II

(Nicht veröffentlichungsbedürftige Rechtsakte)

KOMMISSION

EMPFEHLUNG DER KOMMISSION

vom 21. Dezember 1993

betreffend die Besteuerung bestimmter Einkünfte, die von Nichtansässigen in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihres Wohnsitzes erzielt werden

(94/79/EG)

DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere auf Artikel 155, zweiter Gedankenstrich,

in Erwägung nachstehender Gründe :

Der Binnenmarkt umfaßt einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist.

Die Freizügigkeit kann durch Vorschriften auf dem Gebiet der Einkommensteuer für natürliche Personen beeinträchtigt werden, die sich dahin auswirken, daß Nichtansässige steuerlich höher belastet werden als Ansässige in einer vergleichbaren Lage.

Es ist daher erforderlich, Maßnahmen zu treffen, um die Freizügigkeit im Hinblick auf das Funktionieren des Binnenmarktes zu gewährleisten. Den Mitgliedstaaten müssen die Vorschriften zur Kenntnis gebracht werden, die sie nach Auffassung der Kommission erlassen sollten, um sicherzustellen, daß Nichtansässige steuerlich ebenso günstig behandelt werden wie Ansässige.

Diese Maßnahme steht einer aktiven Politik der Kommission im Bereich der Vertragsverletzungsverfahren, die die Beachtung der grundlegenden Prinzipien des Vertrages sicherstellen soll, nicht entgegen.

Es darf dabei kein Unterschied zwischen der Besteuerung der Einkünfte der abhängig Beschäftigten und der der Einkünfte aus selbständigen Berufen sowie der Einkünfte aus land- oder forstwirtschaftlichen und aus gewerblichen Tätigkeiten gemacht werden. Die Vorschriften hinsichtlich der Gleichbehandlung und Nichtdiskriminierung müssen unterschiedslos auf alle Personen, die diese Einkünfte erzielen, angewendet werden.

Der Grundsatz der Gleichbehandlung gemäß den Artikeln 48 und 52 erlaubt es nicht, die Personen, die derartige Einkünfte erzielen, von den steuerlichen Vorteilen und sonstigen Abzügen auszunehmen, die den Ansässigen gewährt werden, sofern der Großteil ihrer Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielt wird.

Es darf angenommen werden, daß eine Person den Großteil ihrer Einkünfte im Tätigkeitsland erzielt, wenn diese mindestens 75 % des steuerpflichtigen Gesamteinkommens betragen.

Der Mitgliedstaat des Wohnsitzes einer natürlichen Person muß die Möglichkeit haben, die für Ansässige vorgesehenen Abzüge oder sonstigen Steuervergünstigungen nicht zu gewähren, wenn die genannte Person im Tätigkeitsland die gleichen oder vergleichbare Abzüge oder sonstige Vergünstigungen erhält.

Den Mitgliedstaaten muß es weiterhin freistehen, günstigere Vorschriften für die Steuerpflichtigen als die in dieser Empfehlung beizubehalten oder einzuführen —

EMPFIEHLT :

Anwendungsbereich

Artikel 1

(1) Die Mitgliedstaaten wenden die Vorschriften dieser Empfehlung auf natürliche Personen an, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind und in einem anderen Mitgliedstaat, ohne dort ansässig zu sein, der Einkommensteuer bezüglich folgender Einkünfte unterliegen :

— Einkünfte aus abhängiger Beschäftigung;
— Altersruhegelder und sonstige vergleichbare Einkünfte aufgrund einer früheren abhängigen Beschäftigung sowie Sozialversicherungsrenten;
— Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit und anderen selbständigen Tätigkeiten einschließlich der Bühnenkünstler und Sportler;
— Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten;
— Einkünfte aus gewerblichen Tätigkeiten.

(2) Für die Anwendung dieser Empfehlung ist der Begriff „Ansässiger" entsprechend den Bestimmungen der zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder bei Fehlen eines derartigen Abkommens nach nationalem Recht auszulegen.

Besteuerung der Einkünfte von Nichtansässigen

Artikel 2

(1) Die in Artikel 1 Absatz 1 genannten Einkünfte werden in dem sie besteuernden Mitgliedstaat keiner höheren Steuerbelastung unterworfen als derjenigen, die dieser Staat festsetzen würde, wenn der Steuerpflichtige, sein Ehegatte und seine Kinder in ihm ansässig wären.

(2) Die Mitgliedstaaten machen die Anwendung von Absatz 1 von der Bedingung abhängig, daß die in Artikel 1 genannten Einkünfte, die in dem Mitgliedstaat zu versteuern sind, in dem die natürliche Person nicht ansässig ist, mindestens 75 % des in einem Veranlagungszeitraumes steuerpflichtigen Gesamteinkommens ausmachen.

Der die Steuer erhebende Mitgliedstaat kann von der betreffenden natürlichen Person alle erforderlichen Nachweise dafür verlangen, daß sie mindestens 75 % ihrer Einkünfte in diesem Mitgliedstaat erzielt.

(3) Hat die natürliche Person, für die die steuerliche Behandlung nach Absatz 1 gilt, in dem besteuernden Mitgliedstaat noch andere Einkünfte als die gemäß Artikel 1 Absatz 1 genannten, so findet Absatz 1 auch auf diese anderen Einkünfte Anwendung.

(4) Abweichend von Absatz 1 hat der die in Artikel 1 genannten Einkünfte besteuernde Mitgliedstaat die Möglichkeit, Steuerabzüge oder sonstige Steuervergünstigungen zu verweigern, die in Verbindung mit Einkünften stehen, die nicht in diesem Staat besteuert werden.

Doppelte Gewährung von Abzügen oder sonstigen Steuervorteilen

Artikel 3

Der Mitgliedstaat des Wohnsitzes einer natürlichen Person hat die Möglichkeit, die von ihm gewöhnlich den Ansässigen gewährten Steuerabzüge oder sonstigen Steuervergünstigungen zu verweigern, wenn diese Person in dem Mitgliedstaat, der ihre in Artikel 1 genannten Einkünfte besteuert, die gleichen oder vergleichbare Abzüge oder Vergünstigungen erhält.

Günstigere Bestimmungen für die Steuerpflichtigen

Artikel 4

Den Mitgliedstaaten steht es frei, günstigere Vorschriften für die Steuerpflichtigen als die in dieser Empfehlung genannten beizubehalten oder einzuführen.

Schlußbestimmungen

Artikel 5

Die Mitgliedstaaten werden aufgefordert, der Kommission vor dem 31. Dezember 1994 den Wortlaut der wichtigsten Rechts- und Verwaltungsvorschriften mitzuteilen, die sie erlassen, um dieser Empfehlung nachzukommen, und die Kommission über alle späteren Änderungen in diesem Bereich zu unterrichten.

Artikel 6

Diese Empfehlung ist an alle Mitgliedstaaten gerichtet.

Brüssel, den 21. Dezember 1993

Für die Kommission
Christiane SCRIVENER
Mitglied der Kommission

BEGRÜNDUNG

I. Allgemeine Bemerkungen

1. Die Freizügigkeit der Personen ist eines der wesentlichen Ziele der Gemeinschaft, das in den Artikeln 3, 48, 49, 52 und 53 des Vertrages von Rom enthalten ist. Außerdem ist die Freizügigkeit ein grundlegendes Element des Binnenmarktes, der vom Vertrag als ein „Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages gewährleistet ist" definiert wird.

   Der freie Personenverkehr ist für Arbeitnehmer sowie Selbständige und ihre Familienangehörigen ein Grundrecht. Die Gemeinschaft mißt der Förderung der Arbeitsmobilität eine große Bedeutung zu, vor allem in den Grenzregionen. Dementsprechend hat die Kommission in ihrem Weißbuch „Wachstum, Wettbewerbsfähigkeit und Beschäftigung" die Notwendigkeit einer Flexibilität auf dem Beschäftigungsmarkt unterstrichen, und sie erwähnt in diesem Zusammenhang als einen ersten Schritt in dieser Richtung die Notwendigkeit, die geographische Mobilität der Arbeitnehmer durch Beseitigung der dieser entgegenstehenden Hindernisse zu verbessern.

   In der Tat wird diese Freizügigkeit derzeit noch durch gewisse steuerliche Vorschriften beeinträchtigt. Die Anwendung dieser steuerlichen Vorschriften führt in vielen Fällen dazu, daß die Personen, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch machen und ihre Aktivität in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihres Wohnsitzes ausüben, in diesem Mitgliedstaat bei der Einkommensteuer ungünstiger als die Ansässigen dieses Staates behandelt werden.

   So werden heute Hunderttausende von Personen von Diskriminierungen betroffen. Die zahlreichen bei der Kommission eingehenden Beschwerden sowie die an das Europäische Parlament gerichteten Petitionen legen beredtes Zeugnis davon ab.

   Das dem Vertrag zugrundeliegende Diskriminierungsverbot erfordert eine klare und schnelle Lösung.

   Das Problem betrifft die folgenden Personenkreise:

   — Grenzgänger;
   — andere Arbeitnehmer;
   — Empfänger von Ruhegehältern und ähnlichen Vergütungen für frühere nichtselbständige Arbeit;
   — Personen, die einen freien Beruf oder eine andere unabhängige Tätigkeit ausüben einschließlich der Bühnenkünstler und Sportler;
   — Personen, die im land- und forstwirtschaftlichen Bereich tätig sind;
   — Personen, die gewerbliche Tätigkeiten ausüben.

2. Diese Personen werden grundsätzlich in dem Land besteuert, in dem sie ihre Tätigkeit ausüben. In diesem Fall wenden die meisten Mitgliedstaaten auf diese Personen eine Besteuerungsregelung an, die von der für die Ansässigen abweicht, d.h. die Regelung für die Nichtansässigen. Diese Regelung führt üblicherweise dazu, daß nur die Einkünfte besteuert werden, deren Quelle im Tätigkeitsland liegt, jedoch werden die den Ansässigen gewährten Vergünstigungen für die Familie und die anderen Abzüge nicht gewährt, ausgehend von dem Gedanken, daß diese Vergünstigungen vom Wohnsitzstaat zu gewähren sind. Die in Rede stehenden Vergünstigungen berücksichtigen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und können in mehrere Kategorien eingeteilt werden:

   — was den Arbeitnehmer oder Selbständigen selbst angeht, geht es insbesondere um die Gewährung des Grundfreibetrages, der die Nichtbesteuerung eines Existenzminimums sicherstellt, aber daneben auch um andere Steuerabzugsmöglichkeiten für Arzt- und Heilkosten, außergewöhnliche Belastungen usw.;
   — sofern er verheiratet ist, eröffnet ihm dieser Familienstand, je nach Mitgliedstaat, die Möglichkeit einer gemeinsamen Veranlagung mit dem Ehegatten, ggf. unter Anwendung des Splittingtarifs, die Anwendung eines „quotient conjugal" oder anderer Vergünstigungen;
   — für die Kinder werden häufig besondere Freibeträge gewährt, im Fall behinderter Kinder deutlich höher, sowie Abzugsmöglichkeiten für Ausbildungskosten usw.

   Sehr häufig können diese Personen aber auch in ihrem Wohnsitzstaat nicht in den Genuß der entsprechenden Vergünstigungen kommen, weil sie dort keine oder nicht ausreichende Einkünfte erzielen.

   Eine Ausnahme von dieser Regel ist die steuerliche Behandlung der Einkünfte von gewissen Grenzgängern und zwar in dem Maße, wie die Mitgliedstaaten durch bilaterale Abkommen vereinbart haben, daß deren Einkünfte im Wohnsitzstaat besteuert werden (von 26 verschiedenen Möglichkeiten von bilate-

ralen Beziehungen ist in 14 Fällen die Besteuerung im Wohnsitzstaat und in 12 Fällen die Besteuerung im Tätigkeitsland vorgesehen). Nur in den Fällen, in denen die Grenzgänger ausschließlich im Wohnsitzstaat besteuert werden, kommen sie in den Genuß einer nichtdiskriminierenden Behandlung, da sie genauso wie die anderen Ansässigen behandelt werden.

Im Gegensatz dazu werden die Personen, die eine unselbständige, selbständige, landwirtschaftliche oder forstwirtschaftliche bzw. gewerbliche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihres Wohnsitzes ausüben und dort besteuert werden, in den meisten Fällen höher besteuert als die Personen, die dieselben Tätigkeiten in ihrem Wohnsitzstaat ausüben.

3. Um hier Abhilfe zu schaffen, legte die Kommission im Jahr 1979 einen Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Harmonisierung von Regelungen im Bereich der Einkommensteuer im Hinblick auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft vor. Außerdem leitete sie ein Vertragsverletzungsverfahren gegen einige Mitgliedstaaten wegen ihrer für Nichtansässige geltenden diskriminierenden Steuerbestimmungen ein.

4. Trotz der sich über Jahre hinziehenden Erörterungen war der Rat nicht in der Lage, eine Entscheidung über diesen Vorschlag zu treffen, da eine Reihe von Mitgliedstaaten vor allem Einwände gegen den Grundsatz der Besteuerung der Einkünfte der Grenzgänger im Wohnsitzland erhoben. Einige Grenzgängerverbände machten im übrigen geltend, daß die Veranlagung im Wohnsitzland in zahlreichen Fällen zu höheren Steuern als in der jetzigen Situation führen würde (z. B. in den Beziehungen Belgien/Luxemburg und Dänemark/Deutschland).

Zahlreiche Mitgliedstaaten vertraten schließlich die Auffassung, daß sich das Problem der Besteuerung der nichtansässigen Arbeitnehmer generell am angemessensten im Rahmen von bilateralen Abkommen lösen läßt.

5. Angesichts dieser Lage hat die Kommission 1992 ihren Richtlinienvorschlag von 1979 zurückgezogen; sie ist der Auffassung, daß es nunmehr angezeigt ist, neue Initiativen zu ergreifen, um die Mitgliedstaaten dazu zu bewegen, daß in ihren Rechtsvorschriften die diskriminierenden Bestimmungen bezüglich der Besteuerung von Nichtansässigen beseitigt werden und daß die Vorschriften in der Weise angepaßt werden, daß sie gemeinsamen Orientierungen Rechnung tragen.

Dies ist um so notwendiger, als einige Mitgliedstaaten schon auf eigene Initiative ihre Steuervorschriften in diesem Bereich geändert haben und andere derartiges beabsichtigen.

Die Kommission ist daher der Auffassung, daß das Fehlen von Orientierungen auf Gemeinschaftsebene das Risiko neuer sehr unterschiedlicher Regelungen in den verschiedenen Mitgliedstaaten in sich birgt.

6. Hinsichtlich der Rechtsprechung ist darauf hinzuweisen, daß der Gerichtshof am 26. Januar 1993 in diesem Bereich ein Urteil erlassen hat (Rechtssache C 112/91 — Werner ./. Finanzamt Aachen).

Der Gerichtshof hat entschieden, daß es nicht gegen Artikel 52 EWG-Vertrag verstößt, wenn ein Mitgliedstaat eigenen Staatsangehörigen, die ihre Berufstätigkeit in seinem Hoheitsgebiet ausüben und die ausschließlich oder fast ausschließlich dort ihre Einkünfte erzielen oder ihr Vermögen besitzen, dann, wenn sie nicht im Inland wohnen, eine höhere Steuerbelastung auferlegt, als wenn sie dort wohnen. Demgegenüber hat sich der Gerichtshof in diesem Urteil nicht zu der Möglichkeit eines Mitgliedstaats geäußert, denselben Standpunkt gegenüber Staatsangehörigen aus anderen Mitgliedstaaten einzunehmen. Inzwischen wurde der Gerichtshof mit einem neuen Vorabentscheidungsverfahren befaßt (Rechtssache C 279/93 Finanzamt Köln-Altstadt ./. Roland Schumackers), in dem die Frage gestellt wird, ob die Anwendung der Steuervorschriften für Nichtansässige auf einen Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaats mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

7. Die vorliegende Empfehlung fügt sich in die Aktionen ein, die die Kommissionen insbesondere im Bereich der Vertragsverletzungsverfahren aktiv fortzuführen beabsichtigt, um die volle Beachtung der grundlegenden Prinzipien des Vertrages zu gewährleisten, deren Nutznießer der europäische Bürger sein muß.

8. Aus den obengenannten Gründen gibt die Kommission folgende Empfehlung ab, in der die Grundzüge und Regeln festgelegt werden, die den Vorschriften der Mitgliedstaaten für die steuerliche Behandlung der Nichtansässigen zugrunde liegen sollten.

9. Es ist angebracht, die wesentlichen Punkte der Empfehlung darzustellen:

— der Anwendungsbereich umfaßt die Einkünfte aller abhängig beschäftigten Personen sowie Altersruhegelder und Einkünfte aus anderen wirtschaftlichen Tätigkeiten. Im Vergleich zum Vorschlag von 1979 ist die Empfehlung auf selbständige Berufe sowie land- und forstwirtschaftliche und gewerbliche Tätigkeiten ausgedehnt worden, deren Besteuerung immer häufiger Gegenstand von Beschwerden und Petitionen ist;

— die Aufteilung des Rechts zur Besteuerung der Nichtansässigen zwischen dem Tätigkeitsstaat und dem Wohnsitzstaat, wie sie durch die zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehen ist, wird hinsichtlich der Einkünfte der Grenzgänger beachtet. Deshalb können diese entweder im Tätigkeitsstaat oder im Wohnsitzstaat besteuert werden ;

— die zur Sicherstellung einer nichtdiskriminierenden Besteuerung der Nichtansässigen, soweit sie sich in einer vergleichbaren Lage wie die Ansässigen befinden, durch den Tätigkeitsstaat einzuhaltenden Bestimmungen werden genau festgelegt. Eine vergleichbare Lage wird angenommen, sofern die im Tätigkeitsstaat erzielten Einkünfte mehr als 75 % der gesamten von dem Nichtansässigen zu versteuernden Einkünfte darstellen ;

— der Mitgliedstaat des Wohnsitzes hat die Möglichkeit, einem Steuerpflichtigen gewisse Steuerabzüge oder sonstige Steuervergünstigungen nicht zu gewähren, sofern diese bereits durch den Tätigkeitsstaat gewährt wurden. Es ist die Zielsetzung der Empfehlung, den betreffenden Personen zwar eine nichtdiskriminierende Besteuerung zu gewährleisten, aber keine günstigere steuerliche Behandlung als den anderen Steuerpflichtigen.

Die Kommission ist der Auffassung, daß die Bestimmungen klar, ausgewogen und einfach anzuwenden sind. Ihre Anwendung dürfte dazu führen, daß sich die meisten Probleme im Rahmen der Besteuerung der Nichtansässigen zufriedenstellend lösen lassen.

10. Die Umsetzung der Regelungen der Empfehlung kann nach Auffassung der Kommission einen stärkeren Informationsaustausch zwischen den Steuerverwaltungen des Wohnsitzstaats und des Tätigkeitsstaats des Steuerpflichtigen erfordern. In diesem Zusammenhang möchte die Kommission unterstreichen, daß die gemäß der Richtlinie 77/799/EWG (1) angewandten Bestimmungen es den Mitgliedstaaten erlauben, zu diesem Zweck jeden notwendigen Informationsaustausch vorzunehmen.

Sollte sich das praktische Funktionieren dieses Austausches als unzureichend erweisen, ist die Kommission bereit, mit den Mitgliedstaaten die zur Verbesserung der Funktionsweise notwendigen Maßnahmen zu prüfen.

11. Angesichts der Bedeutung der vollständigen Verwirklichung des Ziels der Freizügigkeit, das ein wesentliches Element des Binnenmarktes darstellt, empfiehlt die Kommission den Mitgliedstaaten, die notwendigen steuerlichen Maßnahmen so rasch wie möglich in Kraft zu setzen.

Die Kommission wird eine Bewertung der Maßnahmen der Mitgliedstaaten zur Durchführung dieser Empfehlung vornehmen und gegebenenfalls beschließen, unter Berücksichtigung der Entwicklung der Rechtsprechung des Gerichtshofs in diesem Bereich andere Maßnahmen einzuleiten.

II. Erläuterung einiger Artikel

Artikel 1

12. In Absatz 1 dieses Artikels wird zunächst der Anwendungsbereich der Empfehlung hinsichtlich der Personengruppen festgelegt. Erfaßt werden die natürlichen Personen, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind und in einem anderen Mitgliedstaat, ohne dort ansässig zu sein, der Einkommensteuer unterliegen.

In Absatz 1 werden außerdem die Einkunftsarten aufgezählt, die in den Anwendungsbereich der Empfehlung fallen. Die beiden ersten Einkunftsarten (Einkünfte aus abhängiger Beschäftigung und Altersruhegelder) waren bereits in dem Richtlinienvorschlag von 1979 enthalten. Hinzugefügt wurden die Einkünfte aus freien Berufen, sonstigen selbständigen Tätigkeiten, die Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten sowie die Einkünfte aus gewerblichen Tätigkeiten, um den Personen, die diese Berufe oder Tätigkeiten ausüben, die gleiche Behandlung zu garantieren wie den abhängig Beschäftigten und den Empfängern von Altersruhegeld.

Bei den für die genannten Einkunftsarten verwendeten Begriffsbestimmungen wurden weitgehend die Definitionen des OECD-Musterabkommens zugrunde gelegt.

(1) ABl. Nr. L 336 vom 27. 12. 1977, S. 15.

13. Absatz 2 dieses Artikels nennt die Kriterien, nach denen sich die Ansässigkeit einer Person bestimmt.

Hierzu ist in erster Linie auf die entsprechenden Vorschriften der zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Bezug zu nehmen, die eindeutig den Wohnsitz einer Person mit steuerlichen Beziehungen zu zwei Mitgliedstaaten festlegen.

Die Bezugnahme auf nationale Vorschriften über den steuerlichen Wohnsitz wäre nach Ansicht der Kommission problematisch, da diese Vorschriften voneinander abweichen können. Auf nationale Bestimmungen sollte nur zurückgegriffen werden, wenn zwei betroffene Mitgliedstaaten kein Abkommen geschlossen haben (1).

Artikel 2

14. Absatz 1 dieses Artikels stellt den Grundsatz auf, wonach die in Artikel 1 genannten Personen und Einkommen keiner höheren Besteuerung unterliegen als derjenigen, die der Mitgliedstaat für die bei ihm ansässigen Personen festsetzen würde.

Gemäß diesem Grundsatz stehen den betreffenden Personen im Tätigkeitsstaat die gleichen besonderen Abzugsmöglichkeiten bei der Berechnung der steuerpflichtigen Einkommen sowie die gleichen allgemeinen Abzüge oder sonstigen Vorteile zu wie den Ansässigen.

Sollte der Tätigkeitsstaat ein besonderes Familienbesteuerungssystem anwenden (z. B. Splitting oder Familienkoeffizient) wird davon ausgegangen, daß dieser Vorteil auf die in Artikel 1 Absatz 1 genannten von einem in diesem Staat Nichtansässigen erzielten Einkommen angewandt wird. Diese Sonderregelungen sind allgemein mit einer gemeinsamen Veranlagung der betreffenden Personen verbunden (Ehegatten und ggf. Kinder); in diesem Fall hat der Tätigkeitsstaat die Möglichkeit, die Einkünfte dieser Personen bei der Bestimmung des für die von ihm zu besteuernden Einkünfte geltenden Steuersatzes zu berücksichtigen.

15. In Absatz 2 dieses Artikels wird festgelegt, daß dieser Grundsatz nur dann gilt, wenn die im Tätigkeitsland erzielten Einkünfte der betreffenden Personen mehr als 75 % ihrer steuerpflichtigen Gesamteinkünfte ausmachen.

Die Kommission vertritt die Auffassung, daß eine Gleichbehandlung mit den Ansässigen nur dann gerechtfertigt ist, wenn sich die Nichtansässigen in einer vergleichbaren Lage wie diese befinden. Diese Situation wird angenommen, wenn der Nichtansässige den Großteil, d. h. mindestens 75 % seiner Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielt. In diesem Fall würde die Höhe seiner steuerpflichtigen Einkünfte in seinem Wohnsitzland nämlich möglicherweise nicht ausreichen, um für die in den Rechtsvorschriften dieses Landes vorgesehenen Abzüge und sonstigen Steuervorteile in Frage zu kommen.

Erzielt der Nichtansässige dagegen einen erheblichen Teil seiner Einkünfte in seinem Wohnsitzland, so scheint es nicht gerechtfertigt, den Mitgliedstaat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, zur Einräumung der Abzüge zu verpflichten. Außerdem hat die 75 %-Schwelle den Vorteil, daß der Mitgliedstaat der Tätigkeit gegebenenfalls davon Abstand nehmen kann, das außerhalb dieses Staates erzielte Einkommen zu berücksichtigen (unter Anwendung der Progression); damit wäre die Aufgabe der Steuerverwaltung deutlich erleichtert.

Die Kommission ist der Ansicht, daß mit diesem Konzept die meisten Probleme gelöst werden können, die für Nichtansässige auftreten, wenn ihr Einkommen im Tätigkeitsland besteuert wird.

Generell ist zu sagen, daß eine völlig gerechte und neutrale Behandlung aller auftretenden Situationen in diesem Bereich beim jetzigen Stand der Dinge nicht möglich ist. Dies wäre erst dann der Fall, wenn die Einkommensteuerbestimmungen in der Gemeinschaft vollständig harmonisiert wären.

(1) Die Beziehungen zwischen folgenden Mitgliedstaaten werden von keinem bilateralen Abkommen erfaßt (Stand 1. Januar 1993):

Griechenland-Portugal	Portugal-Irland
Griechenland-Spanien	Spanien-Irland
Griechenland-Irland	Portugal-Luxemburg
Griechenland-Luxemburg	Portugal-Niederlande.

16. In Absatz 2 zweiter Unterabsatz wird auch festgelegt, daß der Mitgliedstaat von einem Nichtansässigen den Nachweis verlangen kann, daß er mehr als 75 % seines Einkommens im Gebiet dieses Mitgliedstaats erzielt. Dieser Nachweis kann nach Auffassung der Kommission durch Dokumente wie einer Kopie der Steuererklärung, einer Bescheinigung des Arbeitgebers, einer Abschrift der Bilanz usw. erbracht werden.

17. Gemäß Artikel 1 gilt die in der Empfehlung vorgesehene steuerliche Behandlung nur für Einkünfte aus abhängiger Beschäftigung, selbständiger Tätigkeit, sowie für Altersruhegelder und die Einkünfte aus den anderen genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten.

    Es kommt jedoch vor, daß eine Person, die derartige Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Wohnsitzes erzielt, auch sonstige Einkünfte in diesem Mitgliedstaat haben kann, beispielsweise Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen. Artikel 2 Absatz 3 soll sicherstellen, daß diese sonstigen Einkünfte steuerlich in gleicher Weise behandelt werden.

18. Aufgrund von Artikel 2 Absatz 4 haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeiten, Steuerabzüge oder sonstige Steuervergünstigungen, die sich auf nicht im Tätigkeitsland steuerpflichtige Einkommen beziehen, nicht zu gewähren. Es scheint in der Tat nicht gerechtfertigt, bestimmte Abzüge einzuräumen, die eng mit nicht in dem betreffenden Mitgliedstaat besteuerbaren Einkünften verbunden sind. Ein Beispiel ist der Steuerabzug beim Kauf bestimmter Wertpapiere, da Kapitaleinkünfte im allgemeinen im Wohnsitzland versteuert werden müssen.

Artikel 3

19. Ziel dieser Empfehlung ist es, den Personen, die in einem Mitgliedstaat, in dem sie nicht ansässig sind, Einkünfte erzielen, eine nichtdiskriminierende und angemessene Besteuerung zu garantieren.

    Allerdings ist zu vermeiden, daß Nichtansässige günstiger besteuert werden als die anderen Steuerpflichtigen. Dies wäre dann der Fall, wenn sie in ihrem Wohnsitzland die gleichen Steuerabzüge und sonstigen Steuervergünstigungen erhielten, die ihnen bereits im Tätigkeitsland gewährt wurden.

    Dieser Artikel sieht deshalb für den Wohnsitzstaat die Möglichkeit vor, in den genannten Fällen die betreffenden Abzüge oder sonstigen Vergünstigungen zu verweigern.

    Die Kommission ist jedoch der Auffassung, daß die Anwendung dieser Möglichkeit in der Praxis beschränkt sein dürfte. So wurde festgestellt, daß grundsätzlich keine doppelten Abzüge bestehen dürften, wenn der Mitgliedstaat des Wohnsitzes zur Berücksichtigung der in anderen Staaten erzielten Einkommen die Anrechnungsmethode anwendet; diese Methode wird im übrigen von der Mehrheit der Mitgliedstaaten angewandt.

Artikel 4

20. Diese Empfehlung legt die Mindestbedingungen fest, mit denen Nichtansässigen im Tätigkeitsstaat eine nichtdiskriminierende Besteuerung garantiert wird.

    Sie hindert die Mitgliedstaaten nicht daran, liberalere Regelungen für die Steuerpflichtigen beizubehalten oder einzuführen.