

# Urteil vom 22. Februar 2023, I R 45/19

## Verfassungsgemäße Besteuerung eines Grenzgängers nach dem sog. Kassenstaatsprinzip

ECLI:DE:BFH:2023:U.220223.IR45.19.0

BFH I. Senat

DBA FRA Art 13 Abs 5, DBA FRA Art 14, EStG § 1 Abs 1, EStG § 1 Abs 3, EStG § 1a Abs 1, EStG § 32b, GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, GG Art 100 Abs 1, EStG § 1 Abs 1, EStG § 1 Abs 3, EStG § 1a Abs 1, EStG § 32b, EStG § 1 Abs 1, EStG § 1 Abs 3, EStG § 1a Abs 1, EStG § 32b, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EG Art 12, EG Art 18, AEUV Art 39, AEUV Art 18, AEUV Art 21, AEUV Art 45, MRK

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 02. Juli 2019, Az: 6 K 337/16

## Leitsätze

1. NV: Die Anwendung von Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 hat Vorrang vor der Anwendung der sog. Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001 (Bestätigung der Senatsrechtsprechung).
2. NV: Unter "Dienstleistungen in der Verwaltung" i.S. des Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 sind nicht nur hoheitliche Tätigkeiten im engeren Sinne zu verstehen, die der unmittelbaren Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen; Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 knüpft nur an die öffentlich-rechtliche Rechtsform des Dienstherrn an (Bestätigung der Senatsrechtsprechung).
3. NV: Die Besteuerung eines Grenzgängers (Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001) nach dem sog. Kassenstaatsprinzip (Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001) ist nicht verfassungswidrig; insbesondere ist die Anwendung unterschiedlicher Verteilungsnormen des DBA-Frankreich 1959/2001 auf vergleichbare Normadressaten aus verfassungsrechtlicher Sicht "belastungsneutral".

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 02.07.2019 - 6 K 337/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist deutscher Staatsangehöriger und wohnt zusammen mit seiner Ehefrau, einer französischen Staatsangehörigen, mit der er seit 1976 verheiratet ist, in der gemeinsamen Wohnung in Frankreich im deutsch-französischen Grenzgebiet. Die beiden gemeinsamen Kinder haben ihre Schul- und Hochschulbildung in Frankreich absolviert.
- 2 In den Jahren 2001 bis 2003 und 2005 bis 2013 (Streitjahre) bezog der Kläger als Lehrer an einer öffentlichen Schule in Y (Bundesrepublik Deutschland --Deutschland--) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er stand in einem Beamtenverhältnis (Beamter auf Lebenszeit) zum Bundesland Z und pendelte täglich von seinem französischen Wohnsitz zu seinem inländischen Beschäftigungsort. Zudem erzielte er in den Streitjahren in Frankreich geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (zwischen 2 % und 6 % seiner gesamten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit).

- 3 Die Ehefrau des Klägers erzielte in den Streitjahren als Lehrerin an einer öffentlichen Schule in Frankreich ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (zwischen ... € und ... €). Daneben bezogen die Eheleute als Eigentümer einer in Frankreich belegenen Wohnung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- 4 Für die Streitjahre reichte der Kläger beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) Einkommensteuererklärungen ein, jeweils verbunden mit einem Antrag nach § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das jeweilige Streitjahr geltenden Fassung (EStG). Er fügte den Einkommensteuererklärungen jeweils eine Bescheinigung der französischen Steuerbehörde bei, in der diese die Höhe der in Frankreich erzielten und nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung bescheinigte. Zudem beantragte er für die Streitjahre die Zusammenveranlagung nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG.
- 5 Das FA erließ Einkommensteuerbescheide, in denen der Kläger gemäß § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt und unter Anwendung der Grundtabelle einzeln veranlagt wurde. Die in den sog. EU/EWR-Bescheinigungen ausgewiesenen ausländischen Einkünfte wurden dabei im Wege des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG berücksichtigt.
- 6 Mit Bescheiden vom 03.11.2011, vom 21.11.2012 und vom 18.06.2014 lehnte das FA den Antrag des Klägers auf Zusammenveranlagung mit der Begründung ab, die Ehefrau des Klägers erfülle nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG, weil ihre in Frankreich erzielten Einkünfte den Grundfreibetrag überstiegen.
- 7 Mit Bescheiden vom 04.03.2011 änderte das FA die Einkommensteuerbescheide für 2008 und 2009 sowie mit Bescheid vom 07.03.2011 den Bescheid für 2007 aufgrund der gesetzlichen Neuregelung zur Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer.
- 8 Die Einsprüche des Klägers blieben erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 29.12.2015 änderte das FA die streitgegenständlichen Bescheide ohne Einfluss auf die festgesetzte Einkommensteuer ab.
- 9 Der Kläger erhob Klage. Während des finanzgerichtlichen Verfahrens hat das FA unter dem 14.01.2019 geänderte Einkommensteuerbescheide 2001, 2003, 2005 und 2006 erlassen und darin die inzwischen der Höhe nach unstreitigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers (jeweils in Frankreich erzielt) im Wege des Progressionsvorbehalts berücksichtigt.
- 10 Die Klage hatte keinen Erfolg. Nach dem Urteil des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg vom 02.07.2019 - 6 K 337/16 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 582) ist der Kläger antragsgemäß als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln. Das deutsche Besteuerungsrecht nach Art. 14 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 21.07.1959 (BGBl II 1961, 398, BStBl I 1961, 343) i.d.F. des Zusatzabkommens vom 20.12.2001 (BGBl II 2002, 2372, BStBl I 2002, 892) --DBA-Frankreich 1959/2001-- sei nicht durch die sog. Grenzgängerregelung in Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001 ausgeschlossen. Die ausländischen Einkünfte des Klägers hat das FG dem Progressionsvorbehalt unterworfen. Eine Zusammenveranlagung mit der Ehefrau des Klägers hat es abgelehnt.
- 11 Der Kläger macht mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 29.12.2015 aufzuheben, und die geänderten Einkommensteuerbescheide für 2001, 2003, 2005 und 2006, allesamt vom 14.01.2019, sowie die geänderten Einkommensteuerbescheide für 2002 und für 2007 bis 2013 in Gestalt der abändernden Einspruchsentscheidung vom 29.12.2015 dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer in diesen Bescheiden jeweils auf 0 € herabgesetzt wird, hilfsweise unter gleichzeitiger Aufhebung der Ablehnungsbescheide für 2010 vom 03.11.2011, für 2011 vom 21.11.2012 und für 2013 vom 18.06.2014, sämtlich in Gestalt der abändernden Einspruchsentscheidung vom 29.12.2015, dahingehend abzuändern, dass in allen Streitjahren der Kläger unter Anwendung der Splittingtabelle mit seiner Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wird, höchst hilfsweise dahingehend abzuändern, dass keine ausländischen Einkünfte des Klägers unter Progressionsvorbehalt berücksichtigt werden.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen. Die Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit als Lehrer an einer öffentlichen Schule in Deutschland unterfallen der inländischen Besteuerung. Die ausländischen Einkünfte des Klägers hat das FG zutreffend dem Progressionsvorbehalt unterworfen und eine Zusammenveranlagung mit der Ehefrau des Klägers zu Recht abgelehnt. Eine Aussetzung des Verfahrens gemäß Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) kommt nicht in Betracht, da der Senat nicht von der Verfassungswidrigkeit der Anwendung des sog. Kassenstaatsprinzips des Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 auf die Einkünfte des Klägers überzeugt ist.
- 14** 1. Die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach Maßgabe unbeschränkter Steuerpflicht sind erfüllt.
- 15** Zwar war der Kläger in den Streitjahren wegen fehlenden Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland nicht i.S. von § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Grundsätzlich wären die von ihm erzielten inländischen Einkünfte aus der Tätigkeit als Lehrer als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S. von § 19 EStG daher im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu besteuern (§ 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Allerdings hat der Kläger für jedes Streitjahr beantragt, ihn im Hinblick auf seine inländischen Einkünfte als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (sog. fiktive unbeschränkte Steuerpflicht) zu behandeln. Insoweit werden nach § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG haben. Die Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift (sog. relative und sog. absolute Wesentlichkeitsgrenze) sind zwischen den Beteiligten nicht im Streit und es bedarf insoweit keiner weiteren Ausführungen.
- 16** 2. Die Ausübung des inländischen Besteuerungsrechts ist für die inländischen Einkünfte nicht durch das DBA-Frankreich 1959/2001 eingeschränkt. Denn die Anwendung der sog. Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001 ist nach der ständigen Rechtsprechung des Senats in Fällen, in denen der Tatbestand des Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 erfüllt ist, ausgeschlossen (Senatsurteile vom 05.09.2001 - I R 88/00, BFH/NV 2002, 623; vom 23.09.2008 - I R 57/07, BFH/NV 2009, 390; vom 11.07.2012 - I R 76/11, BFH/NV 2012, 1966).
- 17** a) Nach Art. 13 Abs. 1 Satz 1 DBA-Frankreich 1959/2001 steht das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich dem Tätigkeitsstaat zu. Abweichend hiervon bestimmt Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von Personen, die im Grenzgebiet eines Vertragsstaates arbeiten und ihre ständige Wohnstätte, zu der sie in der Regel jeden Tag zurückkehren, im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaates haben, nur in diesem anderen Staat besteuert werden. Der Kläger erfüllt diese Voraussetzungen.
- 18** b) Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen sowie Ruhegehälter, die einer der Vertragsstaaten, ein Land oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts dieses Staates oder Landes an in dem anderen Staat ansässige natürliche Personen für gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen in der Verwaltung oder in den Streitkräften zahlt, grundsätzlich nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt, da das Bundesland Z, zu dem der Kläger in einem Beamtenverhältnis auf Lebenszeit steht, als Gebietskörperschaft eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, und der Kläger sein Gehalt auch für "Dienstleistungen in der Verwaltung" erhält.
- 19** aa) Das Tatbestandsmerkmal "in der Verwaltung" erfordert nach der Rechtsprechung des Senats (Senatsurteile in BFH/NV 2009, 390, und in BFH/NV 2012, 1966) eine gewisse Einbindung des Dienstleistenden in eine Gebietskörperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts und grenzt einmalige oder gelegentliche Leistungen von selbständig oder gewerblich Tätigen für die Verwaltung aus dem Anwendungsbereich des Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 aus. Ferner fordert es eine Dienstleistung für die Gebietskörperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts. Diese Voraussetzungen sind erfüllt und zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit.
- 20** bb) Eine weitere Abgrenzung danach, ob mit den Dienstleistungen unmittelbar öffentliche Aufgaben verwirklicht werden, ist nach der Rechtsprechung des Senats --an der auch nach erneuter Prüfung festzuhalten ist-- nicht

vorzunehmen (s. insoweit Senatsurteile in BFH/NV 2009, 390, und in BFH/NV 2012, 1966). Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 knüpft ausschließlich an die öffentlich-rechtliche Rechtsform des Dienstherrn an und will alle Aufwendungen für Arbeitnehmer oder Personen mit arbeitnehmerähnlicher Einbindung in die Verwaltung --verstanden als Tätigkeit innerhalb eines der öffentlichen Hand (im weiteren Sinne) zuordenbaren Verwaltungsbereichs bzw. im Zusammenhang mit übertragenen öffentlich-rechtlichen Aufgaben-- erfassen (Senatsurteile in BFH/NV 2009, 390, und in BFH/NV 2012, 1966 unter Hinweis auf Senatsbeschluss vom 07.04.2004 - I B 196/03, BFH/NV 2004, 1377; s.a. Senatsurteil in BFH/NV 2002, 623; Martini in Wassermeyer, Frankreich Art. 14 Rz 11; Rupp in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA, Art. 14 DBA-Frankreich Rz 6; a.A. Clausnitzer, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2020, 357; derselbe, Internationale Wirtschaftsbriefe --IWB-- 2020, 543). Eine verwaltende Tätigkeit (im tatsächlichen Sinne) wird danach nicht vorausgesetzt.

- 21** aaa) Soweit der Kläger abweichend von diesen Rechtsmaßstäben auf die Art der von ihm ausgeübten Tätigkeit abstellen und aus der Entstehungsgeschichte des DBA-Frankreich 1959/2001 ein enges Begriffsverständnis des Tatbestandsmerkmals "in der Verwaltung" im Sinne einer Tätigkeit in der Verwaltung im engeren Sinn ableiten will, ist dem nicht zu folgen. Dies ist zwar nicht unmittelbar dem Wortlaut der Bestimmung zu entnehmen, der mehrere Deutungsmöglichkeiten zulässt; es ergibt sich jedoch in rechtssystematischer Hinsicht --worauf der Senat bereits mehrfach hingewiesen hat-- aus dem Aufbau des Art. 14 DBA-Frankreich 1959/2001. Die Regelung des Art. 14 Abs. 3 DBA-Frankreich 1959/2001, nach der Zahlungen für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer auf Gewinnerzielung gerichteten gewerblichen Tätigkeit stehen, nicht unter Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 fallen, wäre überflüssig, wenn bereits nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 alle Tätigkeiten, die nicht der unmittelbaren Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen, von der Geltung des sog. Kassenstaatsprinzips ausgeschlossen wären. Dem kann auch nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, Art. 14 Abs. 3 DBA-Frankreich 1959/2001 habe lediglich eine klarstellende Funktion. Denn Art. 14 Abs. 3 DBA-Frankreich 1959/2001 macht gerade deutlich, dass eine Abgrenzung nach der Art der ausgeübten Tätigkeit nur dann erforderlich ist, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts auch Tätigkeiten mit Gewinnerzielungsabsicht ausübt (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2004, 1377).
- 22** bbb) Dieses Ergebnis wird auch dadurch gestützt, dass zu Art. 19 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen --OECD-MustAbk--) ebenfalls die Auffassung vertreten wird, maßgeblich sei nicht die Ausübung einer hoheitlichen Tätigkeit, sondern ausschließlich die öffentlich-rechtliche Rechtsform des Dienstherrn (Wassermeyer/Drüen in Wassermeyer, MA Art. 19 Rz 40; Dürrschmidt in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 19 Rz 25; Lampert in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Art. 19 Rz 31; Martini in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, a.a.O., Art. 19 OECD-MA Rz 50).
- 23** c) An der Rechtsprechung, dass Art. 14 DBA-Frankreich 1959/2001 der Regelung des Art. 13 DBA-Frankreich 1959/2001 prinzipiell vorgeht (vgl. Senatsurteile in BFH/NV 2002, 623; in BFH/NV 2009, 390, und in BFH/NV 2012, 1966), ist festzuhalten.
- 24** aa) Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBA-Frankreich 1959/2001 bestimmt als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausdrücklich solche, die "von anderen als den in Artikel 14 bezeichneten Personen gezahlt oder gewährt werden". Das gilt auch für die Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001. Der Senat verweist, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die zu dieser Frage bereits ergangene Senatsrechtsprechung (s.a. Martini in Wassermeyer, Frankreich Art. 13 Rz 12 und Art. 14 Rz 3; a.A. Clausnitzer, IStR 2020, 357; derselbe, IWB 2020, 543).
- 25** bb) Der Auffassung des Klägers, Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBA-Frankreich 1959/2001 nehme aufgrund der Verwendung des Adverbs "insbesondere" "nicht alle unter Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich fallende Tätigkeiten vom eigenen Anwendungsbereich aus", ist nicht zu folgen. Denn das Adverb "insbesondere" bezieht sich auf die Aufzählung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und lässt den zweiten Satzteil "von anderen als den in Artikel 14 bezeichneten Personen gezahlt oder gewährt werden" unberührt.
- 26** 3. Eine dem Revisionsbegehren entsprechende einschränkende Auslegung des Art. 14 DBA-Frankreich 1959/2001 dahingehend, dass die sog. Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001 nicht durch die Sonderregelung des Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 ausgeschlossen werde, ist auch nicht aus verfassungsrechtlicher Sicht geboten. Denn eine verfassungskonforme Auslegung scheidet aus, wenn sie dem Wortlaut der auszulegenden Norm sowie dem klar erkennbaren Willen des Gesetzes widerspricht (z.B. Senatsurteil vom 08.12.2021 - I R 30/19, BFHE 275, 331, BStBl II 2022, 763, m.w.N. aus der Rechtsprechung).
- 27** 4. Über die Revision ist abschließend zu entscheiden, da die Voraussetzungen für die Aussetzung des Verfahrens und die Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) nicht vorliegen. Der Senat ist nicht

zu der Überzeugung gelangt, dass eine Besteuerung der Einkünfte des Klägers nach dem sog. Kassenstaatsprinzip des Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 in Deutschland gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.

- 28** a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist verletzt, wenn der Staat eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten (ständige Rechtsprechung, z.B. BVerfG-Beschluss vom 08.12.2021 - 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41, m.w.N.).
- 29** b) Soweit der Kläger anführt, er werde ohne sachlichen Grund höher besteuert als ein (ebenfalls) in der deutsch-französischen Grenzregion lebender verbeamteter Kollege seiner Schule mit französischer Staatsangehörigkeit, zeigt er zwar eine unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Normadressaten auf. Denn für einen Beamten mit deutscher Staatsangehörigkeit und Wohnsitz in der deutsch-französischen Grenzregion ist das sog. Kassenstaatsprinzip des Art. 14 Abs. 1 DBA-Frankreich 1959/2001 anzuwenden, während für einen Beamten mit französischer Staatsangehörigkeit und Wohnsitz in der deutsch-französischen Grenzregion die sog. Grenzgängerregelung des Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1959/2001 in Betracht kommt. Es existieren damit besondere Besteuerungsregelungen für Beamte mit deutscher Staatsangehörigkeit und Wohnsitz in der französischen Grenzregion, denen Beamte mit ausländischer Staatsangehörigkeit und Wohnsitz in der französischen Grenzregion nicht unterliegen.
- 30** Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist die tatsächlich höhere steuerliche Belastung des Klägers allerdings nicht ursächlich auf diese "Ungleichbehandlung" von Grenzgängern im öffentlichen Dienst nach der Staatsangehörigkeit zurückzuführen. Die Anwendung unterschiedlicher Verteilungsnormen des DBA-Frankreich 1959/2001 auf vergleichbare Normadressaten ist dem Grunde nach jedenfalls aus verfassungsrechtlicher Sicht "belastungsneutral". Der Kläger weist selbst darauf hin, dass letztlich die Anwendung zweier Besteuerungsregime mit unterschiedlichen Steuersätzen und insbesondere eine im Streitfall ungenügende Steueranrechnung nach französischem Recht (sog. avoir fiscal) dazu führt, dass er gegenüber vergleichbaren Normadressaten eine höhere Steuerbelastung zu tragen hat. Welcher von beiden Staaten das Besteuerungsrecht auf die streitigen Einkünfte des Klägers wahrnimmt, stellt --solange es zu keiner Doppelbesteuerung kommt-- aber keine verfassungsrechtlich relevante ungleiche Behandlung dar. Der allgemeine Gleichheitssatz verpflichtet den Steuergesetzgeber unter keinem denkbaren Gesichtspunkt, bestehende Unterschiede in den jeweiligen Systemen der Besteuerung zweier souveräner Staaten durch den Ansatz von künstlich verringerten steuerlichen Bemessungsgrundlagen bei einzelnen Betroffenen zu kompensieren. Zudem setzt eine Verletzung des Art. 3 GG stets voraus, dass die Maßnahme eines (einzigen) Hoheitsträgers die Ungleichbehandlung bewirkt. Daran fehlt es im Streitfall. Denn etwaige Belastungsunterschiede, die sich daraus ergeben, dass das Steuerniveau in Deutschland generell höher ist als in Frankreich, resultieren aus der Rechtssetzungsgewalt unterschiedlicher Hoheitsträger und beruhen nicht auf einer Maßnahme des deutschen Steuergesetzgebers.
- 31** Der Senat weist in diesem Zusammenhang schließlich darauf hin, dass der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) bereits mehrfach entschieden hat, dass aufgrund der unterschiedlichen Regelungen der Mitgliedstaaten eine Wohnsitzverlegung für den Bürger je nach dem Einzelfall mehr oder weniger vorteilhaft sein kann (vgl. z.B. EuGH-Urteil Block vom 12.02.2009 - C-67/08, EU:C:2009:92). Dieser Gedanke ist auch aus verfassungsrechtlicher Sicht tragend.
- 32** c) Soweit die Revision darauf verweist, der Kläger werde ohne sachlichen Grund höher besteuert, weil er seinen Wohnsitz in Frankreich und nicht in der Schweiz oder in Tschechien habe, kann der Senat dahin stehen lassen, ob überhaupt von einer unterschiedlichen Behandlung verschiedener Normadressaten auszugehen ist. Denn es gilt das unter b) Gesagte. Die Anwendung unterschiedlicher Verteilungsnormen in den jeweiligen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) ist jedenfalls aus verfassungsrechtlicher Sicht "belastungsneutral". Der Belastungsunterschied beruht im Kern darauf, dass Deutschland mit der Schweiz und Tschechien inhaltlich andere DBA abgeschlossen hat als mit Frankreich (zu einer vergleichbaren Ausgangsfrage vgl. auch Senatsurteil vom 20.05.2015 - I R 47/14, BFHE 250, 87, BStBl II 2015, 808). Und auch in dieser Konstellation beruhen die steuerlichen Belastungsunterschiede nicht auf dem Handeln eines (einzigen) Hoheitsträgers.
- 33** Entsprechendes gilt, soweit der Kläger geltend macht, er werde im Ergebnis der Besteuerungsverfahren der beteiligten Staaten höher besteuert, als wenn er zusammen mit seiner Ehefrau den Wohnsitz in Deutschland oder in Frankreich gehabt hätte. Soweit der Kläger sinngemäß anführt, dass er sich dem sog. Kassenstaatsprinzip nur durch einen Umzug entziehen könne, mag dies so sein. Es steht in einem freiheitlichen Staat allein in seiner autonomen



Entscheidung, sich infolge Wegzugs der Besteuerung eines anderen Staates zu unterwerfen und dadurch ihn beschwerenden Abkommensvereinbarungen "auszuweichen".

- 34** d) Soweit der Kläger zudem anführt, dass er höher besteuert werde als ein deutscher Staatsangehöriger, der nicht an einer öffentlichen, sondern an einer privaten Schule im Inland Einkünfte (als Grenzgänger) beziehen würde, fehlt es bereits an vergleichbaren Normadressaten. Aus verfassungsrechtlicher Sicht besteht ein relevanter Unterschied, wenn die Vertragsstaaten sich darauf verständigt haben, das Besteuerungsrecht demjenigen Vertragsstaat zuzuweisen, der Vergütungen für in seinem öffentlichen Dienst erbrachte Leistungen erbringt (z.B. OECD-Musterkommentar Nr. 1 zu Art. 19 OECD-MustAbk; Wassermeyer/Drüen in Wassermeyer, MA Art. 19 Rz 1; Dürrschmidt in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 19 Rz 2, 6 f.; Haase in Haase, AStG/DBA, 3. Aufl., Art. 19 MA Rz 2; Martini in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, a.a.O., Art. 19 OECD-MA Rz 2; Lampert in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 19 Rz 1 f.). Dem kann mit der Revision nicht mit Erfolg entgegen gehalten werden, die rechtliche Beurteilung eines Besteuerungssachverhalts werde dann lediglich von Zufälligkeiten (der "Natur des Arbeitgebers") abhängig gemacht. Im Übrigen gilt wiederum das unter b) Gesagte.
- 35** 5. Dem hilfsweise gestellten Antrag des Klägers hat die Vorinstanz zu Recht nicht entsprochen.
- 36** a) Die Ehefrau des Klägers kann nicht nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG für Zwecke der Zusammenveranlagung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden. Denn die Tatbestandsvoraussetzungen sind nur dann erfüllt, wenn entweder die Einkünfte beider Ehegatten im Streitjahr zu mehr als 90 % nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder ihre nicht in Deutschland zu steuernden Einkünfte sich auf nicht mehr als den für die Streitjahre geltenden verdoppelten Grundfreibetrag belaufen hätten (§ 1a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG). Daran fehlt es im Streitfall und dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig. Es bedarf insoweit keiner weiteren Ausführungen des Senats.
- 37** b) Dass das deutsche Einkommensteuerrecht die Zusammenveranlagung eines Steuerausländers, der antragsentsprechend als fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt wird, mit seinem im EU-Ausland lebenden Ehegatten auf Fälle beschränkt, in denen die Einkünfte der Ehegatten entweder einen bestimmten Betrag nicht überschreiten oder zu mehr als 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen, verstößt weder gegen Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen Art. 6 Abs. 1 GG.
- 38** Die Grundüberlegung des EuGH zu einer vergleichbaren Fallkonstellation, dass es sich bei der Gewährung des Splittingtarifs um eine Steuervergünstigung handelt, die bei einer Besteuerung durch mehrere Staaten nicht von allen diesen Staaten gewährt werden muss (EuGH-Urteil Gschwind vom 14.09.1999 - C-391/97, EU:C:1999:409), hat auch Bedeutung für die verfassungsrechtliche Prüfung. Es reicht danach aus, wenn der Familienstand von einem der steuerberechtigten Staaten berücksichtigt und hierdurch der persönlichen Situation des Steuerpflichtigen in effektiver Weise Rechnung getragen wird. Der EuGH ist hiervon jedenfalls für den Fall ausgegangen, dass etwa 42 % des Welteinkommens der Ehegatten im Wohnsitzstaat erzielt werden. Für die hier zu beurteilende Konstellation (31,2 % bzw. 38 % des Welteinkommens werden in Frankreich erzielt) kann danach nichts anderes gelten.
- 39** Hiergegen kann auch nicht mit Erfolg angeführt werden, dass der Senat in seinem Vorlagebeschluss an den EuGH vom 16.09.2015 - I R 62/13 (BFHE 251, 204, BStBl II 2016, 205) die Auffassung vertreten habe, dass eine zweimalige Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen unionsrechtlich nicht unzulässig sei. Unabhängig davon, ob eine derartige Aussage überhaupt die Schlussfolgerung zuließe, ein doppelter Abzug wäre verfassungsrechtlich geboten, hat der Senat mittlerweile klargestellt, dass er seine damalige Auffassung für zeitlich überholt ansieht (Senatsurteil vom 13.04.2021 - I R 19/19, BFH/NV 2021, 1357; Senatsbeschluss vom 22.02.2023 - I R 55/20, juris; s.a. die Urteile des Bundesfinanzhofs vom 27.10.2021 - X R 28/20, BFHE 275, 63; vom 10.11.2021 - X R 14-16/20, BFH/NV 2022, 410).
- 40** Soweit der Kläger ausführt, dass eine (effektive) Berücksichtigung der familiären Verhältnisse im Ausland nicht erfolgen könne, wenn zwei Drittel der Gesamteinkünfte (und damit das weit überwiegende Familieneinkommen) nicht im Wohnsitzstaat zur Verfügung stehe, ist dies nicht behelflich. Denn die Frage, ob der Familienstand des Klägers und seiner Ehefrau tatsächlich in Frankreich berücksichtigt und hierdurch der persönlichen Situation der Steuerpflichtigen in effektiver Weise Rechnung getragen wurde, kann dahinstehen, da nicht das tatsächliche Besteuerungsergebnis des Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaates maßgebend ist, sondern die objektive Rechtslage. Andernfalls hinge die Gewährung inländischer Steuervergünstigungen davon ab, ob der Steuerpflichtige die aus dem ausländischen Recht sich ergebenden Steuervergünstigungen in Anspruch nimmt oder es käme auf die Entscheidung ausländischer Steuerbehörden an (vgl. etwa Senatsurteil vom 09.10.1985 - I R 271/81, BFHE 145, 44).

Die Vorinstanz konnte danach in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgehen, dass entsprechende Abzugsmöglichkeiten des Wohnsitzstaates bestehen.

- 41** Der Gesetzgeber hat zudem die Grenze für die Bestimmung der "Wesentlichkeitskriterien" durch die Festlegung der relativen bzw. absoluten Einkunftsgrenze in § 1a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG in sachgerechter und angemessener Weise gezogen. Es ist dem Grunde nach steuersystematisch zutreffend, eine Zusammenveranlagung von einer unbeschränkten Steuerpflicht beider Eheleute abhängig zu machen. Denn nur dann, wenn die gemeinsamen Einkünfte der Ehepartner als wirtschaftliche Grundlage ihrer Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einfließen, kommt es zu einer steuerlichen Erfassung der Einkommen beider Ehegatten. Dieser Gedanke könnte nur dann auf eine Fallkonstellation wie der vorliegenden übertragen werden, wenn das wesentliche Einkommen der Ehegatten auch im Inland erzielt würde. Davon ist nicht mehr auszugehen, wenn (wie im Streitfall) ein Drittel der Gesamteinkünfte im Ausland erzielt werden.
- 42** c) Dem Ergebnis steht nicht entgegen, dass nach der ab dem Veranlagungszeitraum 2008 geltenden Neufassung des § 1a Abs. 1 EStG 2002 (n.F.) durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) das Recht zur Zusammenveranlagung dann nicht mehr an die Wahrung der Einkunftsgrenzen gebunden ist, wenn der Steuerpflichtige gemäß § 1 Abs. 1 EStG 2002 (d.h. aufgrund seines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts) unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Denn wenn es hieran fehlt, bedarf es entsprechend der unmissverständlichen und insoweit unveränderten Regelungen der § 1 Abs. 3 Satz 2, § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG 2002 (a.F./n.F.) (weiterhin) der Prüfung der Einkunftsgrenzen, die nach der Gesetzessystematik für beide Ehegatten gemeinsam durchzuführen ist (vgl. Senatsurteil vom 06.05.2015 - I R 16/14, BFHE 250, 356, BStBl II 2015, 957). Eine Verfassungswidrigkeit der geltenden und auf den Streitfall anzuwendenden Regelung kann hieraus nicht abgeleitet werden.
- 43** 6. Dem "höchst hilfsweise" gestellten Antrag des Klägers, seine ausländischen Einkünfte nicht im Rahmen des sog. Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen, war nicht zu entsprechen.
- 44** Durch den in nahezu allen modernen DBA dem Ansässigkeitsstaat vorbehaltenen sog. Progressionsvorbehalt soll sichergestellt werden, dass die Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit, die in den meisten Staaten u.a. durch eine progressive Gestaltung des Steuertarifs bewirkt wird, ungeachtet der Aufteilung des Steuerguts auf mehrere Staaten erhalten bleibt. Die Verteilung von Einkunftsquellen auf verschiedene Staaten soll sich auf den Steuersatz nicht auswirken, d.h. derjenige, der Einkünfte aus mehreren Staaten bezieht, die kraft DBA auch in mehreren Staaten besteuert werden, soll nicht einem günstigeren oder ungünstigeren Steuersatz unterliegen als derjenige, der gleichhohe Einkünfte nur in ein und demselben Staat zu versteuern hat. Wie angesichts dieser Ausgangslage eine "Nichtberücksichtigung" der ausländischen Einkünfte im Rahmen der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland zu begründen sei, hat der Kläger weder vorgetragen noch erschließt sich dies dem Senat.
- 45** 7. Ein Verstoß gegen Bestimmungen der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten wird von der Revision nicht näher dargelegt und ist für den Senat angesichts der obigen Ausführungen auch nicht ersichtlich.
- 46** 8. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)