Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
NIILO JÄÄSKINEN
vom 18. Oktober 2012 [1]

Rechtssache C-425/11

Katja Ettwein
gegen
Finanzamt Konstanz

(Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Baden-Württemberg [Deutschland])

„Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit — Direkte Besteuerung von selbständigen Grenzgängern — Versagung eines steuerlichen Vorteils in einem Mitgliedstaat wegen Wohnsitzverlegung — Ausschluss von in der Schweiz wohnhaften Eheleuten von der Erleichterung bei der gemeinsamen Besteuerung (Ehegattensplitting), die für in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums Ansässige gilt — Gleichbehandlung“

I – Einleitung

1. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen wird der Gerichtshof ersucht, die einschlägigen Bestimmungen des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit [2] (im Folgenden: Abkommen EG–Schweiz), insbesondere die Bestimmungen über Selbständige, auszulegen. Konkret möchte das Finanzgericht Baden-Württemberg (Deutschland) vom Gerichtshof wissen, ob dieses Abkommen einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats der Europäischen Union entgegensteht, nach der Eheleuten, die Staatsangehörige dieses Staats sind, in diesem Staat als Selbständige erwerbstätig sind und dort fast mit ihrem gesamten steuerbaren Einkommen der Einkommensteuer unterliegen, ein nach dieser Regelung anerkannter Steuervorteil versagt wird, weil sie ihren privaten Wohnsitz in die Schweiz verlegt haben.

2. Aus den Vorschriften der streitigen Regelung ergibt sich nämlich, dass die Splitting-Regelung für die Ehegatten einen Steuervorteil darstellt, wenn das von einem der beiden Ehegatten erzielte Einkommen deutlich über dem des anderen liegt. Diese Regelung wurde eingeführt, um die Steuerprogression bei der Einkommensteuer zu mildern [3]. Dabei werden die Gesamteinkünfte der Ehegatten zusammengerechnet und danach fiktiv jedem Ehegatten zu 50 % zugerechnet und entsprechend besteuert. Bezieht einer der Ehegatten ein hohes und der andere ein niedriges Einkommen, so nivelliert das Splitting die Besteuerungsgrundlage und mildert die Progression der Einkommensteuer.

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — Am 21. Juni 1999 in Luxemburg unterzeichnetes Abkommen (ABl. 2002, L 114, S. 6).

3 — Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, Slg. 1995, I-225, Randnr. 7).

3. Diese Regelung ist jedoch nur dann anwendbar, wenn die Ehegatten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt entweder im deutschen Hoheitsgebiet oder im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats der Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum [4] (im Folgenden: EWR) Anwendung findet, haben.

II – Rechtlicher Rahmen

A – *Abkommen EG–Schweiz*

4. Nach dem Wortlaut des zweiten Satzes der Präambel des Abkommens EG–Schweiz sind die Vertragsparteien „entschlossen, [die] Freizügigkeit zwischen ihnen auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen“.

5. Das Ziel des Abkommens EG–Schweiz besteht nach seinem Art. 1 Buchst. a und d insbesondere darin, zugunsten der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten und der Schweizerischen Eidgenossenschaft die Einräumung eines Rechts auf Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit und Niederlassung als Selbständiger sowie des Rechts auf Verbleib im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien und die Einräumung der gleichen Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen wie für Inländer zu gewährleisten.

6. Art. 2 („Nichtdiskriminierung“) dieses Abkommens bestimmt:

„Die Staatsangehörigen einer Vertragspartei, die sich rechtmäßig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten, werden bei der Anwendung dieses Abkommens gemäß den Anhängen I, II und III nicht aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert.“

7. Art. 4 („Recht auf Aufenthalt und Zugang zu einer Erwerbstätigkeit“) des Abkommens EG–Schweiz lautet:

„Das Recht auf Aufenthalt und Zugang zu einer Erwerbstätigkeit wird vorbehaltlich des Artikels 10 nach Maßgabe des Anhangs I eingeräumt.“

8. Art. 11 Abs. 1 des genannten Abkommens sieht unter der Überschrift „Behandlung von Beschwerden“ für die unter das Abkommen EG–Schweiz fallenden Personen das Recht vor, hinsichtlich der Anwendung der Bestimmungen des Abkommens bei den zuständigen Behörden Beschwerde einzulegen.

9. Art. 16 („Bezugnahme auf das Gemeinschaftsrecht“) des Abkommens lautet:

„1. Zur Erreichung der Ziele dieses Abkommens treffen die Vertragsparteien alle erforderlichen Maßnahmen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden.

2. Soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs … vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt. Über die Rechtsprechung nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens wird die [Schweizerische Eidgenossenschaft] unterrichtet. Um das ordnungsgemäße Funktionieren dieses Abkommens sicherzustellen, stellt der Gemischte Ausschuss auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen dieser Rechtsprechung fest.“

4 — Abkommen vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3).

10. Art. 21 („Beziehung zu den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen“) des Abkommens EG–Schweiz sieht in Abs. 2 vor:

„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.“

11. Anhang I des Abkommens EG–Schweiz ist der Freizügigkeit gewidmet. Sein Kapitel II enthält die Bestimmungen über Arbeitnehmer. Art. 9 dieses Kapitels, der die Gleichbehandlung betrifft und gemäß Art. 15 Abs. 2 des Kapitels III dieses Anhangs im Wege der Verweisung auf Selbständige Anwendung findet, sieht vor:

„1. Ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger einer Vertragspartei ist, darf aufgrund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere im Hinblick auf Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer.

2. Ein Arbeitnehmer und seine in Art. 3 dieses Anhangs genannten Familienangehörigen genießen dort die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen.

…“

12. Kapitel III des genannten Anhangs enthält die Regelungen über „Selbständige“, bei denen es sich nach der Definition in Art. 12 Abs. 1 dieses Kapitels um Staatsangehörige einer Vertragspartei handelt, die sich zwecks Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei niederlassen wollen.

13. Art. 13 („Selbständige Grenzgänger“) des genannten Kapitels bestimmt in seinem Abs. 1:

„Ein selbständiger Grenzgänger ist ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei mit Wohnsitz im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei, der eine selbständige Erwerbstätigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei ausübt und in der Regel täglich oder mindestens einmal in der Woche an seinen Wohnort zurückkehrt.“

14. Art. 15 („Gleichbehandlung“) dieses Kapitels sieht vor:

„1. Dem Selbständigen wird im Aufnahmestaat hinsichtlich des Zugangs zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit und deren Ausübung eine Behandlung gewährt, die nicht weniger günstig ist als die den eigenen Staatsangehörigen gewährte Behandlung.

2. Artikel 9 dieses Anhangs gilt sinngemäß für die in diesem Kapitel genannten Selbständigen.“

B – *Die deutsche Regelung*

15. Die einschlägigen nationalen Bestimmungen sind die des deutschen Einkommensteuergesetzes [5] (im Folgenden: EStG).

5 — In der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4215) mit den Änderungen vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3080) und vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3151).

16. § 1 EStG bestimmt:

„(1) Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. …

…

(3) Auf Antrag werden auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen …“

17. In § 1a Abs. 1 EStG heißt es:

„Für Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der … Union oder eines Staates, auf den das [EWR-Abkommen] anwendbar ist, … die nach § 1 Absatz 3 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind, gilt bei Anwendung von … § 26 Absatz 1 Satz 1 Folgendes:

1. … Voraussetzung ist, dass der Empfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats der [Union] oder eines Staates hat, auf den das [EWR-Abkommen] Anwendung findet. …

…

2. der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland wird auf Antrag für die Anwendung des § 26 Absatz 1 Satz 1 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt. …“

18. § 26 Abs. 1 EStG gewährt nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind oder als solche zu behandeln sind, ein Wahlrecht zwischen der Einzelveranlagung gemäß § 26a und einer Zusammenveranlagung gemäß § 26b dieses Gesetzes.

19. § 26b EStG („Zusammenveranlagung von Ehegatten“) bestimmt in Abs. 1:

„Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten werden die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet, den Ehegatten gemeinsam zugerechnet und, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, die Ehegatten sodann gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt.“

20. § 32a EStG („Einkommensteuertarif“) sieht in Abs. 5 vor:

„Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, beträgt die tarifliche Einkommensteuer … das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach Abs. 1 ergibt (Splitting-Verfahren).“

III – Ausgangsrechtsstreit

21. Frau Ettwein und ihr Ehemann sind deutsche Staatsangehörige. Sie sind beide selbständig erwerbstätig und erzielen ihre gesamten Einkünfte in Deutschland. Am 1. August 2007 verlegten die Eheleute ihren Wohnsitz in die Schweiz. Nach diesem Wohnsitzwechsel übten die Eheleute weiterhin ihre Erwerbstätigkeit in Deutschland aus und erzielten dort weiter nahezu ihre gesamten Einkünfte.

22. Im Hinblick auf die einkommensteuerliche Veranlagung für das Jahr 2008 wählten Frau Ettwein und ihr Ehemann wie für die vorangegangenen steuerlichen Veranlagungen die Zusammenveranlagung unter Anwendung des Splitting-Verfahrens, wobei sie darauf hinwiesen, dass sie in der Schweiz kein zu besteuerndes Einkommen hätten. In einem ersten Steuerbescheid war das deutsche Finanzamt Konstanz dem Antrag der Ehegatten gefolgt.

23. Mit Bescheid vom 1. Dezember 2009 hob es jedoch diesen Bescheid mit der Begründung auf, dass die begünstigende Regelung des Splittings, die wegen der persönlichen und familiären Umstände von Eheleuten gewährt werde, nicht zur Anwendung kommen dürfe, da die Eheleute ihren Wohnsitz weder im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats der Union noch im Hoheitsgebiet eines Vertragsstaats des EWR-Abkommens hätten. Deshalb veranlagte das Finanzamt Konstanz die Eheleute mit Steuerbescheid vom 22. März 2010 einzeln zur Einkommensteuer. Da der gegen diesen Bescheid eingelegte Einspruch erfolglos blieb, erhob Frau Ettwein beim Finanzgericht Baden-Württemberg eine Aufhebungsklage.

IV – Vorlagefrage

24. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts sind Frau Ettwein und ihr Ehegatte selbständige Grenzgänger im Sinne von Art. 13 Abs. 1 des Anhangs I des Abkommens EG–Schweiz. Sie seien nämlich deutsche Staatsangehörige mit Wohnsitz in der Schweiz, übten im deutschen Hoheitsgebiet eine selbständige Erwerbstätigkeit aus und kehrten täglich von ihrem Tätigkeitsort an ihren Wohnort zurück. Nach Art. 9 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 2 des Anhangs I des Abkommens EG–Schweiz genössen selbständige Grenzgänger im Hoheitsgebiet ihres Tätigkeitsstaats die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie inländische Personen, die einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgingen. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts verstößt es gegen die Bestimmungen des Abkommens EG–Schweiz, dass die deutsche Steuerverwaltung den Eheleuten Ettwein die Anwendung des Splitting-Verfahrens allein wegen ihres Wohnsitzes in der Schweiz verweigert.

25. Dieses Ergebnis stehe im Einklang mit den vom Gerichtshof vor dem 21. Juni 1999, dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens EG–Schweiz, entwickelten Grundsätzen über die Niederlassungsfreiheit und die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, die auch im Abkommen EG–Schweiz vorgesehen seien. Das vorlegende Gericht verweist u. a. auf die Rechtsprechung zum Grundsatz der Nichtdiskriminierung, der auch im Steuerrecht gelte und nicht nur offene Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit verbiete, sondern auch versteckte Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führten [6]. Aus diesem Grundsatz folge, dass Vorschriften, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaats daran hinderten oder davon abhielten, ihr Herkunftsland zu verlassen, um von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, nicht zulässig seien [7].

26. Außerdem sei es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaats, den Steuerpflichtigen unbeschränkt zu besteuern und dabei seine personen- und familienbezogenen Umstände zu berücksichtigen. Erfolge jedoch die unbeschränkte Besteuerung im Quellenstaat, weil der Steuerpflichtige seine Einkünfte nahezu ausschließlich in diesem Staat beziehe, dann dürfe dieser eine Berücksichtigung der persönlichen und familienbezogenen Umstände nicht verweigern, wenn eine Berücksichtigung im Wohnsitzstaat nicht möglich sei. Das Splitting-Verfahren gehöre nach dieser Rechtsprechung in diesem Fall zu den mit einzubeziehenden personen- und familienbezogenen Umständen [8].

6 — Urteil Schumacker (Randnr. 26).

7 — Urteil vom 15. Dezember 1995, Bosman (C-415/93, Slg. 1995, I-4921).

8 — Urteil Schumacker und Urteil vom 27. Juni 1996, Asscher (C-107/94, Slg. 1996, I-3089).

27. Deshalb müssten die besonderen Umstände der Eheleute Ettwein, die im Wohnsitzstaat mangels Einkünften nicht berücksichtigt werden könnten, bei der Steuerfestsetzung in Deutschland Berücksichtigung finden, da es andernfalls zu einer Diskriminierung gegenüber Eheleuten käme, die in Deutschland ihren Wohnsitz hätten und dort ihre Einkünfte erzielten und bei denen die gleichen persönlichen und familiären Umstände vorlägen.

28. Aufgrund dieser Überlegungen hat das Finanzgericht Baden-Württemberg mit am 16. August 2011 beim Gerichtshof eingegangener Entscheidung das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind die Vorschriften des Abkommens EG–Schweiz, insbesondere dessen Art. 1, 2, 11, 16 und 21 sowie die Art. 9, 13 und 15 des Anhangs I, 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?

29. Die Parteien des Ausgangsverfahrens, die deutsche und die spanische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Frau Ettwein, die deutsche Regierung und die Kommission sind in der mündlichen Verhandlung, die am 4. Juli 2012 stattgefunden hat, vertreten gewesen.

V – Würdigung

A – *Vorbemerkungen*

1. Natur des Abkommens EG–Schweiz

30. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass das Abkommen EG–Schweiz als völkerrechtlicher Vertrag gemäß Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge [9] nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Licht seines Ziels und Zwecks auszulegen ist [10].

31. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, kann die Auslegung der unionsrechtlichen Bestimmungen über den Binnenmarkt nicht automatisch auf die Auslegung des Abkommens EG–Schweiz übertragen werden, sofern dies nicht im Abkommen selbst ausdrücklich vorgesehen ist, da die Schweizerische Eidgenossenschaft nicht dem Binnenmarkt der Union beigetreten ist, mit dem alle Hindernisse beseitigt werden sollen, um einen Raum vollständiger Freizügigkeit entsprechend einem nationalen Markt zu schaffen [11].

9 — Am 23. Mai 1969 in Wien unterzeichnetes Übereinkommen (*United Nations Treaty Series*, Bd. 1155, S. 331).

10 — Vgl. wegen weiterer Ausführungen u. a. Gutachten 1/91 vom 14. Dezember 1991 (Slg. 1991, I-6079, Randnr. 14), Urteile vom 1. Juli 1993, Metalsa (C-312/91, Slg. 1993, I-3751, Randnr. 12), vom 2. März 1999, Eddline El-Yassini (C-416/96, Slg. 1999, I-1209, Randnr. 47), vom 20. November 2001, Jany u. a. (C-268/99, Slg. 2001, I-8615, Randnr. 35), vom 25. Februar 2010, Brita (C-386/08, Slg. 2010, I-1289, Randnrn. 42 f.), und vom 15. Juli 2010, Hengartner und Gasser (C-70/09, Slg. 2010, I-7233, Randnr. 36).

11 — Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 12. November 2009, Grimme (C-351/08, Slg. 2009, I-10777, Randnrn. 27 und 29), vom 11. Februar 2010, Fokus Invest (C-541/08, Slg. 2010, I-1025, Randnr. 28), und Hengartner und Gasser (Randnrn. 41 f.).

32. Art. 16 Abs. 2 des Abkommens EG–Schweiz berücksichtigt zwar die Rechtsprechung des Gerichtshofs, diese Verweisung betrifft jedoch nur die Rechtsprechung vor der Unterzeichnung des Abkommens am 21. Juni 1999. Ich weise darauf hin, dass sich diese Bestimmung an Art. 6 des EWR-Abkommens orientiert. Ziel dieses Art. 16 Abs. 2 ist es, die Schweizerische Eidgenossenschaft nicht künftigen Auslegungen des Abkommens EG–Schweiz durch das Rechtsprechungsorgan der anderen Vertragspartei, d. h. den Gerichtshof, zu unterwerfen, und er garantiert „einen parallelen Rechtsrahmen" für die unter das Unionsrecht fallenden Bereiche [12].

33. Die im Vorabentscheidungsersuchen beschriebene Situation – d. h. der Fall, dass eine Verlegung des privaten Wohnsitzes in die Schweiz zu einer nachteiligen steuerlichen Behandlung von Eheleuten führt, die die Staatsangehörigkeit des Mitgliedstaats besitzen, in dem sie als Selbständige tätig sind – ist im Licht dieser besonderen Auslegungslinie des Abkommens EG–Schweiz zu beurteilen.

2. Ziele des Abkommens EG–Schweiz

34. Die Ziele des Abkommens EG–Schweiz sind in dessen Art. 1 genannt. Mit diesem Abkommen sollen u. a. zugunsten der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten und der Schweizerischen Eidgenossenschaft ein Recht auf Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit und Niederlassung als Selbständiger sowie das Recht auf Verbleib im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien eingeräumt und die gleichen Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen wie für Inländer gewährt werden.

35. Es ist darauf hinzuweisen, dass sich dieser Wille, den freien Personenverkehr zwischen der Union und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zu erleichtern, vom Geist und der Zielsetzung der Verkehrsfreiheiten unterscheidet, die im Rahmen des zwischen den Mitgliedstaaten der Union geschaffenen Binnenmarkts in den Verträgen vorgesehen sind.

36. Die Prüfung des politischen Hintergrundes der Unterzeichnung des Abkommens EG–Schweiz ergibt, dass die bilateralen Abkommen nicht das Ziel haben, einen Binnenmarkt zu schaffen [13]. Das Abkommen EG–Schweiz gehört bekanntlich zu einer Reihe von sieben sektoriellen Abkommen zur Regelung der Beziehungen zwischen der Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft [14], die am 21. Juni 1999 unterzeichnet wurden, nachdem die Schweizerische Eidgenossenschaft es am 6. Dezember 1992 abgelehnt hatte, dem EWR-Abkommen beizutreten. Diese Ablehnung zeigt, dass das Vorhaben eines integrierten wirtschaftlichen Ganzen mit einem einheitlichen Markt, gestützt auf gemeinsame Regeln für seine Mitglieder, zugunsten von bilateralen Vereinbarungen mit der Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten in bestimmten Bereichen verworfen wurde.

37. Mit dem Abkommen EG–Schweiz sollen somit die Bindungen zwischen den Vertragsparteien gestärkt werden [15], ohne dass eine Ausweitung der Anwendung der Grundfreiheiten als Ganzes auf die Schweizerische Eidgenossenschaft oder sogar ein späterer Beitritt zur Union in Aussicht genommen worden wäre.

12 — A. Epiney und R. Mosters, „Un exemple d'interprétation des accords conclus entre la Suisse et l'Union européenne: l'accord sur la libre circulation des personnes", *Interprétation et application des „traités d'intégration"*, Schulthess, Zürich, 2006, S. 57 bis 73, und im selben Sinne, V. Boillet, „La détermination du champ d'application de l'accord sur la libre circulation des personnes au regard de la jurisprudence de la Cour européenne de justice: les implications des arrêts Zambrano et McCarty", *Pratique juridique actuelle*, 2012, S. 49 bis 55. Siehe auch F. Aubry Girardin, „L'interprétation et l'application de l'accord sur la libre circulation des personnes du point de vue de la jurisprudence", *L'accord sur la libre circulation des personnes Suisse-UE*, Schulthess, Zürich, 2011, S. 29 bis 48.

13 — C. Kaddous, „Stamm et Hauser, Grimme, Fokus Invest AG, Hengartner et Gasser ou les accords bilatéraux ne créent pas un marché intérieur", *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, S. 129 bis 136.

14 — Die sieben Abkommen beziehen sich auf die Freizügigkeit, den Luftverkehr, den Güter- und Personenverkehr auf Schiene und Straße, den Handel mit landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die gegenseitige Anerkennung von Konformitätsbewertungen, bestimmte Aspekte des öffentlichen Beschaffungswesens sowie die wissenschaftliche und technologische Zusammenarbeit. Vgl. Beschluss 2002/309/EG, Euratom des Rates und – bezüglich des Abkommens über die wissenschaftliche und technische Zusammenarbeit – der Kommission vom 4. April 2002 über den Abschluss von sieben Abkommen mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft (ABl. L 114, S. 1).

15 — Urteil Grimme (Randnr. 28).

38. Der Gerichtshof hat in seiner Rechtsprechung insoweit eindeutig festgestellt, dass ein Unterschied zwischen der Auslegung der unionsrechtlichen Bestimmungen über den Binnenmarkt und der Auslegung eines internationalen Übereinkommens, wie des Abkommens EG–Schweiz, besteht, und insbesondere dem Vergleich zwischen Zweck und Kontext des Abkommens EG–Schweiz einerseits und Zweck und Kontext des Europäischen Einigungsprozesses andererseits besondere Bedeutung zugemessen [16].

39. Die Schweizerische Eidgenossenschaft bleibt insoweit hinter den zwischen den Mitgliedstaaten der Union und den EWR-Vertragsstaaten anwendbaren Freiheiten zurück, so dass Beschränkungen der Freizügigkeit im Rahmen des bilateralen Abkommens EG–Schweiz fortbestehen können, während sie innerhalb der Union oder des EWR unzulässig wären.

B – *Das Recht des Mitgliedstaats, seinen eigenen Staatsangehörigen, die gebietsfremde Selbständige sind, die Gewährung eines steuerlichen Vorteils zu versagen*

40. Die Situation, um die es im vorliegenden Fall geht, sei noch einmal in Erinnerung gerufen. Es handelt sich um zwei deutsche Staatsangehörige, die als Selbständige in Deutschland einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen und ihren persönlichen Wohnsitz in die Schweiz verlegt haben, ohne jedoch dort einer Erwerbstätigkeit nachzugehen. Der Gerichtshof wird somit ersucht, die Bestimmungen des Abkommens EG–Schweiz über den Status selbständiger Erwerbstätiger auszulegen und die Bedeutung seiner Rechtsprechung für das Ausgangsverfahren zu beurteilen.

1. Sachlicher Anwendungsbereich des Abkommens EG–Schweiz

41. Die Bestimmungen des Abkommens EG–Schweiz über Selbständige bilden das Kapitel III des Anhangs I dieses Abkommens, das aus fünf Artikeln besteht. In Art. 12 dieses Anhangs sind die Bedingungen festgelegt, die für die Erteilung einer Aufenthaltserlaubnis an Selbständige gelten. In den Art. 13 bis 16 des Anhangs I wird dieses Recht näher erläutert. Das Abkommen EG–Schweiz beschränkt sich darauf, jedem Selbständigen ein Einreise- und Aufenthaltsrecht für das Gebiet der Vertragsparteien sowie das Recht zuzubilligen, im Aufnahmeland hinsichtlich des Zugangs zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit und deren Ausübung eine nicht weniger günstige Behandlung als die den eigenen Staatsangehörigen gewährte zu erhalten.

42. Ich bin der Ansicht, dass die Situation der Eheleute Ettwein nicht in den sachlichen Anwendungsbereich dieser Bestimmungen fällt. Art. 12 des Anhangs I dieses Abkommens betrifft seinem Wortlaut nach nämlich „[einen] Staatsangehörige[n] *einer Vertragspartei*, der sich *zwecks Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit* im Hoheitsgebiet *einer anderen Vertragspartei niederlassen* will …“ [17]. Im gleichen Sinne gewährleistet Art. 15 Abs. 2 dieses Anhangs I durch Verweisung auf Art. 9 dieses Anhangs Selbständigen, die Staatsangehörige einer Vertragspartei sind, im Staatsgebiet der anderen Vertragspartei Gleichbehandlung. Sie dürfen somit nicht aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit anders behandelt werden als die inländischen Erwerbstätigen. Sie genießen insbesondere die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Erwerbstätigen [18].

16 — Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 9. Februar 1982, Polydor und RSO Records (270/80, Slg. 1982, 329, Randnrn. 15 bis 19), Gutachten 1/91 (Randnr. 14), Urteil Metalsa (Randnrn. 11 und 15 bis 19) und die in Fn. 11 angeführte Rechtsprechung.

17 — Hervorhebung nur hier.

18 — Vgl. Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I des Abkommens.

43. Zu dem im Vorabentscheidungsersuchen genannten Diskriminierungsverbot weise ich darauf hin, dass Art. 2 des Abkommens EG–Schweiz Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit untersagt [19].

44. Nach der auf das Urteil Bergström [20] zurückgehenden Rechtsprechung ist es zwar nicht ausgeschlossen, dass sich ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei gegenüber seinem eigenen Staat auf das Abkommen EG–Schweiz beruft.

45. Ich weise jedoch darauf hin, dass sich die Möglichkeit, sich gegenüber seinem eigenen Staat auf das Abkommen EG–Schweiz zu berufen, nach dem Wortlaut des Art. 16 Abs. 1 des Abkommens auf Rechte und Pflichten beschränkt, die sich aus den im Anhang dieses Abkommens genannten sekundären Rechtsakten der Union ergeben. Das Abkommen EG–Schweiz liefert hingegen keine Anhaltspunkte dafür, dass sich diese Möglichkeit auch auf Primärrechtsbestimmungen erstrecken würde.

46. Der Wortlaut und das Ziel des Abkommens EG–Schweiz lassen es daher nicht zu, in Bezug auf die Bestimmungen über Selbständige, die nur den Fall einer Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit gegenüber einem Staatsangehörigen einer Vertragspartei im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei betreffen, eine solche Schlussfolgerung zu ziehen.

47. Aus dem dem Gerichtshof unterbreiteten Sachverhalt ergibt sich jedoch, dass die Eheleute Ettwein deutsche Staatsangehörige sind und als Selbständige in Deutschland erwerbstätig sind, wo sie der streitigen Besteuerung unterliegen. Demnach kann hier von einer Diskriminierung seitens der Behörden einer Vertragspartei gegenüber einem Staatsangehörigen einer anderen Vertragspartei keine Rede sein. Der alleinige Umstand, dass die Eheleute Ettwein ihren privaten Wohnsitz in die Schweiz verlegt haben, spielt insoweit keine Rolle [21].

48. Außerdem spricht Art. 13 des Anhangs I des Abkommens EG–Schweiz, der selbständige Grenzgänger betrifft [22], in Verbindung mit Art. 12 dieses Anhangs für diese wörtliche Auslegung, die den Fall des Ausgangsverfahrens vom Anwendungsbereich der Bestimmungen über Selbständige des Abkommens EG–Schweiz ausschließt. Gemäß Art. 12 des Anhangs I ist ein Selbständiger nämlich ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei, der sich zwecks Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei niederlassen will. Gemäß Art. 13 des Anhangs I ist „ein selbständiger Grenzgänger“, der meiner Ansicht nach zwangsläufig eine Unterkategorie eines „Selbständigen“ ist, ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei mit Wohnsitz im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei, der eine selbständige Erwerbstätigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei ausübt und in der Regel täglich an seinen Wohnort zurückkehrt. Mit anderen Worten ist der Staat der Tätigkeit eines Selbständigen ein anderer als der Wohnsitzstaat, wobei Letzterer der Herkunftsstaat sein kann oder auch nicht [23].

19 — Dieser Art. 2 sieht vor, dass „[d]ie Staatsangehörigen einer Vertragspartei, die sich rechtmäßig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten, … bei der Anwendung dieses Abkommens gemäß den Anhängen I, II und III nicht aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert [werden]“.

20 — Urteil vom 15. Dezember 2011 (C-257/10, Slg. 2011, I-13227, Randnrn. 26 bis 30 und 33 bis 34).

21 — Vgl. die ähnliche Argumentation im Urteil Grimme (Randnrn. 47 bis 49).

22 — In Abs. 1 dieses Artikels ist der selbständige Grenzgänger ungenau definiert als „ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei mit Wohnsitz im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei, der eine selbständige Erwerbstätigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei ausübt“. In den Abs. 2 und 3 dieses Artikels sind für diese besondere Kategorie von Selbständigen günstigere Bedingungen in Bezug auf das Aufenthaltsrecht festgelegt. Vgl. Urteil vom 22. Dezember 2008, Stamm und Hauser (C-13/08, Slg. 2008, I-11087, Randnr. 39).

23 — Ein in Deutschland niedergelassener schweizerischer Staatsangehöriger bleibt somit ein selbständiger Grenzgänger im Sinne von Art. 13 des Anhangs I des Abkommens EG–Schweiz, selbst wenn er seinen Wohnsitz in Österreich hat, aber das Abkommen gilt nicht für seine eventuellen wirtschaftlichen Tätigkeiten in der Schweiz. Ebenso ist ein in der Schweiz niedergelassener deutscher Staatsangehöriger ein selbständiger Grenzgänger im Sinne dieses Art. 13, wenn er seinen Wohnsitz in Deutschland oder einem anderen Mitgliedstaat der Union hat; ist er jedoch in Deutschland niedergelassen, erfüllt er nicht die im genannten Artikel vorgesehenen Kriterien.

49. Der Fall, dass lediglich der Wohnsitz in das Hoheitsgebiet einer Vertragspartei verlegt wird, dort aber nicht die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit beabsichtigt ist, fällt nicht in den Anwendungsbereich der Art. 12 und 13 des Abkommens EG–Schweiz.

50. Im vorliegenden Fall steht der Umstand, dass die Eheleute Ettwein ihren Wohnsitz in der Schweiz haben, nach den deutschen Rechtsvorschriften der Anwendung der günstigeren steuerlichen Regelung entgegen. Der steuerliche Nachteil beruht nicht darauf, dass die Eheleute als Staatsangehörige einer Vertragspartei mit Wohnsitz im Gebiet einer Vertragspartei von ihrem Recht auf Niederlassung im Gebiet einer anderen Vertragspartei als des Staats, dessen Staatsangehörige sie sind, Gebrauch machen.

51. Da die Eheleute Ettwein als Selbständige in dem Mitgliedstaat erwerbstätig sind, dessen Staatsangehörige sie sind, stehen ihnen folglich keine Rechte aus den Bestimmungen des Abkommens EG–Schweiz über die Niederlassungsfreiheit, die Gleichbehandlung und die Nichtdiskriminierung zu, die auf sie nicht anwendbar sind. Diese enge Auslegung der einschlägigen Bestimmungen des Abkommens EG–Schweiz entsprechend seinem Wortlaut wird durch dessen vorstehend untersuchte Ziele untermauert [24].

2. Bedeutung der Rechtsprechung des Gerichtshofs für das vorliegende Verfahren

52. Art. 16 des Abkommens EG–Schweiz verweist ausdrücklich auf das Unionsrecht als Grundlage für eine einheitliche Auslegung der Bestimmungen dieses Abkommens, die im Wesentlichen den Bestimmungen des Unionsrechts entsprechen [25]. Sein Abs. 1 sieht vor, dass die Vertragsparteien sich verpflichten, gleichwertige Rechte und Pflichten wie im gemeinschaftlichen Besitzstand durchzusetzen. Abs. 2 dieses Artikels bestimmt, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs insoweit Anwendung findet, wobei klargestellt wird, dass sich diese Verweisung nur auf die Rechtsprechung vor der Unterzeichnung des Abkommens EG–Schweiz am 21. Juni 1999 bezieht und dass die Schweizerische Eidgenossenschaft über die Rechtsprechung nach diesem Zeitpunkt unterrichtet wird [26].

53. Vor diesem Hintergrund ist im Hinblick auf den Umfang des Anwendungsbereichs der Bestimmungen des Abkommens EG–Schweiz kurz die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs vor dem 21. Juni 1999 zu prüfen.

24 — Siehe Nrn. 34 ff. der vorliegenden Schlussanträge.

25 — Vgl. in diesem Sinne und in Bezug auf den Entwurf eines Abkommens zwischen der Gemeinschaft einerseits und den Ländern der Europäischen Freihandelsassoziation andererseits über die Schaffung des Europäischen Wirtschaftsraums das Gutachten 1/91 und das Gutachten 1/92 vom 10. April 1992 (Slg. 1992, I-2821).

26 — Gemäß Art. 16 Abs. 2 Satz 3 des Abkommens stellt der Gemischte Ausschuss auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen der Rechtsprechung des Gerichtshofs nach dem Referenzzeitpunkt für die Schweiz als Drittstaat gegenüber der Union fest. Siehe zum Vergleich zu Art. 6 des Entwurfs eines Abkommens zwischen der Gemeinschaft einerseits und den Ländern der Europäischen Freihandelsassoziation andererseits über die Schaffung des Europäischen Wirtschaftsraums die Gutachten 1/91 (Randnrn. 8, 24 und 44) und 1/92 (Randnr. 5).

54. Was die mit der Freizügigkeit der Selbständigen zusammenhängenden Grundsätze der Gleichbehandlung und der Nichtdiskriminierung betrifft, weise ich zunächst darauf hin, dass sich die Frage, ob die Tragweite dieser Grundsätze der im Rahmen des Unionsrechts vorgesehenen entspricht und insbesondere im Einklang mit der auf die Urteile Schumacker und Bosman zurückgehenden Rechtsprechung steht, im vorliegenden Fall nicht stellt, da die entsprechenden Bestimmungen des Abkommens EG–Schweiz, wie bereits festgestellt, auf den Fall der Eheleute Ettwein nicht anwendbar sind [27].

55. Es ist jedoch auf das Urteil Werner [28] zu verweisen, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass es nicht gegen Art. 52 EWG-Vertrag, der die Niederlassungsfreiheit betrifft, verstößt, wenn ein Mitgliedstaat seinen eigenen Staatsangehörigen, die ihre Berufstätigkeit in seinem Hoheitsgebiet ausüben und die ausschließlich oder fast ausschließlich dort ihre Einkünfte erzielen, dann, wenn sie nicht im Inland wohnen, eine höhere Steuerbelastung auferlegt, als den Staatsangehörigen, die dort wohnen. In dieser Rechtssache ging es um einen deutschen Staatsangehörigen, der als selbständiger Zahnarzt in Deutschland tätig war und dort fast seine gesamten Einkünfte erzielte, seinen Wohnsitz jedoch in die Niederlande verlegt hatte.

56. Wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen feststellt, zeigt dieses Urteil, dass eine einfache Verlegung des Wohnsitzes vor Unterzeichnung des Abkommens EG–Schweiz nicht als Niederlassung zwecks Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit in einem Aufnahmestaat im Sinne von Art. 52 des Vertrags angesehen werden konnte.

57. Was sodann dass Urteil Asscher betrifft, das ebenso wie das Urteil Werner vor Unterzeichnung des Abkommens EG–Schweiz ergangen ist, ist zunächst hervorzuheben, dass in dieser Rechtssache der Umstand, dass der Kläger in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Herkunftsstaat als Selbständiger eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübte, die Voraussetzung dafür war, dass er sich gegenüber seinem Herkunftsstaat auf die Niederlassungsfreiheit berufen konnte. Er befand sich nämlich seinem Herkunftsstaat gegenüber in einer Lage, die mit derjenigen anderer Personen vergleichbar ist, die sich gegenüber dem Aufnahmestaat auf die Niederlassungsfreiheit berufen können [29].

58. Dies ist in der vorliegenden Rechtssache nicht der Fall, da die Eheleute Ettwein mit ihren gesamten steuerbaren Einkünften in ihrem Herkunftsstaat, der Bundesrepublik Deutschland, der Steuer unterliegen.

59. Das Finanzgericht Baden-Württemberg entnimmt dem Urteil Asscher, dass es im Bereich der Steuern grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaats sei, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung seiner persönlichen und familienbezogenen Umstände – zu denen die Ehe und das gegebenenfalls darauf beruhende Splitting-Verfahren gehörten – umfassend zu besteuern. Erziele der Steuerpflichtige

27 — Urteile Schumacker (Randnr. 26) und Bosman (Randnrn. 95 bis 97). Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts ergibt sich aus diesen Urteilen, dass die Vorschriften über die Gleichbehandlung nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung (wie ein Wohnsitzerfordernis) verbieten, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen. Das Diskriminierungsverbot erstrecke sich auf Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats daran hinderten oder davon abhielten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, da sie eine Beschränkung dieser Freiheit darstellten, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Erwerbstätigen Anwendung fänden. Eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden unterscheide und verheiratete Steuerpflichtige unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit ungünstiger behandle, wenn sie ihren Wohnsitz außerhalb der Union und des EWR haben, könne verheiratete Paare, die Anspruch auf diesen steuerlichen Vorteil hätten, davon abhalten, von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen.

28 — Urteil vom 26. Januar 1993, Werner (C-112/91, Slg. 1993, I-429, Randnr. 17).

29 — Vgl. Randnrn. 34 und 62 dieses Urteils. Nach der Unterzeichnung des Abkommens hat der Gerichtshof in Bezug auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer eine andere Lösung entwickelt und vertritt die Ansicht, dass sich ein Unionsangehöriger, der in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Wohnsitzstaat abhängig beschäftigt ist, als Wanderarbeitnehmer auf diese Freiheit berufen kann, unabhängig davon, dass sein Herkunftsstaat auch sein Beschäftigungsstaat ist. Vgl. u. a. Urteil vom 16. Oktober 2008, Renneberg (C-527/06, Slg. 2008, I-7735, Randnrn. 35 f. und die dort angeführte Rechtsprechung).

seine Einkünfte jedoch fast ausschließlich oder wie im vorliegenden Fall ausschließlich im Staat seiner Erwerbstätigkeit, sei dieser für die Besteuerung zuständig und müsse im Licht des Diskriminierungsverbots die persönliche Lage und den Familienstand des Betroffenen berücksichtigen, wenn dies im Wohnsitzstaat nicht möglich sei.

60. Nach Ansicht des nationalen Gerichts ergibt sich aus diesem Urteil sowie aus Art. 21 Abs. 2 des Abkommens EG–Schweiz, dass die Nichtgewährung einer Steuervergünstigung an Gebietsfremde als „Diskriminierung" angesehen werden könne, wenn kein objektiver Unterschied zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen bestehe, der eine solche Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte [30].

61. Ich weise in diesem Zusammenhang darauf hin, dass der Auffassung der Bundesrepublik Deutschland zur Auslegung von Art. 21 Abs. 2 des Abkommens EG–Schweiz, der im vorliegenden Fall im Übrigen nicht anwendbar ist, nicht gefolgt werden kann. Die deutsche Regierung ist der Ansicht, dass der Wohnsitz stets als Kriterium zur Differenzierung zwischen Steuerpflichtigen anzusehen sei. Nach der genannten Bestimmung dürfen die Vertragsparteien im Bereich der Steuern eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen nach dem Wohnsitzort jedoch ausdrücklich nur dann vornehmen, wenn diese sich nicht in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden.

62. Es genügt der Hinweis, dass das Verbot von Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, wie es im Abkommen EG–Schweiz garantiert wird, auf die Situation der Eheleute Ettwein bereits deswegen nicht anwendbar ist, weil diese Inländer sind. Die Auslegung dieses Verbots durch den Gerichtshof im Rahmen der Union lässt sich im vorliegenden Fall daher nicht auf die entsprechenden Bestimmungen des Abkommens EG–Schweiz übertragen.

63. Zur Entwicklung der Rechtsprechung nach Unterzeichnung des Abkommens EG–Schweiz ist festzustellen, dass die Urteile Ritter-Coulais [31], Stamm und Hauser sowie Graf und Engel [32], die im schriftlichen Verfahren und in der mündlichen Verhandlung angeführt worden sind und aus den Jahren 2006, 2008 und 2011 stammen, in der vorliegenden Rechtssache nicht berücksichtigt werden können. Gemäß Art. 16 Abs. 2 des Abkommens EG–Schweiz prüft der Gemischte Ausschuss [33] ständig die Entwicklung der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs nach dem 21. Juni 1999 und ist allein dafür zuständig, deren eventuelle Auswirkungen für die Schweizerische Eidgenossenschaft im Rahmen der entsprechenden Bestimmungen des Abkommens EG–Schweiz festzustellen [34].

64. Folglich wird die Berücksichtigung der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs zwar in Art. 16 Abs. 2 des Abkommens EG–Schweiz vorgeschrieben, sie erstreckt sich jedoch nicht in jedem Fall auf Entwicklungen dieser Rechtsprechung nach dem in dieser Bestimmung festgelegten Referenzzeitpunkt. Ein gegenteiliges Ergebnis würde eine unzutreffende Würdigung des zeitlichen Rahmens darstellen, in dem nach dem Abkommen EG–Schweiz die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs Berücksichtigung finden kann, und dem Willen der Vertragsparteien zuwiderlaufen, die

30 — Urteil Asscher (Randnrn. 40 bis 44).

31 — Urteil vom 21. Februar 2006 (C-152/03, Slg. 2006, I-1711).

32 — Urteil vom 6. Oktober 2011 (C-506/10, Slg. 2011, I-9345).

33 — Gemäß Art. 14 des Abkommens EG–Schweiz besteht der Gemischte Ausschuss aus Vertretern der Vertragsparteien. Er ist für die Verwaltung und die ordnungsgemäße Anwendung dieses Abkommens verantwortlich, gibt zu diesem Zweck Empfehlungen ab und fasst Beschlüsse, wobei er einvernehmlich beschließt. Er tritt bei Bedarf, mindestens jedoch einmal jährlich, zusammen; jede Vertragspartei kann die Einberufung einer Sitzung verlangen.
Er kann die Einsetzung von Arbeitsgruppen oder Sachverständigengruppen beschließen, die ihn bei der Erfüllung seiner Aufgaben unterstützen. Gemäß Art. 19 dieses Abkommens können die Vertragsparteien den Gemischten Ausschuss auch mit allen Streitigkeiten über die Auslegung oder die Anwendung dieses Abkommens befassen.

34 — Art. 18 des Abkommens EG–Schweiz sieht im Übrigen ein besonderes Revisionsverfahren vor. Nach diesem Artikel kann eine Vertragspartei dem Gemischten Ausschuss einen Revisionsvorschlag unterbreiten, der gegebenenfalls nach Abschluss der jeweiligen internen Verfahren in Kraft tritt.

Schweizerische Eidgenossenschaft, was künftige Auslegungen durch den Gerichtshof betrifft, nicht dessen Rechtsprechungsgewalt zu unterstellen. Fortschritte in Richtung einer weiter gehenden wirtschaftlichen Integration zwischen den beiden Parteien können nur auf politischer Ebene erzielt werden.

65. Da es an einem dahin gehenden Willen fehlt, stehen dem Ziel der homogenen Auslegung und Anwendung des Rechts die Unterschiede entgegen, die zwischen den Zielen und dem Kontext des Abkommens EG–Schweiz auf der einen und den Zielen und dem Kontext des Unionsrechts auf der anderen Seite bestehen. Die Anwendung des Gemeinschaftsbesitzstands, die im Abkommen EG–Schweiz vorgesehen ist und für eine kohärente Auslegung gleichwertiger Regelungen spricht, kann jedoch nur im Rahmen der Ziele dieses Abkommens erfolgen.

66. Daraus folgt, dass es den Bestimmungen des Abkommens EG–Schweiz über Selbständige nicht zuwiderläuft, wenn Eheleute, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der Union sind und dort als Selbständige arbeiten, aber in der Schweiz und somit außerhalb der Union und des EWR wohnen, im Hinblick auf die Besteuerung ihres Einkommens unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens eine Ungleichbehandlung erfahren.

67. Schließlich möchte ich hinzufügen, dass ich, selbst wenn im vorliegenden Fall ein Mitgliedstaat seine eigenen Staatsangehörigen, die beschlossen haben, ihren privaten Wohnsitz an einen Ort außerhalb der Union zu verlegen, diskriminiert und selbst wenn eine solche Diskriminierung nicht unter das Unionsrecht fällt, diese diskriminierende Behandlung jedenfalls im Hinblick auf die gemeinsamen Verfassungswerte der Mitgliedstaaten für kaum vertretbar halte, insbesondere was die Gleichbehandlung von Personen in einer vergleichbaren Lage angeht [35].

VI – Ergebnis

68. Angesichts der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Finanzgericht Baden-Württemberg zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

Die Bestimmungen des am 21. Juni 1999 in Luxemburg unterzeichneten Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit und insbesondere dessen Art. 1, 2, 11, 16 und 21 sowie die Art. 9, 13 und 15 des Anhangs I dieses Abkommens stehen einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegen, nach der Eheleuten, die Staatsangehörige dieses Staats sind, dort als Selbständige tätig sind und dort mit ihren gesamten steuerpflichtigen Einkünften der Besteuerung unterliegen, die Zusammenveranlagung unter Berücksichtigung des sogenannten Splitting-Verfahrens aus dem alleinigen Grund verweigert wird, dass sie ihren Wohnsitz aus diesem Staat in die Schweiz verlegt haben.

35 — Vgl. in diesem Sinne Nr. 72 meiner Schlussanträge in der Rechtssache Hengartner und Gasser.