

Beschlußempfehlung und Bericht **des Finanzausschusses (7. Ausschuß)**

zu der Unterrichtung der Bundesregierung
— Drucksache 10/358 Nr. 43 —

Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung von Regelungen im Bereich der Einkommensteuer im Hinblick auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft — KOM(79) 737 endg. —

»EG-Dok. Nr. 4049/80«

A. Problem

Arbeitnehmer, insbesondere Grenzgänger, sollen dadurch keine steuerlichen Nachteile erleiden, daß sie in einem Mitgliedstaat wohnen und in einem anderen Mitgliedstaat arbeiten. Das System bilateraler Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung löst einen Teil, aber nicht alle Probleme; gefundene Lösungen beruhen überdies auf unterschiedlichen Prinzipien.

B. Lösung

Der Vorschlag der Kommission sieht einheitliche Grundsätze für die Lohn- und Einkommensteuer vor. Bei Grenzgängern soll der Lohnsteuerabzug die persönlichen Verhältnisse wie bei den anderen Arbeitnehmern berücksichtigen; die endgültige Erfassung aller Einkünfte soll im Wohnsitzland erfolgen. Bei anderen Personen, die ohne die für Grenzgänger geforderte Regelmäßigkeit der Hin- und Rückfahrt, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Renten und Pensionen aus dem Nichtwohnsitzland beziehen, sollen diese Einkünfte dort besteuert werden; dabei sollen die gleichen persönlichen Freibeträge, Abzüge und Tarifiermäßigungen gewährt werden wie bei dort ansässigen Personen.

Wegen erheblicher Zweifel an der Konsensfähigkeit und Praktikabilität des Vorschlags empfiehlt der Ausschuß weiterhin bilaterale Regelungen und allenfalls eine gemeinschaftliche Grenzgängerregelung.

Einstimmigkeit im Ausschuß**C. Alternativen**

keine

D. Kosten

Kommissions- und Ausschußvorschlag sind um Aufkommensneutralität bemüht. Deswegen ist der Kostengesichtspunkt nicht ausschlaggebend.

Beschlußempfehlung

Der Bundestag wolle beschließen:

Der Deutsche Bundestag

- begrüßt die Bemühungen der EG-Kommission, Hindernisse für die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft abzubauen,
- hält jedoch eine Gemeinschaftsregelung nicht für erforderlich und
- bittet die Bundesregierung, darauf hinzuwirken, daß allenfalls eine Gemeinschaftsregelung nach Art der deutsch-niederländischen Grenzgängerregelung getroffen wird.

Bonn, den 6. November 1983

Der Finanzausschuß

Gattermann	Dr. Schroeder (Freiburg)
Vorsitzender	Berichterstatler

Anlage

Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung von Regelungen im Bereich der Einkommensteuer im Hinblick auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft

DER RAT DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, insbesondere auf Artikel 100,

auf Vorschlag der Kommission,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments,

nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses,

in Erwägung nachstehender Gründe:

Die Freizügigkeit der Arbeitnehmer ist eine der grundlegenden Zielsetzungen des Vertrages.

Das Einkommensteuerrecht der Mitgliedstaaten enthält unterschiedliche Regelungen für Ansässige und Nichtansässige. Diese Unterschiede können Arbeitnehmer benachteiligen, die in einem Mitgliedstaat arbeiten, in dem sie nicht steuerlich ansässig sind. Sie wirken sich besonders stark bei Grenzgängern aus.

Um eine größere Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu erreichen, müssen die Unterschiede in der Besteuerung der Arbeitseinkünfte ansässiger und nichtansässiger Arbeitnehmer abgebaut werden.

Grenzgänger, die täglich in ihren Wohnsitzstaat zurückkehren, sind der indirekten Besteuerung dieses Mitgliedstaates unterworfen. Für einen Grenzgänger ist es wesentlich einfacher, wenn er es nur mit den Steuerbehörden dieses Mitgliedstaates zu tun hat. Diese Überlegungen sprechen dafür, daß der Grenzgänger in diesem Mitgliedstaat auch seine Arbeitseinkünfte aus einem anderen Mitgliedstaat versteuern sollte.

Der Mitgliedstaat, in dem der Grenzgänger tätig ist, muß die Arbeitseinkünfte gleichwohl einem Lohnsteuerabzug an der Quelle unterwerfen können; dieser darf aber nicht größer sein als bei einem ansässigen Arbeitnehmer unter gleichen Bedingungen. Der Mitgliedstaat, in dem der Grenzgänger ansässig ist, soll die Lohnsteuer auf seine eigene auf die Arbeitseinkünfte erhobene Steuer anrechnen und gegebenenfalls einen Überhang erstatten, um sicherzustellen, daß die Höhe der Besteuerung derjenigen des Wohnsitzstaates entspricht.

Um eine einheitliche Anwendung dieser Regelungen zu gewährleisten, erscheint eine gemeinsame Definition des Begriffs „Grenzgänger“ notwendig.

Die Aufteilung der Steuereinnahmen zwischen den beiden beteiligten Mitgliedstaaten sollte einer ein-

vernehmlichen Regelung dieser Staaten überlassen bleiben.

Gleichzeitig erscheint es angebracht, gemeinsame Regelungen für die Besteuerung der Arbeitseinkünfte anderer nichtansässiger Arbeitnehmer zu treffen, einschließlich öffentlicher oder privater Ruhegehälter oder Sozialversicherungsrenten. Diese Einkünfte sollten im Tätigkeitsstaat besteuert werden, aber nicht höher als bei einem ansässigen Arbeitnehmer. Hat der Arbeitnehmer indessen weitere Einkünfte, so erscheint es gerechtfertigt, die allgemeinen Vergünstigungen im Tätigkeitsstaat nur anteilig zu gewähren. Den Mitgliedstaaten sollte überdies freigestellt bleiben, die Arbeitseinkünfte dem progressiven Steuersatz zu unterwerfen, der anzuwenden wäre, wenn seine gesamten positiven und negativen Einkünfte wie bei einem Ansässigen berücksichtigt würden.

Dort wo die völlige Gleichstellung erfordert, daß auch der Ehegatte oder die Kinder des Arbeitnehmers im Tätigkeitsstaat ansässig sind, ist ferner die Gleichbehandlung der nichtansässigen Arbeitnehmer sicherzustellen, indem nach Wahl des Arbeitnehmers Ehegatte und Kinder ebenfalls als dort ansässig gelten.

Die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und der freie Dienstleistungsverkehr in der Gemeinschaft werden schließlich durch Regelungen beeinträchtigt, wonach Zahlungen von Zinsen, Versicherungsprämien, Rentenbeiträgen usw. nur dann zum Abzug zugelassen werden, wenn Empfänger eine Einrichtung in dem steuernden Mitgliedstaat ist. Es erscheint daher wünschenswert, diese unterschiedliche Behandlung abzubauen, indem der Abzug auch dann gewährt wird, wenn die Zahlungen an entsprechende Einrichtungen in anderen Mitgliedstaaten geleistet werden —

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

Teil I

Allgemeine Vorschriften und Begriffsbestimmungen

Artikel 1

Die Mitgliedstaaten wenden die folgenden Artikel an auf:

- die Besteuerung der Grenzgänger,
- die Besteuerung der Einkünfte von anderen nichtansässigen Arbeitnehmern,
- die steuerliche Behandlung von Zahlungen.

Artikel 2

(1) Diese Richtlinie ist anzuwenden auf die Einkommensteuern. Als Einkommensteuern gelten unabhängig von der Erhebungsform alle Steuern, die vom Gesamteinkommen oder von Teilen des Einkommens erhoben werden.

(2) Gegenwärtig fallen unter die in Absatz 1 genannten Steuern die folgenden:

in Belgien:	Impôt des personnes physiques/Personenbelasting Impôt des non-résidents/ Belasting der nietverblijfhouders
in Dänemark:	Indkomstskat til staten Kommunal indkomstskat Amtskommunal Indkomstskat Folkepensionsbidrag Sømandsskat Særlig indkomstskat Kirkeskat Bidrag til dagpengefonden
in der Bundesrepublik Deutschland:	Einkommensteuer
in Frankreich:	Impôt sur le revenu
in Irland:	Income tax
in Italien:	Imposta sul reddito delle persone fisiche
in Luxemburg:	Impôt sur le revenu des personnes physiques
in den Niederlanden:	Inkomstenbelasting
im Vereinigten Königreich:	Income tax

(3) Absatz 1 gilt auch für alle Steuern gleicher oder ähnlicher Art, die künftig neben den in Absatz 2 aufgeführten Steuern oder an deren Stelle erhoben werden könnten. Die Mitgliedstaaten unterrichten sich gegenseitig sowie auch die Kommission vom Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Steuern.

Artikel 3

(1) Für die Anwendung dieser Richtlinie ist der Ausdruck „ansässig“ nach den innerstaatlichen Steuervorschriften und den betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen auszulegen.

(2) Für die Anwendung dieser Richtlinie bedeutet der Ausdruck „Grenzgänger“ einen Arbeitnehmer

1. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit,
2. der diese Arbeit in einem Mitgliedstaat ausübt, ohne dort ansässig zu sein, und
3. in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, in den er in der Regel täglich zurückkehrt.

Ein Grenzgänger, der von seinem Arbeitgeber an einen Ort innerhalb der Gemeinschaft entsandt wird, von dem er in der Regel nicht täglich an sei-

nen Wohnort zurückkehren kann, verliert aus diesem Grunde im Verhältnis zwischen den im vorstehenden Unterabsatz bezeichneten Staaten nicht die Eigenschaft eines Grenzgängers, sofern die Entsendung insgesamt nicht ein Drittel der Tage innerhalb eines Kalenderjahres übersteigt, an denen er die Eigenschaft als Grenzgänger ohne die Entsendung hat.

Teil II

Besteuerung der Grenzgänger

Artikel 4

(1) Die Arbeitseinkünfte des Grenzgängers werden in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem er ansässig ist.

(2) Der Mitgliedstaat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, darf indessen von diesen Einkünften eine Steuer erheben, jedoch nur im Wege des Abzugs an der Quelle. Die Quellensteuer darf, sofern sie bei Ansässigen wie bei Nichtansässigen erhoben wird, bei einem Nichtansässigen nicht höher sein, als sie unter gleichen Umständen bei einem Ansässigen wäre.

(3) Die nach Absatz 2 erhobene Steuer wird auf die Steuer von diesen Einkünften angerechnet, die in dem Mitgliedstaat erhoben wird, in dem der Grenzgänger ansässig ist. Soweit die nach Absatz 2 erhobene Steuer die Steuer des letzterwähnten Mitgliedstaates übersteigt, wird der Überschuß von dem letzterwähnten Mitgliedstaat dem Grenzgänger erstattet.

Artikel 5

(1) Die beteiligten Mitgliedstaaten verständigen sich über die Aufteilung der Einnahmen aus der Besteuerung sowie der Erstattungsbeträge.

(2) Solange eine solche Verständigung nicht erzielt ist, verbleibt es für die Aufteilung der Einnahmen aus der Besteuerung bei der Behandlung, wie sie sich aus der Weiteranwendung der Doppelbesteuerungsabkommen ergeben würde.

Teil III

Besteuerung von anderen Arbeitnehmern als Grenzgängern

Artikel 6

Artikel 7 und 8 sind auf natürliche Personen anzuwenden, die nicht Grenzgänger im Sinne von Artikel 3 Abs. 2, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind und in einem anderen Mitgliedstaat, ohne dort ansässig zu sein, folgende Einkünfte versteuern müssen:

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
- Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für frühere nichtselbständige Arbeit einschließlich So-

zialversicherungsrenten sowie Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die von einem Staat oder einer seiner Gebietskörperschaften für in Ausübung öffentlicher Funktionen früher erbrachte Dienste gewährt werden.

Artikel 7

(1) Die in Artikel 6 aufgeführten Einkünfte dürfen in dem besteuernenden Staat keiner höheren Steuerbelastung unterworfen werden, als wenn der Steuerpflichtige in diesem Staate ansässig wäre.

(2) Hat der Steuerpflichtige weitere Einkünfte, so kann der Mitgliedstaat abweichend von Absatz 1 bei der Besteuerung der in Artikel 6 aufgeführten Einkünfte Freibeträge, Abzüge, Ermäßigungen und sonstige allgemeine Vergünstigungen, soweit sie nur für ansässige Steuerpflichtige vorgesehen sind, in dem Verhältnis der in Artikel 6 aufgeführten zu besteuernenden Nettoeinkünfte zum Gesamtbetrag der Nettoeinkünfte gewähren.

Der Mitgliedstaat kann vorschreiben, daß der Steuersatz für die nach Artikel 6 zu besteuernenden Einkünfte so berechnet wird, wie wenn der Steuerpflichtige in dem Mitgliedstaat ansässig wäre.

Artikel 8

Hängt die Höhe der Besteuerung der in Artikel 6 bezeichneten Einkünfte in dem besteuernenden Staat davon ab, ob der Ehegatte oder die Kinder des Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat ansässig sind, so hat dieser Staat dem Steuerpflichtigen auf dessen Antrag bei der Besteuerung dieser Einkünfte die gleiche Behandlung zu gewähren, wie wenn der Ehegatte oder die Kinder in diesem Staat ansässig wären.

Artikel 7 Abs. 2 zweiter Unterabsatz gilt entsprechend.

Teil IV

Steuererleichterungen für bestimmte Zahlungen

Artikel 9

(1) Gewährt ein Mitgliedstaat für Zahlungen, die eine natürliche Person an Versicherungsunternehmen, Banken, Pensionsfonds, Bausparkassen oder irgendeinen anderen Empfänger leistet, eine Vergünstigung bei der in Artikel 2 aufgeführten Einkommensteuer, gleichgültig ob durch Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage oder auf andere Weise, so darf er eine solche Steuervergünstigung nicht lediglich deshalb versagen, weil der Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat gelegen, errichtet oder ansässig ist.

(2) Der in Absatz 1 erstgenannte Mitgliedstaat kann die Anwendung des Absatzes 1 davon abhängig machen, daß der Empfänger einer ähnlichen steuerlichen Kontrolle und ähnlichen steuerlichen Verpflichtungen unterliegt wie der entsprechende in seinem Gebiet ansässige Empfänger.

Teil V

Schlußvorschriften

Artikel 10

Die Bestimmungen der Richtlinie hindern einen Mitgliedstaat nicht daran, seine innerstaatlichen Vorschriften zur Verhinderung unberechtigter Steuervorteile anzuwenden.

Artikel 11

Die Mitgliedstaaten setzen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, um dieser Richtlinie bis zum 1. Januar spätestens des dritten auf das Jahr ihrer Annahme folgenden Jahres nachzukommen. Sie unterrichten die Kommission unverzüglich davon.

Artikel 12

Diese Richtlinie ist an alle Mitgliedstaaten gerichtet.

Begründung

I. Allgemeine Erwägungen

1. Die Freizügigkeit von Personen ist ein fundamentales Anliegen der Gemeinschaft, das in den Artikeln 3, 48 und 49 des Rom-Vertrages niedergelegt ist. Es betrifft namentlich Arbeitnehmer und darunter vor allem Grenzgänger. Die Zahlen für 1977¹⁾ zeigen, daß ungefähr 1 600 000 Staatsangehörige von EG-Staaten in anderen Mitgliedstaaten gearbeitet haben. Die meisten kamen aus Italien (696 000) und Irland (456 000) und gingen in das Vereinigte Königreich (632 000, hauptsächlich Iren), Deutschland (407 000), Frankreich (300 000) und Belgien (170 000). Etwa weitere 150 000 Grenzgänger konzentrieren sich in der belgisch-niederländisch-deutschen Grenzregion (der Maas-Rhein-Euregion) und in Luxemburg.
2. Das Prinzip der Gleichbehandlung von Arbeitnehmern ist bereits vom Rat festgelegt worden. In seiner Verordnung vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit von Arbeitnehmern in der Gemeinschaft ist u. a. vorgesehen, daß ein Arbeitnehmer mit der Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates „in den Genuß der gleichen sozialen und steuerlichen Vorteile wie ein nationaler Arbeitnehmer kommen soll“²⁾. Darüber hinaus wird aus wiederholten parlamentarischen Anfragen deutlich, daß die Steuerprobleme der Arbeitnehmer Gegenstand besonderen Interesses im Parlament sind.
3. Die steuerlichen Probleme ergeben sich daraus, daß Arbeitnehmer, insbesondere Grenzgänger, die in einem Mitgliedstaat wohnen und in einem anderen Mitgliedstaat arbeiten, entsprechend den internationalen Gepflogenheiten im Tätigkeitsstaat besteuert werden. Lediglich einige Doppelbesteuerungsabkommen sehen für Grenzgänger, deren Kreis durch die Festlegung einer Grenzzone eng umgrenzt ist, eine abschließliche Besteuerung im Wohnsitzstaat vor³⁾.
Bei der Besteuerung im Tätigkeitsstaat kann ein Arbeitnehmer dagegen Nachteile daraus erleiden, daß die meisten Staaten Ansässige und Nichtansässige nach unterschiedlichen Systemen besteuern. Ansässige sind einerseits mit ihren gesamten Einkünften steuerpflichtig, andererseits wird dafür aber ihre persönliche Lage, namentlich ihre Familienlasten, durch Abzugsbeträge usw. berücksichtigt. Nichtansässige werden dagegen pauschaler behandelt; sie werden nur mit bestimmten Einkünften aus

dem betreffenden Staat besteuert, dafür ist aber ihre Besteuerung vereinfacht. Daher kann es bei den Arbeitnehmern, die im Tätigkeitsstaat als Nichtansässige besteuert werden, vorkommen, daß ihre persönlichen Lebensumstände nur in geringerem Ausmaß als bei Ansässigen steuerlich berücksichtigt werden, während sie im Wohnsitzstaat (wo die Arbeits-einkünfte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freigestellt sind) vielfach meist keine weiteren hinreichenden Einkünfte haben, bei deren Besteuerung ihre persönlichen Verhältnisse berücksichtigt werden könnten.

4. Zur Lösung der Steuerprobleme bei den Grenzgängern hat sich die Kommission von den folgenden Erwägungen leiten lassen:
 - a) Die Einkommensteuer als direkte Steuer stellt nur einen Ausschnitt der steuererlichen Gesamtbelastung dar. Hinzu kommen die indirekten Steuern, die auf den Verbrauchsgütern des täglichen Lebens lasten. Der Umstand, daß die Grenzgänger und ihre Familien ihre Lebenshaltungskosten im wesentlichen im Wohnsitzstaat bestreiten und mithin für die indirekten Steuern dem dortigen Niveau unterliegen, spricht dafür, sie auch für ihre direkte Steuerlast dem dortigen Niveau zu unterstellen. Dieser Gesichtspunkt ist auch vom Wirtschafts- und Sozialausschuß in seinem kürzlichen Bericht über die Probleme der Grenzgänger herausgestellt worden⁴⁾.
 - b) Gesichtspunkte der Steuervereinfachung sprechen ebenfalls dafür, daß der Grenzgänger nur mit seinem Wohnsitzfinanzamt zu tun haben soll. Dies gilt namentlich dann, wenn er außer seinen Lohneinkünften noch Nebeneinnahmen hat, mit denen er in seinem Wohnsitzstaat steuerpflichtig ist.
5. Nach Auffassung der Kommission sollen die Grenzgänger daher wegen ihrer besonders engen Beziehung zum Wohnsitzstaat, wie sie sich namentlich in der grundsätzlichen täglichen Rückkehr ausdrückt, nach dem Niveau des Wohnsitzstaates besteuert werden. Dieser Grundsatz soll einheitlich für alle EG-Grenzbe-reiche gelten (Teil II der Richtlinie). Dies soll jedoch nicht notwendigerweise bedeuten, daß diesem Staat allein die Einnahmen aus der Besteuerung zufließen. Vielmehr sollte die Frage der Besteuerung von der Zuordnung der Steuereinnahmen losgelöst werden und die letztere der Regelung zwischen den Mitgliedstaaten überlassen bleiben.

¹⁾ Dok. der Kommission V/727/78

²⁾ ABl. L 257 vom 19. Oktober 1968, Ratsverordnung 1612/68, Artikel 7 (2)

³⁾ für weitere Einzelheiten siehe Übersicht im Anhang, Seite 4

⁴⁾ Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem Thema „Die Probleme der Grenzarbeitnehmer“ — ABl. C 128 vom 21. Mai 1979

**Einkommensteuerliche Behandlung von nichtansässigen Arbeitnehmern
nach den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen**

	Arbeitseinkünfte werden besteuert bei	
	Grenzgängern	anderen nichtansässigen Arbeitnehmern
	im	im
Belgien – Frankreich	Wohnsitzstaat	Tätigkeitsstaat
Belgien – Bundesrepublik Deutschland	Wohnsitzstaat	Tätigkeitsstaat
Belgien – Luxemburg	Tätigkeitsstaat ¹⁾	Tätigkeitsstaat
Belgien – Niederlande	Wohnsitzstaat	Tätigkeitsstaat
Dänemark – Bundesrepublik Deutschland	Tätigkeitsstaat	Tätigkeitsstaat
Frankreich – Bundesrepublik Deutschland	Wohnsitzstaat	Tätigkeitsstaat
Frankreich – Italien	Tätigkeitsstaat	Tätigkeitsstaat
Frankreich – Luxemburg	Tätigkeitsstaat	Tätigkeitsstaat
Bundesrepublik Deutschland – Luxemburg	Tätigkeitsstaat	Tätigkeitsstaat
Bundesrepublik Deutschland – Niederlande	Tätigkeitsstaat	Tätigkeitsstaat
Irland – Vereinigtes Königreich ²⁾	Tätigkeitsstaat	Tätigkeitsstaat

¹⁾ Belgische Grenzgänger in Luxemburg können nach Wahl wie in Luxemburg Ansässige behandelt werden.

²⁾ Nichtansässige erhalten persönliche Abzüge und Vergünstigungen im Verhältnis ihrer britischen bzw. irischen Einkünfte zu ihren Gesamteinkünften.

6. Bei anderen nichtansässigen Arbeitnehmern besteht kein Grund, von dem Grundsatz der Besteuerung im Tätigkeitsstaat abzuweichen. Es ist indessen sicherzustellen, daß ihre Besteuerung im Tätigkeitsstaat nicht ungünstiger ist als die von ansässigen Arbeitnehmern. Dies wird erreicht durch Teil III der Richtlinie.

Auf der anderen Seite ist die Richtlinie bestrebt, unzulässige Vorteile gegenüber einheimischen Arbeitnehmern zu vermeiden. Diesem Gesichtspunkt mißt der Wirtschafts- und Sozialausschuß besondere Bedeutung bei⁵⁾.

7. Schließlich befaßt sich Teil IV mit dem Problem, daß Zahlungen an bestimmte Einrichtungen, wie Versicherungen und Banken, bei der Besteuerung berücksichtigt werden (meist in Form eines allgemeinen Abzugs von der Bemessungsgrundlage), aber nur dann, wenn der Empfänger im gleichen Mitgliedstaat, nicht aber in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist. Dieses Problem berührt einmal den freien Dienstleistungsverkehr in der Gemeinschaft, zum anderen aber auch die — ansässigen wie nichtansässigen — Steuerpflichtigen, denen der Abzug versagt wird. Deshalb greift die Richtlinie auch dieses Problem auf und legt ein allgemeines Diskriminierungsverbot fest.

II. Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

Artikel 3

8. Während Artikel 1 den Anwendungsbereich der Richtlinie festlegt und Artikel 2 die unter sie fallenden Steuern vom Einkommen aufführt, enthält Artikel 3 die wichtige Definition für Grenzgänger. Eine solche Begriffsbestimmung ist notwendig, da für diesen Personenkreis anders als für andere Arbeitnehmer der Grundsatz der Besteuerung im Wohnsitzstaat gilt.
9. Die Definition lehnt sich so eng wie möglich an die bereits in der Gemeinschaft geltende Definition für Sozialversicherungszwecke an⁶⁾. Sie legt insbesondere das Erfordernis der täglichen Rückkehr in den Wohnsitzstaat fest und sieht keine Grenzzone vor, die zwangsläufig zu willkürlichen Ergebnissen führen würde. Sie ist mithin weiter als der übliche Grenzgängerbegriff der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen, und sie ersetzt die Definition der Abkommen auch in den Fällen, in denen diese bisher die Besteuerung im Tätigkeitsstaat vorsahen.

Entsprechend der Sozialversicherungsdefinition verliert ein Grenzgänger diese Eigenschaft nicht lediglich dadurch, daß er vorübergehend

⁵⁾ Tz. 1.1.6, a. a. O.

⁶⁾ ABl. L 149, 5. Juli 1971. Ratsverordnung 1408/71 vom 14. Juli 1971, Artikel 1

an einen anderen Ort innerhalb der Gemeinschaft entsendet wird, von dem er nicht täglich an seinen Wohnsitz zurückkehren kann.

Wenn auch die sozialversicherungsrechtliche Begriffsbestimmung übernommen worden ist, sind indessen einige auf die spezielle steuerliche Zweckbestimmung zugeschnittene Anpassungen notwendig gewesen.

Artikel 4

10. Absatz 1 legt das Prinzip der Besteuerung im Wohnsitzstaat fest.

Dieser Grundsatz schließt indessen nicht aus, daß zur Steuersicherung im Tätigkeitsstaat ein Lohnsteuerabzug erhoben wird (Absatz 2). Der Lohnsteuerabzug darf aber, sofern ihm Ansässige wie Nichtansässige gleichermaßen unterliegen, bei nichtansässigen nicht höher sein als bei ansässigen Arbeitnehmern.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist der Lohnsteuerabzug auf die Steuer im Wohnsitzstaat anzurechnen und, soweit sie diese übersteigt, zu erstatten (Absatz 3). Damit ist sichergestellt, daß der Grenzgänger stets nach dem Niveau des Wohnsitzstaates besteuert wird.

Artikel 5

11. Dieser Artikel bestimmt, daß die Aufteilung der Steuereinnahmen der Absprache zwischen den beteiligten Mitgliedstaaten überlassen bleibt. Er legt ferner die Regelung fest, die gelten soll, solange eine solche Absprache noch nicht getroffen werden konnte.

Artikel 6

12. Dieser Artikel legt fest, für welche Einkunftsarten die Nichtansässigen nach Artikel 7 den Ansässigen im Tätigkeitsstaat gleich behandelt werden sollen. Dabei sind die Einkünfte aus früherer Arbeit den Einkünften aus aktiver Arbeit gleichgestellt.

Artikel 7

13. Absatz 1 legt den Grundsatz fest, daß die nichtansässigen Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat keiner höheren Besteuerung unterworfen werden als ihre ansässigen Arbeitskollegen. Es versteht sich, daß die Mitgliedstaaten die notwendigen Maßnahmen zu treffen haben, um Verfahrenshindernisse gegen die volle Beachtung dieses Grundsatzes auszuräumen.

Auf der anderen Seite soll der Arbeitnehmer, soweit es um die Besteuerung seiner Arbeitseinkünfte im Tätigkeitsstaat geht, aber auch keine ungerechtfertigten Vorteile haben. Hat er z. B. andere Einkünfte, so kann dies die Be-

steuerung seiner Arbeitseinkünfte beeinflussen und damit zu einer höheren Besteuerung als bei der gegenwärtigen ungleichen Behandlung führen. Diese Schlechterstellung muß er in Kauf nehmen.

14. Aus Absatz 1 folgt, daß den nichtansässigen Arbeitnehmern im Tätigkeitsstaat die gleichen Freibeträge, Abzüge, Ermäßigungen und sonstigen Vergünstigungen wie den Ansässigen zu gewähren sind. Dies gilt sowohl für die besonderen Abzüge für Kosten, die zur Erzielung der zu besteuern den Arbeitseinkünfte angefallen sind, wie auch für allgemeine Abzüge und Vergünstigungen, die das Gesamteinkommen betreffen.

Hat der Arbeitnehmer aber neben den nach Absatz 1 in den Genuß des Gleichstellungsprinzips kommenden Arbeitseinkünften noch andere Einkünfte — sei es im Tätigkeitsstaat, sei es im Wohnsitzstaat, sei es in einem Drittstaat —, so wäre die volle Gewährung der allgemeinen, das Gesamteinkommen betreffenden Vergünstigungen nicht gerechtfertigt, zumal bei im Wohnsitzstaat steuerpflichtigen Nebeneinkünften die dortigen allgemeinen Vergünstigungen nochmals gewährt werden. Absatz 2 sieht deshalb vor, daß der nichtansässige Arbeitnehmer die allgemeinen Vergünstigungen abweichend von Absatz 1 nur insoweit erhält, als diese auf die zu besteuern den Arbeitseinkünfte im Tätigkeitsstaat entfallen, und zwar im Verhältnis der zu versteuernden Nettoarbeitseinkünfte zu den Gesamtnettoeinkünften. Dabei sind unter Nettoeinkünften jeweils die Einnahmen abzüglich der ihrer Erzielung dienenden Kosten und andere besondere auf diese Einnahmen entfallende Abzugsbeträge zu verstehen. Mit anderen Worten schreibt die Richtlinie nicht zwingend vor, daß in diesem Fall die allgemeinen Vergünstigungen gekürzt werden müssen; sie räumt den Mitgliedstaaten lediglich die Möglichkeit dazu ein. So käme z. B. in Betracht, von der anteiligen Kürzung abzusehen, wenn die Nebeneinkünfte geringfügig sind.

15. Ferner ist den Mitgliedstaaten (Absatz 2 Unterabs. 2) die Anwendung des „Progressionsvorbehaltes“ freigestellt. Dies bedeutet, daß auf die zu besteuern den Arbeitseinkünfte der progressive Steuersatz so wie bei Ansässigen angewendet wird, d. h. so wie wenn auch die Nebeneinkünfte im Tätigkeitsstaat besteuert oder negative Nebeneinkünfte von der Bemessungsgrundlage abgezogen würden.

Artikel 8

16. Der Grundsatz der Gleichbehandlung des Artikels 7 wird in Artikel 8 auf Fälle ausgedehnt, in denen Steuervergünstigungen nicht nur davon abhängen, ob der Steuerpflichtige selbst, sondern auch sein Ehegatte oder seine Kinder im Tätigkeitsstaat ansässig sind.

Artikel 9

17. Dieser Artikel verpflichtet einen Mitgliedstaat, der Zahlungen nur dann zum Abzug vom Einkommen zuläßt, wenn sie an eine nationale Versicherungsgesellschaft, Bank oder anderen Empfänger geleistet sind, zur Gleichbehandlung für Zahlungen an entsprechende Einrichtungen eines anderen Mitgliedstaates. Dieses Prinzip sollte möglichst umfassend gelten.

Artikel 10

18. Wie die meisten Maßnahmen zur Steuererleichterung kann auch diese Richtlinie miß-

braucht werden. Artikel 10 behält deshalb den Mitgliedstaaten die Anwendung von Vorschriften zur Verhinderung des steuerlichen Mißbrauchs vor, namentlich für den Fall der Wohnsitzverlagerung aus steuerlichen Gründen.

Artikel 11

19. Die Übergangszeit von zwei bis drei Jahren soll den Mitgliedstaaten hinreichend Zeit lassen, um die zur Anwendung der Richtlinie notwendigen Maßnahmen zu treffen und namentlich sich über die budgetären Regelungen nach Artikel 5 zu verständigen.

Bericht des Abgeordneten Dr. Schroeder (Freiburg)

Die in der Anlage mitgeteilte Vorlage wurde in der 22. Sitzung des Deutschen Bundestages als Nummer 43 der Sammeldrucksache 10/358 erneut an den Finanzausschuß federführend und an den Ausschuß für Arbeit und Sozialordnung mitberatend überwiesen; sie war bereits in der 8. und 9. Wahlperiode in dieser Weise überwiesen worden. Der Finanzausschuß hat die Vorlage am 5. März 1980, am 21. Januar, 18. Februar, 6. Mai 1981, am 3. März 1982 und am 30. November 1983 beraten. Der mitberatende Ausschuß hat die Vorlage zur Kenntnis genommen und von einer Beratung abgesehen.

Der Ausschuß erkennt die Bemühungen der Kommission um eine Harmonisierung der Lohn- und Einkommensteuer für aktive und ehemalige Arbeitnehmer, an die mehrere Mitgliedstaaten steuerliche Ansprüche stellen, an. Bei dem sehr weit gesteckten Ziel in Anbetracht einer sehr vielschichtigen Materie wird die Richtlinie von den Mitgliedstaaten zwar als ein um individuelle Gerechtigkeit bemühter, aber auch infolgedessen zu komplizierter und verwaltungsaufwendiger Vorschlag gesehen, dessen volle Realisierung nicht mehr zu erwarten ist. Die Erfahrung hat gezeigt, daß die Harmonisierung direkter Steuern ein besonders langwieriger Prozeß ist, der sich über einen Ausbau bilateraler Vertragssysteme hin zu zunächst begrenzten Übereinstimmungen in überschaubaren Teilbereichen führt, bevor Gesamtregelungen der von der Kommission vorgeschlagenen Art möglich werden. Ein Teil der Schwierigkeiten, vor die der Kommissionsvorschlag die Mitgliedstaaten stellt, ergibt sich aus seiner inhaltlichen Ausdehnung über den Personenkreis der typischen Grenzgänger hinaus. Es kommt hinzu, daß zwischenzeitlich einige Lücken des bilateralen

Vertragssystems geschlossen worden sind, wobei dem deutsch-niederländischen Abkommen besonderes Gewicht zukommt. Dies gilt sowohl hinsichtlich der Zahl der damit geregelten Fälle als auch seiner möglichen Leitbildfunktion für eine praktikable Lösung. Nach diesem Zusatzprotokoll zum DBA-Niederlande und dem auf seiner Grundlage ergangenen Ausführungsgesetz werden Arbeitnehmer aus den Niederlanden in der Bundesrepublik Deutschland familiengerecht besteuert und kommen insbesondere in den Genuß des Ehegattensplitting und von persönlichen Abzügen. Dies gilt allerdings nur, wenn die Summe der Einkünfte des Arbeitnehmers, bei verheirateten Arbeitnehmern die Summe der Einkünfte beider Ehegatten, mindestens zu 90 v. H. in der Bundesrepublik Deutschland der Einkommensteuer unterliegt. Nach dem Richtlinienvorschlag der EG-Kommission soll demgegenüber, wenn der Steuerpflichtige noch weitere Einkünfte hat, jeder Mitgliedstaat das Recht haben, Freibeträge, Abzüge, Ermäßigungen und sonstige allgemeine Vergünstigungen nur im Verhältnis der Arbeitnehmereinkünfte zum Gesamtbetrag der Einkünfte zu gewähren und die weiteren Einkünfte bei der Bemessung des Steuersatzes für die Arbeitnehmereinkünfte zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt).

Die einstimmige Beschlußfassung des Ausschusses soll dazu beitragen, den Blick in erster Linie auf den weiteren Ausbau bilateraler Abkommen zu lenken und die Kommission zu veranlassen, ihre Leitbildfunktion der jüngsten Entwicklung der Abkommenspraxis anzupassen und zunächst ihr eine Konzentration der Harmonisierungsbemühungen auf Grenzgänger zu empfehlen.

Bonn, den 6. November 1983

Dr. Schroeder (Freiburg)

Berichterstatte

