

# Urteil vom 11. Oktober 2023, I R 37/20

## Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht bei Bezug einer Sozialversicherungsrente und Wohnsitz in Norwegen

ECLI:DE:BFH:2023:U.111023.IR37.20.0

BFH I. Senat

EStG § 1 Abs 3 S 3, DBA NOR Art 18 Abs 1, AEUV Art 21, EStG § 49 Abs 1 Nr 7, EStG § 1 Abs 4, EStG VZ 2017, GG Art 3 Abs 1, AEUV Art 45, EGRL 38/2004

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, 10. September 2020, Az: 2 K 380/19

## Leitsätze

NV: § 1 Abs. 3 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes ist nicht einschränkend dahingehend auszulegen, dass nur solche inländischen Einkünfte als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte gelten, bei denen das deutsche Besteuerungsrecht nach konkreter Berechnung im Einzelfall der Höhe nach beschränkt wurde. Vielmehr bezieht sich die Regelung auf eine abstrakte Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts aufgrund der Regelungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung; dem steht bei einem Wohnsitz des Einkünftebezieher in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums (hier: Norwegen) ein Diskriminierungsschutz aus den Grundsätzen der Richtlinie 2004/38/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29.04.2004 --sogenannte Freizügigkeitsrichtlinie-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2004, Nr. L 158, 77) nicht entgegen.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 10.09.2020 - 2 K 380/19 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht erfüllt sind.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), geboren am ....1937, ist deutscher Staatsbürger und seit 1974 mit einer norwegischen Staatsbürgerin verheiratet. Das Ehepaar verzog im Jahr 2008 aus der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) in das Königreich Norwegen (Norwegen). Seit dem 01.11.2002 bezieht der Kläger Leistungen von der Deutschen Rentenversicherung Bund (DRV), im Jahr 2017 (Streitjahr) ausweislich seiner Rentenbezugsmitteilung ... € (brutto; darin enthalten ein sogenannter Anpassungsbetrag von ... €).
- 3 Unter dem 12.06.2018 reichte der Kläger für das Streitjahr seine Einkommensteuererklärung ein. Darin beantragte er, als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) behandelt zu werden, wobei er die Einzelveranlagung wählte. Zum Nachweis der Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG reichte er einen norwegischen Steuer-Vorauszahlungsbescheid ("Foreløpig beregning av skatter og avgifter 2017" = "Vorläufige Berechnung der Steuern und Gebühren 2017") ein und erklärte zudem, neben seiner deutschen Rente lediglich geringfügige Einnahmen in Norwegen (Sparzinsen ... €) zu erzielen. Aus dem endgültigen norwegischen Steuerbescheid (vom 15.08.2018) ergibt sich, dass die Zahlungen der DRV dort der Besteuerung zu Grunde gelegt wurden ("Pension fra EØS-stat som tilsvarende alderspensjon, Tyskland" = "Rente aus einem EWR-Staat entsprechend der (norwegischen) Altersrente, hier: Deutschland"). Unter Berücksichtigung der

Kapitaleinkünfte ("Renter på bankinnskudd" = "Zinsen auf Bankeinlagen") und unter Abzug eines Freibetrages ("Minstefradrag i egen inntekt" = "Mindestfreibetrag") wurden diese Besteuerungsgrundlagen der Einkommensteuer ("Inntektsskatt") unterworfen. Von dem ermittelten Steuerbetrag wurde sodann ein Steuerfreibetrag ("Skattefradrag for pensjonsinntekt" = "Steuerabzug für Renteneinkommen") in Höhe der zuvor ermittelten Einkommensteuer abgezogen, so dass --im Hinblick auf die Einkommensteuer (die Besteuerungsgrundlagen für die Vermögensteuer ["Formuesskatt"] werden in dem Bescheid ebenfalls ermittelt und diese Steuer auch festgesetzt)-- keine festzusetzende Einkommensteuer verbleibt. Eine Anrechnung der deutschen (ausländischen) Einkommensteuer ("Fradrag for utenlandsk inntektsskatt" = "Abzug für ausländische Einkommensteuer") fällt damit in diesem Jahr aus, wobei allerdings die Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuer festgestellt und für zukünftige Jahre vorgetragen wird ("Fremførbart kreditfradrag i skatt på utenlandsk inntekt" = "Vorzutragender Abzugsbetrag für Steuer auf ausländische Einkünfte").

- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) veranlagte den Kläger als beschränkt einkommensteuerpflichtig und setzte die Einkommensteuer (... €) und den Solidaritätszuschlag (... €) fest (Bescheid vom 22.03.2019). Er begründete dies damit, dass aufgrund der ab dem 01.01.2015 gültigen Fassung des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Norwegen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 04.10.1991 i.d.F. des Protokolls vom 24.06.2013 (Zustimmungsgesetz vom 20.11.2014, BGBl II 2014, 907, BStBl I 2015, 246) --DBA-Norwegen-- dem Quellenstaat Deutschland nur ein eingeschränktes Recht zur Besteuerung der aus Deutschland stammenden Renten und Ruhegehälter zustehe (maximal 15 % der Bruttoszahungen). Daher seien bei der Prüfung der Voraussetzungen einer fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht die deutschen Renteneinkünfte als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend anzusehen (§ 1 Abs. 3 Satz 3 EStG).
- 5 Das Finanzgericht (FG) Mecklenburg-Vorpommern gab der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage statt (Urteil vom 10.09.2020 - 2 K 380/19, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 279).
- 6 Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--); ein Antrag wurde nicht gestellt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils sowie zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat insoweit gegen Bundesrecht verstoßen, als es dahin erkannt hat, dass es für eine fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht bei der Tatbestandsvoraussetzung des § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG auf eine konkrete Begrenzung des deutschen Besteuerungsanspruchs ankomme. Vielmehr war die Veranlagung des Klägers --wie es dem Einkommensteuerbescheid entspricht-- nach Maßgabe der beschränkten Steuerpflicht durchzuführen, da dem klägerischen Antrag auf Veranlagung nach (fiktiver) unbeschränkter Steuerpflicht nicht zu entsprechen war.
- 10 1. Die Veranlagung einer natürlichen Person, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat und inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG (hier: sonstige Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG durch den Bezug von Leistungen eines inländischen gesetzlichen Rentenversicherungsträgers) erzielt, erfolgt nach Maßgabe beschränkter Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG), wenn nicht die Voraussetzungen der (antragsbezogenen) fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht erfüllt sind (hier: Antrag des Klägers im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG, ausdrücklich als [Ehegatten-]Einzelveranlagung). Die Beteiligten streiten mit Blick auf die Regelung des Art. 18 Abs. 1 DBA-Norwegen i.d.F. des mit Wirkung vom 03.02.2015 (BGBl II 2015, 346, BStBl I 2015, 252) und für Besteuerungszeiträume ab 2015 (s. z.B. Dörrfuß in Wassermeyer Norwegen Art. 31 Rz 3) geltenden Protokolls vom 24.06.2013, der dem "Kassenstaat" Deutschland ein Besteuerungsrecht bei "Zahlungen im Rahmen eines Sozialversicherungssystems" (und damit aus der gesetzlichen Rentenversicherung - s. z.B. Dörrfuß in Wassermeyer Norwegen Art. 18 Rz 5 i.V.m. Drüen in Wassermeyer MA Art. 18 Rz 18) unter Anwendung der

Anrechnungsmethode für den Wohnsitzstaat (hier: Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Norwegen) einräumt, "wobei die dort erhobene Steuer 15 Prozent der Bruttozahlung nicht übersteigen darf", insoweit zu Recht nur darum, ob die Wertgrenzen der Wahlrechtsausübung (§ 1 Abs. 3 Satz 2, 3 EStG) eingehalten sind.

- 11** 2. Die Voraussetzungen der fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG) sind nicht erfüllt.
- 12** a) Nach § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG 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. Voraussetzung hierfür ist gemäß Satz 2 Halbsatz 1 der Vorschrift, dass entweder ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen (sogenannte relative Wesentlichkeitsgrenze) oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen (sogenannte absolute Wesentlichkeitsgrenze). Bei der Prüfung beider Wesentlichkeitsgrenzen gelten inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend (Satz 3). Weitere Voraussetzung für die fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht ist nach § 1 Abs. 3 Satz 5 EStG, dass die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird.
- 13** b) Der Kläger hat die vorgenannte relative Wesentlichkeitsgrenze nicht gewahrt. Denn bei der Prüfung dieser Grenze sind die vom Kläger im Streitjahr erhaltenen Leistungen der DRVb als "nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend" zu qualifizieren, so dass die von ihm insgesamt bezogenen (Welt-)Einkünfte nicht zu mindestens 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen; im Übrigen überschreiten die der norwegischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte im Sinne der absoluten Wesentlichkeitsgrenze den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG.
- 14** aa) Das FG hält im angefochtenen Urteil eine Auslegung von § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG ("... nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen"), die sich am "Sinn und Zweck" der Norm orientiert, nur in der Weise für möglich, dass im konkreten Einzelfall eine tatsächliche Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (damit ein abkommensrechtliches Hindernis infolge der Beschränkung auf 15 % der Sozialversicherungsrente) eingetreten sein muss (im Grundsatz zustimmend: Schmidt/Heinicke, EStG, 42. Aufl., § 1 Rz 60; Spilker/Stöber in BeckOK EStG, § 1 Rz 253; Lochte in Frotscher/Geurts, EStG, § 1 Rz 43; evtl. auch Brandis/Heuermann/Rauch, § 1 EStG Rz 253; Höppner, Praxis Internationale Steuerberatung 2023, 176, 178). Denn "in typischen Fällen der 'Auslandsrente' (= Wohnsitz im Ausland und Bezug von Einkünften ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich aus Deutschland) ... würde eine abstrakte Auslegung von § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG dazu führen, dass Einkünfte, welche tatsächlich in voller Höhe der deutschen Besteuerung unterliegen, bei der Frage der Anwendbarkeit der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht in vollem Umfang als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend behandelt werden. Damit würde aber der gesetzliche Zweck, denjenigen Steuerpflichtigen, welche einen hinreichend nahen steuerlichen Bezug zu ... (Deutschland) aufweisen, steuerliche Vergünstigungen zur Freistellung des Existenzminimums bzw. Berücksichtigung der individuellen Leistungsfähigkeit zu gewähren, geradezu konterkariert. Denn die typischen Bezieher von Auslandsrenten weisen diesen nahen steuerlichen Bezug ... typischerweise auf, werden jedoch aufgrund einer gesetzlichen Fiktion ... unterschiedslos denjenigen Personen gleichgestellt, welche aufgrund der fehlenden steuerlichen Verbindung zu Deutschland als beschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 4 EStG zu behandeln sind." Ob eine tatsächliche Begrenzung vorliege, lasse sich ohne Weiteres im Wege einer Vergleichsrechnung erkennen, bei der geprüft werde, ob selbst bei der für den Steuerpflichtigen ungünstigsten Besteuerungsart (der beschränkten Steuerpflicht) die im jeweiligen Abkommen angelegte Kappungsgrenze (hier nach DBA-Norwegen: 15 % der Bruttozahlung) unterschritten werde.
- 15** bb) Der Wortlaut des § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG lässt eine solcherart einschränkende Auslegung nicht zu. Denn dort wird ein eindeutiger Bezug zwischen dem Umstand der "beschränkten Besteuerung" und einer abkommensrechtlichen Regelung (dem konkret einschlägigen Abkommen) hergestellt ("... besteuert werden dürfen"), so dass bei der Wertgrenzenberechnung solche Einkünfte ungeachtet der tatsächlichen Besteuerung nicht als "inländische Einkünfte" gelten, die unter den objektiven Tatbestand der abkommensrechtlichen Norm (die ihrerseits eine Begrenzung des deutschen Besteuerungsrechts zur Folge hat) subsumiert werden können (insoweit wohl auch Tiedchen, EFG 2021, 285, 286 und im Ergebnis Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 1 Rz 20). Dieser Regelungszweck trägt auch Satz 4 Rechnung, der "abstrakt" bestimmte (andere) Einkünfte aus der Wertgrenzenermittlung herausnimmt.

- 16 cc) Der Senat hat in ständiger Rechtsprechung als Regelungszweck der zweistufigen Wertgrenzenermittlung (Ermittlung der Summe der Welteinkünfte [Summe sämtlicher Einkünfte unabhängig davon, ob sie im In- oder Ausland erzielt wurden, unter Annahme einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht]; sodann Ermittlung der Einkünfte, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen beziehungsweise nicht unterliegen - s. z.B. Senatsurteil vom 01.06.2022 - I R 3/18, BFHE 277, 246, BStBl II 2023, 230) auf die notwendige Umsetzung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- (früher Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften) verwiesen (grundlegend EuGH-Urteil Schumacker vom 14.02.1995 - C-279/93, EU:C:1995:31). Danach ist es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates, den Steuerpflichtigen nach Maßgabe seiner gesamten Leistungsfähigkeit zu besteuern; eine unionsrechtliche Verpflichtung des Quellenstaates, dem Gebietsfremden (beschränkt Steuerpflichtigen) die Steuervergünstigungen einzuräumen, die auch einem Gebietsansässigen (unbeschränkt Steuerpflichtigen) zustehen, besteht nur dann, wenn der Gebietsfremde seine Einkünfte im Wesentlichen in seinem Quellenstaat (Beschäftigungsstaat) erzielt und deshalb der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, die persönlichen und familienbezogenen Umstände des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen (s. dazu Senatsurteile vom 13.11.2002 - I R 67/01, BFHE 201, 54, BStBl II 2003, 587; vom 20.08.2003 - I R 72/02, BFH/NV 2004, 321; vom 01.10.2014 - I R 18/13, BFHE 247, 388, BStBl II 2015, 474; vom 12.08.2015 - I R 18/14, BFHE 251, 182, BStBl II 2016, 201; s. aus der Literatur z.B. Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, § 1 EStG Rz 8). Die Grundlinien dieser gesetzlichen Umsetzung begegnen keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (z.B. --auch mit Blick auf § 1a EStG-- Senatsurteil vom 22.03.2023 - I R 45/19, BFH/NV 2023, 947, Rz 36 ff.).
- 17 In der fallbezogenen Konstellation der abkommensrechtlichen Zuweisung eines der Höhe nach begrenzten Besteuerungsrechts an den Quellenstaat (im Streitfall allerdings: ohne dass für die betreffenden Einkünfte nach deutschem Steuerrecht ein Steuerabzug "an der Quelle" --wie zum Beispiel für Dividenden oder Zinsen-- vorgesehen ist, was aber weder eine Bedingung im Abkommensrecht darstellt noch in § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG Erwähnung findet) in Verbindung mit der uneingeschränkten Besteuerungsbefugnis des Wohnsitzstaats (mit gleichzeitiger Anrechnungsverpflichtung für die ausländische Steuer des Quellenstaats durch den Wohnsitzstaat) wird man eine entsprechende Gefahrenlage für die Berücksichtigung der persönlichen und familienbezogenen Umstände des Steuerpflichtigen angesichts des uneingeschränkten Besteuerungsrechts des Wohnsitzstaats allerdings nicht zu befürchten haben. Denn der Sache nach gesteht der Wohnsitzstaat nur aufgrund ausdrücklicher zwischenstaatlicher Vereinbarung dem Quellenstaat eine Partizipation an dem durch diese Einkünfte ausgelösten Steuerertrag zu. Dies zeigt sich auch an der Einschätzung des Gesetzgebers in der Begründung des Gesetzentwurfs zur (weitgehend wortlautähnlichen) Regelung des § 50 Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des sogenannten Grenzpendlergesetzes vom 24.06.1994 (BGBl I 1994, 1395, BStBl I 1994, 440), dass der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für die aus dem Herkunftsstaat zufließenden Einkünfte bei einem der Höhe nach beschränkten Besteuerungsrecht des Herkunftsstaates "im Kern" behält (BTDrucks 12/6476, S. 12). Dieser Umstand wird im Streitfall nicht dadurch berührt, dass eine Anrechnung der Steuer des Quellenstaats auf die Einkommensteuer im Wohnsitzstaat wegen nicht ausreichendem Anrechnungsvolumen im Streitjahr (und nach der Darstellung des Klägers in der mündlichen Verhandlung auch bereits in den Vorjahren und in den Folgejahren) ausfällt, aber (wie nach den Feststellungen des FG im Streitfall nach der norwegischen Steuerrechtslage) in der Zukunft für eine Realisierung jedenfalls faktisch (wenn auch abhängig von der Höhe des dortigen zu versteuernden Einkommens und der norwegischen Einkommensteuer vor der Anrechnung) zur Verfügung steht ("Anrechnungsvortrag"). Auf dieser Grundlage geht es daher abweichend zur Ansicht im angefochtenen Urteil nicht darum, dem jeweils --abkommensrechtlich determinierten-- (begrenzten) Steuersatz (hier: 15 %) eine Maßstabswirkung für den "Grad der Verbindung" des Steuerpflichtigen zum Quellenstaat zuzuweisen, die die Frage der Berücksichtigung der persönlichen und familienbezogenen Umstände beantworten könnte. Entgegen der Ansicht des FG löst nicht die konkrete Beeinträchtigung des nationalen Steueraufkommens durch die Limitierung auf den abkommensrechtlichen Satz die Rechtsfolge der gesetzlichen Fiktion aus, sondern die abkommensrechtliche Zuweisung des (grundsätzlichen) Besteuerungsrechts an den Wohnsitzstaat, verbunden mit einem bruttovergütungsbezogenen Besteuerungsrecht des Quellenstaats. Die Nichtberücksichtigung dieser Einkünfte bei der Wesentlichkeitsgrenze (Quellenstaat) beruht dabei darauf, dass wegen des Besteuerungsrechts beider Staaten zulasten des Steuerpflichtigen eine doppelte Einbeziehung in eine staatenbezogene Bemessungsgrundlage ausgelöst werden könnte, ein solcher Konflikt aber durch das Zurückstehen des Quellenstaates vermieden werden soll (so Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 1 Rz 20 mit Hinweis auf Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, § 1 EStG Rz 278), wie auch zugunsten des Steuerpflichtigen eine doppelte Privilegierung mit Blick auf persönliche beziehungsweise familienbezogene Umstände ausgeschlossen sein soll.
- 18 dd) Dass es infolge der Regelung zu einer Benachteiligung solcher Steuerpflichtiger kommen kann, die in einem Staat ansässig sind, mit dem Deutschland ein DBA abgeschlossen hat (so Lehner/Waldhoff in

Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1 Rz D 76 mit Hinweis insbesondere auf Lüdicke, Internationales Steuerrecht 1996, 111 f. [im Nicht-DBA-Fall bestehe ein uneingeschränktes deutsches Besteuerungsrecht, so dass die Wesentlichkeitsgrenze leichter erfüllt werden könne]), trägt nach der Überzeugung des Senats keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Anwendungszweifel (anderer Ansicht Schaumburg in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., Rz 6.44). Denn die belastende Rechtsfolge knüpft an den Umstand einer staatenübergreifenden Zuweisung eines Besteuerungsrechts im Quellenstaat (unter Anrechnung dieser Steuer im Wohnsitzstaat) an, nicht aber an den Umstand des Vorliegens eines DBA. Soweit die Benachteiligung daran festgemacht wird, dass durch die Regelung die Abgeltungswirkung eines Quellensteuerabzugs (mit möglicherweise nachteiligen Wirkungen für den Steuerpflichtigen) bewahrt werde und damit die Empfänger von abzugsteuerpflichtigen Einkünften (zum Beispiel Dividenden und Zinsen) unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob sie in einem Land wohnen, mit dem ein DBA besteht oder nicht (so Förster, Deutsches Steuerrecht 1994, 1297, 1299; Waterkamp-Faupel, Finanz-Rundschau --FR-- 1995, 766, 770), ist diese Konstellation für den Streitfall nicht einschlägig.

- 19** 3. Dem Begehren des Klägers ist auch nicht auf der Grundlage einer Auslegung des nationalen Rechts im Lichte des vorrangigen Unions- beziehungsweise überstaatlichen Rechts zu entsprechen.
- 20** a) Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass sich der Kläger nicht mit Erfolg auf Art. 28 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 02.05.1992 --EWR-Abkommen-- (BGBI II 1993, 266; s.a. die Verordnung (EG) Nr. 2894/94 des Rates vom 28.11.1994 mit Durchführungsvorschriften zum Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABLEG-- 1994, Nr. L 305, 6) berufen kann.
- 21** Zwar ist die Europäische Union (EU) gemäß Art. 1 Abs. 3 Satz 3 des Vertrages über die Europäische Union als Rechtsnachfolgerin der Europäischen Gemeinschaft in diesen Vertrag eingetreten (z.B. Vöneky/Beilage-Haarmann in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 217 AEUV Rz 73), und das Königreich Norwegen ist Vertragspartei des EWR-Abkommens (Präambel des Abkommens, ABLEG 1994, Nr. L 1, 7; s.a. Streit, Neue Juristische Wochenschrift 1994, 555; Cordewener, FR 2005, 236, 237). Allerdings entspricht Art. 28 des EWR-Abkommens nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH der Regelung des 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 --ABIEU-- 2008, Nr. C 115, 47) zur Arbeitnehmerfreizügigkeit (EuGH-Urteile Kommission/Spanien vom 12.07.2012 - C-269/09, EU:C:2012:439, Rz 95 sowie Kommission/Portugal vom 21.12.2016 - C-503/14, EU:C:2016:979, Rz 70; s. zur Auslegungskompetenz des EuGH insoweit Cordewener, FR 2005, 236, 237 f.). Zu dieser Regelung hat der EuGH entschieden, dass sich eine Person, die ihr komplettes Berufsleben in ihrem Herkunftsstaat (hier: Deutschland) verbracht hat und den Wohnsitz erst nach Eintritt in den Ruhestand in den jetzigen Wohnsitzstaat (hier: Norwegen) verlegt, nicht auf diese Vorschrift berufen kann (Urteil Turpeinen vom 09.11.2006 - C-520/04, EU:C:2006:703, Rz 13 ff.; bestätigt durch Urteile Hirvonen vom 19.11.2015 - C-632/13, EU:C:2015:765, Rz 21 sowie Kohll und Kohll-Schlesser vom 26.05.2016 - C-300/15, EU:C:2016:361, Rz 26).
- 22** b) Das FG hat ebenfalls ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass sich der Kläger nicht mit Erfolg auf Art. 21 AEUV berufen kann. Denn in räumlicher Hinsicht ist im Streitfall nicht die Freizügigkeit zwischen zwei Mitgliedstaaten der EU betroffen (s. allgemein Magiera in Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl., Art. 21 AEUV Rz 18; zum Erfordernis eines grenzüberschreitenden Sachverhalts zwischen zwei Mitgliedstaaten s.a. z.B. Cordewener in M. Lang [Hrsg.], Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Bd. 41, 2018, 195, 252).
- 23** c) Allerdings hat das FG dahin erkannt, dass die Richtlinie 2004/38/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29.04.2004 --sogenannte Freizügigkeitsrichtlinie-- (ABLEG 2004, Nr. L 158, 77) dem Kläger einen mit Art. 21 AEUV vergleichbaren Schutz einräumt. Dem ist nicht zu folgen.
- 24** aa) Die Freizügigkeitsrichtlinie gewährleistet (wie auch Art. 21 AEUV) die allgemeine Freizügigkeit im Binnenraum der EU, woraus in Verbindung mit Art. 18 Abs. 1 AEUV zugleich ein allgemeines Diskriminierungsverbot in Bezug auf die Rahmenbedingungen und das Verhalten während der Ausübung der Freizügigkeit (als Bewegungs- und Aufenthaltsfreiheit) folgt (z.B. Kluth in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl., Art. 21 Rz 1 ff. sowie 6, m.w.N.). Nach Auffassung des FG soll die Richtlinie auf den Kläger anwendbar sein, da deren Grundsätze gemäß Art. 1 Nr. 1 des Beschlusses des Gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 158/2007 vom 07.12.2007 (ABIEU 2008, Nr. L 124, 20) auch für Angehörige von Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) gelten sollte und der räumliche

Anwendungsbereich auch das Staatsgebiet von EWR-Staaten umfasse (das FG verweist auf Mech, EWR und europäische Integration - Völker- und europarechtliche Probleme dargestellt am Beispiel Norwegens, 2007, S. 47). Sie biete entsprechend der Rechtsprechung des EuGH zur Anwendung von Art. 18 Abs. 1 AEUV im Bereich der Verwirklichung von Grundfreiheiten (Urteil Gravier/Ville de Liège vom 13.02.1985 - C-293/83, EU:C:1985:69) einen Schutz vor Diskriminierung, die der Kläger bei Berücksichtigung der Grundsätze, die der EuGH in der Entscheidung Turpeinen (Urteil vom 09.11.2006 - C-520/04, EU:C:2006:703) aufgestellt habe, durch § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG (im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten des Protokolls zu Art. 18 Abs. 1 DBA-Norwegen für die Erhebung von Steuern ab 2015) in Form einer Verletzung seines Rechts auf allgemeine Freizügigkeit in diskriminierender Weise erleide, da die Vorschrift ihn im Streitfall ausschließlich deswegen steuerlich schlechterstelle, weil er von seinem Recht auf Ausübung der allgemeinen Freizügigkeit (Umzug nach Norwegen in 2008 und anschließend dortiger Aufenthalt) Gebrauch gemacht habe.

- 25** bb) Diesem Verständnis der Vorinstanz ist nicht beizupflichten. Es ist zwar nicht in Abrede zu stellen, dass ein Art. 21 AEUV entsprechendes Freizügigkeitsrecht auch solchen Personen zusteht, die in einem EWR-Staat wohnhaft sind (der Kläger verweist auf die Urteile des EFTA-Court vom 27.06.2014 - E-26/13 Island ./ Atli Gunnarsson; vom 26.07.2016 - E-28/15 Yankuba Jabbi ./ Norwegen und vom 13.05.2020 - E-4/19 Campbell ./ Norwegen). Unabhängig von der Frage, ob die Freizügigkeit in diesem Sinne einen über das EWR-spezifische allgemeine Freizügigkeitsrecht der Arbeitnehmer beziehungsweise das allgemeine Niederlassungsrecht hinausreichenden Anwendungsbereich hat, geht allerdings schon der auf den Vergleich mit der Entscheidungskonstellation in der EuGH-Rechtssache Turpeinen (Urteil vom 09.11.2006 - C-520/04, EU:C:2006:703) beruhende Vorwurf einer tatbestandsrelevanten Diskriminierung fehl. Während in diesem EuGH-Urteil ausgeführt wird (Rz 28), "dass sich der gebietsfremde Steuerpflichtige - ob er nun als Arbeitnehmer oder Selbständiger tätig ist -, wenn er seine gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte in dem Staat erzielt, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübt, hinsichtlich der Einkommensteuer objektiv in derselben Situation befindet wie der in diesem Staat Ansässige, der dort die gleiche Tätigkeit ausübt. Beide werden nur in diesem Staat besteuert, und die Bemessungsgrundlage für ihre Steuer ist dieselbe ...", ist der Streitfall durch die im Streitjahr maßgebende abkommensrechtliche Vereinbarung zwischen Deutschland und Norwegen bestimmt, dass beide Staaten mit Blick auf die hier gegenständlichen (DRV-B-)Einkünfte ein Besteuerungsrecht haben (Deutschland als Quellenstaat nur ein begrenztes) und eine Besteuerung durchführen (der Wohnsitzstaat Norwegen dabei unter Anrechnung der deutschen Steuer). Eine Vergleichbarkeit mit einem in Deutschland ansässigen Bezieher von DRV-B-Einkünften, der nur in seinem Quellen- und Wohnsitzstaat nach Maßgabe unbeschränkter Steuerpflicht besteuert wird, besteht nicht; es geht damit nicht entscheidungserheblich um den Umstand, dass der Kläger als Steuerpflichtiger mit deutscher Staatsangehörigkeit zwar in einem anderen Staat (hier: Norwegen) lebt, nahezu die gesamten von ihm erzielten Einkünfte jedoch aus Deutschland zufließen (siehe allgemein zur Freistellung von abkommensrechtlichen Maßgaben der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse vom Diskriminierungsvorwurf bei der Besteuerung des Ruhegehalts EuGH-Urteil Istituto nazionale della previdenza sociale vom 30.04.2020 - C-168/19 und C-169/19, EU:C:2020:338). Allenfalls wird man dem Wohnsitzstaat, der abkommensrechtlich dem Quellenstaat ein (begrenztes) Besteuerungsrecht zugestanden hat, die Aufgabe zuweisen können, die wirtschaftliche Belastung des seine Freizügigkeit in Anspruch nehmenden Steuerpflichtigen im Rahmen der eigenen Steuerveranlagung auszugleichen (siehe auch die Verpflichtung zum Ausgleich steuerlicher Benachteiligungen in der Fallsituation in EFTA-Court vom 27.06.2014 - E-26/13 Island ./ Atli Gunnarsson). Nicht zuletzt kann ausgeschlossen werden, dass dem Freizügigkeitsrecht die Wirkung zukommen kann, die im Augenblick der konkreten Ausübung der grenzüberschreitenden Freizügigkeit geltende Rechtslage vor künftigen relevanten Rechtsänderungen (hier mit Blick auf die abkommensrechtliche [Neu-]Justierung des Besteuerungsrechts; s.a. Senatsurteil vom 22.03.2023 - I R 45/19, BFH/NV 2023, 947, Rz 34) auf Dauer zu bewahren (Rechtsgedanke aus dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 05.02.2002 - 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17).

- 26** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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