

Auswirkungen des Freizügigkeitsabkommens mit der Schweiz¹

Teil 2: Steuerrechtliche Aspekte

Rüdiger Bock, LL.M., (Internationales Wirtschaftsrecht, Zürich), Rechtsanwalt,
Wagner & Joos Rechtsanwälte Konstanz/Zürich

Das Freizügigkeitsabkommen (FZA) vom 21. 6. 1999 ist seit dem 1. 6. 2002 in Kraft.² Dort ist die Niederlassungsfreiheit für die Staatsangehörigen der Vertragsparteien – auf der einen Seite die Schweiz und auf der anderen Seite die EG und ihre Mitgliedstaaten – festgelegt. Seit dem 1. 4. 2006 gilt dieses – mit einigen flankierenden Maßnahmen und Übergangsregelungen – auch für die 10 neuen Mitgliedstaaten der EU.³

I. Steuerrechtliche Relevanz

Innerhalb der Mitgliedstaaten der EU gibt es bislang keine nennenswerte Harmonisierung der direkten Steuern; die Kompetenz liegt hierfür bei den Mitgliedstaaten. In den jeweiligen nationalen Steuervorschriften gibt es zahlreiche Beschränkungen, die Steuerausländer schlechter stellen, resp. Auslandsbezüge von Steuerinländern Beschränkungen unterwerfen, die bei Inlandsbezügen nicht gegeben wären. Der EuGH beurteilte solche Beschränkungen, sofern sie Sachverhalte innerhalb der EU-Mitgliedstaaten betreffen, regelmäßig als unzulässig. In der Regel ergibt sich dies aus der Kapitalverkehrs-⁴, Dienstleistungs-⁵ oder Niederlassungsfreiheit⁶ oder Arbeitnehmerfreizügigkeit.⁷

1. Betrachtung der Personenverkehrsfreiheit in der EU

Betrachtet man die im EG-Vertrag garantierte Niederlassungsfreiheit, so zeigt sich diese aus fiskalischer Sicht als starkes Schwert. In der EU werden Steuerausfälle in Milliardenhöhe durch die Unwirksamkeit von Regelungen befürchtet, die Besteuerungsfolgen an den Wegzug von Personen knüpfen. Es läßt sich daher beobachten, daß die Mitgliedstaaten erst auf erheblichen Druck seitens der EU bereit sind, europarechtskonforme Regelungen zu schaffen. Die Grundfreiheiten finden zwar in den zwingenden Erfordernissen des Allgemeininteresses ihre Grenzen (immanente Schranken).⁸ Während der EuGH noch im Jahre 1992 im Steuerrecht einen besonderen Rechtfertigungsgrund der

Kohärenz des Steuersystems statuierte,⁹ wurde dieser seither nicht mehr angenommen und kann wohl als überholt angesehen werden.¹⁰ Voraussetzung war, daß zwischen der Abzugsfähigkeit von Beiträgen auf der einen Seite und der Besteuerung der erhaltenen Leistungen auf der anderen Seite ein unlöslicher Zusammenhang besteht.

Beispiel: Der Steuerpflichtige A zahlt Beiträge zu einer Kapitallebensversicherung. Die Beiträge kann er von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage abziehen. Dann soll der Staat bei einer Auszahlung der Leistung diese auch versteuern dürfen.¹¹

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können als Volltext unter www.steuerecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

- 1 Der vorliegende zweite Teil des Beitrags knüpft an die Ausführungen im *steueranwaltsmagazin* Heft 4/2006, S. 125 an. Dort behandelt Dr. Carsten Beul „Die Reichweite der Grundfreiheiten des EG Vertrages im Verhältnis zur Schweiz“.
- 2 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, SR 0.142.112.681; BGBl. II 2001, 810.
- 3 Protokoll zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit im Hinblick auf die Aufnahme der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik als Vertragsparteien infolge ihres Beitritts zur Europäischen Union, BBl. 2004, 5943.
- 4 Art. 56 EG-Vertrag.
- 5 Art. 49 EG-Vertrag.
- 6 Art. 43, 45 EG-Vertrag.
- 7 Art. 39 EG-Vertrag.
- 8 Vgl. EuGH, Rs. 120/78, *Cassis de Dijon*, Slg. 1979, 649; EuGH, Rs. 178/84, *Reinheitsgebot für Bier*, Slg. 1987, 1227, Rdnr. 28.
- 9 EuGH, Ur. v. 28. 1. 1992, Rs. C-204/90, *Bachmann*, Slg. 1992, I-249, Rdnr. 9.
- 10 Dies wird von der Literatur entsprechend begrüßt, da es keines speziellen Rechtfertigungsgrundes der „Kohärenz“ bedarf, wenn man dogmatisch auf das Verständnis der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote abstellt, vgl. *Beul*, IStR 2006, 32.
- 11 EuGH, Ur. v. 14. 11. 1995, Rs. C-484/93, *Svensson und Gustavsson*, Slg. 1995, I-3955, Rdnr. 18.

Auch wenn ein solcher Fall von Kohärenz vorliegt, sind Maßnahmen nur dann gerechtfertigt, wenn sie nicht diskriminierend wirken und verhältnismäßig sind.¹² Die Verringerung von Steuereinnahmen kann indessen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden.¹³ Als weiteren möglichen Rechtfertigungsgrund für Regelungen, die die vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten einschränken können, hat der EuGH die Notwendigkeit der Wirksamkeit der Steuerkontrollen anerkannt.¹⁴

Den Auftakt einer Reihe von Entscheidungen zu den direkten Steuern bildete das *Schumacker-Urteil*¹⁵, worin die Versagung von Steuerbegünstigungen (Splittingtarif) für beschränkt Steuerpflichtige aus dem EU-Ausland als Verstoß gegen die Grundfreiheiten gewertet wurde. Das deutsche Einkommensteuergesetz sieht seither Ausnahmen für Staatsangehörige der EU und des EWR vor, nach denen diese als fiktiv unbeschränkt steuerpflichtig gelten und so in den Genuß der Vergünstigungen kommen.¹⁶

Als Folge der EuGH-Entscheidung *Gerritse*¹⁷ hat auch der deutsche Bundesfinanzhof¹⁸ den Mindeststeuersatz für beschränkt Steuerpflichtige als gemeinschaftswidrig anerkannt, allerdings nur, wenn er zu einer höheren Besteuerung führt als bei Anwendung der Progressionstabelle ohne die Gewährung des Grundfreibetrags, wie er für Gebietsansässige gilt.

In dem Verfahren *Hughes de Lasteyrie du Saillant*¹⁹ hat der EuGH eine französische Vorschrift, die beim Wegzug in einen anderen Mitgliedstaat zu einer Besteuerung stiller Reserven führt, welche sich in Kapitalgesellschaftsanteilen befinden, die sich im Eigentum des Steuerpflichtigen befinden, für europarechtswidrig erklärt.²⁰ Die Vorschrift sei geeignet, die Ausübung des Niederlassungsrechts zu beschränken, da er für Steuerpflichtige, die sich in einem anderen Mitgliedstaat niederlassen wollen, zumindest abschreckende Wirkung hat. Der im EG-Vertrag verankerte Grundsatz der Niederlassungsfreiheit verbiete es einem Mitgliedstaat, zur Vorbeugung gegen die Steuerflucht eine Regelung einzuführen, wonach Wertsteigerungen besteuert werden, wenn ein Steuerpflichtiger seinen steuerlichen Wohnsitz ins Ausland verlegt. Die EU-Kommission hat Deutschland dazu aufgefordert,²¹ seine Regelung zur Wegzugsbesteuerung zu ändern, und ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet.²² Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat darauf mit einer Stundungsregelung reagiert, die sich aber ausdrücklich nur auf Fälle bezieht, in denen eine Ansässigkeitsverlagerung in einen EU- oder EWR-Mitgliedstaat erfolgt.²³

2. Niederlassungsfreiheit im Freizügigkeitsabkommen

Das FZA räumt das Recht auf Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit und Niederlassung als Selbständiger sowie das Recht auf Verbleib im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien ein.²⁴ Eine Niederlassungsfrei-

heit für juristische Personen ist jedoch nicht erfaßt,²⁵ und auch die Dienstleistungsfreiheit wird nur in beschränktem Umfang gewährt.²⁶ Sowohl im EG-Vertrag als auch im FZA ist eine Verpflichtung zur Förderung der Niederlassungsfreiheit enthalten. Als Abkommensziel ist die Einräumung gleicher Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen wie bei Inländern vorgesehen.²⁷ In der Literatur mehren sich die Stimmen, die annehmen, das FZA gewähre die Niederlassung in gleichem Umfang wie die der EG-Vertrag, weshalb Beschränkungen in gleichem Maße verboten seien.²⁸ Neben der Niederlassungsfreiheit enthält das FZA auch ein Diskriminierungsverbot.²⁹ Bislang in der Lehre wenig oder gar nicht beachtet,³⁰ finden sich im FZA unter der mißverständlichen und zu einschränkend formulierten Überschrift „*Beziehung zu den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen*“ einige Schrankenbestimmungen, die aber ganz erhebliche praktische Relevanz für die Frage bekommen dürften, inwieweit das FZA auch in steuerrechtlicher Hinsicht Wirkungen entfaltet.

a) Schranke des Art. 21 Abs. 1 FZA

Nach der Bestimmung des Art. 21 Abs. 1 FZA sollen die Bestimmungen der DBA durch das FZA unberührt bleiben, insbesondere die Begriffsbestimmungen des Grenzgängers.

- 12 EuGH, Ur. v. 30. 11. 1995, Rs. C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, I-4165, Rdnr. 37.
- 13 EuGH, Ur. v. 7. 9. 2004, Rs. C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-07477, Rdnr. 49; EuGH, Ur. v. 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071, Rdnr. 59, EuGH, Ur. v. 3. 10. 2002, Rs. C-136/00, *Danner*, Slg. 2002, I-8147.
- 14 EuGH, Ur. v. 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471, Rdnr. 31.
- 15 EuGH, Ur. v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225.
- 16 *Heinicke*, in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, § 1 a Rdnr. 1.
- 17 EuGH, Ur. v. 12. 6. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Slg. 2003, I-5933.
- 18 ►► BFH, Ur. v. 19. 11. 2003, I R 34/02, BStBl. 04, 773.
- 19 EuGH, Beschl. v. 11. 3. 2004, Rs. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409.
- 20 Art. 167 bis Code Général des Impôts, französische Abgabenordnung.
- 21 Siehe Pressemeldung der EU-Kommission vom 19. 4. 2004.
- 22 Art. 226 EG-Vertrag.
- 23 BMF, Schr. v. 8. 6. 2005, IV B 5 – S 1348 – 35/05, BStBl. I, 2005, 714.
- 24 Art. 1 lit. a) FZA; *Beul*, a. a. O.
- 25 *Beul*, a. a. O., Tz. 5.
- 26 Vgl. Art. 1 und 5 FZA; *Grossen/De Palézieux*, Abkommen über die Freizügigkeit, in: Thürer/Weber/Zäch, Bilaterale Verträge Schweiz – EG, S. 104, 123.
- 27 Art. 2 lit. d) FZA.
- 28 *Cottier/Evtimov* in: *Cottier/Oesch*, Die sektoriellen Abkommen Schweiz – EG, S. 188 f. und 200; *Hailbronner*, Freizügigkeit nach EU-Recht und dem bilateralen Abkommen, EuZ, 2003, S. 52; *Weigell*, Geltung der Niederlassungsfreiheit auch im Verhältnis zur Schweiz, IStR 2006, 190, 193.
- 29 Art. 1 lit. d, Art. 2, Art. 7 lit. a FZA und Art. 9, Art. 15 und Art. 19 des Anhangs I FZA.
- 30 Bspw. *Weigell*, IStR 2006, 190 ff.

Hier stellt sich die Frage, ob die Diskriminierungsverbote des FZA von denjenigen der DBA verdrängt werden, auch wenn das FZA im Einzelnen weitergehende Bestimmungen enthält. Wie aber durch die Rechtsprechung des EuGH (insb. *Marks & Spencer*³¹) festgehalten wird, ist auch im Hinblick auf direkte Steuern die Niederlassungsfreiheit als Beschränkungs- und nicht nur als Diskriminierungsverbot ausgestaltet, und somit auch bei solch extensiver Auslegung der Schrankenbestimmung des Art. 21 Abs. 1 FZA anwendbar.³² Schließlich ergibt sich dies auch aus der unterschiedlichen Zielsetzung der DBA und des FZA. Während erstere vornehmlich eine Doppelbesteuerung verhindern wollen, soll das FZA einen möglichst ungehinderten Zugang zum gemeinsamen (Arbeits-)Binnenmarkt sicherstellen. Das damit verbundene Diskriminierungsverbot ist gerade in steuerlicher Hinsicht eine ganz wesentliche Schnittstelle, ohne die eine praktische Wirksamkeit der im FZA dargestellten Freiheiten nicht gewährleistet wäre. Zuletzt läßt sich auch argumentieren, daß die DBA zwar nur das Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit enthalten. Insofern also das FZA weitergehend ist, indem es auch indirekte Diskriminierungen verbietet, gilt diese weitergehende Regelung; ansonsten, dies ergibt auch die wörtliche Auslegung, bleibt es beim engeren DBA-Diskriminierungsverbot.³³

Der Vorbehalt des Grenzgängerbegriffs führt im Verhältnis zu Deutschland dazu, daß weiterhin jener Arbeitnehmer als Grenzgänger gilt, der regelmäßig aus dem Arbeitsortstaat zu seinem Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat zurückkehrt, wobei die Grenzgängereigenschaft nur bei Vorliegen von mehr als 60 berufsbedingten Übernachtungen entfällt.³⁴

b) Schranke des Art. 21 Abs. 2 FZA

Beide Staaten dürfen bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen machen, die sich – insbesondere mit Bezug auf ihren Wohnsitz – nicht in einer vergleichbaren Situation befinden.³⁵ Die entsprechende Bestimmung lautet:

Keine Bestimmung dieses Abkommens ist so auszulegen, daß sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden.

Damit steht die Bestimmung in einem Spannungsverhältnis zu der erwähnten EuGH-Rechtsprechung, wonach eine Unterscheidung aufgrund der Ansässigkeit nur eingeschränkt zulässig ist. Welche Reichweite dieser Schrankenbestimmung zukommt, hängt maßgeblich von der Auslegung dieser Bestimmung ab. Auslegungsbedürftig sind insbesondere die Begriffe „Anwendung ihrer Steuervorschriften“ und „nicht vergleichbare Situationen, insbesondere hinsichtlich des Wohnsitzes“.

Bezüglich der Auslegung des Begriffs „Anwendung“ der Steuervorschriften wird in der Literatur besonders darauf abgestellt, daß hiermit nur eine besondere Art der *Steuerhebung* (bspw. Quellensteuer anstelle nachträglicher Veranlagung) zulässig sei, nicht aber generell eine unterschiedliche steuerliche Behandlung.³⁶ Dem ist zuzustimmen, insbesondere aufgrund der im Freizügigkeitsabkommen gewählten Abweichung im Wortlaut von Art. 24 OECD-MA, welcher eine „andere oder belastendere Besteuerung“ unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, verbietet.

Die Auslegung des Begriffs „vergleichbare Situation, insb. hinsichtlich des Wohnsitzes“, ergibt im Hinblick auf die anderen Sprachfassungen, daß hier nicht der Wohnsitz i. S. v. nationalen Vorschriften wie § 8 AO oder Art. 3 Abs. 2 DBG³⁷ zu verstehen ist, sondern der im internationalen Steuerrecht eher gebräuchliche Begriff der „Ansässigkeit“.³⁸

Im Lichte der EuGH-Rechtsprechung (insb. *Schumacker*, Fn. 15, Ziff. 36 ff.) ist daher zu fragen, ob eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Nicht-Ansässigen, die in ihrem Ansässigkeitsstaat keinen nennenswerten und im Beschäftigungsstaat den wesentlichen Teil ihrer Einkünfte ihres Einkommens erzielen (sog. „Quasi-Ansässige“, „virtual residents“), zulässig sei, und wenn nicht, ob die deutsche Regelung des § 1 Abs. 3 EStG (sog. fiktive unbeschränkte Steuerpflicht) zur Beseitigung der Ungleichbehandlung geeignet ist.

Damit ein an sich beschränkt Steuerpflichtiger die „fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht“ in Anspruch nehmen kann, muß dieser 90 % der weltweiten Einkünfte in Deutschland zu versteuern haben, oder aber der nicht in Deutschland zu versteuernde Anteil seiner Einkünfte darf einen Betrag von 6 136,- Euro nicht übersteigen. Die Vorschrift darf wohl als Konkretisierung der „vergleichbaren Situation“ angesehen werden, womit eine abkommenswidrige resp. europarechts-

31 EuGH, Urte. v. 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, IStR 2006, 32 mit Anm. Beul.

32 *Beul*, a. a. O., Tz. 3 c.

33 So wird auch in der Literatur einhellig in dieser Vorschrift lediglich eine Erweiterung des Diskriminierungsverbotes und keine Einschränkung gesehen, vgl. *Oberson*, *Précis de droit fiscal international*, S. 214, Rdnr. 685.

34 Art. 15 a Abs. 2 DBA verdrängt hier Art. 7 Abs. 1 Anhang I FZA, der eine Grenzgängereigenschaft annimmt bei wöchentlicher Rückkehr an den Wohnort im Ansässigkeitsstaat.

35 Art. 21 Abs. 2 FZA.

36 *Hinny*, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht (Schweiz), 2004, 165, Tz. 2.3.2.2.

37 Bundesgesetz (Schweiz) über die direkte Bundessteuer, (DBG; SR 642.11).

38 In den Sprachfassungen: franz. – „résidence“, ital. – „residenza“, engl. – „place of residence“.

widrige Diskriminierung vermieden werden soll. Ob dieser Zweck erreicht wird, ist auch bei EG-Sachverhalten bisher nicht entschieden worden.³⁹ Festzuhalten ist aber, daß Steuerpflichtige, die höhere Einkünfte aus Drittstaaten haben, diese „fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht“ nicht in Anspruch nehmen können. Indessen wird man wohl in vielen Fällen (wenn auch nicht in allen, s. u. Ziff. II.1) annehmen können, daß sich diese Personen eben nicht in einer Lage befinden, die mit ansässigen Personen vergleichbar ist.

In der schweizerischen Botschaft zur Genehmigung der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG wurde diskutiert, ob die schweizerische Quellenbesteuerung von ausländischen natürlichen Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz einen Verstoß gegen das FZA darstelle, da von der Quellenbesteuerung faktisch nur Personen ohne schweizerische Staatsangehörigkeit betroffen sind.⁴⁰ Dies wurde aber verneint, da durch das nationale Gesetz die individuellen und familiären Verhältnisse des Steuerpflichtigen genügend berücksichtigt würden.⁴¹ Entscheidungen hierzu fehlen bislang auf beiden Seiten.

c) Schranke des Art. 21 Abs. 3 FZA

Darüber hinaus sind Maßnahmen der Mitgliedstaaten erlaubt, welche die Besteuerung oder den Steuerbezug gewährleisten oder die Steuerflucht verhindern sollen. Die entsprechende Schrankenbestimmung lautet:

„Keine Bestimmung dieses Abkommens hindert die Vertragsparteien daran, Maßnahmen zu beschließen oder anzuwenden, um nach Maßgabe der Bestimmungen der nationalen Steuergesetzgebung einer Vertragspartei oder der zwischen der Schweiz einerseits und einem oder mehreren Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft andererseits geschlossenen DBA oder sonstiger steuerrechtlicher Vereinbarungen die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern.“

Ausdrücklich wird also den Vertragsparteien die Autonomie für ihr nationales Steuerrecht belassen, um ihre Steueransprüche wirksam durchzusetzen und Steuerflucht auszuschließen. Die Tragweite dieser Bestimmung ist noch völlig ungeklärt. Zumindest wird als Schranken-Schranke die Verhältnismäßigkeit und damit die Erforderlichkeit einer Maßnahme zu fordern sein, womit eine tatsächliche Gefährdung der Besteuerung, des Steuerbezugs oder die Gefahr der Steuerflucht bestehen muß.⁴²

d) Immanente Schranken

Das FZA soll, soweit Begriffe des Gemeinschaftsrechts verwendet werden, in gleicher Art und Weise wie der EG-Vertrag ausgelegt werden. Die Rechtsprechung des EuGH allerdings soll nur bis zu dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des

Abkommens verbindliche Berücksichtigung finden (sog. „Statische Verweisung“).⁴³ Für spätere Rechtsprechung ist vorgesehen, daß auf Antrag einer der Vertragsparteien der Gemischte Ausschuß über die Auswirkungen der Rechtsprechung entscheidet. Wie auch im EG-Vertrag unterliegt das FZA der immanenten Schranke der zwingenden Erfordernisse des Allgemeininteresses, sofern die Maßnahme unterschiedslos anwendbar und verhältnismäßig ist. Zudem enthält das FZA entsprechend der Regelungen im EG-Vertrag einen allgemeinen Ordre-public-Vorbehalt bzw. einen Rechtfertigungsgrund zugunsten der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit.⁴⁴

II. Einzelne Benachteiligungen

In der Folge sollen einige „Brennpunkte“ der nationalen Steuergesetzgebungen daraufhin untersucht werden, ob sie nach den vorstehenden Bestimmungen gerechtfertigt sind oder als Verstoß gegen das im FZA garantierte Niederlassungsrecht oder das Diskriminierungsverbot zu werten sind. Die vorliegende Darstellung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit, es sollen aber einige interessante Beispiele beleuchtet werden.

1. Konkurrierende und erweitert beschränkte Steuerpflicht

Das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Deutschland – Schweiz kennt eine Besonderheit, aufgrund derer bei Aufgabe der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht und Begründung eines schweizerischen Wohnsitzes einer natürlichen Person in dem Wegzugsjahr und in den folgenden fünf Jahren die aus Deutschland stammenden Einkünfte dort besteuert werden können, auch wenn das Besteuerungsrecht nach dem DBA der Schweiz zugewiesen wäre.⁴⁵ Dies gilt allerdings nur dann, wenn die Person nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt und auch nicht zum Zweck der Heirat mit einer Person, die die schweizerische Staatsangehörigkeit hat, in die Schweiz gezogen ist. Außerdem greift die Regelung nicht ein, wenn die Person für die Ausübung einer echten unselbständigen Tätigkeit bei einem Arbeitgeber in der Schweiz ansässig geworden ist und mit dem Arbeitgeber wirtschaftlich verbunden ist. Zudem ist Voraussetzung, daß die Person in den letzten zehn Jahren vor

39 Ein Vorabentscheidungsersuchen des Gerichtshofs Herzogenbusch vom 8. 1. 2004 zu dieser Frage wurde durch Streichung der Rechtsache C-8/04 erledigt.

40 Art. 83 DBG; SR 642.11 und Art. 32, 53 des Bundesgesetzes (Schweiz) über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.11).

41 Botschaft zur Genehmigung der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG, BBl. 1999, 6128, 6355.

42 So auch: *Hinny*, FStR 2004, 165, 185.

43 Art. 16 FZA; *Beul*, a. a. O., Tz. 3 a–c.

44 Art. 5 Abs. 2 des Anhangs I des FZA.

45 Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH. Ausführlich hierzu: *Bischoff/Kotyrbá*, Wohnsitzverlegung in die Schweiz – Steuerfolgen und Steuerplanung, BB 2002, 382 ff.

ihrem Wegzug in Deutschland insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war. Hat die Person in Deutschland darüber hinaus auch noch wesentliche wirtschaftliche Interessen im Sinne des § 2 AStG, so wird zur Bemessung des Steuersatzes das gesamte Welteinkommen herangezogen (Gesamtprogression).⁴⁶

Die Voraussetzungen der erweitert beschränkten Steuerpflicht liegen vor, wenn die Person

- Unternehmer eines Gewerbebetriebs oder wesentlich Beteiligter einer Kapitalgesellschaft ist, oder
- wenn die Einkünfte des Auswanderers im Inland mehr als 30% seiner Welteinkünfte betragen oder 62 000,- Euro übersteigen, oder
- wenn das inländische Vermögen des Auswanderers mehr als 30% seines Weltvermögens beträgt oder 154 000,- Euro übersteigt.⁴⁷

Der Wegzug muß in ein Land erfolgen, das einer niedrigen Besteuerung unterliegt. Ein solches Niedrigsteuergebiet wird angenommen, wenn die dortige Einkommensteuer für einen Ledigen mit einem steuerpflichtigen Einkommen von 77 000,- Euro um mehr als ein Drittel günstiger ist als die entsprechende deutsche Steuer.⁴⁸ Dies ist in der Schweiz in vielen Kantonen der Fall.

Unterliegt der Steuerpflichtige nach den vorstehend genannten Vorschriften der erweitert beschränkten Steuerpflicht und findet also der Steuersatz Anwendung, der auf das Welteinkommen anzuwenden ist, so führt dies zu einer partiellen Schlechterstellung gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen. Letzteren wird nämlich ein Pauschbetrag für Werbungskosten und ein Sparer-Freibetrag gewährt, den erweitert beschränkt Steuerpflichtige nicht erhalten.⁴⁹ Dadurch kann der Steuerpflichtige steuerlich schlechter gestellt werden als dies vor der Ansässigkeitsverlagerung der Fall war.⁵⁰

Die unter die erweitert beschränkte Steuerpflicht fallenden Personen unterscheiden sich von den unbeschränkt Steuerpflichtigen dadurch, daß sie in Deutschland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben.⁵¹ Was den Wohnsitz angeht, so wird dieser Fall ausdrücklich von der Schrankenbestimmung des Art. 21 Abs. 2 FZA erfaßt, rechtfertigt aber nach der hier vertretenen Ansicht nicht die materielle Schlechterstellung.⁵² Da die Differenzierung nach dem Wohnsitz aber ausdrücklich nicht das einzig erlaubte Differenzierungskriterium sein soll („insbesondere“), muß man in diesem Zusammenhang fragen, ob nicht ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der zwar keinen „Wohnsitz“ i. S. v. § 8 AO, aber seinen „gewöhnlichen Aufenthalt“ i. S. v. § 9 AO in Deutschland hat, sich nicht in einer „vergleichbaren Situation“ i. S. d. FZA mit einem beschränkt Steuerpflichtigen befindet, der aber keinen „gewöhnlichen Aufenthalt“ hat, obwohl er sich – im Extremfall – nur einen Tag weniger im Jahr in Deutschland aufhielt und deshalb

unter die entsprechende Grenze fällt.⁵³ Klarerweise ist die Vergleichbarkeit zu bejahen. Eine materielle Ungleichbehandlung ist daher abkommenswidrig. Die deutsche Regelung der „fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht“ (§ 1 Abs. 3 EStG) führt hier dann nicht zu einer Beseitigung der Abkommenswidrigkeit, wenn aufgrund internationaler Einkünftestruktur die Voraussetzungen nicht vorliegen.⁵⁴

2. Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten im EU-Ausland

Wenngleich nicht von überragender praktischer Relevanz, so jedoch dafür ein wohl klarer Anwendungsfall des Diskriminierungsverbots aufgrund des Wohnsitzes: In Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige schweizerische Staatsangehörige können Unterhaltsleistungen an einen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten, der seinen Wohnsitz im EU-Ausland hat, nicht als Sonderausgaben geltend machen. Ein EU-/EWR-Staatsangehöriger kann dies jedoch nach nationalem deutschem Recht.⁵⁵

Jüngst hat der EuGH in der Rechtssache *Schempp*⁵⁶ entschieden, daß es nicht gegen das Gemeinschaftsrecht verstoße, wenn ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger Unterhaltszahlungen an seine in Österreich wohnende geschiedene Ehefrau nicht abziehen könne, während er dazu berechtigt wäre, wenn sie noch in Deutschland leben würde. Hierin liege keine unzulässige Diskriminierung i. S. v. Art. 12 EGV, da die Ungleichbehandlung auf unterschiedlichen steuerlichen Regelungen beruhe, die ungeachtet der Staatsangehörigkeit für alle Personen gelten, die in dem jeweiligen Mitgliedstaat leben.

Die nationale deutsche Vorschrift „übererfüllt“ also die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, indem sie den Abzug als Sonderausgaben zuläßt. Dies müßte nun konsequenterweise auch für Schweizer Staatsangehörige gelten. Da dies bislang nicht vollzogen wurde, ist ein Verstoß gegen das in dem Freizügigkeitsabkommen enthaltene Diskriminierungsverbot anzunehmen. Indessen ist dies kein Novum, denn

46 § 2 Abs. 5 AStG.

47 § 2 Abs. 1 AStG.

48 § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG.

49 §§ 9 a, 50 Abs. 5 EStG, 2 Abs. 5 AStG.

50 Vgl. *Koch/Heeb*, Der Wegzug in die Schweiz: Vorzüge eines Steuerparadieses nutzen, PStB. 2000, 84, 89.

51 §§ 8, 9 Abgabenordnung.

52 Vgl. oben, Ziff. I. 2. b).

53 Vgl. dazu die Rechtsprechungshinweise bei *Gersch* in: Klein, AO-Kommentar, § 9 Rdnr. 3.

54 Einkünfte unterliegen nicht zu mindestens 90% der deutschen Einkommensteuer; diese nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte betragen auch mehr als 6 136 Euro.

55 *Heinicke* in: Schmidt, EStG, § 1 a Rdnr. 11.

56 EuGH, Urte. v. 12. 7. 2005, Rs. C-403/03, *Schempp*, ABl. C 304 vom 13. 12. 2003, IStR 2005, 397.

auch das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz normiert bereits ein Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit.⁵⁷

3. Verlustberücksichtigung negativer Einkünfte

Von größerer Relevanz dürfte die Frage sein, ob der nationale Gesetzgeber weiterhin Verluste mit Auslandsbezug auf die jeweilige Einkunftsart begrenzen kann und darüber hinaus auch den negativen Progressionsvorbehalt ausschließen kann, so daß die Verluste nicht einmal zu einer Beschränkung des Steuersatzes führen.⁵⁸ In dem Fall ausländischer Betriebstätten hat der EuGH in der Sache *Mertens* dazu entschieden, daß zumindest dann eine Europarechtswidrigkeit anzunehmen ist, wenn diese Verluste auch im Ausland nicht berücksichtigt werden.⁵⁹ In einem aktuellen Urteil (Rechtssache *Ritter-Coulais*) hat es der EuGH als Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit angesehen, wenn Deutschland ausländische positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an unbeweglichem Vermögen im Rahmen des Progressionsvorbehalts satzerhöhend berücksichtigt, umgekehrt aber entstehende Verluste nicht den Steuersatz senken.⁶⁰

Bei der ersten Konstellation – Verluste ausländischer nicht aktiver Betriebstätten – ist zu fragen, ob eine Rechtfertigung aufgrund eines zwingenden Grundes des Allgemeininteresses angenommen werden kann. Das Motiv der Nichtberücksichtigung ist aber rein wirtschaftlicher Natur, denn die Verluste werden nur deshalb nicht berücksichtigt, da sie „der deutschen Volkswirtschaft keinen Nutzen“ bringen.⁶¹ Gefürchtete Steuermindereinnahmen alleine können aber, wie bereits dargelegt, keinen Rechtfertigungsgrund darstellen.⁶² Allein die Tatsache, daß eine Tochtergesellschaft Sitz und Geschäftsleitung im Ausland hat, indiziert auch keine Steuerumgehung, die nach dem FZA als Rechtfertigungsgrund dienen könnte. Auch die Beschränkung der begünstigten, aktiven Tätigkeiten geht – auch nach Ansicht deutscher Rechtsprechung – weit über das hinaus, was zur Abwehr von Mißbrauchsgestaltungen erforderlich ist.⁶³ Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es dem Fiskus versagt, den Abzug von Aufwendungen im Inland oder EG-Ausland von unterschiedlichen Voraussetzungen abhängig zu machen.⁶⁴

Letztlich ist zu fragen, ob der eingangs dargestellte Rechtfertigungsgrund der Kohärenz greife, falls das Besteuerungsrecht für Gewinne, Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die der Betriebstätte zugerechnet werden können, lediglich im Ausland liegt. Nach der Rechtsprechung des EuGH würde eine Rechtfertigung aufgrund des Kohärenzprinzips ausscheiden, wenn die Kohärenz „auf der Grundlage eines mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen bilateralen Abkommens gewährleistet wird“.⁶⁵ Da der Aktivitätsvorbehalt im Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Deutschland – Schweiz jedoch *einseitig* ist, die Schweiz also

auch diejenigen Einkünfte von der Besteuerung freistellt, die einer passiven deutschen Betriebstätte zuzuordnen sind,⁶⁶ wäre die „Kohärenz über das DBA“ zweifelhaft. Im Verhältnis zu der Schweiz ist jedoch aufgrund des Aktivitätsvorbehalts im maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen gerade dann das Besteuerungsrecht Deutschlands nicht ausgeschlossen, wenn die Einkünfte aus passiver Tätigkeit der Betriebstätte stammen.⁶⁷ Da also das Besteuerungsrecht im Fall positiver Einkünfte der passiven schweizerischen Betriebstätte in Deutschland verbleibt, muß im Gegenzug auch ein Verlust Berücksichtigung finden. Dies gilt aufgrund der Niederlassungsfreiheit des FZA zumindest dann, wenn es um Betriebstätten von Unternehmen geht, die keine juristischen Personen sind.

In der zweiten Konstellation – Nichtberücksichtigung negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer in der Schweiz gelegenen Immobilie⁶⁸ – sind dieselben Überlegungen anzustellen. Im Gegensatz zu der erstgenannten Konstellation ist nach dem Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer in der Schweiz gelegenen Immobilie, die einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Person gehört, sowohl der Schweiz als auch in Deutschland zu besteuern, wobei Deutschland die schweizerische Steuer anrechnet. Da also Deutschland positive Einkünfte besteuern darf, besteht auch nach dem Kohärenzprinzip keine Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung. Wenn also eine Person ihre Ansässigkeit in Deutschland aufgrund der Ausübung einer der genannten Freizügigkeitsrechte des FZA begründet hat, stellt die Versagung der Berücksichtigung negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer in der Schweiz gelegenen Immobilie einen nicht gerechtfertigten Verstoß gegen die entsprechenden Rechte des FZA dar.

57 Art. 25 Abs. 1 DBA D-CH.

58 § 2 a EStG; BFH I R 128/70, BStBl. II 70, 569, dazu kritisch: *Kessler/Schmitt/Janson*, Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste? – Analyse der BFH-Rechtsprechung unter Berücksichtigung von Verfassungs- und Europarecht nach AMID, IStR 01, 729 und *des.*: Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste?, IStR 2003, 307.

59 EuGH, Beschl. v. 12. 9. 2002, Rs. C-431/01, *Mertens*, Slg. 2002, I 07073.

60 EuGH, Ur. v. 21. 2. 2006, Rs. C-152/03, *Ritter-Coulais*.

61 ►► FG Köln, Ur. v. 15. 7. 2004, 13 K 1908/00, Ersuchen um Vorabentscheidung.

62 EuGH, Ur. v. 18. 9. 2003, C-168/01, *Bosal Holding B.V.*, IStR 2003, 51.

63 Vorschlag zu teleologischer Reduktion der Vorschrift bei *Probst*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 2 a EStG, Rdnr. 175; FG Köln, Ur. v. 15. 7. 2004 a. a. O.

64 EuGH, Ur. v. 28. 10. 1999, C 55/98, *Vestergaard*, Slg. 1999, I-7643, Rdnr. 21.

65 EuGH, Ur. v. 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493, Rdnr. 24, 25.

66 Art. 24 Abs. 2 DBA D-CH.

67 Art. 5, 7, 10 Abs. 5, 11 Abs. 3, 12 Abs. 3, 24 Abs. 1 Nr. 1 a) DBA D-CH.

68 § 2 a Abs. 1 Nr. 6 a EStG.

4. Wegzugsbesteuerung, § 6 AStG

Von größter Bedeutung und Beachtung in der Literatur ist die deutsche Vorschrift des § 6 AStG, die bei einem Ende der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht einer natürlichen Person einen Zugriff des Fiskus auf diejenigen stillen Reserven normiert, die sich in von ihm gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteilen befinden. Ziel der deutschen Wegzugsbesteuerung ist insbesondere, daß die Bundesrepublik Deutschland auch dann Gewinne aus Kapitalgesellschaftsanteilen realisieren kann, wenn der Steuerpflichtige in einen DBA-Staat zieht, bei dem das Besteuerungsrecht dem Zuzugsstaat zugewiesen ist,⁶⁹ folglich in Deutschland entgegen der nationalen Regelung über die beschränkte Steuerpflicht⁷⁰ nicht mehr zusteht, wie dies bei einem Wegzug in die Schweiz generell der Fall ist.⁷¹ Verschärft wird diese Regelung im Verhältnis zur Schweiz noch dadurch, daß dieses Besteuerungsrecht auch dann greift, wenn lediglich die Ansässigkeit des Anteilsinhabers in die Schweiz verlegt wird, jedoch aufgrund einer beibehaltenen ständigen Wohnstätte oder des gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland das Besteuerungsrecht bei einer Veräußerung der Anteile weiterhin in Deutschland verhaftet bleibt.⁷²

a) Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht?

Es stellt sich daher die Frage, ob eine Überprüfung der Wegzugsbesteuerung durch den EuGH erfolgversprechend wäre. Eine Berufung direkt auf die in im EG-Vertrag enthaltene Garantie der Niederlassungsfreiheit scheidet aus, da diese nur innerhalb der Mitgliedstaaten garantiert ist. Allerdings ist die Kapitalverkehrsfreiheit auch in Bezug auf Drittstaaten garantiert, weshalb sich die Frage stellt, ob die Wegzugsbesteuerung dieser entgegensteht. Selbst wenn man annimmt, es handele sich bei dem Wegzug einer Person, die Inhaber von Kapitalgesellschaftsanteilen ist, um einen Fall des Kapitalverkehrs,⁷³ so ist die sogenannte Stillhalteklause⁷⁴ zu beachten. Nach dieser sind in Bezug auf Drittstaaten Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs, die am 31. 12. 1993 bestanden haben, weiterhin zulässig. Davon erfaßt sind auch innerstaatliche Vorschriften im Zusammenhang mit der Niederlassung, worunter Aufnahme und Ausübung selbständiger Tätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere Gesellschaften, zu verstehen sind.⁷⁵ Da die Wegzugsbesteuerung des deutschen Außensteuergesetzes bereits 1972 erlassen wurde, ist, sofern man überhaupt von einem Fall der Kapitalverkehrsfreiheit sprechen will, von einer zulässigen Beschränkung auszugehen.

Aufgrund der lediglich statischen Verweisung auf die „alte“ Rechtsprechung des EuGH ist das Urteil *Hughes de Lasteyrie du Saillant* nicht unmittelbar auf das Freizügigkeitsabkommen anzuwenden.⁷⁶ Das schweizerische Bundesgericht hat in einer neueren Entscheidung auch ausdrücklich festgehalten, daß die nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens ergangenen Entscheidungen

durch den EuGH für die Interpretation einer Abkommensvorschrift des FZA nicht verbindlich ist.⁷⁷ Es stellt sich daher die Frage, ob sich das Ergebnis dieser EuGH-Rechtsprechung auch direkt aus dem Abkommen ergibt.

b) Verstoß gegen Regelungen des FZA?

Die drohende Besteuerung nicht realisierter stiller Reserven kann durchaus geeignet sein, eine Person vom Wegzug in die Schweiz abzuhalten, da ja ein Mittelzufluß nicht zwangsläufig erfolgt. Möglicherweise ist keine Liquidität vorhanden, um die Steuerlast zu zahlen. Die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG ist also eindeutig als Mobilitätshindernis anzuerkennen. Es ist aber fraglich, ob dies durch die obenstehend erläuterten Schrankenbestimmungen des FZA gerechtfertigt ist.

Neben Maßnahmen zur *Vermeidung von Steuerflucht* läßt Art. 21 Abs. 3 FZA auch solche Maßnahmen zu, die nach nationalem Recht *die Besteuerung gewährleisten* sollen.⁷⁸ Ohne die Wegzugsbesteuerung wäre, wenn der Steuerpflichtige seine Ansässigkeit aus Deutschland in die Schweiz verlegt, die Realisierung von Gewinnen aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften infolge der DBA-Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat steuerfrei möglich, sofern die entsprechenden Übergangszeiträume beachtet werden und keine ständige Wohnstätte und auch kein gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland vorliegen, sowie keine Pauschalbesteuerung in der Schweiz vereinbart wurde.⁷⁹

In dieser Schrankenbestimmung liegt auf den ersten Blick ein fundamentaler Unterschied zu der Rechtslage in der Europäischen Union, da im EG-Vertrag eine entsprechende ausdrückliche Regelung fehlt. Der EuGH statuiert in seinem Urteil *Hughes de Lasteyrie du Saillant* entsprechend, daß die Niederlassungsfreiheit dem Interesse der Mitgliedstaaten, Maßnahmen zur Vermeidung der Steuerflucht zu treffen, vorgehe:

69 So auch Art. 13 DBA D-CH.

70 § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG.

71 *Stunk/Kaminski/Köhler*, AStG-/DBA-Kommentar, § 6 AStG, Rdnr. 1.

72 Sog. überdachende Besteuerung, Art. 4 Abs. 3 DBA Schweiz. Ebenso bei Vereinbarung der Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz, sog. Pauschalbesteuerung, Art. 14 DBG (Schweiz)/Art. 6 StHG (Schweiz), vgl. Art. 4 Abs. 6 DBA Schweiz.

73 So *Schmidt/Peter/Fölml*, Übersiedlung eines inländischen GmbH-Gesellschafters in die Schweiz, IStR 2004, 433, 435.

74 Art. 57 EG-Vertrag.

75 *Schmidt/Peter/Fölml*, a. a. O. m. w. N.

76 Zum Stand des Gemeinschaftsrechts bei Unterzeichnung des Abkommens, *Bent*, a. a. O. Tz. 3 b).

77 BGer, Urt. v. 4. 11. 2003, BGE 130 II 1, 3-5, S. 9.

78 Vgl. oben Ziff. I. 2. c).

79 Art. 13, 4 DBA D-CH.

„Demnach verwehrt es Artikel 52 EG-Vertrag einem Mitgliedstaat, zur Vorbeugung gegen die Steuerflucht eine Regelung wie die in Artikel 167bis CGI vorgesehene einzuführen, wonach latente Wertsteigerungen besteuert werden, wenn ein Steuerpflichtiger seinen steuerlichen Wohnsitz ins Ausland verlegt.“⁸⁰

Diese Argumentation des EuGH zum EG-Vertrag läßt sich also eben nicht, wie in der Literatur meist ohne nähere Begründung angenommen, direkt auf das FZA übertragen.⁸¹ Im Ergebnis läßt sich dies allerdings durchaus begründen: Geht man davon aus, daß § 6 AStG auch die Steuerflucht vermeiden will, so ist diese Regelung also vom Wortlaut der Schrankenbestimmung erfaßt. Freilich anerkennt aber auch der EuGH im Geltungsbereich des EG-Vertrags, daß Beschränkungen gerechtfertigt sind, wenn sie dem Rechtsmißbrauch entgegenwirken.⁸² Allerdings gilt dies nur dann, wenn die beschränkende Maßnahme an einem konkreten Mißbrauchsfall anknüpft und auf der Rechtsfolgenseite strikt auf die Abwendung der Steuerumgehung gerichtet ist.⁸³

So ist auch nach der hier vertretenen Ansicht als Schranken-Schranke die Verhältnismäßigkeit zu wahren, weshalb eine tatsächliche Steuerflucht drohen muß. In ähnlicher Weise argumentiert auch der EuGH, indem er annimmt, daß bei einem Wegzug nicht generell eine Steuerflucht zu vermuten sei und es daher milder Maßnahmen bedarf:

„Verlegt eine natürliche Person ihren Wohnsitz aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats, so bedeutet dies für sich genommen keine Steuerflucht. Eine allgemeine Vermutung von Steuerflucht oder Steuerhinterziehung kann nicht auf den Umstand gestützt werden, daß eine natürliche Person ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt hat, und kann somit auch keine Steuermaßnahme rechtfertigen, die die Wahrnehmung einer durch den EG-Vertrag garantierten Grundfreiheit beeinträchtigt.“⁸⁴

Als mildere Maßnahme wird vom Generalanwalt vorgeschlagen, nur dann eine Besteuerung zu realisieren, wenn nach einem Wegzug ein Verkauf der Anteile stattfindet und sich der Steuerpflichtige bald darauf wieder im Ursprungsland niederlasse.⁸⁵ Würde dies so im Abkommen realisiert, würde wohl eine erhebliche Mißbrauchsgefahr bestehen. Die erneute Niederlassung in Deutschland wird nicht immer kontrolliert werden können, wenn keine Anmeldung erfolgt. Es ist zu vermuten, daß Personen, die Kapitalgesellschaftsanteile mit stillen Reserven in erheblicher Höhe haben, einen Umzug in die Schweiz nutzen würden, um – nach Ablauf einer zu definierenden Übergangszeit – die Anteile in Deutschland steuerfrei veräußern zu können. Aufgrund landschaftlicher und kultureller Reize, der geografischen Nähe zu Deutschland und der fehlenden Sprachbarriere stellt die Schweiz ein attraktives Auswandererland dar. Daher erscheint die vom Generalanwalt vorgeschlagene

„mildere Möglichkeit“ nicht geeignet, Steuerflucht zu verhindern. Jedoch hat die deutsche Finanzverwaltung selber eine mildere Maßnahme aufgezeigt, die innerhalb der EG/ des EWR gilt:⁸⁶ Die nach § 6 AStG entstandene Einkommensteuer wird festgesetzt und gestundet. Die Stundung erfolgt zinslos und unter dem Vorbehalt des Widerrufs für den Fall, daß der Steuerpflichtige

- die Anteile (insgesamt oder teilweise) veräußert oder
- nicht mehr in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt oder
- dem im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht zuständigen FA bis zum 31. 12. jeden Jahres nicht schriftlich seine Anschrift mitteilt und bestätigt, daß sich die Anteile noch in seinem Eigentum befinden.

Hieran wird sich die Finanzverwaltung im Rahmen der Verhältnismäßigkeit auch bei Wegzugsfällen in die Schweiz festhalten lassen müssen, wenn die übrigen Voraussetzungen der Niederlassungsfreiheit des FZA erfüllt sind.⁸⁷ Dies gilt umso mehr in den Fällen, in denen der Wegzug nicht dazu führt, daß Deutschland das Besteuerungsrecht für die stillen Reserven verliert.⁸⁸

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß dem FZA eine steuerrechtliche Bedeutung nicht abzuspüren ist, indessen kann entgegen verbreiteter Praxis in der Literatur in Bezug auf die Wegzugsbesteuerung nicht bloß auf die gewährte Niederlassungsfreiheit geachtet werden, sondern es ist auch die besondere Schrankenbestimmung des FZA zu achten, die eben gerade nationale Regelungen erlaubt, die einer Steuerflucht vorbeugen sollen oder die tatsächliche Erhebung der Steuern gewährleisten sollen. Die Reichweite dieser Ausnahme ist freilich noch nicht geklärt. Inwieweit durch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit diesen Maßnahmen hier Schranken gesetzt sind, bedarf einer gerichtlichen Klärung. Bis dies geschehen ist, muß bei Wegzugsfällen in die Schweiz auf die bisherigen Vermeidungsstrategien zurückgegriffen werden.⁸⁹

80 EuGH, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, a. a. O., Rdnr. 58.

81 Bspw. *Weigell*, a. a. O.; *Schmidt/Peter/Fölmli*, IStR 2004, 433, 436; *Schreiber/Jaun*, EuGH-Urteil zur Wegzugsbesteuerung – eine Chance für die Schweiz?, Schweizer Treuhänder 2004, 769, 775.

82 EuGH, Ur. v. 26. 9. 2002, C-323/00, *Lankhorst-Hohorst*, Slg. 2002, I-11779.

83 *Kraft/Bron*, Grundfreiheiten und grenzüberschreitende Verschmelzung im Lichte aktueller EuGH-Rechtsprechung (*Sevic*), IStR 2006, 26, 29.

84 EuGH, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, a. a. O., Rdnr. 51.

85 EuGH, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, a. a. O. Rdnr. 54 mit Verweis auf die Schlußanträge des Generalanwalts *Mischio*, Slg. 2004, 2409, Rdnr. 64.

86 S. Fn. 23.

87 Indessen entstehen auch hier neue Probleme, insbesondere bei der Auslegung und Verhältnismäßigkeit der Stundungsvoraussetzungen.

88 Vgl. Fn. 72.

89 Grundlegend hierzu: *Kubaile*, Der Wegzug in die Schweiz: Chancen und Risiken, PISStB. 2004, 126-137.