

Gesetzentwurf
der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen (Grenzpendlergesetz)

A. Zielsetzung

Berücksichtigung der die Leistungsfähigkeit eines beschränkt Einkommensteuerpflichtigen mindernden persönliche Verhältnisse bei der Steuerfestsetzung, wenn der beschränkt Steuerpflichtige ausschließlich oder fast ausschließlich nur im Inland steuerbare Einkünfte erzielt.

B. Lösung

Einführung einer der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht weitgehend angenäherten Sonderform der beschränkten Einkommensteuerpflicht.

C. Alternativen

Keine

D. Kosten

Für die Haushalte der Gebietskörperschaften ergeben sich in den Rechnungsjahren 1994 bis 1997 die nachstehenden finanziellen Auswirkungen:

Fristablauf: 26.11.93

...

727/93

Steuermindereinnahmen				
- in Mio DM -				
	1994	1995	1996	1997
Bund	39	43	43	43
Länder	39	42	42	42
Gemeinden	14	15	15	15
insgesamt	92	100	100	100

15.10.93

Fz - AS

Gesetzentwurf
der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen (Grenzpendlergesetz)

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler

Bonn, den 15. Oktober 1993

021 (43) - 522 00 - Ste 196/93

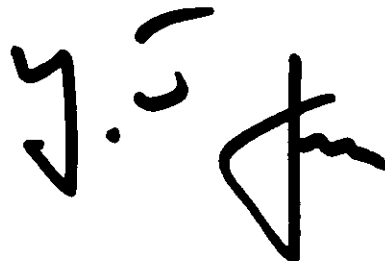
An den
Präsidenten des Bundesrates

Hiermit übersende ich gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes den von der Bundesregierung beschlossenen

Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Entlastung von
Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen
natürlichen Personen (Grenzpendlergesetz)

mit Begründung und Vorblatt.

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.



Fristablauf: 26.11.93

Entwurf

eines Gesetzes zur steuerlichen Entlastung von
Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen
natürlichen Personen
(Grenzpendlergesetz)

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Artikel 1

Anderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. September 1990 (BGBl. I S. 1898, 1991 I S. 808), zuletzt geändert durch Artikel . des Gesetzes vom (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. § 1 Abs. 3 wird wie folgt gefaßt:

“(3) Als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gelten auch natürliche Personen, die die Voraussetzungen des Absatzes 2 Nr. 1 und 2 erfüllen, sowie ihr nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte, wenn die Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihrem Ehegatten im Ausland einkommensteuerpflichtige Einnahmen von nicht mehr als 8 000 Deutsche Mark im Veranlagungszeitraum beziehen. Satz 1 ist entsprechend anzuwenden bei Empfängern von Versorgungsbezügen im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, soweit dafür nicht nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung das Besteuerungsrecht dem ausländischen Staat zusteht, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat.

2. § 32 b Abs. 1 wird wie folgt gefaßt:

"(1) Hat ein unbeschränkt Steuerpflichtiger oder ein beschränkt Steuerpflichtiger, auf den § 50 Abs. 4 Anwendung findet,

1. a) Arbeitslosengeld, Arbeitslosenhilfe, Kurzarbeitergeld, Schlechtwettergeld, Konkursausfallgeld, Übergangsgeld, Altersübergangsgeld, Unterhaltsgeld als Zuschuß, Überbrückungsgeld, Eingliederungsgeld oder Krankengeld nach dem Arbeitsförderungsgesetz,
- b) Krankengeld, Mutterschaftsgeld, Verletztengeld, Übergangsgeld oder vergleichbare Lohnersatzleistungen nach der Reichsversicherungsordnung, nach dem Fünften oder Sechsten Buch Sozialgesetzbuch, dem Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte, dem Zweiten Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte, dem Angestelltenversicherungsgesetz oder dem Reichsknappschaftsgesetz,
- c) Mutterschaftsgeld, Zuschuß zum Mutterschaftsgeld, die Sonderunterstützung nach dem Mutterschutzgesetz sowie den Zuschuß nach § 4 a der Mutterschutzverordnung oder einer entsprechenden Landesregelung,
- d) Arbeitslosenbeihilfe oder Arbeitslosenhilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz,
- e) Entschädigungen für Verdienstausschlag nach dem Bundes-Seuchengesetz,
- f) Versorgungskrankengeld oder Übergangsgeld nach dem Bundesversorgungsgesetz,

- g) Aufstockungsbeträge nach dem Altersteilzeitgesetz,
- h) Verdienstausfallentschädigung nach dem Unterhaltssicherungsgesetz,
- i) Vorruhestandsgeld nach der Verordnung über die Gewährung von Vorruhestandsgeld vom 8. Februar 1990 (GBl. I Nr. 7 S. 42), die nach Anlage II Kapitel VIII Sachgebiet E Abschnitt III Nr. 5 des Einigungsvertrags vom 31. August 1990 in Verbindung mit Artikel 1 des Gesetzes vom 23. September 1990 (BGBl. 1990 II S. 885, 1209) mit Änderungen und Maßgaben fortgilt,

oder

- 2. ausländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, oder Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer steuerfrei sind oder nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte im Sinne des § 50 Abs. 4, wenn deren Summe positiv ist,

bezogen, so ist auf das nach § 32 a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden."

- 3. § 39 d wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 2 wird wie folgt gefaßt:

"(2) In die nach Absatz 1 zu erteilende Bescheinigung trägt das Finanzamt auf Antrag des Arbeitnehmers folgendes ein:

1. bei Anwendung des § 50 Abs. 1 Satz 6

- a) Werbungskosten, die bei den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit anfallen (§ 9), soweit sie den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9 a Satz 1 Nr. 1) übersteigen,
- b) Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs.1 Nr.5 und des § 10 b, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10 c Abs.1) übersteigen.

2. bei voraussichtlicher Anwendung des § 50 Abs. 4 für jeden Kinderfreibetrag von 2.052 Deutsche Mark den Zähler 0,5 und für jeden Kinderfreibetrag von 4.104 Deutsche Mark den Zähler 1 und als vom Arbeitslohn abzuziehenden Freibetrag die Summe der folgenden Beträge:

- a) Werbungskosten, die bei den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit anfallen (§ 9), soweit sie den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9 a Satz 1 Nr. 1) übersteigen,
- b) Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1 a, 4 bis 9 und des § 10 b, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10 c Abs. 1) übersteigen,
- c) die nach § 32 Abs. 6 Satz 4 ermäßigten Kinderfreibeträge,
- d) die Beträge, die nach den §§ 33, 33 a, 33 b und 33 c als außergewöhnliche Belastung zu gewähren sind und
- e) abweichend von Absatz 1 Satz 1 die Steuerklasse III, wenn die Voraussetzungen des § 38 b Satz 2 Nr. 3 Buchstabe b vorliegen.

Der Antrag kann nur nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum Ablauf des Kalenderjahrs gestellt werden, für das die Bescheinigung gilt. Das Finanzamt hat die Summe der eingetragenen Beträge durch Aufteilung in Monatsfreibeträge, erforderlichenfalls Wochen- und Tagesfreibeträge, jeweils auf die voraussichtliche Dauer des Dienstverhältnisses im Kalenderjahr gleichmäßig zu verteilen. § 39 a Abs. 4 und 5 ist sinngemäß anzuwenden."

b) Dem Absatz 3 wird folgender Satz angefügt:

"Auf Verlangen des beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber bei Beendigung des Dienstverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahrs eine Lohnsteuerbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erteilen; dabei sind die Vorschriften des § 41 b Abs. 1 Satz 2 bis 7 und Abs. 2 sinngemäß anzuwenden."

4. § 50 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:

"(1) Beschränkt Steuerpflichtige dürfen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 bis 8) oder Werbungskosten (§ 9) nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. § 10 Abs. 1 Nr. 5 ist anzuwenden. § 10 d ist nur anzuwenden, wenn Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen und sich aus Unterlagen ergeben, die im Inland aufbewahrt werden. § 34 ist nur insoweit anzuwenden, als er sich auf Gewinne aus der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (§ 14), eines Gewerbebetriebs (§ 16), einer wesentlichen Beteiligung (§ 17) oder auf Veräußerungsgewinne im Sinne des § 18 Abs. 3 bezieht. Die übrigen Vorschriften der §§ 10 und 34 und die §§ 9 a, 10 c,

16 Abs. 4 Satz 3, § 20 Abs. 4, §§ 24 a, 32, 32 a Abs. 6, §§ 32 d, 33, 33 a, 33 b und 33 c sind nicht anzuwenden. Abweichend von Satz 5 sind bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen, § 9 a Satz 1 Nr. 1, § 10 c Abs. 1 mit der Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 5 und des § 10 b nachzuweisen, sowie § 10 c Abs. 2 und 3 ohne Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen, anzuwenden. Die Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen nach § 9 a Satz 1 Nr. 1 und § 10 c Abs. 1 bis 3 ermäßigen sich zeitanteilig, wenn Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 nicht während eines vollen Kalenderjahrs oder Kalendermonats zu- geflossen sind."

b) Dem Absatz 3 wird folgender Satz angefügt:

"In den Fällen des Absatzes 1 Satz 6 und des Absatzes 4 ist der Sonderfreibetrag nach Satz 1 nicht abzuziehen und Satz 2 nicht anzuwenden."

c) Absatz 4 wird wie folgt gefaßt:

"(4) Bei beschränkt Steuerpflichtigen, deren Summe der Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 vom Hundert der deutschen Einkommensteuer unterliegt, sind auf Antrag abweichend von Absatz 1 Satz 5 die dort genannten Vorschriften anzuwenden, soweit die Voraussetzungen für deren Anwendung erfüllt sind. Satz 1 ist auch anzuwenden, wenn die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 12 000 Deutsche Mark im Kalenderjahr betragen. Der Betrag nach Satz 2 ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des beschränkt Steuerpflichtigen notwendig und angemessen ist. Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen,

gelten als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend. Steht beiden beschränkt steuerpflichtigen Elternteilen für dasselbe Kind ein Kinderfreibetrag zu, ist § 32 Abs. 6 Satz 3 nicht anzuwenden. Dem beschränkt steuerpflichtigen Elternteil steht ein Kinderfreibetrag nicht zu, wenn der andere Elternteil unbeschränkt steuerpflichtig ist und einen Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 Satz 3 erhält. Absatz 1 Satz 7 ist nicht anzuwenden; Absatz 2 ist nur auf Einkünfte im Sinne des Satzes 4 anzuwenden. Ist der Antragsteller in einem Teil des Kalenderjahrs unbeschränkt steuerpflichtig, gilt er für das Kalenderjahr abweichend von § 2 Abs. 7 insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig."

d) Absatz 5 wird wie folgt gefaßt:

"(5) Die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn oder vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50 a unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten. § 36 Abs. 2 Nr. 3 ist nicht anzuwenden. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, wenn

1. die Einkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind oder
2. nachträglich festgestellt wird, daß die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 2 oder 3 nicht vorgelegen haben; § 39 Abs. 5 a ist sinngemäß anzuwenden oder
3. a) Absatz 4 Anwendung findet. In diesem Fall wird der beschränkt Steuerpflichtige auf Antrag zur Einkommensteuer veranlagt; § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 gilt sinngemäß;

- b) eine Eintragung nach § 39 d Abs.2 Satz 1 Nr.2 vorgenommen worden ist. In diesem Fall wird eine Veranlagung stets durchgeführt.

Einkünfte im Sinne des Absatzes 4 Satz 4 werden nur im Rahmen des § 32 b berücksichtigt."

- 5. In § 52 wird nach Absatz 30 folgender Absatz 30 a eingefügt:

"(30 a) Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn sind die §§ 39 d und 50 erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 1994 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 1994 zufließen, sofern nicht beantragt wird, diese Vorschriften bereits auf den laufenden Arbeitslohn der in 1994 endenden Lohnzahlungszeiträume und auf in 1994 zufließende sonstige Bezüge anzuwenden. § 50 Abs. 4 in Verbindung mit den dort genannten Vorschriften und mit § 32 b Abs. 1 ist auch für Veranlagungszeiträume vor 1994 anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind oder eine bestandskräftige Entscheidung über einen vor dem 13. Oktober 1993 gestellten Antrag auf Billigkeitsmaßnahmen noch nicht vorliegt."

Artikel 2

Anderung des Ausführungsgesetzes Grenzgänger Niederlande

Das Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande in der Fassung der Bekanntmachung vom 24. Februar 1986 (BGBl. I S. 321), geändert durch Artikel 7 des Gesetzes vom 25. Februar 1992 (BGBl. I S. 297, 312), wird wie folgt geändert:

1. § 2 wird wie folgt gefaßt:

"§ 2

(1) Bei Arbeitnehmern mit Wohnsitz im Königreich der Niederlande, deren Summe der Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 vom Hundert der deutschen Einkommensteuer unterliegt, gilt für die Besteuerung bei in der Bundesrepublik Deutschland bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abweichend von § 50 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes folgendes:

1. § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1 a, 4 bis 7 und 9, § 10 c Abs. 1, §§ 24 a, 32 Abs. 1 bis 6 und § 32 d des Einkommensteuergesetzes sind anzuwenden. § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes ist auch anzuwenden, wenn der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte, für den dem Arbeitnehmer Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder Weiterbildung erwachsen, seinen Wohnsitz im Königreich der Niederlande hat.

2. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer nach § 5 können die tatsächlichen Vorsorgeaufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes, die der Arbeitnehmer und sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte geleistet haben, nach Maßgabe der übrigen hierfür nach § 10 des Einkommensteuergesetzes geltenden Vorschriften als Sonderausgaben abgezogen werden.
3. unbesetzt
4. Die §§ 33, 33 a sowie § 33 b Abs. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes sind anzuwenden, und zwar auch dann, wenn die Voraussetzungen in der Person des nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten des Arbeitnehmers gegeben sind und der Ehegatte den Wohnsitz im Königreich der Niederlande hat.
5. § 50 Abs. 1 Satz 7 des Einkommensteuergesetzes ist in den Fällen des § 5 nicht anzuwenden.
6. § 50 Abs. 4 Satz 5, 6 und 8 des Einkommensteuergesetzes sind sinngemäß anzuwenden.

(2) Bei Ehegatten,

1. die nicht dauernd getrennt leben und bei denen diese Voraussetzung zu Beginn des Kalenderjahrs vorgelegen hat oder im Laufe des Kalenderjahrs eingetreten ist und

2. von denen wenigstens einer Arbeitnehmer ist,

ist für die Anwendung des Absatzes 1 Voraussetzung, daß die Summe der Einkünfte beider Ehegatten mindestens zu 90 vom Hun-

dert in der Bundesrepublik Deutschland der Einkommensteuer unterliegt. § 10 Abs. 3, § 10 c Abs. 4, § 32 Abs. 6 Satz 2 und § 32 a Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes sind sinngemäß anzuwenden.

(3) Beantragt ein Steuerpflichtiger, der die Voraussetzungen des Absatzes 1 oder 2 erfüllt, die Anwendung des § 50 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes, findet dieses Gesetz keine Anwendung."

2. § 3 wird wie folgt gefaßt:

"§ 3

Bei Arbeitnehmern, die die Voraussetzungen des § 2 erfüllen, sind auf Antrag in der Bescheinigung nach § 39 d des Einkommensteuergesetzes auch die Beträge einzutragen, die nach § 32 Abs. 1 bis 6, den §§ 33, 33 a und § 33 b Abs. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes zu berücksichtigen sind; § 39 d Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes ist insoweit sinngemäß anzuwenden. § 39 a Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes ist sinngemäß anzuwenden."

3. § 5 wird wie folgt gefaßt:

"§ 5

Arbeitnehmer, die die Voraussetzungen des § 2 erfüllen, können hinsichtlich ihrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragen. § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes ist sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden, daß vor Ablauf des Kalenderjahrs die Veranlagung nur durchgeführt werden kann, wenn der Arbeit-

nehmer oder im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten beide Ehegatten verstorben sind. § 32 b des Einkommensteuergesetzes ist sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden, daß auch andere in der Bundesrepublik Deutschland bezogene Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit und nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte des Arbeitnehmers, im Fall der Zusammenveranlagung auch solche des Ehegatten, in Absatz 1 Nr. 2 der Vorschrift einzubeziehen sind."

4. § 6 Abs. 2 Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

"(2) Für die Veranlagung zur Einkommensteuer nach § 5 ist das Betriebsstättenfinanzamt, bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern das Betriebsstättenfinanzamt, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt beschäftigt war, zuständig."

5. § 7 wird wie folgt gefaßt:

"§ 7

Bei einem verheirateten Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Königreich der Niederlande, der

1. in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und
2. mit seinem Ehegatten die Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 erfüllt,

sind auch § 1 Abs. 1 Nr. 2 und 3, § 2 Abs. 1 Nr. 1, 2, 5 und 6, Abs. 2 und 3 sowie §§ 4, 5 Satz 2 dieses Gesetzes anzuwenden. § 33 b Abs. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes ist auch anzuwenden, wenn die Voraussetzungen in der Person des Ehegatten gegeben sind und der Ehegatte den Wohnsitz im Königreich

der Niederlande hat. § 46 des Einkommensteuergesetzes ist mit der Maßgabe anzuwenden, daß die von dem beschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten in der Bundesrepublik Deutschland bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und die davon einbehaltene Lohnsteuer einzubeziehen sind. Abweichend von § 39 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes ist für die Eintragung der Steuerklassen III und IV das Finanzamt zuständig."

6. § 8 wird wie folgt gefaßt:

"§ 8

Dieses Gesetz ist erstmals für das Kalenderjahr 1994 anzuwenden. Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gilt Satz 1 mit der Maßgabe, daß das Gesetz erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden ist, der für einen nach dem 31. Dezember 1993 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 1993 zufließen."

Artikel 3

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tage nach der Verkündung in Kraft.

Begründung

I. Allgemeiner Teil

Der Deutsche Bundestag hat in seiner Sitzung vom 06.12.1985 anläßlich der Verabschiedung des Steuerbereinigungsgesetzes 1986 u.a. folgende EntschlieÙung gefaßt (BT-Drs. 10/4498, S. 5, Nr. 2 b):

"Unter beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern innerhalb und außerhalb des öffentlichen Dienstes ist infolge der Rechtsänderungen der letzten Zeit, vor allem wegen des Steuersenkungsgesetzes 1986/1988, das für zahlreiche Grenzgänger den Wegfall der Kinderfreibeträge und damit auch des Haushaltsfreibetrags nach sich zog, Unruhe entstanden. Die Forderung nach familiengerechter Besteuerung verstärkt sich, soweit im Einzelfall die Bundesrepublik Deutschland die Einkünfte der Arbeitnehmer ausschließlich besteuert. Der Deutsche Bundestag hält diese Forderung für gerechtfertigt und bittet die Bundesregierung, möglichst bald einen Gesetzentwurf zur Neuordnung der Besteuerung beschränkt einkommensteuerpflichtiger Grenzgänger vorzulegen, der eine familien-gerechte Besteuerung dieser Personengruppe im größtmöglichen Umfang vorsieht. Er bittet die Bundesregierung, im Vorgriff auf diese gesetzliche Regelung in der Übergangszeit im Verwaltungswege Härten zu vermeiden."

Im Zusammenhang mit dieser EntschlieÙung hat der Finanzausschuß des Deutschen Bundestages in seiner Sitzung am 04.12.1985 den Bundesminister der Finanzen ersucht

"eine Übersicht der betroffenen Fallgruppen und ihrer Behandlung von Grenzgänger- und Grenzbewohnerproblemen"

zu erstellen und ihre einkommensteuerrechtliche/lohnsteuerrechtliche Behandlung zu erläutern.

Der Bericht des Bundesministers der Finanzen vom 13.02.1990 über die Behandlung der verschiedenen Gruppen von Grenzgängern und anderen Grenzlandbewohnern bei der Einkommensteuer/Lohnsteuer

(Grenzgängerbericht) enthält neben einer umfassenden Bestandsaufnahme der vielschichtigen und komplexen Grenzgängerproblematik Hinweise auf verschiedene Lösungsmöglichkeiten. Der Finanzausschuß des Deutschen Bundestages hat in seiner Sitzung am 09.05.1990 die Bundesregierung auf der Grundlage der genannten Entschließung des Deutschen Bundestages gebeten, "in Konsequenz des Grenzgängerberichtes Regelungen zur Besteuerung der Grenzgänger auf der Grundlage des sog. Tätigkeitsstaatsprinzips zu treffen, die in den Auswirkungen den entsprechenden einschlägigen Regelungen für Angehörige des öffentlichen Dienstes gleichkommen".

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf löst die Bundesregierung ihre Zusage ein, auf der Grundlage des Tätigkeitsstaatsprinzips einen Gesetzentwurf zur Neuordnung der Grenzgängerbesteuerung zu erarbeiten, der der persönlichen und familiären Situation der Grenzgänger in verstärktem Maße Rechnung trägt. Der Entwurf berücksichtigt zugleich die neuere Entwicklung der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung. Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 20.04.1988 (BStBl 1990 II S. 701) einem beschränkt Steuerpflichtigen mit ausschließlich oder fast ausschließlich nur im Inland steuerbaren Einkünften einen verfassungsrechtlichen Anspruch auf Steuererlaß zugestanden, soweit die Steuer darauf beruht, daß die seine Leistungsfähigkeit mindernden persönlichen Verhältnisse bei der Steuerfestsetzung nicht berücksichtigt worden sind. Aus Gründen der Rechtssicherheit und -klarheit hält die Bundesregierung eine gesetzliche Regelung für angezeigt, die den vom Bundesfinanzhof vorgeschlagenen (teilweisen) Steuererlaß aus sachlichen Billigkeitsgründen im Rahmen eines gesonderten Erlassverfahrens ersetzt; unberührt bleibt die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen z.B. bei einer außergewöhnlichen persönlichen Notlage. Der Entwurf gibt zugleich die Auffassung der Bundesregierung zu der in dem Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs vom 14. April 1993, Az. I R 29/92, gestellten Frage nach einer mit dem EWG-Vertrag konformen Ausgestaltung der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger wieder.

1. Konzeption der Neuregelung

In seiner Kernregelung sieht der Entwurf die Einführung einer der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht weitgehend angenäherten Sonderform der beschränkten Einkommensteuerpflicht vor:

Erzielt ein beschränkt Steuerpflichtiger - fast - seine gesamten Jahreseinkünfte im Inland (ausländische Einkünfte bis 10 % der gesamten Einkünfte und bis 12.000 DM sind unschädlich; im folgenden wird diese Personengruppe vereinfacht als "Grenzpendler" bezeichnet), erhält er die Möglichkeit, auf Antrag im Rahmen einer Einzelveranlagung (und durch Herabsetzung der Vorauszahlungen, bei Arbeitnehmern durch Eintragung von Freibeträgen in die Bescheinigung nach § 39 d EStG) personen- und familienbezogene einkommensmindernde Abzüge weitgehend wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, dessen Ehepartner, Kinder und sonstige Angehörige im Ausland leben (im folgenden "Gastarbeiter"), geltend zu machen (§ 50 Abs. 4 - neu - EStG). Dies bedeutet insbesondere Abzug von Unterhaltsaufwendungen für den Ehegatten nach § 33 a Abs. 1 EStG (kein Splitting, aber Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen u.a.); für Kinder Abzug des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 EStG in der Fassung des Regierungsentwurfs eines Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzes (StMBG). Ggf. einbehaltene Steuerabzüge vom Lohn, Kapitalertrag oder gemäß § 50 a Abs. 4 EStG werden auf die Einkommensteuer angerechnet, soweit der Bundesrepublik Deutschland für diese Einkünfte das ausschließliche Besteuerungsrecht zusteht.

Die vorgeschlagene Abgrenzung des begünstigten Personenkreises beruht auf folgenden Gründen:

- Keine Beschränkung auf EG-Mitglieder

Mit dem Pendlergesetz soll eine weithin als zu hoch empfundene Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen, die ihr Einkommen im wesentlichen aus dem Inland beziehen, abgesenkt werden, so

daß eine Beschränkung auf Angehörige anderer EG-Mitgliedstaaten nicht sachgerecht wäre.

- Grundsätzlich alle beschränkt Steuerpflichtigen

Die Einräumung personen- und familienbezogener Abzüge für beschränkt Steuerpflichtige davon abhängig zu machen, ob der beschränkt Steuerpflichtige während des ganzen Jahres und täglich pendelt oder in einer bestimmten Grenzzone wohnt, wäre rechtlich nicht überzeugend. Beispielsweise kann ein Grenzpendler, der während des Jahres arbeitslos wird und nur noch steuerfreie Bezüge erhält, von der Berücksichtigung seiner Unterhaltspflichten nicht ausgeschlossen werden.

- Nur Personen, die (fast) ihr gesamtes Einkommen im Inland erzielen

Nach international anerkannten Grundsätzen hat der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für das gesamte Welteinkommen eines Steuerpflichtigen. Es ist daher auch grundsätzlich Aufgabe des Wohnsitzstaates, die personen- und familienbezogenen Abzüge einzuräumen. Ist im Wohnsitzstaat jedoch nicht genügend steuerpflichtige Einkunftsquelle vorhanden, von der diese Abzüge vorgenommen werden können, ist es das Ziel der gesetzlichen Neuordnung, diese im Tätigkeitsstaat zu ermöglichen.

Personen- oder familienbezogene Abzüge sollen daher - in Anlehnung an das Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande (AGGrenzG NL) - nur dann eingeräumt werden, wenn die im Inland erzielten Einkünfte mindestens 90 v.H. der Summe der Einkünfte des Steuerpflichtigen betragen. Die Einkünfte des Ehegatten sind - anders als beim AGGrenzG NL - nicht in die 90 %-Grenze mit einzubeziehen, da - wie bei einem Gastarbeiter - eine Einzelveranlagung durchgeführt werden soll.

Die 90 %-Grenze führt allerdings bei niedrigen Einkommen dazu,

daß der Wohnsitzstaat keine Entlastungen gewährt, obwohl das dort erzielte Einkommen über 10 % beträgt. Daher wird die Kopplung der 90 %-Grenze mit einer festen Mindestgrenze in Höhe von 12.000 DM mit Kürzung nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats vorgeschlagen (ausländische Einkünfte bis 10 % und bis 12.000 DM sind unschädlich).

- Alle Einkunftsarten

Wegen des Gleichheitssatzes ist es erforderlich, alle Einkunftsarten einzubeziehen, soweit der Bundesrepublik Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht zusteht (im Einzelfall einbehaltene Steuerabzüge sind bei der Veranlagung anzurechnen).

Kein Ehegattensplitting

Der Entwurf sieht keine Anwendung der Vorschriften über die Ehegattenbesteuerung einschließlich über das Splitting-Verfahren (§§ 26 ff., 32 a Abs. 5 EStG) für Grenzpendler vor. Eine dahingehende Besserstellung von Pendlern gegenüber Gastarbeitern stieße auf rechtliche Bedenken. Wenn der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eine Berücksichtigung familien- und personenbezogener Umstände im Ausland verlangt, dann gilt dies in erster Linie für unbeschränkt Steuerpflichtige (insbesondere Gastarbeiter) und erst in zweiter Linie für beschränkt Steuerpflichtige, bei denen nicht an die volle, vom Gesamteinkommen abhängige Leistungsfähigkeit angeknüpft wird. Daraus folgt, daß die Abzüge für Grenzpendler nicht über die aus den gleichen Gründen eingeräumten Abzüge für unbeschränkt steuerpflichtige Gastarbeiter hinausgehen dürfen.

Auch EG-rechtlich dürfte eine Benachteiligung von Gastarbeitern gegenüber Grenzpendlern nicht zulässig sein, da beide sich auf das Diskriminierungsverbot und das Recht auf Freizügigkeit berufen können.

Das Grenzpendlergesetz kann daher nur Regelungen treffen, die die steuerlichen Entlastungen der beschränkt Steuerpflichtigen an das Niveau der Entlastungen für Gastarbeiter heranzuführen.

Die Bundesregierung ist den Forderungen insbesondere der EG-Kommission nach Anwendung des Ehegattensplitting für Grenzgänger und Gastarbeiter in der Vergangenheit mit gewichtigen Argumenten entgegengetreten; sie hält an dieser Linie fest:

- Die politisch gewollte weitergehende steuerliche Entlastung für Grenzpendler sollte nicht durch Ausdehnung des Ehegattensplitting auf sie herbeigeführt werden, weil ein Sachverhalt, auf den das Splitting-Verfahren sinnvoll angewendet werden könnte, nicht vorliegt.

Kernpunkt der Vorstellungen, die der Besteuerung nach dem Splitting-Verfahren zugrunde liegen, ist die Zurechnung des aus den Einkünften der Ehegatten ermittelten gemeinsamen Einkommens je zur Hälfte, ohne Rücksicht darauf, wie sich die Einkünfte tatsächlich auf die Ehegatten verteilen. Die Ehegatten werden dementsprechend so besteuert, als ob jeder von ihnen die Hälfte des gemeinsamen Einkommens als Alleinstehender zu versteuern hätte.

- Eine sachgerechte Anwendung des Splitting-Verfahrens hängt demnach davon ab, ob das gemeinsame Einkommen aus allen Einkünften der Ehegatten ermittelt werden kann. Die Möglichkeit dazu stellt nach geltendem Recht die Voraussetzung der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 26 Abs. 1 i.V.m. § 26 b und § 32 a Abs. 5 EStG) sicher. Da die Einbeziehung der im Ausland erzielten Einkünfte eines nicht im Inland ansässigen Ehepartners in die Einkommensermittlung bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht zulässig ist, besteht keine Grundlage für eine sinnvolle Anwendung des Splitting-Verfahrens. Ehegatten, von denen mindestens einer im Ausland lebt, würden in der Regel besser gestellt als Ehe-

gatten, die beide ihren Wohnsitz im Inland haben.

- Die Bedenken entfallen nicht deshalb, weil das Splitting-Verfahren nur Anwendung fände, wenn höchstens 10 v.H. der Summe der Einkünfte beider Ehegatten im Ausland bezogen werden und deren absoluter Wert 12.000 DM nicht übersteigt. Denn selbst in diesen Fällen ergäbe sich eine Besserstellung der Grenzpendler-ehegatten gegenüber im Inland lebenden Ehegatten; während inländische Einkünfte des Ehegatten des Steuerpflichtigen steuerlich grundsätzlich in jeder Höhe, evtl. soweit sie 800 DM übersteigen, zu erfassen sind, würden ausländische Einkünfte weiterhin nur zur Steuer herangezogen, soweit sie die (dortige) Steuerfreigrenze überschreiten; diese Unterschiedlichkeit ließe sich durch den Nachweis fehlender ausländischer Einkünfte nicht vermeiden, weil dazu zwangsläufig auch die Fälle gerechnet würden, in denen Einkünfte unterhalb der Steuerfreigrenze vorliegen.
- Hinzu kommt, daß bei Anwendung des Splitting-Verfahrens für den Ehegatten des Grenzpendlers ein zweiter Grundfreibetrag eingeräumt würde, und zwar in einer am inländischen Existenzminimum orientierten Höhe. Das wäre aber nicht gerechtfertigt, wenn der Ehegatte in einem Land mit geringeren Lebenshaltungskosten wohnt, wie das z.B. bei Polen und der Tschechischen Republik der Fall ist. Dies gilt um so mehr angesichts des Umstands, daß in diesen Fällen schon bisher von einer Kürzung des Grundfreibetrags des Grenzpendlers selbst abgesehen wird, die geringeren Lebenshaltungskosten also insoweit unberücksichtigt bleiben.

Durch die Neuregelung werden hauptsächlich Personen mit Wohnsitz in den Nachbarstaaten Deutschlands steuerlich entlastet. Die Begünstigung von in anderen als in Nachbarstaaten ansässigen Personen dürfte selten vorkommen, ist aber durchaus möglich (z.B. Ruheständler in Mittelmeerländern). Der Personenkreis verringert sich aber ganz erheblich infolge der Grenzgängerregelungen für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer in den Doppelbesteue-

rungsabkommen mit Belgien, Frankreich, Schweiz, Österreich und Niederlande; die Doppelbesteuerungsabkommen mit Dänemark, Luxemburg, der Tschechischen Republik und Polen enthalten keine Grenzgängerregelungen. Die Neuregelung stimmt mit den international anerkannten Grundsätzen des OECD-Musterabkommens überein, daß der Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht hat. Sie soll rückwirkend für alle noch offenen Fälle Anwendung finden.

Die Bundesregierung sieht in ihrem Vorschlag einer stark abgemilderten Besteuerung im Tätigkeitsstaat auch eine Weichenstellung für künftige Revisionen der Grenzgängerregelungen in Doppelbesteuerungsabkommen und für eventuelle Harmonisierungsbestrebungen auf EG-Ebene.

2. Preisauswirkungen

Die steuerlichen Entlastungen für Grenzpendler erhöhen deren verfügbare Einkommen. Unmittelbare preisliche Auswirkungen sind davon nicht zu erwarten, da diese Maßnahmen die verfügbaren Einkommen insgesamt und damit die gesamtwirtschaftliche Nachfrage nur geringfügig erhöhen werden, zumal die Betroffenen ihre erhöhten verfügbaren Einkommen voraussichtlich nur zum Teil im Inland verwenden werden.

3. Kosten

Das Grenzpendlergesetz führt im Entstehungsjahr zu Steuermindereinnahmen in Höhe von 100 Mio DM (Bund: 43 Mio DM). In den Rechnungsjahren 1994 bis 1997 ergeben sich folgende Steuermindereinnahmen:

1994	rd. 92 Mio DM (Bund: rd. 39 Mio DM)
1995 bis 1997 jeweils	rd. 100 Mio DM (Bund: rd. 43 Mio DM)

II. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Einkommensteuergesetz)

Zu Nummer 1 (§ 1 Abs. 3 EStG)

Durch den geänderten Satz 1 werden zum einen auch diejenigen Angehörigen des öffentlichen Dienstes ohne diplomatischen oder konsularischen Status und ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland in die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht einbezogen, die nicht die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen. Zum anderen wird die sog. Härtegrenze von 5000 auf 8000 DM angehoben. Die Betroffenen werden künftig auch dann noch als unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige behandelt, wenn sie im Ausland Einnahmen von bis zu 8000 DM beziehen.

Zu Nummer 2 (§ 32 b Abs. 1 EStG)

Der beschränkt Steuerpflichtige, auf den § 50 Abs. 4 Anwendung findet (vgl. Nummer 4, Buchstabe c), wird weitgehend wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt. Dies bedeutet aber auch, daß seine inländischen steuerfreien Bezüge dem Progressionsvorbehalt unterliegen müssen. Außerdem ist es erforderlich, durch Anwendung des Progressionsvorbehalts auf die Auslandseinkünfte eine Besserstellung gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen zu vermeiden. Zur Verhinderung unangemessener Steuergestaltungen wird der Progressionsvorbehalt auf die positive Summe der Auslandseinkünfte beschränkt.

Zu Nummer 3 (§ 39 d EStG)

Zu Buchstabe a (Absatz 2)

Es handelt sich um Folgeänderungen, die die Regelungen für beschränkt Steuerpflichtige nach § 50 Abs. 1 und Abs. 4 für den

Lohnsteuerabzug umsetzen.

Zu Buchstabe b (Absatz 3)

Nach § 50 Abs. 5 Nr. 3 Buchstabe a werden beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 50 Abs. 4 EStG auf Antrag zur Einkommensteuer veranlagt. Nach § 50 Abs. 5 Nr. 3 Buchstabe b werden beschränkt Steuerpflichtige stets zur Einkommensteuer veranlagt, wenn ihnen ein Freibetrag gemäß § 39 d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 eingetragen worden ist. Die Ergänzung des Absatzes 3 regelt deshalb, daß der Arbeitgeber beschränkt Steuerpflichtigen auf deren Verlangen eine Lohnsteuerbescheinigung auszustellen hat.

Zu Nummer 4 (§ 50 EStG)

Zu Buchstabe a (Absatz 1)

Die Änderung des Klammerzitates in Satz 1 dient der Anpassung an den Regelungsumfang des § 4 EStG.

Bei der Ergänzung des Satzes 5 handelt es sich um eine Folgeänderung zu der durch Artikel 19 des Gesetzes zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms eingeführten Entlastung bei niedrigen Erwerbseinkommen (jetziger § 32 d EStG).

Der neue Satz 6 tritt an die Stelle des bisherigen Absatzes 4. Diese Vorschrift sah bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern die Anwendung einer Reihe von steuerlichen Entlastungsvorschriften (z.B. § 33 a Abs. 1 EStG zur Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen für Kinder im Sinne des § 32 Abs. 1, 3 bis 5 EStG) vor, die nach Satz 5 bei beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht anwendbar sind. Der bisherige § 50 Abs. 4 beruhte auf der Vorstellung des Gesetzgebers, daß Arbeitnehmer typischerweise keine anderen Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit haben. Da diese Typisierung nunmehr - durch die Einführung der 90 %-Grenze - im Gesetz konkretisiert

wird, fände der bisherige § 50 Abs. 4 auch in Fällen Anwendung, in denen beachtliche Einkünfte im Wohnsitzstaat vorliegen. Es müssen daher die personenbezogenen Entlastungen, die in diesen Fällen auch der Wohnsitzstaat gewähren kann, im Tätigkeitsstaat gestrichen werden. Satz 6 sieht aber vor, daß für diese Personengruppe (beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, die nicht unter die Grenzpendlerregelung des Abs. 4 fallen) die Abzugsfähigkeit des Sonderausgaben-Pauschbetrags und der Vorsorgepauschale erhalten bleibt. Die Abzugsfähigkeit der Vorsorgepauschale ist berechtigt, da das Arbeitsentgelt regelmäßig mit Sozialversicherungsbeträgen belastet ist. Die Vorsorgepauschale wird beibehalten, um die Erstellung besonderer Lohnsteuertabellen zu vermeiden. Außerdem wird aus Vereinfachungsgründen der Arbeitnehmer-Pauschbetrag beibehalten, da Werbungskosten im Zusammenhang mit beschränkt steuerpflichtigen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit stets abzugsfähig sind.

Der neue Satz 7 ist inhaltsgleich mit dem bisherigen Abs. 4 Satz 1, 2. Halbsatz. Er bestimmt, daß die Jahres- und Monatsbeträge des Sonderausgaben-Pauschbetrags, der Vorsorgepauschale und des Arbeitnehmer-Pauschbetrags zeitanteilig zu kürzen sind, wenn die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht während eines vollen Kalenderjahres oder Kalendermonats zugeflossen sind.

Zu Buchstabe b (Absatz 3)

Mit dem neuen Satz 3, der die bisherige Regelung des Abs. 4 Satz 2 ersetzt, wird die bisherige ungleiche Behandlung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die zur Einkommensteuer veranlagt werden, und solchen, die nicht veranlagt werden, beseitigt. Der Sonderfreibetrag ist für Arbeitnehmer im Sinne des Absatzes 1 Satz 6 unabhängig davon, ob eine Veranlagung durchgeführt wird, nicht zu gewähren. Auch der Mindeststeuersatz gemäß Satz 2 ist für diese Personengruppe nicht anzuwenden. Das gleiche gilt für die Personen, die unter den neuen Absatz 4 fallen (vgl. Buchstabe c).

Zu Buchstabe c (Absatz 4 - neu -)

Die Vorschrift enthält die Umsetzung des Vorhabens, beschränkt Steuerpflichtige, die (fast) ihr gesamtes Einkommen im Inland erzielen, weitgehend wie unbeschränkt Steuerpflichtige zu behandeln.

Die Sätze 1 bis 4 regeln zunächst den in Betracht kommenden Personenkreis. Es sollen solche beschränkt Steuerpflichtigen von der Regelung ausgeschlossen werden, die für eine steuerliche Berücksichtigung ihrer personen- und familienbezogenen Umstände auf eine Entlastung durch ihren Wohnsitzstaat verwiesen werden können, weil diesem dort genügend steuerpflichtige Einkunftsmasse zur Verfügung steht. Um die Handhabbarkeit der Regelung zu gewährleisten, ist hierbei eine einheitliche und pauschalierende Ausgestaltung erforderlich. Die Finanzverwaltung wäre überfordert, wenn sie unter Anwendung des Steuerrechts des jeweiligen Wohnsitzstaats des beschränkt Steuerpflichtigen ermitteln müßte, ob im Einzelfall der Wohnsitzstaat die personen- und familienbezogenen Umstände angemessen berücksichtigt hat; bei der Berücksichtigung beispielsweise von Kindern müßten zusätzlich auch sonstige Transferleistungen (insbes. Kindergeld) in die Betrachtung einbezogen werden.

Die Regelung schließt deshalb generell solche Personen aus, die mit zu mindestens 10 v.H. ihrer Summe der Einkünfte im Kalenderjahr nicht der inländischen, sondern der Einkommensteuer ihres Wohnsitzstaats unterliegen. Zu den der inländischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünften im Sinne dieser Vorschrift gehört nicht der gemäß §§ 40 bis 40 b pauschal besteuerte Arbeitslohn. Die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 12. November 1986, BStBl II 1987 S. 256 zur insoweit gleichen Regelung in § 2 AGGrenzG NL), so daß beispielsweise ein

nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaates steuerpflichtiger Nutzungswert der eigenen Wohnung nicht zu berücksichtigen ist. Nicht alle im Inland erzielten Einkünfte unterliegen der inländischen Einkommensteuer, auch wenn verfahrensmäßig und zur Sicherstellung der Besteuerung zunächst eine inländische Abzugsteuer erhoben wird. Zu den der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünften gehören daher keine Einkünfte, deren Besteuerungsrecht durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dem Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen zugewiesen wird. Bei bestimmten Einkünften (insbes. bei Dividenden und Lizenzen) sehen die Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig ein Recht des Quellenstaats zur Einbehaltung eines der Höhe nach begrenzten Steuerabzugs vor, den der Wohnsitzstaat bei der Ausübung seines Besteuerungsrechts anrechnet. Da nach der diesen Abkommensregelungen zugrundeliegenden Konzeption der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte im Kern behält, rechnen nach der Regelung in Satz 4 diese Einkünfte nicht zu den der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünften.

Die so ermittelten nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte können ohne Änderung für den Progressionsvorbehalt nach § 32 b EStG verwendet werden. Die 90 %-Grenze würde allerdings bei niedrigen Einkommen dazu führen, daß der Wohnsitzstaat keine Entlastungen gewährt, obwohl die dort steuerpflichtigen Einkünfte über 10 v.H. der Summe der Einkünfte betragen. Daher sieht Satz 2 vor, daß auch für den Fall, daß die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte im Kalenderjahr über 10 v.H. der Summe der Einkünfte liegen, der beschränkt Steuerpflichtige entlastet werden kann, falls seine nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 12.000 DM betragen. Übersteigen die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte diesen Betrag, wird angenommen, daß die personen- und familienbezogenen Umstände des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung dieser Einkünfte durch seinen Wohnsitzstaat berücksichtigt werden. Die Höhe des Betrags ist nicht vergleichbar mit dem in § 32 d EStG festgelegten steuerlich

zu verschonenden Existenzminimum, da letzteres sich nicht auf die Höhe der Einkünfte, sondern des zu versteuernden Einkommens bezieht und ihm ein Katalog von steuerfreien und steuerlich abzugsfähigen Beträgen hinzuzurechnen ist.

Satz 3 sieht vor, daß der Betrag von 12.000 DM (wie z.B. der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG für AuslandsKinder und der Höchstbetrag nach § 33 a Abs. 1 EStG für den Unterhalt von Personen im Ausland) nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats des Steuerpflichtigen entsprechend der ergangenen Ländergruppeneinteilung (BMF-Schreiben vom 11. Dezember 1989 - BStBl I S. 463) gekürzt werden kann.

Die Entlastung des Steuerpflichtigen erfolgt nicht von Amts wegen, sondern nur auf seinen Antrag hin. Der Steuerpflichtige wird Existenz und Höhe seiner nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte regelmäßig durch eine Bestätigung (ggf. Steuerbescheid) seiner ausländischen Wohnsitzfinanzbehörde nachweisen; eine entsprechende gesetzliche Regelung ist aber solange nicht möglich, wie die hierzu erforderlichen Mitwirkungspflichten des Wohnsitzstaats nicht EG-rechtlich oder durch Doppelbesteuerungsabkommen abgesichert sind.

Übersteigen die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen nicht die in den Sätzen 1 bis 4 näher geregelten Grenzen, kann er nach Satz 1 beantragen, daß bei der Besteuerung seiner inländischen Einkünfte die steuerentlastenden Vorschriften, die ansonsten bei beschränkt Steuerpflichtigen nach § 50 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht anzuwenden sind, Anwendung finden. Dies sind insbesondere die Regelungen des § 10 EStG über die Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben, des § 32 Abs. 1 bis 6 EStG über den Kinderfreibetrag, des § 32 d zur Entlastung bei niedrigen Erwerbseinkommen und der §§ 33, 33 a bis 33 c EStG über außergewöhnliche Belastungen. Die Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen für den Ehegatten des Steuerpflichtigen ist im Rahmen des § 33 a Abs. 1 EStG möglich.

Satz 1 enthält auch den klarstellenden Hinweis, daß die steuerentlastenden Vorschriften nur dann Anwendung finden können, wenn deren tatbestandliche Voraussetzungen erfüllt sind. So sind insbesondere Regelungen, die an eine Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer besondere Rechtsfolgen anknüpfen (z.B. in den §§ 9 a, 10 Abs. 3, 10 c Abs. 4, 20 Abs. 4), nicht anwendbar.

Die Sätze 5 und 6 entsprechen den Sätzen 2 und 3 des Absatzes 4 in der Fassung des Regierungsentwurfs eines Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzes. Es handelt sich um Folgeänderungen aufgrund der Erweiterung der Kinderfreibetragsregelung nach § 32 Abs.1 bis 6 EStG auf Auslandskinder.

Satz 7 erster Halbsatz stellt sicher, daß bei der Besteuerung nach Absatz 4 im Rahmen der Veranlagung wie bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen die ungekürzten Jahrespauschalen gewährt werden. Der zweite Halbsatz des Satzes 7 regelt, daß Verluste und Gewinne aus den verschiedenen Einkunftsarten miteinander verrechnet und auch beim Verlustabzug berücksichtigt werden, soweit der Bundesrepublik Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht zusteht.

Mit Satz 8 soll verhindert werden, daß eine Person, die durch Verlegung des Wohnsitzes innerhalb eines Kalenderjahrs sowohl unbeschränkt als auch beschränkt steuerpflichtig ist, die steuerlichen Entlastungsvorschriften doppelt in Anspruch nehmen kann.

Zu Buchstabe d (§ 50 Abs. 5 EStG)

Bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften, die dem Lohn- oder Kapitalertragsteuerabzug oder dem Steuerabzug nach § 50 a Abs. 4 EStG unterliegen, gilt die Einkommensteuer grundsätzlich als abgegolten. Durch die neue Nummer 3 Buchstabe a des Satzes 3 wird in Fällen, in denen beschränkt Steuerpflichtigen nach Maßgabe des

Absatzes 4 auf Antrag personen- und familienbezogene Entlastungen gewährt werden, die Durchführung einer Einkommensteuer-Veranlagung ermöglicht. Der Antrag ist bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG) durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung nach Maßgabe des Absatzes 4 zu stellen. In der neuen Nummer 3 Buchstabe b des Satzes 3 wird eine Pflichtveranlagung zur Einkommensteuer vorgesehen, wenn der beschränkt Steuerpflichtige eine Lohnsteuerermäßigung gemäß § 39 d Abs. 2 Satz 1 Nummer 2 beantragt hat.

Der letzte Satz der Nummer 3 stellt klar, daß Einkünfte, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Inland nur einem der Höhe nach begrenzten Steuerabzug unterliegen, nur im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden können.

Zu Nummer 5 (§ 52 EStG)

Die Regelungen des Gesetzes sind grundsätzlich ab dem Veranlagungszeitraum 1994 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 EStG).

Da das Gesetz voraussichtlich erst im Laufe des Jahres 1994 in Kraft treten wird, regelt Satz 1 zur Vermeidung einer rückwirkenden Belastung von Arbeitnehmern, die zwar unter die Regelung des § 50 Abs. 4 EStG a.F., jedoch nicht unter die Regelung des § 50 Abs. 4 EStG n.F. fallen, daß die Regelung des § 50 Abs. 4 EStG a.F. noch für den Veranlagungszeitraum 1994 angewandt werden kann.

Die rückwirkende Anwendung der neuen Grenzpendlerbesteuerung nach Satz 2 auf alle noch offenen Fälle (z.B. noch nicht bestandskräftige Einkommensteuerbescheide oder Lohnsteuer-Nachforderungsbescheide) erfolgt im Hinblick auf die von der Rechtsprechung des

Bundesfinanzhofs geäußerten Zweifel an der Vereinbarkeit der geltenden Gesetzeslage mit höherrangigem Recht und die im Hinblick auf den Beschluß des Bundesfinanzhofs vom 22. Januar 1992 (BStBl II S. 618) ruhenden Verfahren.

Zu Artikel 2 (Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande)

Zu Nummer 1 (§ 2 AGGrenzg NL)

Die neue Regelung in Nummer 1 ist eine Folgeänderung aufgrund der Änderung des § 50 Abs. 1 und 4 EStG durch Artikel 1, der Erweiterung der Kinderfreibetragsregelung nach § 32 Abs. 1 bis 6 auf Kinder, die nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz sowie der Entlastung bei niedrigen Erwerbseinkommen (§ 32 d EStG) durch das Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms. Eine materielle Änderung ergibt sich lediglich hinsichtlich des § 32 d EStG, dessen Anwendung auf den durch dieses Gesetz begünstigten Personenkreis sachgerecht ist.

Die Streichung des Satzes 2 in Nummer 2 ist eine Folgeänderung aufgrund der Einbeziehung von Versicherungsunternehmen aus den EG-Mitgliedstaaten in § 10 Abs. 2 EStG durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz.

Die Änderung der Zitate in den Nummern 4 und 5 ist eine redaktionelle Folgeänderung aufgrund der Änderung des § 50 Abs. 1 und 4 EStG durch Artikel 1.

Mit der Regelung in Nummer 6, nach der der Arbeitnehmer, der in einem Teil des Kalenderjahrs unbeschränkt steuerpflichtig ist, für das Kalenderjahr insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig gilt, sollen - wie bei der Personengruppe, die unter die neue Grenzpendlerregelung fallen - ungerechtfertigte Steuervorteile durch den Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steu-

erpflcht während des Kalenderjahrs verhindert werden.

Die Ergänzung in Absatz 2 ist eine redaktionelle Folgeänderung aufgrund der Erweiterung der Kinderfreibetragsregelung auf Kinder, die nicht unbeschränkt einkommensteuerpflicht sind, durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz.

Der neue Absatz 3 sieht ein Wahlrecht zwischen den Vergünstigungen dieses Gesetzes und der Grenzpendlerregelung des § 50 Abs. 4 EStG vor. Da die beiden Regelungen sich in ihren Voraussetzungen und Rechtsfolgen unterscheiden (vor allem durch die Beschränkung auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und die Anwendung des Splitting-Verfahrens bei Ehegatten in diesem Gesetz) und es von der Lage des Einzelfalls abhängt, welche Regelung günstiger ist, ist die Einräumung eines Wahlrechts geboten.

Zu Nummer 2 (§ 3 AGGrenzq NL)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung aufgrund der Erweiterung der Kinderfreibetragsregelung auf Kinder, die nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz.

Zu Nummer 3 (§ 5 AGGrenzq NL)

Das geltende Recht sieht bereits die Anwendung des Progressionsvorbehaltes für Bezüge nach § 32 b Abs. 1 Nr. 1 EStG vor.

Der neue Satz 3 sieht eine Einbeziehung der Einkünfte, die nicht der deutschen Besteuerung im Rahmen der Veranlagung unterliegen, in den Progressionsvorbehalt vor. Damit soll - wie bei der neuen Grenzpendlerregelung - eine systembedingte Besserstellung gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen vermieden werden.

Zu Nummer 4 (§ 6 Abs. 2 Satz 1 AGGrenzq NL)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung (Übernahme der geltenden Fassung der Regelung aus § 8 in § 6 AGGrenzq NL).

Zu Nummer 5 (§ 7 AGGrenzq NL)

Bei der Änderung in Satz 1 handelt es sich um eine Folgeänderung aufgrund der Änderungen in § 2 Abs. 2 Nr. 4 und 5 AGGrenzq NL (siehe Nummer 1). Bei der Änderung in Satz 2 handelt es sich um eine redaktionelle Änderung (Übernahme der geltenden Fassung der Regelung aus § 8 in § 7 AGGrenzq NL).

Zu Nummer 6 (§ 8 AGGrenzq NL)

Die Vorschrift enthält die erforderliche Anwendungsregelung. Das Gesetz soll - wie das Grenzpendlergesetz - ab dem Kalenderjahr 1994 anwendbar sein.

Zu Artikel 3 (Inkrafttreten)

Der Artikel regelt das Inkrafttreten des Gesetzes.

26.11.93

Stellungnahme des Bundesrates

Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Entlastung von
Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen
natürlichen Personen
(Grenzpendlergesetz)

Der Bundesrat hat in seiner 663. Sitzung am 26. November 1993 gemäß Artikel 76 Abs. 2
des Grundgesetzes beschlossen, zu dem Gesetzentwurf wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zum Gesetzentwurf allgemein

Der Bundesrat begrüßt grundsätzlich die Bemühungen, Härten bei der
Besteuerung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflich-
tigen Personen abzubauen.

Die im Gesetzentwurf enthaltenen Neuregelungen führen jedoch zu
einer erheblichen Verkomplizierung des Steuerrechts.

Dies gilt insbesondere für die nunmehr auch bei der Besteuerung
von beschränkt steuerpflichtigen Personen zu erfassenden Auslands-
einkünfte. Dies bewirkt neben Problemen bei der Sachverhaltser-
mittlung, die sich u.U. auch auf Einkünfte aus Drittstaaten er-
strecken muß, auch Probleme, die sich aus der Verpflichtung er-
geben, diese Einkünfte nach inländischem Steuerrecht zu ermitteln.

Die Bundesregierung wird gebeten, den Gesetzentwurf unter diesem
Gesichtspunkt erneut zu prüfen und Vorschläge zu entwerfen, die
auch den Aspekt der verwaltungsmäßigen Umsetzbarkeit der Neurege-
lungen berücksichtigen.

(noch Ziff. 1)

Begründung:

Die Neuregelung verknüpft Merkmale der unbeschränkten Steuerpflicht (sog. Welteinkommensprinzip) mit Merkmalen der bisherigen beschränkten Steuerpflicht (Objektsteuercharakter, Abgeltungswirkung des Steuerabzugs, keine Einbeziehung von Auslandseinkünften).

Für die in Artikel 1 Nr. 4 des Gesetzentwurfs (§ 50 Abs. 4 EStG-E) vorgesehenen Vergünstigungen für einen bestimmten Kreis von beschränkt steuerpflichtigen Personen ist es u.a. erforderlich zu prüfen, ob die insgesamt erzielten Einkünfte zu mindestens 90 % der inländischen Besteuerung unterliegen. Dazu müssen die gesamten Einkünfte des Steuerpflichtigen, also auch die im Wohnsitzstaat und in Drittstaaten erzielten Einkünfte, ermittelt werden. Die Ermittlung dieser Einkünfte muß nach deutschem Steuerrecht erfolgen.

Dies bedeutet gegenüber der bisherigen Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen, bei der die im Ausland erzielten Einkünfte ohne Bedeutung waren, einen erheblich größeren Ermittlungsaufwand. Diese Ermittlung muß ggf. bereits im Lohnsteuerermäßigungsverfahren erfolgen (§ 39 d Abs. 2 Nr. 2 EStG-E).

Liegen die Voraussetzungen des § 50 Abs. 4 EStG-E vor, sind einerseits bestimmte Entlastungen (z.B. Abzug von Unterhaltsaufwendungen für den im Ausland lebenden Ehegatten) zu gewähren, andererseits sind die im Ausland erzielten Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehalts zu erfassen. Dieser Progressionsvorbehalt unterscheidet sich von dem für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden dadurch, daß ein negativer Progressionsvorbehalt ausgeschlossen ist (§ 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG-E). Bisher war bei der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen ein Progressionsvorbehalt nicht vorgesehen.

Darüberhinaus ist bei der Veranlagung eines unter § 50 Abs. 4 EStG-E fallenden Steuerpflichtigen zu beachten, daß Einkünfte, die zwar im Inland erzielt wurden, aber nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nur eingeschränkt besteuert werden dürfen (z.B. begrenzter Kapitalertragsteuerabzug), nicht bei der Veranlagung angesetzt werden (damit entfällt auch die Anrechnung der Steuerabzugsbeträge - KapEst, KSt -), jedoch im Wege des Progressionsvorbehalts erfaßt werden (§ 50 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 EStG-E).

Für Fälle, in denen infolge Verlegung des Wohnsitzes ein Steuerpflichtiger innerhalb eines Kalenderjahrs sowohl unbeschränkt als auch beschränkt steuerpflichtig ist, wird in § 50 Abs. 4 Satz 8 EStG-E festgelegt, daß er für das gesamte Kalenderjahr als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gilt.

Dies hat zur Folge, daß auch für den Zeitraum, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz im Ausland hat, sämtliche Auslandseinkünfte, also nicht nur die aus seinem Wohnsitzstaat, nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln sind, weil sie für Zwecke des Progressionsvorbehalts angesetzt werden müssen.

2. Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen,

1. wie sich die Grenzgängerproblematik im Verhältnis zu den osteuropäischen Nachbarstaaten darstellt,
2. ob in der Grenzgängerproblematik größere Unterschiede zwischen den osteuropäischen und den westeuropäischen Nachbarstaaten bestehen,
3. ob für den Fall, daß größere Unterschiede bestehen, an der umfassenden Neuordnung der Grenzgängerbesteuerung i. S. des Gesetzentwurfs festgehalten wird.

Begründung

Der dem Gesetzentwurf zugrunde gelegte Bericht des Bundesministers der Finanzen vom 13. Februar 1990 über die Behandlung der verschiedenen Gruppen von Grenzgängern und anderen Grenzlandbewohnern bei der Einkommensteuer/Lohnsteuer (Grenzgängerbericht) behandelt - der damaligen Rechtslage entsprechend - im wesentlichen die Grenzgängerproblematik im Verhältnis zu den westeuropäischen Nachbarstaaten.

Seitdem haben sich die politischen Verhältnisse grundlegend geändert.

Aus heutiger Sicht ist daher der Grenzgängerbericht 1990 als Entscheidungsgrundlage für ein umfassendes Grenzpendlergesetz unvollständig. Jegliche Ausführungen zur Grenzgängerproblematik Deutschland-Polen bzw. Deutschland-Tschechische Republik (als Nachfolgestaat der CSFR) fehlen.

Es steht zu befürchten, daß die Zahl der unter die Grenzpendlerregelungen fallenden beschränkt Steuerpflichtigen weit höher ist als bisher (ca. 30.000 Einpendler ohne Polen, CR) angenommen. So können auch Werkvertragsarbeitnehmer aufgrund bilateraler Regierungsabkommen, z.B. mit Polen, CR, Rumänien (Stand März 1993: rd. 86.000 Personen, davon 66.000 im Baugewerbe) oder Saisonarbeitnehmer aus osteuropäischen Staaten (in 1992 rd. 212.000) unter die Grenzpendlerregelungen fallen. Hier sind zusätzliche Haushaltsrisiken (Steuermindereinnahmen) angesiedelt, die z. Zt. (s.o.) nicht quantifiziert werden können.

3. Zu Artikel 1 Nr. 4 Buchst.b

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob der Sonderfreibetrag nach § 50 Abs. 3 Satz 1 EStG in Höhe von 864 DM noch gerechtfertigt ist.

Begründung:

Der Sonderfreibetrag hat wegen der allgemeinen Tarifsenkung im Steuerreformgesetz 1990 seine Bedeutung verloren. Seine Abschaffung dient der Steuerbereinigung und Steuervereinfachung.

4. Zu Artikel 1 Nr. 4 Buchst.c

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die Sonderform der beschränkten Steuerpflicht nach § 50 Abs. 4 EStG generell von einer absoluten Einkunftsgrenze abhängig gemacht werden sollte.

Begründung:

Nach dem Gesetzentwurf sollen beschränkt Steuerpflichtige weitgehend wie unbeschränkt Steuerpflichtige entlastet werden,

- deren Summe der Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 v.H. der deutschen Einkommensteuer unterliegt

oder

- deren nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 12 000 DM betragen.

(noch Ziff. 4)

Der Gesetzentwurf unterstellt mit der zweiten Alternative, daß ausländische Einkünfte von mehr als 12 000 DM zu einer personen- und familienbezogenen Entlastung im Wohnsitzstaat führen.

Bei Beibehaltung der relativen Grenze (erste Alternative) ergäbe sich bei hohen Einkünften eine Entlastung sowohl im Wohnsitzstaat als auch in der Bundesrepublik.

Beispiel: Einkünfte insgesamt 200 000 DM, davon 20 000 DM (10 v.H.) im Wohnsitzstaat.

Die relative Grenze sollte daher zugunsten einer absoluten Grenze entfallen.

5. Zu Artikel 1 Nr. 4 Buchst. d

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in den Fällen des § 50 Abs. 4 EStG in der Entwurfsfassung die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen gewährt werden kann.

Begründung:

Nach § 50 Abs. 5 Satz 3, letzter Satz EStG werden im Inland erzielte Einkünfte, die aber nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nur beschränkt besteuert werden dürfen (s. § 50 Abs. 4 Satz 4 EStG), nur im Wege des Progressionsvorbehalts berücksichtigt. Damit ist den beschränkt Steuerpflichtigen, die unter die Regelung des § 50 Abs. 4 EStG fallen, die Anrechnung von Kapitalertrag- und Körperschaftsteuerbeträgen regelmäßig verwehrt, wenn mit ihrem Wohnsitzstaat ein DBA besteht. Damit geht in diesen Fällen die Gewährung des Sparerfreibetrags ins Leere. Dieses Ergebnis steht im Widerspruch zu der mit dem Gesetzentwurf verbundenen Zielsetzung, eine Annäherung der Besteuerung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen zumindest teilweise zu erreichen.

Im Übrigen ergeben sich Nachteile für Steuerpflichtige aus Staaten, mit denen ein DBA besteht, gegenüber den Steuerpflichtigen, die aus Nicht-DBA-Staaten stammen, da bei letzteren die Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Veranlagung nach § 50 Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 EStG einbezogen und die Steuerabzugsbeträge angerechnet werden.