
Freizügigkeits- abkommen garantiert dis- kriminierungsfreie Besteuerung von Grenzgängern

1 Einleitung

Seit gut elf Jahren ist zwischen der Schweiz sowie der Europäischen Union (EU) und ihren Mitgliedstaaten das Freizügigkeitsabkommen (FZA)² in Kraft. Nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) in der Rechtssache Hengartner und Gasser³ hatte sich der EuGH, soweit ersichtlich, erst das zweite Mal in der Rechtssache Ettwein⁴ näher mit den steuerrechtlichen Auswirkungen des FZA zu befassen. Die Auslegung des FZA und die sich daran anschließenden Fragen, welche EuGH-Rechtsprechung für die Auslegung der im FZA verwendeten Begriffe des Unionsrechts heranzuziehen und ob das FZA ein partieller Integrationsvertrag sind, wurden in der Lehre⁵ diskutiert und waren Gegenstand von verschiedenen Verfahren vor dem Bundesgericht⁶ und dem EuGH⁷. Mit dem Entscheid in der Rechtsache Ettwein liegt erstmalig ein EuGH-Urteil zur Frage der steuerrechtlichen Diskriminierung von selbstständigen Grenzgängern⁸ vor.

Im Folgenden wird die dem Urteil zugrunde liegende steuerrechtliche Ausgangslage in Deutschland dargestellt und das Urteil erläutert. Anschliessend werden die möglichen Auswirkungen des Urteils auf selbstständig und abhängig beschäftigte Grenzgänger⁹ untersucht, die in den



MarcENZ

Dr. iur., Rechtsanwalt, LL.M.,
Steuerverwaltung Kanton Bern¹



Daniel Ziska

Dipl. Kfm. FH, Steuerberater,
Fachberater für internationales Steuerrecht
Vorstand GPC Tax AG Berlin d.ziska@gpc-tax.de

angrenzenden Nachbarstaaten arbeiten und schliesslich folgt eine kurze Würdigung.

2 Ausgangslage in Deutschland

Das deutsche Einkommenssteuergesetz kennt für Verheiratete und eingetragene Lebenspartner zwei mögliche Einkommenssteuertarife: Die Eheleute können sich entweder getrennt – wie Alleinstehende – besteuern lassen («getrennte Veranlagung») oder die gemeinsame Besteuerung wählen («Zusammenveranlagung» oder «Splitting-Verfahren»)¹⁰. In diesem Falle wird das in der Summe erzielte Einkommen rechnerisch gleichmässig auf beide Eheleute verteilt¹¹. Die steuerliche Vergünstigung ist umso höher, je ungleicher das Einkommen der beiden Partner

- ¹ Im vorliegenden Beitrag vertritt der Autor ausschliesslich seine persönliche Auffassung.
- ² Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, abgeschlossen am 21. Juni 1999, in Kraft getreten am 1. Juni 2002, SR 0.142.112.681.
- ³ EuGH, Urteil vom 15.07.2010, Rs. C-70/09, Hengartner und Gasser, Slg. 2010, I-7233; vgl. auch Stefan Oesterhelt, EuGH Report 4/10, StR 2010, 988 ff., 989 ff.
- ⁴ EuGH, Urteil vom 28.2.2013, Rs. C-425/11, Ettwein, noch nicht in der amtlichen Sammlung (nachfolgend EuGH C-425/11).
- ⁵ Astrid Epiney, Zur Bedeutung der Rechtsprechung des EuGH für Anwendung und Auslegung des Personenfreizügigkeitsabkommens, ZBJV 2005, 1 ff.; Astrid Epiney, Das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Personenfreizügigkeitsabkommen, SJZ 2009, 25 ff.; Astrid Epiney/Beate Metz, Zur schweizerischen Rechtsprechung zum Personenfreizügigkeitsabkommen, in: Achermann, Alberto et al. (Hrsg.), Jahrbuch für Migrationsrecht 2009/2010, Bern 2010, 243 ff.; Marc Enz, Grenzängerregelungen, Zürich 2012, Rz. 518 ff.; Martina Sunde, Entfalten die Grundfreiheiten ihre steuerlichen Auswirkungen auch im Verhältnis zur Schweiz? Besprechung des EuGH-Urteils vom 28.2.2013, C-425/11, Ettwein, IStR 2013, 568 ff.
- ⁶ Vgl. zu den steuerrechtlichen Auswirkungen des FZA das Grundsatzurteil des BGer vom 26. Januar 2010, BGE 136 II 241 ff.; vgl. hierzu Stefan Oesterhelt, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen, FStR 2010, 211 ff.; Adriano Marantelli, Das Bundesgericht schlägt eine erste Bresche in die Quellenbesteuerung, Jusletter vom 12.4.2010; Valentina Moshek, L'impact de l'ALCP sur l'impôt à la source – Analyse à la lumière de l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010, ASA 79 (2010/2011), 303 ff.; Marc Enz, Grenzängerregelungen, Zürich 2012, Rz. 718 ff.
- ⁷ Vgl. u. a. EuGH, Urteil vom 22.12.2008, Rs. C-13/08, Stamm und Hauser, Slg. 2008, I-11087; EuGH, Urteil vom 12.11.2009, Rs. C-351/08, Grimme, Slg. 2009, I-10777; EuGH, Urteil vom 14.10.2010, Rs. C-16/09, Schwemmer, Slg. 2010, I-9717; EuGH, Urteil vom 11.2.2010, Rs. C-541/08, Fokus Invest, Slg. 2010, I-1025; EuGH, Urteil vom 15.07.2010, Rs. C-70/09, Hengartner

Inhaltsverzeichnis

1 Einleitung

2 Ausgangslage in Deutschland

3 Sachverhalt

4 Urteil des EuGH

5 Konsequenzen des Urteils

- A Grenzängerdefinitionen nach FZA und DBA
- B Selbstständige Grenzänger, die von der Schweiz in die angrenzenden Nachbarstaaten pendeln
- C Exkurs: Grenzänger, die von der Schweiz nach Liechtenstein pendeln
- D Abhängig beschäftigte Grenzänger, die von der Schweiz in die angrenzenden Nachbarstaaten pendeln

6 Fazit

- und Gasser, Slg. 2010, I-7233; EuGH, Urteil vom 6.10.2011, Rs. C-506/10 Graf und Engel, noch nicht in der amtlichen Sammlung; EuGH, Urteil vom 15.12.2011, Rs. C-257/10, Bergström, noch nicht in der amtlichen Sammlung.
- ⁸ Art. 13 Abs. 1 Anhang I FZA enthält die Legaldefinition des selbstständigen Grenzänger. Sie umfasst selbstständig erwerbstätige Grenzänger, die im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausüben und in der Regel täglich oder mindestens einmal in der Woche an ihren Wohnort zurückkehren; passender wäre anstelle des Begriffs selbstständiger Grenzänger der ergänzte Begriff selbstständig erwerbstätiger Grenzänger.
- ⁹ Art. 7 Abs. 1 Anhang I FZA enthält die Legaldefinition für abhängig beschäftigte Grenzänger und umfasst Arbeitnehmer, die im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei eine Erwerbstätigkeit ausüben und in der Regel täglich oder mindestens einmal in der Woche an ihren Wohnort zurückkehren.
- ¹⁰ § 26 Abs. 1 Einkommensteuergesetz Deutschland (EStG-DE).
- ¹¹ § 32a Abs. 5 EStG-DE.

ist. Fast die Hälfte aller Einkommenssteuerfälle wird nach diesem Verfahren veranlagt¹².

Zunächst stand das Splitting-Verfahren nur in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Verfügung¹³. Nach dem wegweisenden Schumacker-Urteil¹⁴ wurde der Begünstigtenkreis erweitert.

1 Demnach kann sich, unabhängig von Staatsangehörigkeit und Ort des Wohnsitzes, eine natürliche Person auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandeln lassen und damit Zugang zu bestimmten Sozialabzügen erhalten, wenn:

- ihre Einkünfte zu mindestens 90% der deutschen Einkommenssteuer unterliegen oder
- ihre nicht der deutschen Einkommenssteuer unterliegenden Einkünfte geringer sind als der nach Einkommenssteuertarif für unbeschränkt steuerpflichtige Personen steuerfreie Betrag («Grundfreibetrag»)¹⁵.

2 Wird diese Form der Besteuerung gewählt oder ist die Einzelperson ohnehin aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig, dann kann das Splitting-Verfahren angewendet werden, wenn:

- sie die Staatsangehörigkeit eines EU- oder anderen EWR-Staates besitzt¹⁶ und
- die gemeinsamen Einkünfte der Ehepartner zu mindestens 90% der deutschen Einkommenssteuer unterliegen oder die anderen Einkünfte geringer sind als der doppelte Grundfreibetrag¹⁷ und
- der Partner seinen Wohnsitz in einem EU- oder anderen EWR-Staat hat¹⁸.

Aufgrund dieser Regelung kann jemand, der seine Einkünfte nahezu ausschliesslich in Deutschland erzielt und gemeinsam mit seinem Partner den Wohnsitz in der Schweiz hat, zwar in Deutschland die unbeschränkte Steuerpflicht beantragen, diese Person hat jedoch keinen Zugang zum Splitting-Verfahren, weil der Partner nicht in einem EU- oder anderen EWR-Staat wohnt.

3 Sachverhalt

Die deutschen Eheleute Ettwein sind beide in Deutschland selbstständig erwerbstätig. Die Ehefrau und Klägerin des Ausgangsverfahrens ist Unternehmensberaterin und ihr Ehemann Kunstmaler. Am 1. August 2007 verlegten sie ihren Wohnsitz von Deutschland in die Schweiz, waren aber weiterhin in Deutschland als Grenzgänger selbstständig erwerbstätig und erzielten dort nahezu ihre gesamten Einkünfte. In der Einkommenssteuererklärung für das Jahr 2008 beantragten die Eheleute die Zusammenveranlagung unter Anwendung des Splitting-Verfahrens und wiesen darauf hin, in der Schweiz kein steuerbares Einkommen erzielt zu haben. Zunächst erliess das Finanzamt einen antragsgemässen Einkommenssteuerbescheid, hob diesen jedoch später mit der Begründung auf, dass eine Zusammenveranlagung unter Anwendung des Splitting-Verfahrens nicht in Betracht komme, da sich ihr Wohnsitz nicht in einem EU- oder anderen EWR-Staat befinde¹⁹. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren klagte die Ehefrau beim Finanzgericht Baden-Württemberg. Das Finanzgericht legte dem EuGH in einem Vorabentscheidungsverfahren²⁰ folgende Auslegungsfrage vor: «Sind die Vorschriften des Abkommens EG-Schweiz [...] dahin auszulegen, dass sie es nicht zulassen, in der Schweiz lebenden Eheleuten, die mit ihren gesamten steuerpflichtigen Einkünften der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland unterliegen, die Zusammenveranlagung unter Berücksichtigung des Splitting-Verfahrens zu verweigern?»²¹

4 Urteil des EuGH

Der EuGH prüfte zuerst, ob das FZA auf die Eheleute Ettwein anwendbar ist. Er führte aus, das FZA sei entgegen der Argumentation der deutschen Regierung und der EU-Kommission im Fall der Diskriminierung aus Gründen der

Staatsangehörigkeit nicht nur dann anwendbar, wenn Staatsangehörige einer Vertragspartei im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei gegenüber Inländern ungleich behandelt würden. Es sei auch möglich, dass sich Staatsangehörige im eigenen Land auf Grundlage des FZA gegen Diskriminierung wehren könnten²².

Sodann eruierte der EuGH die für selbstständige Grenzgänger anwendbare FZA-Bestimmung, Art. 13 Abs. 1 Anhang I FZA, und kam zum Schluss, dass diese auf die Eheleute anwendbar sei. Sie setze lediglich voraus, dass der Wohnort in einem Vertragsstaat und der Ort, wo die selbstständige Erwerbstätigkeit ausgeübt werde, im anderen Vertragsstaat liege. Unerheblich sei, dass die Staatsangehörigkeit mit dem Tätigkeitsstaat übereinstimme²³.

Der EuGH folgte damit nicht der Auffassung der deutschen Regierung und der EU-Kommission, die den Begriff «selbstständiger Grenzgänger» vom Begriff «Selbstständiger» gemäss Art. 12 Abs. 1 Anhang I FZA umfasst sahen. Ein selbstständiger Grenzgänger sei zwar auch ein Selbstständiger, auf selbstständige Grenzgänger seien jedoch andere Vorschriften anwendbar. So benötige der selbstständige Grenzgänger keine Aufenthaltserlaubnis. Den selbstständigen Grenzgängern sei eine eigene Bestimmung gewidmet. Dies zeige, dass sie eine Sonderstellung innerhalb der Selbstständigen innehätten und lasse den Willen erkennen, deren Freizügigkeit und Mobilität zu erleichtern. Dieses Auslegungsergebnis werde auch durch eine weitere Bestimmung im Anhang des FZA (Art. 24 Abs. 1 Anhang I FZA) bestätigt²⁴.

Der EuGH schloss daraus, dass das FZA auf die Eheleute Ettwein anwendbar sei und sich diese als selbstständige Grenzgänger auf den im Anhang des FZA verankerten Grundsatz der Gleichbehandlung (Art. 15 Abs. 1 Anhang I FZA) berufen könnten, der sich auch auf steuerliche Vergünstigungen erstrecke (Art. 15 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1 und 2 Anhang I FZA). Daher könn-

ten selbstständige Grenzgänger gegenüber dem Tätigkeitsstaat dieselben steuerlichen Vergünstigungen geltend machen wie Selbstständige, die dort wohnen²⁵.

Zuletzt prüfte der EuGH, ob der Vorbehalt von Art. 21 Abs. 2 FZA greift²⁶. Nach dieser Bestimmung sei den Vertragsparteien eine steuerlich unterschiedliche Behandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen erlaubt, sofern sie sich nicht in einer vergleichbaren Situation befänden. Zwar befinden sich gebietsansässige und gebietsfremde Personen grundsätzlich nicht in einer vergleichbaren Situation, da die persönliche Steuerkraft des Steuerpflichtigen, die sich aus der Berücksichtigung der Gesamteinkünfte und der persönlichen Ver-

- ¹² Im Jahr 2007 waren es 48,5% der Steuerfälle; Statistisches Bundesamt, Jährliche Einkommensteuerstatistik 2007 vom 21. September 2011, 21.
- ¹³ § 26 Abs. 1 Ziff. 1 EStG-DE.
- ¹⁴ EuGH, Urteil vom 14.2.1995, Rs. C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225.
- ¹⁵ Der Grundfreibetrag liegt in 2013 bei 8'130 EUR p. a. und in 2014 bei 8'395 EUR; er ist gegebenenfalls nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates zu verringern, § 1 Abs. 3 in Verbindung mit § 32a Abs. 1 Ziff. 1 EStG-DE.
- ¹⁶ § 1a Abs. 1 Satz 1 EStG-DE.
- ¹⁷ § 1a Abs. 1 Ziffer 2 Satz 3 in Verbindung mit § 32a Abs. 1 Ziff. 1 EStG-DE.
- ¹⁸ § 1a Abs. 1 Ziffer 2 Satz 2 in Verbindung mit Ziffer 1 Satz 2 EStG-DE.
- ¹⁹ EuGH C-425/11, Rn. 22-24.
- ²⁰ Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABLEU C 83 vom 30. März 2010, 47 ff.; AEUV).
- ²¹ EuGH C-425/11, Rn. 29; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18.4.2013, 3 K 825/13, Rn. 22.
- ²² EuGH C-425/11, Rn. 33.
- ²³ EuGH C-425/11, Rn. 34 und 35.
- ²⁴ EuGH C-425/11, Rn. 36 - 39.
- ²⁵ EuGH C-425/11, Rn. 40 - 43.
- ²⁶ Vgl. dazu und zum Folgenden EuGH C-425/11, Rn. 44 - 49.

hältnisse sowie des Familienstandes ergebe, am leichtesten in seinem Wohnsitzstaat beurteilt werden könne. Wenn die gebietsfremde Person aber in ihrem Wohnsitzstaat keine nennenswerte Einkünfte erziele und ihr zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer im anderen Staat ausgeübten Tätigkeit beziehe, sei der Wohnsitzstaat nicht in der Lage, ihr die entsprechenden Vergünstigungen zu gewähren. In diesem Falle befinde sich die Person hinsichtlich der Einkommenssteuer, insbesondere hinsichtlich der Berücksichtigung ihrer persönlichen Verhältnisse und ihres Familienstandes, in einer vergleichbaren Situation wie der im Tätigkeitsstaat Ansässige, der dort die gleiche Tätigkeit ausübe. Der EuGH schloss unter Heranziehung seiner ständigen Rechtsprechung²⁷ eine Rechtfertigung der Diskriminierung unter Berufung auf Art. 21 Abs. 2 FZA aus. Den Eheleuten Ettwein, die selbstständige Grenzgänger seien, ihre berufliche Tätigkeit im Tätigkeitsstaat (Deutschland) ausübten und dort ihre gesamten Einkünfte erzielten, sei daher die Zusammenveranlagung unter Berücksichtigung des Splitting-Verfahrens zu gewähren und die Versagung im Hinblick auf den Wohnsitz in der Schweiz, verstosse gegen das Diskriminierungsverbot.

Zuletzt fügte der EuGH an, dass eine solche Regelung gegen Ziel und Zweck des FZA – die Freizügigkeit der Personen im Hoheitsgebiet der beteiligten Vertragsparteien zu verwirklichen – zuwiderlaufen würde²⁸.

5 Konsequenzen des Urteils

Um als Grenzgänger i.S.d FZA zu qualifizieren, muss dieser nicht notwendigerweise in einen Nachbarstaat pendeln. Nach der Legaldefinition²⁹ genügt es, wenn dieser mindestens wöchentlich zwischen der Schweiz und einem EU-Mitgliedstaat pendelt.

Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die an die Schweiz angrenzenden Nachbar-

staaten, da sie für Grenzgänger weiterhin praxisrelevanter sein werden. Ein besonderes Augenmerk wird auf Deutschland gelegt.

A Grenzgängerdefinitionen nach FZA und DBA

Die Legaldefinitionen des Grenzgängers nach FZA³⁰ sind deutlich weiter gefasst als die in den massgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen³¹, zumal sie auch den selbstständigen Grenzgänger vorsehen und keine tägliche Rückkehr zum Wohnort fordern. Die im FZA definierten Grenzgängerbegriffe und diejenigen in den DBA stehen nicht auf einer Stufe. Sie präjudizieren diejenigen der DBA nicht – genauso wenig wie umgekehrt –, denn einmal beziehen sie sich auf das «Freizügigkeitsrecht» und das andere Mal auf das Steuerrecht³².

B Selbstständige Grenzgänger, die von der Schweiz in die angrenzenden Nachbarstaaten pendeln

Die Rechtssache Ettwein ist dann von Bedeutung, wenn:

- selbstständige Grenzgänger in der Schweiz ansässig,
- auf dem Hoheitsgebiet eines EU-Mitgliedstaates selbstständig erwerbstätig werden,
- sich dort gegenüber ansässigen selbstständig erwerbstätigen Personen in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden³³,
- aber steuerlich unterschiedlich behandelt werden.

Eine vergleichbare Situation liegt nach ständiger EuGH-Rechtsprechung³⁴ vor, wenn die selbstständigen Grenzgänger ihre wesentlichen Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielen, dieses nach innerstaatlichem Recht besteuert wird und das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats nicht durch die Anwendung des jeweiligen DBA entzogen wird.

Mit Deutschland, Frankreich, Italien und Österreich hat die Schweiz DBA auf Grundlage des

OECD-Musterabkommens abgeschlossen³⁵. Für in der Schweiz ansässige selbstständige Grenzgänger³⁶ kann eine steuerliche Diskriminierung insbesondere dann eintreten, wenn im Tätigkeitsstaat eine Betriebsstätte besteht und dort die nahezu ausschliesslichen Einkünfte erzielt werden³⁷.

Der Betriebsstättenstaat hat das Besteuerungsrecht³⁸ und übt dieses auch aus. Die Schweiz kann die persönlichen Besteuerungsmerkmale mangels eigenen Steuersubstrats nicht mindernd berücksichtigen. Unerheblich ist dabei, dass die Schweiz sowohl nach bilateralem wie nach innerstaatlichem Recht die Freistellungsmethode anwendet³⁹. Massgeblich ist allein, dass es im Tätigkeitsstaat zu einer Diskriminierung der in der Schweiz ansässigen selbstständig erwerbstätigen Person kommt.

Selbstständige Grenzgänger, die in Deutschland, Frankreich, Italien und Österreich ihr nahezu ausschliessliches Einkommen erzielen, können sich auf die Rechtssache Eitwein berufen: Ihnen stehen in den Tätigkeitsstaaten die gleichen steuerlichen Bedingungen wie dort ansässigen selbstständig erwerbstätigen Personen zu. Dies schliesst Vergünstigungen ein, die sich auf Verheiratete oder, soweit im Tätigkeitsstaat vorgesehen, auf eingetragene Lebenspartner beziehen. In Deutschland ist demnach selbstständigen Grenzgängern mit Wohnsitz in der Schweiz das Splitting-Verfahren unter den gleichen Voraussetzungen zu gewähren, wenn sie die Schweizer oder die Staatsangehörigkeit eines EU-Mitgliedsstaates besitzen.

Neben der Anwendung des Splitting-Verfahrens sind diesem Personenkreis auch Sozialabzüge

³¹ Vgl. beispielsweise Art. 15a Abs. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (DBA-CH/DE), SR 0.672.913.62.

³² Marc Enz, Grenzgängerregelungen, Zürich 2012, Rz. 11 und 690.

³³ Die Lehre verwendet für unselbstständige Grenzgänger in dieser Situation den Begriff «virtual resident» bzw. «Quasi-Ansässiger», vgl. statt vieler Peter J. Wattel, *The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law*, CML Rev 1996, 223 ff., 226 ff.; Axel Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: «Konvergenz» des Gemeinschaftsrechts und «Kohärenz» der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, Köln 2002, 493, Fn. 438. Dieser lässt sich auf selbstständige Grenzgänger, die sich in derselben Konstellation befinden, ausdehnen.

³⁴ Vgl. Fn. 27.

³⁵ DBA-CH/DE; Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (SR 0.672.934.91; DBA-CH/FR); Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.945.41; DBA-CH/IT); Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.916.31; DBA-AT/CH).

³⁶ Nach Art. 4 Abs. 1 der jeweils einschlägigen Abkommen.

³⁷ Interessant wäre auch die Frage, ob sich die Rechtssache Eitwein auf andere Konstellationen, beispielsweise auf Künstler und Sportler (Art. 17 OECD-MA) ausdehnen lässt. Dies würde jedoch den Rahmen der Besprechung sprengen, weshalb von einer Prüfung abgesehen wird.

³⁸ Vgl. Art. 7 Abs. 1 aller genannten DBA (DBA-AT/CH; DBA-CH/DE; DBA-CH/FR; DBA-CH/IT).

³⁹ Art. 23 Abs. 1 DBA-AT/CH; Art. 24 Abs. 2 Ziffer 1 DBA-CH/DE; Art. 25 Buchst. B. Ziffer 1 DBA-CH/FR; Art. 24 Ziffer 3 DBA-CH/IT; Art. 6 Abs. 1 DBG.

²⁷ EuGH, Urteil vom 14.2.1995, Rs. C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225; EuGH, Urteil vom 11.8.1995, Rs. C-80/94, Wielockx, Slg. 1995, I-2493; EuGH, Urteil vom 27.6.1996, Rs. C-107/94, Asscher, Slg. 1996, I-3089.

²⁸ EuGH C-425/11, Rn. 50 und 51.

²⁹ Art. 7 Abs. 1 und Art. 13 Abs. 1 Anhang I FZA.

³⁰ Vgl. Fn. 8, 9 und 29.

für bestimmte Zahlungen zu gewähren, die an in der Schweiz wohnhafte Empfänger geleistet werden. Im Einzelnen:

- Unterhaltsaufwendungen für geschiedene und dauernd getrennt lebende Ehegatten⁴⁰,
- Rentenzahlungen aus bestimmten Vermögenübertragungen⁴¹,
- Versorgungsausgleichszahlungen zwischen geschiedenen Ehegatten⁴².

Abzuwarten ist, ob Deutschland für das schweizerisch-deutsche Verhältnis zusätzlich vorsieht, dass die zeitlichen Voraussetzungen – so wie sie im FZA für den Grenzgängerstatus definiert sind – eingehalten werden müssen⁴³. Dann müssten selbstständige Grenzgänger in der Regel täglich oder mindestens wöchentlich an ihren Wohnort in der Schweiz zurückkehren.

C Exkurs: Grenzgänger, die von der Schweiz nach Liechtenstein pendeln

Für Grenzgänger nach Liechtenstein gelten andere Rahmenbedingungen. Liechtenstein ist nicht Vertragspartner des FZA. Vielmehr gelten die Regelungen des EFTA-Übereinkommens⁴⁴. Danach soll der freie Personenverkehr zwischen den Mitgliedsstaaten sichergestellt werden und durch die Mitgliedsstaaten sollen die gleichen Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen wie für Inländer eingeräumt werden⁴⁵. Auch ist eine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit nicht zulässig⁴⁶. Schliesslich ist vereinbart, dass die Mitgliedsstaaten in diesem Zusammenhang alle erforderlichen Massnahmen treffen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der EU Anwendung finden, so wie sie in den EWR und in das FZA aufgenommen wurden⁴⁷.

Die Rechtsprechung zu Begriffen des Unionsrechts bis zum 21. Juni 2009 ist zu berücksichtigen⁴⁸. Die Regelungen zu selbstständigen und abhängig beschäftigten Grenzgängern sowie

das Gebot ihrer Gleichbehandlung im EFTA-Übereinkommen entsprechen im Wesentlichen den Regelungen des FZA⁴⁹.

Mit Liechtenstein besteht kein vollumfängliches DBA i.S. des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, sondern lediglich ein Steuerabkommen, das bestimmte Aspekte abdeckt⁵⁰. Das Abkommen enthält keine umfassenden Bestimmungen, die das Besteuerungsrecht in Bezug auf die selbstständig Erwerbenden beschränken⁵¹. In der typischen Konstellation, dass die selbständige Person eine Betriebsstätte in Liechtenstein unterhält, ist jedoch allein aufgrund nationalem Rechts die steuerliche Situation vergleichbar mit der von DBA-Staaten: Liechtenstein nimmt in diesem Fall eine beschränkte Steuerpflicht auf den inländischen Erwerb an⁵². In der Schweiz sind die Einkünfte aus der ausländischen Betriebsstätte nicht steuerpflichtig⁵³.

Auch wenn das EFTA-Übereinkommen keine dem FZA entsprechende Präambel aufweist, kann aufgrund des expliziten Verweises auf die unionsrechtlichen Regelungen und des FZA davon ausgegangen werden, dass die vorliegende Rechtsprechung auch im Verhältnis zu Liechtenstein vollumfänglich anzuwenden ist. Liechtenstein muss somit gewährleisten, dass selbstständigen Grenzgängern mit Wohnsitz in der Schweiz die gleichen Vergünstigungen wie in Liechtenstein ansässigen selbstständig erwerbstätigen Personen zu Gute kommen.

D Abhängig beschäftigte Grenzgänger, die von der Schweiz in die angrenzenden Nachbarstaaten pendeln

1 Ausweitung des Urteils

Es stellt sich sodann die Frage, ob sich das Urteil in der Rechtssache Ettwein auf abhängig beschäftigte Grenzgänger ausweiten lässt. Der Wortlaut der Legaldefinitionen der selbstständigen⁵⁴ und

der abhängig beschäftigten⁵⁵ Grenzgänger im Anhang I FZA ist inhaltlich deckungsgleich, lediglich bezieht sich erstere auf selbstständig Erwerbstätige und letztere auf Arbeitnehmer. Folglich ist das vorliegende EuGH-Urteil analog auf abhängig beschäftigte Grenzgänger anwendbar⁵⁶. Damit sind ebenso abhängig beschäftigte Grenzgänger – auch wenn sie die Staatsangehörigkeit des Tätigkeitsstaates aufweisen – vom Schutzbereich des FZA erfasst. Ein abhängig beschäftigter Grenzgänger kann sich damit wie ein selbstständiger Grenzgänger⁵⁷ und unabhängig davon, ob er die Staatsangehörigkeit des Tätigkeitsstaates aufweist, auf das in Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA verankerte Diskriminierungsverbot berufen, sofern er sich im Tätigkeitsstaat hinsichtlich der Einkommensteuer objektiv in einer vergleichbaren Situation befindet.

2 Auswirkungen der Ausweitung

Die analoge Anwendbarkeit des vorliegenden Urteils auf abhängig beschäftigte Grenzgänger wirft die weiterführende Frage auf, inwieweit diese Auswirkungen auf die umliegenden EU-Mitgliedstaaten und den EFTA-Mitgliedstaat Liechtenstein hat.

Wie bereits dargelegt, stimmt die Grenzgängerverdefinition für abhängig beschäftigte Grenzgänger im FZA mit derjenigen für unselbstständige Grenzgänger in den jeweiligen DBA – vorausgesetzt das jeweilige DBA enthält eine Grenzgängerregelung⁵⁸ – nicht überein. Enthält das DBA eine Grenzgängerregelung, geht diese als *lex specialis* der allgemeinen Arbeitnehmerbestimmung von Art. 15 OECD-MA vor⁵⁹. Ein abhängig beschäftigter Grenzgänger i.S.d. FZA kann damit entweder Grenzgänger i.S. eines DBA sein oder unter die Art. 15 OECD-MA nachgebildete allgemeine DBA-Bestimmung fallen.

Um sich als in der Schweiz ansässige und im Tätigkeitsstaat unselbstständig erwerbstätige Person auf das vorliegende Urteil berufen zu können, muss die Grenzgängerqualifikation i.S.d. FZA

⁴⁰ § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG-DE, analog § 1a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG-DE.

⁴¹ § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG-DE, analog § 1a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG-DE.

⁴² § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1b EStG-DE, analog § 1a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1b EStG-DE.

⁴³ Art. 7 Abs. 1 und Art. 13 Abs. 1 Anhang I FZA.

⁴⁴ Übereinkommen zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA). Abgeschlossen in Stockholm am 4. Januar 1960; konsolidierte Fassung des Vaduzer Abkommens vom 21. Juni 2001 (SR 0.632.31; EFTA-Übereinkommen).

⁴⁵ Art. 20 EFTA-Übereinkommen.

⁴⁶ Art. 2 Anhang K des EFTA-Übereinkommens.

⁴⁷ Art. 16 Abs. 1 Anhang K des EFTA-Übereinkommens.

⁴⁸ Art. 16 Abs. 2 Anhang K des EFTA-Übereinkommens.

⁴⁹ Art. 7 Anlage 1 zu Anhang K des EFTA-Übereinkommens entspricht im Wesentlichen Art. 7 Anhang I FZA; Art. 9 Anlage 1 zu Anhang K des EFTA-Übereinkommens entspricht im Wesentlichen Art. 9 Anhang I FZA; Art. 12 Anlage 1 zu Anhang K des EFTA-Übereinkommens entspricht im Wesentlichen Art. 13 Anhang I FZA; Art. 14 Anlage 1 zu Anhang K des EFTA-Übereinkommens entspricht im Wesentlichen Art. 15 Anhang I FZA.

⁵⁰ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen (SR 0.672.951.43; StA-CH/LI).

⁵¹ Lediglich für Zinsen aus Grundpfandrechten, die einer Betriebsstätte zuzurechnen sind, besteht eine Zuweisungsnorm; Art. 4 Abs. 2 StA-CH/LI.

⁵² Art. 6 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5 lit. b Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern in Liechtenstein.

⁵³ Art. 6 Abs. 1 DBG.

⁵⁴ Art. 13 Abs. 1 Anhang I FZA.

⁵⁵ Art. 7 Abs. 1 Anhang I FZA; vgl. die nahezu wortgleiche Bestimmung in Art. 7 Anhang K – Anlage 1 EFTA-Übereinkommen, die nachfolgenden Ausführungen gelten daher auch für abhängig beschäftigte liechtensteinische Grenzgänger.

⁵⁶ Gl. A.: Adrian Cloer/Nina Vogel, Ausdehnung der Schumacker-Rechtsprechung auch auf Schweizer Grenzgänger, Der Betrieb, 1141 ff., 1142.

⁵⁷ Art. 15 Abs. 2 Anhang I FZA verweist auf Art. 9 Anhang I FZA.

⁵⁸ Das DBA-AT/CH enthält bspw. keine Grenzgängerregelung mehr.

⁵⁹ Marc Enz, Grenzgängerregelungen, Zürich 2012, Rz. 221.

bejaht sein und sie muss sich durch Besteuerung des vollständigen oder nahezu vollständigen Einkommens in einer vergleichbaren Situation wie der im Tätigkeitsstaat Ansässige befinden. Darüber hinaus darf das DBA dem Tätigkeitsstaat – sei es aufgrund der DBA-Grenzgänger- oder der allgemeinen Arbeitnehmerbestimmung – das Besteuerungsrecht nicht entziehen.

Keine Auswirkungen hat das Urteil damit auf unselbständige Grenzgänger, die in der Schweiz ansässig sind und nach Deutschland pendeln, da das DBA-CH/DE das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuweist (Art. 15a Abs. 1 DBA-CH/DE). Ebenfalls keine Auswirkungen hat das Urteil auf Grenzgänger, die in den acht Grenzkantonen⁶⁰ ansässig sind und nach Frankreich pendeln, da auch hier das Besteuerungsrecht ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen wird⁶¹. Auf nach Liechtenstein pendelnde unselbständige Grenzgänger wirkt sich das Urteil ebenfalls nicht aus, da die Grenzgängerregelung für privatrechtlich unselbständig erwerbstätige Grenzgänger und für in öffentlich-rechtlichen Institutionen unselbständig erwerbstätige Grenzgänger, an denen beide Vertragsstaaten beteiligt sind, das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuweist⁶².

Dagegen können sich unselbständige Grenzgänger, wenn sie in Frankreich arbeiten und in Genf oder in einem anderen Kanton als in den acht Grenzkantonen⁶³ ansässig sind, auf das vorliegende Urteil berufen, da das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat nicht entzogen wird⁶⁴. Dasselbe gilt für unselbständige Grenzgänger, die in Italien⁶⁵, Österreich⁶⁶ oder in einer öffentlich-rechtlichen Institution in Liechtenstein arbeiten, an der keine gemeinsame finanzielle Beteiligung der Vertragsstaaten, politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften besteht⁶⁷.

Abhängig beschäftigte Grenzgänger nach FZA, die nicht unter eine der oben genannten speziellen Grenzgängerbestimmung fallen, können sich meist dennoch auf die Rechtssache Ettwein

berufen. Art. 15 OECD-MA bzw. die in den DBA nachgebildeten Bestimmungen weisen das Besteuerungsrecht nach Absatz 1 dem Tätigkeitsstaat zu, sofern nicht die Monteurklausel nach Absatz 2 anzuwenden ist. Da sich Grenzgänger i.S.d. FZA jedoch regelmässig mehr als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhalten und der Arbeitgeber dort ansässig ist, dürfte die Monteurklausel in der Regel nicht zur Anwendung kommen.

6 Fazit

Der EuGH geht bei den selbstständigen Grenzgängern wie das Bundesgericht⁶⁸ bei den abhängig beschäftigten Grenzgängern davon aus, dass sich quasiansässige selbstständige Grenzgänger gegen steuerrechtliche Diskriminierungen im eigenen Land wehren können⁶⁹.

Diese übereinstimmende Auslegung des FZA erstaunt vor dem Hintergrund der bisher ergangenen EuGH-Rechtsprechung⁷⁰, bei welcher der EuGH wiederholt betonte, dass die Auslegung der unionsrechtlichen Bestimmungen über den Binnenmarkt nicht automatisch auf das FZA übertragen werden könne – sofern dies nicht im FZA selbst ausdrücklich vorgesehen sei – da die Schweiz dem Binnenmarkt der Union nicht beigetreten sei.

Möglich war das Urteil insbesondere dadurch, dass der EuGH die Präambel des FZA zur Auslegung hinzuzog und auf diesem Weg den sog. «acquis»⁷¹ auf das FZA anwandte.

Der Grenzgängerbegriff des FZA ist relativ weit gefasst, umfasst auch selbstständig Erwerbstätige und deckt – über die angrenzenden Nachbarstaaten hinaus – alle EU-Mitgliedstaaten ab. Unseres Erachtens gilt gleiches für die EFTA-Staaten. Zu beachten ist, dass die Grenzgängerbegriffe nach FZA einerseits und DBA bzw. dem Steuerabkommen mit Liechtenstein andererseits weder deckungsgleich sind, noch sich gegenseitig präjudizieren.

Die Grenzgänger können sich gegenüber den Abkommensstaaten auf eine diskriminierungsfreie

Besteuerung berufen, sofern sie ihre Einkünfte im Wesentlichen im Tätigkeitsstaat erzielen und zwischenstaatliche Abkommen das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat nicht entziehen.

Die EU-/EFTA-Staaten haben, wenn sie Tätigkeitsstaat sind, ihr nationales Steuerrecht dahingehend anzupassen, dass eine steuerliche Diskriminierung von in der Schweiz ansässigen Grenzgängern, die ihr gesamtes oder nahezu gesamtes Einkommen im Tätigkeitsstaat erzielen,

ausgeschlossen ist. Unter dieser Prämisse muss Deutschland den betroffenen Grenzgängern sowohl das Splitting-Verfahren als auch bestimmte andere Sozialabzüge gewähren. Abzuwarten bleibt, ob der deutsche Gesetzgeber diese Vergünstigungen tatsächlich nur den Grenzgängern gewährt unter der Voraussetzung der täglichen oder mindestens wöchentlichen Rückkehr in die Schweiz oder darüber hinaus geht.

⁶⁰ Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura.

⁶¹ Art. 1 der Vereinbarung zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern vom 11. April 1983, BBl 1983 II, 535 ff.

⁶² Art. 5 Abs. 2 und Art. 7 Abs. 2 StA-CH/LI.

⁶³ Siehe Fn. 60.

⁶⁴ Art. 17 DBA-CH/FR.

⁶⁵ Art. 15 Abs. 4 DBA-CH/IT i.V.m. Art. 1 der Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden vom 3. Oktober 1974 (SR 0.642.045.43), BBl 1975 II, 345 ff.

⁶⁶ Art. 15 DBA-AT/CH.

⁶⁷ Art. 7 Abs. 1 und 2 StA-CH/LI; zu dieser Sonderbestimmung vgl. Marc Enz, Grenzgängerregelungen, Zürich 2012, Rz. 463 ff.

⁶⁸ BGE 136 II 241 E. 15.1 und 15.2; bezüglich Literatur vgl. Fn. 6.

⁶⁹ A. A. Christa Tobler, Der Genfer Quellensteuerentscheid des Bundesgerichts – im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH zum Freizügigkeitsabkommen, SZIER 2011, 389 ff.

⁷⁰ EuGH, Urteil vom 12.11.2009, Rs. C-351/08, Grimme, Slg. 2009, I-10777, Rn. 29; EuGH, Urteil vom 11.02.2010, Rs. C-541/08, Fokus Invest, Slg. 2010, I-1025, Rn. 28.

⁷¹ Unionsrechtlicher Besitzstand, gemeint ist der EU-Besitzstand, d.h. die Gesamtheit aller Rechtsvorschriften und Standards der EU.

Eine Stelle zu vergeben?

Steuer Revue-
Abonnenten
inserieren 2013/2014
einmalig mit
20% Rabatt!

Hier finden Sie
Fach- und Führungskräfte!

Steuer Revue
Revue fiscale



steuerportal.ch

Online/Print-Kombination
CHF 1220.– CHF 976.–

Reine Onlineschaltung
CHF 500.– ab CHF 400.–

- 30 Tage auf Steuerportal.ch
- 30 Tage auf Monster.ch
- Ein Inserat in der Steuer Revue (ganze Seite)

Weitere Informationen und Angebote jederzeit unter
Steuerportal.ch/Jobs