

Julian Maier

**Die steuerlichen Implikationen
der Mobilitätsgarantien des
Freizügigkeitsabkommens Schweiz-EU**



Nomos

DR. SCHUMACHER
& PARTNER GMBH
Wirtschaftsprüfung • Steuerberatung • Rechtsberatung

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis	7
Abkürzungsverzeichnis	13
Einleitung	17
A. Das Freizügigkeitsabkommen im Überblick	27
I. Das Abkommen - Aufbau und Inhalt	27
II. Der institutionelle Rahmen des Abkommens	30
III. Der rechtliche Charakter des Abkommens	32
IV. Vergleich mit dem EWR-Abkommen und erste Einordnung	36
B. Die Auslegung des Abkommens - zwischen Völkerrecht und Europarecht	41
I. Die Grundsätze des allgemeinen Völkerrechts	41
1. Die Auslegungsmethoden des Art. 31 WVK	42
2. Die ergänzenden Auslegungsmethoden nach Art. 32 WVK	45
3. Weitere Auslegungsregeln	47
4. Verträge mit mehreren authentischen Sprachen (Art. 33 WVK)	48
II. Die Auslegung internationaler Abkommen durch den EuGH	49
1. Die Auslegung völkerrechtlicher Abkommen durch den EuGH	50
2. Die Auslegung des Freizügigkeitsabkommens durch den EuGH	53
3. Zwischenfazit	58
III. Das Ziel des Abkommens und seine Implikationen	59
1. Untersuchung des Abkommenstextes	59
2. Untersuchung der Abkommensmaterialien	63
3. Bedeutung für die Auslegung des Abkommens	65
IV. Die Auslegungsregel des Art. 16 FZA	68
1. »Begriffe des Gemeinschaftsrechts«	70
2. Die Verbindlichkeit der EuGH-Rechtsprechung	74
3. Umfang der erfassten Rechtsprechung	75

a)	Die Auffassung der Literatur	77
b)	Beurteilung der Literaturauffassungen	80
c)	Auslegungsansätze der Rechtsprechung	83
d)	Unterscheidung zwischen neuer und alter Rechtsprechung	87
e)	Restriktivere »neue« Rechtsprechung	91
V.	Zusammenfassung	95
C.	Die Mobilitätsgarantien des Freizügigkeitsabkommens	97
I.	Die Grundfreiheiten des AEU-Vertrages als Vorbild	97
1.	Die Freizügigkeitsrechte des AEU-Vertrages im Einzelnen	98
a)	Das allgemeine Diskriminierungsverbot und das Recht auf Freizügigkeit	98
b)	Die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 ff. AEUV)	99
c)	Die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV)	101
d)	Die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 ff. AEUV)	103
2.	Die Ausgestaltung der Grundfreiheiten	104
a)	Anwendungsbereich und Wirkung der Grundfreiheiten	104
b)	Der Eingriff in die Grundfreiheiten	105
c)	Die Rechtfertigung von Eingriffen	108
d)	Die Folgen eines Verstoßes gegen das Unionsrecht	110
II.	Die Garantien des Freizügigkeitsabkommens	111
1.	Die unmittelbare Anwendbarkeit der Abkommensrechte	111
2.	Der persönliche und räumliche Anwendungsbereich des Abkommens	114
3.	Der sachliche Anwendungsbereich des Abkommens	116
a)	Das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 2 FZA)	117
b)	Die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 6 ff. Anhang I FZA)	125
aa)	Das Aufenthaltsrecht der Arbeitnehmer	127
bb)	Das Recht auf Inländergleichbehandlung	129
cc)	Sonstige Rechte	132
dd)	Die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung	134
ee)	Zwischenfazit	134
c)	Die Niederlassungsfreizügigkeit (Art. 12 ff. Anhang I FZA)	135
aa)	Die Berechtigten der Niederlassungsfreizügigkeit	136
bb)	Die vom Abkommen im Einzelnen garantierten Rechte	139
cc)	Formen der Niederlassung nach dem Abkommen	142
dd)	Die Garantie der sekundären Niederlassungsfreiheit	146
ee)	Zwischenfazit	149
d)	Die Freizügigkeit der Dienstleistungen (Art. 17 ff. Anhang I FZA)	149
aa)	Erfasste Dienstleistungen	150
bb)	Die Abkommensrechte im Einzelnen	152

cc)	Anwendbarkeit auf Korrespondenzdienstleistungen	153
dd)	Die passive Dienstleistungsfreiheit des Abkommens	158
ee)	Zwischenfazit	160
e)	Die Freizügigkeit der Nichterwerbstätigen (Art. 24 Anhang I FZA)	161
4.	Der Gewährleistungsgehalt der Mobilitätsgarantien	163
a)	Das Diskriminierungsverbot des Abkommens	163
b)	Das Beschränkungsverbot im Abkommen	166
aa)	Untersuchung des Wortlauts	174
bb)	Ableitung eines Beschränkungsverbots nach Art. 16 Abs. 2 FZA	178
cc)	Auslegung nach Ziel und Kontext	180
dd)	Das Recht auf »Zugang« (Art. 4 FZA i.V.m. Art. 2 Abs. 1 Anhang I FZA)	183
ee)	Zwischenfazit	186
5.	Die Schranken der Abkommensrechte	187
6.	Die Folgen eines Verstoßes gegen das Abkommen	190
7.	Rechtsschutz nach dem Freizügigkeitsabkommen	192
8.	Zusammenfassende Betrachtung	194
D.	Das Freizügigkeitsabkommen im Steuerrecht	197
I.	Die Relevanz des Abkommens für das Steuerrecht - Besteht eine Bereichsausnahme?	197
1.	Das Abkommen und seine »steuerliche Relevanz«	198
a)	Der Stand der Diskussion in Literatur und Verwaltung	199
b)	Urteile nationaler Gerichte der Abkommensstaaten	200
c)	Die Schlussanträge des Generalanwalts in den Rechtssachen »Flengartner und Gasser« und »Ettwein«	204
d)	Das Urteil des EuGH in der Rechtssache »Flengartner und Gasser«	206
e)	Die Bedeutung des FZA für das Steuerrecht: Eigene Stellungnahme	207
aa)	Die Freizügigkeitgarantien des Abkommens im Allgemeinen	207
bb)	Die Regelung des Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA	209
cc)	Die Bestimmungen des Art. 21 FZA	211
dd)	Ziel und Zweck des Abkommens	214
ee)	Zwischenfazit	216
2.	Das steuerliche Diskriminierungsverbot nach dem FZA	217
a)	Das Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen	217
b)	Der steuerrechtliche Schutzbereich des Abkommens	224
c)	Das Vorliegen einer steuerlichen Diskriminierung	226

aa)	Der Standard der Vergleichbarkeit im Allgemeinen	226
bb)	Vergleichbarkeit »insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes«	229
cc)	Ungleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit	239
dd)	Unterscheidung »bei Anwendung der Steuervorschriften«	241
d)	Rechtfertigungsgründe im Steuerrecht nach dem Abkommen	242
aa)	Die ausdrücklichen Rechtfertigungsgründe des Art. 21 Abs. 3 FZA	243
i.	Die »Wirksamkeit steuerlicher Kontrolle«	248
(1)	Die Amtshilfe innerhalb des Binnenmarktes (Amtshilferichtlinie)	252
(2)	Die Amtshilfe der Schweiz vor der Revision des DBA	254
(3)	Die Amtshilfe der Schweiz nach der Revision des DBA	258
(4)	Zwischenfazit	260
ii.	Die »Vermeidung der Steuerflucht«	261
(1)	Das Argument des Rechtsmissbrauchs im Unionsrecht	263
(2)	Übertragung des Konzepts der »Steuerflucht« auf das FZA	267
bb)	Die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe	277
i.	Die Kohärenz des Steuersystems	278
ii.	Das Territorialitätsprinzip	281
iii.	Die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	282
iv.	Verhältnismäßigkeit	288
cc)	Die Existenz weiterer Rechtfertigungsgründe	289
	Die Auswirkungen des Freizügigkeitsabkommens auf einzelne Normen des deutschen Steuerrechts	293
1.	Zulässigkeit von Einschränkungen des subjektiven Nettoprinzips	293
a)	Anwendung des subjektiven Nettoprinzips auf Grenzgänger (§ 1a EStG)	294
aa)	Eröffnung des Schutzbereichs	295
bb)	Eingriff in den Schutzbereich	297
cc)	Rechtfertigung des Eingriffs	299
dd)	Zwischenfazit	300
b)	Die Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben bei Ansässigkeit des Leistungserbringers in der Schweiz	301
aa)	Eröffnung des Schutzbereichs	302
bb)	Eingriff in den Schutzbereich	303
cc)	Rechtfertigung des Eingriffs	304
dd)	Zwischenfazit	304
c)	Der Spendenabzug nach § 10b EStG	305

2.	Zulässigkeit bestehender Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips	306
	a) Die Quellenbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger	306
	aa) Eröffnung des Schutzbereichs	308
	bb) Eingriff in den Schutzbereich	309
	cc) Rechtfertigung des Eingriffs	311
	dd) Zwischenfazit	312
	b) Die eingeschränkte Berücksichtigung ausländischer Verluste	312
	aa) Die Vereinbarkeit der Regelung des § 2a EStG mit dem FZA	313
	i. Eröffnung des Schutzbereichs	314
	ii. Eingriff in den Schutzbereich	318
	iii. Rechtfertigung des Eingriffs	320
	iv. Zwischenfazit	321
	bb) Die Anwendung der Urteile in Marks & Spencer und Lidl Belgium	322
3.	Zulässigkeit der Nichtgewährung steuerlicher Subventionen - Regelungen betreffend die Riesterreute	326
	a) Die Beschränkung auf unbeschränkt Steuerpflichtige	327
	aa) Eröffnung des Schutzbereichs	327
	bb) Eingriff in den Schutzbereich	327
	cc) Rechtfertigung des Eingriffs	330
	b) Die Beschränkung der Förderfähigkeit auf EU/EWR- Immobilien	331
	aa) Eröffnung des Schutzbereichs	331
	bb) Eingriff in den Schutzbereich	331
	cc) Rechtfertigung des Eingriffs	332
	c) Die Rückzahlungsverpflichtung bei einem Wegzug in die Schweiz	333
	aa) Eröffnung des Schutzbereichs	333
	bb) Eingriff in den Schutzbereich	333
	cc) Rechtfertigung des Eingriffs	334
	d) Zwischenfazit	334
4.	Die Anwendbarkeit des AStG gegenüber der Schweiz	335
	a) Die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG	338
	aa) Eröffnung des Schutzbereichs	341
	bb) Eingriff in den Schutzbereich	342
	cc) Rechtfertigung des Eingriffs	344
	dd) Zwischenfazit	354
	b) Die Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 ff. AStG	355
	aa) Eröffnung des Schutzbereichs	357
	bb) Eingriff in den Schutzbereich	359
	cc) Rechtfertigung des Eingriffs	362
	dd) Zwischenfazit	366

Thesenförmige Zusammenfassung/Schluss

Literaturverzeichnis