

GEDÄCHTNISSCHRIFT
FÜR
BRIGITTE
KNOBBE-KEUK

Im Zusammenwirken mit

Werner Flume
und
Horst Heinrich Jakobs
Eduard Picker · Jan Wilhelm

herausgegeben von

Wolfgang Schön

o|s
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme
Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk / hrsg. von
Wolfgang Schön – Köln : O. Schmidt, 1997
ISBN 3-504-06020-4

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Unter den Ulmen 96-98, 50968 Köln
Tel.: 02 21 / 9 37 38-01, Fax: 02 21 / 9 37 38-9 21

© 1997 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.
Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der
vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bear-
beitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung
in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und
säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Umschlaggestaltung: Jan P. Lichtenford, Mettmann
Gesamtherstellung: Bercker Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Die Besteuerung Nichtansässiger im Spannungsverhältnis zwischen Gemeinschaftsrecht und Doppelbesteuerungsabkommen

- | | |
|---|--|
| I. Einleitung | |
| II. Die europarechtliche und innerstaatliche Ausgangslage | |
| 1. Die derzeitige europarechtliche Ausgangslage | |
| 2. Die sog. Umsetzung der Schumacker-Entscheidung | |
| III. Inländergleichbehandlung und Ausschluß des negativen Progressionsvorbehalts | |
| 1. Zur (Un-)Systematik des Progressionsvorbehalts im EStG bei internationalen Sachverhalten | |
| 2. Zur Zulässigkeit eines Progressionsvorbehalts im Nichtansässigkeitsstaat nach den DBA | |
| | 3. Ausschluß des negativen Progressionsvorbehalts in den EU-/EWR-Fällen |
| | 4. Beschränkung auf positiven Progressionsvorbehalt unzulässig |
| | IV. Diskriminierungsverbote in den DBA mit Drittstaaten |
| | 1. Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit |
| | 2. Sonderstellung der Gemeinschaftsangehörigen als Differenzierungskriterium |
| | 3. Der Kreis der geschützten Personen |
| | V. Schlußbemerkung |

I. Einleitung

Allen politischen Beteuerungen zum Trotz pflegen gesetzliche Neuregelungen das Steuerrecht nicht zu vereinfachen, sondern weiter zu verkomplizieren. Da mit der Internationalisierung aller Lebensbereiche nicht nur die Bedeutung des internationalen Steuerrechts seit Jahren wächst, sondern es auch zunehmend Gegenstand des politischen Interesses wird, kann es kaum verwundern, daß dieses Phänomen inzwischen auch das internationale Steuerrecht prägt.

In besonders unruhiges Fahrwasser sind das deutsche internationale Steuerrecht und hierbei insbesondere die Besteuerung der Nichtansässigen in den letzten Jahren durch den wachsenden Einfluß des europäischen Gemeinschaftsrechts geraten. Ein vorläufiger Höhepunkt der dadurch bezeichneten Entwicklung, die in erster Linie durch eine Reihe von Entscheidungen des EuGH vorangetrieben wurde, ist die Entscheidung in der Rechtssache Schumacker vom 14. 2. 1995¹. In dem Verfahren vor dem EuGH hat Brigitte Knobbe-Keuk die Kommission vertreten. Hinsichtlich der beiden von ihr in der mündlichen Verhandlung vor dem EuGH²

¹ Rs. C-279/93 „Schumacker“, Slg. I 1995, 225.

² Vgl. den Sitzungsbericht von *Rädler*, FR 1994, 705.

herausgestellten Grundsatzfragen, nämlich der Versagung des Ehegattensplittings trotz Erzielung und Versteuerung der praktisch weltweiten Einkünfte im Tätigkeitsstaat und des Ausschlusses des Lohnsteuer-Jahresausgleichs bei unterschiedlichen Lohnbezügen während des Jahres, hat der EuGH zu Recht die Europarechtswidrigkeit der früheren deutschen Regelungen festgestellt³. Die beschränkte Steuerpflicht als solche hat der EuGH hingegen ebensowenig in Frage gestellt wie die Berechtigung der Mitgliedstaaten zum Abschluß von DBA. Insofern hat der EuGH nicht in die Fiskalkompetenzen der Mitgliedstaaten eingegriffen, sondern die Beachtung des Gemeinschaftsrechts und insbesondere der Grundfreiheiten des EGV im Einzelfall eingefordert⁴.

Die Entscheidung in der Rechtssache Asscher⁵ macht deutlich, daß die steuerliche Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote sich nicht auf die Fälle beschränkt, in denen die in einem Mitgliedstaat ansässigen Gemeinschaftsangehörigen ihr Einkommen ausschließlich oder fast ausschließlich aus einem anderen Mitgliedstaat beziehen und dort versteuern müssen. Eine Ungleichbehandlung gegenüber Steuerinländern ist vielmehr auch dann als Verstoß gegen die europarechtlichen Diskriminierungsverbote anzusehen, wenn ein Gemeinschaftsbürger, der von seinen Grundfreiheiten Gebrauch macht und dabei im Inland nur einen Teil seiner weltweiten Einkünfte erzielt, hier einer höheren Besteuerung als ein Steuerinländer unterliegt, obwohl er sich in einer vergleichbaren Lage befindet⁶.

Weder in der Entscheidung in der Rechtssache Schumacker noch in den nachfolgenden Entscheidungen in den Rechtssachen Wielockx⁷ und Asscher⁸ hat der EuGH sich in grundsätzlicher Weise mit dem Verhältnis des Verbots der offenen und versteckten Diskriminierung, das aus den europarechtlichen Grundfreiheiten nach den Art. 48 und 52 EGV abgeleitet wird, zu den tradierten Vorstellungen und Regelungen des internationalen Steuerrechts auseinandergesetzt. Nicht zuletzt aus diesem Grund ist die Rechtsprechung des EuGH zwischenzeitlich vor allem im internationalen Schrifttum kritisiert worden⁹.

Der nachfolgende Beitrag greift aus der Fülle der durch die EuGH-Rechtsprechung veranlaßten Änderungen im Gefüge der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte neben einigen fortbestehenden Zweifelsfragen bei der beschränkten Steuerpflicht zwei bislang kaum behandelte Problemereiche heraus, die in dem Verhältnis der europarechtlichen Entwicklung zu den DBA wurzeln. Es geht dabei zum einen um die Frage

3 EuGH-Urteil vom 14. 2. 1995, aaO (FN 1), Tz. 47, 59.

4 Vgl. *Knobbe-Keuk*, EuZW 1995, 167 (169).

5 EuGH-Urteil vom 27. 6. 1996, Rs. C-107/94 „Asscher“, IStR 1996, 329.

6 EuGH, Rs. C-107/94 „Asscher“, aaO (FN 5), Tz. 40 ff.

7 EuGH-Urteil vom 11. 8. 1995, Rs. C-80/94 „Wielockx“, IStR 1995, 431.

8 EuGH-Urteil vom 27. 6. 1996, aaO (FN 5).

9 Vgl. etwa *Avery Jones*, *European Taxation* 1996, 46, *Vermeend*, *EC Tax Review* 1996, 54.

der Anwendung des Progressionsvorbehalts außerhalb seines herkömmlichen Anwendungsbereichs der DBA-Freistellung von Einkünften im Ansässigkeitsstaat¹⁰. Zum anderen stellt sich die Frage, ob und in welchem Umfang Staatsangehörige aus Drittstaaten, mit denen Deutschland ein DBA abgeschlossen hat, wegen des in diesen DBA üblicherweise enthaltenen Verbots der Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit¹¹ die für Gemeinschaftsangehörige und damit auch für deutsche Staatsangehörige geltenden Vergünstigungen ebenfalls in Anspruch nehmen können.

II. Die europarechtliche und innerstaatliche Ausgangslage

Es erscheint zweckmäßig, bevor die Fragen nach der Zulässigkeit, Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit des Progressionsvorbehalts in den europarechtlich geprägten Fallgruppen und die Bedeutung der Diskriminierungsverbote in den DBA mit Drittstaaten erörtert werden, kurz die derzeitige europarechtliche und die innerstaatliche Ausgangslage zu skizzieren, soweit diese für die angesprochenen Fragen von Bedeutung sind.

1. Die derzeitige europarechtliche Ausgangslage

a) Europarechtliche Zulässigkeit der beschränkten Steuerpflicht

Der EuGH hat in der Rechtssache Schumacker ausdrücklich festgestellt, daß die grundsätzliche Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht EU-rechtlich zulässig ist¹². Gebietsansässige und Nichtansässige befänden sich in der Regel in bezug auf die direkten Steuern nicht in einer vergleichbaren Lage¹³. Insbesondere verbiete Art. 48 EGV nicht, daß das Einkommen eines Gebietsfremden aus nichtselbständiger Beschäftigung höher besteuert werde als das eines Gebietsansässigen, der die gleiche Tätigkeit ausübt¹⁴. In diesem Zusammenhang verweist der EuGH ausdrücklich auf das OECD-MA, das ebenfalls davon ausgeht, daß es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates ist, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der seine persönliche Lage und seinen Familienstand kennzeichnenden Umstände umfassend zu besteuern¹⁵. Diese Grundsätze hat der EuGH in den nach Art. 52 EGV zu beurteilenden Rechtssachen Wielockx¹⁶ und Asscher¹⁷ und damit für die Besteuerung nichtansässiger selbständig tätiger und gewerbetreibender Personen wiederholt.

10 Vgl. Art. 23 A Abs. 3 OECD-MA 1977.

11 Vgl. Art. 24 Abs. 1 OECD-MA.

12 EuGH, Rs. C-279/93 „Schumacker“, aaO (FN 1), Tz. 31 bis 35.

13 EuGH, Rs. C-279/93 „Schumacker“, aaO (FN 1), Tz. 34.

14 EuGH, Rs. C-279/93 „Schumacker“, aaO (FN 1), Tz. 35.

15 EuGH, Rs. C-279/93 „Schumacker“, aaO (FN 1), Tz. 32.

16 EuGH, Rs. C-80/94 „Wielockx“, aaO (FN 7), Tz. 18, 19.

17 EuGH, Rs. C-107/94 „Asscher“, aaO (FN 5), Tz. 41.

Aus der Entscheidung in der Rechtssache Asscher ergibt sich freilich, daß europarechtlich nicht jegliche „höhere Besteuerung“ nach Maßgabe der innerstaatlichen Rechtsvorschriften zulässig ist¹⁸. Andererseits brauchen familiäre Lebensumstände nicht durch die Berücksichtigung von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen und durch die Gewährung von Kinderfreibeträgen oder Splittingtarif berücksichtigt zu werden, sofern der Steuerpflichtige sein Einkommen nicht fast ausschließlich im Tätigkeitsstaat erzielt.

Nicht entschieden ist, ob beschränkt Steuerpflichtige aus Gründen des EU-Rechts Anspruch auf die Berücksichtigung des in die Einkommensteuertabelle in Form des Grundfreibetrags eingearbeiteten Existenzminimums haben¹⁹. Da das Existenzminimum letztlich die Lebenshaltung im Ansässigkeitsstaat betrifft und in seiner Höhe von den dortigen Verhältnissen abhängt, spricht vieles dafür, daß es im Normalfall der beschränkten Steuerpflicht auch in EU-Fällen im Inland nicht berücksichtigt werden muß. Der in § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG vorgesehene Mindeststeuersatz von 25 v.H. liegt unter dem Eingangsgrenzsteuersatz der Einkommensteuer-Grundtabelle 1996²⁰. Insofern²¹ ist der Mindeststeuersatz für beschränkt steuerpflichtige EU-Angehörige nicht zu beanstanden²². Eine hiervon unabhängige und vorrangig an Art. 3 Abs. 1 GG zu messende Frage ist es, ob es durch sachliche Gründe zu rechtfertigen ist, lediglich beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer generell von der Anwendung des Mindeststeuersatzes auszunehmen, während dieser beispielsweise bei veranlagten Gewerbetreibenden oder selbständig tätigen Personen anzuwenden ist²³.

18 EuGH, Rs. C-107/94 „Asscher“, aaO (FN 5), Tz. 45 ff.

19 Bejahend z.B. Dautzenberg, DB 1996, 2248, generell für die Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands im Tätigkeitsstaat Jann/Toifl, SWI 1996, 306 (311 f.); gegen die generelle Gewährung subjektiver Abzugstatbestände bei beschränkter Steuerpflicht Schön, IStR 1995, 119 (123).

20 Der Eingangsgrenzsteuersatz beträgt 25,9 v.H.; insofern würde sich die Beurteilung des Mindeststeuersatzes bei Absenkung dieses Grenzsteuersatzes im Rahmen der geplanten Steuerreform auf weniger als 25 v.H. ändern.

21 Der in die ESt-Tabelle eingearbeitete Grundfreibetrag kommt allerdings beschränkt Steuerpflichtigen mit Einkommen über ca. 65 000 DM mittelbar doch zugute, da deren Durchschnittsteuersatz 25 v.H. übersteigt und der Mindeststeuersatz daher keine Rolle mehr spielt. Auch hierin zeigt sich die Ungeheimtheit des gesamten „Systems“ der Besteuerung Nichtansässiger.

22 Streitig, a.A. etwa Nowack, Vereinbarkeit der Vorschriften über die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger mit den Personenverkehrsfreiheiten des EWG-Vertrages, 1994, S. 255 m.w.N.

23 Vgl. auch unten (III.2. a.E.) zu der vergleichbaren Differenzierung hinsichtlich des Progressionsvorbehalts bei veranlagten beschränkt Steuerpflichtigen.

b) Materielle Diskriminierung bei fast ausschließlich inländischen Einkünften

Ausgehend von der grundsätzlichen Vereinbarkeit der beschränkten Steuerpflicht mit den Grundfreiheiten des EGV behandelt der EuGH in der Rechtssache Schumacker entsprechend den Vorlagefragen des BFH²⁴ einen Aspekt der „materiellen Diskriminierung“ gebietsfremder Gemeinschaftsbürger gegenüber in Deutschland wohnenden Steuerinländern sowie einen Aspekt der Diskriminierung in „verfahrensrechtlicher Hinsicht“²⁵.

Die materielle Diskriminierung liegt nach der EuGH-Rechtsprechung darin, daß Deutschland als Beschäftigungsstaat die persönliche Lage und den Familienstand von Herrn Schumacker nicht berücksichtigte, obwohl dieser in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hatte²⁶. Der Gemeinschaftsgrundsatz der Gleichbehandlung erfordere, daß die persönliche Lage und der Familienstand des gebietsfremden Ausländers in derselben Weise berücksichtigt werden wie bei Gebietsansässigen und daß ihm dieselben Steuervergünstigungen gewährt werden²⁷.

Es mag hier auf sich beruhen, ob die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote des EGV unter den gegebenen Umständen in der Tat die völlige Gleichbehandlung von Nichtansässigen mit gebietsansässigen Inländern verlangen²⁸. Immerhin ist Ausgangspunkt der Argumentation des EuGH, daß der Wohnsitzstaat mangels nennenswerter dort zu besteuender Einkünfte die persönlichen und familiären Verhältnisse nicht berücksichtigen kann. Die Art und Weise, in der der Wohnsitzstaat diese Verhältnisse üblicherweise berücksichtigt, mag im Einzelfall erheblich von derjenigen im Tätigkeitsstaat abweichen²⁹. Weshalb ab einem bestimmten, vom EuGH freilich nur recht vage bezeichneten Verhältnis der in den beiden Staaten erzielten Einkünfte die Berücksichtigung der persönlichen und familiären Lage vollständig vom Wohnsitzstaat auf den Tätigkeitsstaat überspringen soll, ist nicht ohne weiteres einsichtig und vom EuGH nicht näher dargelegt. Trotz dieser Zweifel wird die Praxis zunächst mit den vom EuGH aufgestellten Grundsätzen leben müssen.

Man muß allerdings sehen, daß das erwähnte „Überspringen“ der Verpflichtung insbesondere zur Gewährung des Splitting für die betroffenen Steuerpflichtigen kaum nachvollziehbare Mehr- oder Wenigerbelastungen in erheblichen Größenordnungen zur Folge hat, wenn sich das Verhältnis der in den jeweiligen Staaten erzielten Einkünfte zueinander nur

24 Beschluß vom 14. 4. 1993, BStBl II 1994, 27.

25 EuGH, Rs. C-279/93 „Schumacker“, aaO (FN 1).

26 EuGH, Rs. C-279/93 „Schumacker“, aaO (FN 1), Tz. 36 bis 38.

27 EuGH, Rs. C-279/93 „Schumacker“, aaO (FN 1), Tz. 41.

28 Kritisch auch Heydt, DStJ 19 (1996), S. 113 f.; vgl. auch Schön, IStR 1995, 119 (121 f.).

29 So kennt der Wohnsitzstaat möglicherweise kein Splittingverfahren oder berücksichtigt den Familienstand durch Sozialleistungen (Kindergeld) anstelle von Steuerfreibeträgen.

geringfügig ändert oder wenn die absoluten Grenzbeträge (12 000 DM in § 1 Abs. 3 EStG) geringfügig über- oder unterschritten werden³⁰. Insofern könnte zwar die im Schrifttum vorgeschlagene „Quotenlösung“³¹ weiterhelfen. Sie würde aber faktisch den Abschied von der grundsätzlichen Nichtberücksichtigung des Familienstands bei beschränkt Steuerpflichtigen bedeuten.

c) Verfahrensrechtliche Diskriminierung

In verfahrensrechtlicher Hinsicht hat der EuGH in der Rechtssache Schumacker entschieden, daß Art. 48 EGV erfordert, beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern aus anderen Mitgliedstaaten unabhängig von Einkommengrenzen in gleicher Weise wie gebietsansässigen Inländern die Möglichkeit zum Lohnsteuer-Jahresausgleich und zur Einkommensteuer-Veranlagung zu gewähren³². Ziel dieser verfahrensrechtlichen Gleichstellung ist es, beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern die Möglichkeit zu geben, bei unterschiedlich hohen Lohnbezügen in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen oder bei nur zeitweiligem Bezug von Arbeitslohn während des Kalenderjahres in den Genuß der Jahrestabelle zu kommen. Ferner wird beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern durch die Eröffnung des Veranlagungsverfahrens die Möglichkeit gegeben, Werbungskosten und andere Abzugsbeträge ebenso wie Steuerinländer noch nachträglich geltend zu machen. Die verfahrensrechtliche Gleichbehandlung dient demnach auch einer materiell-rechtlichen Verbesserung der Situation beschränkt steuerpflichtiger EU-Arbeitnehmer. Entgegen einer mißverständlichen Formulierung im Vorlagebeschluß des BFH³³ wird allerdings keine materiell-rechtliche Gleichbehandlung unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtiger innerhalb der EU erreicht, da es bei der von Einkommengrenzen unabhängigen Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer bei der Anwendung der allgemeinen Regelungen über die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger verbleibt und insbesondere das Ehegattensplitting ausgeschlossen ist.

2. Die sog. Umsetzung der Schumacker-Entscheidung

Der deutsche Gesetzgeber hat es bei den infolge des Schumacker-Urteils notwendigen Anpassungen des deutschen Steuerrechts nicht bei der tradierten Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Einkommensteuerpflicht belassen. Vielmehr hat er die Vorgaben des EuGH

30 Vgl. hierzu näher *Kaefer*, BB 1995, 1615 (1620 f.); *Maßbaum*, IWB Fach 3 Gruppe 3, S. 1139 (1151 f.); *Thömmes*, IWB Fach 11 Gruppe 2, S. 209 (216).

31 Vgl. *Kaefer*, BB 1995, 1615 (1621); *Schulze zur Wiesche*, IStR 1996, 105 (110); *Kumpff/Roth*, StuW 1996, 259 (266).

32 EuGH, Rs. C-279/93 „Schumacker“, aaO (FN 1), Tz. 48 ff.; vgl. bereits das EuGH-Urteil vom 8. 5. 1990, Rs. C-175/88, Slg. 1990, I-1779 in der Rechtssache „Biehl“ zum ähnlichen Fall der zeitweiligen unbeschränkten Steuerpflicht.

33 BFH-Beschluß vom 14. 4. 1993, BStBl II 1994, 27 (31).

zum Anlaß für die Schaffung einer besonderen und nur auf Antrag zur Anwendung kommenden Form der unbeschränkten Steuerpflicht genommen (§ 1 Abs. 3 EStG³⁴). Hervorzuheben ist, daß die Kategorie der auf Antrag unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen nicht auf EU-/EWR-Staatsangehörige oder -Ansässige beschränkt ist, sondern Steuerausländern jeglicher Nationalität und Ansässigkeit offensteht³⁵. Freilich werden die entscheidenden familienbezogenen Vergünstigungen, die früher grundsätzlich die unbeschränkte Steuerpflicht der Familienangehörigen aufgrund inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes voraussetzten, nur EU-/EWR-Angehörigen gewährt, wenn sich der Wohnsitz des betreffenden Familienmitglieds – nicht jedoch zwingend auch der Wohnsitz des Steuerpflichtigen selbst³⁶ – innerhalb der EU bzw. des EWR befindet (§ 1a Abs. 1 EStG).

Ferner wurde entsprechend dem Schumacker-Urteil für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit EU-/EWR-Staatsangehörigkeit und -Ansässigkeit ein Veranlagungswahlrecht eingeführt (§ 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG); die diskriminierenden Folgen des abgeltenden Lohnsteuerabzugs werden dadurch ausgeschlossen. Das Veranlagungswahlrecht ist nicht von der Erfüllung irgendwelcher Einkommengrenzen abhängig. Bei EU-/EWR-Staatsangehörigen mit EU-/EWR-Ansässigkeit, die als Aufsichtsratsmitglieder dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG oder einem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG unterliegen, verbleibt es hingegen bei der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs³⁷. Dies gilt nach dem Wortlaut des § 50 Abs. 5 Nr. 2 Satz 6 EStG selbst dann, wenn ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer nur deswegen dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG unterliegt, weil er keinen inländischen Arbeitgeber hat, der zum an sich vorrangigen Lohnsteuerabzug verpflichtet ist. Der Ausschluß dieser Arbeitnehmer vom Veranlagungswahlrecht ist nach Art. 48 EGV ebensowenig zu rechtfertigen wie der Ausschluß der übrigen genannten Personen nach Art. 52 EGV.

Hieran ändert auch eine durch das JStG 1997³⁸ geschaffene neue Untergruppe beschränkt Steuerpflichtiger nichts, deren Einführung bereits im

34 I.d.F. des JStG 1996, BGBl I 1995, 1250 – BStBl I 1995, 438.

35 Kritisch hierzu *Lüdicke*, IStR 1996, 111; *ders.*, StbKongRep 1996, S. 399 (409 ff.); vgl. bereits *Thömmes*, IWB Fach 3 Gruppe 1, S. 1443 (1451, 1455), zum Grenzpendler-Gesetz, und *Knobbe-Keuk*, EuZW 1995, 167 (168), zur notwendigen Neufassung desselben.

36 Zutreffend *Krabbe* in *Blümich*, EStG, § 1a Rn. 7; *Heinicke* in *Schmidt*, EStG, 15. Aufl., § 1a Rn. 11; *Saß*, DB 1996, 295 (297); a.A. *Kaefer*, BB 1995, 1615 (1617); *Kischel*, IStR 1995, 368 (371). Die möglicherweise bestehende Absicht des Gesetzgebers, die Vergünstigungen auf EU-Staatsangehörige zu beschränken, „die in einem EU-Mitgliedstaat wohnen“ (BT-Drucks. 13/1558, 401), hat im Gesetz keinen Niederschlag gefunden.

37 Ob die Abgeltungswirkung im Falle der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG entfällt, ist streitig; vgl. *Lüdicke*, StbKongRep 1996, S. 399 (411) m.w.N.

38 Gesetz vom 20. 12. 1996, BGBl I 1996, 2049 – BStBl I 1996, 1523.

Mai 1996 vom Bundesfinanzminister höchstpersönlich durch einen offenen Brief an einen bekannten Popstar angekündigt worden war³⁹. Das Erstattungsverfahren für die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG unterliegenden Personen soll eine Überbesteuerung in den Fällen vermeiden, in denen die Aufwendungen höher sind als die Hälfte der Einnahmen⁴⁰. Das Erstattungsverfahren führt aber nicht zur Anwendung der Einkommensteuertabelle im Rahmen einer Veranlagung. Im übrigen ist darauf hinzuweisen, daß es zur Überbesteuerung auch bei beschränkt steuerpflichtigen Aufsichtsratsmitgliedern und bei den unter den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG fallenden Personen kommen kann. Eine Erstreckung des Erstattungsverfahrens auf diese Fallgruppen wurde im Gesetzgebungsverfahren nicht einmal in Erwägung gezogen.

III. Inländergleichbehandlung und Ausschluß des negativen Progressionsvorbehalts

Im Zuge der Umsetzung der Schumacker-Entscheidung durch das JStG 1996 hat der Gesetzgeber die oben erwähnten Fallgruppen des § 1 Abs. 3, § 1a und § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG dem Progressionsvorbehalt unterworfen. Allerdings findet der Progressionsvorbehalt nur Anwendung, wenn die Summe der bei der Berechnung des Steuersatzes einzubeziehenden Einkünfte positiv ist (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 letzter Satzteil EStG); der negative Progressionsvorbehalt ist ausgeschlossen. Von der „Vorgängerregelung“ im Grenzpendler-Gesetz⁴¹ abgesehen ist dies der erste Fall eines lediglich positiven Progressionsvorbehalts im deutschen Einkommensteuerrecht. Durch den Ausschluß des negativen Progressionsvorbehalts sollen nach der Gesetzesbegründung ungerechtfertigte Steuervorteile vermieden⁴² und unangemessene Steuergestaltungen verhindert werden⁴³. Worin diese angesichts der von der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung des BFH befürworteten Anwendbarkeit des § 2a Abs. 1 EStG im Rahmen des Progressionsvorbehalts⁴⁴ liegen sollen, bleibt unklar. Trotz der ins Auge springenden Asymmetrie der Regelung hielt der Gesetzgeber den positiven Progressionsvorbehalt offenbar für unabdingbar, obwohl die von ihm erfaßten Einkünfte in den Fällen der § 1 Abs. 3 und § 1a EStG allenfalls 10 v.H. der Gesamteinkünfte oder höchstens 12 000 DM ausmachen können. Ebenfalls durch das JStG 1996 wurde der Progressionsvorbehalt auf die Fälle der zeitweisen unbeschränkten Steu-

erpflicht ausgedehnt⁴⁵. Die gesamte Neuregelung des Progressionsvorbehalts entspringt eher einem diffusen Gerechtigkeitsgefühl als dem Bemühen um ein systematisches und in sich schlüssiges Konzept. Vor allem aber läßt die Gesetzesbegründung jede Auseinandersetzung mit der europarechtlichen Frage vermissen, wie der Ausschluß des negativen Progressionsvorbehalts und damit der Berücksichtigung ausländischer Verluste mit der vom EuGH geforderten Gleichbehandlung nichtansässiger Gemeinschaftsbürger mit Steuerinländern vereinbar sein soll. Ebenso wenig findet sich ein Hinweis auf die Tatsache, daß die von Deutschland abgeschlossenen DBA einen Progressionsvorbehalt nur für den Fall vorsehen, daß Deutschland Ansässigkeitsstaat im Sinne des jeweiligen DBA ist.

In dieser Hinsicht ist allerdings – jedenfalls bislang – auch vom EuGH keine Hilfestellung zu erhalten. Die bisherigen Entscheidungen gehen auf die DBA-rechtlichen Implikationen der vom EuGH geforderten Gleichstellung Gebietsfremder mit Gebietsansässigen bei fehlenden Einkünften im Ansässigkeitsstaat kaum ein. Die vom EuGH in ständiger Rechtsprechung vorgenommene Fortentwicklung des Diskriminierungsverbots nach der Staatsangehörigkeit zu einem Verbot der versteckten (verschleierte) Diskriminierung, die letztlich an die Ansässigkeit eines Gemeinschaftsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat anknüpft⁴⁶, kollidiert zwangsläufig mit der den direkten Steuern und auch den DBA zugrundeliegenden Differenzierung nach Ansässigkeit und Nichtansässigkeit⁴⁷. Das aus den Art. 48 und 52 EGV abgeleitete Verbot freiheitsbeschränkender Diskriminierungen gegenüber Gebietsansässigen vermag nichts daran zu ändern, daß ein Steuerpflichtiger, der durch ausschließliche oder fast ausschließliche Einkunftserzielung im Tätigkeitsstaat von seinen Grundfreiheiten Gebrauch macht, dort tatsächlich nicht ansässig ist. Selbst wenn er im Tätigkeitsstaat – wie jetzt nach § 1 Abs. 3 EStG – „als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt“ wird, führt dies nach dem OECD-MA und der üblichen Fassung der deutschen DBA nicht zur Ansässigkeit im Sinne dieser Abkommen⁴⁸. Sollte dies bei abweichendem Wortlaut eines DBA dennoch einmal der Fall sein, gälte Deutschland nach der üblicherweise an den im Wohnsitzstaat befindlichen Lebensmittelpunkt anknüpfenden „tie-breaker-rule“ (Art. 4 Abs. 2 OECD-MA) gleichwohl nicht als Ansässigkeitsstaat im Sinne des jeweiligen DBA. Ob eine Änderung der innergemeinschaftlichen DBA im Sinne einer Verlagerung der DBA-rechtlichen Ansässigkeit in demjenigen Staat zweckmäßig wäre, in dem (fast) ausschließlich die weltweiten Einkünfte

39 Vgl. den offenen Brief von Bundesfinanzminister Theo Waigel an Michael Jackson, Bild Zeitung vom 10. 5. 1996.

40 Vgl. BR-Drucks. 390/96, 27, 78 f.

41 Gesetz vom 24. 6. 1994, BGBl I 1994, 1395 – BStBl I 1994, 440.

42 Vgl. BT-Drucks. 13/1558, 427.

43 Vgl. BT-Drucks. 12/6476, 11 (zum Grenzpendler-Gesetz); ebenso *Krabbe* in *Blümich*, EStG, § 32b Rz. 56c.

44 Vgl. BFH-Urteil vom 17. 10. 1990, BStBl II 1991, 136.

45 Vgl. im einzelnen § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG.

46 Vgl. EuGH, Rs. C-279/93 „Schumacker“, aaO (FN 1), Tz. 26 bis 28.

47 Nach *Kischel*, IWB Fach 11a, S. 123 (124) wird durch die EuGH-Rechtsprechung im Ergebnis das Kriterium der Ansässigkeit im Steuerrecht in Frage gestellt; *Dautzenberg*, DB 1996, 2248 befürwortet dessen Aufgabe; vgl. ferner *Vanistendael*, EC Tax Review 1996, 114 (121 f.).

48 Vgl. *Lüdiche*, StbKongRep 1996, S. 399 (411 f.); ebenso *Kumpff/Roth*, StuW 1996, 259 (264); BT-Drucks. 13/1558, 408.

erzielt werden, erscheint fraglich, soll hier aber nicht weiter vertieft werden.

1. Zur (Un-)Systematik des Progressionsvorbehalts im EStG bei internationalen Sachverhalten

Bevor die Frage der Zulässigkeit der Einführung eines positiven und insbesondere des Ausschlusses eines negativen Progressionsvorbehalts in den europarechtlich geprägten Fällen im einzelnen untersucht wird, erscheint eine kurze Darstellung der derzeitigen Regelungsgruppen des Progressionsvorbehalts bei internationalen Sachverhalten im deutschen Einkommensteuerrecht zweckmäßig. Bereits dieser Überblick zeigt die Beliebigkeit und Fragwürdigkeit der derzeitigen Rechtslage.

1. *Gruppe*: Positiver und negativer Progressionsvorbehalt finden bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Hinblick auf DBA-befreite Einkünfte Anwendung, wenn Deutschland einziger Ansässigkeitsstaat im Sinne des DBA ist oder – in den Fällen einer Doppelansässigkeit – als Ansässigkeitsstaat gilt; weitere Voraussetzung ist, daß das DBA den Progressionsvorbehalt ausdrücklich vorsieht⁴⁹.

2. *Gruppe*: Positiver und negativer Progressionsvorbehalt finden bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Hinblick auf DBA-befreite Einkünfte⁵⁰ keine Anwendung, wenn Deutschland in den Fällen einer Doppelansässigkeit nicht als Ansässigkeitsstaat im Sinne des DBA gilt (d.h. nur Quellenstaat ist). Die DBA sehen in diesen Fällen keinen Progressionsvorbehalt vor.

3. *Gruppe*: Positiver und negativer Progressionsvorbehalt finden in den Fällen der zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht Anwendung im Hinblick auf ausländische Einkünfte, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben (§ 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG). Dies gilt nach dem Gesetzeswortlaut unterschiedslos sowohl für den Zeitraum, in dem unbeschränkte Steuerpflicht besteht, als auch für den übrigen Teil des Veranlagungszeitraums⁵¹; auf die Ansässigkeit in Deutschland nach Maßgabe des anwendbaren DBA kommt es nicht an.

Bei einer Person, die nach einem DBA im gesamten Kalenderjahr als im anderen DBA-Staat ansässig gilt, wendet Deutschland den Progressionsvorbehalt – ohne einen entsprechenden Vorbehalt in den DBA – an, wenn die Person nur während eines Teils des Kalenderjahrs in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, während dies bei unbeschränkter Steuerpflicht während des gesamten Kalenderjahrs (2. Gruppe) nicht geschieht. Die Unterscheidung macht zumindest im Hinblick auf die wäh-

49 Vgl. jetzt ausdrücklich § 32b Abs. 1 Nr. 3 erster Satzteil EStG; zur Reichweite des DBA-Vorbehalts differenzierend *Grotherr*, IWB Fach 3 Gruppe 2, S. 673 ff.

50 Das deutsche Besteuerungsrecht ist regelmäßig für Einkünfte aus dem Ansässigkeitsstaat und aus Drittstaaten ausgeschlossen.

51 Wie hier *Krabbe* in *Blümich*, EStG, § 32b Rz. 49a; a.A. *Heinicke* in *Schmidt*, EStG, 15. Aufl., § 32b Rz. 38 (nur übriger Teil des VZ).

rend der unbeschränkten Steuerpflicht bezogenen ausländischen Einkünfte keinen Sinn.

4. *Gruppe*: Positiver und negativer⁵² Progressionsvorbehalt finden nach der von der Finanzverwaltung⁵³ und teilweise im Schrifttum⁵⁴ vertretenen Auffassung in den Fällen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 5 AStG auch bei Ansässigkeit in einem DBA-Staat Anwendung, wenn das DBA keinen entsprechenden Vorbehalt enthält.

5. *Gruppe*: Nur der positive Progressionsvorbehalt wird in den Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG und in den europarechtlich veranlaßten Fällen des § 1a und des § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG im Hinblick auf nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte angewendet. Die durch diese Vorschriften begünstigten Personen werden in der Regel in einem anderen DBA-Staat ansässig sein⁵⁵.

Die Regelung entspricht insoweit der Vorgängerregelung im Grenzpendler-Gesetz⁵⁶. Bemerkenswerterweise führte nach der bis zum Jahr 1995 geltenden Regelung in § 5 AGGrenz NL, die durch das Grenzpendler-Gesetz neu gefaßt worden war, die Inanspruchnahme der Veranlagungsmöglichkeit nach diesem Gesetz zur Anwendung des positiven und des negativen Progressionsvorbehalts.

2. Zur Zulässigkeit eines Progressionsvorbehalts im Nichtansässigkeitsstaat nach den DBA

Die Einführung des positiven Progressionsvorbehalts in den europarechtlich geprägten Fällen, die allein Gegenstand der weiteren Betrachtungen sein sollen, ist in praktisch allen Fällen⁵⁷ auf ihre Vereinbarkeit mit dem jeweils anwendbaren DBA zu überprüfen.

Für die in Deutschland als Quellenstaat zu befreienden Einkünfte sehen weder die deutschen DBA noch das OECD-MA einen Progressionsvorbehalt vor. Nach der im OECD-Kommentar vertretenen Ansicht schließt das Fehlen einer diesbezüglichen Regelung jedoch nicht aus, daß der

52 Die Wirkung des negativen Progressionsvorbehalts kann faktisch wegen § 2 Abs. 5 Satz 3 AStG begrenzt sein.

53 Vgl. Tz. 2.0.2.1. des BMF-Schreibens zum AStG vom 2. 12. 1994, BStBl I 1995 Sondernummer 1.

54 Vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker*, AStG, § 2 Tz. 117g; a.A. *Vogel*, DBA, 3. Aufl., Art. 23 Rz. 223 (jeweils m.w.N.).

55 In den Fällen der Arbeitnehmer-Veranlagung nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG kommt als Ansässigkeitsstaat ohne DBA mit Deutschland lediglich Liechtenstein in Betracht. In den Fällen der § 1 Abs. 3, § 1a EStG ist hingegen ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt des Steuerpflichtigen selbst innerhalb der EU oder des EWR nicht unbedingt erforderlich (vgl. oben bei FN 36).

56 Vgl. oben FN 41.

57 Eine Ausnahme besteht bei einem EU-/EWR-Angehörigen mit Ansässigkeit in einem Nicht-DBA-Staat (z.B. Liechtenstein oder in Drittstaaten).

Quellenstaat sein innerstaatliches Recht bezüglich der Progression anwendet⁵⁸. Auf der Grundlage dieser Auffassung ist Deutschland nicht gehindert, in seinem innerstaatlichen Recht den Progressionsvorbehalt anzuordnen, soweit es um die Bestimmung des Steuersatzes auf Einkünfte geht, die Deutschland nach dem DBA uneingeschränkt besteuern darf⁵⁹. Das ist etwa bei inländischen Betriebsstätteneinkünften oder bei Einkünften aus im Inland ausgeübter unselbständiger Arbeit unter den Voraussetzungen der sog. 183-Tage-Klausel der Fall.

Gegen die im OECD-Kommentar vertretene Ansicht wird im Schrifttum geltend gemacht, daß sie sowohl allgemeinen Auslegungsregeln als auch dem Verhalten des Steuerausschusses der OECD bei der Neufassung des OECD-MA 1977 widerspreche⁶⁰. Danach wäre der Progressionsvorbehalt mangels ausdrücklicher Regelung in den deutschen DBA sowohl in den Fällen der zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht⁶¹ und der erweiterten beschränkten Steuerpflicht⁶² als auch in den Fallgruppen der §§ 1 Abs. 3, 1a und 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG DBA-rechtlich unzulässig, soweit eine in einem DBA-Staat ansässige Person betroffen ist.

Die DBA-rechtliche Unzulässigkeit würde allerdings nach der Rechtsprechung des BFH⁶³ zum treaty override nicht ausschließen, daß der Progressionsvorbehalt gleichwohl nach innerstaatlichem Recht anzuwenden sein könnte. Da die Bundesrepublik jedoch seit dem Inkrafttreten des § 2 Abs. 5 AStG, des positiven Progressionsvorbehalts nach dem Grenzpendler-Gesetz und auch seit dem JStG 1996 weiterhin in ihre DBA keinen entsprechenden Vorbehalt aufnimmt, könnte ein treaty override für diese späteren DBA nicht angenommen werden. Das spricht aber dagegen, einen Willen des Gesetzgebers zu unterstellen, durch diese Vorschriften ein treaty override vornehmen zu wollen⁶⁴, obwohl in den genannten Vorschriften eine ausdrückliche Anordnung eines treaty override fehlt⁶⁵.

In bezug auf die Fallgruppen der §§ 1 Abs. 3, 1a und 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG könnte man die DBA-Widrigkeit des Progressionsvorbehalts

58 Vgl. Ziff. 56 zu Art. 23 A Abs. 3 OECD-MA.

59 Ebenso *Flick/Wassermeyer/Becker*, AStG, § 2 Anm. 117g; wohl auch *Krabbe* in *Blümich*, EStG, § 32b Rn. 34; unklar *Probst* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 32b Anm. 27, 44, 47; für eine Beschränkung nur auf die der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden inländischen Einkünfte *Kumpf/Roth*, StuW 1996, 259 [265].

60 Vgl. *Vogel*, DBA, 3. Aufl., Art. 23 Rz. 209.

61 § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG; insoweit differenzierend *Mössner*, IStR 1997, 225 [228].

62 § 2 Abs. 5 AStG; so ausdrücklich *Vogel*, aaO (FN 60), Rz. 223 m.w.N.

63 Vgl. BFH-Urteil vom 13. 7. 1994, BStBl II 1995, 129, und BFH-Beschluß vom 17. 5. 1995, BStBl II 1995, 781, zu § 50d Abs. 1 EStG.

64 A.A. *Mössner*, IStR 1997, 225 [228]; wohl auch *Probst* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 32b Anm. 47, zum Grenzpendler-Gesetz; im Ergebnis wie hier *Kumpf/Roth*, StuW 1996, 259 [265].

65 Vgl. demgegenüber etwa § 50d Abs. 1 EStG: „... ungeachtet ... des Abkommens ...“ oder § 10 Abs. 6 AStG: „Absatz 5 gilt nicht ...“.

auch mit der Erwägung verneinen, daß die genannten Vorschriften antragsgebunden sind⁶⁶. Der Steuerpflichtige hat es damit in der Hand, der Anwendung des Progressionsvorbehalts zu entgehen. Aus rein DBA-rechtlicher Sicht dürfte die Anwendung des Progressionsvorbehalts im Rahmen der antragsgebundenen Besserstellung gegenüber der vom DBA erforderten Besteuerung trotz fehlenden Vorbehalts im DBA daher letztlich unproblematisch sein. Da sie im Rahmen einer insgesamt günstigen Gesamtregelung erfolgt, steht ihr auch der spätere Abschluß eines DBA ohne entsprechenden Vorbehalt⁶⁷ nicht entgegen.

Eine ganz andere Frage ist es freilich, ob die Anordnung des positiven Progressionsvorbehalts in diesen Fallgruppen im Vergleich zu den Doppelwohnsitzfällen mit DBA-rechtlicher Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat nach dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG zu rechtfertigen ist. Durch die Regelungen der §§ 1 Abs. 3 und 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG werden die begünstigten Steuerpflichtigen weitgehend solchen Personen gleichgestellt, die infolge eines zusätzlichen Inlandswohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig sind⁶⁸. Diese letztgenannten Personen mit noch engerem Inlandsbezug unterliegen aber nicht dem Progressionsvorbehalt (vgl. oben die 2. Gruppe). Die Ungleichbehandlung beider Gruppen mit Hinweis auf die lediglich antragsabhängige Besteuerung der § 1 Abs. 3-Fälle und die ebenfalls antragsabhängige Veranlagung der EU-/EWR-Arbeitnehmer erscheint im Hinblick auf die im Ergebnis eintretende materielle Gleichstellung nicht als sachgerecht. Dabei ist zu bedenken, daß die DBA der Bundesrepublik für keine dieser Fallgruppen vorschreiben, nach welchen innerstaatlichen Regeln (unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht oder eine Mischform) zu besteuern ist.

Ebensowenig durch sachliche Gründe gerechtfertigt und damit willkürlich ist auch die unterschiedliche Behandlung der nur auf Antrag veranlagten beschränkt steuerpflichtigen EU-/EWR-Arbeitnehmer (positiver Progressionsvorbehalt) und der sonstigen kraft zwingender gesetzlicher Vorschriften zu veranlagenden beschränkt Steuerpflichtigen (nach wie vor kein Progressionsvorbehalt). Insbesondere beschränkt steuerpflichtige selbständig tätige und gewerbetreibende Personen mit inländischen Einkünften befinden sich häufig aus der Sicht des deutschen Steuerrechts in vergleichbaren Situationen.

66 So *Kaefer*, BB 1995, 1615 [1619]; wohl auch *Grotherr* in *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen*, DBA, Art. 23 A/23 B OECD-MA Rn. 138.

67 Vgl. etwa das DBA-Dänemark vom 22. 11. 1995 mit Zustimmungsgesetz vom 31. 10. 1996, BGBl I 1996, 2565 – BStBl I 1996, 1219.

68 In den Veranlagungsfällen für EU-/EWR-Arbeitnehmer freilich im wesentlichen nur in formeller Hinsicht und im Hinblick auf die Anwendung der Jahrestabelle.

3. Ausschluß des negativen Progressionsvorbehalts in den EU-/EWR-Fällen

Ausgehend von der Entscheidung in der Rechtssache Schumacker liegt es nahe, daß der Ausschluß des negativen Progressionsvorbehalts in den Fällen der §§ 1 Abs. 3 und 1a Abs. 1 EStG gemeinschaftswidrig ist⁶⁹. Der EuGH hat entschieden, daß es mit Art. 48 EGV nicht vereinbar ist, daß ein Arbeitnehmer, dessen persönliche Lage und Familienstand im Ansässigkeitsstaat mangels ausreichender Einkünfte nicht berücksichtigt werden kann, im Tätigkeitsstaat „höher besteuert wird als ein Arbeitnehmer, der im Hoheitsgebiet des erstgenannten Staates [Tätigkeitsstaates] wohnt und dort die gleiche Beschäftigung ausübt“⁷⁰. Dies gilt entsprechend für die von Art. 52 EGV erfaßten Fälle⁷¹.

In der Rechtssache Asscher⁷² hat der EuGH ferner entschieden, daß die Anwendung eines höheren Steuersatzes auf die von einem Gebietsfremden erzielten Einkünfte, der weniger als 90% seines Welteinkommens im Tätigkeitsstaat erzielt, als des Steuersatzes, der auf entsprechende Einkünfte eines Gebietsansässigen anzuwenden ist, diskriminierend sei. Dies muß erst recht gelten, wenn der Steuerpflichtige seine positiven Einkünfte fast ausschließlich im Tätigkeitsstaat erzielt und in anderen Staaten entweder keine Einkünfte oder Verluste hat; nur im letztgenannten Fall stellt sich die Frage nach dem negativen Progressionsvorbehalt.

Vergleicht man einen in Deutschland nichtansässigen Gemeinschaftsangehörigen mit einem nur im Inland ansässigen und hier tätigen Steuerpflichtigen, so kann der Ausschluß des negativen Progressionsvorbehalts im Einzelfall offensichtlich zu einer „höheren Besteuerung“ führen. Dies gilt grundsätzlich für alle Verluste aus ausländischen Staaten, mit denen Deutschland ein DBA abgeschlossen hat, soweit diese Verluste nach § 2a Abs. 1 EStG überhaupt zu berücksichtigen sind⁷³. In einem – in der Praxis allerdings wohl weniger bedeutenden – Bereich würde freilich auch der negative Progressionsvorbehalt nicht zu einer völligen Gleichbehandlung führen können. Bei Verlusten in einem Nicht-DBA-Staat könnte die im Inland ansässige Vergleichsperson diese Verluste nach dem Welteinkommensprinzip vorbehaltlich § 2a Abs. 1 EStG ausgleichen. Der im Inland Nichtansässige mit fast ausschließlich der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünften könnte diese Verluste hingegen nach der Konzeption des § 1 Abs. 3 EStG (Anknüpfung an inländische Einkünfte) nicht ausgleichen, sondern allenfalls im Rahmen eines negativen Progressionsvorbehalts geltend machen.

69 Soweit § 1 Abs. 3 EStG für Drittstaatsangehörige gilt, spielt dies naturgemäß keine Rolle.

70 EuGH, Rs. C-279/93 „Schumacker“, aaO (FN 1), Tz. 47.

71 Zur Gleichstellung vgl. EuGH, Rs. C-107/94 „Asscher“, aaO (FN 5), Tz. 29.

72 EuGH, Rs. C-107/94 „Asscher“, aaO (FN 5), Tz. 45 bis 49.

73 Vgl. oben bei FN 44.

Zur Verdeutlichung der Problematik der Auslandsverluste erscheint ein Blick auf die im Vorlagebeschluß des BFH in der Rechtssache Schumacker⁷⁴ sogar zweimal angesprochene Situation eines Ehepaares hilfreich, das neben seinem Hauptwohnsitz im ausländischen Mitgliedstaat über einen weiteren Wohnsitz in der Bundesrepublik verfügt. Ein solches Ehepaar wäre in Deutschland wegen unbeschränkter Steuerpflicht schon immer veranlagt und nach dem Splittingtarif besteuert worden. Die DBA-rechtliche Ansässigkeit im ausländischen Mitgliedstaat aufgrund des Mittelpunkts der Lebensinteressen wäre dafür unbeachtlich. Vor der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Schumacker hat sich die deutsche Finanzrechtsprechung denn auch wiederholt mit Fällen beschäftigt müssen, in denen Grenzpendler mit Wohnsitz in einem ausländischen Staat versuchten, über einen deutschen Nebenwohnsitz den Status als unbeschränkt Steuerpflichtige zu erhalten⁷⁵. Die Fallgruppe der doppelansässigen Personen zeigt, daß die Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstandes keineswegs erfordert, Gebietsfremde in jeder Hinsicht mit solchen Gebietsansässigen gleichzustellen, die ausschließlich über einen inländischen Wohnsitz verfügen. Dies gilt jedenfalls hinsichtlich der Berücksichtigung von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen, Kinderfreibeträgen sowie des Existenzminimums in Form des Grundfreibetrags und der Gewährung des Splittingtarifs.

Die im Hinblick auf den Progressionsvorbehalt entscheidende Frage geht dahin, ob die erforderliche Berücksichtigung der persönlichen Lage auch die Berücksichtigung von Verlusten aus dem Hauptwohnsitzstaat oder aus Drittstaaten erfordert. Im Doppelansässigkeitsfall würden Verluste vom Tätigkeitsstaat, der nach dem DBA mit dem Hauptwohnsitzstaat nicht als Ansässigkeitsstaat gilt, nach der Fassung des Art. 23 A Abs. 3 OECD-MA trotz unbeschränkter Steuerpflicht nicht berücksichtigt⁷⁶.

Der EuGH ist weder in der Rechtssache Schumacker noch in anderen Entscheidungen auf die steuerliche Behandlung derartiger Doppelansässigkeitsfälle eingegangen. Die von ihm aus dem Verbot der versteckten Diskriminierung abgeleitete Forderung nach steuerlicher Gleichbehandlung mit Steuerinländern legt es allerdings nahe, daß er dabei an Personen gedacht hat, die nur im Tätigkeitsstaat wohnen und damit auch im Sinne der DBA dort ansässig sind⁷⁷. Nach dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung des EuGH wird man daher davon ausgehen müssen, daß sich nichtansässige Gemeinschaftsbürger, die ihre positiven Welteinkünfte fast ausschließlich im Inland erzielen, hinsichtlich ausländischer Verluste in einer vergleichbaren Lage wie solche Gebietsansässige befinden, die auch im Sinne der DBA im Inland ansässig sind.

74 Beschluß vom 14. 4. 1993, BStBl II 1994, 27 (30 f.).

75 Vgl. etwa BFH-Urteil vom 25. 1. 1989, BStBl II 1990, 687.

76 Vgl. den Wortlaut des § 32b Abs. 1 Nr. 3 erster Halbsatz EStG zur Rechtslage in Deutschland (vgl. oben die 2. Gruppe).

77 Der EuGH spricht in der Rs. C-279/93 „Schumacker“, aaO (FN 1), von „Gebietsansässigen“ (Tz. 37) bzw. „gebietsansässigen Inländern“ (Tz. 41).

Ungeklärt und vom EuGH bislang nicht entschieden ist allerdings die Frage, ob die durch den Ausschluß des negativen Progressionsvorbehalts eintretende Diskriminierung der nichtansässigen Gemeinschaftsbürger gerechtfertigt sein kann.

Die im Gesetzgebungsverfahren angeführte Vermeidung ungerechtfertigter Steuervorteile und Verhinderung unangemessener Steuergestaltungen⁷⁸ wirken freilich vor dem europarechtlichen Hintergrund ebenso deplaziert wie die im Schrifttum behauptete „wesentliche Vereinfachung“⁷⁹, die offenbar nur durch den Ausschluß des negativen, nicht aber des positiven Progressionsvorbehalts zu erzielen sein soll.

In Betracht kommt allerdings der Rechtfertigungsgrund der kohärenten Anwendung der Steuerregelungen auf Gebietsfremde⁸⁰. Die Bedeutung des vom EuGH bislang nicht aufgegebenen⁸¹ Grundsatzes der steuerlichen Kohärenz ist streitig⁸². Nach dem derzeitigen Stand der EuGH-Rechtsprechung wird man eine Kohärenz steuerlicher Regelungen annehmen können, wenn mehrere Regelungen inhaltlich „unmittelbar“ zusammenhängen⁸³, so daß sie einen untrennbaren Regelungskomplex bilden⁸⁴. Da das OECD-MA in Art. 23 A Abs. 3 den Progressionsvorbehalt nur für den DBA-rechtlichen Ansässigkeitsstaat vorsieht, könnte ein derartiger Regelungskomplex im Hinblick auf den Ausschluß jeglichen Progressionsvorbehalts bei Personen gegeben sein, die nach einem DBA nicht im Inland ansässig sind oder als nicht ansässig gelten. Eine derartige Grundregel müßte dann freilich im innerstaatlichen Recht in allen in Betracht kommenden Fallgruppen durchgehalten werden⁸⁵. Das derzeitige „Kasten“- oder „Kästchensystem“⁸⁶ ist zur Rechtfertigung einzelner Regelungen ungeeignet.

Die steuerliche Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstandes unterscheidet sich von den Möglichkeiten der Berücksichtigung von Auslandsverlusten. Persönliche Lage und Familienstand können sinnvollerweise und werden üblicherweise in jedem Veranlagungszeitraum nach Maßgabe der jeweils vorliegenden Verhältnisse berück-

78 Vgl. oben FN 42 und FN 43.

79 Vgl. *Krabbe* in *Blümich*, EStG, § 32b Rz. 56c; *ders.*, IStR 1994, 377 (381) zur Vorgängerregelung im Grenzpendler-Gesetz.

80 Vgl. EuGH-Urteil vom 28. 1. 1992, Rs. C-204/90 „Bachmann“, Slg. I 1992, 249, Tz. 18 ff.

81 Vgl. EuGH, Rs. C-107/94 „Asscher“, aaO (FN 5), Tz. 55 ff.

82 Vgl. z.B. *Thömmes*, DStJG 19 (1996), S. 81 (96 ff.), sowie die Diskussionsbeiträge in DStJG 19 (1996), S. 106 ff.

83 Zuletzt EuGH, Rs. C-107/94 „Asscher“, aaO (FN 5), Tz. 55 ff.

84 Ähnlich *Herzig/Dautzenberg*, DB 1997, 8 (11).

85 Die bereits oben kritisierte Anordnung des Progressionsvorbehalts in den Fällen der zeitweiligen unbeschränkten Steuerpflicht müßte dann freilich in DBA-Fällen weitgehend wieder aufgegeben werden; ebenso die Regelung in § 2 Abs. 5 AStG.

86 Vgl. zu den Begriffen *Kaefex*, BB 1994, 613 (619); DStJG 19 (1996), S. 301 m.w.N.

sichtigt. Verluste aus weiteren Einkunftsquellen können hingegen im jeweiligen Quellenstaat nach Maßgabe seiner steuerlichen Vorschriften durch Rücktrag oder Vortrag genutzt werden; sie können zudem im Wohnsitzstaat durch Verlustabzug oder negativen Progressionsvorbehalt, ggf. auch im Wege des Rücktrags oder Vortrags, genutzt werden. Anders als die Berücksichtigung der familiären Situation könnte die Gewährung des negativen Progressionsvorbehalts bei ins Gewicht fallenden weiteren Einkunftsquellen des Gebietsfremden über die Jahre zu unausgewogenen Besteuerungsergebnissen im Tätigkeitsstaat Deutschland führen: Wenn der Gebietsfremde aus der weiteren Einkunftsquelle in einem Jahr einen Verlust erzielt, hätte dies zur Folge, daß er mangels positiver ausländischer Einkünfte in Deutschland den Gebietsansässigen gleichzustellen ist, Deutschland aber wegen der ausländischen Verluste nur eine reduzierte oder gar keine Einkommensteuer erheben könnte. Erzielt der Gebietsfremde später aus der ausländischen Einkunftsquelle wieder nennenswerte positive Einkünfte, fehlt es in Deutschland an der Voraussetzung für die europarechtlich gebotene Gleichstellung mit Gebietsinländern. Deutschland könnte diese positiven Einkünfte nur dann noch im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigen, wenn der Gebietsfremde überhaupt noch inländische Einkünfte erzielt und Deutschland im Rahmen der dann gegebenen „normalen“ beschränkten Einkommensteuerpflicht den Progressionsvorbehalt anwenden würde. Dies widerspricht aber, wie bereits dargelegt, der Konzeption des OECD-MA und aller deutschen DBA.

In diesem Zusammenhang ist auf den Entwurf der EU-Kommission zu einer Richtlinie über die Berücksichtigung von Verlusten hinzuweisen⁸⁷. Der Richtlinienentwurf sieht keine Verpflichtung der Staaten, in denen sich nur Betriebsstätten und nicht der Hauptsitz eines Unternehmens befinden, zur Verlustberücksichtigung vor; im übrigen dürfen die Mitgliedstaaten eine obligatorische Nachversteuerung von früher abgezogenen Verlusten spätestens nach fünf Jahren vorsehen⁸⁸.

Zu bedenken ist auch, daß die vom EuGH geforderte Gleichbehandlung von Gebietsfremden mit Gebietsansässigen unter der Voraussetzung, daß im Ansässigkeitsstaat keine zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Lage ausreichenden Einkünfte erzielt werden, aus der Sicht des Tätigkeitsstaates tendenziell leichter zu einem Wechsel in der steuerlichen Behandlung der betreffenden Person führen kann als die im übrigen übliche Anknüpfung an deren Ansässigkeit. Die Ansässigkeit pflegt ein verhältnismäßig stabiles Element in der Situation der Steuerpflichtigen zu sein, während die Relation von Einkünften aus verschiedenen in- und ausländischen Quellen zueinander naturgemäß einem häufigeren Wechsel unterliegen kann. Der EuGH hatte in den Rechtssachen *Schumacker* und *Wielockx* keinen Anlaß, zu dieser Problematik Stellung zu nehmen. Beide Steuerpflichtigen hatten offenbar nur eine wesentliche

87 KOM (90) 595 vom 6. 12. 1990, ABLEG Nr. C 53/30.

88 Vgl. Art. 8 lit. a des Entwurfs.

Einkunftsquelle, nämlich ihre jeweilige Tätigkeit im Tätigkeitsstaat. Auch in der Rechtssache Asscher wurden in beiden beteiligten Staaten positive Einkünfte erzielt. Insofern stand ein aufgrund unterschiedlich hoher Einkünfte (Verluste) von Jahr zu Jahr möglicher Wechsel desjenigen Staates, der die persönlichen und familiären Lebensumstände zu berücksichtigen hat, nicht zur Debatte. Auch in dieser Beziehung⁸⁹ lagen dem EuGH die denkbar einfachsten und eindeutigsten Fallkonstellationen⁹⁰ zur Entscheidung vor, so daß eine differenziertere Weiterentwicklung der Rechtsprechung denkbar ist.

Nach alledem spricht einiges dafür, daß der sich notwendigerweise über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckende Zusammenhang zwischen negativem und positivem Progressionsvorbehalt den generellen Ausschluß des Progressionsvorbehalts bei Nichtansässigen im Sinne des Grundsatzes der Kohärenz rechtfertigen kann⁹¹. Hierzu bleibt die weitere Rechtsprechung des EuGH abzuwarten. Insofern ist auch nicht auszuschließen, daß sich die Lage im Zuge weiterer Harmonisierung der direkten Besteuerung innerhalb der Gemeinschaft in Zukunft anders darstellen wird. Es wäre allerdings wünschenswert, wenn der EuGH in zukünftigen Entscheidungen die sich aus den tradierten Grundsätzen des internationalen Steuerrechts und dem Geflecht der DBA ergebenden Probleme bei der Anwendung der nicht originär steuerlichen Diskriminierungsverbote stärker beachten und herausarbeiten würde⁹².

4. Beschränkung auf positiven Progressionsvorbehalt unzulässig

Auf der Basis des oben gefundenen Ergebnisses ist die Einführung des lediglich positiven Progressionsvorbehalts für die Fälle des § 1 Abs. 3 und des § 1a EStG verfehlt. Zwar dürfte die Gewährung eines negativen Progressionsvorbehalts gemeinschaftsrechtlich derzeit nicht geboten sein; die einseitige Anwendung eines positiven Progressionsvorbehalts ist aber durch keinen erkennbaren sachlichen Grund gerechtfertigt. Der in diesem Zusammenhang ständig wiederholte Hinweis auf die Vermei-

89 Vgl. auch *Avery Jones*, *European Taxation* 1996, 46 (47) zu Fallgestaltungen, in denen der Ansässigkeitsstaat nicht die Freistellungs-, sondern die Anrechnungsmethode anwendet.

90 Komplizierungen ergeben sich auch, wenn ein Steuerpflichtiger in mehreren Staaten positive und negative Einkünfte erzielt: Sollen alle Quellenstaaten zur Berücksichtigung der sich aus ihrer Sicht ergebenden negativen Salden in den übrigen Staaten einschließlich des Wohnsitzstaates verpflichtet sein?

91 Ob im Ergebnis ähnliches für die Nichtberücksichtigung von ausländischen Betriebsstättenverlusten bei Gemeinschaftsangehörigen, die im Inland nur beschränkt steuerpflichtig sind oder nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, und bei EU-Kapitalgesellschaften gilt, soll hier nicht weiter vertieft werden; diese unterliegen jedenfalls einer höheren Steuer als unbeschränkt Steuerpflichtige, die diese Verluste nach § 2a Abs. 3 EStG (vorübergehend) geltend machen könnten.

92 Vgl. auch den Vorschlag von *Avery Jones*, *European Taxation* 1996, 46 (49), zur Unterstützung des EuGH durch die OECD.

dung unangemessener Gestaltungen und ungerechtfertigter Vorteile durch Ausschluß des negativen Progressionsvorbehalts vermag die Einführung des positiven Progressionsvorbehalts jedenfalls nicht zu rechtfertigen. Dies gilt um so mehr, als für die Fälle unbeschränkter Steuerpflicht aufgrund inländischen Wohnsitzes bei DBA-Ansässigkeit im ausländischen Mitgliedstaat (Doppelwohnsitzfall) nach wie vor kein Progressionsvorbehalt anzuwenden ist. Die Anordnung nur des positiven Progressionsvorbehalts ist daher willkürlich und verfassungswidrig. Entsprechendes gilt für die Anordnung des positiven Progressionsvorbehalts⁹³ in den Fällen der Antragsveranlagung von EU-/EWR-Arbeitnehmern (§ 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG). Hinsichtlich dieser Regelung ist noch zusätzlich zu kritisieren, daß sie nur für veranlagte EU-/EWR-Arbeitnehmer, nicht aber für andere veranlagte beschränkt Steuerpflichtige gilt.

Der deutsche Gesetzgeber sollte angesichts dieser inkonsistenten Einzelregelungen die gesamte Problematik des Progressionsvorbehalts außerhalb der in den DBA vorgesehenen Fälle von Grund auf überdenken. Sollte er sich im Ergebnis für die Beibehaltung des Progressionsvorbehalts in den derzeit in § 32b Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 letzter Satzteil EStG geregelten Fallgruppen entscheiden, muß auch der negative Progressionsvorbehalt vorgesehen werden. Anderenfalls können die von seinem Ausschluß betroffenen Steuerpflichtigen seine Anwendung unter Hinweis auf den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG einfordern.

IV. Diskriminierungsverbote in den DBA mit Drittstaaten

1. Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit

Die Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH zum Verbot der offenen und versteckten Diskriminierung im Bereich der direkten Steuern hat eine umfangreiche Diskussion über das Verhältnis des Gemeinschaftsrechts zu den von den Mitgliedstaaten untereinander und mit Drittstaaten abgeschlossenen DBA einschließlich der darin enthaltenen Diskriminierungsverbote ausgelöst⁹⁴. Die fast ausschließlich aus europarechtli-

93 Sofern ein negativer Progressionsvorbehalt in Betracht kommt, dürften allerdings zugleich die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG erfüllt sein.

94 Vgl. z.B. *Beul*, *IStR* 1997, 1; *Herzig/Dautzenberg*, *DB* 1992, 2519; *Hinneken*, *European Taxation* 1996, 286 (297); *ders.*, *EC Tax Review* 1994, 146 (152 ff.), 1995, 202 (209 ff.); *Rädler*, *EC Tax Review* 1995, 66 f.; *Rainer*, *IStR* 1995, 474; *Saß*, *SWI* 1996, 108 (110 ff.); *Scherer*, *Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, 1995, passim; *Schuch*, *IWB Fach 11 Gruppe 2*, S. 259; *ders.*, *EC Tax Review* 1996, 161; *ders.*, *Werden die Doppelbesteuerungsabkommen durch EU-Recht zu Meistbegünstigungsklauseln?*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht*, 1996, S. 99; *Steichen*, *Der Gleichheitssatz im europäischen Steuerrecht*, Schriftenreihe des Europa-Instituts der Universität des Saarlandes, 1996, S. 22 ff.; *Thömmes*, *DStJG* 19 (1996), S. 81 (95 f.); *Vogel*, *EC Tax Review* 1995, 264; *Wassermeyer*, *DStJG* 19 (1996), S. 151 (160 f.).

cher Sicht angestellten Überlegungen konzentrieren sich allerdings im wesentlichen auf das Verhältnis der gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbote zu den Regelungen der von den Mitgliedstaaten abgeschlossenen DBA. Hier wird insbesondere die Frage der sog. gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigung diskutiert, also die Frage, ob ein in Mitgliedstaat A ansässiger Gemeinschaftsbürger mit Einkünften aus Mitgliedstaat B sich gegenüber der Besteuerung in B auf ein zwischen B und Mitgliedstaat C abgeschlossenes DBA und gegenüber der Besteuerung in seinem Ansässigkeitsstaat A auf ein zwischen A und Mitgliedstaat D abgeschlossenes DBA berufen kann⁹⁵.

Im folgenden soll das bislang nur vereinzelt angesprochene⁹⁶ Problem vertieft werden, welche Folgerungen sich für Staatsangehörige eines Drittstaates, der ein DBA mit Deutschland abgeschlossen hat, aus einer in dem DBA enthaltenen Gleichbehandlungs- oder Diskriminierungsklausel im Hinblick auf die Entwicklung des Gemeinschaftsrechts im Bereich der direkten Besteuerung ergeben. Die Betrachtung soll auf das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Sinne des Art. 24 Abs. 1 OECD-MA begrenzt werden. Die meisten deutschen DBA enthalten im Grundsatz eine entsprechende Regelung⁹⁷, vielfach besteht allerdings das zusätzliche Erfordernis, daß der Staatsangehörige des anderen Vertragsstaates in einem der Vertragsstaaten ansässig sein muß⁹⁸.

Die entsprechenden Regelungen in den deutschen DBA waren bislang nahezu bedeutungslos, weil das deutsche Steuerrecht grundsätzlich nicht an die Staatsangehörigkeit, sondern an die Ansässigkeit und ähnliche Merkmale anknüpfte⁹⁹. Sonderregelungen für deutsche Staatsangehörige waren regelmäßig belastender Natur¹⁰⁰.

Dies ist seit der durch das JStG 1996 erfolgten sog. Umsetzung der Schumacker-Entscheidung anders. Bei EU-/EWR-Staatsangehörigen (einschließlich deutscher Staatsangehöriger), deren weltweite Einkünfte im Veranlagungszeitraum ausschließlich oder fast ausschließlich der deutschen Einkommensteuer unterliegen, werden nach § 1a Abs. 1 EStG unter bestimmten weiteren Voraussetzungen familienbezogene Vergünstigungen im Hinblick auf im EU-/EWR-Ausland lebende Familienangehörige

95 Dies ablehnend z.B. *Vogel*, EC Tax Review 1995, 264 f.; *ders.*, DStJG 19 (1996), S. 201 ff.

96 Vgl. *Kumpf/Roth*, StuW 1996, 259 [263]; ansatzweise auch *Rädler*, DB 1995, 793 [794].

97 In ähnlicher Weise sind die in Art. XVII Abs. 2 DBA Deutschland-Großbritannien und in Art. XXI Abs. 2 DBA Deutschland-Irland enthaltenen Vorschriften über eine Gleichbehandlung von in diesen Staaten ansässigen Personen *jeglicher Nationalität* bei persönlichen Steuererleichterungen mit nicht im Inland ansässigen Deutschen berührt (vgl. dazu weiter unten).

98 Vgl. die Übersicht bei *Vogel*, DBA, 3. Aufl., Art. 24 Rz. 40, 41.

99 Vgl. auch *Vogel*, DBA, 3. Aufl., Art. 24 Rz. 28.

100 Vgl. §§ 2 bis 5 AStG; kritisch zur Anknüpfung an die deutsche Staatsangehörigkeit *Wassermeyer*, DStJG 8 (1985), S. 49 (74 f.).

rige gewährt, die Drittstaatsangehörigen vorenthalten werden. Die Inanspruchnahme des sog. begrenzten Realsplittings (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG) und der Ehegattenveranlagung (Splitting, Verdoppelung bestimmter Pausch- und Höchstbeträge, § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG) setzt nur einen EU-/EWR-Wohnsitz des (geschiedenen) Ehegatten, nicht aber einen EU-/EWR-Wohnsitz des Steuerpflichtigen selbst voraus¹⁰¹. Dieser muß lediglich Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Staates sein. Er kann auch ausschließlich in einem Drittstaat ansässig sein¹⁰². Möglicherweise kann im Einzelfall auch der für die kinderbedingten Vergünstigungen des § 1a Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG erforderliche EU-/EWR-Bezug (gewöhnlicher Aufenthalt/Wohnsitz des Kindes) ohne EU-/EWR-Wohnsitz des Steuerpflichtigen erfüllt sein¹⁰³.

Das entscheidend Neue in den Regelungen des § 1a Abs. 1 EStG ist darin zu sehen, daß die Vorschriften ein Sonderrecht für Personen schaffen, die nicht durch ihre Ansässigkeit (eindeutig in den Fällen des § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG, jedenfalls in Einzelfällen auch in den übrigen Fallgruppen), sondern in erster Linie durch ihre Staatsangehörigkeit qualifiziert sind.

Das ebenfalls durch das JStG 1996 eingeführte, von Einkommengrenzen unabhängige Veranlagungswahlrecht gemäß § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG wird EU-/EWR-Arbeitnehmern (einschließlich deutschen Arbeitnehmern) gewährt, wenn sie einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Staat haben.

Personen ohne EU-/EWR-Staatsangehörigkeit werden von diesen Vergünstigungen ausgeschlossen, selbst wenn sie sich im Hinblick auf ihre persönliche und familiäre Lage und ihre Ansässigkeit im übrigen in einer identischen Situation befinden. Die im folgenden zu untersuchende Frage, ob dies gegen die dem Art. 24 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Diskriminierungsverbote in den deutschen DBA verstößt, ist zu trennen von der Frage eines Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Hierzu ist im Schrifttum¹⁰⁴ die Auffassung vertreten worden, daß die Einräumung steuerlicher Vorteile nur für Staatsangehörige der Mitgliedstaaten gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße. Die Staatsangehörigkeit sei im Hinblick auf die für die Besteuerung maßgebenden Umstände, namentlich die Leistungsfähigkeit, bei sonst gleichen Umständen wie Ort der Ansässigkeit, persönliche und familiäre Verhältnisse sowie Höhe der Einkünfte kein sachgerechtes Unterscheidungsmerk-

101 Vgl. BT-Drucks. 13/1558, 410 [vgl. aber auch S. 401]; ferner oben FN 36.

102 A.A. wohl *Heinicke* in *Schmidt*, EStG, 15. Aufl., § 1a Rz. 11, der bei verheirateten Ehegatten die Möglichkeit eines gemeinsamen Wohnsitzes in einem Drittstaat und zusätzlichen Wohnsitzes des anderen Ehegatten innerhalb der EU/EWR außer acht läßt; vgl. im übrigen FN 36.

103 Vgl. auch *Krabbe* in *Blümich*, EStG, § 1a Rz. 7; zweifelnd *Heinicke* in *Schmidt*, aaO (FN 102).

104 Vgl. *Maßbaum*, IWB Fach 3 Gruppe 3, S. 1139; wohl auch *Kumpf/Roth*, StuW 1996, 259 [262 f.).

mal¹⁰⁵. Nach anderer Auffassung gilt hingegen die bevorzugte Stellung der Gemeinschaftsbürger als hinreichendes Differenzierungskriterium¹⁰⁶. Ob sie allerdings auch die weitgehenden Regelungen des § 1a Abs. 1 EStG insofern zu rechtfertigen vermag, als diese nicht einmal einen EU-/EWR-Wohnsitz des Steuerpflichtigen selbst voraussetzen, erscheint angesichts der auf das Gemeinschaftsgebiet begrenzten Reichweite der Grundfreiheiten des EGV zweifelhaft. Dies mag freilich eher die Folge einer unbedacht über die gemeinschaftsrechtlichen Erfordernisse hinausgehenden Gesetzgebung und weniger ein grundsätzliches Rechtfertigungsproblem sein.

Die Diskriminierungsverbote i.S. des Art. 24 Abs. 1 OECD-MA verlangen, anders als Art. 3 Abs. 1 GG, einerseits keine Gleichbehandlung, andererseits wirken sie absolut¹⁰⁷. Die Beurteilung des Sonderrechts für EU-/EWR-Staatsangehörige nach Art. 3 Abs. 1 GG ist daher für die Frage unerheblich, ob Drittstaatsangehörige aus DBA-Staaten unter den jeweiligen Ansässigkeitsvoraussetzungen des für sie geltenden DBA die Vergünstigungen des § 1a Abs. 1 EStG in Anspruch nehmen können.

Der BFH hat das DBA-rechtliche Verbot der Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit – soweit ersichtlich – bislang in einer einzigen Entscheidung zugunsten eines ausländischen Steuerpflichtigen angewendet¹⁰⁸. Ein in der Bundesrepublik ansässiger und unbeschränkt steuerpflichtiger niederländischer Staatsangehöriger begehrte die Freistellung gewisser Einkünfte nach Maßgabe des DBA zwischen Deutschland und Italien von 1925. Die frühere höchstrichterliche Rechtsprechung ging aufgrund der Gesetzesmaterialien allerdings davon aus, daß das alte DBA-Italien nur zugunsten der Staatsangehörigen beider Vertragsstaaten wirkte. Der BFH entschied, daß der in der Bundesrepublik ansässige niederländische Steuerpflichtige aufgrund des DBA Deutschland-Niederlande einen unmittelbaren Anspruch auf alle Steuerbefreiungen habe, auf die auch ein in der Bundesrepublik ansässiger Deutscher unter im übrigen gleichen tatsächlichen Verhältnissen nach dem DBA-Italien einen Rechtsanspruch hat¹⁰⁹. Das Diskriminierungsverbot des insoweit dem Art. 24 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden DBA-Niederlande umfasse den gesamten Bereich des formellen und materiellen Besteuerungsrechts¹¹⁰. Zutreffend stellte der BFH in diesem Zusammenhang fest, daß die von ihm vertretene Auffassung nicht bedeute, daß das Diskriminierungsverbot im Sinne einer Meistbegünstigungsklausel wirken würde. Als entscheidend sah der BFH

an, daß der Niederländer infolge seines inländischen Wohnsitzes ebenso wie ein Deutscher der unbeschränkten Steuerpflicht unterlag, die für die Besteuerung maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse waren daher vergleichbar. Die unterschiedliche Staatsangehörigkeit wurde nicht als ausreichendes Unterscheidungskriterium angesehen¹¹¹.

2. Sonderstellung der Gemeinschaftsangehörigen als Differenzierungskriterium

Die entscheidende Frage im Hinblick auf die dem Art. 24 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Diskriminierungsverbote geht dahin, ob das nur für Gemeinschaftsbürger geltende System der Grundfreiheiten und die daraus abgeleiteten Verbote offener und versteckter Diskriminierung die an die Staatsangehörigkeit anknüpfende unterschiedliche Besteuerung zu rechtfertigen vermögen. Drittstaatsangehörige können sich auf die aus dem EGV abgeleiteten Rechte insgesamt nicht berufen. So erfolgt etwa die Aufnahme einer nichtselbständigen oder selbständigen Tätigkeit in der Bundesrepublik durch einen in einem anderen Mitgliedstaat wohnenden Drittstaatsangehörigen nicht in Ausübung seiner gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten. Freilich gilt dasselbe jedenfalls nach der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Werner¹¹² auch für einen in einem anderen Mitgliedstaat wohnenden Deutschen, der ausschließlich in der Bundesrepublik einer Erwerbstätigkeit nachgeht¹¹³.

Die Entwicklung der Europäischen Gemeinschaft zu einem Binnenmarkt und die damit verbundene Bedeutung der Grundfreiheiten unterscheiden diese zweifellos von den der o.g. BFH-Entscheidung zugrundeliegenden Rechten, die das DBA-Italien (1925) deutschen oder italienischen Staatsbürgern einräumte. Dies spricht dagegen, die Grundsätze jener Entscheidung ohne weiteres auf die innerstaatlichen steuerlichen Regelungen zu übertragen, die wegen der europarechtlichen Diskriminierungsverbote notwendig geworden sind.

Sofern die Regelungen der §§ 1a Abs. 1 und 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG in Fällen, die der Rechtssache Werner vergleichbar sind, EU-rechtlich nicht geboten sein sollten¹¹⁴ und nur aus Gründen der Gleichbehandlung i.S. des Art. 3 Abs. 1 GG auf deutsche Staatsangehörige anwendbar sind, dürfte eine Diskriminierung von Drittstaatsangehörigen aus DBA-Staaten wegen Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit in im übrigen vergleichbaren Fällen allerdings kaum zu verneinen sein.

105 So Maßbaum, aaO (FN 104), S. 1149 f.

106 Vgl. Knobbe-Keuk, EuZW 1995, 167 (168); Schön, IStR 1995, 119 (124).

107 Vgl. Korn/Debatin, DBA, Systematik III Rz. 300; ähnlich auch Vogel, DBA, 3. Aufl., Art. 24 Rz. 5a.

108 BFH-Urteil vom 14. 3. 1989, BStBl II 1989, 649.

109 BFH, aaO (FN 108), S. 650. Die Tatsache, daß der Kläger Niederländer und damit Staatsangehöriger eines EU-Staates war, hat für die Entscheidung offenbar keine Rolle gespielt.

110 BFH, aaO (FN 108), S. 650.

111 Möglicherweise a.A. Vogel, DBA, 3. Aufl., Art. 24 Rz. 36.

112 EuGH-Urteil vom 26. 1. 1993, Rs. C-112/91 „Werner“, Slg. I 1993, 429.

113 Insofern abweichend vom Sachverhalt in der Rechtssache „Asscher“; ob der EuGH dort von den Grundsätzen der Werner-Entscheidung abgerückt ist, ist offen (vgl. auch Kischel, IWB Fach 11a, S. 123 f.). Nach Herzig/Dautzenberg, DB 1997, 8 (10 f.), ist die Entscheidung „Werner“ durch Art. 8a EGV überholt; a.A. E. Klein, DStJG 19 (1996), S. 7 (21, FN 72).

114 Dies wird die weitere EuGH-Rechtsprechung zeigen.

Aber auch im Hinblick auf gemeinschaftsrechtlich erforderliche Regelungen im deutschen Steuerrecht bestehen Bedenken, dem gemeinschaftsrechtlichen Verbot der offenen und versteckten Diskriminierung und den durch sie ausgelösten steuerlichen Sonderregelungen des innerstaatlichen Steuerrechts eine Sonderstellung dergestalt einzuräumen, daß die an die Staatsangehörigkeit anknüpfenden absolut wirkenden Diskriminierungsverbote der DBA mit Drittstaaten im Ergebnis nicht verletzt sind. Die Bedeutung der Grundfreiheiten und der damit einhergehenden Verbote der offenen und versteckten Diskriminierung für die Steuerrechte innerhalb der Gemeinschaft beruht letztlich darauf, daß der Binnenmarkt im Bereich der direkten Steuern von einer Harmonisierung weit entfernt ist¹¹⁵. Steuerlich gesehen befindet sich Europa in einer Übergangsphase, in der die Verwirklichung der Grundfreiheiten in einem Entwicklungsprozeß begriffen ist. Der derzeitige Stand der EuGH-Rechtsprechung zum Einfluß des EGV auf die direkte Besteuerung in den Mitgliedstaaten ist zweifellos noch nicht als Abschluß dieser Entwicklung anzusehen. Wenn man sich einmal vorstellt, daß im Bereich der direkten Besteuerung durch Schaffung eines gemeinschaftsweiten Steuersystems der Binnenmarkt vollendet wäre, hätte dies vor allem zur Folge, daß innerhalb der Gemeinschaft steuerlich nicht mehr zwischen Inland und Ausland und damit nicht mehr zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht unterschieden würde. Dies müßte letztlich auch Auswirkungen auf die Besteuerung von Drittstaatsangehörigen haben. Folgerichtig dürfte auch bei solchen Personen, wenn sie ihren Wohnsitz in einem der Mitgliedstaaten haben, in bezug auf die anderen Mitgliedstaaten nicht mehr von einem ausländischen Wohnsitz ausgegangen werden¹¹⁶. In letzter Konsequenz bedeutete dies, daß DBA mit Drittstaaten nur noch von der Gemeinschaft und nicht mehr von den einzelnen Mitgliedstaaten abgeschlossen werden könnten. In jedem Falle aber wäre eine Ungleichbehandlung von Staatsangehörigen eines DBA-Staates mit Ansässigkeit innerhalb der Gemeinschaft gegenüber dort ansässigen Gemeinschaftsangehörigen und entsprechend mit Ansässigkeit außerhalb der Gemeinschaft gegenüber ebenfalls außerhalb der Gemeinschaft ansässigen Gemeinschaftsangehörigen nach den DBA-Diskriminierungsverböten nicht zu rechtfertigen.

Angesichts eines solchen, zugegebenermaßen in weiter Ferne liegenden Szenarios stellt sich aber die Frage, ob im „Übergangsstadium“ das durch den EGV begründete Verhältnis der Mitgliedstaaten zueinander als Rechtfertigung für eine steuerliche Sonderbehandlung der eigenen Staatsangehörigen und der übrigen Gemeinschaftsbürger angesehen werden

115 Vgl. etwa *Birk* in *DStJG* 19 (1996), S. 63 ff., insb. 74 ff.

116 Vgl. auch *Vanistendael*, *EC Tax Review* 1996, 114, der ohne Erwähnung der Staatsangehörigkeitsfrage zu einer europäischen Steuerrechtsordnung feststellt: „The only possible relevant distinction is that between residents of the territory of the European Union and other residents of third countries outside the European Union.“ (S. 121)

kann, die einen Verstoß gegen die Diskriminierungsverbote in DBA mit Drittstaaten ausschließt, obwohl nach der Rechtsprechung des BFH¹¹⁷ das durch den Abschluß eines DBA begründete Sonderverhältnis zwischen zwei Staaten sich nicht gegen die Diskriminierungsverbote in DBA mit Drittstaaten durchsetzt.

Aus der Sicht eines Staatsangehörigen eines Drittstaats, der sich auf ein Diskriminierungsverbot in einem mit Deutschland abgeschlossenen DBA berufen will, weil er steuerlich ungünstiger als deutsche Staatsangehörige unter gleichen Verhältnissen behandelt wird, macht es keinen Unterschied, welche Intensität das von Deutschland mit anderen Staaten eingegangene Sonderverhältnis hat. Insbesondere ist es aus der Sicht des Drittstaatsangehörigen unerheblich, ob das steuerlich relevante Sonderverhältnis Deutschlands zu diesen anderen Staaten nur auf steuerlichem Gebiet durch ein DBA oder auch auf weiteren Gebieten durch umfassendere Beziehungen begründet ist. Etwas anderes könnte im Ergebnis allenfalls dann gelten, wenn die gemeinschaftsrechtlichen Sonderregelungen gegenüber den Diskriminierungsverböten in mit Drittstaaten abgeschlossenen DBA als *treaty override* anzusehen wären¹¹⁸. Ein entsprechender gesetzgeberischer Wille hierzu ist freilich ebensowenig ersichtlich wie die ausdrückliche Anordnung eines derartigen *treaty override*. Gegen dessen Annahme spricht außerdem der neuerliche Abschluß von DBA mit Drittstaaten¹¹⁹, in denen das Diskriminierungsverbot keinen entsprechenden Vorbehalt enthält¹²⁰.

Der Ausschluß der Anwendbarkeit der DBA-Diskriminierungsklauseln dürfte auch nicht mit einem Hinweis auf eine wie auch immer geartete „Höherrangigkeit“ des Gemeinschaftsrechts¹²¹ zu rechtfertigen sein. Insofern könnte man fragen, welche Bedeutung die Diskriminierungsverbote in DBA mit Drittstaaten hätten, wenn Deutschland die Schumacker-Entscheidung und weitere gemeinschaftsrechtliche Erfordernisse nicht durch Änderung des EStG „umgesetzt“ hätte, sondern die Grundsätze der EuGH-Rechtsprechung lediglich tatsächlich anwenden würde¹²². Aus der Sicht eines Drittstaatsangehörigen, der sich auf ein DBA-Diskriminierungsverbot berufen kann, muß auch eine tatsächliche Be-

117 BFH-Urteil vom 14. 3. 1989, aaO (FN 108), zum Diskriminierungsverbot im DBA-Niederlande im Verhältnis zum DBA-Italien (1925).

118 *Kumpf/Roth*, *StuW* 1996, 259 (263) halten *treaty override* hinsichtlich der Diskriminierungsklauseln für schlechthin unzulässig.

119 Vgl. etwa die DBA mit der Russischen Föderation vom 29. 5. 1996, BGBl II 1996, 2710 – BStBl I 1996, 1490, und mit Vietnam vom 16. 11. 1995, BGBl II 1996, 2622 – BStBl I 1996, 1422.

120 Vgl. Beispiele möglicher Vorbehalte *de lege ferenda* in Art. 24 OECD-MA bei *Wilkie*, *IFA Yearbook* 1993, S. 87 f.; ablehnend *Knobbe-Keuk*, ebenda, S. 88.

121 Vgl. Art. 23 Abs. 1 GG sowie die Beschlüsse des BVerfG vom 29. 5. 1974, BVerfGE 37, 271 ff. („Solange I“) und vom 22. 10. 1986, BVerfGE 73, 339 ff. („Solange II“).

122 Etwa im Wege von – gemeinschaftsrechtlich nicht ausreichenden – Billigkeitsentscheidungen.

steuerungspraxis bezüglich deutscher Staatsangehöriger berücksichtigt werden, da sonst das Diskriminierungsverbot leicht umgangen werden könnte. Aus der Sicht des DBA macht es dann aber keinen Unterschied, ob diese Besteuerungspraxis eine „freiwillige“ ist oder durch anderweitige Verpflichtungen Deutschlands begründet wird. Dabei ist zu berücksichtigen, daß das Gemeinschaftsrecht eine Gleichbehandlung von Drittstaatsangehörigen zwar nicht erfordert, aber auch nicht verbietet.

Schließlich erscheint die Rechtfertigung einer steuerlichen Sonderbehandlung der Gemeinschaftsangehörigen einschließlich deutscher Staatsangehöriger DBA-rechtlich auch deswegen ausgeschlossen, weil die Rechtsprechung des EuGH wegen der besonderen Bedeutung der versteckten (verschleierte) Diskriminierung zwar die Staatsangehörigkeit der betreffenden Steuerpflichtigen in einem Mitgliedstaat zum Ausgangspunkt hat, letztlich aber an deren Ansässigkeit in einem anderen Mitgliedstaat in der Gemeinschaft anknüpft. In diesem Zusammenhang ist zu bedenken, daß Ziff. 4 des OECD-Kommentars zu Art. 24 Abs. 1 OECD-MA zwar einerseits eine steuerliche Differenzierung bei unterschiedlicher Ansässigkeit erlaubt, andererseits aber ausdrücklich das Kriterium der Staatsangehörigkeit bei identischer Ansässigkeit verwirft.

Auf der Grundlage der hier vertretenen Auffassung erübrigt sich bei der Anwendung der DBA-Diskriminierungsklauseln eine Differenzierung der in § 1a Abs. 1 EStG geregelten Fälle danach, ob die Regelung gemeinschaftsrechtlich erforderlich war oder, aus welchen Gründen auch immer, über das gemeinschaftsrechtlich Notwendige hinausgeht und daher nicht in diesem Sinne als Sonderrecht Bestand haben könnte¹²³. Auch wird vermieden, daß sich der Inhalt der DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbote wegen der dynamischen Entwicklung des Gemeinschaftsrechts zu unterschiedlichen Zeitpunkten trotz gleichbleibender innerstaatlicher Steuergesetze verändert¹²⁴.

Der oben entwickelte Lösungsansatz zum Problem des Verhältnisses der Diskriminierungsverbote aus Gründen der Staatsangehörigkeit in den DBA mit Drittstaaten zu den gemeinschaftsrechtlich veranlaßten und an die Staatsangehörigkeit anknüpfenden Sondervorschriften im deutschen

123 Dies würde etwa für die Gewährung des begrenzten Realsplitting bei Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt des Steuerpflichtigen außerhalb von EU/EWR gelten, da im Hinblick auf dessen (!) Grundfreiheiten und Inländergleichbehandlung der nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG lediglich erforderliche EU-/EWR-Wohnsitz oder -Aufenthalt des nicht notwendigerweise gemeinschaftsangehörigen geschiedenen Ehegatten keine gemeinschaftsrechtliche Relevanz erkennen läßt. Vgl. zu weiteren möglichen Fallgruppen oben bei FN 101 ff. Das einen Sachverhalt außerhalb des Gemeinschaftsgebiets betreffende EuGH-Urteil vom 30. 4. 1996, Rs. C-214/94 „Boukhalfa“, EuZW 1996, 634, ändert daran nichts, weil es ein Arbeitsverhältnis mit einem „hinreichend engen Bezug zum Gemeinschaftsgebiet“ betraf.

124 So erscheint es durchaus denkbar, daß der EuGH etwa Sachverhalte, wie sie in den Rechtssachen Bachmann und Werner gegeben waren, in Zukunft anders beurteilen könnte.

Einkommensteuerrecht läuft nicht auf eine – problematische – Meistbegünstigung hinaus. Es geht nicht darum, den jeweiligen DBA-Staatsangehörigen Vergünstigungen einzuräumen, deren Voraussetzungen sie insbesondere im Hinblick auf ihre Ansässigkeit nicht erfüllen. Es geht lediglich darum, ihnen die steuerlichen Vorteile nicht vorzuenthalten, die die Bundesrepublik ihren eigenen Staatsangehörigen, aus welchen Gründen auch immer, gewährt. Dies sollte nicht zuletzt deshalb unproblematisch sein, weil ein Teil der gemeinschaftsrechtlich veranlaßten steuerlichen Verbesserungen für Nichtansässige (§ 1 Abs. 3 EStG) ohnehin nicht auf Gemeinschaftsangehörige beschränkt ist und der deutsche Gesetzgeber insofern keine Bedenken hatte, „die ganze Welt zu beglücken“¹²⁵ – einschließlich der mit Deutschland nicht durch ein DBA verbundenen Staaten.

3. Der Kreis der geschützten Personen

Welche Drittstaatsangehörigen wegen eines DBA-Diskriminierungsverbots die steuerlichen Sonderregelungen in Anspruch zu nehmen berechtigt sind, die nach ihrem Wortlaut nur für EU-/EWR-Staatsangehörige gelten, hängt im einzelnen von dem Inhalt des jeweils anwendbaren DBA ab. Insbesondere nach den neueren deutschen DBA, deren Diskriminierungsverbot der Fassung des OECD-MA 1977 entspricht, schützt die Diskriminierungsklausel alle Staatsangehörigen des anderen Vertragsstaates; ihre Ansässigkeit in einem bestimmten Staat ist unerheblich. Nach den älteren DBA, die auf dem OECD-MA 1963 beruhen, ist hingegen die Ansässigkeit der Staatsangehörigen des anderen DBA-Staats in Deutschland oder in dem anderen Vertragsstaat erforderlich¹²⁶. Insofern kommt es für den Kreis der begünstigten DBA-Staatsangehörigen letztlich darauf an, ob die jeweilige Vergünstigung der §§ 1a Abs. 1 und 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG einen Wohnsitz des Steuerpflichtigen in der Bundesrepublik oder in einem anderen EU-/EWR-Staat voraussetzt oder ungeachtet einer bestimmten Ansässigkeit des Steuerpflichtigen gewährt wird.

Nach der hier vertretenen Lösung bereitet auch die steuerliche Behandlung der in Großbritannien und Irland ansässigen abkommensberechtigten Personen mit Staatsangehörigkeit eines Drittstaates keine besonderen Probleme im Hinblick auf die in den DBA mit Großbritannien¹²⁷ und Irland¹²⁸ vereinbarte Einräumung von Freibeträgen, Vergünstigungen und Ermäßigungen, die für alle dort ansässigen Personen ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit gilt. Diese Personen können aufgrund der besonderen Abkommensklauseln im sachlichen Geltungsbereich der Vorschrift

125 Hiervor warnend bereits *Knobbe-Keuk*, EuZW 1995, 167 (168).

126 Vgl. die Übersicht über die deutschen DBA bei *Vogel*, DBA, 3. Aufl., Art. 24 Rz. 40.

127 Art. XVII Abs. 2 DBA-Großbritannien.

128 Art. XXI Abs. 2 DBA-Irland.

ten der §§ 1a Abs. 1 und 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG dieselbe steuerliche Behandlung wie nur im Ausland ansässige deutsche Staatsangehörige beanspruchen.

Schließlich bleiben noch die Nichtgemeinschaftsangehörigen zu erwähnen, die in den Niederlanden ansässig und in der Bundesrepublik als Arbeitnehmer tätig sind. Sie sind trotz des im Zuge der Umsetzung der Schumacker-Entscheidung erfolgten Auslaufens des AGGrenz NL weiterhin berechtigt, die sich aus dem Zusatzprotokoll vom 13. 3. 1980¹²⁹ zum DBA-Niederlande ergebenden Vergünstigungen in Anspruch zu nehmen; dies folgt aus der von Deutschland eingegangen und in innerstaatliches Recht umgesetzten¹³⁰ völkerrechtlichen Verpflichtung gegenüber den Niederlanden. Die Auffassung des Gesetzgebers, diese Verpflichtungen nunmehr durch die §§ 1 Abs. 3 und 1a Abs. 1 EStG zu erfüllen¹³¹, ist nur für Gemeinschaftsangehörige, nicht aber für drittstaatsangehörige Personen zutreffend¹³². Auch wenn diese Fallgruppe in der Praxis möglicherweise weniger relevant sein mag, zeigt sie doch deutlich den Konflikt zwischen den unterschiedslos auf die Ansässigkeit abstellenden Regelungen der DBA und den in der Staatsangehörigkeit der Mitgliedstaaten begründeten, aber an die Ansässigkeit in der Gemeinschaft anknüpfenden europarechtlichen Diskriminierungsverboten.

V. Schlußbemerkung

Die Überlegungen zu den innerstaatlichen Vorschriften über die Besteuerung Nichtansässiger, insbesondere über den Progressionsvorbehalt, und zu den DBA-rechtlichen Diskriminierungsverboten in ihrem Verhältnis zum Gemeinschaftsrecht vermitteln den Eindruck, daß der deutsche Gesetzgeber von den Entwicklungen bei der Besteuerung internationaler Sachverhalte zunehmend überfordert ist. Detailregelungen, Kästchendenken und kleinlich wirkender Gerechtigkeitswahn ohne wirkliche Gerechtigkeit durch stimmige Gesamtregelungen bestätigen einmal mehr, was Brigitte Knobbe-Keuk warnend der letzten Auflage ihres Bilanz- und Unternehmenssteuerrechts voranstellte: „Der in reinen Aktionismus verfallene Steuergesetzgeber . . . nimmt in Kauf, daß alle mit der täglichen Anwendung dieses Gebietes Befäßen . . . zu ersticken drohen und die Autorität der Rechtsordnung weiter untergraben wird.“¹³³

129 BGBl II 1980, 1151 – BStBl I 1980, 647.

130 Zustimmungsgesetz vom 26. 8. 1980, BGBl II 1980, 1150 – BStBl I 1980, 646.

131 Vgl. BT-Drucks. 13/1558, 470; ebenso *Kaefer*, BB 1995, 1615 (1617); *Plenker*, DB 1995, 2135 (2136); *Vogel*, DBA, 3. Aufl., Art. 15 Rz. 881; *Waterkamp-Faupel*, FR 1995, 766 (771).

132 Die irrige Beurteilung durch den Gesetzgeber schließt die Annahme eines bewußten treaty override aus.

133 AaO, Vorwort zur 9. Aufl., S. V.