

Steinhart, Margarita

Working Paper

Ansätze für eine multilaterale Grenzgängerbesteuerung in der Europäischen Union

Diskussionsbeiträge - Serie II, No. 231

Provided in Cooperation with:

Department of Economics, University of Konstanz

Suggested Citation: Steinhart, Margarita (1994) : Ansätze für eine multilaterale Grenzgängerbesteuerung in der Europäischen Union, Diskussionsbeiträge - Serie II, No. 231, Universität Konstanz, Sonderforschungsbereich 178 - Internationalisierung der Wirtschaft, Konstanz

This Version is available at:

<http://hdl.handle.net/10419/101661>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

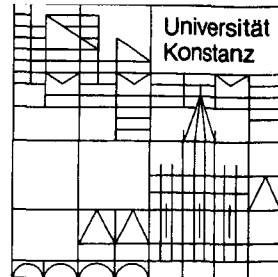
Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

**Sonderforschungsbereich 178
„Internationalisierung der Wirtschaft“**

Diskussionsbeiträge



Juristische
Fakultät

Fakultät für Wirtschafts-
wissenschaften und Statistik

Margarita Steinhart

**Ansätze für eine multilaterale
Grenzgängerbesteuerung
in der Europäischen Union**

Ansätze für eine multilaterale Grenzgängerbesteuerung in der Europäischen Union

Margarita Steinhart

(Universität Konstanz, SFB 178)

Zusammenfassung

Das Papier gibt einen Überblick über die Besteuerung von grenzüberschreitend erzielten Erwerbseinkünften. Den bestehenden uni- und bilateralen Lösungsansätzen werden die Empfehlung der EU-Kommission und die multilaterale Lösung der Nordischen Staaten gegenübergestellt. Sowohl der Kommissions-Vorschlag, als auch das nordische Konzept stellen gegenüber dem Status quo eine Verbesserung dar. Die nordische Variante verwendet jedoch einen für die EU zu engen Grenzgängerbegriff und enthält immer noch bilaterale Elemente. Trotz eines umfassenderen Grenzgängerbegriffs in der Kommissions-Empfehlung bietet diese nur Lösungen für Fälle mit einem Mindesteinkommen im Tätigkeitsstaat und hält auch weiterhin an der bilateralen Ausrichtung von Grenzgängervereinbarungen fest. Somit kann auch die Kommissions-Empfehlung die im EG-Vertrag garantierte Freizügigkeit und Niederlassungsfreiheit in der EU nicht sicherstellen. Alternativ zum Kommissions-Vorschlag werden zwei multilaterale Lösungsansätze entwickelt, die in einer ersten Analyse den Grundfreiheiten des Binnenmarkts besser gerecht werden.

Abstract

The paper surveys the regulations on taxation of crossborder earned income. The existing uni- and bilateral solutions are contrasted with a recommendation of the European Commission and the solution in the double taxation agreement of the Nordic Countries. Compared with the status quo, both the EU recommendation and the Nordic agreement reduce a discriminatory tax treatment of frontier workers. In respect of the EU the Nordic solution, however, uses a rather narrow definition of the term frontier worker and still contains bilateral elements, whereas the definition in the Commission's proposal is broader. But the more favourable frontier worker status is limited to cases above a certain threshold of earned income in the state in which the occupation is carried on and bilateral frontier worker arrangements receive priority. Hence the recommendation of the EU-Commission does not guarantee non-discrimination with respect to freedom of movement and freedom of establishment within the internal market. As an alternative two multilateral proposals are presented, which seem to meet the guaranteed rights of freedom in a more efficient way.

Ansätze für eine multilaterale Grenzgängerb Besteuerung in der Europäischen Union

1 Einleitung

Grenz-Pendler unterliegen grundsätzlich mit ihren Erwerbseinkünften im Tätigkeitsstaat der beschränkten Einkommensteuerpflicht¹. Damit unterliegen sie in der Regel einer wesentlich ungünstigeren steuerlichen Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtige Inländer. Insbesondere erfolgt die steuermindernde Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse (Familienstand, Kinder, Vorsorgeaufwendungen, außergewöhnliche Belastungen usw.) nicht oder nur teilweise.² Der Splittingtarif wird für Grenz-Pendler gar nicht angewandt und die personen- und familienbezogenen Abzugsbeträge werden nur in eingeschränktem Umfang zugelassen, und zwar unabhängig davon wie diese Einkünfte im Wohnsitzstaat steuerlich erfaßt und behandelt werden. Dieses Vorgehen basiert auf der im internationalen Steuerrecht anerkannten Konvention, daß die persönliche Leistungsfähigkeit im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht im Wohnsitzstaat berücksichtigt wird.

Aus dem Zusammenwirken der international anerkannten Besteuerungsrechte des Wohnsitzstaats und des Tätigkeitsstaats kann sich für einen EU-Pendler eine insgesamt steuerlich ungünstigere Behandlung ergeben, als für einen Erwerbstätigen, der in ein und demselben Mitgliedstaat arbeitet und ansässig ist.

Im folgenden soll die Besteuerung von grenzüberschreitend erzielten Erwerbseinkünften aufgezeigt werden. Zunächst wird auf die Unzulänglichkeiten von bilateralen Grenzgängervereinbarungen und auf den multilateralen Regelungsbedarf aufgrund des EG-Vertrags eingegangen (Abschnitt 2). Abschnitt 3 setzt sich kritisch mit der Empfehlung der EU-Kommission und der multilateralen Lösung zwischen den skandinavischen Staaten auseinander. In Abschnitt 4 werden zwei alternative, multilaterale Lösungsansätze ent-

¹ Es sei denn, sie fallen unter eine Grenzgängervereinbarung, die eine Besteuerung im Wohnsitzstaat vorsieht. Für Deutschland trifft das für seine Nachbarstaaten Belgien, Frankreich, Österreich und Schweiz zu.

² vgl. Keßler, Rainer E.: 1990, S. 1314f. und Knobbe-Keuk, Brigitte: 1991, S. 652f.

wickelt und auf ihre Eignung für die EU untersucht. Die Ergebnisse werden in Abschnitt 5 zusammengefaßt.

2 Gründe für einen EU-weiten Lösungsansatz

Die Erwerbseinkünfte, die ein EU-Pendler erzielt, unterliegen im Tätigkeitsstaat wegen der beschränkten Steuerpflicht einer höheren Steuerbelastung, als es nach den Regeln der unbeschränkten Steuerpflicht der Fall wäre.

Diese Diskriminierung bleibt in der Regel aufrecht, wenn unilateral die Gewährung von Steueranrechnung oder Steuerfreistellung vorgesehen ist. Bilateral werden Grenzgängervereinbarungen als Zusätze zu Doppelbesteuerungsabkommen ausgehandelt³. Die übliche, enge Definition des begünstigten Personenkreises läßt eine Entlastung nur für einen kleinen Teil der betroffenen Pendler zu. Erfasst sind i.d.R. nur Arbeitnehmer, die bestimmte Anforderungen an die örtliche Lage von Wohnsitz und Tätigkeitsort sowie an die regelmäßige Rückkehr zum Wohnsitz erfüllen, oder, die wie im Verhältnis zwischen Deutschland und den Niederlanden mit mind. 90% ihrer Gesamteinkünfte in Deutschland steuerpflichtig sind. Die bilaterale Ausrichtung von Grenzgängervereinbarungen führt also zu Ergebnissen, die davon abhängen, in welchem anderen Mitgliedstaat der Grenzgänger ansässig ist⁴. Inländergleichbehandlung kann somit nicht gewährleistet werden. Außerdem

³ Das OECD-Musterabkommen enthält keine besonderen Regelungen zur Besteuerung von Grenzgängern. Die OECD-Mitgliedstaaten vertreten vielmehr die Meinung, daß die Besteuerung von Grenzgängern ohne allgemeine Empfehlung, unmittelbar von den beteiligten Staaten, entsprechend den örtlichen Verhältnissen, geregelt werden soll.

vgl. OECD: 1992, S. C(15)-5.

⁴ Für Grenzgänger hat Deutschland mit Belgien und Frankreich die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit im Wohnsitzstaat vereinbart. Mit Dänemark und Luxemburg sind keine Grenzgängervereinbarungen abgeschlossen. Daraus ergibt sich, daß automatisch z. B. im Tätigkeitsstaat Deutschland gemäß der beschränkten Steuerpflicht besteuert wird. Nur mit den Niederlanden hat Deutschland im Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande (AGGrenz NL) eine fast völlige Annäherung der Steuerbelastung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern an unbeschränkt Steuerpflichtige vereinbart. Diese Regelung beinhaltet auch die Möglichkeit auf Durchführung eines LSt-Jahresausgleichs, die Anwendung des Splittingtarifs und die Gewährung der Sonderausgaben gemäß EStG. Als wichtigste Voraussetzung ist allerdings einzuhalten, daß das Welteinkommen der niederländischen Einpendler zu mindestens 90% der deutschen Besteuerung unterliegt. Beibehalten wurde jedoch die isolierte Besteuerung von Lohnneinkünften und anderen Einkünften.

Vgl. dazu: Baranowski, Karl-Heinz: 1980; Kaefer, Wolfgang: 1980 und 1992.

ist der Regelungsumfang der Grenzgängervereinbarungen sachlich nicht befriedigend. Sie bieten nur für eine Einkunftsart Lösungsansätze an, ohne den gesamten pendelnden Personenkreis zu entlasten.

Die Sicherstellung der diskriminierungsfreien Inländerbehandlung von grenzüberschreitend erzielten Erwerbseinkünften müßte deshalb in der EU am besten über eine multilaterale Regelung erfolgen, die

- den Begriff des Grenzgängers neu festlegt
- den Begriff der Ansässigkeit eindeutig definiert
- die Besteuerung der grenzüberschreitend erzielten Erwerbseinkünfte im Tätigkeitsland festlegt und
- die festlegt, wie die grenzüberschreitend erzielten Erwerbseinkünfte im Wohnsitzstaat steuerlich behandelt werden.

Ein solches Vorgehen greift nicht in die nationale Steuerautonomie der Mitgliedstaaten ein und sichert andererseits das Recht der Unionsbürger auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 48 EG-Vertrag), Niederlassungsfreiheit für selbständig Erwerbstätige (Art. 52 EG-Vertrag) und das für alle Unionsbürger neu geschaffene Recht auf allgemeine Freizügigkeit (Art. 8a EG-Vertrag)⁵.

⁵ Vgl. hierzu vor allem die Entscheidungen des EuGH zu den Fällen Biehl (C-175/88) - Anspruch auf LSt-Jahresausgleich, auch wenn der Steuerpflichtige nicht das ganze Steuerjahr ansässig war -, Bachmann (C-204/90) - Anspruch auf steuerliche Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen, auch wenn sie in einem anderen Mitgliedstaat bezahlt wurden, es sei denn die Kohärenz der anwendbaren Steuerregelungen ist nicht mehr gewährleistet - und Werner (C-112/91) - Mitgliedstaaten dürfen ihren eigenen Staatsangehörigen, die einen ausländischen Wohnsitz haben, höhere Steuerbelastungen in bezug auf im Inland erzielte Einkünfte auferlegen. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat 1993 beschlossen dem EuGH zwei weitere Fälle zur beschränkten Steuerpflicht zur Vorabentscheidung vorzulegen. Dabei handelt es sich erstens um die Vereinbarkeit der beschränkten Steuerpflicht mit Art. 7 und 52 EG-Vertrag (Beschuß vom 01.12.1993 - I B 129/93) und zweitens um die Vereinbarkeit der beschränkten Steuerpflicht mit Art. 48 EG-Vertrag (Beschuß vom 14.04.1993 - I R 29/92) - dazu auch Kaefer, Wolfgang: 1993. Bis jetzt liegen dazu noch keine Urteile des EuGH vor.

3 Lösungsansätze für die Besteuerung von Pendlern in der EU

3.1 Vorschläge der EU-Kommission

Schon 1979 sah die Kommission auf dem Gebiet der Grenzgängerbesteuerung Handlungsbedarf und erarbeitete dazu einen Richtlinienvorschlag⁶. Dieser sah für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von Grenzgängern die ausschließliche Besteuerung im Wohnsitzland vor, verbunden mit einem nicht näher spezifizierten Clearingverfahren. Der Richtlinienvorschlag wurde nie verabschiedet und im Dezember 1993 durch eine Empfehlung der EU-Kommission ersetzt⁷. Bisher beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus unselbständiger, selbständiger (einschließlich Bühnenkünstler und Sportler), land- und forstwirtschaftlicher und gewerblicher Tätigkeit sowie Altersrenten u.ä. sollen danach einer Besteuerung im Tätigkeitsstaat unterliegen. Der nichtansässige Pendler, einschließlich seiner nichtansässigen Familie wird danach wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt, wenn er im Tätigkeitsstaat mindestens 75% seines Gesamteinkommens erzielt. Die Empfehlung der EU-Kommission ist jedoch nicht geeignet, Freizügigkeit und Niederlassungsfreiheit im Binnenmarkt ohne Diskriminierung zu verwirklichen. Unbefriedigend ist insbesondere, daß keine Lösung für Fälle unterhalb des Grenzwertes angeboten wird, daß außerdem keine einheitlichen Definitionen und Verfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung festgelegt werden und daß weiterhin an bilateralen Regelungen festgehalten wird.⁸

⁶ Vgl. Kommission der EG: 1980, Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung von Regelungen im Bereich der Einkommensteuer im Hinblick auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft.

⁷ Kommission der EG: 1993, Empfehlung der Kommission vom 21.12.1993 betreffend die Besteuerung bestimmter Einkünfte, die von Nichtansässigen in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihres Wohnsitzes erzielt werden.

⁸ Einen ähnlichen Ansatz verfolgt der Gesetzentwurf der Bundesregierung: 1993, Grenzpendlergesetz, Drucksache 12/6476 vom 21.12.1993. Der Gesetzentwurf kommt ohne die klassischen Kriterien Grenzzone und regelmäßige Heimkehr aus. Außerdem ist er nicht mehr nur auf Einkünfte aus abhängiger Beschäftigung beschränkt. Als relevantes Selektionskriterium wurde das Erfordernis der nahezu ausschließlichen Erzielung der Gesamteinkünfte im Inland eingeführt, d. h. mindestens 90% der Welteinkünfte müssen im Inland der Besteuerung unterliegen und als Obergrenze der ausländischen Einkünfte wurde ein Betrag von 12.000,00 DM festgelegt. In Deutschland werden alle Einkunftsarten besteuert, für die Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht gemäß DBA zusteht, andere in Deutschland erzielten Einkünfte sollen dem positiven Progressionsvorbehalt unterliegen. Auf Antrag des Grenzgängers kann für die vorgenannten Einkünfte eine Einzelveranlagung durchgeführt werden. Danach können personen- und familienbezogene Abzugsbeträge weitgehend so geltend gemacht werden, wie sie unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährt

3.2 Multilateraler Lösungsansatz der Nordischen Staaten

Das Problem der Grenzgängerbesteuerung zwischen den skandinavischen Staaten wurde multilateral im Protokoll zum Nordischen Multilateralen Abkommen (NMA) gelöst, indem es dem Wohnsitzstaat des Grenzgängers das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zuordnet. Dieses Modell ist der Empfehlung für die EU insofern überlegen, als es mit einheitlichen Begriffsbestimmungen und einer einheitlichen Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung arbeitet. Das NMA löst jedoch nicht das Problem der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und enthält weiterhin bilaterale Elemente⁹.

4 Multilaterale Lösungsansätze für die EU

4.1 Einheitliche Begriffsdefinition

Da der fehlende Wohnsitz im Tätigkeitsstaat und die Art der Erwerbseinkünfte im EU-Binnenmarkt zu keiner Diskriminierung mehr führen dürfen¹⁰, ist der Begriff des 'Grenzgängers' neu zu fassen und für alle EU-Mitgliedstaaten gleichermaßen festzulegen. Orientierung dafür bietet die Empfehlung der EU-Kommission¹¹: Danach ist

werden, deren Ehepartner, Kinder und sonstige Angehörige im Ausland leben (Gastarbeiter). Grenzgängern wird also nach wie vor der Splittingtarif verwehrt.

⁹ Nordic Tax Treaty, Convention between the Nordic countries for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital (1989). Die Besteuerung von Grenzgängern richtet sich nach den Artikeln 15 (Unselbständige Arbeit) und 19 (Öffentlicher Dienst) des multilateralen Abkommens und den Punkten VII und VIII des in das Abkommen integrierten Protokolls.

Bemühungen für ein europäisches multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen, das auch einen Passus für Grenzgänger beinhaltete, blieben in einem Vorentwurf von 1968 stecken.

¹⁰ vgl. Dautzenberg, Norbert: 1993a, S. 1566f.

¹¹ vgl. Kommission der EG: 1993, S. 10.

ein EU-Grenzgänger eine natürliche Person, die in einem Mitgliedstaat ansässig ist und die in einem anderen Mitgliedstaat, in dem sie nicht ansässig ist

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder
- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt.

Dieser Begriff ist enger gefaßt als jener der EU-Kommission. Er umfaßt nur Einkünfte aus aktiver Erwerbstätigkeit. Altersruhegelder u. ä. Zahlungen wurden wegen ihrer unterschiedlichen Finanzierung und der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Beiträge und Leistungen zunächst nicht in die Definition aufgenommen.

Die Begriffe Wohnsitz und ständiger Aufenthalt, die für die Bestimmung der Ansässigkeit einer Person entscheidend sind, haben in jedem Mitgliedstaat die Bedeutung, die ihnen das nationale Recht zuordnet. Ist eine natürliche Person nach dieser Regelung in mehr als einem Mitgliedstaat ansässig, wird die Ansässigkeit der natürlichen Person nach Art. 4 des OECD-Musterabkommens eindeutig bestimmt.

Als Methode für die Besteuerung von EU-Grenzgängern bieten sich zwei multilaterale Lösungen an, die beide die nationale Besteuerungsautonomie bewahren. Dabei wird sowohl dem Interesse des Wohnsitzstaates Rechnung getragen, der zur Vermeidung von Steuerschlupflöchern und Progressionslücken das Welteinkommensprinzip anwendet, als auch den Interessen des Tätigkeitsstaates, der für die Abgeltung von Infrastrukturleistungen und Leistungen des Sozialsystems, die nicht ausschließlich durch Beiträge finanziert werden, das Territorialprinzip anwendet:

1. generelle Wohnsitzbesteuerung von Grenzgängern mit anrechenbarer Quellensteuer im Tätigkeitsstaat¹²

¹² Vgl. dazu die Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung zwischen Deutschland und der Schweiz. Grundsätzlich wird zwar an der Besteuerung im Wohnsitzstaat festgehalten, dem Tätigkeitsstaat wird jedoch das Recht zur Einhebung einer maximalen Quellensteuer von 4,5% vom Bruttolohn eingeräumt. Die Regelung bezieht sich nur auf Einkünfte aus unselbständiger Arbeit. Es wurde jedoch die Grenzzone abgeschafft und das Erforderniss der regelmäßigen Heimkehr ist immer noch eingehalten, wenn der Grenzgänger an nicht mehr als 60 Arbeitstagen aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt.
vgl. Geiger, Otto / Hartmann, Rainer / Alscher, Karin: 1994 und Foerster, Jutta: 1993.

2. Wahlrecht der Grenzgänger auf unbeschränkte Steuerpflicht im Tätigkeitsstaat¹³.

4.2 Wohnsitzbesteuerung mit anrechenbarer Quellensteuer im Tätigkeitsstaat

Nach diesem Konzept unterliegen EU-Grenzgänger als beschränkt Steuerpflichtige im Tätigkeitsstaat mit ihren dortigen Erwerbseinkünften einer Quellensteuer. Jeder Mitgliedstaat kann seinen Quellensteuersatz autonom festsetzen, er muß lediglich gegenüber allen Mitgliedstaaten gleich hoch sein und so niedrig gewählt werden, daß die Quellensteuer in jedem Wohnsitzstaat voll angerechnet werden kann¹⁴.

Die Grenzgängereigenschaft und die damit zusammenhängende Quellensteuerpflicht muß durch eine Wohnsitzbestätigung des für den Grenzgänger zuständigen Heimatfinanzamtes festgestellt werden¹⁵. Grundsätzlich können Arbeitseinkünfte und Gewinne einer Betriebsstätte, einer festen Einrichtung oder eines ständigen Vertreters gemäß internationaler Konvention im Quellenstaat besteuert werden. Die Einhebung einer satzmäßig begrenzten Quellensteuer auf solche Einkünfte stellt damit eine Beschränkung des Besteuerungsrechts des Tätigkeitsstaates dar¹⁶.

¹³ Das Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande (AGGrenz NL) nähert die Besteuerung von niederländischen Grenzgängern, die Arbeitnehmer sind, der von Ansässigen fast an, wenn das Kriterium der Mindesteinkünfte eingehalten wird. Das neue Grenzpendlergesetz der Bundesregierung sieht dagegen nur eine Behandlung vor, wie sie Gstarbeitern gewährt wird, führt das Kriterium der Mindesteinkünfte in die Besteuerung von Grenzgängern ein und hebt die Einschränkung auf Einkünfte aus unselbständiger Arbeit auf.
vgl. dazu: Kaefler, Wolfgang: 1994 und 1980; Waterkamp, Afra: 1993.

¹⁴ Das schließt nicht aus, daß ein Staat für unterschiedliche Einkunftsarten auch unterschiedliche Quellensteuersätze festlegen kann, solange diese Sätze gegenüber allen anderen Mitgliedstaaten gleich sind und dort angerechnet werden können.

¹⁵ vgl. Geiger, Otto / Hartmann, Rainer / Alscher, Karin: 1994, S. 11.

¹⁶ Diese Beschränkung trifft vorallem für Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb und aus Land- und Forstwirtschaft zu. Sie trifft für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit auch zu, wenn keine Grenzgängervereinbarung abgeschlossen wurde oder wenn eine Grenzgängervereinbarung die Besteuerung im Tätigkeitsstaat vorsieht.

Steuerbemessungsgrundlage für die Quellensteuer bei Arbeitnehmern ist der Bruttoverdienst. Mitgliedstaaten, die bisher keine Grenzgängervereinbarungen abgeschlossen haben oder deren Grenzgängervereinbarungen die Besteuerung im Tätigkeitsstaat vorsehen müßten damit auf Steuereinnahmen verzichten. Der Steuerverzicht wäre wegen des Quellensteuerabzugs aber nur ein partieller, da dem einem Grenzgänger zufließenden Nutzen aus im Tätigkeitsstaat bereitgestellten Infrastrukturleistungen und Sozialleistungen, die nicht beitragsfinanziert sind, die Quellensteuereinnahmen gegenüber ständen. Für die betroffenen Grenzgänger stellt sich die Quellensteuerregelung als administrativ einfach dar. Gleichzeitig erlaubt sie eine nichtdiskriminierende steuerliche Behandlung im Wohnsitzstaat.

Bei Anwendung des Bruttoprinzips auch auf Grenzgänger, die Einkünfte aus Gewinneinkunftsarten erzielen, könnte der Tätigkeitsstaat, unabhängig von seinem Besteuerungsrecht, auf eine Gewinnermittlung nach den nationalen Rechtsvorschriften verzichten. Steuerbemessungsgrundlage für die Quellensteuer wäre dann die Summe der Einnahmen, ohne Abzugsmöglichkeit für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben u.ä.¹⁷. Für den betroffenen Grenzgänger stellt sich der Quellensteuerabzug administrativ einfach dar¹⁸. Der Steuerverzicht im Tätigkeitsstaat wäre wieder nur partiell. Die endgültige Gewinnermittlung erfolgt im Wohnsitzstaat nach den dortigen Rechtsvorschriften¹⁹. Im Gegensatz zu der Besteuerung von Arbeitnehmern stößt der Wohnsitzstaat bei der Besteuerung der Gewinneinkünfte auf Probleme, da eine Veranlagung mangels Zugriff auf die Geschäftsunterlagen und mangels Kontrollmöglichkeiten praktisch nicht durchführbar ist.

Verzichtet der Tätigkeitsstaat bei den Gewinneinkünften von Grenzgängern aber nicht auf sein Gewinn-Besteuerungsrecht, wäre Steuerbemessungsgrundlage für die Quellensteuer der nach nationalen Rechtsvorschriften ermittelte Gewinn. In Anlehnung an die Kapitalbesteuerung in den nordischen

¹⁷ vgl. hierzu die Besteuerung von Aufsichtsratsvergütungen und den Steuerabzug von den Einnahmen von Künstlern und Sportlern gem. § 50a EStG.

¹⁸ Die Forderung der vollen Anrechenbarkeit der Quellensteuer kann wegen unternehmens- und branchenspezifischen Unterschieden in den Umsatzrenditen nur mit mehreren unterschiedlich hohen Quellensteuersätzen erfüllt werden.

¹⁹ Standortfördermaßnahmen erreichen damit Grenzgänger nur zum Teil.

Staaten²⁰ könnte der Gewinn, den selbständige Grenzgänger erzielen, in einen Gehaltsanteil für unternehmerische Tätigkeit und in einen Erfolgsanteil für unternehmerisch eingesetztes Kapital aufgespalten werden²¹. Der Gehaltsanteil von nichtansässigen Selbständigen würde dann wie der Bruttolohn von nichtansässigen Arbeitnehmern im Tätigkeitsstaat der Quellensteuer unterliegen, die steuerliche Behandlung des Erfolgsanteils im Quellenstaat könnte der von ansässigen Selbständigen angenähert werden. Der Quellenstaat verzichtet auch in diesem Fall teilweise auf Steuereinnahmen. Die Besteuerung im Quellenstaat gewährleistet jedoch eine angemessene Beteiligung der nicht ansässigen Selbständigen an der Finanzierung der öffentlich bereitgestellten Güter.

Im Gegensatz zur Anwendung des Bruttoprinzips ist für die Gruppe der Selbständigen bei Anwendung des Prinzips der Gewinnaufspaltung die Beschäftigung mit zwei Steuerordnungen und die Zusammenarbeit von zwei Finanzbehörden unausweichlich. Außerdem ist für diese Gruppe von Grenzgängern eine reine Besteuerung nach den Vorschriften des Wohnsitzstaates nicht möglich, da das Anrechnungsverfahren für den Erfolgsanteil mangels Zugriff auf die Geschäftsunterlagen und mangels Kontrollmöglichkeiten praktisch nicht durchführbar ist. Daraus folgt, daß der selbständige Grenzgänger mit seinem Gehaltsanteil im Wohnsitzstaat und mit seinem Erfolgsanteil im Quellenstaat besteuert werden müßte. Zur Vermeidung von Progressionslücken kann jeweils die Anwendung des Progressionsvorbehalts vorgesehen werden. Im Vergleich zur Besteuerung eines unbeschränkt steuerpflichtigen Selbständigen wirkt die fiktive Gewinnaufteilung in einen Gehalts- und einen Erfolgsanteil wie ein Systembruch, der die Besteuerung im Wohnsitzstaat mit der einfach erscheinenden Quellensteuererhebung im Tätigkeitsstaat nicht zu einer uneingeschränkt empfehlenswerten Methode für die Besteuerung von Grenzgänger-Erwerbseinkünften macht.

²⁰ Den Steuerreformen in den nordischen Staaten ist die Einführung von Schedulensystemen bei der Einkommensbesteuerung von natürlichen Personen gemeinsam. Im Extremfall wird nur noch zwischen Arbeits- und Kapitaleinkünften unterschieden. Die Problematik der Aufteilung des Gewinns von 'Selbständigen', 'Einzelunternehmen' und von 'Personengesellschaften' in einen Teil der den Arbeitseinkünften und einen Teil der den Kapitaleinkünften zuzuordnen ist wurde dabei in Kauf genommen. vgl. dazu: Viherkenttä, Timo: 1993; Sorensen, Peter Birch: 1993; Steinhart, Margarita: 1994.

²¹ Die Probleme, die dabei auftauchen können sind von der Festlegung von Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehältern her bekannt.

4.3 Wahlrecht auf unbeschränkte Steuerpflicht im Tätigkeitsstaat

Nach diesem Konzept sind EU-Grenzgänger mit ihren Erwerbseinkünften im Tätigkeitsland grundsätzlich beschränkt steuerpflichtig. Es wird ihnen jedoch im Tätigkeitsstaat ein Wahlrecht auf steuerliche Behandlung gemäß der unbeschränkten Steuerpflicht eingeräumt, so als wären der Grenzgänger, sein Ehegatte und seine Kinder im Tätigkeitsstaat ansässig. Zur Vermeidung einer doppelten Inanspruchnahme von personen- und familienbezogenen Steuerfrei- und Abzugsbeträgen werden solche Beträge im Tätigkeits- und Wohnsitzstaat nur jeweils anteilig gewährt.²²

Die Konsequenz des Wahlrechts ist, daß die isolierte Besteuerung von verschiedenen Einkunftsarten, für die der Tätigkeitsstaat gemäß DBA ein begrenztes oder unbegrenztes Besteuerungsrecht hat (z.B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Kapitaleinkünfte), durch die Zusammenrechnung (Gewinne und Verluste) zu ersetzen ist. Einbehaltene Steuerabzüge vom Lohn und Kapitalertrag oder geleistete Einkommensteuervorauszahlungen werden auf die Einkommensteuer angerechnet. Zur Ermittlung des relevanten Steuersatzes wird auf das Welteinkommen des Grenzgängers zurückgegriffen (Progressionsvorbehalt), das sich aus der Ermittlung der Gesamteinkünfte im Wohnsitzstaat ergibt. Der Wohnsitzstaat stellt die im Tätigkeitsstaat erzielten Einkünfte frei und wendet aber seinerseits den Progressionsvorbehalt an. Um im Fall der Option Doppelvergünstigungen bei der Steuer sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Tätigkeitsstaat zu vermeiden, soll gelten, daß personen- und familienbezogene Steuerfrei- und Abzugsbeträge im jeweiligen Staat nur begrenzt gewährt werden. Die Begrenzung ergibt sich aus dem Verhältnis der Summe der im Tätigkeitsstaat erzielten Einkünfte zu der Summe der Gesamteinkünfte. Für einen Grenzgänger, der seine gesamten Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielt, ergibt sich damit genau dieselbe Behandlung wie für ansässige unbeschränkt Steuerpflichtige. Erzielt er oder er und sein Ehegatte aber sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Tätigkeitsstaat Einkünfte, soll die quo-

²² Wie das Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande (AGGrenz NL) und der Entwurf des Grenzpendlergesetzes geht dieser Vorschlag grundsätzlich von der beschränkten Steuerpflicht für Grenzgänger aus. Die Option für die unbeschränkte Steuerpflicht soll jedoch unabhängig vom Anteil des erzielten Gesamteinkommens im Tätigkeitsstaat möglich sein und den Grenzgänger, ohne ihn besser zustellen, steuerlich so behandeln, wie wenn er und seine Familie im Tätigkeitsstaat ansässig wären.

tenmäßige Aufteilung der personen- und familienbezogen Steuerfrei- und Abzugsbeträge und die Anwendung des Progressionsvorbehalts eine zu günstige Besteuerung verhindern. Die Erstellung von zwei Steuererklärungen, die Beschäftigung mit zwei Steuerordnungen und der Kontakt mit zwei Finanzbehörden sind unvermeidlich. Für die Steuerbehörden ist der Aufwand nicht höher einzuschätzen als im Fall der Kommissions-Empfehlung, der administrative Aufwand trifft in beiden Fällen vor allem den Steuerpflichtigen. Vorteil des Wahlrechts ist, daß für Grenzgänger befriedigende Lösungen erzielt werden, und zwar unabhängig davon, wo er seine Erwerbseinkünfte erzielt und wie sich diese zusammensetzen. Beide, Tätigkeits- und Wohnsitzstaat, verzichten auf Steuereinnahmen. Durch die nichtdiskriminierende steuerliche Behandlung gewährleisten sie für Grenzgänger die im EG-Vertrag garantierten Freiheiten, ohne ihre nationale Steuerautonomie einzuschränken.

5. Fazit

Um Erwerbseinkünfte aus unselbständiger und selbständiger Tätigkeit, Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft abzudecken, muß der klassische Grenzgängerbegriff für die EU erweitert werden. Eine multilaterale EU-Vereinbarung gewährleistet im Gegensatz zum Kommissionsvorschlag eine einheitliche Definitionsbasis und die einheitliche Festlegung der Besteuerungsverfahren im Tätigkeits- und Wohnsitzstaat. Von den beiden vorgeschlagenen multilateralen Verfahren ist dem Wahlrecht der Grenzgänger auf unbeschränkte Steuerpflicht im Tätigkeitsstaat der Vorzug zu geben. Das Wahlrecht kann für alle Erwerbseinkünfte von Grenzgängern die Inländergleichbehandlung mit im Tätigkeitsstaat Ansässigen sicherstellen, während bei der Quellensteuer methode die reine Wohnsitzbesteuerung nicht in allen Fällen gewährleistet ist. Das Wahlrecht erlaubt damit eine nichtdiskriminierende steuerliche Behandlung für EU-Grenzgänger auf der Basis des EG-Vertrags, ohne eine EU-weite Steuerharmonisierung zu erfordern.

6 Literaturverzeichnis

- Baranowski, Karl-Heinz: 1980, Neuregelung der Einkommensbesteuerung niederländischer Grenzgänger. In: Internationale Wirtschaftsbriefe, Loseblattsammlung, Herne/Berlin, Fach 5, Niederlande, Gruppe 2, S. 123 - 144.
- Dautzenberg, Norbert: 1993a, Der Vertrag von Maastricht, das neue Grundrecht auf allgemeine Freizügigkeit und die beschränkte Steuerpflicht der natürlichen Personen. In: Betriebs-Berater, 48. Jg., H. 22, S. 1563 - 1568.
- Dautzenberg, Norbert: 1993b, Zur notwendigen Reform der beschränkten Steuerpflicht aufgrund des Maastrichter Vertrags. In: Internationale Wirtschaftsbriefe, Fach 2, S. 645 - 652.
- Förster, Jutta: 1993, DBA Schweiz: Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung. In: Internationales Steuerrecht, 2. Jg., H. 2, Beihefter 2, S. 1 - 2.
- Geiger, Otto / Hartmann, Rainer / Alscher, Karin: 1994, Neuregelung der Besteuerung von deutschen Grenzgängern in die Schweiz und schweizerischer Grenzgänger nach Deutschland ab 1.1.1994 (Teil I und Teil II). In: Internationales Steuerrecht, 3. Jg., H. 1 und 2, S. 9 - 15 und 62 - 65.
- Kaefler, Wolfgang: 1994, Regierungsentwurf Grenzpendlergesetz. Hintergründe, Darstellung und Kritik. In: Betriebs-Berater, 49. Jg., H. 9, S. 613 - 620.
- Kaefler, Wolfgang: 1993, BFH stellt Grenzgängerbesteuerung auf den Prüfstand des EuGH. Zum Vorlagebeschluß zur Pendlerbesteuerung. In: Internationales Steuerrecht, 2. Jg., H. 6, S. 255 - 258.
- Kaefler, Wolfgang: 1992, Kritische Anmerkungen zum Grenzgängererlaß Niederlande. In: Internationales Steuerrecht, 1. Jg., H. 1, S. 11 - 13.
- Kaefler, Wolfgang: 1980, Modell für eine bessere Besteuerung von Grenzgängern? Kritische Analyse des Grenzgängerabkommens mit den Niederlanden. Teil I und II. In: Der Betrieb, 33. Jg., H. 49 und 50, S. 2362 - 2365 und 2416 - 2418.
- Keßler, Rainer, E.: 1990, Zur Besteuerung von Pendlern über die deutschen Grenzen de lege ferenda. In: Betriebs-Berater, 45. Jg., H. 19, S. 1313 - 1324.
- Knobbe-Keuk, Brigitte: 1991, Die Einwirkung der Freizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit auf die beschränkte Steuerpflicht. In: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, 2. Jg., H. 21, S. 649 - 658.

- OECD: 1992, Model tax convention on income and on capital. Loose leaf, updated as of 1st September 1992. OECD, Paris.
- Sorensen, Peter Birch: 1993, From the global income tax to the dual income tax: Recent tax reforms in the Nordic Countries. EPRU working paper No. 7, Copenhagen Business School.
- Steinhart, Margarita: 1994, Die Besteuerung von Kapitaleinkünften in Skandinavien nach den letzten Steuerreformen. Mimeo, Universität Konstanz.
- Viherkenttä, Timo: 1993, A flat rate tax on capital income: The Nordic Model. In: Tax Notes International, 6. Vol., March 15, 1993, S. 659 - 670.
- Waterkamp, Afra: 1993, Freizügigkeit und Ehegattensplitting. Zum Einfluß des EG-Rechts auf das Einkommensteuerrecht. In: Finanz-Rundschau, 75. Jg., H. 24, S. 825 - 837.
- Zabel, Martin: 1989, „Allgemeine Grenzgängerregelungen - grundsätzliches Änderungserfordernis insbesondere der Qualifikationsmerkmale. In: Deutsches Steuerrecht, 27. Jg., H. 15/16, S. 476 - 483.
- BFH: 1994, Beschränkte Steuerpflicht bestimmter EG-Steuerausländer weiterhin ernstlich zweifelhaft (§ 1 Abs. 4, §§ 49 ff. EStG: Art. 7, 52 EG-Vertrag). Bundesfinanzhof, Beschluß vom 01.12.1993 - I B 129/93. In: Finanz-Rundschau, 76. Jg., H. 9, S. 300 - 301.
- BFH: 1993, Vereinbarkeit der Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen mit Art. 48 EG-Vertrag? Bundesfinanzhof, Beschluß vom 14.04.1993 - I R 29/92. In: Europäisches Wirtschafts- & Steuerrecht, 4. Jg., H. 7, S. 226 - 228.
- BFH: 1993, Vereinbarkeit der beschränkten Steuerpflicht mit dem Gemeinschaftsrecht. Bundesfinanzhof, Beschluß vom 14.04.1993 - I R 29/92. In: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, 4. Jg., H. 18, S. 581 - 584.
- Rechtssache C-175/88, Klaus Biehl gegen Administration des contributions du Grand-Duché de Luxembourg. Urteil vom 08.05.1990 In: Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften: 1990, Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts erster Instanz, Band 1990-5, S. I-1779 - I-1795. Amt für amtliche Veröffentlichungen der EG, Luxemburg.
- Rechtssache C-204/90, Hanns-Martin Bachmann gegen Belgischer Staat. Urteil vom 28.01.1992. In: Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften: 1992, Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts

erster Instanz, Band 1992-1, S. I-249 - I-286. Amt für amtliche Veröffentlichungen der EG, Luxemburg.

Rechtssache C-112/91, Hans Werner gegen Finanzamt Aachen-Innenstadt. Urteil vom 26.01.1993. In: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, 4. Jg., H. 5, S. 163 - 165 und Europäisches Wirtschafts- & Steuerrecht, 4. Jg., H. 3, S. 69 - 71.

Gesetz zu dem Protokoll vom 21.12.1992 zu dem Abkommen vom 11.08.1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, vom 30.09.1993. In: Bundesgesetzblatt, Teil II, Nr. 36, vom 12.10.1993, S. 1886 - 1887, Bonn.

Gesetzentwurf der Bundesregierung: 1993, Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen (Grenzpendlergesetz). Deutscher Bundestag, Drucksache 12/6476 vom 21.12.1993, Bonn.

Kommission der Europäischen Gemeinschaften: 1980, Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung von Regelungen im Bereich der Einkommensteuer im Hinblick auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft; von der Kommission dem Rat vorgelegt am 21.12.1979. In: Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften vom 26.1.1980, Nr. C 21, S. 6 - 9. Amt für amtliche Veröffentlichungen der EG, Luxemburg.

Kommission der Europäischen Gemeinschaften: 1993, Empfehlung der Kommission vom 21.12.1993 betreffend die Besteuerung bestimmter Einkünfte, die von Nichtansässigen in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihres Wohnsitzes erzielt werden. K (93) 3702 endg., Brüssel, den 21.12.1993.

Nordic Tax Treaty, Convention between the Nordic Countries for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital (1989) - effective date: 1 January 1990. In: Supplementary Service to European Taxation, loose leaf - July 1991, Section C, S. 37 - 55. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

Vorentwurf 1968 zu einem Europäischen Doppelbesteuerungsabkommen (Multilaterales Abkommen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens und über gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet der direkten Steuern. In: Regul, Rudolf (Hrsg.): 1969, Steuern und Zölle im Gemeinsamen Markt, Band 8, S. V-B/2 1 - 69. Nomos Verlag, Baden-Baden.