

FINANZGERICHT DÜSSELDORF

16 K 567/01 E



Im Namen des Volkes

U R T E I L

In dem Rechtsstreit

Herr A,

- Kläger -

Prozessvertreter:

gegen Finanzamt
 - vertreten durch den Vorsteher -
 StNr.:

- Beklagten -

Beigeladene: B,

Prozessvertreter:

wegen Einkommensteuer 1997

hat der 16. Senat in der Besetzung:

Vorsitzender Richter am Finanzgericht
Richter
Richter am Finanzgericht
ehrenamtlicher Richter
ehrenamtlicher Richter

mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung in der Sitzung vom
14.10.2004 für Recht erkannt:

Der Beklagte wird unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 2. November
1999 und der Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 2001 verpflichtet, den Kläger

für den Veranlagungszeitraum 1997 zusammen mit der Beigeladenen zur Einkommensteuer zu veranlagten.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

T a t b e s t a n d :

Der Kläger ist österreichischer Staatsbürger mit Wohnsitz in Z-Stadt. Streitig ist, ob der Kläger und seine in Y-Stadt(Österreich) wohnhafte Ehefrau, die Beigeladene, die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung nach § 26 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Verbindung mit §§ 1a Abs. 1 Nr. 2, 1 Abs. 3 EStG erfüllen.

Der Kläger erzielte im Streitjahr 1997 in der Bundesrepublik Deutschland Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) sowie aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) in Höhe von insgesamt 138.422 DM. Die Beigeladene war im Streitjahr nicht berufstätig. Sie erhielt jedoch laut der am 23. März 1999 vom Finanzamt (FA) Y-Stadt ausgestellten amtlichen Bescheinigung EU/EWR von der Republik Österreich im Streitjahr ein Wochengeld von 142.586 österreichischen Schillingen (öS) sowie ein Karenzgeld von 47.117 öS (zusammen 189.703 öS) ausgezahlt. Des Weiteren hat sie laut einer Bestätigung des FA Y-Stadt vom 20. April 1999 für diesen Zeitraum für ihre am 26. Januar 1997 geborene Tochter Familienbeihilfe in Höhe von 15.600 öS bezogen.

Für das Streitjahr beantragten Kläger und Beigeladene die Zusammenveranlagung nach § 26 EStG. Der Beklagte (das FA) wies im Rahmen einer Anhörung vor Erlass des Steuerbescheides darauf hin, dass er beabsichtige, den Antrag auf Zusammenveranlagung abzulehnen, da die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 1 Abs. 3 EStG nicht gegeben seien. Zum einen liege der Anteil der inländischen Einkünfte beider Ehegatten unter 90%. Zum anderen sei auch die absolute Grenze des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG in Verbindung mit § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG von 24.000 DM überschritten, da die Beigeladene laut der Bescheinigung EU/EWR Lohnersatzleistungen von insgesamt 189.703 öS, umgerechnet 26.994,73 DM, vom österreichischen Staat bezogen habe. Diese Lohnersatzleistungen seien nicht nach § 3 Nr. 1 lit. d EStG steuerfrei, da sie nicht nach den inländischen Bestimmungen gezahlt worden seien. Vielmehr seien diese als wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 22 Nr. 1 EStG bei der Prüfung der Wesentlichkeitsgrenze des § 1 Abs. 3 EStG einzubeziehen.

Der Kläger legte daraufhin eine „berichtigte“ Bescheinigung EU/EWR für das Jahr 1997 vor, auf der das FA Y-Stadt der Beigeladenen mit Datum vom 28. Mai 1999 bescheinigte, im Veranlagungszeitraum 1997 keine Einkünfte im Ansässigkeitsstaat Österreich bezogen zu haben.

Im Rahmen des nachfolgenden Schriftwechsels räumte die Beigeladene ein, dass ihr tatsächlich Lohnersatzleistungen in der besagten Höhe zugeflossen seien, vertrat aber den Standpunkt, dass auf der Bescheinigung EU/EWR nur solche Einkünfte einzutragen seien, die in Österreich der Besteuerung unterlägen. Dies sei vorliegend nicht der Fall, da die betreffenden Lohnersatzleistungen in Österreich - ebenso wie die vergleichbaren Leistungen in Deutschland - steuerfrei seien. Bei der Einführung des § 1 Abs. 3 EStG habe der Gesetzgeber nicht im Sinn gehabt, steuerfreie ausländische Sozialleistungen als steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln.

Das FA folgte dem nicht, sondern führte eine Einzelveranlagung durch. Mit Einkommensteuerbescheid vom 2. November 1999 setzte das FA gegen den Kläger eine Einkommensteuer von 46.046 DM fest. Hiergegen richtete sich sein fristgerechter Einspruch, mit dem er sich darauf berief, dass die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung gegeben seien. Mit der geänderten Bescheinigung EU/EWR vom 28. Mai 1999 hätten sie, die Eheleute, den Beweis geführt, dass ihre gemeinsamen Einkünfte die Einkünftegrenze von 24.000 DM nicht überschritten hätten. Zur weiteren Beweisführung seien sie nicht verpflichtet. Die vom FA vertretene Auslegung des § 1 Abs. 3 EStG, wonach im Ausland bezogene Einnahmen nur dann nach § 3 EStG steuerfrei seien, wenn sie die dort genannten Voraussetzungen erfüllen würden, verstoße gegen höherrangiges EU-Recht. Nach der „Schumacker“-Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) dürfe ein Steuerpflichtiger eines EU-Landes nicht schlechter gestellt werden als ein inländischer Steuerpflichtiger. Eine derartige Ungleichbehandlung trete jedoch ein, wenn man die nach österreichischem Recht steuerfreien Ersatzleistungen für Zwecke des § 1 Abs. 3 EStG nicht auch in analoger Anwendung des § 3 Nr. 1 lit. d EStG als steuerfrei behandeln würde.

Das FA hielt an seiner zuvor vertretenen Auffassung fest und wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 2001 als unbegründet zurück.

Dagegen wendet sich der Kläger mit der fristgerecht erhobenen Klage. Ergänzend trägt er vor, dass das Mutterschaftsgeld - entgegen der Darstellung des FA - nicht in Höhe von 189.703,00 öS dem Jahr 1997 zuzuordnen sei. Vielmehr werde das Mutterschaftsgeld in Österreich allgemein einen Monat vor der Entbindung (hier dem 26. Januar 1997) und einen Monat nach der Entbindung gezahlt. Daher entfalle auf 1996 ein Anteil von 30.337,50 öS, während sich das Mutterschaftsgeld für 1997 auf 112.248,75 öS belaufe. Eine entsprechende Bestätigung sei dem FA zugeleitet worden.

Der Kläger beantragt sinngemäß,

das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 2. November 1999 und der Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 2001 zu verpflichten, ihn mit der Beigeladenen für den Veranlagungszeitraum 1997 zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagern.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

Ob das Mutterschaftsgeld anteilig für 1996 oder 1997 ausgezahlt werde, sei ohne Belang, da es gemäß § 11 EStG allein auf den Zeitpunkt des Zuflusses ankomme. Es sei weiterhin daran festzuhalten, dass das von der Beigeladenen bezogene Mutterschaftsgeld bzw. Erziehungsgeld im Inland nicht nach § 3 Nr. 67 bzw. § 3 Nr. 1 lit. b EStG steuerfrei sei. Die betreffenden Zahlungen würden zwar keine Einkünfte im Sinne des § 22 EStG darstellen, da sie nicht in der abschließenden Aufzählung des § 49 EStG aufgeführt seien, sie unterlägen jedoch dem Progressionsvorbehalt.

Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist begründet. Das FA hat zu Unrecht die beantragte Zusammenveranlagung abgelehnt und den Kläger im Rahmen einer Einzelveranlagung nach dem Grundtarif besteuert.

I. Über die Vorschrift des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG können nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten auf Antrag auch dann gemäß § 26 EStG zusammen veranlagt werden, wenn nur einer von ihnen die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG oder der „fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht“ nach § 1 Abs. 3 EStG erfüllt. Voraussetzung ist zum einen, dass der (fiktiv) unbeschränkt steuerpflichtige Ehegatte Staatsangehöriger eines EU oder EWR-Staates ist, während der andere Ehegatte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im EU/EWR-Ausland haben muss. Darüber hinaus ist die Einkünftegrenze des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG (in der im Streitjahr gültigen Fassung) zu beachten. Hierbei ist auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Betrag von 12.000 DM zu verdoppeln (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Eine Zusammenveranlagung ist danach nur dann möglich, wenn entweder die Einkünfte beider Ehegatten im Kalenderjahr mindestens zu 90% der deutschen Einkommensteuer unterliegen (sog. relative Wesentlichkeitsgrenze) oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Betrag von 24.000 DM nicht übersteigen (sog. absolute Wesentlichkeitsgrenze). Die Höhe der nicht der deutschen Einkommenssteuer unterliegenden Einkünfte muss zudem gemäß § 1a Abs. 1 i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen werden.

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

1. Bei der Ermittlung der Einkünfte auf der ersten Stufe sollen nach der ganz herrschenden Ansicht in der Literatur alle in- und ausländischen Einkünfte, die bei unterstellter Inlandsbesteuerung nach dem EStG steuerbar und steuerpflichtig wären, zusammen zu rechnen sein (vgl. statt vieler etwa Heinicke in Schmidt, Kommentar zum EStG, 23. Aufl., § 1 Rn. 55). Begriff und Ermittlung der Einkünfte bestimmen sich nach dieser Auffassung also ausschließlich nach deutschem Steuerrecht und nicht nach dem Recht des jeweiligen Wohnsitzstaates.

Dieses Auslegungsverständnis wird zum einen mit der Entstehungsgeschichte der Vorschrift begründet. Eine dem § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG vergleichbare Verhältnisrechnung wurde erstmals im Zuge des Grenzpendlergesetzes vom 24. Juni 1994 (BGBl. I 1994, 1395) in das EStG eingeführt (§ 50 Abs. 4 EStG a.F.). Vorbild für beide Vorschriften war unterdessen die Regelung des § 2 des Ausführungsgesetzes Grenzgänger Niederlande (AGGrenzG NL) vom 21. Oktober 1980 (BGBl. I 1980, 1999). Nach § 5 Satz 1 i.V.m. § 2 AGGrenzG NL konnten Arbeitnehmer mit Wohnsitz in den Niederlanden die Durchführung eines Lohnsteuerjahresausgleichs beantragen, wenn „deren Summe der Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 v.H. in der Bundesrepublik der Einkommensteuer unterliegt“. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat zum Einkünftebegriff des § 2 AGGrenzG NL entschieden, dass dieser mangels spezieller Regelung im AGGrenzG NL dem deutschen Einkommensteuerrecht zu entnehmen sei. Aus der Maßgeblichkeit des deutschen Einkünftebegriffs folge, dass die Einkünfte nach deutschem Recht zu ermitteln seien (vgl. BFH-Urteil vom 12. November 1986 I R 222/82, BFHE 148, 449, BStBl II 1987, 256). Da auch § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG keine Sonderregelung zur Ermittlung der „Einkünfte“ beinhaltet, will die herrschende Literaturmeinung das Auslegungsverständnis des BFH im Fall des AGGrenzG NL auch auf diese Bestimmung übertragen, zumal der Gesetzgeber den technischen Begriff der Einkünfte unverändert in diese, dem § 2 AGGrenzG NL nachempfundene Vorschrift übernommen habe.

Lehner/Waldhoff (in Kirchhof/Söhn, Kommentar zum EStG, § 1 Rdnr. D 49) weisen zudem darauf hin, dass diese Auslegung auch im Einklang mit der Gesetzessystematik stehe. Der Gesetzgeber verwende die Begriffe „Einkünfte, die mindestens zu 90 v.H. der deutschen Einkommensteuer unterliegen“ und „die nicht der deutschen Einkommensteuer

unterliegenden Einkünfte“ als komplementäre Begrifflichkeiten. Die absolute Wesentlichkeitsgrenze bilde das Surrogat für die 90%-Grenze. Da die der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte naturgemäß nur nach deutschem Recht ermittelt werden könnten, müsse dies auch für den Gegenbegriff gelten, denn andernfalls wäre das Verhältnis der Komplementarität zerstört. Würde man nämlich die „nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte“ nach ausländischem Recht bestimmen, könnte dies bei einer divergierenden Rechtslage zu dem (untragbaren) Ergebnis führen, dass bestimmte Vermögensmehrungen gleichzeitig „der deutschen Einkommensteuer unterliegen“ und „nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen“ oder umgekehrt. Wenn daher systematisch sowohl die „der deutschen Einkommensteuer unterliegenden“ als auch die „nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden“ Einkünfte nach deutschem Recht zu ermitteln seien, müsse das erst Recht für die zu ermittelnden Welteinkünfte („ihre Einkünfte“) gelten, da sich diese aus der Summe der beiden genannten Teilbeträge zusammensetzen würden.

2. Bei Anwendung dieser Grundsätze käme im Streitfall eine Zusammenveranlagung nicht in Betracht, da zwar grundsätzlich die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG vorliegen, jedoch die Wesentlichkeitsgrenze nicht gewahrt wäre. Der Beigeladenen ist im Veranlagungszeitraum 1997 ein Wochen- und Karenzgeld von umgerechnet 26.994 DM zugeflossen (vgl. die Umrechnungskurse für 1997 in BStBl I 1998, 175). Entgegen der vom Kläger vertretenen Auffassung kommt es insoweit nicht darauf an, ob das Geld auch für andere Zeiträume gezahlt wurde. Maßgeblich ist nicht die Anspruchsentstehung, sondern allein der Zufluss i.S. von § 11 EStG. Ebenso unmaßgeblich ist die Tatsache, dass auf der vom FA Y-Stadt berichtigten Bescheinigung EU/EWR keine im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegenden Einkünfte mehr bescheinigt werden, da dieser Bescheinigung keine Bindungswirkung beizumessen ist (so auch die herrschende Ansicht in der Literatur, vgl. etwa Kumpf/Roth, *Steuer und Wirtschaft* 1996, 259, 264; Lehner/Waldhoff, in Kirchhof/Söhn, a.a.O., § 1 Rdnr. D 164; Schulze zur Wiesche, *Internationales Steuerrecht --IStR--* 1996, 105, 106). Das von der Beigeladenen bezogene Wochen- und Karenzgeld ist, obgleich im Wohnsitzstaat steuerfrei, bei unterstellter Inlandsbesteuerung nach deutschem Steuerrecht auch steuerbar und steuerpflichtig. Die für vergleichbare deutsche Sozialleistungen in Gestalt des Mutterschaftsgeldes bzw. Erziehungsgeldes ge-

schaffenen Steuerbefreiungen gemäß § 3 Nr. 1 lit. d EStG bzw. § 3 Nr. 67 EStG greifen tatbestandlich nicht, da das Wochen- bzw. Karenzgeld nicht auf der Basis der inländischen Bestimmungen ausgezahlt wird. Eine Ausdehnung der Befreiungstatbestände des § 3 EStG auf vergleichbare ausländische Leistungen kommt nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 14. August 1991 I R 133/90, BFHE 165, 276, BStBl II 1992, 88, 89). Sowohl Wochen- als auch Karenzgeld wären somit im Rahmen der Einkünfteermittlung des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG einzubeziehen.

Da es sich bei dem von der Beigeladenen bezogenen Wochen- bzw. Karenzgeld jedoch nicht um inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG handelt, wären diese Leistungen auf der zweiten Stufe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte-Teilmenge zuzuordnen, mit der Folge, dass im Streitfall eine Zusammenveranlagung schon wegen Überschreitung der absoluten Wesentlichkeitsgrenze von 24.000 DM nicht in Betracht käme.

Die Frage, ob der Beigeladenen im Veranlagungszeitraum 1997 darüber hinaus auch eine dem deutschen Kindergeld vergleichbare, aber nicht auf der Bescheinigung EU/EWR ausgewiesene Familienbeihilfe in Höhe von 15.600 öS (umgerechnet 2.219 DM) zugeflossen ist, kann dabei dahingestellt bleiben, da diese – in Österreich ebenfalls steuerfreie – Sozialleistung schon betragsmäßig weder in Bezug auf die absolute noch in Bezug auf die relative Wesentlichkeitsgrenze entscheidungserheblich ist.

3. Der Senat folgt dieser Auffassung zur Einkünfteermittlung im Rahmen der Regelung des § 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG jedoch für die im Streitfall vorliegende Konstellation, dass ein von seiner Niederlassungsfreiheit Gebrauch machender EU-Ausländer nicht nur im Inland Einkünfte erzielt, sondern dort auch seinen Wohnsitz nimmt und damit unbeschränkt einkommensteuerpflichtig wird, nicht.

a) Der EuGH hat sich mit der Frage der Zusammenveranlagung von Ehegatten in einer dem Streitfall vergleichbaren Konstellation bereits in seinem Urteil vom 16. Mai 2000 (Fall „Zurstrassen“, Rechtssache --Rs.-- C-87/99, Sammlung der Rechtsprechung --Slg. -- 2000, Seite I-03337) auseinandergesetzt. Der EuGH entschied, dass die in Art. 48 EG-

Vertrag a.F. (jetzt Art. 39 EG-Vertrag) geregelte Freizügigkeit der Arbeitnehmer der Anwendung einer nationalen Regelung entgegensteht, die die Zusammenveranlagung von Ehegatten, die weder tatsächlich noch aufgrund einer gerichtlichen Entscheidung getrennt leben, von der Voraussetzung abhängig macht, dass sie beide im Inland wohnen, und diese steuerliche Vergünstigung einem Arbeitnehmer verweigert, der im Inland wohnt und dort praktisch das gesamte Einkommen des Haushalts erzielt und dessen Ehegatte in einem anderen Mitgliedstaat wohnt. Der Entscheidung lag der Sachverhalt zugrunde, dass der belgische Staatsangehörige Zurstrassen im Tätigkeitsstaat Luxemburg einer unselbständigen Beschäftigung nachging und zu diesem Zweck seinen Wohnsitz dorthin verlegt hatte, während seine nicht berufstätige Ehefrau weiterhin in Belgien lebte. Das luxemburgische Steuerrecht machte die Gewährung des Splittingtarifs jedoch davon abhängig, dass entweder beide Ehegatten in Luxemburg ansässig oder aber beide dort nicht ansässig, ihre Einkünfte aber zu mehr als 50% in Luxemburg steuerpflichtig waren.

Der EuGH sah die Tatsache, dass die Zusammenveranlagung von Ehegatten davon abhängig war, dass beide Ehepartner ein bestimmtes Wohnortfordernis erfüllen, als potentielle (verschleierte) Diskriminierung an. Denn nach Ansicht des EuGH können Inländer diesem Wohnsitzkriterium leichter genügen als Staatsangehörige anderer Mitgliedsstaaten, die sich in Luxemburg niedergelassen haben, um dort einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachzugehen, und deren Familienangehörige häufiger außerhalb Luxemburgs wohnen.

In seinen Entscheidungsgründen verwies der EuGH zunächst auf die erstmals in der „Schumacker“-Entscheidung (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Februar 1995 Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-225) geprägte, später z.B. in der Entscheidung „Gschwind“ (EuGH-Urteil vom 14. September 1999 Rs. C-391/97, Slg. 1999, I-5451) bestätigte Doktrin, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern zwar in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, da das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, meist nur einen Teil seines Gesamteinkommens darstellt, dessen Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt, und da die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, am leichtesten an dem Ort beurteilt werden kann, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen

und seiner Vermögensinteressen liegt; nämlich in der Regel dem ständigen Aufenthaltsort des Betroffenen.

Nach Auffassung des EuGH traf diese „Grundregel“ jedoch auf den Fall „Zurstrassen“ aus zwei Gründen nicht zu. Zum einen handelte es sich bei dem Kläger Zurstrassen um einen gebietsansässigen Steuerpflichtigen. Zum anderen verwies der EuGH darauf, dass angesichts der Tatsache, dass die Ehefrau kein eigenes Einkommen erwirtschaftete, Luxemburg der einzige Staat sei, der die persönliche Lage und den Familienstand der Eheleute Zurstrassen berücksichtigen könne. Mit dem letztgenannten Argument knüpft der EuGH ersichtlich wiederum an die Schumacker-Doktrin an. Danach ist die Versagung bestimmter Steuervergünstigungen, die Gebietsansässigen, nicht aber Gebietsfremden gewährt werden, in Anbetracht der objektiven Unterschiede zwischen der Situation der Gebietsansässigen und derjenigen der Gebietsfremden sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft sowie der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands im Allgemeinen nicht diskriminierend. Etwas anderes gilt aber dann, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielt und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt, so dass der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergeben (vgl. Urteile „Schumacker“, a.a.O., Rn. 36; und „de Groot“ vom 12. Dezember 2002 Rs. C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Rn. 89). Im Fall eines Gebietsfremden, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem seines Wohnsitzes den wesentlichen Teil seiner Einkünfte erzielt, besteht die Diskriminierung darin, dass seine persönlichen Verhältnisse und sein Familienstand weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden (Urteil „Schumacker“, a.a.O., Rn. 38).

Da der Kläger Zurstrassen das gesamte Familieneinkommen im Tätigkeitsstaat Luxemburg erzielte und daher eine steuerliche Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstandes im Wohnsitzstaat der Ehefrau Belgien nicht in Betracht kam, hielt der EuGH es für zwingend geboten, dass diese Umstände – unter anderem durch Gewährung des Splittingtarifs – im Tätigkeitsstaat Luxemburg berücksichtigt werden.

b) Dementsprechend steht dem Kläger, der, vergleichbar der Ausgangslage im Fall „Zurstrassen“, ebenfalls das gesamte (steuerbare) Familieneinkommen erzielt hat, ein aus der Niederlassungsfreiheit abzuleitender Anspruch auf Zusammenveranlagung mit der Beigeladenen zu. Die zur Arbeitnehmerfreizügigkeit entwickelten Grundsätze der „Zurstrassen“-Entscheidung gelten auch dann, wenn – wie hier – die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 ff. EG-Vertrag) betroffen ist. Wie der EuGH bereits in den Entscheidungen „Wielockx“ (EuGH-Urteil vom 11. August 1995 Rs. C-80/94, Slg. 1995, I-2493) und „Asscher“ (EuGH-Urteil vom 27. Juni 1996 Rs. C-107/94, Slg. 1996, I-03089) klargestellt hat, bestehen zwischen der Freizügigkeit der Arbeitnehmer und der Niederlassungsfreiheit Selbständiger keine Unterschiede hinsichtlich der Reichweite des Schutzzumfangs.

Der Anspruch des Klägers auf Berücksichtigung seiner persönlichen und familiären Situation ist danach schon deshalb gerechtfertigt, weil er im Tätigkeits- und Wohnsitzstaat BRD unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und daher seine steuerliche Situation mit derjenigen eines unbeschränkt steuerpflichtigen deutschen Staatsbürgers vergleichbar ist. Diese Vergleichbarkeit wird vom EuGH selbst lediglich angedeutet (vgl. Urteil „Zurstrassen“, Rn. 22). Der Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer hat in seinen Schlussanträgen zu diesem Verfahren (vgl. Schlussanträge „Zurstrassen“ vom 27. Januar 2000, Slg. 2000, I-03337, dort Rn. 28 und 37) jedoch klar herausgestellt, dass Herr Zurstrassen als Gebietsansässiger – und genau darin besteht der Unterschied zu den EuGH-Entscheidungen in Sachen „Schumacker“ oder „Gschwind“, in denen beide Ehegatten gebietsfremd waren – schon nach den Regeln des internationalen Steuerrechts einen Anspruch auf Berücksichtigung der familiären und persönlichen Umstände im Wohnsitzstaat (und zugleich Tätigkeitsstaat) Luxemburg hat (vgl. auch Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, 733). Der Tätigkeits- und Wohnsitzstaat, in dem ein unbeschränkt steuerpflichtiger EU-Ausländer sein berufliches Einkommen versteuert, ist danach auch dann, wenn der andere Ehegatte seinen Wohnsitz nicht dorthin verlegt hat, zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Umstände verpflichtet, und zwar ohne die aus der „Schumacker“-Entscheidung abgeleitete Einschränkung, dass der andere Ehegatte in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielen darf.

c) Zu dem gleichen Ergebnis gelangt man aber auch dann, wenn man die Ausführungen des EuGH in der Entscheidung „Zurstrassen“ so verstünde, dass die Kriterien der „Schumacker“-Entscheidung auch auf die Regelung der Zusammenveranlagung im Wohnsitzstaat eines dort berufstätigen, unbeschränkt steuerpflichtigen EU-Ausländers anwendbar sein sollen (so im Ergebnis wohl auch das BFH-Urteil vom 15. Mai 2002 I R 40/01, BFHE 199, 224, BStBl II 2002, 660, in dem allerdings lediglich auf die Entscheidung „Gschwind“ verwiesen wird, obwohl diese den Fall betraf, dass beide Ehegatten ihren Wohnsitz im Ausland hatten). In diesem Fall stünde der Einführung einer Wesentlichkeitsgrenze, wie im Zusammenhang mit den §§ 1 Abs. 3, 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG erfolgt, auch in dieser Konstellation kein Hindernis entgegen. Die Europarechtskonformität der vom deutschen Gesetzgeber als Reaktion auf die „Schumacker“-Entscheidung geschaffenen Regelung des § 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 1 Abs. 3 EStG hat der EuGH in der Entscheidung „Gschwind“ sogar ausdrücklich bestätigt. Jedoch hat der EuGH stets betont, dass bei einer solchen Grenzziehung sichergestellt bleiben muss, dass die Verpflichtung zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation, die zumindest nach der Logik der Entscheidungen „Schumacker“ und „Gschwind“ auch die Gewährung des Splitting-Tarifs umfasst, auf den Beschäftigungsstaat übergeht, wenn im Wohnsitzstaat keine wesentlichen Einkünfte erzielt werden. Unklar war unterdessen bislang, wann diese Voraussetzung im einzelnen vorliegt. In der unlängst ergangenen Entscheidung „Wallentin“ (EuGH-Urteil vom 1. Juli 2004 C-169/03, abrufbar in juris (CELEX), Dok.-Nr.: 603J0169) hat der EuGH aber nunmehr klargestellt, dass dies jedenfalls dann der Fall ist, wenn eine gebietsfremde Person im Wohnsitzstaat keine steuerbaren oder steuerpflichtigen Einkünfte erzielt.

Der Entscheidung „Wallentin“ lag der Sachverhalt zugrunde, dass der in Deutschland ansässige Student Wallentin in Schweden gegen Entgelt als Praktikant bei der Kirche beschäftigt war, während er in Deutschland im entscheidungserheblichen Zeitraum lediglich nach deutschem Steuerrecht steuerfreie Einkünfte aus einem Stipendium (monatlich 350 DM) sowie Unterstützungsleistungen von seinen Eltern (monatlich 650 DM) bezog. Unter Bezugnahme auf die „Schumacker-Doktrin“ verweist der EuGH darauf, dass die Verweigerung eines Grundfreibetrages im Rahmen der schwedischen Einkommensbesteuerung

zu einer Diskriminierung führe, weil „Herr Wallentin (...) in seinem Wohnsitzstaat keine steuerpflichtigen Einkünfte hatte (...), da die monatlichen Unterstützungszahlungen seiner Eltern und das Stipendium, das er vom deutschen Staat erhielt, nach dem Steuerrecht dieses Staates kein steuerpflichtiges Einkommen (darstellt)“ (vgl. Urteil „Wallentin“, Rn. 18). Obwohl Herrn Wallentin im entscheidungserheblichen Zeitraum daher durchaus Mittel zur Bestreitung des Lebensunterhalts zuflossen, stellte der EuGH allein darauf ab, dass diese im Wohnsitzstaat mangels Steuerbarkeit (Unterhaltszahlungen) bzw. Steuerpflichtigkeit (Stipendium) nicht der Besteuerung unterfielen.

d) Diese Grundsätze der „Wallentin“-Entscheidung sind nach Ansicht des Senats auch im Streitfall zu berücksichtigen. Der Senat teilt insoweit zwar die vereinzelt in der Literatur geäußerte Kritik, dass die EuGH-Rechtsprechung nicht ausreichend berücksichtigt, dass der Wohnsitzstaat die subjektive Leistungsfähigkeit auch im Rahmen von nichtsteuerlichen Regelungen berücksichtigen kann (vgl. etwa Lüdicke, Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk (1997), 647, 648; Schön, IStR 1995, 119, 121). So kann etwa auch durch eine Steuerfreistellung bestimmter Einkünfte der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen Rechnung getragen werden.

Der Senat hält vor dem Hintergrund der Entscheidung „Wallentin“ im Streitfall gleichwohl eine europarechtskonforme Auslegung des Einkünftebegriffs des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG für geboten, da sich der EuGH in dieser Entscheidung offensichtlich mit den genannten Gegenargumenten auseinander gesetzt und diese für nicht tragfähig befunden hat. Wie sich aus den Schlussanträgen des Generalanwalts Léger vom 11. März 2004 (abrufbar in juris (CELEX), Dok.-Nr.: 603C0169) ergibt, hat insbesondere die französische Regierung in einer zum Verfahren abgegebenen Stellungnahme die Auffassung vertreten, dass schon deshalb keine Diskriminierung vorliegen könne, da Herr Wallentin seine Einkünfte im Wesentlichen im Wohnsitzstaat Deutschland bezogen habe. Dem stehe nicht entgegen, dass die Einkünfte dort nicht steuerbar seien, denn Deutschland habe seinem Familienstand und seiner persönlichen Lage gerade durch die Steuerbefreiung Rechnung getragen (vgl. Schlussanträge „Wallentin“, Rn. 17). Der Generalanwalt folgte dieser Argumentation jedoch nicht. Er vertrat vielmehr die Auffassung, dass Herr Wallentin – ungeachtet seiner in Deutschland bezogenen Unterhaltsleistungen und des Stipendiums – hin-

sichtlich des Freibetrags in Schweden einem Gebietsansässigen gleichzustellen sei. Eine Berücksichtigung der persönliche Lage und des Familienstandes im Wohnsitzstaat sei nur möglich, wenn der Betroffene dort steuerbare Einkünfte erziele (vgl. Schlussanträge „Wallentin“, Rn. 27). Die im deutschen Steuerrecht vorgesehene Steuerbefreiung des Stipendiums und des Unterhalts könne nicht als Berücksichtigung der persönliche Lage und des Familienstandes gewertet werden. Denn die Befreiung führe nicht dazu, dass die Besteuerung der steuerbaren Einkünfte des Betroffenen aufgrund einer Gesamtwürdigung seiner Steuerkraft nach Maßgabe seiner persönlichen Lage und seines Familienstandes verringert werde (vgl. Schlussanträge „Wallentin“, Rn. 32). Der Senat geht angesichts der Tatsache, dass der EuGH in seinen Entscheidungsgründen nicht weiter auf die Argumente Frankreichs eingegangen ist, davon aus, dass dieser sich den Standpunkt des Generalanwalts zu eigen gemacht hat.

Die Vorschrift des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG ist daher im Streitfall europarechtskonform dahingehend auszulegen, dass die von der Beigeladenen in Österreich erzielten Einkünfte nicht nach dem deutschen, sondern nach dem österreichischen EStG zu ermitteln sind. Auf der (ersten) Stufe der Ermittlung der „Welteinkünfte“ im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG ist daher weder das Wochengeld noch das Karenzgeld zu berücksichtigen, da diese Leistungen nach dem Recht des Wohnsitzstaats Österreich nicht steuerpflichtig sind und daher außer Ansatz bleiben. Sowohl die absolute als auch die relative Wesentlichkeitsgrenze ist damit im Streitfall gewahrt, denn nunmehr sind allein die vom Kläger in Deutschland erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. aus selbständiger Arbeit maßgeblich, die in vollem Umfang der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

II. Der hier vertretenen Auslegung kann auch nicht entgegengehalten werden, dass die Finanzverwaltung überfordert wäre, wenn sie die „nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte“ stets nach dem Recht des Heimatstaats ermitteln müsste. Auch bisher hat sich die Finanzverwaltung bei der Prüfung der Wesentlichkeitsgrenze auf die vom Steuerpflichtigen beizubringende Bescheinigung der ausländischen Finanzbehörden über die im Wohnsitzstaat erzielten Einkünfte gestützt. Der Unterschied zur bisherigen Praxis besteht einzig darin, dass nunmehr keine Prüfung mehr erfolgen muss, ob die bescheinigten Einkünfte auch tatsächlich nach deutschem Einkommensteuerrecht steuer-

bar und steuerpflichtig sind. Im Übrigen hat der EuGH eine Rechtfertigung von Diskriminierungen mit verwaltungstechnischen Schwierigkeiten in seiner ständigen Rechtsprechung unter Hinweis auf die Amtshilferichtlinie 77/799/EWG abgelehnt (vgl. Urteil „Schumacker“, Rn. 43 ff.).

Ebenso unmaßgeblich ist die Tatsache, dass eine Zusammenveranlagung des Klägers mit der Beigeladenen nach österreichischem Recht nicht in Betracht gekommen wäre, da das österreichische EStG dem Grundsatz der Individualbesteuerung folgt. Die Grundfreiheiten richten sich in ihrer gleichheitsrechtlichen Komponente allein gegen die Maßnahmen des jeweiligen Staates, während die rechtlichen Regelungen anderer Mitgliedsstaaten, hier also des Wohnsitzstaates der Beigeladenen, außer Betracht bleiben müssen (im Ergebnis wohl gl.A. Cordewener, a.a.O., 913).

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

IV. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, da die Sache grundsätzliche Bedeutung hat.