Sonderdruck aus:

Lukas Fahrländer / Reto A. Heizmann (Hrsg.)

Europäisierung der schweizerischen Rechtsordnung

(APARIUZ Band 15)

DIKE Zürich / St. Gallen 2013 ISBN 978-3-03751-587-7

Rechtsangleichung und Souveränität im Steuerrecht

Ausgewählte Aspekte der europäischen Rechtsharmonisierung und deren Einfluss auf die direkten Steuern der Schweiz

*Philipp Roth/Selina Many**

Inhaltsübersicht

I. Einführung 380

II. Rechtsvereinheitlichung auf Unionsebene 381
- A. Nationale Souveränität der Mitgliedstaaten 381
- B. Europäisches Steuerrecht 384
  - 1. Überblick 384
  - 2. Harmonisierung via Richtlinien 385
  - 3. Harmonisierung via Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten 386
    - a. Überblick über die Grundfreiheiten 386
    - b. Vereinbarkeit mitgliedstaatlicher Steuernormen mit den Grundfreiheiten 387
  - 4. Harmonisierung via Verbot staatlicher Beihilfen 389
    - a. Wettbewerbsregeln 389
    - b. Europäischer Beihilfebegriff 389
    - c. Genehmigungsverfahren 391
    - d. Steuererleichterungen als staatliche Beihilfe 391

III. Auswahl einschlägiger Vertragswerke der Schweiz mit der EU 392
- A. Überblick 392
- B. Freizügigkeitsabkommen 392
- C. Freihandelsabkommen 393

IV. Einfluss der Vertragswerke auf das nationale Steuerrecht der Schweiz 395
- A. Einfluss des Freizügigkeitsabkommens auf die schweizerische Rechtsprechung 395
  - 1. Überblick 395
  - 2. Rechtsprechung zum Freizügigkeitsabkommen 396
  - 3. Verhältnis der Arbeitnehmerfreizügigkeit zum allgemeinen Diskriminierungsverbot 397
  - 4. Anwendungsbereich des Freizügigkeitsabkommens und von Art. 9 Anhang I FZA insbesondere 398
  - 5. Steuerliche Tragweite der Arbeitnehmerfreizügigkeit 403
- B. Einfluss des Freihandelsabkommens auf die laufenden Gesetzgebungsprozesse 405

V. Fazit 406

Literaturverzeichnis 407

Materialienverzeichnis 409

* Unser herzlicher Dank gebührt Prof. Dr. René Matteotti, LL.M. (Tax), Ordinarius für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich. Seine wertvollen Hinweise, die kritische Durchsicht des Manuskripts und nicht zuletzt die von ihm gewährte wissenschaftliche Freiheit zur Publikation haben entscheidend zum Gelingen dieses Aufsatzes beigetragen. Die Autoren geben in diesem Beitrag ausschliesslich ihre persönliche Auffassung wieder.

I. Einführung

Die Finanzhoheit des Gemeinwesens über sein Staatsgebiet ist Ausdruck dessen Souveränität. Die Schweiz dient hierzu als ausgezeichnetes Beispiel, haben doch die Kantone erst im Jahr 1993 mit Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes[1] (StHG) einen Teil ihrer Kompetenz im Bereich der direkten Steuern – unter dem Ziel einer interkantonalen Rechtsharmonisierung – an den Bund abgegeben. Die interkantonale Rechtsangleichung bezieht sich aber nur auf Teilaspekte der steuerlichen Bemessungsgrundlage und auf das Verfahren (sog. Rahmengesetzgebung).[2] Die Tarifautonomie hingegen verbleibt bei den Kantonen.[3]

Der lange und steinige Gesetzgebungsprozess zum StHG macht deutlich, wie schwer sich die Kantone damit gaben, Federn an ihrer Finanzhoheit zu lassen.[4] Als eine grosse Herausforderung unter vielen galt es, die vielfältig vorhandenen kantonalen Steuerprivilegierungen für bestimmte Gesellschaftsformen in eine harmonisierte Gesetzesbestimmung zu giessen.[5] Zudem war sich der Gesetzgeber bereits bei Inkrafttreten des StHG bewusst, dass die neu geschaffene Bestimmung über die kantonalen Steuerprivilegierungen (Art. 28 StHG) auf internationale Kritik stossen dürfte. Eine anderweitige Lösung bzw. die Abschaffung der kantonalen Privilegien wäre im Abstimmungsprozess aber weder umsetzbar noch finanzpolitisch vertretbar gewesen.[6]

Der Gesetzgeber sollte mit seinen Bedenken Recht behalten: 14 Jahre nach Inkrafttreten des StHG stellte die EU-Kommission in ihrer Entscheidung vom 13. Februar 2007 die Unvereinbarkeit der kantonalen Steuerprivilegierungen mit dem zwischen der Schweiz und der EU bereits 1972 – also weit vor der Ära des StHG – abgeschlossenen Freihandelsabkommen fest.[7] Eine neue Ebene der Harmonisierung trat deutlich zu Tage: Die Angleichung der einzelstaatlichen Steuerordnungen, die innerhalb des europäischen Binnenmarktes bereits (wenn auch teilweise gegen den Willen der Mitgliedstaaten) in vollem Gange war, zeitigte ihre ersten deutlichen Auswirkungen auf die Schweiz.[8] Nunmehr gilt es nicht nur die kantonale Souveränität im Steuerrecht zu wahren, sondern auch die gesamtstaatliche Steuerordnung durch das Fahrwasser der internationalen Harmonisierungsbestrebungen zu steuern.

Mehr auf rechtlicher als auf politischer Ebene spielt sich eine weitere ernstzunehmende Harmonisierungstendenz ab: Mit Unterzeichnung des Freizügigkeitsabkommens mit der EU hat sich die Schweiz zur bewussten Übernahme gewisser europäischer Grundfreihei-

---

1 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, SR 642.14.
2 Vgl. REICH, ASA 1993/94, 577, 585 f.
3 HAUSMANN/ROTH/KRUMMENACHER, ST 2012, 87, 89 (mit weiteren Hinweisen).
4 Vgl. REICH, ASA 1993/94, 577, 585 und 592 ff.
5 REICH, StR 1982, 541, 542.
6 Vgl. Bot. StHG, BBl. 1983 III, 1, 63.
7 Entscheidung der Kommission vom 13. Februar 2007.
8 REICH stellte bereits in seinem Eröffnungsreferat am Internationalen Steuerseminar im Januar 2000 in St. Moritz die verstärkte Einflussnahme der europäischen Rechtsentwicklungen auf das Schweizer Steuerrecht fest (REICH, StR 2000, 150, 150 ff.).

ten und – in begrenztem Ausmass – auch zur Übernahme des zugehörigen Rechtsstands verpflichtet. Das Freizügigkeitsabkommen fand bislang in der Rechtsprechung der Schweizer Gerichte zu den direkten Steuern nur zögerlich Beachtung. Die Harmonisierung gestützt auf das Freizügigkeitsabkommen beschränkt sich denn auch primär auf die Ebene der Auslegung nationaler Steuernormen durch die Rechtsprechung. Die Harmonisierungstendenzen des Freizügigkeitsabkommens werden aber in Zukunft – dies zeigt die Debatte über die abkommenswidrige Schweizer Quellensteuerordnung deutlich – auch einen nicht zu unterschätzenden Einfluss auf den nationalen Gesetzgebungsprozess im Steuerrecht nehmen.

Der nachfolgende Beitrag soll diese zwei wichtigen Ebenen der Rechtsangleichung analysieren und die korrespondierende Rechtsharmonisierung im europäischen Binnenmarkt darstellen, um deren Einfluss auf die Schweizer Steuerordnung abbilden zu können.

Die Fragestellung ist umfassend und weit; eine vollständige Aufarbeitung der Thematik ist und kann nicht Anspruch dieses Beitrags sein. Vielmehr sollen die beiden oben dargelegten Harmonisierungsströmungen des Freihandels- und des Freizügigkeitsabkommens näher, aber nicht bis ins letzte Detail beleuchtet werden.

II. Rechtsvereinheitlichung auf Unionsebene

A. Nationale Souveränität der Mitgliedstaaten

Wie bereits der Titel dieses Aufsatzes verrät, bedingt die Rechtsvereinheitlichung die Aufgabe von nationaler Souveränität über das zu harmonisierende Rechtsgebiet.

Zu klären ist zunächst, was unter dem Begriff der nationalen Souveränität zu verstehen ist. Der Begriff der Souveränität eines Staates geht auf den lateinischen Ausdruck *summa potestas* zurück – also die höchste Gewalt.[9] Nach BODIN kann der Begriff der Souveränität grundsätzlich „als unbeschränkte, unteilbare Gewalt nach innen und aussen verstanden“[10] werden. Dieser Begriff gilt jedoch in vielerlei Hinsicht nicht als absolut: So verstand BODIN die Souveränität des Herrschers als absolut nur gegenüber jeder weltlichen Macht, nicht aber gegenüber dem natürlichen und göttlichen Recht. Im Sinne der heutigen Völkergemeinschaft wird die Souveränität eines Staates sodann durch die Souveränität der anderen Staaten beschränkt; die Souveränität eines Staates findet ihre Grenzen in den zwingenden Normen des Völkerrechts.[11] Zudem wird die Souveränität der einzelnen Staaten durch die fortschreitende Internationalisierung des Rechts weiter eingeschränkt. Das nationale Recht wird durch die bilateralen und multilateralen Vertragswerke zunehmend überlagert. Dies gilt insbesondere für die Mitgliedstaaten der EU. Die EU nimmt – in Form einer supranationalen Organisation – die Staatsaufgaben,

[9] HALLER/KÖLZ/GÄCHTER, 13 (auch zum Folgenden).
[10] Zitiert nach HALLER/KÖLZ/GÄCHTER, 13.
[11] HALLER/KÖLZ/GÄCHTER, 15.

die ihr von den Mitgliedstaaten übertragen werden, in autonomer Weise wahr.[12] Die Mitgliedstaaten behalten zwar ihre staatliche Souveränität; der Eintritt in die EU führt aber zu einem erheblichen Souveränitätsverlust in Bezug auf jene Zuständigkeitsbereiche, die der EU übertragen wurden.[13]

Dies gilt – wenn auch in bescheidenerem Umfang – auch für die Schweiz, die ihre nationale Souveränität unter anderem durch die Unterzeichnung der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) und durch die bilateralen Vertragswerke mit der EU ebenfalls teilweise eingebüsst hat.[14] Auch das gut ausgebaute Netzwerk von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vermag die nationale Souveränität der Schweiz in steuerlichen Belangen einzuschränken.[15]

Das Steuerrecht und die hiermit verbundene Finanzhoheit des Staates bilden eine Kerndisziplin der nationalen Souveränität.[16] Die Staaten bemühen sich seit jeher um die Erhaltung ihrer möglichst uneingeschränkten Finanzhoheit, was sich auch im allgemein bekannten Postulat „the power to tax is the power to govern" widerspiegelt. Die politische Handlungsfähigkeit eines Staates manifestiert sich also nicht zuletzt in seiner Kompetenz, über die Ausgestaltung seiner steuerlichen Einnahmen entscheiden zu können.[17]

Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union haben seit deren Gründung in verschiedener Hinsicht ihre nationale Souveränität zugunsten der Rechtsharmonisierung im Binnenmarkt aufgegeben. Im Bereich des Steuerrechts verliefen diese Bestrebungen bislang jedoch nur zögerlich und beschränken sich weitestgehend auf die indirekten Steuern, für die im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) ein expliziter Harmonisierungsauftrag normiert wurde.[18] Ein solcher fehlt hingegen für die direkten Steuern.[19] Diese werden von den europäischen Harmonisierungsbestrebungen lediglich fragmentarisch erfasst, wobei die Rechtsangleichung im Wesentlichen mittels Richtlinien erfolgt, die nur einzelne Teilbereiche der direkten Steuern betreffen.

Die zögerliche Aufgabe der mitgliedstaatlichen Souveränität im Bereich der direkten Steuern gründet einerseits auf dem oben skizzierten Postulat der Steuerhoheit als Kernbestandteil der nationalen Souveränität und zum anderen auf dem Umstand, dass ein einheitliches Steuerrecht gemäss den Vertragszielen der EU nicht im Vordergrund deren Politiken steht.[20] Die Arbeiten der EU in Bezug auf die direkten Steuern beschränken sich im Wesentlichen darauf, die negativen Wirkungen der nationalen Steuerrechtsord-

---

12 HALLER/KÖLZ/GÄCHTER, 16.
13 Vgl. Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 2 EUV.
14 HALLER/KÖLZ/GÄCHTER, 16.
15 Vgl. hierzu den Fall UBS, bei dem die extensive Auslegung der im Doppelbesteuerungsabkommen vereinbarten Amtshilfe vonseiten der USA dazu führte, dass die Schweiz unter politischem Druck das Bankgeheimnis weitestgehend aufgeben musste. Vgl. hierzu BEHNISCH, ST 2010, 65, 65 ff.; GIRAUDI/MATTEOTTI/ROTH, in: LANG/SCHUCH/STARINGER, 55, 72 ff.
16 Vgl. KNOBBE-KEUK, StR 1992, 403, 404.
17 Vgl. zum Ganzen REICH/KÖNIG, 8 (mit weiteren Hinweisen).
18 Siehe unten, Ziff. II.B.
19 KNOBBE-KEUK, StR 1992, 403, 404.
20 Vgl. Art. 2 EUV.

nungen auf das Primärziel der Verwirklichung eines umfassenden Binnenmarktes zu beseitigen.

Diese politische Ausrichtung der Vermeidung negativer Auswirkungen des nationalen Steuerrechts auf den Binnenmarkt und die grundsätzlich fehlende Rechtsharmonisierung der direkten Steuern widerspiegelt sich auch in der laufenden Diskussion über die Vermeidung aggressiver Steuerplanung, welcher die EU-Kommission – im Kielwasser der Arbeiten der OECD – unlängst neuen Auftrieb verliehen hat.[21] Die Anstrengungen der EU-Kommission gründen auf der Erkenntnis, dass die fehlende Rechtsharmonisierung im Bereich der direkten Steuern eine aggressive Steuerplanung im Sinne einer gezielten Ausnutzung von sog. „Steuerschlupflöchern" zwischen den mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen zulässt oder gar begünstigt. Diese Problematik liesse sich zwar durch eine verstärkte Harmonisierung der direkten Steuern auf Unionsebene vermeiden, die EU-Kommission schlägt dementgegen aber vor, den Differenzen zwischen den einzelnen Steuerrechtsordnungen durch die Einführung von Missbrauchsklauseln in den DBA oder durch die Einführung unilateraler Missbrauchsbestimmungen im Aussensteuerrecht der einzelnen Mitgliedstaaten (sog. *subject-to-tax-Klauseln*) entgegenzuwirken.

Man darf sich diesbezüglich die Frage stellen, inwieweit es der EU-Kommission zusteht, einen nicht harmonisierten Bereich des Steuerrechts durch die Hintertür über Empfehlungen zur Einführung von Missbrauchsklauseln einer indirekten Rechtsharmonisierung zuzuführen, zumal die Mitgliedstaaten bewusst – und auch im Wissen um die Konsequenzen einer fehlenden Harmonisierung – die Regulierung der direkten Steuern nicht in die Kompetenz der EU gestellt haben. So legt die EU-Kommission in ihrer Empfehlung dar, das eine aggressive Steuerplanung darin besteht, „die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken"[22]. Die EU-Kommission verschleiert hierbei die Tatsache, dass die bestehenden Unstimmigkeiten auf die fehlende Harmonisierung der direkten Steuern zurückzuführen sind und nicht auf ein nicht gesetzeskonformes Verhalten des Steuerpflichtigen, dem die fehlende Harmonisierung zugutekommt. Vielmehr sind durchaus Fälle denkbar, in denen eine doppelte Nichtbesteuerung – aufgrund der bestehenden Divergenzen der Steuersysteme und der fehlenden Harmonisierung – für den zwischenstaatlich agierenden Steuerpflichtigen nahezu unvermeidbar ist. Die EU-Kommission bekämpft mit ihren Empfehlungen also lediglich die Symptome der fehlenden Rechtsharmonisierung.[23] LANG stellt sich daher zu Recht die Frage, ob die sich aus der fehlenden Harmonisierung ergebenden Differenzen der einzelnen Steuerrechtsordnungen nicht vielmehr hinzunehmen sind, um sie – wenn überhaupt – dann auf dem Wege der Rechtsharmonisierung zu beseitigen.[24]

---

[21] Vgl. Empfehlung der EU-Kommission vom 6. Dezember 2012 zur aggressiven Steuerplanung; Empfehlung der EU-Kommission vom 6. Dezember 2012 zum Umgang mit Drittländern; Aktionsplan der EU-Kommission vom 6. Dezember 2012; vgl. zum Ganzen MATTEOTTI/ROTH, ASA 2012/2013, 681, 701 ff.

[22] Empfehlung der EU-Kommission vom 6. Dezember 2012 zur aggressiven Steuerplanung, 2.

[23] LANG, SWI 2013, 62, 65 und 68.

[24] LANG, SWI 2013, 62, 66 ff.

Wie bereits eingangs erwähnt, kann trotz des fehlenden Harmonisierungsauftrages in den Vertragswerken der EU auch im Bereich der direkten Steuern von einer punktuellen Harmonisierung gesprochen werden. Diese wird neben den diversen direktsteuerlich relevanten Richtlinien insbesondere durch die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten[25] und die Arbeiten der EU-Kommission zum Beihilfeverbot stetig vorangetrieben (sog. *negative Integration*).

B. Europäisches Steuerrecht

1. Überblick

Das europäische Steuerrecht lässt sich primär in zwei Bereiche unterteilen: die indirekten und die direkten Steuern.

Die indirekten Steuern sind in den Art. 110–113 AEUV (ex-Art. 90–93 EGV) ausdrücklich normiert. Gestützt auf den in Art. 113 AEUV (ex-Art. 93 EGV) verankerten Harmonisierungsauftrag hat der Rat eine Vielzahl von Richtlinien unter anderem im Bereich der Umsatzsteuern, Verbrauchsabgaben, Kapitalverkehrssteuern und Versicherungssteuern erlassen. Der Bereich der indirekten Steuern ist in der EU somit weitestgehend harmonisiert.[26]

Abweichend hiervon gestaltet sich die Harmonisierung der direkten Steuern zäher. Ein eigentlicher Harmonisierungsauftrag besteht nicht. Der Rat ist lediglich gestützt auf Art. 115 AEUV (ex-Art. 94 EGV) befugt, Richtlinien zu erlassen, welche für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten notwendig sind, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken.[27] Die direkten Steuern fallen somit – dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung[28] folgend – in die nationale Souveränität der Mitgliedstaaten, sofern diese nicht mittels Richtlinien die Kompetenzen für gewisse Bereiche der direkten Steuern der EU übertragen haben.

Jedoch unterzieht der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die mitgliedstaatlichen Regelungen im Bereich der direkten Steuern vermehrt einer Kontrolle auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten. Des Weiteren können mitgliedstaatliche Steuerregelungen, welche bestimmten Unternehmen Steuererleichterungen gewähren, als verbotene staatliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV (ex-Art. 87 Abs. 1 EGV) qualifizieren.

In der Konsequenz schränken das Verbot staatlicher Beihilfen, die Schrankenwirkung der Grundfreiheiten sowie die punktuell – gestützt auf Art. 115 AEUV – erlassenen

---

[25] KNOBBE-KEUK, StR 1992, 403, 405 ff.

[26] Für eine Übersicht über die indirekten Steuern im Gemeinschafts- resp. Unionsrecht WEBER-GRELLET, 109 ff. Zur Harmonisierung der indirekten Steuern STUMPF, in: SCHWARZE, Art. 113 AEUV N 1 ff.

[27] Art. 115 AEUV; CLOER/LAVRELASHVILI, 59.

[28] Art. 5 EUV.

Richtlinien die nationale Souveränität der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern erheblich ein.

2. Harmonisierung via Richtlinien

Neben den Grundfreiheiten (als Bestandteil des europäischen Primärrechts) wurden auf Unionsebene verschiedene Richtlinien erlassen (sog. Sekundärrecht), die einen bedeutenden Einfluss auf die direkten Steuern der Mitgliedstaaten ausüben und diese punktuell harmonisieren.

Die nachfolgende Tabelle gibt eine Übersicht über ausgewählte Richtlinien, die einen Bezug zu den direkten Steuern aufweisen.[29]

	Bezeichnung	Beschreibung
Mutter-Tochter-Richtlinie	MTR – 90/435/EWG	Vermeidung der Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Transaktionen verbundener Unternehmen.
Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie	ZLR – 2003/49/EG	Gemeinsames Besteuerungssystem für Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen.
(Spar-)Zinsrichtlinie	SZR – 2003/48/EG	Automatischer Informationsaustausch, um eine effektive Besteuerung der Zinsen im Ansässigkeitsstaat des wirtschaftlichen Empfängers sicherzustellen.
Fusionsrichtlinie	FRL – 90/434/EWG	Steuerneutralität von Umstrukturierungsvorgängen.
Amtshilferichtlinie	AHR – 2011/16/EU	Amtshilfe zwischen den (Steuer-)Behörden der Mitgliedstaaten.

Die Schweiz hat durch die bilateralen Vertragswerke mit der EU die bestehenden Richtlinien teilweise übernommen. So wurden mit dem Zinsbesteuerungsabkommen[30] (ZBstA) die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie sowie die (Spar-)Zinsrichtlinie für grenzüberschreitende Aktivitäten zwischen der Schweiz und der EU weitestgehend übernommen.[31] Auch der Kerngedanke der Mutter-Tochter-Richtlinie wurde durch Art. 15 des ZBstA in die bilateralen Vertragswerke integriert.[32]

---

[29] Zu den derzeit bestehenden Richtlinien REHM/NAGLER, 22 ff.; REICH/KÖNIG, 26 ff.

[30] Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (Zinsbesteuerungsabkommen, ZBstA), SR 0.641.926.81.

[31] REHM/NAGLER, 28.

[32] Die in Art. 15 ZBstA statuierte Freistellung von der Quellensteuer bei Vorliegen einer qualifizierenden, d.h. wesentlichen, Beteiligung löst kontroverse Diskussionen darüber aus, ob bereits die Erhebung der Schweizer Verrechnungssteuer mit Gewährung der vollständigen Rückerstattung auf Antrag eine unzulässige Quellensteuererhebung im Sinne des ZBstA bewirkt, auf eine Erhebung der Verrechnungssteuer also bereits von vornherein gänzlich verzichtet werden müsste (vgl. MATTEOTTI, ASA 2011/2012, 469, 488 ff.).

Der Fokus dieses Beitrags richtet sich primär auf die Darstellung einzelner Aspekte aus der facettenreichen Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten im Bereich der direkten Steuern und auf die Darstellung des europäischen Beihilferechts, welches derzeit für die schweizerische Steuerpolitik von primärem Interesse ist. Die einzelnen Richtlinien werden im Folgenden nicht weiter besprochen.

3. Harmonisierung via Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten

a. Überblick über die Grundfreiheiten

Die europäischen Grundfreiheiten gliedern sich in die Warenverkehrsfreiheit, die Personenfreizügigkeit (bestehend aus der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit), die Dienstleistungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit.

Die Warenverkehrsfreiheit (Art. 28 AEUV) tangiert die direkten Steuern kaum[33] und bedarf im vorliegenden Zusammenhang keiner weiteren Erläuterungen.[34]

Die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV) hingegen ist für die Ausgestaltung der mitgliedstaatlichen Ertragssteuerordnungen von entscheidender Bedeutung. Erfasst werden unselbständig Erwerbstätige, d.h. weisungsgebundene Arbeitnehmende, die ihre Tätigkeit gegen Entgelt verrichten. Untersagt ist jegliche Diskriminierung aufgrund deren Staatsangehörigkeit (unmittelbare Diskriminierung) oder aufgrund einer Massnahme, die zwar nicht direkt an die Staatsangehörigkeit anknüpft, aber ausländische Staatsbürger faktisch dennoch stärker betrifft als die inländischen Arbeitnehmer (indirekte Diskriminierung).[35] Als zweite Komponente enthält die Arbeitnehmerfreizügigkeit – neben dem Diskriminierungsverbot – auch ein Beschränkungsverbot. Das Beschränkungsverbot geht auf die Rechtsprechung des EuGH in der *Rs. Bosman*[36] und der *Rs. Gebhardt*[37] zurück und untersagt es den Mitgliedstaaten, Massnahmen einzuführen, die zwar nicht diskriminierend, aber geeignet sind, „die Ausübung der durch den EWG-Vertrag [heute: AEUV] garantierten grundlegenden Freiheiten durch die Gemeinschaftsangehörigen zu behindern oder weniger attraktiv [zu] machen“[38]; den Unionsbürger also davon abhalten, von seiner Arbeitnehmerfreizügigkeit Gebrauch zu machen.

Die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) garantiert die Freizügigkeit selbständig Erwerbstätiger sowie juristischer Personen. Die Niederlassungsfreiheit ist insbesondere für die Ausgestaltung des Unternehmenssteuerrechts der Mitgliedstaaten von entscheidender Bedeutung.[39] Als Niederlassung ist die „tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung in einem anderen Mitgliedstaat auf unbestimmte Zeit“[40] zu verstehen. Die Niederlassungsfreiheit enthielt nach dem alten

---

33 CLOER/LAVRELASHVILI, 83.
34 Vgl. zur Warenverkehrsfreiheit REHM/NAGLER, 15 f.
35 Vgl. zum Ganzen CLOER/LAVRELASHVILI, 84 f.
36 EuGH, Rs. C-415/93, *Bosman*, Slg. 1995, I-4921.
37 EuGH, Rs. C-55/94, *Gebhardt*, Slg. 1995, I-4165.
38 EuGH, Rs. C-55/94, *Gebhardt*, Slg. 1995, I-4165, Rz. 37.
39 Vgl. zum Ganzen CLOER/LAVRELASHVILI, 86.
40 CLOER/LAVRELASHVILI, 86.

Wortlaut des AEUV nur ein Diskriminierungsverbot, wurde durch die Rechtsprechung des EuGH aber um das Beschränkungsverbot ergänzt.[41] In seiner neuen Fassung gemäss Art. 49 Abs. 1 AEUV wird das Beschränkungsverbot nunmehr ausdrücklich normiert.

Die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) erfasst die grenzüberschreitende Dienstleistungserbringung. Sowohl die aktive Dienstleistungserbringung wie auch der passive Dienstleistungsbezug fallen unter den Schutzbereich dieser Grundfreiheit. Für die nachfolgenden Ausführungen ist die Dienstleistungsfreiheit von untergeordnetem Interesse, weshalb deren steuerliche Implikationen nicht weiter besprochen werden.[42]

Die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) – als letzte der Grundfreiheiten – soll sicherstellen, dass das Kapital ungehindert dorthin fliessen kann, wo es wirtschaftlich sinnvoll Verwendung findet. Die Kapitalverkehrsfreiheit wirkt – im Unterschied zu den anderen Grundfreiheiten – auch gegenüber Drittstaaten.[43]

b. Vereinbarkeit mitgliedstaatlicher Steuernormen mit den Grundfreiheiten

Wie bereits erwähnt, überprüft der EuGH die mitgliedstaatlichen Steuernormen auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten.[44] So hat er erstmals in der *Rs. Schumacker*[45] das Verhältnis der mitgliedstaatlichen Steuernormen zum Unionsrecht beurteilt, indem er klarstellt, dass „der Bereich der direkten Steuern als solcher beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts [zwar] nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt, die Mitgliedstaaten die ihnen verbleibenden Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen“[46]. Die Grundfreiheiten werden daher auch als „primärrechtliche Grundlage des europäischen Steuerrechts“[47] bezeichnet.

Der Einfluss der Rechtsprechung auf die mitgliedstaatlichen Steuerordnungen soll illustrativ anhand von zwei – allseits bekannten – Grundsatzurteilen des EuGH dargestellt werden, von denen uns ersteres im weiteren Verlauf des Beitrags nochmals im Detail beschäftigen wird.

i. Rs. Schumacker (Arbeitnehmerfreizügigkeit, Diskriminierungsverbot)

Herr Schumacker, belgischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz in Belgien, war in Deutschland angestellt und bezog sein gesamtes Einkommen aus Deutschland. Herr Schumacker qualifizierte in Deutschland als beschränkt Steuerpflichtiger. Gemäss deutschem Einkommenssteuerrecht wurden beschränkt Steuerpflichtigen gewisse Steuervergünstigungen (z.B. Splittingtarif, Grundfreibetrag) nicht gewährt.

---

41 CLOER/LAVRELASHVILI, 87; insb. EuGH, Rs. 81/87, *Daily Mail*, Slg. 1988, 1-5483, Rz. 16 (hier hat der EuGH erstmals festgehalten, dass die Niederlassungsfreiheit auch ein Beschränkungsverbot enthält).

42 Siehe hierzu CLOER/LAVRELASHVILI, 87 f.

43 Art. 63 Abs. 1 AEUV; zum Ganzen CLOER/LAVRELASHVILI, 88 f.

44 KNOBBE-KEUK, StR 1992, 403, 405 ff.

45 EuGH, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225.

46 EuGH, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rz. 21.

47 CLOER/LAVRELASHVILI, 66.

Der EuGH überprüfte im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens die deutsche Einkommenssteuerregelung für beschränkt Steuerpflichtige auf ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht (Art. 39 EGV; Arbeitnehmerfreizügigkeit, heute Art. 45 AEUV). Er stellte zunächst gestützt auf seine bisherige Rechtsprechung fest, dass Gebietsansässige (unbeschränkt Steuerpflichtige) und Gebietsfremde (beschränkt Steuerpflichtige) grundsätzlich nicht miteinander vergleichbar sind.[48] Er konkretisierte diese Rechtsprechung jedoch dahingehend, dass dies dann nicht gilt, wenn der Gebietsfremde nahezu sein gesamtes Welteinkommen in diesem Staat erwirtschaftet.[49] Da Herr Schumacker nahezu sein gesamtes Einkommen aus Deutschland bezog, war er demnach mit einem unbeschränkt Steuerpflichtigen vergleichbar. „Die Nichtberücksichtigung der persönlichen Lage im Beschäftigungsstaat stellt somit eine Diskriminierung [und damit einen Verstoss gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit] dar."[50]

Als Konsequenz wurde in § 1 Abs. 3 des deutschen Einkommensteuergesetzes (EStG-D) die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht eingeführt. Gemäss dieser Regelung können beschränkt Steuerpflichtige einen Antrag auf Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtige stellen, sofern sie die hierfür erforderlichen Voraussetzungen[51] erfüllen.[52] Der deutsche Gesetzgeber hat damit das EStG-D entsprechend den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben angepasst.

ii. Rs. Marks & Spencer (Niederlassungsfreiheit, Beschränkungsverbot)

Der *Rs. Marks & Spencer*[53] lag folgender Sachverhalt zugrunde: Marks & Spencer ist eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft, die über mehrere Tochtergesellschaften sowohl im Vereinigten Königreich als auch in anderen EU-Mitgliedstaaten verfügt. Die im europäischen Ausland ansässigen Tochtergesellschaften erwirtschafteten regelmässig Verluste. Diese Verluste wollte Marks & Spencer mit den im Vereinigten Königreich erzielten Gewinnen verrechnen. Eine solche konzerninterne Verlustverrechnung war jedoch gemäss den Regelungen zur britischen Gruppenbesteuerung nur mit Verlusten von im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften zulässig. Somit war eine konzerninterne Verrechnung der Gewinne mit den in anderen Mitgliedstaaten erzielten Verlusten nicht möglich.

Der EuGH hatte daraufhin in einem Vorabentscheidungsverfahren darüber zu befinden, ob diese Regelung zur konzerninternen Verlustverrechnung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt. Er führte hierzu Folgendes aus: „Wird die Vergünstigung im Hinblick auf eine im Ausland ansässige Tochtergesellschaft ausgeschlossen, so ist die Regelung geeignet, die Muttergesellschaft davon abzuhalten, im Ausland eine Toch-

---

48 EuGH, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rz. 31.

49 Zur *Schumacker-Doktrin*: CLOER/LAVRELASHVILI, 85; WEBER-GRELLET, 71.

50 EuGH, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rz. 38; CLOER/LAVRELASHVILI, 167.

51 Die Einkünfte aus einem Kalenderjahr müssen zu mindestens 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die ausländischen Einkünfte dürfen den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG-D nicht übersteigen.

52 Vgl. CLOER/LAVRELASHVILI, 167 f.

53 EuGH, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837.

tergesellschaft zu gründen."[54] Die Regelung des Vereinigten Königreichs stellte somit eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar. Bereits in seinem Urteil zur *Rs. Gebhardt*[55] sowie zur *Rs. Bosman*[56] führte der EuGH an, dass für das Vorliegen einer Beschränkung entscheidend ist, ob die steuerlichen Regelungen „die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können"[57]. In Art. 49 AEUV ist das Beschränkungsverbot – als immanenter Bestandteil der Niederlassungsfreiheit – nunmehr ausdrücklich normiert.

Der EuGH überprüft – wie die beiden dargestellten Fälle beispielhaft aufzeigen – trotz fehlenden unionsrechtlichen Harmonisierungsauftrags die mitgliedstaatlichen Bestimmungen zu den direkten Steuern auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten. Die nationale Souveränität über die direkten Steuern findet somit ihre Schranken im Unionsrecht.

4. Harmonisierung via Verbot staatlicher Beihilfen

a. Wettbewerbsregeln

Primäres Ziel der EU ist die Verwirklichung eines gemeinsamen Binnenmarktes. Hierzu bedarf es expliziter Wettbewerbsregeln, die in den Art. 101–109 AEUV (ex-Art. 81–97 EGV) normiert sind und deren Einhaltung von der EU-Kommission streng überwacht wird. Die Wettbewerbsregeln enthalten unter anderem ein Verbot staatlicher Beihilfen (Art. 107 AEUV; ex-Art. 87 EGV). Dieses soll garantieren, dass sich die Marktteilnehmer innerhalb des Binnenmarktes selbst – d.h. frei von staatlichen Einflüssen – am Markt behaupten können. Wettbewerbsverzerrende staatliche Einflussnahmen durch Vorteilsgewährungen an einzelne Marktteilnehmer sollen unterbunden werden.[58]

b. Europäischer Beihilfebegriff

Art. 107 Abs. 1 AEUV besagt, dass staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar sind, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

Eine staatliche Beihilfe zeichnet sich durch das Vorliegen der nachfolgenden Elemente aus:[59]

---

[54] EuGH, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837, Rz. 33; CLOER/LAVRELASHVILI, 225.

[55] EuGH, Rs. C-55/94, *Gebhardt*, Slg. 1995, I-4165; COTTIER/LIECHTI-MCKEE/SCARPELLI, 257 ff.

[56] EuGH, Rs. C-415/93, *Bosman*, Slg. 1995, I-4921; COTTIER/LIECHTI-MCKEE/SCARPELLI, 202 ff.

[57] EuGH, Rs. C-55/94, *Gebhardt*, Slg. 1995, I-4165, Rz. 37.

[58] CLOER/LAVRELASHVILI, 132 f.

[59] Vgl. zum europäischen Beihilfebegriff BÄR-BOUYSSIÉRE, in: SCHWARZE, Art. 107 AEUV N 23 ff.; CLOER/LAVRELASHVILI, 134 ff.; zum Ganzen und zu den neusten Entwicklungen in Bezug auf das europäische Beihilferecht siehe MATTEOTTI/ROTH, ASA 2012/2013, 681, 694 ff.; ROTH, ST 2010, 721, 723 f.

i. Begünstigung

Als Begünstigung wird das Empfangen einer staatlichen Leistung ohne marktübliche Gegenleistung verstanden.[60] Der AEUV geht von einem weiten Beihilfebegriff aus, indem er von „Beihilfen gleich welcher Art"[61] spricht. Hierunter fallen nicht nur positive staatliche Leistungen, sondern auch Befreiungen von Leistungen, die der begünstigte Marktteilnehmer normalerweise zu erbringen hätte (z.B. Steuern).[62] Eine Begünstigung liegt aber nur dann vor, wenn der Vorteilsgewährung keine angemessene Gegenleistung (Kompensation) gegenübersteht. Der begünstigte Marktteilnehmer muss also einen wirtschaftlichen Vorteil erlangen, den er ohne die staatliche Leistung nicht erhalten hätte.[63]

ii. Gewährung aus staatlichen Mitteln

Die Vorteilsgewährung muss den staatlichen Haushalt unmittelbar oder mittelbar belasten.[64]

iii. Selektivität

Mit dem Binnenmarkt unvereinbar sind staatliche Beihilfen, wenn sie sich an einzelne (bestimmte) Unternehmen oder Produktionszweige richten.[65] Nicht selektiv sind demnach staatliche Fördermassnahmen, die unterschiedslos der gesamten Wirtschaft zugutekommen.[66] Selektivität liegt regelmässig vor, wenn die Behörde über einen Ermessensspielraum bei der Vergabe der staatlichen Mittel verfügt.[67] Keine Selektivität liegt vor, wenn die staatliche Massnahme systemimmanent ist, d.h. wenn die Begünstigung einen natürlichen Bestandteil des Steuersystems darstellt.[68]

iv. Wettbewerbsverzerrung

Eine Verzerrung des Wettbewerbs liegt vor, wenn der Staat durch Mittelgewährung in den freien Wettbewerb zwischen Unternehmen innerhalb desselben sachlich und räumlich relevanten Marktes[69] eingreift und dadurch „die Stellung des Begünstigten gegenüber seinen Mitbewerbern verstärkt"[70].[71]

v. Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels (Zwischenstaatlichkeit)

Für das Vorliegen einer Beihilfe ist es erforderlich, dass der Begünstigte in einem Markt mit grenzüberschreitenden Handelsbeziehungen agiert. „Es ist [jedoch] nicht notwendig,

---

60 KÜHLING, in: STREINZ, Art. 107 AEUV N 28.
61 Art. 87 Abs. 1 EGV.
62 SEITZ/BREITENMOSER, in: EPINEY/EGBUNA-JOSS/WYSSLING, 159, 162.
63 CLOER/LAVRELASHVILI, 134.
64 KOENIG/PAUL, in: STREINZ, Art. 107 AEUV N 58.
65 BÄR-BOUYSSIÉRE, in: SCHWARZE, Art. 107 AEUV N 46 ff.
66 KOENIG/PAUL, in: STREINZ, Art. 107 AEUV N 76.
67 CLOER/LAVRELASHVILI, 134.
68 Zur Systemimmanenz CLOER/LAVRELASHVILI, 135; HEIDENHAIN, in: HEIDENHAIN, § 4 Rz. 67.
69 Die Ermittlung des sachlich und räumlich relevanten Marktes erfolgt nach der im Kartellrecht üblichen Marktabgrenzungsmethode (KOENIG/PAUL, in: STREINZ, Art. 107 AEUV N 93).
70 CLOER/LAVRELASHVILI, 134.
71 KOENIG/PAUL, in: STREINZ, Art. 107 AEUV N 87.

dass er selbst grenzüberschreitend tätig ist."[72] Angesichts der immer dichter werdenden grenzüberschreitenden Handelsströme liegt das Element der Zwischenstaatlichkeit (mit Ausnahme rein lokaler Wirtschaftstätigkeiten) nahezu immer vor.[73]

c. Genehmigungsverfahren

Neue Beihilfen sind bei der EU-Kommission anzumelden (Notifizierung). Zudem überprüft die EU-Kommission die mitgliedstaatlichen Regelungen auf ihre Vereinbarkeit mit dem Beihilferecht.[74] Bereits genehmigte Beihilfen können zudem nachträglich wegen veränderter wirtschaftlicher Umstände als unzulässig beurteilt werden. Von den Mitgliedstaaten neu eingeführte, aber der EU-Kommission nicht notifizierte Beihilfen gelten automatisch als rechtswidrig. Rechtswidrig gewährte Beihilfen hat der beihilfegewährende Mitgliedstaat vom Begünstigten verzinslich zurückzufordern. Der Begünstigte darf nicht aufgrund rechtlicher, politischer oder praktischer Schwierigkeiten (mit Ausnahme der völligen Unmöglichkeit[75]) von dieser Rückzahlungspflicht entbunden werden.[76]

d. Steuererleichterungen als staatliche Beihilfe

Von den Mitgliedstaaten gezielt gewährte Steuererleichterungen sind geeignet, die Voraussetzungen einer verbotenen staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu erfüllen. Steuererleichterungen begünstigen bestimmte Unternehmen, indem sie diesen durch Entbindung von der regulären Steuerbelastung einen wirtschaftlichen Vorteil gegenüber ihren Mitbewerbern verschaffen. Ihre Finanzierung erfolgt aus staatlichen Mitteln, da der staatliche Haushalt durch Mindereinnahmen belastet wird. Sofern die Steuererleichterungen nur gezielt einzelnen Unternehmen oder Produktionszweigen gewährt werden, ist auch das Kriterium der Selektivität erfüllt. Zu einer Wettbewerbsverzerrung führen Steuererleichterungen, sofern dadurch in den freien Markt eingegriffen und damit die Stellung des Begünstigten gegenüber seinen Mitbewerbern verstärkt wird. Das Zwischenstaatlichkeitskriterium ist schliesslich gegeben, wenn das begünstigte Unternehmen grenzüberschreitend tätig ist.[77]

Den Mitgliedstaaten fehlt es in Bezug auf den Beihilfecharakter steuerlicher Massnahmen oft am Problembewusstsein, weshalb eine Notifizierung entsprechender Normen des nationalen Steuerrechts häufig unterbleibt. Viele Steuerregelungen stellen sich jedoch bei einer nachträglichen Überprüfung durch die EU-Kommission als unionsrechtswidrige Beihilfen heraus. Für steuerprivilegierte Unternehmen besteht somit eine latente Gefahr, dass sie die erhaltenen Steuererleichterungen – sollten sich diese als eine

---

[72] CLOER/LAVRELASHVILI, 134.
[73] Vgl. KOENIG/PAUL, in: STREINZ, Art. 107 AEUV N 97.
[74] LÜBBIG/MARTÍN-EHLERS, Rz. 837 ff.
[75] Das Kriterium der völligen Unmöglichkeit ist vom EuGH bislang nicht genau definiert worden (CLOER/LAVRELASHVILI, 137 f.).
[76] Vgl. EuGH, Rs. C-280/95, *Italien/Kommission*, Slg. 1998, I-259. Zum Genehmigungsverfahren CLOER/LAVRELASHVILI, 135 ff.; MÖLLER, 79 ff.
[77] Zum Ganzen ROTH, ST 2010, 721, 722 (mit weiteren Hinweisen).

Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV entpuppen – verzinst zurückzahlen müssen.[78]

Nicht zu unterschätzen ist auch der Einfluss der EU-Kommission auf den nationalen Gesetzgebungsprozess der Mitgliedstaaten. Ein Mitgliedstaat dürfte eine steuerliche Regelung wohl kaum unverändert einführen, wenn die EU-Kommission bereits im Vorfeld ihre Bedenken an der Unionsrechtskonformität der geplanten Massnahme äussert. Hier findet unter Umständen also bereits während des innerstaatlichen Gesetzgebungsprozesses eine Rechtsangleichung statt.

III. Auswahl einschlägiger Vertragswerke der Schweiz mit der EU

A. Überblick

Die Schweiz verfügt mit den Bilateralen I und II sowie weiteren völkerrechtlichen Verträgen über ein breites Abkommensnetzwerk mit der EU und deren Mitgliedstaaten. Nachfolgend sollen zwei für die direkten Steuern bedeutende Abkommen – das Freizügigkeitsabkommen und das Freihandelsabkommen – herausgegriffen werden.

B. Freizügigkeitsabkommen

Mit dem am 21. Juni 1999 zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft abgeschlossenen Freizügigkeitsabkommen[79] (FZA) erfolgte eine partielle Übernahme der europäischen Grundfreiheiten durch die Schweiz. Namentlich wurden die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 9 Anhang I FZA[80]) sowie das in Art. 18 AEUV enthaltene allgemeine Diskriminierungsverbot durch Art. 2 FZA übernommen. Lediglich teilweise eingebunden wird die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit. Gemäss Rechtsprechung des EuGH wurde diese in Art. 15 Anhang I FZA lediglich in Bezug auf natürliche, nicht aber juristische Personen übernommen.[81] Weiter umfasst das Abkommen in Art. 5 sowie Art. 17 ff. Anhang I FZA Bestimmungen über die Dienstleistungsfreiheit. Diese ist allerdings in ihrem zeitlichen Umfang beschränkt. Nicht übernommen wurde die Kapitalverkehrsfreiheit. Diese wirkt aber immerhin – wie bereits oben dargelegt wurde – auch im Verhältnis zu Drittstaaten.[82]

---

[78] Vgl. CLOER/LAVRELASHVILI, 138 ff. Die EU-Kommission gab beispielsweise am 12. März 2008 bekannt, dass Italien Steuerbeihilfen in Höhe von EUR 123 Mio. von privaten Banken zurückfordern muss (Pressemitteilung der EU-Kommission vom 12. März 2008, IP/08/433).

[79] Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, SR 142.112.681.

[80] Wobei der Wortlaut von Art. 9 Anhang I FZA im Wesentlichen Art. 7 der Verordnung 1612/68 entspricht (Verordnung 1612/68/EWG des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft, ABl. 1968 L 257/2).

[81] EuGH, Rs. C-351/08, *Grimme*, Slg. 2009, I-10777, Rz. 33 ff.; bestätigt in EuGH, Rs. C-541/08, *Fokus Invest*, Slg. 2010, I-1025, Rz. 30 ff.

[82] Siehe die Ausführungen in Ziff. II.B.3.a.

Unklar ist bisweilen, ob das FZA auch das vom EuGH in Bezug auf die genannten Freiheiten entwickelte Beschränkungsverbot enthält, wobei auf diese Frage mangels Relevanz für die zu besprechenden Themen nicht weiter eingegangen wird.[83]

Für die steuerliche Rechtsprechung zum FZA sind vor allem das Diskriminierungsverbot (Art. 2 FZA), die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 9 Anhang I FZA) sowie die Niederlassungsfreiheit (Art. 15, insb. Abs. 2 i.V.m. Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA) von Interesse. Im Folgenden beschränkt sich der Beitrag denn auch auf diese Aspekte des Abkommens.

C. Freihandelsabkommen

Das im Jahr 1972 zwischen der Schweiz und der EG abgeschlossene Freihandelsabkommen[84] (FHA) enthält mit Art. 23 Abs. 1 Bst. iii FHA ein dem Art. 107 Abs. 1 AEUV nahezu wortgetreu nachgebildetes Verbot staatlicher Beihilfen. Das FHA bildet auch die Grundlage für das Vorgehen der EU-Kommission gegen die bestehenden kantonalen Steuerprivilegien für Holding-, Verwaltungs- und Gemischte Gesellschaften und bildet den Ausgangspunkt des derzeitigen Steuerstreits zwischen der Schweiz und der EU über die Anpassung dieser kantonalen Steuerprivilegien. Die Prüfung der kantonalen Steuererleichterungen auf ihre Vereinbarkeit mit dem FHA wurde in der Literatur bereits umfassend besprochen und soll nachfolgend nicht weiter vertieft werden.[85] Vorliegend ist jedoch die Umsetzung des Beihilfeverbots im FHA und die Gemeinsamkeit mit dem europäischen Beihilfeverbot von Interesse, um dessen Einfluss auf das schweizerische Steuersystem darstellen zu können.

Das FHA regelt den grenzüberschreitenden Handel mit Industrieerzeugnissen, die ihren Ursprung in der Schweiz oder der EU haben. Der räumliche Anwendungs- oder Geltungsbereich beschränkt sich auf Handelstätigkeiten zwischen der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten. „Der [sachliche] Anwendungsbereich des FHA ist […] grundsätzlich auf den Freihandel mit Industrieerzeugnissen beschränkt."[86] Transitgüter sowie der Handel mit Erzeugnissen aus Drittstaaten fallen nicht unter das Abkommen. Auch Dienstleistungen werden vom Geltungsbereich des FHA nicht erfasst.[87]

Die EU-Kommission vertritt eine extensive Auslegung des FHA und prüft sämtliche steuerlichen Bestimmungen auf ihre Vereinbarkeit mit diesem, sofern die von den nationalen Bestimmungen profitierenden Steuerpflichtigen in irgendeiner Weise Berührungspunkte zum grenzüberschreitenden Warenhandel aufweisen.[88]

---

[83] Zum Beschränkungsverbot innerhalb der EU siehe oben Ziff. II.B.2. Zur Übertragbarkeit des Beschränkungsverbots ins FZA DELLI, 291 ff.; DELLI/TOBLER, AJP 2007, 1367, 1367 ff.

[84] Abkommen vom 22. Juli 1972 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft [heute EU], SR 0.632.401.

[85] Siehe hierzu statt vieler MATTEOTTI/ROTH, ASA 2012/2013, 681, 681 ff.

[86] SEITZ/BREITENMOSER, in: EPINEY/EGBUNA-JOSS/WYSSLING, 159, 173.

[87] Zum Anwendungsbereich des Freihandelsabkommens SEITZ/BREITENMOSER, in: EPINEY/EGBUNA-JOSS/WYSSLING, 159, 173.

[88] COTTIER/MATTEOTTI, in: EPINEY/WYSSLING, 221, 231; vgl. zur divergierenden Auffassung von EU-Kommission und Schweizer Bundesrat ROTH, ST 2010, 721, 722 f.

Ist der Anwendungsbereich des FHA eröffnet, stellt sich die Frage, ob dessen Beihilfebegriff in materiell-rechtlicher Hinsicht analog dem europäischen Beihilfebegriff des AEUV auszulegen ist.[89]

Das FHA ist ein von der EU (dazumal EG) mit der Schweiz abgeschlossener völkerrechtlicher Vertrag. Völkerrechtliche Verträge sind anhand der allgemeinen völkerrechtlichen Grundsätze der Wiener Vertragsrechtskonvention[90] (WVK) auszulegen.[91] Art. 31 WVK besagt, dass ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen ist. Zu beachten ist zudem der Wortlaut sowie der systematische Zusammenhang bzw. der Kontext des Vertrages (Art. 31 Abs. 2 und 3 WVK).[92] Aufgrund des im Vergleich zu Art. 107 Abs. 1 AEUV nahezu identischen Wortlautes der Beihilfebestimmung im FHA drängt sich zunächst dessen parallele Auslegung auf. Eine solche parallele Auslegung ist jedoch – aufgrund der divergierenden Zielsetzungen der beiden Verträge – abzulehnen. Der EuGH stellte in seinem Urteil zur *Rs. Metalsa*[93] sodann auch fest, das „die Übertragung der Auslegung einer Vertragsbestimmung auf eine vergleichbar, ähnlich oder übereinstimmend gefasste Bestimmung eines Abkommens zwischen der Gemeinschaft und einem Drittland insbesondere davon abhängt, welchen Zweck diese Bestimmungen in dem ihnen je eigenen Rahmen verfolgen. […] Ein völkerrechtlicher Vertrag ist nämlich nicht nur nach dem Wortlaut, sondern auch im Lichte seiner Ziele auszulegen."[94] Das Unionsrecht ist auf die Verwirklichung eines umfassenden Binnenmarktes ausgerichtet. Das FHA hingegen verfolgt das Ziel einer Liberalisierung im Bereich des grenzüberschreitenden Warenhandels mittels Gründung einer Freihandelszone für Industrieerzeugnisse.[95]

Dem FHA fehlt zudem ein dem AEUV vergleichbarer Durchsetzungsmechanismus. Das FHA kennt keine gerichtliche Instanz, die bei Streitigkeiten in Bezug auf das FHA angerufen werden kann. Ebenfalls fehlt eine der EU-Kommission vergleichbare Kontrollinstanz. Art. 23 Abs. 2 und 27 FHA sehen bei Streitigkeiten lediglich die Beratung im Gemischten Ausschuss sowie bei deren Scheitern die Anordnung einseitiger Schutzmassnahmen vor.[96] EPINEY kommt daher zum Schluss, dass Art. 23 FHA aufgrund der stark divergierenden Regelungsdichte nicht parallel zu Art. 107 AEUV ausgelegt werden

---

[89] Auf die materiell-rechtliche Vereinbarkeit der kantonalen Steuererleichterungen mit dem FHA wird im Nachfolgenden nicht näher eingegangen. Es wird vielmehr nur auf die für die vorliegende Thematik interessanten Auslegungsfragen eingegangen. Für eine umfassende Prüfung der materiell-rechtlichen Vereinbarkeit der kantonalen Steuerprivilegien mit dem FHA siehe ROTH, ST 2010, 721, 723 f. (mit weiteren Hinweisen).

[90] Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969, SR 0.111.

[91] EPINEY, in: JAEGER, 75, 79 und 80 (mit weiteren Hinweisen).

[92] Vgl. EPINEY, in: JAEGER, 75, 80 (mit weiteren Hinweisen).

[93] EuGH, Rs. C-312/91, *Metalsa*, Slg. 1993, I-3751.

[94] EuGH, Rs. C-312/91, *Metalsa*, Slg. 1993, I-3751, Rz. 11 f.; EPINEY, in: JAEGER, 75, 81 und 82 (mit weiteren Hinweisen).

[95] Ausführlich hierzu EPINEY, in: JAEGER, 75, 81 ff.

[96] Wird innert drei Monaten im Gemischten Ausschuss keine Einigung erzielt, können beispielsweise Zollzugeständnisse zurückgezogen werden (MÖLLER, 120).

kann.[97] Selbst in Bezug auf den gegenüber dem FHA wesentlich weitergehenden EWR-Vertrag hat der EuGH im Rahmen eines Gutachtens[98] die parallele Auslegung von wörtlich oder inhaltlich mit dem damaligen EGV (als Vorgänger des heutigen AEUV) übereinstimmenden Regelungen anhand des Gemeinschaftsrechts abgelehnt.[99] EPINEY weist des Weiteren darauf hin, „dass eine ‚einseitige' Auslegung völkerrechtlicher Bestimmungen in Abhängigkeit von der Rechtsentwicklung im Recht einer der Vertragsparteien keine Stütze in den völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen findet und mit diesen Grundsätzen unvereinbar sein dürfte"[100].

Die Argumente sprechen tendenziell gegen eine analoge Auslegung der beiden Beihilfebestimmungen. Steuervergünstigungen – welche nach europäischem Verständnis eine Beihilfe i.S.d. AEUV darstellen – müssen somit nicht *eo ipso* auch unter den Beihilfebegriff des FHA fallen.[101]

IV. Einfluss der Vertragswerke auf das nationale Steuerrecht der Schweiz

A. Einfluss des Freizügigkeitsabkommens auf die schweizerische Rechtsprechung

1. Überblick

Das geltende Schweizer Recht der direkten Steuern ist vergleichsweise wenig beeinflusst durch die Rechtsentwicklungen der EU. Dies liegt nicht zuletzt daran, dass die direkten Steuern innerhalb der EU lediglich punktuell harmonisiert sind.[102]

Auch in der schweizerischen Rechtsprechung zu den direkten Steuern wird die Rechtsprechung des EuGH nur sehr stiefmütterlich rezipiert. Eine Ausnahme hiervon bildet die Rechtsprechung zur schweizerischen Quellensteuerordnung: Diese steht in einem Spannungsverhältnis zur Arbeitnehmerfreizügigkeit des FZA, genauer gesagt zum steuerlichen Diskriminierungsverbot von Arbeitnehmern gemäss Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA.[103]

Anhand eines wegweisenden Entscheids des Bundesgerichts vom 26. Januar 2010 zur schweizerischen Quellensteuerordnung wird im Folgenden die Tragweite des FZA im Bereich der direkten Steuern dargestellt. Hierbei sind das Verhältnis der Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäss Art. 9 Anhang I FZA zum Diskriminierungsverbot von Art. 2 FZA

---

97 EPINEY, in: JAEGER, 75, 84; teilweise a.A. ARIOLI, Jusletter vom 7. Mai 2007, Rz. 12 ff.
98 Gutachten 1/91 des EuGH vom 14. Dezember 1991.
99 Ausführlich hierzu EPINEY, in: JAEGER, 75, 86 ff.
100 EPINEY, in: JAEGER, 75, 85 f.
101 Zur materiell-rechtlichen Vereinbarkeit der kantonalen Steuererleichterungen mit dem FHA ROTH, ST 2010, 721, 723 f. (mit weiteren Hinweisen).
102 Siehe hierzu die Ausführungen unter Ziff. II.B.
103 Siehe hierzu auch OESTERHELT, ASA 2010/2011, 269, 289, der von einer bloss deklaratorischen Natur des Abs. 2 gegenüber Abs. 1 ausgeht.

sowie der Anwendungsbereich der beiden Bestimmungen von entscheidender Bedeutung. Für eine Analyse der materiell-rechtlichen Tragweite der Bestimmungen in Bezug auf die direkten Steuern werden die Rechtsprechung des EuGH und ihre Rezeption durch das Bundesgericht einander gegenübergestellt.

Des Weiteren wird – soweit für den vorliegend zu besprechenden Bundesgerichtsentscheid relevant – ein erst kürzlich ergangenes Urteil des EuGH[104] zur steuerrechtlichen Relevanz des FZA in der *Rs. Ettwein* miteinbezogen.[105] Dieser Entscheid betraf den dem oben erwähnten Bundesgerichtsentscheid vom 26. Januar 2010 zugrundeliegenden Sachverhalt in umgekehrter Konstellation. Allerdings handelte es sich in diesem Entscheid um selbständig erwerbstätige Grenzgänger und nicht um einen unselbständig erwerbstätigen Arbeitnehmer.

2. Rechtsprechung zum Freizügigkeitsabkommen

Am 26. Januar 2010 fällte das Bundesgericht den ersten Entscheid betreffend direkte Steuern, in welchem es unter Anwendung von Art. 16 Abs. 2 FZA direkten Bezug auf die Rechtsprechung des EuGH nahm.[106] Gemäss Art. 16 Abs. 2 FZA ist bei der Anwendung des Abkommens der Rechtsstand der EU (d.h. die Rechtsprechung des EuGH) bis zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des FZA am 21. Juni 1999 zu berücksichtigen, soweit für die Auslegung des Abkommens oder im Abkommen selbst Begriffe des Unionsrechts herangezogen werden. Die herrschende Lehre wie auch das Bundesgericht gehen dabei von einer eigentlichen Rechtspflicht zur Übernahme aus.[107] Wann von einer Heranziehung von Begriffen des Unionsrechts ausgegangen werden muss, ist im Einzelfall durch Auslegung zu ermitteln, wobei EPINEY/METZ/PIRKER sich für die Annahme einer solchen Heranziehung im Zweifelsfall aussprechen.[108] Angesichts der Erwägungen des Bundesgerichts in einem Entscheid von 2010, wonach durch das Abkommen im Umfang der erfassten Grundfreiheiten eine parallele Rechtslage mit der EU hergestellt werden soll,[109] erscheint dies durchaus sachgerecht. Von einer Übernahmepflicht ist des Weiteren auch in Bezug auf die nach dem Stichtag ergangene Rechtsprechung auszugehen, sofern diese die bereits vor der Unterzeichnung ergangene Rechtsprechung lediglich bestätigt oder konkretisiert.[110] Das Bundesgericht spricht sich aufgrund der Zielsetzung des Abkommens zudem für eine grundsätzliche Übernahme der EuGH-Rechtsprechung auch nach dem genannten Stichtag aus, wobei es betont, dass dem EuGH in diesem Umfang keine verbindliche Auslegungshoheit zukommt, weshalb es dem Bundesgericht unbenommen sei, aus triftigen Gründen davon abzuweichen.[111]

---

[104] EuGH, Rs. C-425/11, *Ettwein* (noch nicht in der amtlichen Sammlung).
[105] Vgl. hierzu auch SUNDE, IStR 2013, 568; OESTERHELT, StR 2013, 616.
[106] BGE 136 II 241, Pra 2010, Nr. 124, StR 2010, 382, ASA 2010/2011, 479.
[107] Vgl. statt vieler EPINEY/METZ/PIRKER, 156 f. (mit weiteren Hinweisen); BGE 130 I 26, 35 E 3.2.2.
[108] Siehe hierzu und zum Folgenden EPINEY/METZ/PIRKER, 158 ff.
[109] BGE 136 II 5, 12 f. E 3.4.
[110] Vgl. EPINEY/METZ/PIRKER, 169.
[111] BGE 136 II 5, 12 f. E 3.4.

In dem vorliegend bedeutsamen und vieldiskutierten[112] Entscheid des Bundesgerichts vom 26. Januar 2010 ging es um einen in Frankreich ansässigen Grenzgänger mit Schweizer Staatsbürgerschaft, welcher aufgrund fehlenden Wohnsitzes in der Schweiz für sein in Genf erwirtschaftetes unselbständiges Erwerbseinkommen, das rund 95% seines Gesamteinkommens ausmachte, in der Schweiz als beschränkt Steuerpflichtiger quellenbesteuert wurde.[113] Er gelangte letztinstanzlich ans Bundesgericht mit der Rüge, die Genfer Steuerverwaltung habe ihm gewisse Abzüge verweigert,[114] was mit dem FZA unvereinbar sei.

Im oben erwähnten, erst kürzlich ergangenen Entscheid des EuGH in der *Rs. Ettwein* war der Sachverhalt wie folgt gelagert: Im genannten Urteil ging es um ein deutsches Ehepaar mit Wohnsitz in der Schweiz, wobei beide in Deutschland einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgingen. Insoweit lag hier dieselbe Konstellation wie im Genfer Entscheid des Bundesgerichts – allerdings mit umgekehrten Vorzeichen – vor; zumindest bis auf die Tatsache, dass die Eheleute Ettwein selbständig erwerbstätig waren. Die deutschen Steuerbehörden verweigerten dem Ehepaar die Anwendung des sog. Splitting-Verfahrens, welches zu einer milderen Steuerprogression für die in Deutschland individuell besteuerten Eheleute führt, mit der Begründung, dass sie nicht im EWR niedergelassen waren.

3. Verhältnis der Arbeitnehmerfreizügigkeit zum allgemeinen Diskriminierungsverbot

Bei der Prüfung, ob tatsächlich ein Verstoss gegen das FZA vorlag, prüfte das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 26. Januar 2010 die Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäss Art. 9 Anhang I FZA und das allgemeine Diskriminierungsverbot von Art. 2 FZA gemeinsam.[115]

Wie bereits festgehalten wurde,[116] findet Art. 2 FZA seine Entsprechung in Art. 18 AEUV, während Art. 9 Anhang I FZA die Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art. 45 AEUV – wenn auch nicht wörtlich – widerspiegelt.[117] Anders als das Bundesgericht setzt der

---

[112] Vgl. MARANTELLI, Jusletter vom 12. April 2010, Rz. 1 ff.; OESTERHELT/GRÜNINGER, SZW 2011, 85, 87 ff.; HEUBERGER/OESTERHELT, European Taxation 2010, 285, 285 ff.; OESTERHELT, FStR 2010, 211, 211 ff.; DERSELBE, ASA 2010/2011, 269, 269 ff.; MOSCHEK, ASA 2010/2011, 303, 303 ff.; BOSSHARD/RATHS, StR 2010, 426, 426 ff.; TOBLER, SZIER 2011, 389, 389 ff.; BEHNISCH/OPEL, ZBJV 2012, 23, 24 ff.; ENZ, Rz. 720 ff.

[113] Vgl. Art. 5 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 91 ff. DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, SR 642.11).

[114] Siehe hierzu die Übersicht bei MARANTELLI, Jusletter vom 12. April 2010, Rz. 4 f.

[115] Vgl. BGE 136 II 241, Pra 2010, Nr. 124, StR 2010, 382, ASA 2010/2011, 479, E 11 ff. Auf die Begründung, mit welcher das Bundesgericht auf die Anwendbarkeit des FZA als solches schloss, wird unter Ziff. IV.A.4 speziell eingegangen.

[116] Siehe hierzu oben Ziff. III.B.

[117] Wobei hier wiederum darauf hingewiesen sei, dass der Wortlaut von Art. 9 Anhang I FZA im Wesentlichen Art. 7 der Verordnung 1612/68 entspricht.

EuGH die beiden Bestimmungen des AEUV zueinander in ein Spezialitätsverhältnis, sodass Art. 18 AEUV lediglich subsidiär zu Anwendung gelangt.[118]

Diese Rechtsauffassung begründete der EuGH bereits vor Unterzeichnung des FZA,[119] weshalb nicht ersichtlich ist, aus welchen Gründen das Bundesgericht hier – trotz der Berücksichtigungspflicht gemäss Art. 16 Abs. 2 FZA – von der Auslegung des EuGH abweicht. Zwar kann es nach Ansicht des EuGH[120] durchaus zulässig, ja sogar geboten sein, dessen Rechtsprechung auch in Anwendung von Art. 16 Abs. 2 FZA nicht unreflektiert zu übernehmen, da die Zielsetzungen des FZA und des EU-Binnenmarkts nicht völlig identisch sind. Wie nachfolgend noch verdeutlicht wird, hat der Gerichtshof diese Auffassung in verschiedenen Entscheiden zum FZA dargelegt. Allerdings wäre in einer Konstellation wie der hier vorliegend gegebenen kein Grund ersichtlich, weshalb der EuGH hier von seiner unionsrechtlichen Rechtsprechung zum subsidiären Verhältnis des allgemeinen Diskriminierungsverbots zur Arbeitnehmerfreizügigkeit abweichen sollte. Eine Begründung der divergierenden Auffassung des Bundesgerichts zur Rechtsprechung des EuGH sucht man – wie bereits angedeutet – in besagtem Bundesgerichtsentscheid jedoch vergeblich.

4. Anwendungsbereich des Freizügigkeitsabkommens und von Art. 9 Anhang I FZA insbesondere

In seinem Urteil vom 26. Januar 2010 hatte sich das Bundesgericht vorab mit der generellen Anwendbarkeit des FZA zu befassen, da der Beschwerdeführer nicht wie bei der Anrufung der Freizügigkeitsrechte für gewöhnlich üblich ein ausländischer Staatsangehöriger, sondern Schweizer Staatsbürger war. Dabei nahm das Bundesgericht gestützt auf Art. 16 Abs. 2 FZA Bezug auf die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten.[121] Es kam zum Schluss, dass das FZA anwendbar sei, mit der Begründung, dass „les dispositions du Traité en matière de libertés ne peuvent être interprétées de manière à exclure du bénéfice du droit communautaire les propres ressortissants d'un Etat membre déterminé lorsque ceux-ci, par leur comportement, se trouvent, à l'égard de leur Etat d'origine, dans une situation assimilable à celle de tout autre sujet bénéficiant des droits et libertés garantis par le traité […]".[122] Daraus folgerte das Bundesgericht mit Verweis auf seine frühere Rechtsprechung,[123] die allerdings aufenthaltsrechtliche Fragen im Zusammenhang mit Art. 3 Anhang I FZA betraf, dass es einer Person unter Umständen

[118] Vgl. ENZ, Rz. 737; OESTERHELT, FStR 2010, 216 f.; OESTERHELT/LUUK/WINZAP, StR 2010, 417, 421 (mit Verweis auf EuGH, Rs. C-397/98 und C-410/98, *Metallgesellschaft*, Slg. 2001, I-1727, Rz. 38 f.; Rs. C-443/06, *Hollmann*, Slg. 2007, I-8491, Rz. 28 f.; Rs. C-105/07, *Lammers & Van Cleeff*, Slg. 2008, I-173, Rz. 14); in Bezug auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit EuGH, Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998 I, 2793, Rz. 36 f.

[119] Siehe EuGH, Rs. C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998 I, 2793, Rz. 36 f.

[120] Siehe hierzu und zum Folgenden die Ausführungen unter Ziff. IV.A.4.

[121] EuGH, Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089, Rz. 32 (mit weiteren Hinweisen).

[122] BGE 136 II 241, Pra 2010, Nr. 124, StR 2010, 382, ASA 2010/2011, 479, E 11.3 (mit Verweis auf EuGH, Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089, Rz. 32, mit weiteren Hinweisen).

[123] BGer 2A.768/2006 vom 23. April 2007 E 3.3; BGE 130 II 137, 145 ff. E 4; BGE 129 II 249, 259 f. E 4.2.

auch gegenüber ihrem eigenen Heimatstaat möglich sein müsse, eine nach dem FZA verbotene Diskriminierung geltend zu machen, vorausgesetzt, sie hat von ihren Freizügigkeitsrechten Gebrauch gemacht.[124]

Blickt man zu dieser Frage auf die ständige Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten, ist der Anwendungsbereich u.a. der Arbeitnehmerfreizügigkeit eröffnet, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt; konkret wird verlangt, dass ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hat.[125] Dabei lässt es der EuGH unter Umständen auch zu, dass Staatsangehörige die Grundfreiheiten gegenüber ihrem eigenen Heimatstaat anrufen, sofern sie von ihrem Freizügigkeitsrecht Gebrauch gemacht haben und „wenn sie sich aufgrund ihres Verhaltens gegenüber ihrem Herkunftsmitgliedstaat in einer Lage befinden, die mit derjenigen anderer Personen, die in den Genuß der durch den Vertrag garantierten Rechte und Freiheiten kommen, vergleichbar ist […].“[126]

Die Eröffnung des generellen Anwendungsbereichs des FZA auf die Konstellation, in der sich ein Staatsangehöriger mit Wohnsitz im anderen Vertragsstaat gegen eine Diskriminierung in seinem Heimatstaat wendet, hatte der EuGH auch in seinem Entscheid zur *Rs. Ettwein* zu beurteilen. Das Vorbringen der deutschen Regierung und der EU-Kommission, „wonach das Abkommen lediglich im Fall der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit, also dann anwendbar sei, wenn die Staatsangehörigen einer Vertragspartei im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei gegenüber Inländern ungleich behandelt würden“[127], wies der EuGH zurück: „Es ist nämlich möglich, dass die Staatsangehörigen einer Vertragspartei unter bestimmten Umständen und nach Maßgabe der anwendbaren Bestimmungen aus dem Abkommen abgeleitete Rechte auch gegenüber ihrem eigenen Land geltend machen können […].“[128]

Seine – mit Urteil in der *Rs. Ettwein* im Ergebnis bestätigte – Auslegung des Anwendungsbereichs hat das Bundesgericht in seiner oben genannten Erwägung zu Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA (sowie Art. 2 FZA) praktisch wörtlich vom EuGH übernommen.

Hingegen hatte der EuGH – so scheint es auf den ersten Blick – zu dieser Frage kurz vor dem besagten Bundesgerichtsentscheid in seinem Urteil vom 12. November 2009[129] in der *Rs. Grimme* eine andere Richtung eingeschlagen: In diesem Fall ging es um den deutschen Staatsangehörigen Christian Grimme, welcher ein Verwaltungsratsmandat für eine schweizerische AG innehatte sowie als Leiter einer deutschen Zweigniederlassung der AG in Deutschland tätig war. Gegen die Mitteilung der Deutschen Angestellten-Krankenkasse, gemäss welcher er der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unter-

[124] BGE 136 II 241, Pra 2010, Nr. 124, StR 2010, 382, ASA 2010/2011, 479, E 11.3 (mit weiteren Hinweisen).
[125] Vgl. EuGH, Rs. 180/83, *Moser*, Slg. 1984, I-2539, Rz. 15; EuGH, Rs. C-64/96 und C-65/96, *Uecker und Jacquet*, Slg. 1997, I-3182, Rz. 16 f.
[126] EuGH, Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089, Rz. 32; vgl. auch EuGH, Rs. 115/78, *Knoors*, Slg. 1979, 399, Rz. 24; Rs. C-61/89, *Bouchoucha*, Slg. 1990, I-3551, Rz. 13; Rs. C-419/92, *Scholz*, Slg. 1994, I-505, Rz. 8 f.; Rs. C-19/92, *Kraus*, Slg. 1993, I-1663, Rz. 15 f.
[127] EuGH, Rs. C-425/11, *Ettwein* (noch nicht in der amtlichen Sammlung), Rz. 33.
[128] EuGH, Rs. C-425/11, *Ettwein* (noch nicht in der amtlichen Sammlung), Rz. 33.
[129] EuGH, Rs. C-351/08, *Grimme*, Slg. 2009, I-10777.

stand, erhob er Widerspruch mit der Begründung, er sei als Verwaltungsrat einer schweizerischen AG entsprechend der Regelung bei Vorstandsmitgliedern von deutschen AGs von der Sozialversicherungspflicht befreit. Der Fall gelangte bis ans deutsche Bundessozialversicherungsgericht, welches dem EuGH in einem Vorabentscheidungsverfahren diverse Fragen vorlegte. Der EuGH stellte daraufhin unter anderem und ohne weitergehende Begründung fest, dass der Gleichbehandlungsgrundsatz für Arbeitnehmende nach Art. 9 Anhang I FZA lediglich Fälle erfasse, in welchen ein Angehöriger einer Vertragspartei im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei diskriminiert wird, was bei Herrn Grimme nicht zutraf.[130] Hierbei ist jedoch anzumerken, dass der EuGH keine Ausführungen dazu machte, welches Sachverhaltselement von Art. 9 Anhang I FZA im vorliegenden Fall nicht erfüllt gewesen sein soll. Es scheint zumindest, dass aus Sicht des EuGH aufgrund des blossen Verwaltungsratsmandats für eine schweizerische AG das grenzüberschreitende Element, welches sich aus dem Abkommenswortlaut „im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei" ergibt, nicht vorlag.

Hier könnte man sich durchaus auch die Frage stellen, ob sich der EuGH bei seinem Entscheid, das FZA nicht anzuwenden, eventualiter auf einen anderen Passus des Wortlautes von Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA, nämlich „ein Angehöriger *einer Vertragspartei* im Hoheitsgebiet *einer anderen Vertragspartei*"[131], berufen hat und damit die in Frage stehende Bestimmung nicht auf Fälle anwenden wollte, in denen sich ein Staatsangehöriger – nachdem er von seinen Freizügigkeitsrechten Gebrauch gemacht hat – gegen eine Diskriminierung im eigenen Heimatstaat wendet. Überträgt man diese Auffassung auf den in Frage stehenden Bundesgerichtsentscheid vom 26. Januar 2010, wäre zwar der generelle Anwendungsbereich des FZA eröffnet, nicht aber derjenige von Art. 9 Anhang I FZA.[132] Gemäss hier vertretener Auffassung ist das Urteil in der *Rs. Grimme* aber so zu verstehen, dass der EuGH sich die Frage zu diesem eingrenzenden Element des Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA gar nicht stellte, da es bereits – wie oben dargelegt – am grenzüberschreitenden Element fehlte. Hiermit steht der Entscheid in der *Rs. Grimme* auch nicht im Widerspruch zur in der *Rs. Ettwein* vertretenen Auffassung des EuGH.[133] Interessanterweise hat der EuGH bei der Abklärung des allgemeinen Anwendungsbereichs des FZA nämlich den in Frage stehenden Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA („Staatsangehöriger einer Vertragspartei […] im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei") auf Sachverhalte ausgedehnt, in denen ein Staatsangehöriger mit Wohnsitz in einem anderen Vertragsstaat von seinem Heimatstaat im Verhältnis zu den dort ansässigen Staatsangehörigen ungleich behandelt wird.[134] Hierbei fällt allerdings auf, dass der EuGH sich auf den Wortlaut des Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA bezieht, ohne diesen namentlich zu erwähnen. Im Ergebnis kann unseres Erachtens davon ausgegangen werden, dass der EuGH für einen Fall der Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäss FZA (d.h. eines

[130] EuGH, Rs. C-351/08, *Grimme*, Slg. 2009, I-10777, Rz. 45 ff.
[131] Hervorhebungen durch die Verfasser.
[132] Vgl. TOBLER, SZIER 2011, 389, 392 f.
[133] Vgl. zum Verhältnis der *Rs. Ettwein* zur *Rs. Grimme* aus anderer Perspektive, d.h. unter Bezugnahme auf den strengen Wortlaut des Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA, OESTERHELT, StR 2013, 616, 617; siehe zum Ganzen, jedoch mit anderen Schwerpunkten, auch SUNDE, IStR 2013, 568, 572.
[134] EuGH, Rs. C-425/11, *Ettwein* (noch nicht in der amtlichen Sammlung), Rz. 33.

beschränkt steuerpflichtigen Grenzgängers), wie ihn das Bundesgericht zu beurteilen hatte, im selben Tenor entscheiden dürfte.[135] Diese Auffassung bestätigt sich auch bei Betrachtung der *Rs. Asscher*, in welcher der EuGH trotz einer Formulierung im damaligen Art. 52 EG-Vertrag (heute: Art. 49 AEUV), welche ebenfalls das Element des „Angehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats" enthielt,[136] eine Anrufung der Niederlassungsfreiheit gegenüber dem eigenen Heimatstaat zuliess. Dies ist auch das Urteil, auf welches das Bundesgericht in seinem Genfer Entscheid explizit verweist.[137] TOBLER merkt in diesem Zusammenhang zwar an, dass es sich bei *Asscher* anders als im Genfer Fall nicht um einen Fall der unselbständigen Erwerbstätigkeit, welche innerhalb der EU durch die Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäss Art. 45 AEUV geschützt wird, sondern der selbständigen Erwerbstätigkeit und damit einem möglichen Fall der Niederlassungsfreiheit (innerhalb der EU: gemäss Art. 49 AEUV) handelt, mithin ein anderes Freizügigkeitsrecht in Frage steht und dessen dazugehörige Rechtsprechung nicht ohne Weiteres auf ein anderes Freizügigkeitsrecht übertragen werden kann.[138] Allerdings verweist der EuGH bei der Begründung seiner Auffassung in der *Rs. Asscher* auf seine frühere Rechtsprechung, welche unter anderem auch in Fällen, die die Arbeitnehmerfreizügigkeit betrafen, darauf hinweist, dass die Arbeitnehmerfreizügigkeit unter gewissen Umständen auch gegenüber dem eigenen Staat geltend gemacht werden kann.[139] In diesen Fällen stellten sich zwar ausnahmslos nicht-steuerrechtliche Fragen, allerdings geht es an dieser Stelle nicht um materiellrechtliche Fragestellungen, sondern um die Frage des Anwendungsbereichs einzelner Bestimmungen im AEUV respektive im FZA, womit diese Rechtsprechung ohne Weiteres herangezogenen werden kann.

Auch in der *Rs. Ettwein* führte der EuGH aus, dass sich die beiden Gruppen von Steuerpflichtigen, namentlich die Arbeitnehmer und die selbständig Erwerbstätigen, zumindest hinsichtlich der Berücksichtigung ihrer persönlichen Verhältnisse und ihres Familienstandes in einer vergleichbaren Situation befinden. Die Frage, ob die selbständig und unselbständig Erwerbstätigen miteinander vergleichbar sind, wie auch die Frage, ob eine bestimmte Regelung diskriminierend ist oder nicht, ist hingegen eine andere, nämlich diejenige der inhaltlichen Tragweite der jeweiligen Bestimmung.[140] Diese beiden Aspekte sind zwar strikt auseinanderzuhalten, die Erkenntnis des EuGH in der *Rs. Ettwein* zur

---

[135] Im Ergebnis gl.M. OESTERHELT, StR 2013, 616, 618.

[136] Art. 49 AEUV bestimmt: „Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. […] Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten […] nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen."

[137] BGE 136 II 241, Pra 2010, Nr. 124, StR 2010, 382, ASA 2010/2011, 479, E 11.3.

[138] TOBLER, SZIER 2011, 389, 393; wohl gl.M. BEHNISCH/OPEL, ZBJV 2012, 23, 26.

[139] So insbesondere auf das Urteil des EuGH, Rs. C-419/92, *Scholz*, Slg. 1994, I-505, Rz. 8 f.

[140] Vgl. hierzu auch exemplarisch in EuGH, Rs. C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089, die vorgezogene (fünfte) Vorlagefrage, ob sich ein Staatsangehöriger gegenüber seinem Heimatstaat auf die Niederlassungsfreiheit berufen kann. Erst in einem zweiten Schritt prüft der Gerichtshof, ob die fragliche Regelung überhaupt diskriminierend ist. Vgl. auch EuGH, Rs. C-19/92, *Kraus*, Slg. 1993, I-1663, Rz. 14 ff.

materiell-rechtlichen Tragweite der Bestimmungen über die selbständige und unselbständige Erwerbstätigkeit macht aber deutlich, dass der EuGH grundsätzlich nicht zwischen diesen beiden Gruppen von Steuerpflichtigen unterscheidet.[141]

Zwar könnte man immerhin einwenden, dass die Regelung der Arbeitnehmerfreizügigkeit im EU-Primärrecht im Gegensatz zu Art. 9 Anhang I FZA kein Kriterium der Ungleichbehandlung „im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei" vorsieht. Da allerdings der EuGH offensichtlich von gleichen Kriterien für die Eröffnung des Anwendungsbereichs für die Niederlassungsfreiheit auf der einen und die Arbeitnehmerfreizügigkeit auf der anderen Seite ausgeht, und zwar trotz des zusätzlichen Kriteriums im Wortlaut von Art. 49 AEUV, war es im vorliegenden Bundesgerichtsentscheid durchaus angebracht, bei der Frage des Anwendungsbereichs von Art. 9 Anhang I FZA auch die Rechtsprechung zur Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU beizuziehen.[142]

Obgleich nach hier vertretener Auffassung die Auslegung des Bundesgerichts in Bezug auf den Geltungsbereich des FZA in der vorliegenden Konstellation mit jener des EuGH in Einklang steht, stellt sich die grundsätzliche Frage, inwiefern das Bundesgericht Entscheide des EuGH zum FZA beachten sollte oder gar müsste. Eine angemessene Diskussion dieses Gedankens wäre zwar wünschenswert, kann im Rahmen dieses Beitrags aber nicht vertieft behandelt werden. Es verwundert jedenfalls, dass sich das Bundesgericht nicht – entsprechend seiner an sich integrationsfreundlichen Einstellung gegenüber EuGH-Urteilen neueren Datums – mit dem *Grimme*-Urteil zumindest auseinandergesetzt hat.

Zum Ende dieses Abschnitts bietet es sich an, kurz auf einen weiteren Aspekt des *Grimme*-Urteils einzugehen: Neben den hier nach unserer Auffassung nicht einschlägigen Ausführungen des EuGH zur Nichtanwendbarkeit von Art. 9 Anhang I FZA stellte sich der EuGH einige grundlegende Fragen zur Auslegung des FZA im Lichte der bisherigen EuGH-Rechtsprechung. Insbesondere verneinte er die Anwendbarkeit der in Art. 15 Anhang I FZA garantierten Niederlassungsfreiheit auf juristische Personen. Dabei verwies er auf das *Polydor*-Prinzip,[143] das der EuGH in seiner Rechtsprechung in Bezug auf Abkommen mit Drittstaaten entwickelt (aber nicht immer konsequent angewendet) hat. Die Ablehnung des EWR-Beitritts durch die Schweiz wertet der EuGH als Indiz dafür, dass die sektorspezifischen Abkommen mit der Schweiz im Vergleich zum Unionsrecht einen geringeren Integrationsgrad durch die hiervon umfassten Rechte aufweisen, weshalb die Rechtsprechung des EuGH nur insoweit analog auf das FZA übertragen werden kann, als dies auch explizit im Abkommen vorgesehen ist.[144] Zur Frage, wann ein solcher Fall vorliegt, äussert sich der EuGH indes nicht.[145]

---

[141] Vgl. EuGH, Rs. C-425/11, *Ettwein* (noch nicht in der amtlichen Sammlung), Rz. 47.

[142] Siehe insbesondere EuGH, Rs. C-19/92, *Kraus*, Slg. 1993, I-1663, Rz. 15 f.

[143] EuGH, Rs. C-351/08, *Grimme*, Slg. 2009, I-10777, Rz. 29 (mit Verweis auf EuGH, Rs. 270/80, *Polydor und RSO Records*, Slg. 1982, 329, Rz. 15 ff. Zum *Polydor*-Prinzip siehe TOBLER, in: EPINEY/FASNACHT, 369, 372 ff.; vgl. hierzu auch SUNDE, IStR 2013, 568, 569.

[144] EuGH, Rs. C-351/08, *Grimme*, Slg. 2009, I-10777, Rz. 29.

[145] Vgl. EPINEY/MOSTERS, in: EPINEY/FASNACHT, 75, 121, die auf diese Problematik im Zusammenhang mit dem späteren Urteil des EuGH in der *Rs. Fokus Invest* hinweisen (EuGH, Rs. C-541/08, *Fokus Invest*, Slg. 2010, I-1025).

Das Bundesgericht und der EuGH scheinen bei der Auslegung des Freizügigkeitsabkommens – trotz der oben festgestellten Parallelität beim Anwendungsbereich der verschiedenen Diskriminierungsverbote – zwei unterschiedliche Ansätze zu vertreten. Während das Bundesgericht darum bemüht ist, zumindest die Rechtsprechung des EuGH vor Unterzeichnung des Abkommens automatisch zu übernehmen und so eine Parallelität der durch das FZA garantierten Freizügigkeitsrechte zu den entsprechenden Grundfreiheiten des AEUV sicherzustellen, betonte der EuGH insbesondere in der *Rs. Grimme* die Unterschiede in den Zielsetzungen des FZA und des Unionsrechts. Diese aus der restriktiven Haltung des EuGH zur Auslegung des FZA resultierende Diskrepanz wird aber bereits mit Entscheid in der *Rs. Graf und Engel*[146] gemildert[147] und nunmehr in der *Rs. Bergström*[148] sowie in der *Rs. Ettwein* deutlich relativiert.[149] So führt der EuGH zur Erläuterung seiner oben beschriebenen Erwägungen zum Geltungsbereich des FZA an, dass „[i]m Übrigen […] dieses Ergebnis der Linie der Rechtsprechung des Gerichtshofs [folgt], wonach die Freizügigkeit [gemäss Präambel des FZA] beeinträchtigt würde, wenn ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei in seinem Herkunftsland einen Nachteil allein deshalb erlitte, weil er sein Freizügigkeitsrecht ausgeübt hat"[150]. Dies darf allerdings nicht darüber hinwegtäuschen, dass der EuGH durchaus Raum für eine von seiner Rechtsprechung zum AEUV abweichende Auslegung des FZA zu sehen scheint. Insofern sind auch zukünftig Divergenzen bei der FZA-Auslegung denkbar.

5. Steuerliche Tragweite der Arbeitnehmerfreizügigkeit

Nachdem der Anwendungsbereich des FZA im Allgemeinen und des Art. 9 Anhang I FZA im Besonderen eröffnet ist, stellt sich im Folgenden die Frage der materiellrechtlichen Tragweite dieser Bestimmung.

In seinem Entscheid zur Quellenbesteuerung des Genfer Grenzgängers stellte das Bundesgericht, unter Einbezug der Rechtsprechung des EuGH zur unionsrechtlichen Arbeitnehmerfreizügigkeit,[151] zunächst fest, dass die Diskriminierungsverbote des FZA sowohl umittelbare Diskriminierungen, das heisst solche, welche an die Staatsangehörigkeit anknüpfen, als auch indirekte Diskriminierungen, die zwar anhand anderer Kriterien als der Nationalität differenzieren, welche aber im Endergebnis in erster Linie zu einer Unterscheidung nach Staatsangehörigkeit führen, erfassen.[152]

Da gemäss EuGH-Rechtsprechung eine Diskriminierung unter anderem darin bestehen kann, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewendet wer-

[146] EuGH, Rs. C-506/10, *Graf und Engel* (noch nicht in der amtlichen Sammlung).
[147] SUNDE, IStR 2013, 568, 570.
[148] EuGH, Rs. C-257/10, *Bergström* (noch nicht in der amtlichen Sammlung).
[149] Vgl. OESTERHELT, StR 2013, 616, 616; SUNDE, IStR 2013, 568, 570 und 572 f.
[150] EuGH, Rs. C-425/11, *Ettwein* (noch nicht in der amtlichen Sammlung), Rz. 51 mit Verweis auf das ebenfalls zum FZA ergangene Urteil in der Rs. C-257/10, *Bergström* (noch nicht in der amtlichen Sammlung), Rz. 27 f.
[151] Vgl. EuGH, Rs. 152/73, *Sotgiu*, Slg. 1974, 153, Rz. 11.
[152] Siehe hierzu auch die Ausführungen unter Ziff. II.B.2.a.; vgl. hierzu und zum Folgenden auch BGE 136 II 241, Pra 2010, Nr. 124, StR 2010, 382, ASA 2010/2011, 479, E 13.1.

den,[153] erläuterte das Bundesgericht schliesslich, unter welchen Umständen sich Ansässige und Nichtansässige unter steuerlichen Gesichtspunkten in einer vergleichbaren Situation befinden. Dabei stützte es sich hauptsächlich auf die bereits oben[154] dargelegte *Rs. Schumacker* respektive die darin entwickelte sog. *Schumacker-Doktrin* des EuGH,[155] nach welcher Gebietsansässige und Gebietsfremde grundsätzlich nicht miteinander vergleichbar sind, es sei denn, der Gebietsfremde erwirtschaftet den wesentlichen Teil seines Gesamteinkommens im Staat des Arbeitsortes, womit er sich in einer vergleichbaren Situation befindet wie ein im Arbeitsortsstaat ansässiger unbeschränkt Steuerpflichtiger, da er aufgrund des verhältnismässig geringen Einkommens im Wohnsitzstaat regelmässig keine Möglichkeit hat, von den seine persönliche Lage und seinen Familienstand berücksichtigenden Vergünstigungen seines Wohnsitzstaats zu profitieren.[156] Als Konsequenz liess das Bundesgericht für den Beschwerdeführer dieselben Abzüge zu, wie sie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger in der Schweiz geltend machen kann. Diese Rechtsprechung in Bezug auf die materiell-rechtliche Tragweite von Art. 9 Anhang I FZA hat das Bundesgericht seither bereits mehrfach bestätigt.[157]

Die Anwendung der *Schumacker-Doktrin* auf das FZA wurde nunmehr ebenfalls mit dem Urteil in der *Rs. Ettwein* durch den EuGH bestätigt. Die *Schumacker-Doktrin* gilt demzufolge unabhängig davon, ob der „gebietsfremde Steuerpflichtige […] als Arbeitnehmer oder als Selbständiger tätig ist […], [sofern er] seine gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte in dem Staat erzielt, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübt"[158]. In Bezug auf das schweizerische Quellensteuerverfahren ist die Anwendung der *Schumacker-Doktrin* allerdings lediglich für nichtansässige Arbeitnehmer relevant, da nur sie, nicht aber selbständig Erwerbstätige, für ihre Erwerbseinkünfte quellenbesteuert werden.

Wie die voranstehenden Ausführungen zeigen, bewegen sich das Bundesgericht und der EuGH in Bezug auf den Geltungsbereich und die inhaltliche Tragweite von Art. 9 Anhang I FZA auf gleicher Linie.

---

[153] EuGH, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rz. 30.

[154] Ziff. II.B.3.b.i.

[155] EuGH, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rz. 36 ff.; siehe hierzu auch die Ausführungen oben unter Ziff. II.B.3.b.i. Die im genannten Urteil aufgestellten Grundsätze wurden durch EuGH laufend verfeinert, so beispielsweise in EuGH, Rs. 1999 C-391/97, *Gschwind*, Slg. 1999 I-5451, Rz. 9 ff.

[156] Vgl. hierzu auch OESTERHELT, FStR 2010, 211, 218.

[157] Urteile des BGer 2C_33 bis 35/2010 vom 4. Oktober 2010; Urteil des BGer 2C_21/2010 vom 23. November 2010 E 4.1 ff. Gestützt auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts wurde auf kantonaler Ebene zudem im Sinne eines in der Schweiz ansässigen Arbeitnehmers ohne Niederlassungsbewilligung entschieden: Urteil des VGer NE 2. Juni 2010 = StE 2011 A 32 Nr. 16. In diesen Fällen stellte sich die delikate Frage zum Geltungsbereich des FZA nicht, da es sich jeweils um ausländische Staatsangehörige handelte (vgl. TOBLER, SZIER 2011, 389, 394).

[158] EuGH, Rs. C-425/11, *Ettwein* (noch nicht in der amtlichen Sammlung), Rz. 47.

B. Einfluss des Freihandelsabkommens auf die laufenden Gesetzgebungsprozesse

Nachdem nun die Einwirkungen der Grundfreiheiten auf die Rechtsprechung zu den direkten Steuern analysiert wurde, stellt sich zum Schluss noch die Frage, inwiefern die oben skizzierten Arbeiten der EU-Kommission zum europäischen Beihilferecht und auch ihre neusten Empfehlungen zur Bekämpfung aggressiver Steuerplanung Einfluss auf die Schweizer Steuerrechtsordnung nehmen.

Unabhängig davon, ob die kantonalen Steuerprivilegierungen nun gegen das Beihilfeverbot des FHA verstossen oder nicht, übt die Kritik der EU-Kommission an den kantonalen Steuerprivilegien einen immensen Druck auf die Steuerpolitik der Schweiz aus, was letztlich dazu führen dürfte, dass das schweizerische Unternehmenssteuerrecht in Zukunft beihilfekonform auszugestalten ist. Derzeit werden im Rahmen einer Unternehmenssteuerreform III verschiedene Modelle diskutiert, die geeignet sein sollen, die bestehenden Privilegierungsmechanismen durch neue, europarechtskonforme Lösungen zu ersetzen.[159]

Diese Reformbestrebungen der Schweizer Steuerpolitik werden massgeblich von den Empfehlungen der EU-Kommission zur Bekämpfung aggressiver Steuerplanung und den Arbeiten der OECD über Base Erosion und Profit Shifting flankiert. Da die Empfehlungen der EU-Kommission – wie bereits oben dargestellt wurde – nicht zu einer Rechtsharmonisierung führen, sondern den Mitgliedstaaten vielmehr unilateral umsetzbare Vorschläge offerieren, um den sich aus der fehlenden Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern ergebenden Differenzen zwischen den einzelnen Steuerordnungen entgegenzuwirken, kann hier im Rahmen des Binnenmarktes nicht von einer Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern gesprochen werden. Will man die doppelte Nichtbesteuerung grenzüberschreitender Erträge vermeiden, sollte eine solche Steuerharmonisierung jedoch eigentliches Ziel der EU sein.[160] Da sich die von der EU-Kommission in ihrer Empfehlung vorgeschlagenen unilateralen Massnahmen auch – oder sogar insbesondere – gegen Drittstaaten richten, erhöhen die Mitgliedstaaten mit deren Umsetzung auch den Druck auf die Schweiz, die nationale Steuerrechtsordnung dementsprechend – und zwar unbesehen von einer Mitgliedschaft in der EU – an die EU-Kommissionsvorgaben anzupassen, d.h. eine Nichtbesteuerung grenzüberschreitender Einkünfte (sog. weisse Einkünfte) zu vermeiden. Drittländer, die sich nicht an die Spielregeln der EU halten, werden demzufolge – zumindest auf politischer Ebene – zur Harmonisierung ihrer Rechtsordnungen auf den Status Quo des europäischen Steuerrechts gezwungen.

[159] Siehe hierzu statt vieler MATTEOTTI/ROTH, ASA 2012/2013, 681, 705 ff.; Zwischenbericht zur USR III, 3.
[160] Vgl. LANG, SWI 2013, 62, 68.

V. Fazit

Die Schweiz befindet sich derzeit in unruhigen Gewässern. Die wörtliche Übernahme der europäischen Beihilfebestimmung ins FHA führte zu einer Kontroverse zwischen der Schweiz und der EU, mit der bei Unterzeichnung des FHA im Jahr 1972 wohl niemand ernsthaft gerechnet hatte. Die dynamische und sich stetig fortentwickelnde Rechtsprechung des EuGH und die zunehmend extensive Praxis der EU-Kommission im Bereich des Beihilferechts machen eine wesentliche Neugestaltung des Schweizer Unternehmenssteuerrechts unumgänglich. Die Rechtsharmonisierung erfolgt hierbei primär durch den zunehmenden Druck auf politischer Ebene. In rechtlicher Hinsicht hätte eine Rechtsangleichung gestützt auf das FHA hingegen wohl keine hundertprozentige Aussicht auf Erfolg.[161]

Anders sieht es in dieser Hinsicht bei der rechtlichen Durchschlagskraft der Grundfreiheiten via das FZA aus. Der Genfer Quellensteuerentscheid – zusammen mit den darauf folgenden Entscheiden des Bundesgerichts sowie der kantonalen Gerichte – hat nicht nur in der Literatur, sondern auch bei den kantonalen Steuerverwaltungen ein grosses Echo ausgelöst. So veröffentlichte die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) Ende 2010 eine Analyse zu den praktischen Auswirkungen der neuen Situation, welche unter anderem die verschiedenen Möglichkeiten der kantonalen Steuerbehörden für die Anwendung der Rechtsprechung zum FZA aufzeigt.[162] Dabei geht sie nicht nur auf Konstellationen wie diejenige im oben dargestellten Genfer Entscheid ein, sondern überträgt die Rechtsprechung richtigerweise auch auf Situationen von in der Schweiz ansässigen Arbeitnehmern ohne Niederlassungsbewilligung,[163] welche gemäss Art. 83 ff. DBG ebenfalls der Quellenbesteuerung unterliegen und bei welchen – im Unterschied zu Grenzgängern – gemäss hier vertretener Ansicht nicht die Gefahr einer mittelbaren, sondern einer unmittelbaren Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit besteht.[164] Konkret diskutiert die SSK die generelle Möglichkeit einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung.[165] Eine solche ist in den Steuergesetzen momentan nur für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmende i.S.v. Art. 83 ff. DBG vorgesehen, sofern ihr Einkommen einen Schwellenwert, welcher aktuell bei jährlich CHF 120‘000 liegt,[166] übersteigt (Art. 90 Abs. 2 DBG). Ebenfalls erwähnt wird die grundsätzliche Möglichkeit einer individuellen Berücksichtigung von Abzügen im Quellensteuertarif (sog. Tarifkorrektur).[167] Beide Varianten werden mittlerweile in verschiedenen Kantonen praktiziert.[168]

---

[161] Vgl. ROTH, ST 2010, 721, 727.
[162] SSK, Analyse.
[163] SSK, Analyse, 10.
[164] Wobei dort zusätzlich ein Verstoss gegen das Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbot von Art. 24 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens vorliegt; s. hierzu OESTERHELT, ASA 2010/2011, 269, 278 f. und 292.
[165] SSK, Analyse, 12 f.
[166] Art. 4 und Anhang 2 QStV.
[167] SSK, Analyse, 13 ff.
[168] So besteht beispielsweise im Kanton Genf sowohl für sämtliche Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung mit Wohnsitz im Kanton wie auch für Grenzgänger, welche mehr als 90% ihres Einkommens dort erzielen, die Möglichkeit, auf Antrag mittels Steuererklärung ihre weiteren

Interessanterweise zieht die SSK in ihrer Analyse auch die Möglichkeit in Betracht, die entsprechenden Massnahmen aus Praktikabilitätsgründen auch auf Drittstaatenangehörige auszudehnen.[169] Dies zeigt die Problematik des Versuchs, sich ohne Gesetzesänderung an die FZA-Rechtsprechung anzupassen. Langfristig führt wohl kein Weg an einer gesetzgeberischen Lösung vorbei. Ein (echtes) Quellensteuersystem, bei welchem eine gewisse Pauschalisierung und Vereinfachung systemimmanent ist, verliert letztendlich seinen Sinngehalt, wenn es mit immer differenzierteren Korrekturmöglichkeiten durchzogen wird und jegliche Praktikabilität vermissen lässt.[170] In diesem Sinne ist festzuhalten, dass das FZA und dadurch auch die Rechtsprechung des EuGH nicht nur die Schweizer Gerichte und die Verwaltungspraxis, sondern längerfristig wohl auch die Gesetzgebung zu den direkten Steuern beeinflussen wird.

Literaturverzeichnis

ARIOLI SILVIO, Replik: Zur Tragweite des Freihandelsabkommens im Beihilfebereich aus rechtlicher Sicht, Jusletter vom 7. Mai 2007

BEHNISCH URS R., Neue Entwicklungen der internationalen Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern: Durchbrechung des Bankgeheimnisses ohne substantielle Zugeständnisse des Auslandes, ST 2010, 65

BEHNISCH URS R./OPEL ANDREA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2010, ZBJV 2012, 23

BOSSHARD ERICH/RATHS ROLAND, Bundesgericht verbessert Rechtstellung von quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmern: Betroffen sind hunderttausende Steuerpflichtige, StR 2010, 426

CLOER ADRIAN/LAVRELASHVILI NINA, Einführung in das Europäische Steuerrecht mit den 50 wichtigsten Fällen zu den direkten Steuern, Berlin 2008

COTTIER THOMAS/LIECHTI-MCKEE RACHEL/SCARPELLI SAMUELE, Wirtschaftsrecht der Europäischen Union, Grundlegende Urteile, Bern 2009

COTTIER THOMAS/MATTEOTTI RENÉ, Der Steuerstreit Schweiz-EG: Rechtslage und Perspektiven, in: EPINEY ASTRID/WYSSLING MARKUS (Hrsg.), Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht 2006/2007, Zürich/Basel/Genf/Bern 2007, 221DELLI CHANTAL, Verbotene Beschränkungen für Arbeitnehmende? Überlegungen zur Tragweite des Personenfreizügigkeitsabkommens zwischen der Schweiz sowie der EG und ihren Mitgliedstaaten, Basel 2009

DELLI CHANTAL/TOBLER CHRISTA, Beschränkungsverbot im Personenfreizügigkeitsabkommen? Systematischer Blick auf ein umstrittenes Konzept, AJP 2007, 1367

ENZ MARC, Grenzgängerregelungen, Bern 2012

EPINEY ASTRID, Steuern, Europa und die Schweiz – Ausgewählte Aspekte der „Europakompatibilität" kantonaler Steuerregime aus rechtlicher Sicht, in: JAEGER FRANZ (Hrsg.), Steuerwettbewerb: Die Schweiz im Visier der EU, Zürich/Chur 2008, 75

Abzüge geltend zu machen (<http://ge.ch/impots/frais-effectifs-pour-limp-t-la-source> [4. August 2013]). In anderen Kantonen, beispielsweise im Kanton Zürich, wird hingegen grundsätzlich über Tarifkorrekturen gearbeitet (Kantonales Steueramt Zürich, Informationsblatt für quellensteuerpflichtige Personen, <http://www.steueramt.zh.ch/intenet/finanzdirektion/ksta/de/quellensteuer/auslaendische_arbeitnehmer.html> [4. August 2013]). Grenzgänger mit einem Einkommen von über CHF 120'000 haben dort allerdings ebenfalls eine Steuererklärung einzureichen (siehe Weisung der Finanzdirektion des Kantons Zürich).

[169] SSK, Analyse, 9.

[170] Gl.M. BEHNISCH/OPEL, ZBJV 2012, 23, 28.

EPINEY ASTRID/METZ BEATE/PIRKER BENEDIKT, Zur Parallelität der Rechtsentwicklung in der EU und in der Schweiz: Ein Beitrag zur rechtlichen Tragweite der „Bilateralen Abkommen", Zürich 2012

EPINEY ASTRID/MOSTERS ROBERT, Die Rechtsprechung des EuGH zur Personenfreizügigkeit und ihre Implikationen für das Freizügigkeitsabkommen Schweiz-EU, in: EPINEY ASTRID/FASNACHT TOBIAS (Hrsg.), Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht 2010/2011, Zürich/Bern 2011, 75

GIRAUDI JÜRG/MATTEOTTI RENÉ/ROTH PHILIPP, Schweizerische DBA-Politik, in: LANG MICHAEL/SCHUCH JOSEF/STARINGER CLAUS (Hrsg.), Die österreichische DBA-Politik – Das „österreichische Musterabkommen", Wien 2013, 55

HALLER WALTER/KÖLZ ALFRED/GÄCHTER THOMAS, Allgemeines Staatsrecht, 4. Aufl., Basel 2008

HAUSMANN RAINER/ROTH PHILIPP/KRUMMENACHER OLIVER, Lizenzbox als alternatives Steuermodell zur gemischten Gesellschaft: Besteuerung von Lizenzerträgen unter Berücksichtigung internationaler und europarechtlicher Bestimmungen, ST 2012, 87

HEIDENHAIN MARTIN, European State Aid Law, München 2010

HEUBERGER RETO/OESTERHELT STEFAN, Swiss Salary Withholding Tax Violates Free Movement of Persons Agreement with the European Union, European Taxation 2010, 285

KNOBBE-KEUK BRIGITTE, Steuerliche Schranken der Mobilität von Gesellschaften in Europa, StR 1992, 403

LANG MICHAEL, „Aggressive Steuerplanung": Eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62

LÜBBIG THOMAS/MARTÍN-EHLERS ANDRÉS, Beihilfenrecht der EU, Das Recht der Wettbewerbsaufsicht über staatliche Beihilfen in der Europäischen Union, 2. Aufl., München 2009

MARANTELLI ADRIANO, Das Bundesgericht schlägt eine erste Bresche in die Quellenbesteuerung, Jusletter vom 12. April 2010

MATTEOTTI RENÉ, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, ASA 2011/2012, 469

MATTEOTTI RENÉ/ROTH PHILIPP, Die Unternehmenssteuerreform III zwischen Kompetitivität und Kompatibilität: Enge Handlungsspielräume in einem stark regulierten internationalen Umfeld, ASA 2012/2013, 681

MÖLLER FABIAN, Rechtsschutz bei Subventionen: Die Rechtsschutzmöglichkeiten Privater im Subventionsverfahren des Bundes unter Berücksichtigung der neueren Entwicklungen des nationalen und internationalen Subventions- und Beihilferechts, in: SPIRO KARL et al. (Hrsg.), Basler Studien zur Rechtswissenschaft, Reihe B: Öffentliches Recht, Band 72, Basel 2006

MOSHEK VALENTINA, L'impact de l'ALCP sur l'impôt à la source: Analyse à la lumière de l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010, ASA 2010/2011, 303

OESTERHELT STEFAN, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen: Übernahme der Schumacker-Doktin des EuGH im Entscheid 2C.319/2009 und 2C.321/2009 (vom 26.1.2010) des Bundesgerichts, FStR 2010, 211

OESTERHELT STEFAN, Diskriminierungsverbote im internationalen Steuerrecht der Schweiz, ASA 2010/2011, 269

OESTERHELT STEFAN, Blickpunkt EuGH – Urteil vom 28.2.2013 i. S. Ettwein (Rs. C-425/11) zum FZA betreffend Besteuerung von Grenzgängern im Heimatstaat, StR 2013, 616

OESTERHELT STEFAN/GRÜNINGER HAROLD, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2010), SZW 2011, 85

OESTERHELT STEFAN/LUUK JAN OLE/WINZAP MAURUS, EuGH Report 2/10, StR 2010, 417

REHM HELMUT/NAGLER JÜRGEN, Europäisches Steuerrecht, Wiesbaden 2013

REICH MARKUS, Die Besteuerung der Holding-, Beteiligungs- und Verwaltungs-Gesellschaften im Kanton Zürich, StR 1982, 541

REICH MARKUS, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 1993/94, 577

REICH MARKUS, Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Steuerrecht: Eröffnungsreferat am Internationalen Steuerseminar vom 10.–14. Januar 2000 in St. Moritz, StR 2000, 150

REICH MARKUS/KÖNIG BEAT, Europäisches Steuerrecht: Unter besonderer Berücksichtigung der Abkommen mit der Schweiz, Zürich/Basel/Genf 2006

ROTH PHILIPP, Der Steuerstreit zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, Die Vereinbarkeit der kantonalen Steuerprivilegien mit dem FHA im Licht des Rechts der EU und WTO, ST 2010, 721

SCHWARZE JÜRGEN (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Aufl., Baden-Baden/Basel/Wien 2012

SEITZ CLAUDIA/BREITENMOSER STEPHAN, Das europäische Beihilferecht im Bereich der staatlichen Steuermassnahmen, in: EPINEY ASTRID/EGBUNA-JOSS ANDREA/WYSSLING MARKUS (Hrsg.), Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht 2005/2006, Zürich/Basel/Genf/Bern 2006, 159

STREINZ RUDOLF (Hrsg.), Beck'sche Kurz-Kommentare, Band 57, EUV/AEUV, Vertrag über die Europäische Union und Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, 2. Aufl., München 2012

SUNDE MARTINA, Entfalten die Grundfreiheiten ihre steuerlichen Auswirkungen auch im Verhältnis zur Schweiz? – Besprechung des EuGH-Urteils vom 28. 2. 2013, C-425/11, Ettwein, IStR 2013, 568

TOBLER CHRISTA, Die EuGH-Entscheidung *Grimme* – Die Wiederkehr von *Polydor* und die Grenze des bilateralen Rechts, in: EPINEY ASTRID/GAMMENTHALER NINA (Hrsg.), Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht 2009/2010, Zürich/Bern 2010, 369

TOBLER CHRISTA, Der Genfer Quellensteuerentscheid des Bundesgerichts – im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH zum Freizügigkeitsabkommen, SZIER 2011, 389

WEBER-GRELLET HEINRICH, Europäisches Steuerrecht, München 2005

Materialienverzeichnis

Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung) vom 25. Mai 1983, BBl. 1983 III, 1

EU-Kommission, Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM(2012) 722 final (zit. als Aktionsplan der EU-Kommission vom 6. Dezember 2012)

EU-Kommission, Empfehlung vom 6. Dezember 2012 betreffend die aggressive Steuerplanung, C(2012) 8806 final (zit. als Empfehlung der EU-Kommission vom 6. Dezember 2012 zur aggressiven Steuerplanung)

EU-Kommission, Empfehlung vom 6. Dezember 2012 für Massnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen, C(2012) 8805 final (zit. als Empfehlung der EU-Kommission vom 6. Dezember 2012 zum Umgang mit Drittländern)

EU-Kommission, Entscheidung vom 13. Februar 2007 über die Unvereinbarkeit bestimmter schweizerischer Körperschaftssteuerregelungen mit dem Abkommen zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 22. Juli 1972 (zit. als Entscheidung der Kommission vom 13. Februar 2007)

EU-Kommission Pressemitteilung vom 12. März 2008, Staatliche Beihilfen: Italien muss rechtswidrige Steuerbeihilfen in Höhe von 123 Mio. EUR von neun Privatbanken zurückfordern, IP/08/433 (zit. als Pressemitteilung der EU-Kommission vom 12. März 2008, IP/08/433)

Gutachten 1/91 des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vom 14. Dezember 1991, Entwurf eines Abkommens zwischen der Gemeinschaft einerseits und den Ländern der Europäischen

Freihandelsassoziation andererseits über die Schaffung des Europäischen Wirtschaftsraums, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61991V0001:DE:HTML> (6. August 2013) (zit. als Gutachten 1/91 des EuGH vom 14. Dezember 1991)

Kantonales Steueramt des Kantons Zürich, Informationsblatt für im Kanton Zürich quellensteuerpflichtige Personen, gültig ab 1. Januar 2012, <http://www.steueramt.zh.ch/intenet/finanzdirektion/ksta/de/quellensteuer/auslaendische_arbeitnehmer.html> (4. August 2013)

Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Analyse zu den Bundesgerichtsentscheiden vom 26. Januar 2010 und 4. Oktober 2010 und zum Verwaltungsgerichtsentscheid (NE) vom 2. Juni 2010 (Ungleichbehandlung zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen in der Schweiz), <http://www.csi-ssk.ch/downloads/analyse_ag_biq_d.pdf> (4. August 2013) (zit. als SSK, Analyse)

Weisung der Finanzdirektion vom 28. September 2012 über die nachträgliche ordentliche Veranlagung von quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern, Zürcher Steuerbuch 28/851 (zit. als Weisung der Finanzdirektion des Kantons Zürich)

Zwischenbericht des Steuerungsorgans zuhanden des EFD, Massnahmen zur Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit (Unternehmenssteuerreform III), Bern 7. Mai 2013 (zit. als Zwischenbericht zur USR III)