



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Zuzugsbesteuerung natürlicher Personen -
Rechtsvergleichende Analyse und Steuerpolitische Strategien“**

Dissertation vorgelegt von Anna-Lisa Müller-Nagel

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof

Institut für Finanz- und Steuerrecht

I.

Die sich immer schneller entwickelnde Globalisierung beeinflusst auch das Steuerrecht und führt zu ständigen Neuerungen auf diesem Rechtsgebiet. Steuerlicher Standortwettbewerb spielt diesbezüglich eine große Rolle.

Steuerwettbewerb findet dann statt, wenn ein Staat bestimmte Steuerregimes oder begünstigende Steuerregelungen gewährt, um ausländische Investoren anzuziehen oder die Wettbewerbsfähigkeit der heimischen Betriebe zu steigern, wodurch wiederum die wirtschaftliche Lage und der Wohlstand des Staates verbessert werden sollen. Steuerwettbewerb ließe sich damit auch als Standortwettbewerb beschreiben, der mit steuerlichen Normen ausgetragen wird. Es geht aber auch um Änderungen des Steuerrechts in einem Land, die Konsequenzen für die Steuereinnahmen eines anderen Landes haben.

Steuerwettbewerb an sich stellt kein Problem dar, solange es sich nicht um schädlichen Steuerwettbewerb handelt. Zu den Auswirkungen schädlichen Steuerwettbewerbs finden sich zahlreiche Abhandlungen und Diskussionen in der deutschen sowie internationalen Literatur. Hingegen gibt es weit weniger Arbeiten zu den möglichen positiven Effekten eines fairen Steuerwettbewerbs.

Sofern eine Beschäftigung in Rechtsprechung oder Literatur mit diesem Themenkomplex erfolgt, lässt sich konstatieren, dass es dabei fast immer um Regelungen geht, die auf juristische Personen anwendbar sind. Dies liegt daran, dass fast alle Maßnahmen oder Regelungen, die innerhalb Europas, aber auch weltweit zur Verbesserung der Standortattraktivität eines Landes mittels Steuerwettbewerbs eingesetzt werden, auf juristische Personen zugeschnitten sind.

Regelungen, die Vergünstigungen für natürliche Personen vorsehen, sind nur wenig verbreitet und werden noch weniger in der steuerrechtlichen Literatur behandelt. Mit der Form des Wettbewerbs durch Sonderregelungen für natürliche Personen hat sich die Literatur bisher kaum beschäftigt, was auch daran liegen mag, dass in Deutschland eine spezielle Sonderregelung für Zuzügler nicht besteht. Gerade eine rechtsvergleichende Analyse der verschiedensten im europäischen Raum existierenden Maßnahmen von Zuzugsstaaten, wie sie im Rahmen dieser Abhandlung vorgenommen wird, findet sich in der bisherigen deutschen wie europäischen Literatur nicht. Zwar existieren wesentlich mehr Regelungen, die im Bereich der Unternehmensbesteuerung zum Standortwettbewerb beitragen, was deren Bedeutung für Rechtsprechung und Literatur erklärt. Allerdings ist nicht zu vernachlässigen, welche Bedeutung Maßnahmen auf dem Gebiet der natürlichen Personen im steuerlichen Standortwettbewerb haben können. Allein die Tatsache, dass in vielen anderen europäischen Ländern Sonderregelungen für Zuzügler bestehen, spricht dafür, dass auch diese Maßnahmen einen gewissen Effekt im Steuerwettbewerb aufweisen. Die beschriebene Lücke in der deutschen sowie internationalen Literatur soll mit der vorliegenden Arbeit geschlossen werden.

II.

Die vorgelegte Arbeit befasst sich mit Regelungen, die steuerliche Begünstigungen für natürliche Personen bei Zuzug vorsehen und gliedert sich in fünf Teile.

In einer Einleitung wird zunächst der Forschungsgegenstand genauer definiert und eingegrenzt, mit einem besonderen Blick auf die Tatsache, dass es sich um Regelungen handelt, die auf natürliche Personen und nicht auf juristische Personen Anwendung finden. Außerdem wird eine kurze Abgrenzung zu Maßnahmen von Wegzugsstaaten vorgenommen.

Des Weiteren wird im Rahmen einer Kurzzusammenfassung grob dargelegt, wie sich die Arbeit gliedert und welche Aspekte der untersuchten Regelungen genauere Betrachtung finden.

Im ersten Teil der Arbeit werden die einzelnen zu untersuchenden Sonderregelungen im Detail dargestellt und zwar gegliedert in Sonderregelungen auf den Zuzug (solche die im Zeitpunkt des Zuzugs Anwendung finden) und Sonderregelungen nach dem Zuzug (solche die in der Phase nach dem Zuzug zur Anwendung kommen).

Der zweite Teil thematisiert die Frage, ob die dargestellten Regelungen überschießende Vorteile gewähren oder lediglich eine neutralisierende Wirkung aufweisen. Hierzu wird ein allgemeiner Vergleichsmaßstab festgelegt, um sodann die einzelnen Regelungen hinsichtlich dieser Frage zu überprüfen.

Im dritten Teil der Arbeit werden die Gemeinsamkeiten und Unterschiede der einzelnen Regelungen dargelegt und verglichen. Insbesondere erfolgt eine genauere Betrachtung der einzelnen Funktionen der Regelungen, ihrer genauen Ausgestaltungen, der Anwendungsbereiche und Voraussetzungen für die Inanspruchnahme, ihrer Zielsetzungen sowie der etwaigen wirtschaftlichen Auswirkungen. Des Weiteren werden Gründe für die gefundenen Unterschiede und Gemeinsamkeiten aufgezeigt.

Der vierte Teil der Arbeit behandelt ausführlich etwaige Probleme der dargestellten Sonderregelungen mit dem Unionsrecht, DBA-Recht und nationalem Verfassungsrecht. Hierbei liegt ein besonderes Augenmerk auf der Frage nach der Vereinbarkeit mit den EU-Grundfreiheiten, mit dem EU-Beihilfenrecht (Art. 107 AEUV), mit dem EU-Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, mit Art. 24 des OECD-Musterabkommens, sowie mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Die Arbeit schließt mit einem fünften Teil, in welchem die Frage thematisiert wird, ob die Einföhrungs eines Sonderregimes als Anreiz für zukünftige Zuzügler auch in Deutschland möglich und wünschenswert wäre und wie eine solche Regelung ausgestaltet sein könnte.

1.

Die Einleitung der Arbeit nimmt eine Gegenüberstellung der Begriffe *schädlicher Steuerwettbewerb* und *fairer Steuerwettbewerb* vor und erläutert die Zielsetzung sowie den konkreten Forschungsgegenstand dieser Arbeit. Es wird dargelegt, welche Regelungen im Rahmen der Zuzugsbesteuerung und- begünstigung genauer zu betrachten sind. Dies sind nur solche Regelungen, die auf natürliche Personen Anwendung finden (wobei sogenannte Grenzgängerregelungen ausgenommen sind), aber entweder tatsächliche Vorteile für den Steuerpflichtigen mit sich bringen oder auch nur eine neutralisierende Wirkung aufweisen und die entweder im Moment des Zuzugs eingreifen oder in der Zeit nach dem Zuzug zur Anwendung kommen. Des Weiteren wird geklärt, ob unter Zuzüglern nur sogenannte „expatriates“ zu verstehen sind und ob es sich bei Zuzüglern um ausländische Staatsangehörige handeln muss. Die Einleitung enthält zudem eine Abgrenzung zu Maßnahmen, die Wegzugsstaaten zur Sicherung ihres Steueraufkommens ergreifen. Hierbei werden insbesondere § 6 AStG und § 2 AStG angesprochen. Des Weiteren erfolgt eine Betrachtung des Begriffs „Steuroasen“ und dessen Abgrenzung zu den Begriffen „Steuervergünstigung“ und „steuerliche Zuzugsbegünstigung“.

Den Abschluss der Einleitung bildet eine Kurzzusammenfassung, welche die Grobgliederung der Arbeit skizziert.

2.

Im ersten Teil der Arbeit werden zuvorderst die Sonderregelungen auf den Zuzug dargestellt. Hierunter sind Regelungen zu verstehen, die im Zeitpunkt des Zuzugs eingreifen, danach jedoch keine Anwendung mehr finden. Zunächst erfolgt eine genaue Betrachtung von § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG, der Methode des „step-up“, welche als Maßnahme der Zuzugsbesteuerung auch in Deutschland besteht. Die Funktionsweise dieser Regelung wird erläutert, sowie deren historische Entwicklung. Sodann werden die „step-up“ Methoden in Dänemark, den Niederlanden, Kanada und Österreich, sowie die Anrechnungsmethode als Alternative zum „step-up“ kurz skizziert und erläutert. Im Anschluss wird kurz angerissen, was die Gewährung des „step-up“ ohne vorherige Wegzugsbesteuerung bedeutet, wie es zu einer Doppelnichtbesteuerung bei Anwendung von Sonderregelungen auf den Zuzug kommen kann und an welchen Stellen der „step-up“ außerhalb des EStG verankert wird. Zuletzt erfolgen im Rahmen der Sonderregelungen auf den Zuzug eine Betrachtung ihrer wirtschaftlichen Konsequenzen sowie eine kurze Stellungnahme hierzu.

Sodann werden die Sonderregelungen nach dem Zuzug ausführlich dargestellt und zwar unterteilt in dauerhafte Sonderregelungen und temporäre Sonderregelungen. Im Rahmen der ersten Gruppe werden die Pauschalbesteuerung in der Schweiz, das „Non-Dom“-Regime in Großbritannien und die Zuzugsbegünstigung in Österreich betrachtet. Im Rahmen der zweiten Gruppe werden die Sonderregelungen in Portugal, Spanien, Belgien, den Niederlanden, Frankreich, Dänemark, Schweden und Luxemburg, sowie die Pauschalbesteuerung in Deutschland bis zum Jahre 1989 und der Gesetzesantrag in Deutschland für eine Vorzugsbesteuerung ausländischer Spitzenarbeitskräfte aus dem Jahre 2003 dargelegt. Hierbei werden jeweils die historische Entwicklung der einzelnen Regelung, die Voraussetzungen für ihre Inanspruchnahme, die jeweilige konkrete Funktionsweise, etwaige Eigenheiten des jeweiligen nationalen allgemeinen Steuerrechts, sowie die jeweiligen wirtschaftlichen Konsequenzen (sowohl für den einzelnen Steuerpflichtigen als auch für den entsprechenden Zuzugsstaat) genauer beleuchtet.

Näher skizziert werden beispielsweise hinsichtlich der Voraussetzungen einer Regelung im Rahmen des persönlichen Anwendungsbereiches die Staatsangehörigkeit, die Tätigkeit bzw. der Status eines Steuerpflichtigen und der Status der (fiktiven) Nicht-Ansässigkeit, sowie etwaige Voraussetzungen an den Arbeitgeber des Steuerpflichtigen. Des Weiteren liegt jeweils ein besonderes Augenmerk auf der Funktionsweise der einzelnen Begünstigung, insbesondere im Zusammenspiel oder gerade im Gegensatz zur jeweiligen ordentlichen Besteuerung im entsprechenden Land.

3.

Im Zweiten Teil der Arbeit beschäftigt sich die Verfasserin mit der Frage, ob die dargestellten Sonderregelungen überschießende Vorteile gewähren oder lediglich eine neutralisierende Wirkung entfalten. Hierzu wird zunächst ein allgemeiner Vergleichsmaßstab festgelegt und sodann jede einzelne Sonderregelung auf die gestellte Frage hin überprüft. Anhand einer kurzen vergleichenden Betrachtung am Ende des Zweiten Teils werden die entsprechenden Überprüfungsergebnisse dargestellt.

4.

Im dritten Teil der Arbeit erfolgt eine ausführliche vergleichende Betrachtung der jeweiligen Gemeinsamkeiten und Unterschiede der einzelnen Regelungen im Verhältnis zueinander.

Hierbei werden vorangestellt zunächst die allgemeinen wirtschaftlichen Auswirkungen von Zuzugsbegünstigungen dargelegt. Im Rahmen dessen geht die Verfasserin nochmals im Detail auf den Begriff „Steuerwettbewerb“ ein, unterscheidet zwischen „horizontalem“ und „vertikalem“, zwischen „outbound“ und „inbound“, sowie zwischen „aktivem“ und „passivem“ Steuerwettbewerb, um sodann den Fokus auf den aktiven, horizontalen, inbound Steuerwettbewerb zu setzen. Im Anschluss folgt die eingehende Betrachtung des Begriffs „Standortwettbewerb“, welcher in Bezug zu den dargestellten Sonderregelungen für Zuzügler gesetzt wird. Etwaige Auswirkungen von Standortwettbewerb anhand steuerlicher Sonderregelungen für Zuzügler werden herausgearbeitet. Zuletzt wird die Interdependenz der einzelnen Maßnahmen zwischen verschiedenen Staaten dargestellt, denn die Gewährung von steuerlichen Vorteilen bzw. Begünstigungen in einem Land kann Einnahmekonsequenzen in einem anderen Land zur Folge haben. Es werden aber nicht nur die etwaigen negativen Auswirkungen betrachtet, sondern die positiven Effekte von Standortwettbewerb mittels Steuerwettbewerb herausgestellt.

In einem zweiten Schritt werden die Zielsetzungen der Maßnahmen verglichen. Dabei erfolgt zunächst die grobe Unterscheidung der Zielsetzungen von Sonderregelungen auf den Zuzug im Vergleich zu Sonderregelungen nach dem Zuzug und sodann der Vergleich von Sonderregelungen nach dem Zuzug untereinander, sofern diese in ihrer Wirkweise (nur neutralisierende Wirkung oder Gewährung eines tatsächlichen Vorteils) unterschiedlich sind.

Anschließend werden die persönlichen Anwendungsbereiche der Regelungen, (konkret das Merkmal der Tätigkeit des Zuzüglers und das Merkmal der Staatsangehörigkeit), die zeitlichen Anwendungsbereiche, die sachlichen Anwendungsbereiche (insbesondere durch Darstellung der begünstigten Einkunfts- und Steuerarten und die entsprechende Einordnung der jeweiligen Regelungen) und die jeweilige Art der Vergünstigung herausgearbeitet und miteinander verglichen.

Abschließend werden Gründe für die festgestellten Unterschiede und Gemeinsamkeiten dargelegt und aufgezeigt.

5.

Der vierte Teil der Arbeit gibt zunächst einen Überblick, in welchen Bereichen des Europarechts, des DBA-Rechts und des nationalen Verfassungsrechts überhaupt Probleme mit Sonderregelungen für Zuzügler möglich erscheinen.

Hierbei wird vorangestellt erläutert, ob im Rahmen der Vereinbarkeitsprüfungen immer nur der Zuzugsstaat isoliert zu betrachten ist, oder ob auf der jeweiligen Tatbestandsebene auch miteinbezogen werden muss, welche Maßnahmen der Wegzugsstaat zuvor ergriffen hat. Die Verfasserin vertritt diesbezüglich die Ansicht, dass die Situation im und die Maßnahmen des Wegzugsstaats zur Prüfung mit herangezogen werden müssen.

Sodann werden die möglichen Problembereiche skizziert, nämlich die EU-Grundfreiheiten, das EU-Beihilfenrecht, der EU-Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (der trotz seiner Ausrichtung auf die Unternehmensbesteuerung als relevant angesehen wird), die Empfehlungen der OECD, das DBA - Recht (in Form der Vereinbarkeit mit Art. 24 OECD - Musterabkommen sowie mit Blick auf den Begriff der Ansässigkeit bei Inanspruchnahme einer Sonderregelung), sowie das jeweilige nationale Verfassungsrecht mit besonderem Augenmerk auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Anschließend erfolgt die konkrete Vereinbarkeitsprüfung der jeweiligen Sonderregelungen mit vorgenanntem höherrangigem Recht.

Hinsichtlich der Überprüfung am Maßstab der EU-Grundfreiheiten vertritt die Verfasserin die Auffassung, dass der „step-up“ in seiner konkreten Ausgestaltung gemäß § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG („Vergleichbarkeitserfordernis“) als unvereinbar mit den Grundfreiheiten anzusehen ist. Im Rahmen der Vereinbarkeitsprüfung der Sonderregelungen nach dem Zuzug mit den EU-Grundfreiheiten werden die umgekehrte Inländerdiskriminierung und die Unionsbürgerschaft thematisiert, wobei im Ergebnis die Vereinbarkeit bejaht wird.

Bei der Prüfung der Vereinbarkeit mit EU-Beihilfenrecht (Art. 107 Abs. 1 AEUV) werden die einzelnen Tatbestandsmerkmale dargestellt und überprüft. Im Anschluss vertritt die Verfasserin die Auffassung, dass die Sonderregelungen in Belgien, Luxemburg und den Niederlanden als unvereinbar mit Art. 107 Abs. 1 AEUV anzusehen sind.

Bei der Vereinbarkeitsprüfung mit dem Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung wird ausführlich auf die objektiven und subjektiven Merkmale einer schädlichen Regelung im Sinne des Kodex eingegangen. Im Ergebnis sieht die Verfasserin keine der dargestellten Sonderregelungen als unvereinbar mit dem Verhaltenskodex an. Auch werden die Sonderregelungen als vereinbar mit der OECD-Empfehlung betrachtet.

Die Prüfung der Vereinbarkeit mit Art. 24 OECD - Musterabkommen (Staatsangehörigendiskriminierungsverbot) führt ebenfalls zu dem Ergebnis, dass keine der Sonderregelungen gegen Art. 24 OECD - MA verstößt. Die Betrachtung der Problematik des Begriffs „Ansässigkeit“ bei Inanspruchnahme einer Sonderregelung wird in Abhängigkeit zu Art. 4 Abs. 1 Satz 2 OECD - MA gesetzt und genauer beleuchtet.

Im Rahmen der Vereinbarkeitsprüfung mit nationalem Verfassungsrecht liegt das Hauptaugenmerk auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Hierbei wird maßgeblich die Unterscheidung zwischen Regelungen, die lediglich eine neutralisierende Wirkung aufweisen und Regelungen, die einen tatsächlichen steuerlichen Vorteil gewähren, herangezogen, um eine konkrete Überprüfung der Vereinbarkeit der jeweiligen Sonderregelung im Einzelfall vornehmen zu können.

6.

Die Arbeit schließt mit dem fünften Teil der Arbeit, welcher anhand der zuvor erfolgten Darstellung der einzelnen Sonderregelungen für Zuzügler, deren Vergleich miteinander, sowie deren Überprüfung hin auf ihre Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht, erörtert, ob es möglich und sinnvoll - wenn nicht gar wünschenswert - wäre eine Sonderregelung für Zuzügler auch in Deutschland einzuführen und wie eine solche Regelung konkret ausgestaltet werden könnte, insbesondere im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht und die gewünschten Zielsetzungen einer solchen Regelung.