auf die Wahl der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer gerichtetes Verpflichtungsbegehren geltend zu machen (§ 40 Abs. 1 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Einen entsprechenden Antrag hatten sie und der Kläger in ihren gemeinsamen Einkommensteuererklärungen gestellt (vgl. dazu Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 1a EStG Rz 30 a.E.). Dieser Antrag wurde vom FA abgelehnt, indem es für den Kläger Einzelveranlagungen durchgeführt hat. Die Klägerin war dadurch entsprechend beschwert, auch wenn die Steuerbescheide im Rahmen der Einzelveranlagung nur an den Kläger ergangen sind, die Klägerin im Inland nach wie vor keiner Steuerpflicht unterfällt und das Gesetz in § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG 2002 nicht klar erkennen lässt, ob sich das (zusätzliche) Antragserfordernis für die Wahl der Zusammenveranlagung nur auf den im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder auch auf den im Ausland ansässigen Ehegatten bezieht. Doch gelangt auch letzterer Ehegatte infolge der beantragten Zusammenveranlagung wirtschaftlich in den Vorteil des Splittingtarifs. Er wird durch die Zusammenveranlagung zudem zum Gesamtschuldner (vgl. § 44 der Abgabenordnung --AO--). Seine Einbeziehung kann in Einzelfällen auch den Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 (heute § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG 2009) auslösen. Die inzidente Ablehnung des Zusammenveranlagungsantrags durch die Einzelveranlagung beschwert damit auch ihn als (Zweit-)Betroffenen (im Ergebnis ebenso Senatsurteil vom 20. August 2008 I R 78/07, BFHE 222, 517, BStBl II 2009, 708; Reimer/Weimar in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 1a Rz B 202 ff., B 206; s.a. FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 15. Januar 2014 1 K 385/11, EFG 2014, 1106).

12 2. Allerdings fehlt es insoweit bislang an der erforderlichen Durchführung eines behördlichen Vorverfahrens (vgl. § 44 Abs. 1 FGO, § 347 ff. AO). Denn die Entscheidung des FA vom 23. November 2009 über die Einsprüche beider Kläger soll, wie in den Gründen ausdrücklich angemerkt wurde, zu den Streitjahren ausschließlich gegenüber dem Kläger wirken. Dass im Bescheidrubrum auch die Klägerin als Einspruchsführerin aufgeführt ist, ändert an der dadurch gegebenen Beschränkung nichts. So gesehen käme allenfalls eine isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung in Betracht, um den infolge des Rubrums gegebenen Rechtsschein zu beseitigen, es sei dennoch eine Regelung durch Zurückweisung des Rechtsbehelfs gegenüber der Klägerin getroffen worden. Eine derartige isolierte Aufhebung scheidet jedoch aus, da ein solcher Urteilsausspruch einen diesbezüglichen Klageantrag erfordert (Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 44 Rz 32 ff., insbesondere Rz 36 und Rz 42, jeweils m.w.N.). Daran aber fehlt es hier. Aus letztlich gleichem Grund eines fehlenden, entsprechend

formulierten Klageantrags (und überdies wegen Fehlens weiterer tatbestandlicher Erfordernisse) sieht der Senat auch keine Möglichkeit, die Klage insoweit in eine Sprung- oder Untätigkeitsklage (§§ 45, 46 FGO) umzudeuten und sie damit ausnahmsweise ohne Vorverfahren zulässig sein zu lassen. Schließlich war die Klägerin auch nicht notwendig zum Klageverfahren des Klägers beizuladen, § 60 Abs. 3 FGO (vgl. dazu Gräber/Levedag, a.a.O., § 60 Rz 137; Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. November 2004 III S 8/04, BFH/NV 2005, 351; kritisch Seiler in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 26 Rz 34).

13 II. Die Revision des Klägers ist in der Sache unbegründet.

14 1. Nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 und 2 EStG 2002 können Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union (EU) oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, und die nach § 1 Abs. 3 EStG 2002 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind, mit ihrem nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten, der weder Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, nach § 26 Abs. 1 i.V.m. § 26b EStG 2002 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden.

15 Nach § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 können auf Antrag auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG 2002 haben. Dies gilt (u.a.) nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 v.H. der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 6.136 € betragen; im Zusammenhang mit § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG 2002 ist nach dessen Satz 3 auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Betrag von 6.136 € zu verdoppeln. Die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist nach § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 in der ursprünglichen Fassung des Gesetzes bis zu dessen Änderung durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218, danach Satz 5) durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachzuweisen.

16 Durch das Jahressteuergesetz 2008 wurde § 1 Abs. 3 EStG 2002 --vor allem für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der EU-- rückwirkend (§ 52 Abs. 1a EStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008) um einen Satz 4 ergänzt, nach welchem bei der Ermittlung der Einkünfte nach Satz 2 nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind, unberücksichtigt bleiben.

17 2. Die tatbestandlichen Voraussetzungen der § 1 Abs. 3 und § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG 2002 werden von den Klägern --worüber unter den Beteiligten auch Einvernehmen besteht-- im Grundsatz erfüllt: Sie sind deutsche Staatsangehörige, beide haben ihren Wohnsitz in den Niederlanden und damit in einem Mitgliedstaat der EU und sie leben als Eheleute nicht dauernd getrennt. Sie halten aber nicht die in § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 bestimmten --gegenüber § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 verdoppelten und damit für sie gemeinsam maßgebenden-- Einkunftsgrenzen ein. Die Steuervergünstigung des sog. Splittingverfahrens (vgl. § 26b i.V.m. § 32a Abs. 5 EStG 2002) kann ihnen danach nicht steuermindernd zugutekommen.

18 a) Die Einkünfteermittlung nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 erfolgt in zwei Stufen. Zunächst ist in einem ersten Schritt die Summe der Welteinkünfte, d.h. die Summe sämtlicher Einkünfte unabhängig davon zu ermitteln, ob sie im In- oder Ausland erzielt wurden; die Prüfung beruht auf der Annahme einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Die so bestimmten Einkünfte (Welteinkünfte) sind sodann in einem zweiten Schritt in die Einkünfte, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen, und die Einkünfte, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, aufzuteilen.

19 b) Hieraus ergibt sich --bezogen auf die erste Stufe dieser Beurteilung-- zum einen, dass die Höhe der Einkünfte (Welteinkünfte) nach deutschem Einkommensteuerrecht zu ermitteln ist (Senatsurteil in BFHE 222, 517, BStBl II 2009, 708). Zum anderen ist im Einklang mit dem einheitlichen Einkünftebegriff des Einkommensteuergesetzes (Senatsbeschluss vom 15. Mai 2002 I B 73/01, BFH/NV 2002, 1295; zu § 34d EStG auch Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 34d Rz 5; zu § 49 s. Roth in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz 5) und mangels einer abweichenden spezialgesetzlichen Anweisung auch der Begriff der Einkünfte i.S. von § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 dem deutschen Einkommensteuerrecht und damit § 2 Abs. 1 und 2 EStG 2002 zu entnehmen (z.B. Senatsbeschluss vom 28. Juni 2005 I R 114/04, BFHE 210, 296, BStBl II 2005, 835; Senatsurteil in BFHE 222, 517, BStBl II 2009, 708; jeweils m.w.N.). Demgemäß können Erträge oder Verluste solcher wirtschaftlicher Vorgänge, die nicht einem der Einkunftstatbestände des § 2 Abs. 1 EStG unterstehen und damit im Falle einer unbeschränkten Steuerpflicht im Inland nicht Teil der steuerbaren (Welt-)Einkünfte des Betroffenen sind, auch keinen Eingang in die Prüfung der Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 EStG 2002 finden (ebenso z.B. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 1 Rz 19;

Schmidt/Heinicke, EStG, 33. Aufl., § 1 Rz 55; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 1 EStG Rz 265; Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 30. Dezember 1996, BStBl I 1996, 1506, Tz 1).

20 c) Auf dieser Basis ist der Nutzungswert der von den Klägern in den Niederlanden bewohnten Wohnung auf der ersten --und damit naturgemäß auch auf der zweiten-- Ermittlungsstufe mangels inländischer Nutzungswertbesteuerung in den Streitjahren (2005 und 2006) in die Einkunftsermittlung nach § 1 Abs. 3 EStG 2002 nicht einzubeziehen (z.B. Lehner/Waldhoff in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 1 Rz D 44; Kaefer/Kaefer, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2006, 37, 41). Das entspricht dem Willen des Gesetzgebers, der zu der (früheren) Sonderbestimmung für beschränkt Steuerpflichtige in § 50 Abs. 4 EStG 1990 i.d.F. des Gesetzes zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz) vom 24. Juni 1994 (BGBl I 1994, 1395, BStBl I 1994, 440) ausgeführt hatte, dass ein nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaates steuerpflichtiger Nutzungswert der eigenen Wohnung nicht zu den der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünften gehört (BTDrucks 12/6476, S. 12). Da der Gesetzgeber mit der durch das Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) geschaffenen Anschlussregelung des § 1 Abs. 3 EStG "inhaltlich" (BTDrucks 13/1558, S. 150) an die Grundsätze der Vorgängerbestimmung des § 50 Abs. 4 EStG 1990 in der zitierten Fassung angeknüpft hat, lässt dies den Schluss zu, dass er auch im Rahmen der Neuregelung an seiner bisherigen Beurteilung hat festhalten und den Nutzungswert des eigengenutzten Wohnraums ausklammern wollen.

21 d) Anders verhält es sich hingegen bei dem niederländischen Arbeitslosengeld.

22 aa) Dieses ist nach dem für die Einkunftsermittlung abermals maßgeblichen deutschen Steuerrecht steuerbar. Es gehört als wiederkehrender Bezug i.S. von § 22 Nr. 1 EStG 2002 zu den sonstigen Einkünften (vgl. z.B. FG Köln, Urteil vom 20. April 2012 4 K 1943/09, EFG 2012, 1677; Bergkemper in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 3 Nr. 2 EStG Rz 2; Kuhn/Kühner, daselbst, § 32b Rz 64; v. Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 3 Nr. 2 Rz B 2/20 ff.; R 3.2 Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien 2005/2013; Oberfinanzdirektion --OFD-- Düsseldorf, [am 25. März 2008 aufgehobene] Verfügung vom 14. Juli 1998, Finanz-Rundschau 1998, 964; OFD Frankfurt am Main, [am 10. September 2014 aufgehobene und in die Rundverfügung S 2102 A - 17 - St 56 vom 11. September 2014 übernommene] Verfügung vom 10. Februar 1999, Deutsche Steuer-Zeitung 1999, 581; vgl. abgrenzend auch Senatsurteil vom 14. August 1991 I R 133/90, BFHE 165, 276, BStBl II 1992, 88; BFH-Urteil vom 14. April 2005 VI R 134/01, BFHE 209, 361, BStBl II 2005, 569) und ist deswegen in die Grenzberechnung auf der ersten Errechnungsstufe einzubeziehen.

23 bb) Auf der zweiten Ermittlungsstufe gehört das Arbeitslosengeld bei der Bestimmung der Einkunftsgrenzen aber nicht zu den inländischen, sondern zu den niederländischen Einkünften. Denn es wurde nicht von einer inländischen Versicherung oder Einrichtung gewährt und es unterliegt deswegen nicht --wie für die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG 2002 aber erforderlich-- der deutschen Einkommensteuer, hier nach Maßgabe des insoweit allein einschlägigen Tatbestands nach § 49 Abs. 1 Nr. 7 (i.V.m. dem dort in Bezug genommenen § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG 2002 (in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung des Gesetzes zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen --Alterseinkünftegesetz-- vom 5. Juli 2004, BGBl I 2004, 1427, BStBl I 2004, 554). Der Ansatz erfolgt dabei --wie auch vom FG praktiziert-- mit dem Bruttobetrag; die niederländische (Quellen-)Steuer mindert den Ansatz nicht (entsprechend § 12 Nr. 3 EStG 2002).

24 cc) In Anbetracht dessen kommt es für die Einbeziehung des Arbeitslosengeldes in die betragliche Grenzberechnung nicht auf die im Schrifttum und auch im Streitfall unter den Beteiligten kontrovers diskutierte Frage an, ob (im Inland) steuerfreie Einkünfte bei der Errechnung der Wesentlichkeitsgrenze nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 ohnehin außer Ansatz zu lassen sind (s. dazu verneinend z.B. Senatsurteil vom 9. Juli 2003 I R 82/01, BFHE 202, 547, BStBl II 2004, 4; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 1 Rz 20; hingegen bejahend z.B. Lehner/Waldhoff in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 1 Rz D 57; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 1 EStG Rz 265; Schmidt/Heinicke, EStG, § 1 Rz 55; ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 1996, 1506, Tz. 1). Gleiches gilt für die ebenfalls umstrittene Frage danach, ob die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 EStG 2002 aus Gründen des Unionsrechts (und gegebenenfalls auch des Verfassungsrechts) auf nach ausländischem Recht erbrachte (vergleichbare) Leistungen zu erstrecken ist (bejahend z.B. Gosch in Kirchhof, ebenda, m.w.N.; Kaefer/Kaefer, IStR 2006, 37, 41; und neuerlich wohl auch die Finanzverwaltung, s. OFD Koblenz, Kurzinformation vom 29. Februar 2012 S 2295 A-St 33 3, S 2342 A-St 32 3, Deutsches Steuerrecht 2012, 1923; verneinend z.B. FG Köln, Urteil in EFG 2012, 1677).

25 3. Ein Verstoß gegen das Unionsrecht liegt weder in dem einen --der Nichteinbeziehung des Nutzungswerts der

eigengenutzten Wohnung in den Niederlanden als in Deutschland nicht steuerbare Einkünfte-- noch in dem anderen --der Berücksichtigung des in den Niederlanden von der Klägerin bezogenen Arbeitslosengeldes als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte--.

26 a) Es ist grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates, den Steuerpflichtigen nach Maßgabe seiner gesamten Leistungsfähigkeit zu besteuern. Ein Verstoß gegen die unionsrechtlich verbürgte Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39 EG, Art. 45 AEUV) liegt deshalb nur vor, wenn der Gebietsfremde seine Einkünfte im Wesentlichen in seinem Beschäftigungsstaat erzielt und deshalb der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, die persönlichen und familienbezogenen Umstände des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Erst dann besteht die unionsrechtliche Verpflichtung des Quellenstaates, dem Gebietsfremden (beschränkt Steuerpflichtigen) die Steuervergünstigungen einzuräumen, die auch einem Gebietsansässigen (unbeschränkt Steuerpflichtigen) zustehen (ständige Spruchpraxis des Gerichtshofs der Europäischen Union [früher Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft] --EuGH--; grundlegend Urteil vom 14. Februar 1995 C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225; dem folgend z.B. Senatsurteil in BFHE 222, 517, BStBl II 2009, 708).

27 aa) In diesem Zusammenhang hat der EuGH in seinem Urteil vom 14. September 1999 C-391/97, Gschwind (Slg. 1999, I-5451, BStBl II 1999, 841) die Rechtmäßigkeit der Einkunftsgrenzen (Wesentlichkeitsgrenzen) in § 1 Abs. 3 EStG 2002 ausdrücklich bestätigt, und zwar auch insoweit, als der Beschäftigungsstaat im Rahmen der Prüfung dieser Grenzen nicht verpflichtet ist, von seinem nationalen Einkünftebegriff abzuweichen und hiernach nicht steuerbare Vorgänge nur deshalb in die Grenzprüfung einzustellen, weil sie im Wohnsitzstaat des im Inland beschränkt Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterliegen. Das gilt selbst dann, wenn jene Einkünfte negativ sind und deswegen im Wohnsitzstaat die dort steuerpflichtigen Einkünfte in einem Maße mindern, dass für eine Berücksichtigung personen- und familienbezogener Vergünstigungen kein Raum verbleibt.

28 bb) Im Streitfall sind die Kläger in den Niederlanden aufgrund der dort vereinnahmten und steuerpflichtigen Versorgungsleistungen in Gestalt des Arbeitslosengeldes (und der weiteren dort bezogenen Einkünfte aus der Berufsunfähigkeitsrente) aber sehr wohl in der Lage, Steuererleichterungen aufgrund der besagten persönlichen und familienbezogenen Umstände zu beanspruchen (s. im Ergebnis ebenso Senatsurteil in BFHE 222, 517, BStBl II 2009, 708).

29 Die Situation unterscheidet sich insofern in ausschlaggebender Weise von derjenigen, welche dem EuGH-Urteil vom 25. Januar 2007 C-329/05, Meindl (Slg. 2007, I-1107) zugrunde lag. Dort waren die Lohnersatzleistungen, die die im anderen Mitgliedstaat wohnende Ehefrau des im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Ehemannes erhalten hatte, im Ansässigkeitsstaat der Ehefrau steuerfrei. Nur für diese Situation hat der EuGH entschieden, dass sich ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger, dessen Ehegatte im selben Mitgliedstaat wohnt und ausschließlich steuerfreie Einkünfte erzielt, objektiv in der gleichen Situation wie ein gebietsansässiger und durch die Niederlassungsfreiheit geschützter Steuerpflichtiger befindet, dessen Ehegatte in einem anderen Mitgliedstaat wohnt und dort ausschließlich steuerfreie Einkünfte erzielt. Demgemäß war den Eheleuten der sog. Splittingtarif im Rahmen der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer ungeachtet dessen zu gewähren, dass die von der Ehefrau bezogenen und dort steuerfreien Lohnersatzleistungen sowohl 10 v.H. des Haushaltseinkommens als auch den maßgeblichen absoluten Höchstbetrag überschritten haben, weil --so der EuGH-- der Ehemann in seinem Beschäftigungsstaat das gesamte steuerpflichtige Einkommen des Haushalts erzielt hat und dieser Staat deshalb der einzige Staat war, in welchem seine persönliche Lage und sein Familienstand berücksichtigt werden konnten.

30 cc) Im Anschluss an diese Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Meindl in Slg. 2007, I-1107 hat der Gesetzgeber --mit Rückwirkung auch für die Streitjahre des hier anhängigen Verfahrens (2005 und 2006)-- § 1 Abs. 3 EStG 2002 um einen Satz 4 ergänzt, demzufolge die Nichtberücksichtigung der im Ausland steuerfreien Einkünfte voraussetzt, dass vergleichbare Einkünfte auch im Inland steuerfrei sind. Für den Streitfall hilft dem Kläger aber auch diese Regelung nicht weiter. Ihrem Tatbestand nach ist sie ohnehin nicht erfüllt; das Arbeitslosengeld wäre als vergleichbare Leistung in Deutschland zwar steuerfrei, es ist in den Niederlanden aber steuerpflichtig. Aus der Regelung lässt sich aber auch nicht der Umkehrschluss ziehen, dass im Ausland steuerpflichtige Einkünfte nur im Falle der Steuerpflicht entsprechender inländischer Einkünfte in die Einkünfteprüfung gemäß § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 einbezogen werden könnten (s.a. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 1 Rz 20). Es ist nicht ersichtlich, weshalb die Steuerfreiheit einer vergleichbaren Leistung im Inland dem ausländischen Wohnsitzstaat, in dem die fraglichen und dort steuerpflichtigen Einkünften erzielt werden, die Möglichkeit nehmen sollte, die Höhe der dort geschuldeten Einkommensteuer an den vorgenannten Vergünstigungen auszurichten (im Ergebnis ebenso bezüglich belgischen Arbeitslosengeldes FG Köln, Urteil in EFG

2012, 1677; anders jedoch bezüglich niederländischen Krankengeldes FG Köln, Urteil vom 29. Januar 2013 1 K 3219/11, EFG 2013, 1307).

31 b) Soweit der Kläger geltend macht, dass die für die Streitjahre geltende absolute Einkunftsgrenze gemäß § 1 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG 2002 in Höhe von 12.272 € (= 2 x 6.136 €) unter Verstoß gegen das Unionsrecht nicht dem in diesen Jahren anzusetzenden doppelten Grundfreibetrag (15.328 € = 2 x 7.664 €) entspricht, ist dem nicht weiter nachzugehen. Zum einen deshalb nicht, weil der EuGH in dem bereits zitierten Urteil Gschwind in Slg. 1999, I-5451, BStBl II 1999, 841 die vom Kläger beanstandete Grenze ausdrücklich gebilligt hat. Zum anderen deshalb, weil die vom FG ermittelten, nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte --bereinigt man sie um die fehlerhafte Zuordnung des Arbeitslosengeldes zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und den hierfür gewährten Werbungskostenpauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG 2002: 920 €; vgl. zum Pauschbetrag für sonstige Einkünfte § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG 2002: 102 €)-- den doppelten Grundfreibetrag (15.328 €) überschreiten würden (2005: 16.933 €; 2006: 15.774 €).

32 c) Der Senat erachtet die aufgezeigte Unionsrechtslage in Anbetracht der zitierten Entscheidungen des EuGH sowohl im Hinblick auf die Nutzungswertbesteuerung der eigenen Wohnung als auch im Hinblick auf das Arbeitslosengeld als eindeutig, so dass es einer abermaligen Vorlage gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV nicht bedarf (vgl. dazu EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81, C.I.L.F.I.T., Slg. 1982, 3415).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de