

Zehnter Bericht und Empfehlung **der Europa-Kommission**

zur einkommen- und lohnsteuerrechtlichen Behandlung **nichtansässiger Arbeitnehmer**

A. Problem

Arbeitnehmer, die in der Bundesrepublik Deutschland arbeiten und in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft wohnen, erleiden steuerliche Nachteile, weil sie in der Bundesrepublik Deutschland beschränkt steuerpflichtig sind. Die Ungleichbehandlung verletzt Gemeinschaftsrecht, das für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates die gleichen sozialen und steuerlichen Vorteile fordert, die ein nationaler Arbeitnehmer erhält.

B. Lösung

Nach Auffassung der Europa-Kommission muß die Bundesregierung diese Nachteile beseitigen. Die Vollendung des Binnenmarktes bis 1992 erfordert die Herstellung der vollen Freizügigkeit der Arbeitnehmer bei Ausschluß jeglicher Diskriminierung.

Einstimmigkeit in der Kommission

C. Alternativen

keine

D. Kosten

kostenneutral

I.

Die Europa-Kommission hat in ihrer 25. Sitzung am 28. Februar 1986 die Probleme der einkommen- und lohnsteuerrechtlichen Behandlung nichtansässiger Arbeitnehmer beraten. Dazu lag ein schriftlicher Bericht des Bundesministers der Finanzen vom 30. August 1985 vor. Sie hat in der Sitzung mündliche Berichte von zwei Vertretern des Bundesministers der Finanzen und von einem Vertreter der Kommission der Europäischen Gemeinschaften entgegengenommen.

II.

Nach dem deutschen Einkommensteuerrecht sind Arbeitnehmer in der Bundesrepublik Deutschland, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nicht im Inland haben, hinsichtlich der im Inland erzielten Einkünfte beschränkt steuerpflichtig. Daraus können sich für den Arbeitnehmer Nachteile ergeben, weil die persönlichen und familiären Verhältnisse weitgehend unberücksichtigt bleiben. Das Splitting-Verfahren, das die unbeschränkte Steuerpflicht beider Ehegatten voraussetzt, wird nicht angewandt. Kinderfreibeträge werden nicht gewährt. Unterhaltsaufwendungen für Kinder werden als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Weitere außergewöhnliche Belastungen können nicht geltend gemacht werden. Für Vorsorgeaufwendungen wird nur die Vorsorgepauschale abgezogen, ohne Berücksichtigung der tatsächlichen Höhe der Aufwendungen. Ein Lohnsteuerjahresausgleich wird nicht durchgeführt, obwohl bei nur kurzfristiger Beschäftigung der Steuerabzug zu hoch ist.

Nach den Grenzgängerregelungen, die in einigen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten sind, können Arbeitnehmer, die in einer 20 bis 30 Kilometer breiten Grenzzone wohnen und täglich in die Grenzzone des Nachbarstaates zur Arbeit pendeln, mit ihren Arbeitseinkünften im Wohnsitzstaat besteuert werden. Damit entfallen die Nachteile einer beschränkten Steuerpflicht im Tätigkeitsstaat. Die Regelungen sind auf diesen Personenkreis beschränkt. Lediglich zu den Niederlanden ist durch das Zusatzprotokoll vom 13. März 1980 zum Doppelbesteuerungsabkommen eine Sonderregelung geschaffen worden. Sie gilt für alle Arbeitnehmer, die ihren Wohnsitz in dem einen Vertragsstaat haben und Arbeitseinkünfte aus dem anderen Vertragsstaat erhalten. Diese Personen werden im Tätigkeitsstaat besteuert und weitgehend den unbeschränkt Steuerpflichtigen gleichgestellt. Voraussetzung ist, daß der Arbeitnehmer (bei Verheirateten beide Ehegatten) mindestens 90 % seiner Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielt. Nachteilig wirkt sich diese Regelung aus, wenn negative Einkommen aus Grundvermögen im Wohnsitzstaat anfallen. Sie können nicht bei den positiven Einkommen im Tätigkeitsstaat berücksichtigt werden.

Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat im Jahre 1979 einen Richtlinienvorschlag zur

Harmonisierung von Regelungen im Bereich der Einkommensteuer im Hinblick auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft — KOM 79 (737) endg. — vorgelegt¹⁾. Der Vorschlag umfaßt Regelungen für Grenzgänger und für andere Personen, die in einem Mitgliedstaat wohnen und Einkommen aus einem anderen Mitgliedstaat beziehen. Einheitlich für alle EG-Grenzbereiche wird für Grenzgänger eine Besteuerung im Wohnsitzstaat vorgeschlagen. Zusätzliche darf der Tätigkeitsstaat auf die Einkünfte eine Quellensteuer erheben, die auf die Steuer im Wohnsitzstaat anzurechnen ist. Die Besteuerung im Tätigkeitsstaat wird dagegen für Arbeitnehmer vorgeschlagen, die nicht Grenzgänger sind. Sie sind dabei wie Ansässige zu behandeln. Liegen Einkünfte aus mehreren Mitgliedstaaten vor, sollen Abzüge und Vergünstigungen nur im Verhältnis zu den Gesamteinkünften berücksichtigt werden.

III.

Aus den Aussagen der Vertreter des Bundesministeriums der Finanzen ergibt sich, daß die Bundesregierung den Vorschlag der EG-Kommission nicht befürwortet. Zwar bestehen zwischen der Bundesregierung und der EG-Kommission keine Divergenzen hinsichtlich des Prinzips der Gleichbehandlung ansässiger und nichtansässiger Arbeitnehmer. Die Bundesregierung ist jedoch der Auffassung, daß die vorgeschlagenen Regelungen einen unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand erfordern und für den Steuerpflichtigen nicht mehr durchschaubar sind. Sie gibt bilateralen Lösungen den Vorzug, weil eine Gemeinschaftsregelung die rechtlichen und tatsächlichen Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten nicht zufriedenstellend berücksichtigen könne. Das Abkommen mit den Niederlanden könne nur bedingt als Modell für andere bilaterale Regelungen dienen, weil es zwischen zwei Staaten mit ähnlichen Steuersystemen abgeschlossen worden sei.

Nach Auffassung der Bundesregierung ist die unterschiedliche Behandlung ansässiger und nicht ansässiger Arbeitnehmer, die es in den Steuersystemen aller Staaten gebe, keine Diskriminierung. Gleiche oder ungleiche Behandlung müsse im Einzelfall festgestellt werden. Die jetzigen Regelungen durch die Doppelbesteuerungsabkommen sind auch nach Ansicht der Bundesregierung nicht immer befriedigend. Sie sei deshalb laufend bemüht, bilaterale Verbesserungen herbeizuführen, die den Vorstellungen der Kommission von steuerlicher Gerechtigkeit entsprechen. Der Abschluß dieser Abkommen nehme jedoch viel Zeit in Anspruch.

Nach Aussagen des Vertreters der EG-Kommission überprüft die Kommission gegenwärtig die Vereinbarkeit nationaler steuerrechtlicher Bestimmungen mit dem EG-Recht. Die Überprüfung der geltenden deutschen Bestimmungen habe ergeben, daß diese

¹⁾ ABl. C 21/6 vom 26. Januar 1980

zwar unabhängig von der Staatsbürgerschaft anzuwenden sind, die Nachteile aber weit überwiegend Ausländer betreffen. Diese faktische Benachteiligung ist nach Ansicht der Kommission eine Diskriminierung. Das Prinzip der Gleichbehandlung von Arbeitnehmern sei vom Rat bereits am 15. Oktober 1968 festgelegt worden²⁾. Ein Arbeitnehmer mit der Staatsangehörigkeit eines anderen Mitgliedstaates müsse danach in den Genuß der gleichen steuerlichen Vorteile wie ein nationaler Arbeitnehmer kommen. Die Kommission warte auf die Verwirklichung der Ankündigung der deutschen Finanzverwaltung, die Probleme bilateral zu lösen.

Im Rahmen der Freizügigkeit habe die EG die Regelungskompetenz nach Artikel 48, 51 EWGV. Der von der Kommission 1979 vorgelegte Vorschlag bemühe sich um eine gerechte Besteuerung nicht nur für Grenzgänger im engeren Sinne, sondern auch für andere Personen, bei denen Wohnsitz und Tätigkeitsstaat auseinanderfallen. Von den ursprünglich vorgeschlagenen starren Regelungen sei man inzwischen weitgehend abgerückt. Das erlaube den Mitgliedstaaten eine flexible Aufteilung des Steueraufkommens. Die im Rat sich abzeichnende Lösung fordere eine Steuergleichstellung nur dann, wenn das überwiegende Einkommen im Tätigkeitsstaat erzielt werde. Nach Ansicht der Kommission darf die Frage, ob eine Diskriminierung vorliegt, jedoch nicht von der Höhe des Einkommens abhängig sein.

IV.

Nach Auffassung der Europa-Kommission ist es unbestritten, daß die Gemeinschaft eine Regelungszuständigkeit für Steuerfragen im Zusammenhang mit

²⁾ VO 1612/68 in ABl. L 257 vom 19. Oktober 1968

der Freizügigkeit besitzt. Innerhalb der Europa-Kommission bestanden jedoch unterschiedliche Meinungen darüber, ob der Abbau der steuerlichen Ungleichbehandlung durch europäische Regelungen notwendig und zweckmäßig sei. Bei der Verschiedenheit der nationalen Steuersysteme und der tatsächlichen Voraussetzungen könne eine einheitliche Regelung der Vielfalt der Probleme nur unzureichend gerecht werden. Es sei deshalb vorzuziehen, gemeinschaftlich bestimmte Prinzipien festzulegen. Unter Berücksichtigung des generellen Diskriminierungsverbots seien dann durch pragmatische Regelungen zwischen den Mitgliedstaaten die Nachteile abzubauen.

Die Europa-Kommission war sich einig in der Auffassung, daß die Bundesrepublik Deutschland bis jetzt nicht die geeigneten gesetzgeberischen Lösungen gefunden hat, um die zahlenmäßig umfangreichen Fälle krasser Benachteiligung gerechter zu gestalten. Die faktische Ungleichbehandlung in- und ausländischer Arbeitnehmer verletze Gemeinschaftsrecht, das für Arbeitnehmer aus anderen Mitgliedstaaten die gleichen sozialen und steuerlichen Vorteile fordert, die ein nationaler Arbeitnehmer erhält. Sie wies auf die Notwendigkeit hin, im Zuge der Vervollendung des Binnenmarktes die volle Freizügigkeit unter Ausschluß jeder steuerlichen Diskriminierung herzustellen. Die dazu erforderlichen Maßnahmen erlaubten keinen Aufschub.

Die Europa-Kommission empfiehlt deshalb,

die Bundesregierung aufzufordern, die Benachteiligungen in der Steuergesetzgebung von Bürgern der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, die in der Bundesrepublik Deutschland arbeiten und ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft haben, zu beseitigen.

Bonn, den 28. Februar 1986

Die Europa-Kommission

Frau Dr. Hellwig

Vorsitzende

