

---

## Ausarbeitung

---

**Steuervorteile für neu zugewanderte ausländische Fachkräfte**  
Unionsrechtliche Zulässigkeit der Ungleichbehandlung zwischen In- und Ausländern bei der Besteuerung von Einkommen

### **Steuervorteile für neu zugewanderte ausländische Fachkräfte**

Unionsrechtliche Zulässigkeit der Ungleichbehandlung zwischen In- und Ausländern bei der Besteuerung von Einkommen

Aktenzeichen: EU 6 - 3000 - 024/24  
Abschluss der Arbeit: 23.07.2024  
Fachbereich: EU 6: Fachbereich Europa

---

Die Arbeiten des Fachbereichs Europa geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten des Fachbereichs Europa geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegen, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab der Fachbereichsleitung anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Fragestellung</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Einführung: Vergleichbare steuerrechtliche Regelungen in anderen Mitgliedstaaten der EU</b>	<b>4</b>
<b>3.</b>	<b>Zuständigkeiten im Bereich Steuern (Steuerhoheit)</b>	<b>6</b>
<b>4.</b>	<b>(Steuerrechtliche) Ungleichbehandlung nach dem Unionsrecht</b>	<b>7</b>
4.1.	Unionsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsätze	7
4.1.1.	Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art. 45 AEUV	8
4.1.2.	Vorgaben der Verordnung 492/2011	8
4.2.	Inhalt der Diskriminierungsverbote aus Art. 45 Abs. 2 AEUV, Art. 7 Abs. 1 und 2 VO 492/2011	9
4.3.	Regelungsinhalt der in der Wachstumsinitiative vorgestellten Maßnahme	11
4.4.	Anwendungsbereich der Art. 45 AEUV, Art. 7 VO 492/2011	12
4.4.1.	Räumlicher und persönlicher Anwendungsbereich	12
4.4.2.	Drittstaatenangehörige	12
4.4.3.	Sachlicher Anwendungsbereich und „Inländerdiskriminierung“	13
4.4.3.1.	Grundsätze	13
4.4.3.2.	Regelungsinhalt der in der Wachstumsinitiative vorgestellten Maßnahme	15
4.4.3.3.	Rückkehrende Inländer	15

## 1. Fragestellung

Der Fachbereich Europa wurde um Prüfung gebeten, ob Ungleichbehandlungen von In- und Ausländern hinsichtlich der Besteuerung von Einkommen mit dem Unionsrecht vereinbar sind. Hintergrund ist die am 5. Juli 2024 von der Bundesregierung vorgestellte und am 17. Juli 2024 beschlossene Wachstumsinitiative, die ein umfassendes Maßnahmenpaket enthält, um „das langfristige Wachstumspotenzial der deutschen Volkswirtschaft substantiell [zu] erhöhen und so den Wirtschaftsstandort Deutschland und dessen Wettbewerbsfähigkeit nachhaltig [zu] stärken.“<sup>1</sup>

In der Wachstumsinitiative findet sich unter der Kategorie „*Dynamisierung durch bessere Arbeitsanreize und mehr Fachkräfte*“ unter anderem folgende steuerrechtliche Maßnahme: „*Arbeitsaufnahme in Deutschland steuerlich begünstigen: Um Deutschland attraktiver für ausländische Fachkräfte zu machen, wird die Bundesregierung zudem steuerliche Anreize für die Arbeitsaufnahme in Deutschland einführen. Dazu können neu zugewanderte Fachkräfte in den ersten drei Jahren 30, 20 und 10 Prozent vom Bruttolohn steuerfrei stellen. Für diese Freistellung werden wir eine Unter- und Obergrenze für den Bruttolohn definieren. Die Regelung wird nach fünf Jahren evaluiert.*“<sup>2</sup> Aus dem Konzept ergibt sich, dass ausländische zugewanderte Fachkräfte abgestuft über einen Zeitraum von drei Jahren einen prozentualen Satz des Bruttolohns steuerfrei stellen können und so von einer verringerten Einkommensteuerlast profitieren sollen. Damit bestünde in der Sache eine Ungleichbehandlung zu inländischen Arbeitskräften, die keinen solchen steuerlichen Vorteil erhalten.

Zur Beantwortung der Frage, ob eine derartige steuerrechtliche Maßnahme mit dem Unionsrecht vereinbar ist, werden einleitend vergleichbare steuerrechtliche Regelungen in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) vorgestellt (Ziff. 2). Darauf folgend wird die Zuständigkeit für die Regelung und Durchführung der Einkommensbesteuerung dargestellt (Ziff. 3). Anschließend werden die Vorgaben der unionsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsätze beleuchtet, anhand derer die unionsrechtliche Zulässigkeit einer möglichen Ungleichbehandlung beurteilt wird (Ziff. 4). Aufgrund der fehlenden Präzisierung etwaiger weiterer „*steuerlicher Anreize*“ im Zusammenhang mit der in der Wachstumsinitiative vorgestellten Maßnahme, beschränkt sich die nachfolgende Darstellung auf die zuvor dargestellte Begünstigung hinsichtlich der Einkommenssteuer auf in Deutschland generiertes Einkommen aus nicht-selbstständiger Arbeit.

## 2. Einführung: Vergleichbare steuerrechtliche Regelungen in anderen Mitgliedstaaten der EU

Auch in anderen Mitgliedstaaten der EU finden sich Regelungen, nach denen (Einkommen-)Steuervorteile zur Gewinnung bestimmter qualifizierter, insbesondere ausländischer Fachkräfte gewährt werden. Im Folgenden werden einzelne Regelungen ausgewählter EU-Mitgliedstaaten hinsichtlich der Besteuerung von Einkommen aufgezeigt. Dies soll lediglich einen Eindruck über ähnliche Regelungen im Anwendungsbereich des Unionsrechts geben. Die komplexen steuerrechtlichen Regelungen können hier nicht in ihrer Vollständigkeit abgebildet werden; konkretere

---

1 Wachstumsinitiative – neue wirtschaftliche Dynamik für Deutschland, S. 1 f., abrufbar unter folgendem Link: <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/992814/2297962/490594de98f9f5551033969d87184247/2024-07-08-wachstumsinitiative-data.pdf?download=1> (zuletzt abgerufen am 23.07.2024)

2 Wachstumsinitiative – neue wirtschaftliche Dynamik für Deutschland, Ziff. 27., S. 20.

Zugangsvoraussetzungen (bspw. Beschränkung auf bestimmte Berufssektoren oder Unter- oder Obergrenzen profitierender Einkommen) werden nicht näher dargestellt.

In den Niederlanden können Arbeitgeber angeworbenen Fachkräften aus dem Ausland, die zuvor mehr als 150 km von der Ländergrenze entfernt lebten und vorübergehend in den Niederlanden arbeiten, für entstandene extraterritoriale Kosten über einen Zeitraum von fünf Jahren absteigend gestuft einen Teil des Gehalts (jeweils für 20 Monate 30%, 20% und 10%) steuerfrei auszahlen.<sup>3</sup> Die vorherige Regelung (bis Ende 2023) hat eine konstante Steuerfreiheit auf 30% des Gehalts über den gesamten Zeitraum gewährt.<sup>4</sup>

In Österreich können Wissenschaftler/innen und Forscher/innen für fünf Jahre einen „Zuzugsfreibetrag“ gem. § 103 Abs. 1a EstG Österreich auf 30% der Einkünfte aus in- und ausländischer wissenschaftlicher Tätigkeit erhalten.<sup>5</sup> Ebenso können in Italien qualifizierte Fachkräfte (einschließlich zurück immigrierender Italiener) für in Italien erzielte Einkünfte eine fünfjährige Steuerbefreiung auf 50% des Einkommens erhalten.<sup>6</sup> Nach der vorherigen Regelung (bis Ende 2023) war eine Steuerbefreiung auf bis zu 90% der Einkünfte möglich.<sup>7</sup>

Portugal besteuert bestimmte „Non-Habitual Residents“ über 10 Jahre mit einem pauschalen Steuersatz von 20% auf in Portugal generierte Gehälter und Berufseinkünfte im Vergleich zu einer progressiven Besteuerung bei Inländern.<sup>8</sup> Bis Oktober 2023 existierte bereits eine Regelung, nach der alle Einkommen von Steuererleichterungen umfasst waren.<sup>9</sup> Spanien besteuert in Spanien generierte Arbeitseinkünfte bestimmter qualifizierter ausländischer Zuwanderer und spanischer Rückkehrer pauschal mit 19% (EU-Ausländer) bzw. 24% (Drittstaatenangehörige).<sup>10</sup> Nach allen vorgenannten Regelungen ist eine Wohnsitzverlagerung in den jeweiligen Mitgliedstaat erforderlich.

Vor den Unionsgerichten (EuG, EuGH) wurde - soweit ersichtlich - noch kein Verfahren anhängig gemacht, das explizit eine wie in der Wachstumsinitiative vorgestellte einkommensteuerliche

---

3 Vgl. Tax Administration, [Content of the 30% Facility](#) und [Definition of „expatriate employee“](#) (zuletzt abgerufen am 22.07.2024).

4 Vgl. Tax Administration, [Content of the 30% Facility](#) (zuletzt abgerufen am 22.07.2024).

5 Vgl. Bundesfinanzministerium, [Zuzugsbegünstigung](#), Stand 27. Mai 2024 (zuletzt abgerufen am 22.07.2024).

6 Vgl. Art. 5 Decreto Legislativo n. 209/2023; Agenzia delle Entrate, [Che cos'è – Lavoratori impatriati](#), Stand 3. April 2024 (zuletzt abgerufen am 22.07.2024).

7 Vgl. Art. 16 Abs. 1 Decreto Legislativo n. 147/2015; Agenzia delle Entrate, [Lavoratori impatriati](#), Stand 3. April 2024 (zuletzt abgerufen am 22.07.2024).

8 Vgl. Fortune Magazine, [Artikel vom 4. Juli 2024](#) (zuletzt abgerufen am 22.07.2024).

9 Vgl. ebenda.

10 Vgl. Agenzia Tributaria, [List of tax rates for income tax for non-residents without a permanent establishment](#), (zuletzt abgerufen am 22.07.2024).

Begünstigung zum Gegenstand hat.<sup>11</sup> Die aufgeworfene Fragestellung kann daher nur anhand der allgemeinen, die Thematik der (steuerlichen) Ungleichbehandlung von In- und Ausländern betreffenden Rechtsprechung und anhand des Schrifttums analysiert werden.

### 3. Zuständigkeiten im Bereich Steuern (Steuerhoheit)

Regelungen zu den Zuständigkeiten der EU finden sich u. a. in Art. 4 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 2 Vertrag über die Europäische Union (EUV). Gemäß Art. 4 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 2 EUV verbleiben alle der Union nicht in den Verträgen übertragenen Zuständigkeiten bei den Mitgliedstaaten. Die Union wird nur innerhalb der Grenzen der Zuständigkeiten tätig, die die Mitgliedstaaten ihr in den Verträgen zur Verwirklichung der darin niedergelegten Ziele übertragen haben (Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung).

Anders als der Bereich der indirekten Steuern nach Art. 113 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), werden die direkten Steuern nicht ausdrücklich durch Rechtsvorschriften in den unionsrechtlichen Verträgen geregelt.<sup>12</sup> Auf der Grundlage der Generalklausel des Art. 115 AEUV kann der Rat zwar auch im Bereich der direkten Steuern „[...] Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken“ erlassen.<sup>13</sup> Aufgrund der hohen Anforderungen des Art. 115 AEUV konnten durch den Unionsgesetzgeber jedoch nur punktuelle sekundärrechtliche Harmonisierungsmaßnahmen erzielt werden.<sup>14</sup>

Da die meisten Regelungen der direkten Besteuerung nicht in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fallen, verbleibt die Regelung der Einkommensteuer als direkter Steuer damit in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten.<sup>15</sup> Einkommenssteuerpflichtig können natürliche sowie juristische Personen sein.<sup>16</sup> Die in der Wachstumsinitiative vorgestellte Maßnahme tangiert dem

---

11 Die Zulässigkeit der zuvor dargestellten niederländischen 150 km-Entfernungsregelung war 2015 Gegenstand eines Urteils des EuGH. Während der EuGH die Vereinbarkeit der Radiusregelung mit Art. 45 Abs. 2 AEUV bestätigte, wurde die allgemeinere Frage der steuerrechtlichen Ungleichbehandlung zwischen Inländern und EU-Ausländern innerhalb des 150 km-Radius gegenüber EU-Ausländern jenseits des 150 km-Radius in dem Urteil nicht von dem Gericht aufgegriffen, siehe dazu EuGH, Urteil vom 24. Februar 2015, Rs. C-512/13 (Sopora).

12 Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, §7 Direkte Steuern, Rn. 1.

13 EuGH, Urteil vom 2. April 2020, Rs. C-458/18 (GVC Services (Bulgaria)), Rn. 31 m.w.N.; *Weber-Grellet*, in: *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage 2022, Art. 115 AEUV, Rn. 1 f.

14 *Weber-Grellet*, in: *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage 2022, Art. 115 AEUV, Rn. 1 f., 7; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, §7 Direkte Steuern, Rn. 1. Diese betreffen insbesondere die Doppelbesteuerung grenzüberschreitend tätiger Unternehmen (ebenda, Rn. 1). Vgl. bspw. Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. Januar 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 21 v. 28.1.2015, S. 1 (Mutter-Tochter-Richtlinie).

15 Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 7 Direkte Steuern, Rn. 1.

16 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 7 Direkte Steuern, Rn. 3.

Wortlaut nach eine solche in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten liegende Einkommensbesteuerung natürlicher Personen, die eine nicht-selbstständige Beschäftigung ausüben.

Der Bereich der direkten Steuern unterfällt zwar der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten,<sup>17</sup> allerdings müssen diese ihre Kompetenzen unter Wahrung des Unionsrechts ausüben.<sup>18</sup> Insbesondere aus den Grundfreiheiten können allgemeine Anforderungen an das nationale direkte Steuerrecht abgeleitet werden.<sup>19</sup> Mangels ausdrücklicher Rechtsvorschriften ist der Bereich der direkten Personenbesteuerung durch die unionsgerichtliche Rechtsprechung geprägt.<sup>20</sup>

#### **4. (Steuerrechtliche) Ungleichbehandlung nach dem Unionsrecht**

##### **4.1. Unionsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsätze**

Ungeachtet der mitgliedstaatlichen Zuständigkeit für den Bereich der direkten Steuern, enthält das primäre und sekundäre Unionsrecht für die Besteuerung von Arbeitnehmern relevante Gleichbehandlungsgrundsätze, die die Ausübung der nationalen Befugnisse berühren. Entsprechende steuerrechtliche Regelungen der Mitgliedstaaten sind u. a. an Art. 45 Abs. 2 AEUV sowie an Art. 7 Abs. 1 und 2 der Verordnung 492/2011<sup>21</sup> (VO 492/2011) zu messen.<sup>22</sup>

---

17 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 7 Direkte Steuern, Rn. 1.

18 Vgl. EuGH, Urteil vom 4. Oktober 1991, Rs. C-246/89 (Kommission/Vereinigtes Königreich), Rn. 12; vgl. EuGH, Urteil vom 13. Dezember 2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), Rn. 29 m.w.N.; *Forsthoff/Eisendle*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, Stand Januar 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 60.

19 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, §7 Direkte Steuern, Rn. 1.

20 *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 40 m.w.N.

21 Verordnung (EU) Nr. 492/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. April 2011 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Union, ABl. EU L 141 vom 27. Mai 2011, S. 1. ([konsolidierte Fassung](#))

22 *Steinmeyer*, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 7 VO (EU) 492/2011, Rn. 25.

#### 4.1.1. Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art. 45 AEUV

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist hinsichtlich der Besteuerung sowie der sozialen Sicherheit von Arbeitnehmern die Freizügigkeit gemäß Art. 45 AEUV unmittelbar anwendbar.<sup>23</sup> Von der Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art. 45 Abs. 1 AEUV umfasst sind nach Art. 45 Abs. 2 AEUV „die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen“. Nach der Rechtsprechung des EuGH würde der Gleichbehandlungsgrundsatz im Bereich der Entlohnung durch die Möglichkeit diskriminierender nationaler einkommenssteuerrechtlicher Vorschriften ausgehöhlt.<sup>24</sup> Daraus folgt, dass die Mitgliedstaaten gemäß Art. 45 Abs. 2 AEUV einen Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaats hinsichtlich der direkten Besteuerung der in ihrem Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte aus nicht-selbstständiger Arbeit nicht schlechter stellen dürfen als eigene Staatsangehörige in derselben Lage.<sup>25</sup> EU-Ausländer sind somit gegenüber Inländern grundsätzlich steuerrechtlich gleich zu behandeln.

#### 4.1.2. Vorgaben der Verordnung 492/2011

Ferner ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Union in der Verordnung 492/2011 sekundärrechtlich geregelt. Die VO 492/2011 konkretisiert in Art. 7 Abs. 1 den Gleichbehandlungsgrundsatz aus Art. 45 Abs. 2 AEUV, indem sie vorsieht, dass „ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, [...] aufgrund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten 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 [darf] als die inländischen Arbeitnehmer.“ Demgegenüber heißt es in Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011 über

---

23 EuGH, Urteil vom 14. Februar 1995, Rs. C-279/93 (Finanzamt Köln-Altstadt/Schumacker). Gemäß Art. 21 Abs. 2 Grundrechtecharta (GrC) ist in ihrem Anwendungsbereich „unbeschadet besonderer Bestimmungen der Verträge [...] jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten“. Art. 52 Abs. 2 GrC bestimmt jedoch, dass die Ausübung der durch die Charta anerkannten Rechte, die in den Verträgen geregelt sind, im Rahmen der in den Verträgen festgelegten Bedingungen und Grenzen erfolgt. Dies ist bei Art. 21 Abs. 2 GrC der Fall, der Art. 18 AEUV entspricht, welcher entsprechend Anwendung findet (EuGH, Urteil vom 10. Oktober 2019, Rs. C-703/17 (Krah), Rn. 18; Vgl. EuGH, Urteil vom 4. Juli 2013, Rs. C-233/12 (Gardella), Rn. 39). Das allgemeine Diskriminierungsverbot aus Gründen der Staatsangehörigkeit nach Art. 18 AEUV soll nach unionsgerichtlicher Rechtsprechung jedoch eigenständig nur zur Anwendung kommen, soweit keine besonderen Diskriminierungsverbote nach dem AEUV vorgesehen sind (EuGH, Urteil vom 10. Oktober 2019, Rs. C-703/17 (Krah), Rn. 19; *Kreuschitz*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Auflage 2015, Art. 45 AEUV, Rn. 20). Im Bereich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer konkretisiert jedoch Art. 45 AEUV das Diskriminierungsverbot. Damit besteht *lex specialis* zu Art. 18 AEUV ein entsprechendes Diskriminierungsverbot im Rahmen der europäischen Grundfreiheiten (*Brechmann*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 5. Die Grundfreiheiten gewähren gem. Art. 26 Abs. 2 AEUV innerhalb des europäischen Binnenmarktes den freien Verkehr von Waren (Art. 28 ff. AEUV), Personen (Art. 45 ff. AEUV), Dienstleistungen (Art. 56 ff. AEUV) und Kapital (63 ff. AEUV)). Die Eröffnung des Anwendungsbereichs des Art. 45 AEUV schließt nach unionsgerichtlicher Rechtsprechung die Berufung auf Art. 18 AEUV aus (EuGH, Urteil vom 29. April 2004, Rs. C-387/01 (Weigel), Rn. 57 ff.; *Brechmann*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 5). Dies ist in der Literatur zunehmend Gegenstand von Kritik (ebenda Rn. 6).

24 EuGH, Urteil vom 8. Mai 1990, Rs. C-175/88 (Biehl/Administration des contributions), Rn. 12.

25 EuGH, Urteil vom 14. Februar 1995, Rs. C-279/93, (Schumacker), Rn. 24; *Steinmeyer*, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 7 VO (EU) 492/2011, Rn. 25.



die Gleichbehandlung hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen hinaus explizit: „*Er genießt dort die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer.*“ Da durch diese Vorschrift das Europarecht trotz fehlender Kompetenzen der Union in diesem Bereich (siehe Ziff. 3) auf das nationale Steuerrecht einwirkt und dieses modifiziert, stellt sie eine zentrale Regelung des europäischen Steuerrechts dar.<sup>26</sup> Da Art. 7 Abs. 1 und 2 VO 492/2011 nach der Rechtsprechung des EuGH eine „besondere Ausprägung“ des Diskriminierungsverbotes des Art. 45 Abs. 2 AEUV darstellt, ist er in gleicher Weise auszulegen.<sup>27</sup> Die sekundärrechtlichen Normen sind dem Primärrecht nachrangig und gestalten die in den Grundfreiheiten enthaltenen unmittelbar anwendbaren subjektiven Rechte aus, begründen sie jedoch nicht.<sup>28</sup>

Infolge der Rechtsprechung des EuGH ist die Frage der unionsrechtlichen Zulässigkeit der in der Wachstumsinitiative dargelegten steuerrechtlichen Maßnahme u.a. am Maßstab von Art. 45 Abs. 2 AEUV und Art. 7 Abs. 1 und 2 VO 492/2011 zu beurteilen.<sup>29</sup>

#### 4.2. Inhalt der Diskriminierungsverbote aus Art. 45 Abs. 2 AEUV, Art. 7 Abs. 1 und 2 VO 492/2011

Eine von den unionsrechtlichen Gleichheitsgrundsätzen umfasste Ungleichbehandlung besteht, wenn unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Sachverhalte bzw. gleiche Vorschriften auf nicht vergleichbare Sachverhalte angewendet werden.<sup>30</sup> Es liegt regelmäßig keine Diskriminierung vor, wenn unterschiedliche Vorschriften auf nicht vergleichbare Sachverhalte angewendet werden.<sup>31</sup> Aus Art. 45 Abs. 2, Art. 7 Abs. 1 und 2 VO 492/2011 ergibt sich demnach, dass Mitgliedstaaten Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaates bei der Einkommensbesteuerung nicht-selbstständiger Arbeit nicht schlechter stellen dürfen als eigene Staatsangehörige in derselben Lage (vgl. Ziff 4.1.1.).

Nach ständiger unionsgerichtlicher Rechtsprechung verbietet der sowohl in Art. 45 Abs. 2 AEUV als auch in Art. 7 Abs. 1 und 2 VO 492/2011 verankerte Gleichbehandlungsgrundsatz nicht nur offene, unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpfende Diskriminierungen, sondern auch

---

26 *Steinmeyer*, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 7 VO (EU) 492/2011, Rn. 12.

27 EuGH, Urteil vom 10. Oktober 2019, Rs. C-703/17 (Krah), Rn. 21.

28 *Brechmann*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 4.

29 Vgl. EuGH, Urteil vom 10. Oktober 2019, Rs. C-703/17 (Krah), Rn. 20.

30 EuGH, Urteil vom 14. Februar 1995, Rs. C-279/93 (Schumacker), Rn. 30 ff.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, §7 Direkte Steuern, Rn. 10.

31 *Kreuschitz*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Auflage 2015, Art. 45 AEUV, Rn. 12.

alle versteckten und verschleierte Diskriminierungsformen, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale *de facto* zu dem gleichen Ergebnis führen.<sup>32</sup>

Eine solche mittelbare Diskriminierung liegt vor, wenn eine nationale Maßnahme – obwohl sie auf alle Arbeitnehmer ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit unterschiedslos anwendbar ist – eine Unterscheidung anhand solcher Merkmale vornimmt, die sich ihrem Wesen nach stärker auf ausländische Arbeitnehmer als auf inländische Arbeitnehmer auswirken können und folglich die Gefahr besteht, dass sie die Erstgenannten besonders benachteiligt.<sup>33</sup> Die Freizügigkeitsbestimmungen sind dabei nach ihrem Zweck auszulegen, die Ausübung beruflicher Tätigkeiten aller Art im Gebiet der Union zu erleichtern und benachteiligende Maßnahmen bei der Ausübung einer unselbstständigen Tätigkeit im Unionsgebiet zu verhindern, und werden in der Rechtsprechung dementsprechend weit interpretiert.<sup>34</sup> Damit können insbesondere Regelungen mittelbar diskriminierend wirken, die Inländer leichter zu erfüllen vermögen wie z.B. Spracherfordernisse.<sup>35</sup> Dies gilt ebenso für Vorschriften die nicht an die Staatsangehörigkeit, sondern an den Wohnsitz anknüpfen, da Gebietsfremde meist Ausländer sind.<sup>36</sup> Mittelbare Diskriminierungen können nach der Rechtsprechung des EuGH zulässig sein, wenn sie objektiv gerechtfertigt sind und im Einzelfall dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügen.<sup>37</sup> Eine offene Diskriminierung in der Form der ausdrücklichen Unterscheidung zwischen In- und Ausländern lässt hingegen grundsätzlich keine Rechtfertigung zu (absolutes Differenzierungsverbot).<sup>38</sup>

Steuerrechtliche Relevanz haben insbesondere die sich aus einer mittelbaren Diskriminierung anhand des Wohnsitzkriteriums ergebenden Rechte. So können steuerliche Rechtsvorschriften, die unabhängig der Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen gelten, aber eine Unterscheidung aufgrund des Kriteriums des Wohnsitzes treffen, indem Sie Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen versagen, die Gebietsansässige erhalten, eine mittelbare Diskriminierung aufgrund

---

32 Vgl. EuGH, Urteil vom 12. Februar 1994, Rs-152/73 (Sotgiu/Deutsche Bundespost), Rn. 11; EuGH, Urteil vom 14. Februar 1995, Rs. C-279/93 (Schumacker), Rn. 26; *Steinmeyer*, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 7 VO (EU) 492/2011, Rn. 36.

33 EuGH, Urteil vom 10. Oktober 2019, Rs. C-703/17 (Krah), Rn. 24.

34 *Brechmann*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 47.

35 Vgl. EuGH, Urteil vom 6. Juni 2000, Rs. C-281/98 (Angonese/Cassa die Risparmio di Bolzano), Rn. 37 ff.

36 *Steinmeyer*, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 7 VO (EU) 492/2011, Rn. 36 f. und Art. 45 AEUV, Rn. 59; vgl. *Kreuschitz*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Auflage 2015, Art. 45 AEUV, Rn. 19; EuGH, Urteil vom 20. Juni 2013, Rs. C-20/12 (Giersch u.a.), Rn. 44.

37 EuGH, Urteil vom 23. Mai 1996, Rs. C-237/94 (O'Flynn/Adjudication Officer), Rn. 19 f.; Ausführlich zu den Anforderungen der Rechtfertigung einer mittelbaren Diskriminierung *Brechmann*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 48 ff.

38 Vgl. EuGH, Urteil vom 7. Juli 2005, Rs. C-147/03 (Kommission/Österreich); *Brechmann*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 46. Etwas anderes gilt für explizit im AEUV normierte Ausnahmen (ebenda).

der Staatsangehörigkeit darstellen.<sup>39</sup> Nach unionsgerichtlicher Rechtsprechung kann eine Diskriminierung jedoch nur bei Ungleichbehandlung hinsichtlich vergleichbarer Sachverhalte bestehen.<sup>40</sup> Hinsichtlich der Erhebung direkter Steuern befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde jedoch regelmäßig nicht in einer vergleichbaren Situation, da der Schwerpunkt der Gesamteinkünfte in der Regel am Wohnort liegt, sodass am leichtesten der Wohnsitzstaat die Besteuerung unter Berücksichtigung der persönlichen und familiären Lage vornehmen kann. Folglich ist es in der Regel nicht diskriminierend, wenn ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen verwehrt.<sup>41</sup> Etwas anderes gilt allerdings, wenn der Gebietsfremde seine steuerpflichtigen Gesamteinkünfte ganz oder fast ausschließlich aus der Tätigkeit im Beschäftigungsstaat bezieht und im Wohnsitzstaat mangels Steuerlast keiner (begünstigenden) Besteuerung unterworfen werden kann, bei der seine persönliche Lage berücksichtigt wird. In der Folge würde weder im Wohnsitz-, noch im Beschäftigungsstaat eine solche Begünstigung berücksichtigt werden.<sup>42</sup> Damit sind mittelbare Diskriminierungen von insbesondere Grenzgängern umfasst, bei denen Wohnsitzstaat und Beschäftigungsstaat, in dem das Haupteinkommen generiert wird, auseinanderfallen mit der Folge, dass ausländische Arbeitnehmer im Beschäftigungsstaat wie Inländer behandelt werden müssen.<sup>43</sup>

#### 4.3. Regelungsinhalt der in der Wachstumsinitiative vorgestellten Maßnahme

Nach der in der Wachstumsinitiative vorgestellten Maßnahme soll die Arbeitsaufnahme in Deutschland für „*ausländische Fachkräfte*“ attraktiver werden, sodass „*neu zugewanderte[n] Fachkräfte[n]*“ die oben beschriebene Einkommensteuerentlastung gewährt werden soll. Dem Wortlaut nach richtet sich die Maßnahme an Personen, die zuvor im Ausland ihren Wohnsitz hatten und zur Ausübung einer Beschäftigung ihren Wohnsitz nach Deutschland verlagern („*neu zugewanderte*“). Zum Zeitpunkt der Besteuerung hätten dann sowohl gebietsansässige Inländer als auch von dem Steuervorteil profitierende neu zugewanderte Ausländer ihren Wohnsitz in Deutschland, sodass dieser nicht den Anknüpfungspunkt für die unterschiedliche Besteuerung darstellt. Vielmehr scheint der Erhalt der einkommensteuerrechtlichen Begünstigung unmittelbar

---

39 EuGH, Urteil vom 14. Februar 1995, Rs. C-279/93 (Schumacker), Rn. 27 ff. In dem Urteil wurde ein verheirateter, in Belgien ansässiger und in Deutschland steuerpflichtiger nicht-selbstständig beschäftigter Belgier in Steuerklasse I eingeordnet, während verheiratete Gebietsansässige in Deutschland die Möglichkeit hatten nach Steuerklasse III besteuert zu werden.

40 EuGH, Urteil vom 14. Februar 1995, Rs. C-279/93 (Schumacker), Rn. 30.

41 EuGH, Urteil vom 14. Februar 1995, Rs. C-279/93 (Schumacker), Rn. 31 ff.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, §7 Direkte Steuern, Rn. 10.

42 EuGH, Urteil vom 14. Februar 1995, Rs. C-279/93 (Schumacker), Rn. 36 ff.

43 *Steinmeyer*, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 7 VO (EU) 492/2011, Rn. 25 f. m.w.N. Dem gegenüberstehend ist auch im Wohnsitzstaat der Verlust von Steuervergünstigungen, weil der Arbeitnehmer auch Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, die dort ungeachtet der persönlichen und familiären Lage besteuert wurden, mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar (vgl. ebenda, Rn. 27). Dieser wechselseitigen Problematik der Besteuerung grenzüberschreitender Einkommen kann mit Doppelbesteuerungsabkommen abgeholfen werden, die jedoch ebenfalls an den unionalen Maßgaben gemessen werden müssen. Sie müssen daher gewährleisten, dass die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen im Ganzen, unabhängig von der Aufteilung der Mitgliedstaaten untereinander, gebührend berücksichtigt wird (ebenda, Rn. 29).

an die Staatsangehörigkeit („*ausländische*“) anzuknüpfen. Danach muss hier zugrunde gelegt werden, dass nach der derzeit ersichtlichen Ausgestaltung der Maßnahme eine Ungleichbehandlung unmittelbar anhand des Kriteriums der Staatsangehörigkeit erfolgen soll.

#### 4.4. Anwendungsbereich der Art. 45 AEUV, Art. 7 VO 492/2011

##### 4.4.1. Räumlicher und persönlicher Anwendungsbereich

Die Freizügigkeitsvorschriften gelten gemäß Art. 52 Abs. 1 EUV in den mitgliedstaatlichen Hoheitsgebieten oder außerhalb des Unionsgebiets bei einem hinreichenden Bezug des Arbeitsverhältnisses zum Unionsrecht.<sup>44</sup> In persönlicher Hinsicht wird nach unionsgerichtlicher Rechtsprechung jeder „*Angehörige eines Mitgliedstaates, der von dem Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht und in einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnstaat eine Berufstätigkeit ausgeübt hat, unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit*“ von dem Anwendungsbereich des Art. 45 AEUV erfasst,<sup>45</sup> wobei sich die Staatsangehörigkeit nach dem nationalen Staatsangehörigkeitsrecht bemisst.<sup>46</sup> Zudem muss die Arbeitnehmereigenschaft vorliegen. Während Art. 1 Abs. 1 VO 492/2011 eine „Tätigkeit im Lohn- oder Gehaltsverhältnis“ heranzieht, wurde der in Art. 45 Abs. 2 AEUV nicht näher definierte Arbeitnehmerbegriff durch den EuGH grundsätzlich weit ausgelegt.<sup>47</sup>

Nach dem Wortlaut der in der Wachstumsinitiative dargestellten Maßnahme sollen „*neu zugewanderte*“ Fachkräfte von einer verringerten Einkommensbesteuerung auf den Bruttolohn profitieren, sodass hier mangels weiterer Präzisierung unterstellt wird, dass es sich um in Deutschland ausgeübte nicht-selbstständige Beschäftigungen von EU-Arbeitnehmern handelt, die dem Anwendungsbereich der Freizügigkeitsvorschriften der Art. 45 AEUV, Art. 7 VO 492/2011 unterfallen.

##### 4.4.2. Drittstaatenangehörige

Hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereichs der dargestellten unionsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsätze ist darauf hinzuweisen, dass die Freizügigkeitsrechte lediglich für Staatsangehörige anderer EU-Mitgliedstaaten (und deren Familienangehörige<sup>48</sup>) gelten. Drittstaatenangehörige sowie Staatenlose und Geflüchtete können sich nicht auf die Rechte aus Art. 45 AEUV,

---

44 Brechmann, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 9; Steinmeyer, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, Art. 45 AEUV, Rn. 43 ff.; EuGH, Urteil vom 12. Dezember 1974, Rs. C-36/74 (Walrave und Koch/Association Union Cycliste Internationale u.a.), Rn. 28 f.

45 EuGH, Urteil vom 13. Dezember 2012, Rs. C-379/11 (Caves Krier Frères), Rn. 25.

46 Steinmeyer, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 27; Brechmann, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 26.

47 EuGH, Urteil v. 23 März 1982, Rs. C-53/81 (Levin), Rn. 13; Brechmann, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 12. Für Ausführungen zum Arbeitnehmerbegriff siehe ebenda, Rn. 13 ff.

48 Siehe dazu Steinmeyer, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 32.

Art. 7 VO 492/2011 berufen.<sup>49</sup> Etwas anderes gilt bei zwischen Herkunftsland und Mitgliedstaat geschlossenen Assoziations- oder Kooperationsabkommen oder Assoziationsratsbeschlüssen, wodurch der Geltungsbereich des Art. 45 AEUV auf diese Staaten erstreckt wird.<sup>50</sup> Hinsichtlich Drittstaatenangehörigen, auf die das Unionsrecht keine Anwendung findet, kann sich die Zulässigkeit der (steuerrechtlichen) Ungleichbehandlung von Inländern im Vergleich zu diesen Drittstaatenangehörigen allein nach dem nationalen Recht bemessen.

Die in der Wachstumsinitiative vorgestellte Einkommensteuerbegünstigungsmaßnahme kann daher in Bezug auf solche Drittstaatenangehörige mangels Anwendbarkeit des Unionsrechts nicht mit diesem unvereinbar sein. Nach dem Unionsrecht kann die Fragestellung regelmäßig lediglich in Hinblick auf die Ungleichbehandlung von inländischen Arbeitskräften zu Staatsangehörigen anderer EU-Mitgliedstaaten beurteilt werden.

#### 4.4.3. Sachlicher Anwendungsbereich und „Inländerdiskriminierung“

##### 4.4.3.1. Grundsätze

Die Regeln über die Freizügigkeit bedürfen zu ihrer Anwendung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts. Nach der unionsgerichtlichen Rechtsprechung sind sie hingegen nicht auf rein interne Sachverhalte anwendbar, deren Merkmale „sämtlich nicht über die Grenzen eines Mitgliedstaates hinausweisen“.<sup>51</sup> Ein Auslandsbezug besteht darin, dass sich „ein Wirtschaftsteilnehmer in die Volkswirtschaft eines Staates integriert, dessen Staatsangehörigkeit er nicht besitzt“.<sup>52</sup> Ein solcher liegt bereits mit dem Auseinanderfallen von Wohnsitz- und Beschäftigungsstaat vor.<sup>53</sup> Bei Begrenzungen der Freizügigkeit innerhalb des eigenen Staatsgebiets liegt hingegen ein rein interner Sachverhalt vor, der vom Anwendungsbereich der Freizügigkeitsrechte nicht umfasst und unionsrechtlich unerheblich ist.<sup>54</sup>

---

49 *Steinmeyer*, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 29; *Brechmann*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 33.

50 *Steinmeyer*, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 28; *Brechmann*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 34. Für Ausführungen zu den verschiedenen Abkommen siehe ebenda, Rn. 35 ff. Vgl. bspw. Art. 28 Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum vom 3. Januar 1994, ABl. L 1, S. 3 ([konsolidierte Fassung](#)) oder Freizügigkeitsabkommen EG/Schweiz vom 30. April 2002, ABl. L 114, S. 6 ([konsolidierte Fassung](#)).

51 *Kreuschitz*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Auflage 2015, Art. 45 AEUV, Rn. 14 f.; EuGH, Urteil vom 16. Januar 1997, Rs. C-134/95 (di Biella/INAIL), Rn. 19 m.w.N. Die Beschränkung des Anwendungsbereichs auf grenzüberschreitende Sachverhalte wird in der Literatur kritisch diskutiert, siehe dazu u.a. *Brechmann*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 43; *Steinmeyer*, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 37.

52 *Forsthoff/Eisendle*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, Stand Januar 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 55.

53 Vgl. EuGH, Urteil vom 18. Juli 2007, Rs. C-212/05 (Hartmann), Rn. 20; *Forsthoff/Eisendle*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, Stand Januar 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 52.

54 *Forsthoff/Eisendle*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, Stand Januar 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 55; *Steinmeyer*, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 35.

Inländische und ausländische Sachverhalte unterscheiden sich mithin durch die Eröffnung des Anwendungsbereichs des Unionsrechts und bilden dadurch zwei unterschiedliche Rechtskreise.<sup>55</sup> Grund für die Begrenzung des sachlichen Anwendungsbereichs ist der Zweck der Freizügigkeitsrechte, die Ausübung beruflicher Tätigkeiten im gesamten Unionsgebiet zu erleichtern, wovon rein innerstaatliche Behinderungen und Beeinträchtigungen nicht erfasst sind.<sup>56</sup> Ziel des Binnenmarktgedankens des Art. 26 Abs. 2 AEUV ist dabei die Beseitigung von Zutritts Hindernissen für grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeiten und nicht das Erschaffen eines Marktes ohne Grenzen mit einheitlicher Rechtsordnung.<sup>57</sup> Die Normen zielen nicht darauf ab, den Anwendungsbereich des Vertrags auf innerstaatliche Sachverhalte ohne Bezug zum Unionsrecht auszuweiten.<sup>58</sup> Dementsprechend werden nationale, marktzugangsbeschränkende Vorschriften nur im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Aspekt in ihrer Anwendung beschränkt.<sup>59</sup>

Aus dieser Begrenzung des Anwendungsbereichs folgt, dass Regelungen eines Mitgliedstaates, die EU-Ausländer gegenüber Inländern potenziell begünstigen, grundsätzlich aus unionsrechtlicher Sicht unerheblich sind.<sup>60</sup> Eine Schlechterbehandlung von Inländern gegenüber Ausländern (sogenannte „Inländerdiskriminierung“ oder „umgekehrte Diskriminierung“) ist nach unionsgerichtlicher Rechtsprechung mangels grenzüberschreitenden Sachverhalts und Eröffnung des Anwendungsbereichs nicht aufgrund der unionsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsätze aus Art. 45 Abs. 2, Art. 7 Abs. 1 und 2 VO 492/2011 verboten.<sup>61</sup> Ein Beispiel einer unionsrechtlich zulässigen „Inländerdiskriminierung“ bildet der sogenannte Meisterzwang: Deutsche Handwerker dürfen ohne Meisterbrief in Deutschland im Regelfall nicht selbstständig arbeiten, während ausländische Unternehmer im Rahmen ihrer Dienstleistungsfreiheit ohne Eintragung in die Handwerksrolle in Deutschland Aufträge permanent ausüben dürfen.<sup>62</sup> Diese potenzielle Schlechterstellung inländischer Handwerker gegenüber EU-ausländischen ist mit dem Unionsrecht vereinbar.

---

55 Vgl. Wissenschaftliche Dienste des Bundestages, Ausarbeitung, Unionsrechtliche Zulässigkeit einer Inländerdiskriminierung durch die sog. PKW-Maut bzw. Infrastrukturabgabe, PE 6 – 3000 – 168/14, S. 6 f.

56 Vgl. EuGH, Urteil vom 5. Dezember 2013, Rs. C-514/12 (Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs GmbH), Rn. 32; *Steinmeyer*, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 35.

57 *Forsthoff/Eisendle*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, Stand Januar 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 53.

58 EuGH, Urteil vom 5. Juni 1997, Rs. C-64/96 (Uecker und Jacquet/Land Nordrhein-Westfalen), Rn. 23.

59 Vgl. Wissenschaftliche Dienste des Bundestages, Ausarbeitung, Unionsrechtliche Zulässigkeit einer Inländerdiskriminierung durch die sog. PKW-Maut bzw. Infrastrukturabgabe, PE 6 – 3000 – 168/14, S. 7.

60 *Brechmann*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 43.

61 *Steinmeyer*, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 37 mit Verweis auf EuGH, Urteil vom 23. April 1991, Rs. C-41/90 (Höfner und Elser/Macrotron), Rn. 37; Vgl. EuGH, Urteil vom 11. Dezember 2003, Rs. C-215/01 (Schnitzer), Rn. 28 ff.; *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 24.

62 EuGH, Urteil vom 11. Dezember 2003, Rs. C 215/01 (Schnitzer), Rn. 28 ff.

#### 4.4.3.2. Regelungsinhalt der in der Wachstumsinitiative vorgestellten Maßnahme

Vor diesem Hintergrund ist festzustellen, dass die in der Wachstumsinitiative vorgestellte steuerrechtliche Maßnahme gerade nicht Inländern in diskriminierender Weise Vorteile gegenüber EU-Ausländern gewährt, sondern umgekehrt anstrebt, „neu zugewanderte“ „ausländische“ Fachkräfte gegenüber Inländern für einen Zeitraum von drei Jahren einkommensteuerrechtlich zu begünstigen. Die Ungleichbehandlung erfolgt insbesondere gegenüber schon gebietsansässigen Inländern, die in Deutschland eine nicht-selbstständige Beschäftigung ausüben. Deren Besteuerung stellt in der Regel einen rein internen Sachverhalt dar und weist keinen grenzüberschreitenden Bezug auf. Da der Anwendungsbereich für solche Inlandssachverhalte nicht eröffnet ist, können sich gebietsansässige Inländer bei einer solchen Schlechterstellung gegenüber neu zuwandernden Ausländern (auf die sich der Anwendungsbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit erstreckt) nicht auf die Grundfreiheiten berufen. Infolgedessen ist eine solche Maßnahme – die unionsrechtskonforme Ausgestaltung im Übrigen vorausgesetzt – mit dem Unionsrecht nicht unvereinbar. Die Bewertung der Zulässigkeit einer solchen „umgekehrten“ Ungleichbehandlung unterfällt dann umfassend dem nationalen Recht.<sup>63</sup>

#### 4.4.3.3. Rückkehrende Inländer

Eine besondere Problematik stellt sich im Hinblick auf die mögliche Anwendbarkeit der Freizügigkeitsrechte auf sog. rückkehrende Inländer.

Die Einbeziehung solcher inländischen Arbeitnehmer (d.h. im Ausland lebende deutsche Staatsangehörigen, die ihren Wohnsitz zur Aufnahme einer nicht-selbstständigen Beschäftigung zurück nach Deutschland verlegen) in die steuerrechtliche Begünstigung ist aufgrund der vorgestellten Maßnahme zumindest nach ihrem derzeitigen Wortlaut („ausländische Fachkräfte“) nicht vorgesehen.

Auch im Verhältnis von Staatsangehörigen zu ihrem Heimatsstaat ist grundsätzlich eine Berufung auf die Freizügigkeitsrechte möglich, wenn der eigene Staatsangehörige dem persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich einer Grundfreiheit unterfällt.<sup>64</sup> Staatsangehörige können sich gegenüber ihrem Heimatstaat insbesondere dann auf die Freizügigkeitsrechte des Art. 45 berufen, wenn sie sich diesem gegenüber in einer Lage befinden, die mit derjenigen der von den Freizügigkeitsrechten begünstigten EU-Ausländer vergleichbar ist.<sup>65</sup> Ein dafür erforderlicher grenzüberschreitender Sachverhalt kann auch im Verhältnis eines Mitgliedstaates zu seinen eigenen Staatsangehörigen vorliegen,<sup>66</sup> denn jeder Unionsbürger, der von seinem Recht auf

---

63 *Kreuschitz*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Auflage 2015, Art. 45 AEUV, Rn. 16.

64 *Brechmann*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 44; Vgl. EuGH, Urteil vom 26. Januar 1993, Rs. C-112/91 (Werner), Rn. 12 ff.; EuGH, Urteil vom 11. Juli 2002, Rs. C-60/00 (Carpenter), Rn. 29 f.

65 *Kreuschitz*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Auflage 2015, Art. 45 AEUV, Rn. 6; Dies ist Ausdruck dessen, dass Art. 45 AEUV nach der Rechtsprechung des EuGH über Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit hinaus auch alle sonstigen nichtdiskriminierenden Beschränkungen der Freizügigkeit verbietet (ebenda, Rn. 6; EuGH, Urteil v. 15. Dezember 1995, Rs. C-415/93 (Bosman)).

66 Vgl. *Steinmeyer*, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 36.

Arbeitnehmerfreizügigkeit Gebrauch gemacht und in einem anderen Mitgliedstaat eine Berufstätigkeit ausgeübt hat, fällt grundsätzlich in den Anwendungsbereich des Art. 45 AEUV (Ziff. 4.4.1.). Einen solchen grenzüberschreitenden Sachverhalt kann daher die Beeinträchtigung durch den Herkunftsstaat bei Wegzug oder Rückkehr des eigenen Staatsangehörigen bilden, sodass diese von der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV umfasst sein können.<sup>67</sup> Hintergrund ist, dass die Unionsbürger durch das Gebrauchen der Freizügigkeitsrechte auch im eigenen Mitgliedstaat keinen Nachteil erleiden dürfen.<sup>68</sup>

Ob die Rückverlagerung des Wohnsitzes eines Arbeitnehmers in das Herkunftsland einen ausreichenden grenzüberschreitenden Bezug bildet, nach dem auch zurückkehrende Inländer von einer sonst nur zuwandernden Ausländern gewährten einkommensteuerrechtlichen Begünstigung umfasst werden müssten, ist in der unionsgerichtlichen Rechtsprechung – soweit ersichtlich – bisher nicht Verfahrensgegenstand gewesen. Zumindest in einigen anderen EU-Mitgliedstaaten (wie bspw. Spanien und Italien, siehe Ziff. 2.) sind solche „Rückkehrer“ von den Regelungen zu steuerrechtlichen Begünstigungen für zuwandernde qualifizierte Arbeitskräfte umfasst.

Hinsichtlich der sog. Rückkehrer könnte daher eine „vergleichbare Lage“ zu den von den Freizügigkeitsrechten in Form der Einkommenssteuerreduzierung profitierenden neu zuwandernden Ausländern ergeben, sodass infolgedessen eine Diskriminierung von „zurückkehrenden“ Inländern nicht ausgeschlossen wäre. Denn ebenso wie neu zuwandernde Ausländer würden etwaige zurückkehrende Inländer im Rahmen der Ausübung ihrer Freizügigkeitsrechte aus Art. 20 Abs. 1, 21 Abs. 1, 45 Abs. 1 AEUV<sup>69</sup> ihren Wohnsitz zur Beschäftigungsaufnahme aus dem Ausland nach Deutschland (zurück-)verlegen, im Gegensatz zu Erstgenannten aber aufgrund der Anknüpfung an das Kriterium der Staatsangehörigkeit nicht von der intendierten steuerrechtlichen Begünstigung berücksichtigt werden.

Bei der Annahme einer „vergleichbaren Lage“ würde sich im Folgenden die Frage der Reichweite dieser Rechtstellung stellen. Konkret wäre daher zu prüfen, ob bei Vorliegen eines entsprechenden grenzüberschreitenden Bezugs die zurückkehrenden inländischen Staatsangehörigen dieselbe Rechtstellung wie die sich in einer vergleichbaren Situation befindlichen EU-Ausländer haben müssen. Dies ließe sich mit der bisherigen Rechtsprechung des EuGH so annehmen.<sup>70</sup> In Teilen der Literatur wird dieser Ansatz jedoch kritisch gesehen, wenn dadurch nicht nur die Nachteile des vorherigen Auslandsaufenthalts ausgeglichen, sondern zurückkehrende Inländer gegenüber gebietsansässigen Inländern bessergestellt würden. Als Grund wird dafür im Schrifttum

---

67 Vgl. EuGH, Urteil vom 26. Januar 1999, Rs. C-18/95 (Terhoeve), Rn. 26 ff.; Vgl. EuGH, Urteil vom 12. Dezember 2002, Rs. C-385/00 (de Groot), Rn. 80; *Steinmeyer*, in: Franzen/Gallner/Oetker, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 36; *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage 2022, Art. 45 AEUV, Rn. 22.

68 *Forsthoff/Eisendle*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, Stand Januar 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 56 f.

69 Die Arbeitnehmerfreizügigkeit aus Art. 45 AEUV stellt einen besonderen Ausdruck der auf Art. 20 Abs. 1 AEUV gestützten und allgemeinen Freizügigkeit aus Art. 21 Abs. 1 AEUV dar (EuGH, Urteil vom 26. April 2007, Rs. C-392/05, Rn. 66).

70 EuGH, Urteil vom 7. Juli 1992, Rs. C-370/90 (The Queen/Immigration Appeal Tribunal und Surinder Singh, ex parte Secretary of State for the Home Department), Rn. 19 ff.; *Forsthoff/Eisendle*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, Stand Januar 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 59.



angeführt, dass so der Zweck der Ausweitung des Anwendungsbereichs auf die Rückkehrfälle, nämlich (lediglich) mögliche Nachteile infolge der Nutzung des Freizügigkeitsrechts auszuschließen, verfehlt würde.<sup>71</sup>

Eine abschließende Bewertung der Vereinbarkeit der in der Wachstumsinitiative vorgestellten Maßnahme mit dem Unionsrecht obliegt jedoch dem EuGH.

Fachbereich Europa

---

71 Forsthoff/Eisendle, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, Stand Januar 2024, Art. 45 AEUV, Rn. 59.