

Berechnung des deutschen Elterngeldes für Grenzgänger aus Frankreich

Rechtsgutachten



I. Darstellung der Problematik

Die Task Force Grenzgänger der Großregion (TFG) hat sich bereits in früheren Gutachten mit den Auswirkungen der Berechnung des deutschen Elterngeldes auf Grenzgänger, die in Frankreich wohnhaft sind, beschäftigt.

Durch die Änderung des Bundeselterngeldgesetzes (BEEG) im Jahr 2013 wurde eingeführt, dass für Personen, die keiner Steuerklasse in Deutschland zugeordnet werden können, was auf in Deutschland nicht steuerpflichtige Grenzgänger zutrifft, zur Berechnung des Elterngeldes¹ eine fiktive deutsche Lohnsteuer nach der Steuerklasse IV in Abzug gebracht wird. Diese Regelung besteht bis heute.

Im Rechtsgutachten der TFG von Oktober 2014² wurde diese Vorgehensweise untersucht und anhand der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EUGH), geprägt durch die Entscheidungen in den Verfahren „Merida“³ und „Erny“⁴, dahingehend bewertet, dass ein Abzug nach deutschen steuerrechtlichen Regeln eine (mittelbare) Diskriminierung der Grenzgänger darstellt. Es konnte letztlich erzielt werden, dass bei Grenzgängern auf Antrag die tatsächliche Steuer des Wohnsitzstaates Frankreich für die Berechnung des Elterngeldes zugrunde gelegt wird.

Dem Gutachten liegt, in Anlehnung an die bisherigen Gutachten, der Sachverhalt des in Frankreich wohnhaften und in Deutschland arbeitenden Grenzgängers zugrunde, der Elterngeld beantragt hat.

An die Task Force Grenzgänger der Großregion 2.0 (TFG 2.0) wurde nun herangetragen, dass diese neue Handhabung nicht (mehr) einheitlich von allen Elterngeldstellen angewandt wird und teilweise zumindest vorläufig die deutsche fiktive Steuer in Abzug gebracht wird, auch wenn ein Antrag auf Berechnung anhand der tatsächlichen französischen Steuer gestellt wurde. Es erfolge zwar eine Nachberechnung und eine in der Regel damit einhergehende Erstattung, aber erst mit einer zeitlichen Verzögerung von mehr als einem Jahr, was im Ergebnis bei den Betroffenen zumindest ein temporäres

¹ zur genauen Berechnung des Elterngeldes vergleiche: Bundesministerium für Familien, Senioren, Frauen und Jugend; <https://www.bmfsfj.de/bmfsfj/themen/familie/familienleistungen/elterngeld/elterngeld-und-elterngeldplus/73752> (zuletzt abgerufen am 05.03.2019).

² Rechtsgutachten der Task Force Grenzgänger „Berechnung von Elterngeld für Grenzgänger, die in Frankreich wohnen und in Deutschland beschäftigt sind“, Stand Oktober 2014

³ EuGH Urteil v. 16.09.2004 - C-400/02 „Merida“.

⁴ EuGH Urteil v. 28.06.2012 - C-172/11 „Erny“.



Hemmnis darstelle. Gerade der Lebensabschnitt unmittelbar nach der Geburt, in dem das Elterngeld gewährt wird, ist für die Betroffenen sehr kostenintensiv und zusätzlich davon geprägt, dass ein Arbeitseinkommen vorübergehend wegfällt.

Es soll in diesem Gutachten zunächst die Rechtslage sowie die Rechtsprechungsentwicklung des EuGH dargestellt werden und anhand derer die Frage untersucht werden, ob es sich bei der Handhabung der „Nachberechnung“ um eine Diskriminierung handelt und, ob diese Vorgehensweise zwingend ist, zumal nicht alle Elterngeldstellen in Deutschland so verfahren.

Darüber hinaus soll in einem weiteren Schritt, vor dem Hintergrund neuerer Rechtsprechung des EuGH, untersucht werden, ob Deutschland bei der Berechnung des Elterngeldes überhaupt einen auf steuerrechtlichen Grundsätzen basierenden Abzug vornehmen darf, wenn einerseits die Besteuerungshoheit bei einem anderen Mitgliedstaat liegt und andererseits dieser Mitgliedstaat auch von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch macht.

II. Rechtsrahmen, Historie und Entwicklungen der Rechtsprechung

Bei dem Elterngeld handelt es sich seiner Art nach um eine sogenannte „Entgeltersatzleistung“. Diese Ersatzleistungen sollen den Wegfall des Arbeitsentgeltes temporär oder auf Dauer ausgleichen (wie etwa Insolvenzgeld, Krankengeld, Rente etc.), unabhängig von welchem Träger sie gewährt werden.

Um die Berechnung des Elterngeldes in ihrem rechtlichen Kontext einzuordnen, soll zunächst klargestellt werden, dass das Elterngeld nach einhelliger Auffassung unter Art. 18 des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zwischen Deutschland und Frankreich fällt und danach die Besteuerungshoheit dem Wohnsitzstaat, in der hier zugrundeliegenden Konstellation also Frankreich, zusteht. Hieran hat sich auch durch die Änderung des DBA, welche seit dem 01.01.2016 in Kraft ist, nichts geändert.



Das Elterngeld fällt als Familienleistung⁵ unter den Geltungs- und Anwendungsbereich der Verordnung über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (VO (EG) Nr. 883/04).⁶

Die Berechnung des Elterngeldes ergibt sich aus dem BEEG: § 2b benennt den Bemessungszeitraum von 12 Monaten vor der Geburt des Kindes und § 2e regelt, welche steuerlichen Beträge in Abzug zu bringen sind. Hierbei geht aus § 2e Absatz 3 Satz 2 BEEG hervor, dass bei Personen, die im Bemessungszeitraum, also innerhalb der letzten 12 Monate vor der Geburt, in keine Steuerklasse eingereiht waren, die Abzüge so zu berechnen sind, als sei die Person in der Steuerklasse IV eingeordnet.

Die Berechnung von Entgeltersatzleistungen in grenzüberschreitenden Sachverhalten, die sich auch aus den nationalen steuerrechtlichen Vorgaben ergibt, ist in der Vergangenheit in verschiedenen Konstellationen dem EuGH vorgelegt worden, da es diesbezüglich immer wieder Klärungsbedarf gab. Die richtungsweisenden EuGH-Urteile „Merida“ (2004) und „Erny“ (2012) sind hier von besonderem Interesse. In beiden Urteilen ist zwar nicht das Elterngeld Verhandlungsgegenstand, aber der EuGH hat darin essentielle Grundsätze zur Berechnung von Entgeltersatzleistungen aufgestellt, wobei die Betrachtung aus sozialrechtlicher Sicht erfolgte. So resultiert aus beiden Urteilen, dass ein Abzug einer fiktiven Steuer durch einen Mitgliedstaat bei Entgeltersatzleistungen einen Verstoß gegen das Freizügigkeitsrecht darstellt, wenn die Besteuerungshoheit nicht bei dem abziehenden Mitgliedstaat liegt.⁷

Der EuGH geht in den Urteilsgründen auch explizit auf die Frage ein, wann eine (mittelbare) Diskriminierung anzunehmen ist: Er führt aus, dass nicht nur offene Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit dem Gleichbehandlungsgrundsatz aus Art. 45 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union) und Art. 7 Abs. 4 der VO (EWG) Nr. 1612/68 entgegen stehen, sondern auch alle verdeckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen. Konkret heißt das, dass eine Vorschrift des nationalen

⁵ Definition Familienleistungen: alle Sach- oder Geldleistungen zum Ausgleich von Familienlasten, mit Ausnahme von Unterhaltsvorschüssen und besonderen Geburts- und Adoptionsbeihilfen nach Anhang I, nach Artikel 1 z) VO (EG) Nr. 883/2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit.

⁶ Fuchs in Nomos Kommentar, Europäisches Sozialrecht, Art. 3, Rz. 27 f.; Otting in Hauck/Noftz Kommentierung EU-Sozialrecht, Art. 3 VO 883/04, Rz. 42.

⁷ Tenor der Entscheidungen „Erny“ und „Merida“.



Rechts, sofern sie nicht objektiv gerechtfertigt ist und in angemessenem Verhältnis zum verfolgten Zweck steht, als **mittelbar diskriminierend anzusehen ist, wenn sie sich ihrem Wesen nach eher auf Wanderarbeitnehmer als auf inländische Arbeitnehmer auswirken kann und folglich die Gefahr besteht, dass sie Wanderarbeitnehmer besonders benachteiligt.**⁸

Aufgrund dieser Rechtsprechung, den Verhandlungen der Europäischen Kommission und nicht zuletzt aufgrund des Gutachtens der TFG von 2014, welches diese Rechtsprechung in Bezug auf das Elterngeld interpretiert hat, wurde für das Elterngeld die bisherige Handhabung, nämlich der Abzug der deutschen (fiktiven) Steuer, auch bei nicht in Deutschland steuerpflichtigen Grenzgängern wie folgt geändert: Deutschland und die Europäische Kommission haben sich darauf verständigt, im Anhang XI zur VO (EG) Nr. 883/04 die Ziffer 3 dahingehend zu ändern, dass künftig auch bei Berechnung des Elterngeldes auf Antrag von Personen, die in einem anderen Mitgliedstaat wohnen, die Leistungen auf der Grundlage ihres tatsächlichen Nettoarbeitsentgelts berechnet werden. Aufgrund eines Rundschreibens des Bundesfamilienministeriums an die obersten für den Elterngeldvollzug zuständigen Landesbehörden⁹ wird dies seit dieser Verständigung bereits grundsätzlich so gehandhabt, die tatsächliche Änderung des Anhangs der Verordnung Nr. 883/04 wird im Zuge der Revision der Verordnung¹⁰ erfolgen.

Dies führte, wie bereits angesprochen, dazu, dass Grenzgänger nun auf Antrag eine Berechnung des Elterngeldes unter Abzug ihrer tatsächlichen französischen Steuer verlangen können.

Nach Kenntnis der TFG 2.0 wurde dies umgesetzt und auch durch die Elterngeldstellen so gehandhabt.

Eine vermeintliche Änderung der Praxis ergab sich durch die neuere Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Eschenbrenner“¹¹, in der der EuGH eine steuerrechtliche

⁸ EuGH Urteil v. 16.09.2004 - C-400/02 „Merida“, Rz. 21 f.; EuGH Urteil v. 28.06.2012 – C-172/11 „Erny“ Rz. 39 f.

⁹ Rundschreibens des Bundesministeriums für Familie, Senioren, Frauen und Jugend an die obersten für den Elterngeldvollzug zuständigen Landesbehörden vom 11.08.2015.

¹⁰ Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlamentes und des Rates zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit und der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004; COM (2016) 815 final, Annex 1, 6. b).

¹¹ Urteil EuGH v. 02.03.2017 – C-496/15 „Eschenbrenner“.



Betrachtung vornahm. Das Urteil behandelt die Berechnungsmethode des Insolvenzgeldes als Entgeltersatzleistung, wie es der § 167 II SGB III vorsieht. Hier kommt der EuGH zu dem Ergebnis, dass der Kassenstaat, aus dem eine Leistung stammt, hier Deutschland, eine (fiktive) Lohnsteuer nach seinen eigenen steuerrechtlichen Vorschriften berechnen und in Abzug bringen kann, wenn oder obwohl

- a) die Person im Kassenstaat nicht (unbeschränkt) steuerpflichtig ist **und**
- b) die Leistung im Kassenstaat nicht der Steuer unterliegt.¹²

Dieses Urteil und die beiden genannten Voraussetzungen sind sehr genau zu betrachten, und die Auswirkungen auch für die verschiedenen Lohnersatzleistungen einzeln zu überprüfen:

Im Urteil „Eschenbrenner“ kann der Kassenstaat die Berechnung nach seinen eigenen steuerrechtlichen Vorgaben vornehmen, (auch) wenn die Person nicht im Kassenstaat unbeschränkt steuerpflichtig ist. Damit stellt die Entscheidung auf den ersten Blick eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung dar. Die Urteile „Erny“ und „Merida“ geben den Grundsatz wieder, dass der Kassenstaat keine (fiktive) eigene Steuer in Abzug bringen darf, wenn ihm nicht auch das Besteuerungsrecht obliegt. Im Urteil „Eschenbrenner“ wird dies nun scheinbar revidiert.

Was zunächst widersprüchlich klingt, stellt letztlich jedoch nur eine Präzisierung dar: In den vorangegangenen Urteilen „Merida“ und „Erny“ wird daran angeknüpft, dass die dort gegenständlichen Leistungen durch das DBA der Besteuerungshoheit des Kassenstaates entzogen sind. Diese Zuordnung gilt unabhängig davon, wo die Person unbeschränkt steuerpflichtig ist. Im Urteil „Eschenbrenner“ wird jedoch an die generelle unbeschränkte Steuerpflicht angeknüpft.

Dies ist zu unterscheiden. In Frankreich wohnhafte Grenzgänger sind aufgrund ihres Wohnsitzes nicht in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 EStG). Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht bedeutet zunächst, dass prinzipiell alle Einkünfte, unabhängig aus welchem Staat sie resultieren, in dem Staat der unbegrenzten Steuerpflicht offenbart und ggf. versteuert werden. Während Deutschland hierzu

¹² Damit verstößt die Regelung des § 167 II SGB III für das Insolvenzgeld zumindest im Zeitpunkt der Entscheidung nicht gegen Unionsrecht.



vornehmlich an den Wohnsitz anknüpft, ist in anderen Ländern die unbeschränkte Steuerpflicht z.B. abhängig von der Staatsangehörigkeit.

Daneben und unabhängig von der unbeschränkten Steuerpflicht kann die Besteuerungshoheit für einzelne Einkunftsarten durch Vereinbarung nach den DBA dem Wohnsitz- oder Kassenstaat zugewiesen werden. So regelt das DBA Deutschland-Frankreich, dass Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit **von Grenzgängern** im Wohnsitzstaat versteuert¹³ werden, das DBA Deutschland-Luxemburg hingegen kennt diese Ausnahme für die Grenzgänger nicht, mit der Folge, dass danach die Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit im Beschäftigungsstaat besteuert werden.¹⁴ Dies bedeutet, dass ein in Deutschland wohnhafter Grenzgänger, der aufgrund seines Wohnsitzes auch in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, aber in Frankreich arbeitet, seine Einkünfte aus dieser Tätigkeit in Deutschland versteuern muss. Im Gegensatz dazu muss der in Deutschland wohnhafte Grenzgänger, der in Luxemburg arbeitet und aufgrund des Wohnsitzes in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, seine Einkünfte aus Luxemburg in Luxemburg versteuern. In der Folge sind diese Einkünfte aber (progressionserhöhend) dem deutschen Staat zu offenbaren.

In den Urteilen „Merida“ und „Erny“ fielen die streitgegenständlichen Entgeltersatzleistungen unter die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, und die Besteuerungshoheit hierfür oblag nach dem im Entscheidungszeitpunkt maßgeblichen DBA dem Wohnsitzstaat (Frankreich). Die Betroffenen waren darüber hinaus nicht in Deutschland unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig. Im Urteil „Eschenbrenner“ war die Person auch nicht in Deutschland unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig, aber das Insolvenzgeld fiel nicht unter die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, sondern unter den damals geltenden Art. 14 Abs. 2 Nr. 1 des DBA (Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung) und das Besteuerungsrecht oblag nach der damals geltenden Fassung des DBA¹⁵ dem Kassenstaat, also Deutschland.

¹³ Art. 13 Abs. 5 des DBA Deutschland-Frankreich. Beachte: Personen, die nicht unter die Definition des Grenzgängers fallen, müssen nach Art. 1 Abs. 1 des DBA ihre Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dagegen im Beschäftigungsstaat versteuern!

¹⁴ Art. 14 des DBA Deutschland-Luxemburg.

¹⁵ zu den Änderungen des DBA und den Auswirkungen auf das Insolvenzgeld vergleiche das Gutachten der TFG 2.0 vom 10.10.2017 zum Thema „Berechnungsmethode des Insolvenzgeldes bei Grenzgängern aus Frankreich“.



Obwohl in beiden Fällen keine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland bestand, oblag Deutschland als Kassenstaat die Besteuerungshoheit im Fall „Eschenbrenner“ im Gegensatz zu den Fällen „Merida“ und „Erny“. **Die Feststellungen des EuGH widersprechen sich daher nicht, sondern es handelt sich um zwei unterschiedliche Konstellationen.**

Für die Möglichkeit des Abzugs der „eigenen“ Steuer legt der EuGH im Urteil „Eschenbrenner“ fest, dass die Leistung im Kassenstaat, dem prinzipiell die Besteuerungshoheit obliegt, nicht besteuert wird, er also von seinem Recht keinen Gebrauch macht. Hieraus ergibt sich dann eine nicht ausdrücklich genannte Bedingung, die dem Sachverhalt ohnehin zugrunde lag, nämlich, dass dem Kassenstaat auch ein eigenes Besteuerungsrecht zustehen muss.

An dieser Stelle ist dann auch deutlich der Unterschied zu der „Erny“- und „Merida“-Rechtsprechung zu erkennen: Während in diesen Urteilen durch die Zuweisung der Besteuerungshoheit dem Grenzgänger einer tatsächliche Doppelbesteuerung drohte, oblag im „Eschenbrenner“-Urteil dem Kassenstaat (Deutschland) ohnehin die Besteuerungshoheit. Zwar wird nach steuerrechtlichen Grundsätzen das Insolvenzgeld nicht besteuert, aber aus dem Urteil geht eindeutig hervor, dass nach den Ausführungen Deutschlands¹⁶ die Berechnung anhand des (fiktiven) Steuerabzugs lediglich eine Verkürzung der eigentlichen „Besteuerung“ darstelle, um den Steuerabzug in einem zweiten Schritt zu vermeiden. An welcher Stelle, in welcher Form und in welcher Höhe ein Staat sein Besteuerungsrecht ausgestaltet, ist diesem frei überlassen.

Zusammenfassend kann man sagen, dass nach dem Urteil „Eschenbrenner“ der Kassenstaat, aus dem eine Leistung stammt, hier Deutschland, auch (fiktive) Lohnsteuer **nach seinen eigenen steuerrechtlichen Vorschriften** berechnen und in Abzug bringen kann, wenn oder obwohl

- a) die Person im Kassenstaat nicht (unbeschränkt) steuerpflichtig ist und
- b) die Leistung im Kassenstaat nicht der Steuer unterliegt,

sofern dem Kassenstaat das Besteuerungsrecht z.B. aus einem DBA zusteht.

¹⁶ Urteil EuGH v. 02.03.2017 – C-496/15 „Eschenbrenner“, Rz. 42 f.



Beachtet man dies, ist festzustellen, dass im Fall „Eschenbrenner“ wesentliche Unterschiede zu den vorangegangenen Urteilen liegen und, dass es sich damit gerade nicht um eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung handelt, sondern eher um eine Präzisierung.

III. Übertragbarkeit der Rechtsprechung „Eschenbrenner“ auf das Elterngeld

Damit Deutschland als Kassenstaat das Elterngeld nach seinen (steuerrechtlichen) Vorgaben berechnen darf, müssten also die o.g. Voraussetzungen nach dem Urteil „Eschenbrenner“ vorliegen.

In der zugrunde liegenden Konstellation (Grenzgänger wohnhaft in Frankreich, arbeitet in Deutschland) ist die betroffene Person im Kassenstaat Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig, und das Elterngeld ist in Deutschland ebenso wie das Insolvenzgeld steuerfrei¹⁷. Aber in Frankreich wohnhafte und in Deutschland arbeitende Grenzgänger sind auch nach der letzten Änderung des DBA mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Frankreich steuerpflichtig (Artikel 13 Abs. 5 DBA).

Das Elterngeld fällt allerdings nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sondern untersteht unstreitig als „sonstige Einkünfte“ der Regelung des Art. 18 des DBA. **Danach obliegt Frankreich die Besteuerungshoheit.** Damit sind die Grundsätze zur Berechnung des Insolvenzgeldes aus dem Urteil „Eschenbrenner“ nicht ohne weiteres auf das Elterngeld übertragbar, denn Deutschland als Kassenstaat hat gerade **kein Besteuerungsrecht.** Der (neuerdings wieder, aber nur temporär) vorgenommene Abzug einer deutschen (fiktiven) Steuer kann nicht durch die „neue“ EuGH-Rechtsprechung aus dem Urteil „Eschenbrenner“ gerechtfertigt werden.

Dies bedeutet, dass die bisher gültigen Grundsätze aus den Urteilen „Erny“ und „Merida“ anwendbar bleiben. Ganz konkret heißt das, dass für das Elterngeld der Abzug einer deutschen (fiktiven) Steuer eine zumindest dann eine mittelbare Diskriminierung der Grenzgänger darstellt, wenn dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht zusteht.

¹⁷ § 3 Nr. 67b) EStG.



IV. Stellt die vorläufige Berechnungsmethode ebenfalls eine Diskriminierung dar?

Es stellt sich die Frage, ob eine vorläufige Berechnung anhand der deutschen fiktiven Steuer ebenfalls eine Diskriminierung darstellen könnte, obwohl ein Antrag auf Berechnung anhand der französischen Steuer gestellt wurde.

Das deutsche Recht sieht vor, dass sich das Elterngeld nach dem Einkommen der letzten 12 Monate vor der Geburt des Kindes bemisst.¹⁸ Der Bemessungszeitraum von 12 Monaten vor Geburt impliziert, dass die tatsächlichen Steuern und Einnahmen aus diesen 12 Monaten nachgewiesen werden müssen. Es ist nachvollziehbar, dass zum Zeitpunkt der Antragstellung in einem laufenden Jahr für dieses Jahr noch kein Steuerbescheid vorliegen kann, da dieser immer erst nach Ablauf des Kalenderjahres, meistens im darauf folgenden Jahr ergehen kann. Daher ist ein vollständiger Nachweis zum Zeitpunkt der Antragstellung nicht möglich, sodass sich die Elterngeldstelle auf andere Weise behelfen muss.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist „eine Vorschrift des nationalen Rechts oder eine vertragliche Bestimmung, sofern sie nicht objektiv gerechtfertigt ist und in einem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck steht, als mittelbar diskriminierend anzusehen, wenn sie sich ihrem Wesen nach eher auf Wanderarbeitnehmer als auf inländische Arbeitnehmer auswirken kann und folglich die Gefahr besteht, dass sie Wanderarbeitnehmer besonders benachteiligt.“¹⁹

Die hier gegenständliche Handhabung durch deutsche Elterngeldstellen benachteiligt nach Auffassung der TFG 2.0 in erste Linie Grenzgänger, die einen Antrag auf Berechnung anhand der tatsächlichen französischen Steuer gestellt haben. Darüber hinaus ist auch keine Rechtsgrundlage oder Rechtfertigung ersichtlich, wonach bzw. warum bis zum endgültigen Nachweis dieses Zeitraums „ersatzweise“ die deutsche Steuer berücksichtigt wird. Zudem wird nach dem Kenntnisstand der TFG 2.0 von anderen Elterngeldstellen unmittelbar die französische Steuer ausgehend von dem letzten oder den beiden letzten vorliegenden französischen Steuerbescheiden berücksichtigt, sofern ein entsprechender

¹⁸ § 2b BEEG.

¹⁹ EuGH Urteil v. 28.06.2012 – C 172/11- „Erny“, Rz. 41.



Antrag gestellt wurde. Auch wenn diese Handhabung ebenfalls eine Nachberechnung erfordern sollte, ist doch anzunehmen, dass in der Regel die vorläufige Berechnung auf diese Art und Weise näher an der tatsächlichen sein wird, als wenn eine fiktive Steuer eines nicht abzugsberechtigten Mitgliedstaates zugrunde gelegt wird. Auch auf Nachfrage der TFG 2.0 wurde keine weitergehende (rechtliche) Begründung abgegeben, welche zu einer anderen Einschätzung führen würde.

Mangels erkennbarer Rechtfertigung ist somit davon auszugehen, dass diese vorläufige Berechnung anhand der deutschen (fiktiven) Steuer, wenn auch nur temporär, gegen Unionsrecht verstößt eine Diskriminierung der Grenzgänger darstellt.

V. Allgemeines Abzugsverbot

Darüber hinaus stellt sich auch weiterhin die Frage, ob zur Bestimmung der Höhe des Elterngeldes überhaupt ein Abzug vorgenommen werden darf, also ob die bisherige Berechnung unter Zugrundelegung der tatsächlichen französischen Steuer rechtmäßig ist.

Diese Frage ist u.a. mit Blick auf die Besteuerungshoheit und die steuerliche Behandlung des Elterngeldes in Frankreich zu untersuchen.

Ziel dieser Art der Berechnung des Elterngeldes ist es, in einem ersten Schritt die Lohnsteuer abzuziehen, um einen weiteren 2. Schritt der Besteuerung zu vermeiden. Diese Vorgehensweise entspricht der bzgl. des Insolvenzgeldes, und wird vom Vertreter der Bundesregierung im Rahmen des „Eschenbrenner“-Verfahrens bestätigt.²⁰ Grob vereinfacht gesprochen, stellt diese Berechnungsmethode eine Art der vorweggenommenen Besteuerung dar, was im zweiten Schritt dadurch manifestiert wird, dass diese Leistungen steuerfrei sind. Wie bereits zuvor dargestellt, steht es jedem Staat frei, das ob, wie und wann einer Steuer zu gestalten. Voraussetzung ist, dass ihm auch ein Besteuerungsrecht zusteht.

Besteht zwischen zwei Staaten ein DBA und macht der Staat, dem die Besteuerungshoheit für eine Einkunftsart zusteht, von diesem Recht keinen Gebrauch, besteht die Möglichkeit

²⁰ Urteil EuGH v. 02.03.2017 – C-496/15 „Eschenbrenner“, Rz. 42.



eine sogenannte „Rückfallklausel“ zu vereinbaren, wonach das Besteuerungsrecht dem eigentlich unzuständigen Staat zurückfällt.

Das DBA zwischen Deutschland und Frankreich sieht jedoch keine solche Rückfallklausel vor, sodass auch hierdurch keine Möglichkeit eingeräumt wurde, wonach Deutschland einen Steuerabzug vornehmen dürfte, ohne im „Besitz“ des Besteuerungsrechtes zu sein.

Erschwerend kommt hinzu dass, auch wenn dies für die rechtliche Betrachtung nicht ausschlaggebend ist, das deutsche Elterngeld in Frankreich einer eigenen Besteuerung unterliegt.

Zwar regelt das französische Steuerrecht (Code général des impôts), dass die französischen Leistungen, die mit dem deutschen Elterngeld vergleichbar sind²¹, steuerfrei sind²², aber das französische Finanzministerium hat mehrfach²³ bestätigt, dass dies für ausländische vergleichbare Einkünfte nur bis zur Höhe der gewährten französischen Leistung übertragbar ist. Diese liegt zurzeit bei 396,01 Euro. Dies bedeutet, dass das deutsche Elterngeld in Frankreich mit dem das französische „Elterngeld“ übersteigenden Betrag (also ab 396,02 Euro) wiederum besteuert wird. Und das, obwohl schon zuvor eine französische Steuer abgezogen wurde, die ihrerseits nicht der tatsächlichen Steuerlast entspricht, sondern „lediglich“ die bisherige Einkommensteuer der letzten 12 Monate vor der Geburt widerspiegelt.

Obliegt einem Staat **nicht die Besteuerungshoheit**, kann er aus Sicht der TFG 2.0 weder darüber entscheiden **ob, wann** (in einem ersten oder zweiten Schritt) und **in welcher Höhe** eine Leistung besteuert wird. Dieses Recht liegt allein beim zuständigen Staat, hier Frankreich.

Auch wenn die französische Steuer zugrunde gelegt wird, trifft hierdurch Deutschland eine vorweggenommene Entscheidung hinsichtlich des „Ob“ der Besteuerung.

Es liegt also eine faktische Doppelbelastung vor.

²¹ Nach Auskunft der Direction Départementale des Finances Publiques de la Moselle“ vom 28.02.2019 sind als französisches Äquivalent die sog. « PreParE »-Leistungen zu sehen.

²² Article 81-2 du code général des impôts in Verbindung mit Art. L511-1 du code de la sécurité sociale.

²³ zuletzt per E-Mail vom 28.02.2019 durch die „Direction Départementale des Finances Publiques de la Moselle“.



VI. Fazit

- Weder durch die vermeintlich geänderte Rechtsprechung des EuGH in dem Urteil „Eschenbrenner“, noch durch die jüngste Änderung des DBA zwischen Deutschland und Frankreich, steht Deutschland ein Besteuerungsrecht für das von Deutschland ausgezahlte Elterngeld an in Frankreich wohnende und in Deutschland arbeitende Grenzgänger zu.
- Da Deutschland beim Elterngeld kein Besteuerungsrecht zusteht, sind die Grundsätze aus dem Urteil „Eschenbrenner“ nicht auf die hiesige Konstellation betreffend das Elterngeld übertragbar. Es bleiben somit die Grundsätze, die aus den Urteilen „Erny“ und „Merida“ resultieren, und die die TFG bereits 2014 in einem Gutachten dargestellt hat, anwendbar, d.h. **es darf kein Steuerabzug der deutschen Steuer für die Berechnung des Elterngeldes zugrunde gelegt werden, auch nicht zur vorläufigen Berechnung.**
- Die Frage, ob ein Mitgliedstaat, unter den gleichen Voraussetzungen wie dem zugrunde liegenden Sachverhalt, eine (fiktive) Steuer, auch als (vorübergehende) Berechnungsmethode nach seinen eigenen steuerrechtlichen Vorschriften in Abzug bringen darf, richtet sich danach, **ob ihm die Besteuerungshoheit zusteht und nicht danach, ob der andere Mitgliedstaat von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch macht.**
- Die TFG 2.0 vertritt auch weiterhin die Auffassung, dass aufgrund des Umstandes, dass Frankreich das Besteuerungsrecht zusteht und zudem auch (teilweise) davon Gebrauch macht, Deutschland bei der Berechnung des Elterngeldes als Entgeltersatzleistung keinerlei Abzug vornehmen darf.



Haftungsausschluss:

Für die in diesem Gutachten bereitgestellten Informationen gilt Haftungsausschluss. Die Informationen wurden sorgfältig zusammengestellt und übersetzt. Dennoch können Irrtümer nicht ausgeschlossen werden. Die TFG 2.0 kann nicht gewährleisten, dass der Inhalt der aufgeführten Links und Internetseiten unverändert bleibt.

Urheberrechte: © Task Force Grenzgänger 2.0, März 2019

Das Werk einschließlich aller Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung der Task Force Grenzgänger der Großregion 2.0 unzulässig.

Task Force Grenzgänger 2.0

Esther Rippel – Céline Laforsch

05. 03.2019

Ministerium für Wirtschaft, Arbeit, Energie und
Verkehr des SAARLANDES
Task Force Grenzgänger 2.0
Franz-Josef-Röder-Straße 17 • 66119 Saarbrücken
taskforce.grenzgaenger@wirtschaft.saarland.de
www.tf-grenzgaenger.eu
www.tf-frontaliers.eu

Ostbelgien

Rheinland-Pfalz
MINISTERIUM FÜR SOZIALES,
ARBEIT, GESUNDHEIT
UND DEMOGRAPHIE

LE GOUVERNEMENT
DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG
Ministère du Travail, des Tempéraments
et de l'Économie sociale et solidaire

TRIER

Wallonie

PRÉFET
DE LA RÉGION
GRAND-EST

LE FOREM

AK
Arbeitsagentur des Saarlandes
Beratung, Bildung, Forschung

CHAMBRE DES SALAIRES
LUXEMBOURG

Grand Est
ALSACE CHAMPAGNE-ARDENNE LORRAINE

MOS
MOSAN REGION DES DÉPARTEMENTS DE LA MOSELLE

Ministère für
Wirtschaft, Arbeit,
Energie und Verkehr
SAARLAND

Maison du Luxembourg
Thémis