

Vorträge, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut
– Sektion Rechtswissenschaft –
Nr. 335
herausgegeben von
Professor Dr. Dr. Dr. h.c. mult. Georg RESS und Professor Dr. Torsten STEIN

Gert Sass
Rechtsanwalt, Ministerialrat a.D.
Brüssel - Tervuren

**Die Besteuerung von in Deutschland nicht ansässigen
EG-Bürgern: Neuere Entwicklungen in der
Rechtsprechung des EuGH mit Einfluß
auf die direkten Steuern**

Vortrag vor dem Europa-Institut der Universität des Saarlandes
Saarbrücken, den 27. Juni 1995

Die Vortragsreihe im Rahmen der Stiftungsgastprofessur „Europäische Integration“ wird dankenswerterweise gefördert durch die ASKO Europa-Stiftung in Saarbrücken, den Daimler-Benz-Fonds in Stuttgart, die Röchling Stiftung in Mannheim, die Saarbrücker Zeitung Verlag und Druckerei GmbH in Saarbrücken und den Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V. in Essen.

1995 © Europa-Institut
Universität des Saarlandes
Nicht im Buchhandel erhältlich
Abgabe gegen eine Schutzgebühr
von 10,- DM

Die Besteuerung von in Deutschland nicht ansässigen EG-Bürgern: Neuere Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH mit Einfluß auf die direkten Steuern

I. Einleitung

Schon 1992 habe ich Ihnen in einem Vortrag¹ über einige EuGH-Urteile berichten dürfen, die sich mit der Anwendung der EU-Diskriminierungsverbote auf die direkten Steuern befassen. Seither ist die Entwicklung weitergegangen: Weitere Urteile; aber auch Folgerungen daraus in der deutschen Steuergesetzgebung. Aufmerksamkeit hat in jüngster Zeit das *Schumacker*-Urteil vom 14.2.1995² erregt. Der EuGH hat seine Auslegungsgrundsätze fortgeschrieben und verdeutlicht. Aus dem Urteil werden Konsequenzen erwartet, nicht nur für die Besteuerung von natürlichen Personen (Arbeitnehmern und Selbständigen), sondern auch für Unternehmen und Kapitalinvestoren, und nicht nur in Deutschland, sondern auch für deutsche Unternehmen in anderen EU-Staaten.

II. Das System der unbeschränkten/beschränkten Steuerpflicht

Der Sachverhalt im *Schumacker*-Fall ist einfach. Ein belgischer Staatsangehöriger, der in Eupen mit seiner Familie wohnt, hat in Köln gearbeitet und aus dieser Tätigkeit das nahezu ausschließliche Familieneinkommen erzielt. Dennoch wurden ihm erheblich höhere Steuern einbehalten als seinen in Deutschland ansässigen Arbeitskollegen. Dies lag daran, daß ihm bestimmte Abzugs- und Freibeträge versagt wurden, die seine Einkommensteuerbemessungsgrundlage gemindert hätten: Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Kinderfreibeträge. Außerdem beträgt der Mindeststeuersatz - für Selbständige - 25%; der "Ehegatten-Splitting"-Tarif, der praktisch den progressiven Steuersatz halbiert, wird nicht gewährt.

Arbeitnehmer erhalten allerdings im wesentlichen die erwähnten oder ähn-

¹ Sass, Der Einfluß neuerer Urteile des EuGH auf die direkten Steuer in Deutschland, Vorträge, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut, Universität des Saarlandes 1992, Nr. 281.

² Rs. C-279/93, Slg. 1995, S. I-225.

liche Abzüge, jedoch nur die Pauschalbeträge, meist ohne Einzelnachweis. Auch sie kommen aber nicht in den Genuß des Splitting-Tarifs und des Lohnsteuerjahresausgleichs. Damit hat es folgende Bewandnis: Die vom Arbeitgeber monatlich einbehaltene Lohnsteuer ist die auf den Monat umgelegte Jahreseinkommensteuer; sie ist nach dem progressiven Steuersatz bemessen, der auf das Jahreseinkommen anwendbar ist, unterstellt also den Weiterbezug des gleichen Lohnes das ganze Jahr hindurch. Ändert sich der Lohn oder fällt er ganz weg, etwa infolge von Arbeitslosigkeit, so ist die einbehaltene Lohnsteuer zwangsläufig zu hoch. Der Lohnsteuerjahresausgleich korrigiert diese Überbesteuerung, aber nicht bei Ausländern.

Diese Nachteile sind im deutschen Steuersystem begründet, das zwischen der Behandlung von In- und Ausländern fundamental unterscheidet. Die persönliche Besteuerung der *Ansässigen* ist *umfassend*. Sie erfaßt sämtliche Einkünfte der gesetzlich festgelegten Einkunftsarten, gleich, ob sie aus dem Inland oder dem Ausland stammen. Dabei werden nicht nur die verschiedenen *Einkünfte* selbst *steuerlich belastet*; aufgrund des *progressiven Tarifes* für das Gesamteinkommen trägt jede Einkunft auch dazu bei, daß jeweils die anderen Einkünfte zu einem höheren Satz besteuert werden ("Progressiveffekt der Einkünfte").

Auf der anderen Seite werden die *persönlichen Verhältnisse* des Steuerpflichtigen durch die dargelegten Abzüge vom Einkommen sowie über den "Splittingtarif" berücksichtigt (Besteuerung nach der "wirtschaftlichen Leistungskraft").

Dieser "*unbeschränkten Steuerpflicht*" der Ansässigen steht die "*beschränkte Steuerpflicht*" der *Nichtansässigen* gegenüber, die auf bestimmte Einkünfte aus *inländischen* Quellen begrenzt ist. Bei ihnen knüpft die Besteuerung daran an, daß Einkünfte aus *inländischen Quellen* bezogen werden. Ihre *persönlichen Verhältnisse* werden nicht berücksichtigt. Die Gewährung der Abzüge etc. würde zu einer doppelten Berücksichtigung der persönlichen Umstände führen, da ihre persönliche Lage im Heimatsstaat in Betracht gezogen wird, wo sie nach ihrer wirtschaftlichen Leistungskraft besteuert werden.

Es liegt auf der Hand, daß nicht generell, sondern nur im *Einzelfall* erse-

hen werden kann, ob dieses komplexe System sich für *Ausländer* insgesamt *vorteilhaft* (keine Besteuerung des Gesamteinkommens) oder *nachteilig* (Versagung der persönlichen Abzüge) auswirkt. Zum Teil könnten Ausländer allerdings den Inländern gleichbehandelt werden. Einmal könnten ihre inländischen Einkünfte ebenfalls dem Steuertarif unterworfen werden, der für ihr Gesamteinkommen maßgeblich ist. Zum andern könnten ihnen die Abzüge etc. gewährt werden, proportional beschränkt nach dem Verhältnis ihrer inländischen Einkünfte zu ihrem Gesamteinkommen. Aber auch dann bliebe bestehen, daß nur bei den Inländern die ausländischen Einkünfte selbst besteuert werden.³ Auch die Gesamteinkünfte der Ausländer im Rahmen ihrer beschränkten Steuerpflicht zu erfassen, würde das System und ebenso die Systematik der DBA zerbrechen.

Eine andere Vergleichslage besteht jedoch, wenn - wie in der *Masse der Fälle* vor allem der Arbeitnehmer und insbesondere im Falle *Schumacker* - die inländischen Einkünfte das nahezu *ausschließliche* Einkommen des Ausländers darstellen. Gleichwohl haben die Finanzverwaltungen bislang die Gleichbehandlung abgelehnt mit den Argumenten:

- Besteuerungsunterschiede und EU-Diskriminierungsverbote beruhen auf *abweichenden Kriterien*, hier der Staatsangehörigkeit, dort der steuerlichen Ansässigkeit. Auch deutsche Staatsangehörige mit Wohnsitz im Ausland werden als beschränkt Steuerpflichtige behandelt, während umgekehrt auch ausländische Staatsangehörige mit Wohnsitz in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind.
- Die grundlegenden Systemverschiedenheiten lassen *nicht generell* die Einschätzung der *Vorteilhaftigkeit* oder *Benachteiligung* bei der Behandlung als In- oder Ausländer zu.

III. Die Grundfreiheiten des EU-Vertrages und die bisherige Auslegung des EuGH mit Bezug auf die direkten Steuern

Die Frage ist, inwieweit Mehrbelastungen aufgrund der Systemunterschiede bei EU-Ausländern gegen die Diskriminierungsverbote der Freizü-

³ Diese steuerliche Erfassung ist durch die über 60 deutschen DBA für einige Einkunftsarten ausgeschlossen; für eine Reihe von Einkünften bleibt beim Inländer aber der Ansässigkeitsstaat steuerberechtigt.

gigkeit (Art. 48, VO Nr. 1612/68), Niederlassungsfreiheit (Art. 52), Dienstleistungsfreiheit (Art. 59), Kapitalverkehr (Art. 67) verstoßen.

Der EuGH hat sich mit dieser Frage in den folgenden Urteilen⁴ befaßt:

- *Avoir-fiscal*-Urteil⁵
- *Daily Mail*-Urteil⁶
- *Biehl*-Urteil⁷
- *Bachmann*-Urteil⁸
- *Commerzbank*-Urteil.⁹

In diesen Urteilen hat er die folgenden Grundsätze entwickelt:

Im *Avoir fiscal*-Urteil hat er aus dem Niederlassungsprinzip des Art. 52 den "Anerkennungsgrundsatz" bei *gleicher steuerlicher Ausgangslage* abgeleitet, der gleichermaßen *auch* für die *Freizügigkeit der Arbeitnehmer* nach Art. 48 des EU-Vertrages und nach Art. 7 Abs. 2 der Verordnung Nr. 1612/68 gelten dürfte. Indem ein Mitgliedstaat die Ausländer gleichermaßen wie Inländer seiner Besteuerung unterwirft, erkennt er danach an, daß kein objektiver Grund besteht, ihnen einzelne Vorteile, die Inlän-

⁴ Weitere Urteile und Verfahren, die sich mit Diskriminierungsfragen befassen, dürften von weniger grundlegender Bedeutung sein, u.a. Urteil vom 12.4.94, Rs. C-1/93 - *Halliburton Services/Staatssecretaris van Financiën* -, Slg. 1994, S. I-1137; Urteil vom 11.8.95, Rs. C-80/94, - *Wielockx, G. H. E. J./Kingdom of the Netherlands (Inspecteur der directe belastingen)* -, C-107/94.

⁵ Rs. 270/83, Urteil vom 28.1.1986, Slg. 1986, S. 273; NJW 87, S. 569; RIW 89, S. 640.

⁶ Rs. 81/87, Urteil vom 27.9.1988, Slg. 1988, S. 5483.

⁷ Rs. 175/88, Urteil vom 8.5.1990, Slg. 1990, S. I-1779; EuZW 90, S. 284; DStR 91, S. 454; NJW 91, S. 1406. Wegen Nichtbeachtung dieses Urteils hat die Kommission ein Verfahren nach Art. 169 EU-Vertrag eingeleitet (Rs. 151/94).

⁸ Rs. C-204/90, Urteil vom 28.1.1992, Slg. 1992, S. I-249. S. Rs. C-300/90 - *Commission/Belgium* -, Slg. 1992, S. I-305. S. auch IWB vom 11.5.92, Fach 2, S. 595 ff.

⁹ Rs. C-330/91, Urteil vom 13.7.1993, Slg. 1993, S. I-4017; EuZW 93, S. 740 ff.

dern eingeräumt werden, zu versagen. Der EuGH stellt dabei nicht auf die *allgemeinen Systemverschiedenheiten* bei unbeschränkter/beschränkter Steuerpflicht ab, sondern auf die Vergleichslage im *konkreten* Fall. Insbesondere können *Nachteile* der Ausländer *nicht* mit *Vorteilen* - in anderen Fällen - kompensiert werden.

In einem jüngeren Urteil zum *Commerzbank*-Fall hat der EuGH diese Auffassung *bekräftigt*. Der britischen Betriebsstätte der Commerzbank stand aufgrund des DBA Großbritannien/USA ein steuerlicher Rückzahlungsanspruch zu. Die entsprechende Verzinsung der steuerlichen Rückforderung - wie bei britischen Unternehmungen in einem solchen Fall - wurde aber der Betriebsstätte verweigert. Die britische Regierung berief sich ebenfalls allgemein auf die unterschiedliche steuerliche Behandlung der Nicht-Ansässigen. Der EuGH wies dieses Argument - erneut - zurück, und hielt die Zinsversagung für EU-widrig.

Diese Urteile betreffen die *Nichtdiskriminierung im Aufnahmestaat*. Auch wenn dies nicht ausdrücklich aus dem Wortlaut folgt, hat der EuGH im *Daily Mail Case*-Urteil erkannt, daß nach dem Sinn des Niederlassungsprinzips *auch* der *Herkunftstaat* gehindert ist, die Niederlassung seiner Unternehmen in anderen Mitgliedstaaten zu behindern. Auch dieser Grundsatz dürfte für die Behinderung des Rechts auf *Freizügigkeit* im Herkunftstaat gleichermaßen Geltung haben.

Im *Biehl*-Urteil hat der EuGH schließlich das Argument zurückgewiesen, daß die Diskriminierungsverbote an die Staatsangehörigkeit anknüpfen, die Benachteiligung der Ausländer dagegen von der Ansässigkeit abhängt, so daß bei gleicher Lage, nämlich ausländischem Wohnsitz, die eigenen Staatsangehörigen die Nachteile der beschränkten Steuerpflicht erleiden würden. Er hat seine jahrelange Rechtsprechung zur indirekten oder *versteckten Diskriminierung* ausländischer Staatsangehöriger auch für die direkten Steuern bestätigt; und zwar schon im *Avoir-fiscal*-Urteil, wonach das Diskriminierungsverbot jeglichen Sinnes beraubt würde, wenn eine Gesellschaft aufgrund ihres ausländischen Sitzes benachteiligt werden würde. Im *Biehl*-Urteil wurde dieser Gedanke auch auf die Besteuerung der natürlichen Personen (Arbeitnehmer) ausgedehnt: Das Diskriminierungsverbot der Freizügigkeit greift auch dann ein, wenn die Benachteiligung an andere Kriterien, wie die steuerliche Ansässigkeit, anknüpft, in

der Praxis aber überwiegend ausländische Staatsangehörige betroffen werden. In diesem Falle ging es um einen Fall der Versagung des *Lohnsteuerjahresausgleiches*, was aufgrund des progressiven Jahrestarifs dazu führt, daß ein überhöhter Lohnsteuerabzug bei Wohnsitzverlegung nicht ausgeglichen wurde.

Andererseits hat der EuGH aber auch die Grenzen der Diskriminierungsverbote aufgezeigt. Im *Bachman*-Urteil ging es um die Verweigerung des Abzugs von (Lebensversicherungs-) Prämien bei Zahlung an ausländische Versicherungsunternehmen. In der Praxis tritt dieser Fall im wesentlichen ein, wenn ein Arbeitnehmer oder Selbständiger vorübergehend eine Arbeit in einem anderen Staat aufnimmt und dabei seine Prämien im Herkunftsland weiterzahlt. Der EuGH hat dazu festgestellt, daß die *Versagung des Prämienabzugs*, der bei Zahlung an Inländer gewährt wird, gegen die Freizügigkeit verstößt, weil im wesentlichen vorübergehend tätige Ausländer betroffen werden, aber auch indirekt gegen die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 59 EU-Vertrag.

Im konkreten Fall, der in Belgien spielte, war allerdings erheblich, daß - anders als in den meisten Mitgliedstaaten - der Prämienabzug bei Inländern nicht einseitig eingeräumt wurde, sondern sein unmittelbares Gegenstück in der Besteuerung der Versicherungsleistung fand, und zwar durch einen pauschalen Abzug von 16% auf die ausgezahlte Versicherungssumme. Es liegt auf der Hand, daß ein solches System schwerlich auf ausländische Versicherer angewendet werden kann, besonders wenn der Ausländer wieder nach Hause zurückkehrt. Es geht dabei aber nicht darum, daß Inländer generell nach dem System der unbeschränkten/beschränkten Steuerpflicht anders behandelt werden. Der EuGH hat vielmehr einen Diskriminierungsverstoß deshalb verneint, weil das belgische System *konkret* auf Ausländer *nicht kohärent angewendet* werden kann. Tatsächlich ist die *steuerliche Ausgangslage* bei In- und Ausländern *verschieden*. Insofern stellt das Urteil keinen Gegensatz zum *Avoir fiscal*-Urteil dar, sondern seine negative Ergänzung, nämlich für den *konkreten* Fall, in dem eine gleiche steuerliche Vergleichslage nicht vorliegt.

Mit dem Fall, in dem die inländischen Tätigkeitseinkünfte das *beinahe ausschließliche* Einkommen ausmachen, hat sich der EuGH schon vor dem

jetzigen *Schumacker*-Urteil im *Werner-Fall*¹⁰ befaßt. In diesem Fall ging es um einen Zahnarzt, der in Deutschland zunächst als Angestellter tätig war, später eine selbständige Praxis betrieb, seinen Wohnsitz aber in den Niederlanden hatte. Der EuGH war der Auffassung, daß es sich um eine Benachteiligung im eigenen Staat handele, dessen Staatsangehöriger der Steuerpflichtige war. Eine Beziehung zu einem anderen EU-Staat bestehe lediglich in der Wohnsitzverlegung in die Niederlande. In den Niederlanden aber hatte der Steuerpflichtige seine Tätigkeit nie ausgeübt. Die bloße Wohnsitznahme allein ist demnach durch das Niederlassungsprinzip des Art. 52 EU-Vertrag nicht geschützt. Zu einer Entscheidung in der Sache selbst kam es daher in diesem Falle nicht.

IV. Zwischenzeitliche Anpassungen des deutschen Steuerrechts an die EuGH-Maßstäbe

Inzwischen ist das deutsche Steuerrecht verändert worden. Das gilt zunächst für die *Betriebsstättenbesteuerung*, und zwar für den Fall, in dem eine ausländische Muttergesellschaft eine Beteiligung an einer Tochtergesellschaft in ihrer *inländischen* Betriebsstätte hält. Für die Dividendenausüttungen einer *inländischen* Tochtergesellschaft gelangte seit jeher die Betriebsstätte in den Genuß der Steuergutschrift, wie inländische Unternehmen auch. Mit dem *Standortsicherungsgesetz* (§ 8b Abs. 4 KStG) ist auch im Falle einer Beteiligung an einer *ausländischen* Tochtergesellschaft das "internationale Schachtelprivileg" der DBA auf die Betriebsstätte ausgedehnt worden, und zwar unter ausdrücklicher Berufung auf das Niederlassungsprinzip, womit zugleich auch dem Erfordernis der "Mutter-Tochter-Richtlinie" Rechnung getragen wurde. Desgleichen wurde auch die mit dem *Standortsicherungsgesetz* (§ 8b Abs. 2) eingeführte *Steuerfreiheit für Veräußerungsgewinne* aus ausländischen Beteiligungen auf die Betriebsstätte ausgedehnt.

Zum anderen ist auch der Abzug für *Lebensversicherungs-Prämien* als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 2 Nr. 2a EStG) ausgedehnt worden auf ausländische (*EU*) *Versicherungsunternehmen*, und zwar durch das *Steuermißbrauchs- und Bereinigungsgesetz* 1993.

¹⁰ Rs. 112/91, Urteil vom 26.1.1993, Slg. 1993, S. I-429.

Schließlich ist nach Einleitung des *Schumacker*-Verfahrens das *Grenzpendlergesetz* vom 24.6.1994 ergangen.¹¹ Dem Gesetz liegt das Konzept zugrunde, Ausländer mit *quasi ausschließlichen Inlandseinkünften* eine *weitgehende Gleichstellung* mit Inländern einzuräumen. Das Quasi-Ausschließlichkeitserfordernis ist dahin konkretisiert (neuer § 50 Abs. 4 EStG), daß mindestens 90% der Summe der Einkünfte der deutschen Einkommensteuer unterliegen, also im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht aus deutschen Quellen stammen müssen.

Die Regelung gilt im wesentlichen für die Einkünfte aus *inländischer Tätigkeit* in einem *weiteren Sinne*. Die Grenze liegt lediglich bei den Einkünften, die nach den DBA, nur der Höhe nach begrenzt, im Inland besteuert werden dürfen, also praktisch bei den Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren; nur sie gelten als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend. Die Regelung gilt also nicht nur für die Arbeitseinkünfte (nicht-selbständige und selbständige), sondern auch für die Veranlagung bei inländischen *gewerblichen Einkünften* einschließlich eines ausländischen Mitunternehmers (ausländische Beteiligung an einer in- oder ausländischen *Personengesellschaft* mit inländischer Betriebsstätte oder ständigem Vertreter), aber z.B. auch bei inländischer *Land- und Forstwirtschaft* sowie bei inländischen Einkünften aus *Grundbesitz* (Vermietung und Verpachtung).

Auf der anderen Seite werden aber die inländischen Einkünfte zu dem Steuersatz ("*Progressionsvorbehalt*") besteuert, der für das Gesamteinkommen maßgeblich ist (neuer § 32b Abs. 1 EStG). Dies läuft dem der Neuregelung zugrundeliegenden Konzept der quasi-ausschließlichen Inlandseinkünfte an sich zuwider und ist, da die weiteren Einkünfte allenfalls bis zu 10% der gesamten Einkünfte ausmachen können, nur von begrenzter praktischer Auswirkung.

Das Verfahren erfordert wegen dieses Nachteils sowie wegen der erforderlichen Nachweise einen *Antrag*, liegt also im Belieben des Steuerpflichtigen, schon wegen des "Progressionsvorbehalts". Praktisch kann die Gleichstellung nur im Wege der Veranlagung aufgrund einer Steuererklärung gewährt werden (§ 50 Abs. 5).

¹¹ *Sass*, BB 1995, S. 69.

Hat z.B. ein Ausländer in Deutschland Mieteinkünfte und daneben noch Dividenden, so werden auf Antrag die Dividenden mit den Mieteinkünften zusammen veranlagt. Das führt übrigens zu einer praktischen Schwierigkeit für die Anwendung der DBA auf die Dividenden. Die DBA lassen bei Ansässigen des anderen Vertragsstaates die deutsche Besteuerung zu, begrenzen sie aber für die Dividenden in der Regel auf 15% des Bruttobetrags. Wird die Steuer für beide Einkunftsarten in einem Betrag veranlagt, so muß mithin die Gesamtsteuer im Verhältnis der beiden Einkunftsarten aufgeteilt werden, weil die anteilige Steuer auf die Dividenden 15% nicht übersteigen darf.

Lohnsteuerpflichtige können einen Antrag mit der entsprechenden Eintragung bereits für die Lohnsteuerkarte (neuer § 39d EStG) stellen. Aber auch dann wird stets eine Veranlagung durchgeführt (§ 50 Abs. 3 Nr. 3b). Damit kommen ausländische Steuerpflichtige auch in den Genuß des Ausgleichs *zuviel erhobener Lohnsteuer*, d.h. die progressive Überbesteuerung wird im Veranlagungsverfahren *berichtigt, aber nicht*, wenn die Voraussetzung der *Quasi-Ausschließlichkeit* der inländischen Einkünfte *nicht erfüllt ist*.

Ferner wird *nicht* gewährt, und zwar generell nicht, der *Splitting-Tarif*. Die formale Begründung dafür ist, daß § 26 EStG voraussetzt, daß auch der Ehegatte im Inland ansässig sein muß, so daß sich die Benachteiligung nicht aus der Ausländerqualität des Steuerpflichtigen selbst ergibt, sondern weil eine weitere Voraussetzung nicht erfüllt ist. Das *Schumacker-Verfahren* reduziert sich damit in seiner praktischen Bedeutung auf diese beiden Fragen.

V. Das Schumacker-Urteil vom 14.2.1995¹²

Der BFH, der die Sache dem EuGH nach Art. 177, Abs. 3 vorlegte, hat vier Fragen aufgeworfen.

In der ersten Frage geht es darum, ob die Einkommensteuerregelungen überhaupt den Diskriminierungsverboten, hier Art. 48, unterliegen. Der

¹² Kaefer/Sass, DB 1995, S. 642.

EuGH verweist dazu auf Art. 7 der VO Nr. 1612/68, wonach der Rat selbst der Rechtsetzungsbefugnis der Mitgliedstaaten mit einem steuerlichen Diskriminierungsverbot klare Grenzen zieht.

Zur zweiten und dritten Frage hat der EuGH seine Stellungnahme zusammengefaßt. Er hat zunächst (Rn. 26-29) unter Berufung auf seine bisherige Rechtsprechung seine Position zur indirekten/versteckten Diskriminierung bekräftigt. Damit ist der Einwand der unterschiedlichen Anknüpfungsmerkmale für Diskriminierungsverbote und Steuernachteile für alle direkten Steuern, gleich ob Einkommen-, Körperschafts- oder Vermögenssteuern erneut zurückgewiesen worden.

Ebenfalls hat der EuGH in Fortführung seiner inzwischen ständigen Steuerrechtsprechung befunden, daß es als entscheidenden Maßstab für die verbotene Diskriminierung auf die *gleiche steuerliche Ausgangslage* ("vergleichbare Situation") ankommt (Rn. 30).¹³

Für das *Grundproblem* der Behandlung *unbeschränkt/beschränkt* Steuerpflichtiger ist der EuGH allerdings der Auffassung, daß eine gleiche steuerliche Ausgangslage nicht besteht (Rn. 31/34). Im Ansässigkeitsstaat könne die persönliche *Gesamtsteuerkraft* am besten beurteilt werden, die sich aus der Berücksichtigung der Gesamteinkünfte sowie der persönlichen Lage und der Familienlasten ergebe. So gehe auch das OECD Muster DBA davon aus, daß es Sache des Ansässigkeitsstaates sei, die persönliche Lage und den Familienstand bei der Besteuerung zu berücksichtigen (Rn. 32, 33, 35).

Dieser Auffassung wird man schwerlich widersprechen können. In der Tat ist nicht zu bestreiten, daß bei Inländern die *gesamten Einkünfte*, einschließlich evtl. ausländischer Einkünfte, in die *Steuerbemessungsgrundlage* eingehen, die bei Ausländern im Inland nicht erfaßt werden. Dies mag auf der *anderen Seite* die *Minderungen* der *Bemessungsgrundlage* in Form von Abzügen und Freibeträgen bei den Inländern begründen und bei den Ausländern ihre - vollständige, nicht nur anteilige - Versagung bei den Ausländern rechtfertigen. Insofern besteht also tatsächlich eine andere steuerliche Ausgangslage. Ob diese Begründung aber auch die Versagung

¹³ *Sass*, DB 1992, S. 857.

familienbedingter *Tarifvorteile*, wie des *Splittingtarifs* - die die Bemessungsgrundlage nicht beeinflussen -, bei den Ausländern trägt, soll unten noch näher untersucht werden.

Für den vorliegenden Sachverhalt (Frage 3 des BFH), bei dem der ausländische Arbeitnehmer *keine weiteren nennenswerten Einkünfte* hat, bejaht der EuGH mit aller wünschenswerten Klarheit jedoch die "*vergleichbare Lage*" (Rn. 36). Mit beinahe den gleichen Worten, mit denen er dies bereits im *Avoir-fiscal-Urteil*¹⁴ festgestellt hat (Rn. 37), sagt das Urteil, zwischen der Lage eines solchen Ausländers und eines Inländers mit vergleichbarer unselbständiger Tätigkeit bestehe kein objektiver Unterschied, der eine Ungleichbehandlung bei der steuerlichen Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse rechtfertigen könne. Die Benachteiligung ergebe sich insbesondere daraus, daß die persönliche Lage des Ausländers weder im Tätigkeitsstaat noch im Heimatland steuerlich berücksichtigt werde (Rn. 38). Mit dem letzterwähnten Argument hat der EuGH insbesondere zurückgewiesen, daß die Verweigerung des *Splittingtarifs* durch das im *Bachmann-Urteil* aufgestellte Gebot der kohärenten Anwendung der Steuerregelungen auf Ausländer gerechtfertigt sei (Rn. 40, 41). Der EuGH hat schließlich - wie schon im Falle *Halliburton*¹⁵ das Argument "verwaltungstechnischer Schwierigkeiten" der Steuerbehörde zurückgewiesen unter Hinweis auf die RL vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe bei den direkten Steuern (Rn. 45).¹⁶ Der Standpunkt der Bundesregierung erscheint dem EuGH auch deshalb schwach, weil die gleiche Behandlung den niederländischen Arbeitnehmern längst zugestanden ist (Rn. 46).¹⁷

Die entscheidende Erkenntnis, daß, wenn die Einkünfte im wesentlichen aus der Inlandstätigkeit stammen, eine gleiche steuerliche Ausgangslage vorliegt, die zur Gleichbehandlung hinsichtlich der Vergünstigungen zwingt, dürfte Bedeutung ebenfalls für die *Selbständigen* haben, deren Diskriminierung sich aus dem Niederlassungsprinzip des Art. 52 verbietet.

¹⁴ A.a.O (Fn. 5), Rn. 20.

¹⁵ A.a.O (Fn. 4), Rn. 22.

¹⁶ Abl. L 336, S. 15; *Sass* DB 1978, S. 2236.

¹⁷ Ausführungsgesetz zum Zusatzprotokoll zum DBA Niederlande idF des Grenzpendlergesetzes.

Zur vierten Frage, die sich auf die *Versagung* des LStJA bei ausländischen Arbeitnehmern bezieht, hat der EuGH unterschieden zwischen dem Fall, in dem der Arbeitnehmer wegen der Verweigerung dieses Verfahrens nicht in den Genuß der materiellrechtlichen Gleichbehandlung (Gewährung der Abzüge etc.) kommt, sowie dem Fall der monatlichen ungerechtfertigten Steuerprogression.

Der EuGH hat dies als Verstoß gegen Art. 48 gewertet (Rn. 55, 58) und sich dabei auf das *Biehl*-Urteil berufen, in dem in der Tat das gleiche Problem für Luxemburg in gleichem Sinne bereits entschieden war (Rn. 57). Damit ist klar, daß den ausländischen Arbeitnehmern, auch wenn ihr Inlandseinkommen weniger als 90% ihrer Gesamteinkünfte ausmacht, der LStJA zu gewähren ist.

VI. Zusammenfassung und Kritik des Urteils

Das Urteil markiert einen Wegweiser in der europäischen Rechtsprechung auf dem Gebiet der direkten Steuern und findet zu Recht in den Mitgliedstaaten wegen möglicher Konsequenzen für diskriminierende Nachteile von Ausländern Beachtung.

Nicht zwingend erscheint indessen die Auslegung, daß, wenn die inländischen Einkünfte nicht das nahezu ausschließliche Einkommen ausmachen, die nicht verbotene Versagung der familienbedingten Abzüge beim Ausländer auch Nachteile beim Steuersatz, wie dem vorenthaltenen Splittingtarif einschließen soll. Die Begründung, daß bei Ansässigen die Erhöhung der Bemessungsgrundlage (Gesamteinkommen) deren Minderung (persönliche und familienbedingte Abzüge) entspricht (wirtschaftliche Leistungskraft), berührt nicht Nachteile der Nichtansässigen beim Steuersatz.

Hinsichtlich der *progressiven Auswirkung* der ausländischen Einkünfte auf den Steuersatz des Inländers für seine inländischen Tätigkeitseinkünfte sprechen gute Gründe dafür, eine gleiche steuerliche Ausgangslage bei In- und Ausländern anzunehmen. Denn auch beim Ausländer können dessen evtl. weitere Einkünfte für den progressiven Tarif auf seine inländischen Einkünfte herangezogen werden. Dies geschieht jetzt schon im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Abs. 5 AStG) sowie nach

dem Grenzpendlergesetz (neuer § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG), hier sogar nur bei weiteren ausländischen Einkünften von höchstens 10%, also bei nur begrenzter Auswirkung. Daß *Verwaltungsschwierigkeiten* hierbei kein relevantes Hindernis sind, hat der EuGH unter Hinweis auf die EU Amtshilfe RL herausgestellt. Allerdings impliziert der Splittingtarif auch die *Berücksichtigung der Ehegatteneinkünfte*. Diese können aber für die *progressive* Tarifauswirkung ebenso in Betracht gezogen werden wie die weiteren Einkünfte des Ausländers selbst. Daß der Gewährung des Splittingtarifs letztlich keine ernstern Hindernisse entgegenstehen, folgt schon daraus, daß dieser Tarif den *niederländischen Arbeitnehmern* bereits sehr lange eingeräumt wird, und ebenso nunmehr nach dem EuGH Urteil auch anderen Arbeitnehmern, bei fast ausschließlichen Inlandseinkünften.

Bei Tarifunterschieden ist die *Komplexität* der Systemverschiedenheiten bei unbeschränkter/beschränkter Steuerpflicht *nicht* gegeben. Daß ausländischen Ehegatten der Splittingtarif selbst dann nicht gewährt wird, wenn beide Ehegatten in Deutschland arbeiten oder einer der beiden gar keine eigenen Einkünfte erzielt, hat mit der weltweiten Besteuerung der Inländer nichts zu tun. Die Benachteiligung des Ausländers ist *isoliert* feststellbar, auch wenn seine oder seines Ehegatten *weitere Einkünfte nennenswert* sind.

Das gilt für den Splittingtarif ebenso wie in den Fällen des *tariflichen LSTJA*, die der EuGH auch dann für EU-widrig hält, wenn die Inlandseinkünfte nicht einen *wesentlichen* Teil der Gesamteinkünfte darstellen.

Interessant ist in diesem Zusammenhang auch der letzte Satzteil der Nr. 2 des Urteilstenors. Nachdem dort schon auf die "fast ausschließliche" Erzielung des Einkommens im Tätigkeitsstaat abgestellt ist, wird noch als *Ergänzung* hinzugefügt, daß auch im Ansässigkeitsstaat keine ausreichenden Einkünfte erzielt werden, um bei der Besteuerung die persönliche Lage und den Familienstand berücksichtigen zu können. Daran wird deutlich, daß die Einschränkung auf die Fälle der wesentlichen Inlandseinkünfte nur auf Minderungen der Bemessungsgrundlage paßt, nicht auf Tarifvorteile.

Leider setzt sich das Urteil mit den vorstehenden Erwägungen nicht auseinander. Dabei ist nicht zu verkennen, daß die Frage gerade in den

Grenzregionen der Bundesrepublik erhebliche praktische Bedeutung erlangen kann, wenn etwa mittelständische Angestellte, Freiberufler oder Kleinunternehmer neben ihren Tätigkeitseinkünften noch weitere nicht unwesentliche Nebeneinkünfte haben und lediglich wegen dieser Nebeneinkünfte nicht in den Genuß des Splittingtarifs auf ihre Tätigkeitseinkünfte kommen würden.

VII. Ausblick

Einige weitere Probleme der Ausländerbehandlung in Deutschland bleiben, wobei die folgende Darstellung keinen Vollständigkeitsanspruch erhebt. So tritt bei den *vermögensabhängigen Steuern* eine wirtschaftliche Doppelbelastung auf, indem das Betriebsvermögen einmal bei der Gesellschaft, zum andern in der Beteiligung bei den Gesellschaftern erfaßt wird. Diese Doppelbelastung wird mit dem *Schachtelprivileg* bei Beteiligungen an inländischen Tochtergesellschaften und mit dem internationalen Schachtelprivileg der DBA beseitigt. Dies gilt indessen *nicht* für eine Beteiligung, die eine *ausländische Gesellschaft* in einer inländischen Betriebsstätte hält.

Die Parallele zum *Avoir fiscal*-Urteil drängt sich auf. Es ist deshalb verwunderlich, warum die Gleichbehandlung der Betriebsstätte beim ertragsteuerlichen Schachtelprivileg nicht auch auf das vermögenssteuerliche - interne wie internationale - Schachtelprivileg ausgedehnt worden ist.¹⁸

Ähnliche Überlegungen gelten für die Behandlung von Betriebsstätten und Personengesellschaften bei "übermäßiger Fremdfinanzierung" nach § 8a KStG. Übersteigt das Fremdkapital bestimmte Quoten des Eigenkapitals, so werden die gewinnmindernden Zinsen als Dividenden ("verdeckte Ausschüttungen") behandelt. Die Regelung soll als Antiumgehungsmaßnahme vor allem nicht gutschriftsberechtigte ausländische Investoren - die sich über den Zinsabzug einen der Gutschrift gleichwertigen Vorteil verschaffen - für ihre Beteiligungen an inländischen Tochtergesellschaften treffen.

Inländische Betriebsstätten wie auch Personengesellschaften sind jedoch gutschriftsberechtigt und werden mit ihren Dividenden gleichermaßen besteuert wie inländische Unternehmen. Gleichwohl wird die Vorschrift auch

¹⁸ *Sass*, FR 1991, S. 705.

auf die "übermäßige Fremdfinanzierung" ausländischer Investoren angewendet, wenn sie über die Betriebsstätte oder Personengesellschaft läuft. Die Regelung ist insoweit nicht konsistent und dürfte auch vom EuGH ggf. nicht als EU-beständig angesehen werden.¹⁹

Eine *fundamentale* Problematik für die europäische Rechtsentwicklung betrifft die *Außenwirkungen der Körperschaftssteuersysteme*. Zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung (Gewinnbesteuerung bei der Gesellschaft, Dividendenbesteuerung beim Aktionär) wird die Körperschaftssteuer von 45% (für den nicht ausgeschütteten Gewinn) auf 30% reduziert für den Gewinn, der ausgeschüttet wird; für die Steuer von 30% erhält der Aktionär eine Steuergutschrift, die voll mit seiner Steuer verrechnet wird. Der ausgeschüttete Gesellschaftsgewinn bleibt somit nicht mehr mit einer eigenen Steuer, sondern nur noch mit der Steuer des Dividendenempfängers belastet.

Inländer mit ausländischen Dividenden, die nicht mit deutscher, sondern mit ausländischer Körperschaftssteuer vorbelastet sind, kommen nicht in den Genuß der Gutschrift; ebensowenig Ausländer, die mit ihren inländischen Dividenden nicht, oder jedenfalls nicht in Deutschland, einer persönlichen Steuer unterliegen.

Ähnlich wirken die Körperschaftssteuersysteme namentlich Frankreichs, Italiens und Großbritanniens. In Deutschland kommt komplizierend hinzu, daß der ausgeschüttete Gewinn an ausländische Unternehmen nur mit der ermäßigten Körperschaftssteuer von 30% an ausländische Unternehmen abfließt, das deutsche System diese Entlastung aber erst bei der Weiterausschüttung an die Aktionäre eines Unternehmens gewährt. Rechtlich unselbständige inländische Betriebsstätten einer ausländischen Gesellschaft unterliegen deshalb einem einheitlichen Steuersatz von 42%, ohne die Reduktion für den ausgeschütteten Betriebsstättengewinn durch die Gesellschaft im Ausland.

Müßte der Betriebsstättengewinn nach dem Niederlassungsprinzip - über den ermäßigten Körperschaftssteuersatz und die Gutschrift - mit inländischen Unternehmen gleichbehandelt werden, so bedeutete dies, daß - bei

¹⁹ Sass, DB 1994, S. 1589.

Ausschüttung im Ausland - der Gewinn im inländischen Wettbewerb keine deutsche Steuer zu tragen hätte.

Wäre dies mit dem *Bachmann*-Urteil vereinbar, wonach die Gleichbehandlung erfordert, daß das System kohärent auf Ausländer angewendet wird?

Überdies: Welche "Diskriminierung" soll der EuGH beanstanden, diejenige der inländischen Investoren für ihre ausländischen Dividenden (Freiheit des Kapitalverkehrs) oder die der ausländischen Unternehmen für ihren inländischen Gewinn oder beide? Wäre das System in beiden Richtungen diskriminierend, ließe es sich dann überhaupt noch aufrechterhalten oder müßte es nicht zugunsten des klassischen Systems abgeschafft werden? Und zwar nicht nur in Deutschland, sondern auch in Frankreich, Italien und Großbritannien?

Der EuGH hat bislang auf der kohärenten Anwendung der Systeme bei Ausländern bestanden, nicht aber Systeme selbst in Frage gestellt. Wäre er als Gericht nicht überfordert, wenn ihm eine Aufgabe aufgebürdet würde, die nur im Wege der angleichenden Gesetzgebung gelöst werden kann? Skepsis gegenüber einer EuGH-Lösung dürfte daher angebracht sein.