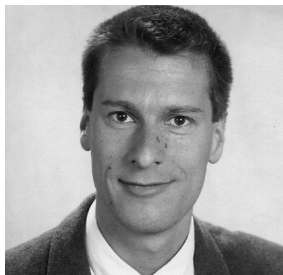


Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny



*Pascal Hinny, Prof. Dr. iur.,
Lehrstuhl für Steuerrecht an
der Rechtswissenschaftlichen
Fakultät der Universität Frei-
burg i. Ü.; Rechtsanwalt und
dipl. Steuerexperte, Lenz &
Staehein, Zürich*

Inhalt

1	Einführung	3	Zusammenfassung
1.1	Inhalt des Personenverkehrsabkommens		Literatur
1.2	Auslegung		Weitere Dokumente
1.3	Inkrafttreten		EuGH-Entscheide
1.4	Anwendungsbereich		
1.5	Übernahme des Acquis Communautaire und insbesondere der EuGH-Rechtsprechung		
1.6	Verhältnis zum Landesrecht und zu anderen Staatsverträgen		
1.7	Individueller Rechtsschutz		
1.7.1	Direkte Anwendbarkeit		
1.7.2	Ausgestaltung des Rechtsmittelverfahrens		
2	Steuerrechtlich relevanter Inhalt		
2.1	Diskriminierungsverbot		
2.2	Beschränkungsverbot		
2.3	Vorbehalte und Rechtfertigungsgründe		
2.3.1	Im Allgemeinen		
2.3.2	Art. 21 FZA im Besonderen		
2.3.2.1	Art. 21(1) FZA		
2.3.2.1.1	Verhältnis der FZA- zu den DBA-Diskriminierungsverboten		
2.3.2.1.2	Grenzgängerbesteuerung im Besonderen		
2.3.2.2	Art. 21(2) FZA		
2.3.2.2.1	Unterscheidung bei der Anwendung der Steuervorschriften		
2.3.2.2.2	Personen in nicht vergleichbaren Situationen, insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes		
2.3.2.2.2.1	Exkurs: Schumacker-Rechtsprechung		
2.3.2.2.2.2	Erlaubnis der Quellenbesteuerung		
2.3.2.2.3	Schweizer Literatur und Verwaltungsauffassung zu den steuerlichen Auswirkungen des FZA		
2.3.2.3	Art. 21(3) FZA		

Der Inhalt dieses Aufsatzes ist Teil eines Forschungsprojektes, welches demnächst abgeschlossen und publiziert werden soll. Der Aufsatz befasst sich vorab mit auslegungstechnischen Fragen des Personenverkehrsabkommens. Insbesondere stellt sich die Frage nach dem Umfang des mit dem Abkommen übernommenen EG-rechtlichen Gebots der Inländerbehandlung (Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit bei vergleichbaren Verhältnissen) im Steuerrecht. In einem weiteren, für die nächste Ausgabe geplanten Aufsatz wird sodann – praktisch – der Einfluss der EuGH-Rechtsprechung auf die Quellensteuerordnung dargestellt.

1 Einführung

Das Personenverkehrsabkommen¹ (auch «Freizügigkeitsabkommen [FZA]») ist am 1. Juni 2002 zusammen mit sechs weiteren sektoriellen Abkommen in Kraft getreten. Formell handelt es sich bei den Abkommen um staats- bzw. völkerrechtliche Verträge zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft bzw. den einzelnen EU-Mitgliedstaaten.

1.1 Inhalt des Personenverkehrsabkommens

Das Personenverkehrsabkommen bezweckt die Verwirklichung des freien Personenverkehrs zwischen der Schweiz und der EU auf der Grundlage der in der EG geltenden Bestimmungen². Durch das Abkommen wird die Personenfreizügigkeit im Ergebnis auf die Schweiz ausgedehnt.³

Wie das den Regelungen zugrunde liegende EG-Recht stützt sich die Personenfreizügigkeit auf drei Pfeiler und gewährt die folgenden Rechte:

- *Bewegungsrechte*⁴, d. h. das Recht auf Einreise, Ausreise und Aufenthalt zwecks Ausübung einer unselbständigen, selbständigen oder zeitlich begrenzten Dienstleistungs-Tätigkeit, sowie das

Recht auf Verbleib nach Beendigung der Erwerbstätigkeit; ausserdem das Recht auf Einreise und Aufenthalt von Personen, die keine Erwerbstätigkeit ausüben. Der persönliche Geltungsbereich umfasst darüber hinaus auch die Familienangehörigen dieser Personen;

- Recht auf Inländerbehandlung (Recht auf gleiche Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, gleiche steuerliche und soziale Vergünstigungen, gleichen Unterricht an den Berufsschulen und den Umschulungszentren, gleiche Gewerkschaftsrechte und gleiche Wohnung wie die Inländer);
- Begleitrechte (Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, gegenseitige Anerkennung beruflicher Qualifikationen).

Diese Rechte stehen unter dem sog. *ordre-public-Vorbehalt*⁵ und weiteren im FZA enthaltenen⁶ und in der EuGH-Rechtsprechung entwickelten Vorbehalten.

1.2 Auslegung

Für die Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen sind grundsätzlich die Regeln des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969⁷ (auch «Wiener Vertrags-Konvention [WVK]») massgebend⁸. Gemäss Art. 1 findet die WVK auf Verträge zwischen Staaten Anwendung. Das FZA stellt jedoch nicht nur einen Vertrag zwischen Staaten, sondern auch einen Vertrag zwischen der Schweiz und der EG dar. Dennoch wird allgemein davon ausgegangen, dass die WVK für die Auslegung des FZA massgeblich ist⁹.

Gemäss den massgeblichen Art. 31–33 WVK ist für die Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrages v. a. der Wortlaut im Zusammenhang des gesamten Vertrags und im Lichte des objektivierten Vertragszwecks massgeblich. Der Wille der Parteien ist dabei nur insofern von Bedeutung, als er im Vertragstext seinen Ausdruck gefunden hat.¹⁰ Was den Wortlaut anbetrifft, existieren die Sektoriellen Abkommen in den elf Amtssprachen der EU, welche alle gleichermassen verbindlich sind¹¹.

1 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, vom 21. Juni 1999, SR 0.142.112.681.

2 Präambel FZA.

3 WÖLKER/GRILL, in: Groeben/Schwarze, 2003, Vorbem. zu den Art. 39 bis 41 EG, Ziff. 60.

4 Art. 1 FZA.

5 Art. 5(1) Anhang I FZA.

6 In steuerlicher Hinsicht insbesondere in Art. 21 FZA.

7 SR 0.111. Für die Schweiz am 6. Juni 1990 in Kraft getreten.

8 HÄFELIN/HALLER, 2001, 25; VOGEL, in: Vogel/Lehner, 2003, Einl., Ziff. 105 ff.; BBl 1989 II, 775 ff.; BGE 117 V 268 vom 8. November 1999, E. 3b; BGE 130 II 113 vom 19. Dezember 2003, 2A.246/2003, E. 6.1.

9 Vgl. etwa: BREITENMOSER/ISLER, 2001, 206; KAHIL-WOLFF/MOSTERS, Struktur, 2001, 21; HAILBRONNER, 2003, 48; THÜRER/HILLEMANN, 2002, 22, 28 und 35. Gegen eine direkte Anwendung: EPINEY/MEIER/MOSTERS, 2004, 150 f., welche jedoch die Anwendung der WVK nicht grundsätzlich in Frage stellen.

10 VOGEL, in: Vogel/Lehner, 2003, Einl., Ziff. 106 f.

11 EPINEY/MEIER/MOSTERS, 2004, 147.

Ergänzende Auslegungsmittel, insbesondere die vorbereitenden Arbeiten (*travaux préparatoires*) und die Umstände des Vertragsschlusses können gemäss Art. 32 WVK herangezogen werden: einerseits um die sich unter Art. 31 WVK ergebende Bedeutung zu bestätigen, andererseits um die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Art. 31 WVK mehrdeutig oder unklar ist oder zu einem sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt. Bei diesen ergänzend zuzuziehenden Materialien handelt es sich jedoch nur um Dokumente, die im Zusammenhang mit der Vertragsverhandlung vorgelegt oder hergestellt wurden.¹² Keine solchen Dokumente stellen dabei die Botschaften zu Händen der eidg. Räte zur Genehmigung von Staatsverträgen dar. Diese Botschaften werden von der Schweiz nämlich einseitig und regelmässig erst nach dem Abschluss der Verhandlungen erstellt. Anderer Auffassung ist das Bundesgericht, welches im Widerspruch zur WVK die Botschaften zu Händen der eidg. Räte regelmässig beizieht, wenn diese Aufschluss über die Entstehungsgeschichte bzw. den Willen der Vertragsparteien (die «Umstände des Vertragsschlusses») geben¹³. Im Zusammenhang mit dem FZA zieht das Bundesgericht die Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, gar direkt zur Auslegung einzelner Bestimmungen des FZA heran¹⁴. Ebenso irrelevant sind schliesslich die parlamentarischen Beratungen oder die Unterlagen für eine allfällige Volksabstimmung über einen Staatsvertrag¹⁵. Dies im Unterschied zur Auslegung von nationalen Normen, wo diese Materialien zum Standard der für eine Auslegung heranzuziehenden Dokumente gehören.

Richtigerweise muss damit davon ausgegangen werden, dass die Botschaft Sektorielle Abkommen 1999 zurückhaltend und v. a. nur zur Ermittlung der Umstände des Vertragsschlusses, als Auslegungshilfe herangezogen wird. Keine Bedeutung hat die Botschaft m. E. dort, wo

sie dem Wortlaut des FZA widerspricht oder Aussagen enthält, welche dem Wortlaut in guten Treuen nicht zu entnehmen sind¹⁶. In diesen Fällen wird in den nachfolgenden Ausführungen die Botschaft wie eine Auffassung der Verwaltung, ohne die erhöhte Bedeutung von Materialien, behandelt.

Weitere, iSd WVK verwertbare Materialien sind sowohl in der Schweiz als auch bei der EU-Kommission nicht erhältlich. Für die vorliegende Arbeit war einzig ein im Zusammenhang mit den Verhandlungen erstellter vertraulicher Bericht einer Arbeitsgruppe der Konferenz staatlicher Steuerbeamter aus dem Jahre 1998 zugänglich¹⁷. Dabei handelt es sich jedoch um ein einseitig von Schweizer Behörden erarbeitetes Dokument.

1.3 Inkrafttreten

Das Personenverkehrsabkommen ist am 1. Juni 2002 in Kraft getreten. Die Personenfreizügigkeit wird schrittweise in fünf Etappen eingeführt. Zwölf Jahre nach Inkrafttreten ist die Freizügigkeit vollständig verwirklicht¹⁸. Die im Steuerrecht v. a. relevanten Gleichbehandlungsge- und Diskriminierungsverbote sowie das Beschränkungsverbot sind bereits ab Inkrafttreten des Abkommens wirksam¹⁹.

1.4 Anwendungsbereich

In *räumlicher Hinsicht* gilt das Abkommen für die Schweiz und die EU-Mitgliedstaaten im Zeitpunkt der Unterzeichnung des FZA (21. Juni 1999)²⁰. Mit den EFTA-Staaten Island, Norwegen und Liechtenstein hat die Schweiz dem FZA entsprechende Verträge abgeschlossen²¹. Damit gelten zur Zeit die Regeln des FZA bzw. die entsprechend mit den EFTA-Staaten vereinbarten Regeln für Staatsangehörige der folgenden Staaten: Belgien, Frankreich, Österreich, Dänemark, Griechenland, Spanien, Deutschland, Grossbritannien, Luxem-

12 VOGEL, in: Vogel/Lehner, 2003, Einl., Ziff. 110.

13 HÖHN, 1993, 78, unter Hinweis auf einen BGE vom 20. Februar 1970, publiziert in LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL B 23.1 Nr. 4 E. 3 und Pra 80 (1991) Nr. 34 E. 3b. Vgl. dazu auch LOCHER, 2000, 104, welcher ausserdem – unter Verweis auf den älteren BGE 112 V 150 – auch auf Vorbehalte des Bundesgerichts gegenüber dem Beizug dieser einseitigen Verlautbarungen hinweist. Vgl. ausserdem auch die Zusammenstellung in LOCHER, 1993, 576. Kritisch gegenüber dieser bundesgerichtlichen Praxis auch OBERSON, 2004, 25, mit weiteren Hinweisen.

14 BGE 130 II 1 vom 4. November 2003, 2A.91/2003, E. 3.5 und E. 3.6.3; BGE 130 V 51 vom 9. Dezember 2003, H 132/03, E. 5.2; BGE H 197/03 vom 20. Februar 2004, E. 4.1 und E. 4.2.

15 Zu den entsprechenden Materialien in Deutschland vgl. die Ausführungen bei VOGEL, in: Vogel/Lehner, 2003, Einl., Ziff. 110. Siehe dazu auch RIVIER, 2000, 124, und DERS. 2002/03, 117, FN 105, hinsichtlich der Botschaft zu den bilateralen Verträgen.

16 Gl. M. RIVIER, 2002/03, 119, FN 105.

17 Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998.

18 Art. 10 FZA und Art. 26 Anhang I FZA. Vgl. dazu etwa GROSSEN/DE PALÉZIEUX, 2002, 113 ff., oder EPINEY/MEIER/MOSTERS, 2004, 151.

19 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 185. Die Botschaft bezieht sich nicht ausdrücklich auf das Beschränkungsverbot und erwähnt hier somit lediglich die Inländerbehandlung.

20 Präambel FZA.

21 Abkommen zur Änderung des Übereinkommens zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation vom 21. Juni 2001. Zu den Sonderregelungen mit Liechtenstein vgl. Protokoll betreffend den freien Personenverkehr zwischen der Schweiz und Liechtenstein, BBI 2001, 5326 ff., sowie Weisungen VEP, Ziff. 1.3.2. Vgl. auch EPINEY/MEIER/MOSTERS, 2004, 148, mit Hinweisen.

burg, Portugal, Finnland, Irland, Schweden, Italien, Niederlande (EU-Staaten: Stand Ende April 2004 und vor EU-Osterweiterung); Island, Norwegen und Liechtenstein (EFTA-Staaten). Die Regeln sind darüber hinaus auch auf EG-Angehörige mit den folgenden Wohnsitzorten anwendbar: Guadeloupe, Guyana, Martinique, La Réunion, Azoren, Madeira, Kanarische Inseln, Jersey, Guernsey, Alderney, Sark, Man, Grönland und Färöer-Inseln²².

Am 1. Mai 2004 hat sich die EU um zehn neue Mitgliedstaaten erweitert. Nach dem Beitritt von Estland, Lettland, Litauen, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn, Malta und Zypern umfasst die EU 25 Mitgliedstaaten. Infolge dieser Erweiterung soll das FZA auf diese neuen Mitgliedstaaten ausgedehnt werden. Ein entsprechendes Protokoll zum FZA wurde am 2. Juli 2004 initialisiert²³. Über die Ausdehnung des Freizügigkeitsabkommens wird die Bundesversammlung in einem Bundesbeschluss entscheiden, welcher dem fakultativen Referendum untersteht.²⁴ Entsprechend wird nach Inkrafttreten dieses Protokolls der freie Personenverkehr auch im Verhältnis zu diesen Staaten schrittweise eingeführt. Dabei werden aber der Grundsatz der Inländerbehandlung und mithin die vorliegend interessierenden Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote ab Inkrafttreten des Protokolls gelten.

Der *persönliche Anwendungsbereich* umfasst die genannten Staatsangehörigen der Schweiz, der EU- und der EFTA-Mitgliedstaaten, die auf dem Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei Arbeitnehmer²⁵, Selbständig-erwerbende²⁶, Erbringer kurzzeitiger Dienstleistungen²⁷ oder Nichterwerbstätige²⁸ sind. Juristische Personen werden von der Niederlassungsfreiheit des Personenverkehrsabkommens nicht erfasst²⁹. Begünstigt sind aber auch die Familienangehörigen all dieser aufenthaltsberechtigten Personen. Als Familienangehörige

gelten, unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit (auch Drittstaatsangehörige), der Ehegatte und die unter 21 Jahre alten Verwandten in absteigender Linie, die Verwandten des Ehegatten in aufsteigender Linie sowie der Ehegatte und die unterhaltsberechtigten Kinder von Studierenden³⁰. Im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit sind auch juristische Personen, die nach dem Recht eines Mitgliedstaates der EG, der EFTA oder der Schweiz gegründet wurden und ihren statutarischen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in der EG, EFTA oder Schweiz haben, vom Anwendungsbereich umfasst³¹. Ebenfalls berechtigt sind, unabhängig von deren Staatsangehörigkeit, Personen, welche von einer sich für die Erbringung von Dienstleistungen qualifizierenden Gesellschaft entsandt werden und davor dauerhaft auf dem regulären Arbeitsmarkt in der EG, EFTA oder Schweiz zugelassen waren³².

In *sachlicher Hinsicht* umfasst die Personenfreizügigkeit nur grenzüberschreitende, primär wirtschaftliche Sachverhalte, insbesondere zwecks Ausübung einer Erwerbstätigkeit oder Erbringung einer Dienstleistung. Rein innerstaatliche Sachverhalte sind vom Anwendungsbereich des FZA nicht erfasst.³³

Der Grundsatz des Diskriminierungsverbots, wie auch derjenige des Beschränkungsverbots, sind im gesamten Schweizer Recht, einschliesslich des Steuerrechts, massgebend³⁴.

1.5 Übernahme des *Acquis Communautaire* und insbesondere der EuGH-Rechtsprechung

Das Personenverkehrsabkommen verwirklicht die Freizügigkeit auf der Basis der in der EG geltenden Bestimmungen³⁵. Unterschiede in der Anwendung sind nur denkbar, sofern und soweit in den Abkommen gewährte

22 Bundesamt für Zuwanderung, Integration und Auswanderung, Freier Personenverkehr Schweiz-EU/EFTA, Umsetzung des Freizügigkeitsabkommens in der Schweiz, Rundschreiben über Grundsatzfragen, Geltungsbereich des FZA: www.imes.admin.ch/personenverkehr/umsetzung/rundschreiben_d.asp (besucht am 12. Juli 2004).

23 Protocol to the Agreement between the European Community and its Member States, of the one part, and the Swiss Confederation, of the other, on the free movement of persons regarding the participation as contracting parties of the Czech Republic, the Republic of Estonia, the Republic of Cyprus, the Republic of Latvia, the Republic of Lithuania, the Republic of Hungary, the Republic of Malta, the Republic of Poland, the Republic of Slovenia and the Slovak Republic pursuant to their accession to the European Union.

24 Integrationsbüro EDA/EVD, Die EU-Erweiterung und die Ausdehnung des Personen-Freizügigkeitsabkommens, 1 f.: www.imes.admin.ch/personenverkehr/eu_erweiterung/factsheet_d.asp (besucht am 7. Juli 2004).

25 Art. 6 – 11 Anhang I FZA.

26 Art. 12 – 16 Anhang I FZA.

27 Art. 5 FZA iVm Art. 17 – 23 Anhang I FZA.

28 Art. 6 FZA iVm Art. 24 Anhang I FZA.

29 GASSER, 2001, 283, und GROSSEN/DE PALÉZIEUX, 2002, 121.

30 Art. 3 Anhang I FZA.

31 Art. 5(1) FZA iVm Art. 18 Anhang I FZA und Art. 2(3) VEP.

32 Art. 2(3) VEP.

33 Vgl. auch SCHEUER, in: Lenz/Borchardt, 2003, Art. 39, Ziff. 3 f.

34 Vgl. auch Kreisschreiben 2003, Ziff. 7.

35 Präambel FZA; Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 183 f. Dieses Ziel wird auch vom Bundesgericht (insbesondere von der im Steuerrecht zuständigen II. Öffentlichrechtlichen Abteilung) anerkannt: BGE 130 II 1 vom 4. November 2003, 2A.91/2003, E. 3.3.

Rechte (insbesondere bestimmte Bewegungs- und Gleichbehandlungsrechte) nicht erwähnt werden, obwohl sie im Gemeinschaftsrecht enthalten sind. Soweit ersichtlich betrifft dies nur, aber immerhin, das Recht auf Gleichbehandlung der Nichterwerbstätigen. Für diese erschöpft sich die Regelung im Aufenthaltsrecht, ohne auch ein spezielles Gleichbehandlungsgebot zu statuieren, wie dies bei den Arbeitnehmern, den Selbständigerwerbenden und den Dienstleistungserbringern der Fall ist³⁶. Demnach ist das FZA überall dort, wo es eine entsprechende Regelung enthält, auch wenn der Wortlaut nicht genau mit den EG-vertraglichen Bestimmungen übereinstimmt, gleich zu verstehen und anzuwenden wie das einschlägige Gemeinschaftsrecht³⁷. Unbedeutend ist dabei, dass die Schweiz das Abkommen grundsätzlich autonom anwendet.

Zur Erreichung dieses Ziels sollen gemäss Art. 16(1) FZA unter dem FZA gleichwertige Rechte wie in der EG Anwendung finden und gemäss Art. 16(2) FZA die einschlägige EuGH-Rechtsprechung wie folgt berücksichtigt werden:

(2) Soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt.

In materieller Hinsicht enthalten die originären Bestimmungen betreffend Einreise- und Aufenthaltsrechte sowie Inländergleichbehandlung des FZA den primär- und sekundärrechtlichen Rechtsbestand des freien Personenverkehrs einschliesslich des Gebots der Inländerbehandlung. Diesbezüglich ist die gefestigte und konstante EuGH-Rechtsprechung inner- und ausserhalb des Steuerrechts zu berücksichtigen.

In zeitlicher Hinsicht kann gemäss Hailbronner nicht formal auf das Datum des betreffenden EuGH-Entscheidungs abgestellt werden. Demnach sei auch Rechtsprechung zu berücksichtigen, «die bereits vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung vorhanden war, aber später unter Fortführung der früheren Rechtsprechung konkretisiert worden ist.» Anders sei die Rechtslage, «wenn der Gerichtshof von seiner früheren Rechtsprechung abweicht oder unter Hinweis auf neuere Entwicklungen oder Erkenntnisse seine Rechtsprechung modifiziert.»³⁸

Ähnlich ist für Grossen/de Palézieux die Rechtsprechung, welche bis zum 21. Juni 1999 «entwickelt wurde», massgebend³⁹.

Das Bundesgericht fühlt sich zunächst nur an vor dem 21. Juni 1999 gefällte Urteile gebunden. Es führt hinsichtlich neuerer EuGH-Urteile in konstanter Praxis Folgendes aus: «Das erwähnte Urteil datiert indes aus der Zeit nach der Unterzeichnung des Abkommens am 21. Juni 1999, so dass die Interpretation durch den Gerichtshof laut Art. 16 Abs. 2 FZA für die Anwendung des Abkommens nicht verbindlich ist.»⁴⁰ Dennoch werden z. T. auch neuere Urteile ohne weiteres berücksichtigt.

Entscheidend ist schliesslich, wie stark die rechtsanwendenden Behörden an die EuGH-Präjudizien gebunden sind: Gemäss Art. 16(2) Satz 1 FZA wird die einschlägige Rechtsprechung für die Anwendung des Abkommens «berücksichtigt» (französisch: «il sera tenu compte de la jurisprudence pertinente»; italienisch: «si terrà conto della giurisprudenza pertinente»; englisch: «account shall be taken of the relevant case law»).

Die Präambel des FZA sieht vor, dass die Personenfreizügigkeit auf der Grundlage der in der EG geltenden Bestimmungen verwirklicht wird. Gemäss Art. 16(1) FZA treffen die Vertragsparteien zur Erreichung der Ziele des Abkommens «alle erforderlichen Massnahmen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden.» In diesem Zusammenhang wird denn auch die Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung statuiert. Dabei wird die Schweiz auch über neuere Rechtsprechung unterrichtet und stellt der gemischte Ausschuss die Auswirkung dieser neueren Rechtsprechung auf das Abkommen fest.⁴¹ Diese vertraglichen Regelungen lassen auf eine enge Bindung an die EuGH-Präjudizien schliessen. Dies wird schliesslich auch in der bundesrätlichen Botschaft bestätigt: Demnach gelten «die Regeln des Freien Personenverkehrs – wie sie innerhalb der EU bereits zur Anwendung kommen – [...] auch für die Schweiz»⁴², dies unter Vorbehalt der Übergangsbestimmungen. Wie erwähnt, ist dabei jedoch die hier interessierende Inländerbehandlung ab Inkrafttreten zu gewähren.

36 Art. 9, 15 und 19 Anhang I FZA.

37 «Die Regeln des freien Personenverkehrs – wie sie innerhalb der EU bereits zur Anwendung kommen – gelten grundsätzlich [...] auch für die Schweiz» (Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 183). Vgl. auch GASSER, 2001, 274; GROSSEN/DE PALÉZIEUX, 2002, 103 und 106.

38 HAILBRONNER, 2003, 51.

39 GROSSEN/DE PALÉZIEUX, 2002, 115.

40 BGE 130 II 1 vom 4. November 2003, 2A.91/2003, E. 3.5.

41 Art. 16(2) Sätze 2 und 3 FZA.

42 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 183.

Gemäss Epiney/Meier/Mosters ist aufgrund von Art. 16(2) iVm der Präambel zum FZA und mit Art. 16(1) FZA die einschlägige EuGH-Rechtsprechung «massgeblich», wenn sich aus Systematik, Sinn und Zweck nichts anderes ergibt⁴³. Die den freizügigkeitsrechtlichen Vorschriften des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts weitgehend nachgebildeten Bestimmungen seien dabei «in Übereinstimmung» mit der EuGH-Rechtsprechung auszulegen⁴⁴. Gemäss Grossen/de Palézieux und Jaag sind die schweizerischen Instanzen «verpflichtet», die EuGH-Rechtsprechung zu berücksichtigen⁴⁵. Auch Kahil-Wolff geht von einer «Verpflichtung» zur Berücksichtigung und von einer «Massgeblichkeit» der freizügigkeitsfreundlichen EuGH-Rechtsprechung aus⁴⁶.

Von einer solchen Bindung an die EuGH-Entscheide scheint auch das Bundesgericht auszugehen: Dabei spricht es⁴⁷ von «Auslegung im Lichte»⁴⁸, «Anwendung»⁴⁹, «Gebrauch»⁵⁰, «Verpflichtung zur Übernahme»⁵¹ und gar von «Bindung an»⁵² und «Transformation der EuGH-Entscheide ins Schweizer Recht»⁵³. Diese Auffassung wird insbesondere auch von der in steuerrechtlichen Angelegenheiten zuständigen II. Öffentlich-rechtlichen Abteilung des Bundesgerichts massgeblich mitgetragen.

Damit sind nach herrschender Lehre und Auffassung des Bundesgerichts die einschlägigen EuGH-Entscheide nicht bloss unverbindlich zu konsultieren. Sie sind für die Auslegung und die Anwendung des FZA massgeblich anzuwenden. In der bundesgerichtlichen Praxis wird denn auch das EG-Recht, einschliesslich der EuGH-Entscheide, schon fast selbstverständlich und ohne weiteres wie eigenes Recht angewendet.

Neuere, d. h. ab dem 21. Juni 1999 ergangene Rechtsprechung ist gemäss Art. 16(2) FZA formal nicht zu berücksichtigen. Die Auswirkung neuerer Rechtsprechung auf das Abkommen stellt der gemischte Ausschuss auf An-

trag einer Vertragspartei fest⁵⁴. Mit anderen Worten ist zur Beurteilung von ab dem 1. Juni 2002 verwirklichten Sachverhalten, welche unter das FZA fallen, die EuGH-Rechtsprechung bis und mit dem 20. Juni 1999 zwingend zu berücksichtigen. Neuere Rechtsprechung ist formal nicht Gegenstand des Abkommens, solange der gemischte Ausschuss dies nicht ausdrücklich feststellt.

Angesichts der Zielsetzung des Vertrages, die Freizügigkeit «auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen»⁵⁵, und um ein ungewolltes Auseinanderdriften der Rechtsanwendung zu vermeiden, ist m. E. folgendermassen zu unterscheiden: Neuere Rechtsprechung, die bisherige Rechtsprechung lediglich präzisiert und den Rahmen des Rechtsbestandes per 21. Juni 1999 bzw. zwischenzeitlich formell einbezogener Rechtsprechung nicht sprengt, ist für die Auslegung zu berücksichtigen. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass der EuGH Praxisänderungen grundsätzlich nicht deklariert⁵⁶. Mit Breitenmoser/Isler ist somit bei einer (präzisierung) Eingrenzung der Freizügigkeit durch den EuGH davon auszugehen, dass dies auch unter dem FZA gilt⁵⁷. Wo allerdings der EuGH qualitativ neue Wege beschreitet und diese Entwicklung am 21. Juni 1999 aufgrund des damaligen Entscheidbestandes nicht absehbar war, ist diese Rechtsprechung – ohne formellen Beschluss des gemischten Ausschusses – nicht Gegenstand des Abkommens und an sich nicht zu berücksichtigen. Dies kann eine rechtsanwendende Behörde aber nicht an einer rechtsvergleichenden Berücksichtigung bei der Auslegung der Vertragsbestimmungen hindern.

Eine ähnliche Haltung scheint das Bundesgericht zu vertreten. Bei der Auslegung des FZA berücksichtigt es durchaus auch ab dem 21. Juni 1999 ergangene EuGH-Entscheide, vor allem sofern sie die bisherige Jurisprudenz präzisieren⁵⁸. Bisweilen lässt sich das Bundesge-

43 EPINEY/MEIER/MOSTERS, 2004, 151.

44 EPINEY/MEIER/MOSTERS, 2004, 152.

45 GROSSEN/DE PALÉZIEUX, 2002, 133; JAAG, 2002, 47.

46 KAHIL-WOLFF/MOSTERS, Struktur, 2001, 22 f.

47 Z. T. übersetzt aus dem französischen Originaltext.

48 BGE 130 II 113 vom 19. Dezember 2003, 2A.246/2003, E. 6.1.

49 BGE 130 II 113 vom 19. Dezember 2003, 2A.246/2003, E. 6.3.

50 BGE 130 II 113 vom 19. Dezember 2003, 2A.246/2003, E. 6.3.

51 BGE 130 II 113 vom 19. Dezember 2003, 2A.246/2003, E. 6.4.

52 Umkehrschluss aus BGE 130 II 1 vom 4. November 2003, 2A.91/2003, E. 3.6.1, wonach das Bundesgericht an nach dem 21. Juni 1999 ergangene EuGH-Entscheide «nicht gebunden» ist.

53 Umkehrschluss aus BGE 130 II 113 vom 19. Dezember 2003, 2A.246/2003, E. 6.2: «Les arrêts de la Cour de justice fondés sur des notions ou des considérations dépassant ce cadre relativement étroit ne sauraient donc, sans autre examen, être transposés dans l'ordre juridique suisse.»

54 Art. 16(2) FZA.

55 Präambel FZA.

56 BREITENMOSER/ISLER, 2001, 209; KAHIL-WOLFF/MOSTERS, 2001, 7.

57 BREITENMOSER/ISLER, 2001, 209.

58 BGE 130 II 113 vom 19. Dezember 2003, 2A.246/2003, E. 5.2: «Les arrêts rendus postérieurement à cette date peuvent, le cas échéant, être utilisés en vue d'interpréter l'Accord sur la libre circulation des personnes [...], surtout s'ils ne font que préciser une jurisprudence antérieure [...]»; BGE 130 II 1 vom 4. November 2003, 2A.91/2003, E. 3.5 und ausdrücklich E. 3.6.1, mit weiteren Hinweisen; BGE 128 V 315 vom 9. August 2002 C 357/01, E. 1.d.

richt von neuerer Rechtsprechung «inspirieren»⁵⁹, «lehnt sich an diese an»⁶⁰ oder wendet diese gar völlig selbstverständlich an⁶¹. Wo der EuGH in einem nach dem 21. Juni 1999 ergangenen Entscheid jedoch neu eine weite Auslegung von Gemeinschaftsnormen vornimmt, prüft es, ob sich eine solche Interpretation auch unter dem FZA vertreten lässt. In der bisherigen Rechtsprechung hat das Bundesgericht insbesondere restriktivere Auslegungen der Grundfreiheiten nachvollzogen, selbst wenn das bisherige Verständnis sowohl der EU-Kommission als auch des schweizerischen Verhandlungspartners weitergehend war⁶². Gemäss Bundesgericht sind unter dem FZA jedenfalls keine weitergehenden Ansprüche zu schützen, als sie innerhalb der EU gelten⁶³.

1.6 Verhältnis zum Landesrecht und zu anderen Staatsverträgen

Staatsvertragsrecht geht nach schweizerischer Praxis dem Landesrecht vor. Soweit Bestimmungen des geltenden Landesrechts mit solchen der Bilateralen Verträge unvereinbar sind, werden sie somit durch das Staatsvertragsrecht derogiert⁶⁴.

Das FZA geht als *lex posterior* grundsätzlich allen älteren Staatsverträgen, einschliesslich Doppelbesteuerungsabkommen, im Regelungsbereich vor. Soweit bestehende Abkommen im Regelungsbereich mit dem Abkommen vereinbar sind, bleiben sie davon unberührt; andernfalls werden sie verdrängt⁶⁵. Art. 21 FZA nimmt dabei konkret zum Verhältnis des Personenverkehrsabkommens zum Steuerrecht Stellung⁶⁶.

1.7 Individueller Rechtsschutz

1.7.1 Direkte Anwendbarkeit

Bei den sieben sektoriellen Verträgen mit der EG handelt es sich um Staatsverträge. Sie bedürfen nach dem in der Schweiz angewendeten monistischen Prinzip für deren innerstaatliche Gültigkeit keiner Transformation in nationales Recht⁶⁷. Die Abkommen sind für natürliche und juristische Personen unmittelbar anwendbar

(und enthalten für diese Rechte und Pflichten), soweit die darin enthaltenen Rechtssätze hinreichend bestimmt und klar (*self-executing*) sind⁶⁸. Die im Abkommen, insbesondere aber im Anhang I, präzise formulierten Rechte und Pflichten, die in Art. 16 FZA statuierte enge Anlehnung an das per Vertragsschluss bestehende Gemeinschaftsrecht und insbesondere die zu berücksichtigende EuGH-Rechtsprechung führen zu einer starken Konkretisierung der Bestimmungen des FZA. Ein weiteres Indiz für die direkte Anwendbarkeit des Personenverkehrsabkommens findet sich in dessen Art. 11. Danach haben die unter das Abkommen fallenden Personen das Recht, hinsichtlich der Anwendung der Bestimmungen dieses Abkommens bei den zuständigen Behörden Beschwerde einzulegen, Entscheide anzufechten oder die Untätigkeit der Behörde zu rügen⁶⁹. Bundesrat, Bundesamt für Justiz, Lehre und Bundesgericht gehen entsprechend davon aus, dass die Bestimmungen des hier relevanten Personenverkehrsabkommens und insbesondere die Diskriminierungsverbote unmittelbar anwendbar sind⁷⁰.

1.7.2 Ausgestaltung des Rechtsmittelverfahrens

Gemäss Art. 11(1) und (2) FZA haben die unter das Abkommen fallenden Personen das Recht, zur Durchsetzung ihrer Ansprüche unter dem FZA bei den zuständigen Behörden Beschwerde einzulegen, und Anspruch darauf, dass diese innert angemessener Frist behandelt wird. Ausserdem sieht Art. 11(3) FZA die Möglichkeit der Berufung an ein unabhängiges Gericht vor.

Konkret sind damit in der Schweiz Ansprüche aus dem FZA im ordentlichen Verfahren geltend zu machen. So kann etwa ein Verstoß einer Steuerveranlagung gegen das Diskriminierungsverbot des FZA im ordentlichen Einspracheverfahren und letztinstanzlich vor Bundesgericht geltend gemacht werden. Ein Vorabentscheid des EuGH kann nur hinsichtlich in einem EG-Staat geltend gemachter Ansprüche erwirkt werden.

59 BGE 2A.240/2003 vom 23. April 2004, E. 3.1; BGE 2A.114/2003 vom 23. April 2004, E. 3.2 oder BGE 2A.345/2003 vom 31. März 2004, E. 3.3.

60 BGE 2A.579/2003 vom 2. März 2004, E. 2.2.2.

61 BGE 2A.274/2003 vom 25. September 2003, E. 3.4.

62 BGE 130 II 1 vom 4. November 2003, 2A.91/2003, E. 3.6.3. Vgl. auch BGE 130 II 137 vom 16. Januar 2003, 2A.457/2003, E. 4.3.

63 BGE 130 II 1 vom 4. November 2003, 2A.91/2003, E. 3.6.3.

64 Vgl. auch Kreisschreiben, 2003, Ziff. 18.

65 Art. 22 FZA.

66 S. dazu Abschn. 2.3, unten.

67 HÄFELIN/HALLER, 2001, 560 f.

68 JAAG, 2002, 44; HÄFELIN/HALLER, 2001, 561.

69 Diesbezüglich scheint auch eine Bezugnahme auf den EuGH-Entscheid *Factortame*, wie dies von THÜRER/HILLEMANN, 2002, 25, als Möglichkeit erwähnt wird, nicht notwendig.

70 Erläuternder Bericht, 2001, Ziff. 15, 6 f.; Kreisschreiben, 2003, Ziff. 2; THÜRER/HILLEMANN, 2002, 24 f., mit weiteren Hinweisen, und 22, insbes. auch FN 23; FILLIEZ, 2001, 194 ff. Gl. M. GROSSEN/DE PALÉZIEUX, 2002, 107, sowie generell ZÄCH, 2002, 6 f., und JAAG, 2002, 44; BGE 129 II 249 vom 17. Januar 2003, 2A.246/2002, E. 3.3 (hinsichtlich der ausländerrechtlichen Bestimmungen im Anhang I FZA).

2 Steuerrechtlich relevanter Inhalt

In steuerlicher Hinsicht sind v. a. die im Abkommen vorgesehenen und durch die EuGH-Rechtsprechung konkretisierten Gleichbehandlungsge- bzw. Diskriminierungsverbote und die Beschränkungsverbote relevant. Diese sind wesentliche Bestandteile der im Abkommen vorgesehenen:

- Freizügigkeit der Arbeitnehmer (entsprechend Art. 39 EGV);
- Niederlassungsfreiheit der Selbständigerwerbenden (entsprechend Art. 43 EGV) und
- Dienstleistungsfreiheit für bestimmte natürliche oder juristische Personen als kurzzeitige Dienstleister; bei Letzteren allerdings beschränkt auf die aktive Dienstleistungsfreiheit (auf der Basis von Art. 49 EGV).

Dass auch steuerliche Aspekte vom Abkommen erfasst werden, ergibt sich v. a. aus den folgenden drei Gründen: (i) Das Abkommen will erstens – wie oben gezeigt – die Personenfreizügigkeit auf der Basis der in der EG geltenden Bestimmungen verwirklichen und gilt demnach in der gesamten Rechtsordnung⁷¹. Es ist dabei im EG-Raum unbestritten, dass die Grundfreiheiten auch gegenüber steuerlichen Massnahmen gelten⁷². (ii) Das Steuerrecht ist zweitens in Art. 9(2) FZA und über den Verweis in Art. 15(2) Anhang I FZA für unselbständig und selbständig Erwerbende konkret angesprochen: Demnach geniessen diese Personen und deren Familienangehörigen die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie entsprechende Inländer und deren Familienangehörigen. Diese Bestimmung entspricht Art. 7(2) der Verordnung über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft⁷³. Dabei ist der Begriff der «steuerlichen Vergünstigung» umfassend, im Sinne von «steuerlicher Behandlung» zu verstehen⁷⁴. (iii) Schliesslich bezieht sich Art. 21 FZA («Beziehung zu den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen») konkret auf steuerliche Massnahmen. Wie sogleich zu zeigen sein wird, schliesst diese Bestimmung das Steuerrecht nicht einfach vom Anwendungsbereich aus.

Nachfolgend wird die Rechtsgrundlage für die Geltung des Diskriminierungs- und Beschränkungsverbots in der Schweiz erläutert.

2.1 Diskriminierungsverbot

Die im Steuerrecht massgebenden Gleichbehandlungsge- und Diskriminierungsverbote basieren primär auf den Art. 1(d), 2, 7(a) FZA sowie Art. 9, 15 und 19 Anhang I FZA. Die einschlägigen Bestimmungen lauten wie folgt:

Art. 2 FZA: Die Staatsangehörigen einer Vertragspartei, die sich rechtmässig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten, werden bei der Anwendung des Abkommens [...] nicht aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert.

Art. 9(2) Anhang I FZA: Arbeitnehmer [...] geniessen dort die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie inländische Arbeitnehmer [...].

Der Wortlaut dieser Bestimmungen orientiert sich an denjenigen von Art. 12, 39(2) und 50(2) EGV, wobei Art. 9(2) Anhang I FZA fast wörtlich Art. 7(2) der EG-Verordnung 1612/68⁷⁵ entspricht. Diese Ge- und Verbote sind denn, gemäss Botschaft Sektorielle Abkommen, auch inhaltsgleich mit dem Recht auf Inländerbehandlung, wie es Bestandteil der Personenfreizügigkeit, der Niederlassungsfreiheit und der Dienstleistungsfreiheit in der EG ist⁷⁶; bei der Dienstleistungsfreiheit beschränkt auf bestimmte, kurzzeitige Dienstleistungen. Gemäss Art. 16 FZA sollen dabei gleichwertige Rechte und Pflichten wie innerhalb der EG gelten und soll entsprechend die einschlägige EuGH-Rechtsprechung berücksichtigt werden.

Dieses Gleichbehandlungsgebot, auch Recht auf Inländergleichbehandlung oder Diskriminierungsverbot genannt, verbietet jede Ungleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit. Mit anderen Worten: Es ist verboten, die Staatsangehörigkeit als Differenzierungskriterium zu verwenden. Verboten sind sowohl direkte (bzw. offene) und indirekte (bzw. versteckte) Unterscheidungen aufgrund der Staatsangehörigkeit. Somit ist eine Ungleichbehandlung nicht nur dann unzulässig, wenn sie ausdrücklich an die Staatsangehörigkeit anknüpft, sondern auch dann, wenn das Differenzierungskriterium ausserhalb der Staatsangehörigkeit liegt (z. B. Geburtsort, Wohnsitz, Muttersprache), aber dennoch faktisch zu einer Ungleichbehandlung verschiedener Staatsangehöriger führt. Im Steuerrecht ist insbesondere das Verbot der Ungleichbehandlung aufgrund von unterschiedlicher Ansässigkeit von grosser Bedeutung.

71 Vgl. auch Kreisschreiben, 2003, Ziff. 7.

72 Anstelle vieler: BRECHMANN, in: Calliess/Ruffert, 2002, Art. 39, Ziff. 57 ff.

73 Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft, ABl. Nr. L 257 vom 19/10/1968, 2.

74 SCHEUER, in: Lenz/Borchardt, 2003, Art. 39, Ziff. 48 und 50.

75 Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft, ABl. Nr. L 257 vom 19/10/1968, 2.

76 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 183 f. Vgl. auch die dabei eng an den Wortlaut der Art. 39(2), 43(2) und 50(2) EGV angelehnten Formulierungen in der Botschaft.

Ausgehend von den leading cases *Avoir Fiscal* und *Schumacker* hat der EuGH diesbezüglich eine konstante Rechtsprechung entwickelt.

2.2 Beschränkungsverbot

Neben dem im EGV an verschiedenen Stellen enthaltenen Diskriminierungsverbot anerkennt der EuGH seit den EuGH-Entscheiden *Daily Mail* und v. a. *Bosman* ein so genanntes Beschränkungsverbot. Er leitet dieses Verbot der Behinderung grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit aus der Personenfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit ab.

Das Beschränkungsverbot verbietet jede (hinsichtlich der Staatsangehörigkeit unterschiedslos anwendbare) ungerechtfertigte staatliche Massnahme, einschliesslich steuerlicher Massnahmen, die geeignet ist, die Ausübung eines Freizügigkeitsrechts weniger attraktiv zu machen. Dabei steht das Beschränkungsverbot solchen Massnahmen des Herkunfts- und des Zuzugsstaats entgegen. Sie steht bei der Freizügigkeit von Arbeitnehmern etwa generell Bestimmungen entgegen, «die einen Staatsangehörigen des Mitgliedstaats daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, [...] auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit des betreffenden Arbeitnehmers Anwendung finden»⁷⁷. (Gegenwärtig stehen diesbezüglich v. a. die verschiedenen Wegzugsbesteuerungsmodelle der EG-Mitgliedstaaten unter Druck.) Bei der Niederlassungsfreiheit ist, parallel zur Freizügigkeit der Arbeitnehmer, «eine unzulässige Behinderung etwa dann anzunehmen, wenn die Ausdehnung selbständiger Tätigkeiten über das Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates hinaus aufgrund unterschiedslos anwendbarer Rechtsvorschriften des Aufnahmemitgliedstaates unterbunden oder behindert wird [...] oder weniger attraktiv gestaltet ist, insbesondere durch das Entstehen zusätzlicher, nicht zu rechtfertigender Kosten»⁷⁸. Schliesslich ist bei der Dienstleistungsfreiheit⁷⁹ eine unzulässige Beschränkung anzunehmen «aufgrund innerstaatlicher Vorschriften oder Praktiken, die zwar unterschiedslos auf alle Dienstleistungserbringer anwendbar sind, aber sich für die in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistungserbringer erschwerend auswirken»⁸⁰. Das Beschränkungsverbot ist daher klar vom Diskriminierungsverbot zu unterscheiden.

Dieses Beschränkungsverbot ist im Personenverkehrsabkommen hinsichtlich der Dienstleistungsfreiheit ausdrücklich enthalten. So verbietet Art. 17(a) Anhang I FZA, in Anlehnung an den entsprechenden Wortlaut in Art. 49(1) EGV, die «Beschränkung grenzüberschreitender Dienstleistungen im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei». Die Anlehnung an das Freizügigkeitskonzept der EG und die Massgeblichkeit der entsprechenden EuGH-Entscheidung⁸¹ lassen auch hier ohne weiteres auf ein einheitliches Verständnis schliessen. Die Gültigkeit des Beschränkungsverbots im Rahmen der im Abkommen gewährten Dienstleistungsfreiheit wird denn auch nicht in Frage gestellt⁸².

Hinsichtlich der Personenfreizügigkeit ist das Beschränkungsverbot im Abkommen nicht erwähnt. Auch die Botschaft geht nicht auf diesen Aspekt der Freizügigkeit ein. Dennoch wird vorliegend die Auffassung vertreten, dass das FZA ein solches Verbot enthält. Dies, weil es im EG-Recht direkt aus dem (im FZA übernommenen) Konzept der Personenfreizügigkeit und dessen Konkretisierung durch die EuGH-Rechtsprechung abgeleitet wird. Die fehlende ausdrückliche Kodifikation im FZA entspricht im Übrigen der Regelung im EGV, wo ein solcher Anspruch ebenfalls nur im Zusammenhang mit der Dienstleistungsfreiheit ausdrücklich erwähnt ist. Das spätestens mit dem 1995 gefällten EuGH-Entscheid *Bosman* gefestigte Beschränkungsverbot ist damit gemäss Art. 16(2) FZA auch unter dem FZA zu berücksichtigen. Die Ausdehnung des freien Personenverkehrs (Stand per 21. Juni 1999) auf die Schweiz beinhaltet somit auch die Übernahme des Beschränkungsverbots. Es würde den Rahmen dieser Arbeit jedoch sprengen, näher auf diesen Aspekt einzugehen.

2.3 Vorbehalte und Rechtfertigungsgründe

2.3.1 Im Allgemeinen

Einschränkungen der Personenfreizügigkeit, der Niederlassungs- und der Dienstleistungsfreiheit bzw. Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit oder Beschränkungen der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit sind nicht per se unzulässig. Sie können u. U. gerechtfertigt werden. Die entsprechenden Rechtfertigungsgründe ergeben sich einerseits aus dem Personenverkehrsabkommen (Art. 5 Anhang I FZA und speziell für das Steuerrecht Art. 21 FZA) und anderer-

77 EuGH-Entscheid *Bosman*, Ziff. 96.

78 SCHEUER, in: Lenz/Borchardt, 2003, Art. 43, Ziff. 9.

79 Zur Subsidiarität der Dienstleistungsfreiheit gegenüber der Personenfreizügigkeit vgl. HAKENBERG, in: Lenz/Borchardt, 2003, Art. 49/50, Ziff. 8.

80 HAKENBERG, in: Lenz/Borchardt, 2003, Art. 49/50, Ziff. 17.

81 Art. 16 FZA.

82 MARITZ, 2001, 342 ff.

seits aus der gemäss Art. 16(2) FZA zu berücksichtigenden EuGH-Rechtsprechung. Dabei muss hier die spezielle Situation der Schweiz berücksichtigt werden. Zusammenfassend gelten unter dem FZA in steuerrechtlicher Hinsicht die folgenden Vorbehalte bzw. können die folgenden Rechtfertigungsgründe vorgebracht werden:

- *Ordre-public-Vorbehalt* (öffentliche Ordnung, Sicherheit und Gesundheit): Dieser in Art. 5(2) Anhang I FZA verankerte Rechtfertigungsgrund spielt im Steuerrecht kaum eine praktische Rolle;
- *ungeschriebene Vorbehalte* (sog. zwingende Gründe des Allgemeininteresses): In konstanter Rechtsprechung anerkennt der EuGH insbesondere die sog. *Kohärenz des Steuersystems*, die *Wirksamkeit der Steueraufsicht* sowie das *Missbrauchsverbot* als Gründe, welche einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten grundsätzlich rechtfertigen können⁸³. Solche Rechtfertigungsgründe müssen dabei in nicht-diskriminierender Weise angewendet werden und dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz standhalten (Erforderlichkeit und Geeignetheit)⁸⁴. In der Praxis haben diese Rechtfertigungsgründe jedoch kaum mehr eine Bedeutung – die Wirksamkeit der Steueraufsicht allerdings v.a. deshalb kaum mehr, weil eine solche Steueraufsicht durch die Amtshilferichtlinie sichergestellt wird. Im Verhältnis zur Schweiz gilt die Amtshilferichtlinie nicht, und der entsprechende Informationsaustausch kann nur mittels Amtshilfe im Rahmen eines anwendbaren DBA erfolgen. Dabei enthalten die Schweizer DBA gegenüber der Amtshilferichtlinie einerseits erhöhte Voraussetzungen für den Informationsaustausch und erlauben ihn andererseits nur in einem geringeren Umfang. Damit kommt diesem Rechtfertigungsgrund unter dem FZA eine erhöhte Bedeutung zu.

Interessanter als diese Rechtfertigungsgründe, welche grundsätzlich einen Verstoß gegen die Personenfreizügigkeit rechtfertigen können, sind schliesslich jene Gründe, welche dazu *nicht* angeführt werden können. So können nach ständiger EuGH-Rechtsprechung insbesondere: (i) rein ökonomische (staatliche) Interessen der Verhinderung von Steuerausfällen⁸⁵; (ii) der Ausgleich mit einem anderen Vorteil⁸⁶ (insbesondere die auf im Quellen-

staat erzielte Einkünfte beschränkte Steuerpflicht⁸⁷); (iii) ein tieferes Steuerniveau im Herkunftsstaat des benachteiligten Marktteilnehmers⁸⁸; (iv) eine nur geringfügige Beeinträchtigung⁸⁹ (z. B. ein Zinsnachteil) oder (v) die Möglichkeit des Beschreitens eines Billigkeitsverfahrens zur Behebung der diskriminierenden oder beschränkenden Wirkung – ohne dass dabei ein Anspruch auf einen Entscheid besteht⁹⁰ – nicht zur Rechtfertigung der Verletzung einer Grundfreiheit angeführt werden;

- *Vorbehalte gemäss Art. 21 FZA*: Diese Bestimmung enthält die im nachfolgenden Abschnitt näher erläuterten Vorbehalte, v.a. hinsichtlich der Grenzgäuberbesteuerung, der Quellenbesteuerung bestimmter Nicht-Ansässiger und hinsichtlich der Sicherung des Steuerbezugs.

Gemäss Auffassung des Bundesgerichts sind Einschränkungen der Personenfreizügigkeit, in Übereinstimmung mit dem EG-Recht, eng auszulegen⁹¹.

2.3.2 Art. 21 FZA im Besonderen

Unter dem Titel «Beziehung zu den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen» enthält Art. 21 FZA die folgenden, weiteren Vorbehalte, welche eine Einschränkung der Personenfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen können.

2.3.2.1 Art. 21(1) FZA

Art. 21(1) FZA lautet:

(1) Die Bestimmungen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft bleiben von den Bestimmungen dieses Abkommens unberührt. Insbesondere lassen die Bestimmungen dieses Abkommens die in den Doppelbesteuerungsabkommen festgelegte Begriffsbestimmung des Grenzgängers unberührt.

Der Wortlaut der Bestimmung betont den Vorrang der DBA-rechtlichen Begriffsdefinition des Grenzgängers gegenüber derjenigen im FZA. Gemäss Auffassung des Bundesrats bezieht sich die Bestimmung auf den Grenzgäuberbegriff. Sie soll vermeiden, dass die bloss wöchentliche Rückkehr an den Wohnort, wie sie in Art. 7(1) Anhang I FZA vorgesehen ist, gegenüber der unter den DBA üblicherweise geforderten täglichen

83 TERRA/WATTEL, 2001, 63 ff.

84 EuGH-Entscheid Gebhard, Ziff. 37.

85 EuGH-Entscheide Verkooijen, Ziff. 59, und ICI, Ziff. 28.

86 EuGH-Entscheide Avoir Fiscal, Ziff. 21, und Verkooijen, Ziff. 61, mit weiteren Verweisen. Vgl. THÖMMES, 1996, 46.

87 EuGH-Entscheid Biehl, Ziff. 15.

88 EuGH-Entscheid Eurowings, Ziff. 43.

89 EuGH-Entscheide Avoir Fiscal, Ziff. 21, und Commerzbank, Ziff. 12 ff.

90 EuGH-Entscheid Biehl, Ziff. 18.

91 BGE 130 II 176 vom 7. April 2004, 2A. 273/2003, E. 3.4.

Rückkehr für die steuerliche Qualifikation als Grenzgänger genügen soll. Über den Wortlaut in Art. 21(1) FZA hinaus soll dies gemäss Botschaft offenbar auch dort gelten, wo der Grenzgängerbegriff in den DBA nicht definiert wird⁹². Eine weitere Bedeutung misst der Bundesrat dieser Bestimmung trotz des grundlegenden Wortlautes nicht zu.

Gemäss Rivier scheint sich Art. 21(1) FZA vorab (und präzisierend) auf die Zuteilungsnormen bei unselbständig Erwerbenden gemäss den Regelungen iSv Art. 15 OECD-MA bzw. allfälligen Grenzgängerregelungen zu beziehen⁹³: Die zu berücksichtigende EuGH-Rechtsprechung greife denn auch nicht in diese Zuteilungsnormen ein. Das Besteuerungsrecht müsse gemäss dieser Rechtsprechung aber in nicht-diskriminierender Weise ausgeübt werden⁹⁴.

Bei der Auslegung von Art. 21(1) FZA stellt sich formal die Frage, was unter der Anordnung, wonach die Bestimmungen der DBA von denjenigen des FZA «unberührt bleiben» («pas affectée»; «non devono incidere»; «unaffected»), zu verstehen ist: Dazu ist vorweg festzuhalten, dass ohne die entsprechende Bestimmung nach Schweizer Praxis das FZA als neuerer Staatsvertrag den älteren DBA vorgehen würde. Dies sollte offenbar, in noch zu bestimmendem Umfang, mit dieser im Staatsvertragsrecht häufig anzutreffenden Formulierung⁹⁵ vermieden werden. Um diesen Umfang zu ermitteln, soll nachfolgend ein allfälliges weiteres (neben dem Grenzgängerbegriff) Derogationspotential eruiert werden.

2.3.2.1.1 Verhältnis der FZA- zu den DBA-Diskriminierungsverboten

Materiell stellt sich diesbezüglich v. a. die Frage nach dem Verhältnis der in steuerrechtlicher Hinsicht v. a. bedeutsamen FZA-Diskriminierungsverbote zu den DBA-rechtlichen Diskriminierungsverboten⁹⁶. Dazu ist vorab der Deckungsgrad des Schutzzumfangs dieser Verbote zu prüfen.

Deckungsgleich sind die Diskriminierungsverbote in den folgenden Bereichen:

- Verbot der direkten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit (Art. 24(1) OECD-MA) – entspricht formal dem FZA-Diskriminierungsverbot; materiell ist das FZA-Diskriminierungsverbot jedoch weitergehend;

- Verbot der Diskriminierung von Auslands- gegenüber Inlandszahlungen von Unternehmen⁹⁷;
- Verbot der Diskriminierung von Unternehmen aufgrund deren ausländischer Beherrschung⁹⁸.

Die FZA-rechtlichen Diskriminierungsverbote haben in den folgenden Bereichen einen weiteren Umfang als die DBA-Diskriminierungsverbote:

- Verbot der direkten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit. Formal sind die Diskriminierungsverbote in diesem Bereich deckungsgleich. Aufgrund der bisherigen, restriktiven bundesgerichtlichen Auslegung der DBA-Diskriminierungsverbote gemäss Art. 24(1) OECD-MA ist der materielle Gehalt des FZA-Diskriminierungsverbots jedoch weitergehend;
- Verbot der indirekten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, d. h. Gleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen;
- Verbot der sog. Inländerdiskriminierung oder umgekehrten Diskriminierung (d. h. der Diskriminierung von Inländern gegenüber EU-Ausländern, sofern diese Inländer die Personenfreizügigkeit in Anspruch nehmen);
- Diskriminierungsverbot von Auslandszahlungen natürlicher Personen (als Gegensatz zu solchen Zahlungen von Unternehmen) sowie
- Verbot der steuerlichen Diskriminierung von ausländischen Teilhabern an inländischen Personennunternehmen.

Zu Recht stellt Rivier deshalb die Frage, ob aufgrund von Art. 21(1) FZA das DBA-Diskriminierungsverbot dem weitergehenden Diskriminierungsverbot des FZA vorgeht⁹⁹ oder dieses allenfalls gar verdrängt. Diese Frage kann dabei (i) i. S. eines umfassenden Vorrangs oder (ii) i. S. eines Vorrangs nur dort, wo die DBA zumindest formell (oder allenfalls materiell) ein entsprechendes Diskriminierungsverbot enthalten, verstanden werden.

(i) Dabei würde der *umfassende Vorrang* der DBA-Diskriminierungsverbote die FZA-rechtlichen Diskriminierungsverbote auch in den Bereichen ausschliessen, wo die DBA keine entsprechenden Verbote enthalten. Dies ist in der Meinung, dass die DBA-Diskriminierungsverbote den Bereich der Ungleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit abschliessend regeln. Ein umfassender Ausschluss des FZA-Diskriminierungsverbots

92 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226.

93 RIVIER, 2002/03, 117, und FN 96 und 97.

94 RIVIER, 2002/03, 118.

95 Anstelle vieler, vgl. etwa Art. 4(4) DBA-Deutschland.

96 Die DBA-rechtlichen Verteilungsnormen und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wurden vom EuGH bisher nicht in Frage gestellt.

97 Gemäss Art. 24(4) OECD-MA.

98 Gemäss Art. 24(5) OECD-MA.

99 RIVIER, 2002/03, 117.

würde dazu führen, dass die steuerrechtliche Rechtsprechung des EuGH zum Diskriminierungsverbot (nicht aber diejenige zum Beschränkungsverbot, da ein solches in den DBA nicht enthalten ist) für die Schweiz nicht von Bedeutung wäre. Damit wäre ein bedeutender Teil des steuerrechtlichen Gehaltes der EG-rechtlichen Personenfreizügigkeit vom FZA ausgeschlossen. Vorliegend wird ein umfassender Vorrang jedoch aus den folgenden Gründen ausgeschlossen:

- Zunächst weist der Wortlaut von Art. 21(1) FZA mit der Verwendung des Begriffs «insbesondere» darauf hin, dass sich die Bestimmung primär (eben insbesondere) auf die Grenzgängerbesteuerung bezieht. Hätte auch das wesentlich bedeutsamere Gebot der Inländerbehandlung ausgeschlossen werden sollen, so hätte dies hier ebenfalls erwähnt werden müssen.
- Ein umfassender Vorrang der DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbote würde materiell dazu führen, dass die steuerrechtliche Rechtsprechung des EuGH zum Diskriminierungsverbot für die Schweiz nicht von Bedeutung wäre. Insbesondere die grundlegende Bestimmung in Art. 9(2) Anhang I FZA, wonach die freizügigkeitsberechtigten Personen die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Personen geniessen, wäre bedeutungslos. Für einen solchen, tief greifenden Ausschluss dieser grundlegenden Bestimmung der Inländerbehandlung für den Bereich des Steuerrechts fehlen jegliche Hinweise. Weder Materialien noch bundesrätliche Botschaft zum FZA geben diesbezüglich einen Hinweis. Angesichts der Bedeutung eines solchen Vorrangs hätte sich diesbezüglich eine Erwähnung oder Erläuterung aufgedrängt. Im Gegenteil setzt sich die Botschaft mit den Auswirkungen im Steuerrecht auseinander und geht von einem nunmehr strengeren Diskriminierungsverbot aus¹⁰⁰.
- Die Geltung des FZA-rechtlichen Diskriminierungsverbots im Schweizer Steuerrecht ergibt sich ausserdem formell aus der Struktur von Art. 21(1) FZA, wo die Betonung auf die Weitergeltung des DBA-Grenzgängerbegriffs gelegt wird. Wäre nämlich der erste Satz von Art. 21(1) FZA umfassend zu

verstehen, so wäre der zweite Satz hinsichtlich des Grenzgängerbegriffs überflüssig. Gleiches gilt für Art. 9(2) Anhang I FZA.

- Die Geltung des FZA-Diskriminierungsverbots (zumindest im Umfange eines eingeschränkten Vorrangs) ergibt sich gemäss Rivier sodann aus dem dargestellten, wesentlich weiteren Gehalt des EG-rechtlichen Diskriminierungsverbots gegenüber demjenigen der DBA¹⁰¹. Insbesondere enthalten die DBA nur eine Verpflichtung zum Verzicht auf direkte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit. Sie enthalten kein Verbot der indirekten Diskriminierung und damit kein Verbot der Ungleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen¹⁰². Sie erlauben solches aber auch nicht ausdrücklich, weshalb mindestens in diesem weitergehenden Umfange die FZA-Diskriminierungsverbote durch Art. 21(1) FZA nicht verdrängt werden.
- Die Geltung eines steuerrechtlichen Diskriminierungsverbots unter dem FZA wird auch durch die unterschiedlichen Zielsetzungen des FZA und der DBA bestätigt. Das FZA will einen möglichst ungehinderten Zugang zum gemeinsamen (Arbeits-) Binnenmarkt sicherstellen. Dabei stellen das Diskriminierungsverbot und dessen Konkretisierung durch die Rechtsprechung eine grundlegende und zentrale Bestimmung der Personenfreizügigkeit dar¹⁰³. Das Steuerrecht hat hierbei eine nicht zu unterschätzende Bedeutung. Dies zeigt nicht zuletzt die quantitativ umfangreiche EuGH-Rechtsprechung im Steuerrecht; und qualitativ zeigt diese Rechtsprechung, dass grundlegende Entwicklungen des Diskriminierungsverbots im Steuerrecht stattgefunden haben¹⁰⁴. Demgegenüber geht es bei den DBA primär um die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die (effektive) Ausübung und Ausgestaltung des Besteuerungsrechts wird dabei weitestgehend den Vertragsstaaten überlassen. Das DBA-Diskriminierungsverbot, welches solche Vorgaben für die Ausgestaltung des nationalen Rechts enthält, stellt damit innerhalb der DBA eine einschränkend zu interpretierende, singuläre Norm dar¹⁰⁵.

100 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226.

101 RIVIER, 2002/03, 118. Vgl. auch OBERSON, 2004, 214, Ziff. 685.

102 Dieser wesentlich weitere Umfang des EG-rechtlichen Diskriminierungsverbots gegenüber den DBA-Diskriminierungsverböten zeigt sich nicht zuletzt in der zu den EG-vertraglichen Bestimmungen ergangenen Rechtsprechung. Während das Bundesgericht etwa bei der Quellensteuerordnung keinen Verstoß gegen das DBA-Diskriminierungsverbot erkannt hat, ver-

stossen – wie noch zu zeigen sein wird – die Regelungen gegen das FZA-Diskriminierungsverbot.

103 Vgl. BGE 129 I 392 vom 21. November 2003, 1P.27/2003, E 3.2.3.

104 Die EuGH-Entscheide *Avoir Fiscal*, *Daily Mail*, *Schumacker*, *de Groot* etc. gehören nicht nur im Steuerrecht, sondern generell im EG-Recht zu den einschlägigen und grundlegenden Entscheidungen.

105 RUST, in: Vogel/Lehner, 2003, Art. 24, Ziff. 18.

(ii) Demgegenüber würde ein *eingeschränkter Vorrang* der DBA-Diskriminierungsverbote bedeuten, dass nur dort, wo ein DBA formell ein entsprechendes Verbot enthält, dasjenige des DBA vorgeht. Dies, auch wenn in der (innerstaatlichen) Praxis der Umfang wesentlich enger ist, wie dies z. B. im Bereich der direkten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit der Fall ist. Soweit die DBA aber formell kein entsprechendes Verbot enthalten, entfalten die FZA-Diskriminierungsverbote uneingeschränkt ihre Wirkung. De facto würde dies dazu führen, dass die direkte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit erlaubt und die indirekte Diskriminierung verpönt wäre.

Denkbar wäre jedoch ein eingeschränkter Vorrang der DBA-Diskriminierungsverbote, wobei auf den materiellen, innerstaatlich anerkannten Gehalt des Verbots abgestellt würde. Angesichts der engen bundesgerichtlichen Interpretation der DBA-Diskriminierungsverbote wäre ein solcher Vorrang allerdings nur noch sehr geringfügig. Vorliegend wird jedoch auch ein solcher eingeschränkter (formeller oder materieller) Vorrang aus den folgenden Gründen abgelehnt; dies führt umgekehrt dazu, dass hier von einem generellen Vorrang der FZA-rechtlichen Diskriminierungsverbote gegenüber denjenigen der DBA ausgegangen wird:

- Auch hier ist zunächst auf den Wortlaut von Art. 21(1) FZA zu verweisen, welcher sich vorab auf den Begriff des Grenzgängers zu beziehen scheint. Ein wesentlich bedeutenderer, auch ausgedehnterer Vorrang hätte erwähnt werden müssen.
- Dies wird – zumindest aus Sicht der Schweiz – auch durch die bundesrätliche Botschaft bestätigt. Dort wird erstens Art. 21(1) FZA nur eine Bedeutung bezüglich des Grenzgängerbegriffs zugeschrieben, zweitens wird von einer Ausweitung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ausgegangen, und drittens wird im Zusammenhang mit Art. 21(2) FZA auf den Einfluss der steuerlichen EuGH-Diskriminierungsrechtsprechung eingegangen, welche ansonsten für die Schweiz nicht massgeblich wäre¹⁰⁶. Diese letztgenannte Ausweitung wird dabei insbesondere in einem Bereich erwartet (direkte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit bei persönlich zugehörigen Quellenbesteuerten), wo bei einem eingeschränkten Vorrang nicht mit einer Änderung zu rechnen wäre¹⁰⁷.
- Für einen generellen Vorrang der strengeren FZA-Diskriminierungsverbote gegenüber den zumindest in der Praxis larger gehandhabten DBA-Diskrimi-

nierungsverboten spricht schliesslich der Grössenschluss. Dies betrifft insbesondere den Bereich der direkten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit: Wird der strenge Massstab der EuGH-Rechtsprechung im Bereich der indirekten Diskriminierung angewendet, was angesichts der oben erwähnten Gründe kaum bestreitbar ist, kann im sensibleren Bereich der direkten Diskriminierung nicht ein weniger strenger Massstab angewendet werden. Dies zu tun würde unter der Schweizer Quellensteuerordnung etwa bedeuten, dass beschränkt Steuerpflichtige mit überwiegendem Einkommen am Arbeitsort einen höheren Diskriminierungsschutz geniessen würden als ansässige Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung.

Die Geltung dieser EG-rechtlichen Prinzipien im Steuerrecht wird – wie in den nachfolgenden Ausführungen zu Art. 21(2) FZA gezeigt wird – de facto von der Schweizer Lehre einhellig bestätigt. Eine konkrete Auseinandersetzung mit Art. 21(1) FZA hat allerdings soweit ersichtlich nur bei Rivier und Oberson stattgefunden¹⁰⁸. Beide Autoren gehen von einer substanziellen Erweiterung des Diskriminierungsverbots im Schweizer Steuerrecht aus.

2.3.2.1.2 Grenzgängerbesteuerung im Besonderen

Schliesslich stellt sich damit die Frage nach der Bedeutung von Art. 21(1) FZA für die Grenzgängerbesteuerung.

Die DBA der Schweiz, bzw. gewisser Kantone, mit den Nachbarstaaten Deutschland, Frankreich, Italien, Österreich und Liechtenstein enthalten spezielle Bestimmungen für die steuerliche Behandlung von so genannten Grenzgängern (z. T. auch als Grenzpendler bezeichnet). Dabei wird das aufgrund des Arbeitsortsprinzips dem Arbeitsort grundsätzlich allein zustehende Besteuerungssubstrat zwischen den Vertragsstaaten aufgeteilt bzw. das Besteuerungsrecht des Arbeitsorts mindestens teilweise zurückgedrängt. Mit diesen Regelungen verzichtet die Schweiz, als traditionelles Zupendlerland, in erheblichem Masse auf Steuersubstrat. Die Anwendung der Grenzgängerbestimmungen gegenüber der allgemeinen Besteuerungsregel für beschränkt Steuerpflichtige verlangt, abgesehen von Spezialregelungen z. B. für leitende Angestellte, v. a.:

- die grundsätzlich tägliche Rückkehr des Grenzgängers und

106 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226 f.

107 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 227, letzter Abschnitt: Hier geht es um die Frage einer direkten Diskriminierung auf-

grund der Staatsangehörigkeit, welche auch Gegenstand von Art. 24(1) OECD-MA ist.

108 RIVIER, 2002/03, 117 ff., und OBERSON, 2004, 214, Ziff. 685.

- im Verhältnis zu Österreich – die Ansässigkeit bzw. Erwerbstätigkeit in Grenznähe¹⁰⁹.

In Art. 7(1) (bzw. Übergangsbestimmungen Art. 28) Anhang I FZA wird der unselbständig erwerbende, keine Aufenthaltserlaubnis benötigende Grenzgänger u. a. dahingehend definiert, dass dieser:

- «ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei mit Wohnsitz im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei [ist],
- eine Erwerbstätigkeit als Arbeitnehmer im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei ausübt und
- in der Regel täglich oder mindestens einmal in der Woche an seinen Wohnort zurückkehrt.»

Damit unterscheidet sich die FZA-Regelung von derjenigen in den DBA v. a. in dreierlei Hinsicht:

- Zum einen wird im FZA auf die Staatsangehörigkeit des Grenzgängers abgestellt, was für die steuerliche Behandlung unter den DBA irrelevant ist.
- Sodann wird im FZA, anders als im DBA-Österreich (nach Ablauf der Übergangsfrist)¹¹⁰, keine Ansässigkeit bzw. Erwerbstätigkeit in Grenznähe verlangt.
- Schliesslich ist das FZA-Erfordernis (auch) bei einer nur wöchentlichen Rückkehr weiter als dasjenige in den DBA bzw. der DBA-Praxis, wo eine idR tägliche Rückkehr erforderlich ist.

Gemäss Art. 21(1) FZA lässt das FZA die in den DBA festgelegten Begriffsbestimmungen des Grenzgängers unberührt. Gemäss Auffassung des Bundesrates soll damit vermieden werden, dass die bloss wöchentliche Rückkehr an den Wohnort, wie sie in Art. 7(1) Anhang I

FZA vorgesehen ist, gegenüber der in den DBA geforderten, grundsätzlich täglichen Rückkehr für die steuerliche Qualifikation als Grenzgänger genügen soll. Über den Wortlaut in Art. 21(1) FZA hinaus soll dies gemäss Botschaft offenbar auch dort gelten, wo der Grenzgängerbegriff in den DBA nicht definiert wird¹¹¹. Dies gelte insbesondere im Verhältnis zu Italien und im Verhältnis Genf-Frankreich. Ob sich dies aus dem Wortlaut von Art. 21(1) FZA ergibt, ist nach hier vertretener Auffassung zumindest fraglich. Dabei ist auf die oben erwähnte marginale Bedeutung der bundesrätlichen Botschaft hinzuweisen. Demnach hat die Botschaft insbesondere dort keine Bedeutung, wo sie dem Wortlaut des FZA widerspricht oder Aussagen enthält, welche dem Wortlaut in guten Treuen nicht zu entnehmen sind¹¹².

In den DBA-Frankreich¹¹³, Deutschland (Art. 15a(2))¹¹⁴, Österreich (Art. 15(4))¹¹⁵ und Liechtenstein (Art. 5(2))¹¹⁶ wird der Begriff des Grenzgängers u. a. dahingehend definiert, dass grundsätzlich eine tägliche Rückkehr an den Wohnort erforderlich ist. Mithin enthalten diese DBA Begriffe des Grenzgängers, welche gemäss Art. 21(1) FZA demjenigen des FZA vorgehen. Keine solchen Begriffsbestimmungen sind in den DBA der Schweiz mit Italien¹¹⁷ und von Genf mit Frankreich¹¹⁸ festgelegt. Das Erfordernis der täglichen Rückkehr ergibt sich in diesen DBA aus der analogen Übernahme einer bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur alten Regelung im DBA-Frankreich¹¹⁹.

Eine Ausdehnung des DBA-rechtlichen Grenzgängerbegriffs iSd FZA gegenüber Italien und Frankreich würde tendenziell dazu führen, dass mehr Personen unter die Grenzgängerregelung fallen würden. Dies v. a. we-

109 Art. 15(4) DBA-Österreich.

110 GROSSEN/DE PALÉZIEUX, 2002, 119.

111 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226.

112 Vgl. oben, Abschn. 1.2.

113 Vereinbarung zwischen dem Schweizerischen Bundesrat (im Namen der Kantone Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura) und der Regierung der Französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte der Grenzgänger vom 11. April 1983, Art. 3: «Der Ausdruck 'Grenzgänger' bedeutet jede in einem Staat ansässige Person, die im anderen Staat eine bezahlte Tätigkeit bei einem in diesem Staat ansässigen Arbeitgeber ausübt und die in der Regel jeden Tag in den Staat, in dem sie ansässig ist, zurückkehrt.»

114 «Grenzgänger im Sinne des Absatzes 1 ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmässig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.»

115 «Wer als Grenzgänger in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig ist und in dem anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hat und sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt [...]».

116 «[...] Personen, die im einen Staat ihren Wohnsitz und im anderen Staat ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag dorthin begeben (Grenzgänger) [...]».

117 Art. 15(4) DBA-Italien sowie Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden vom 3. Oktober 1974; das Fehlen einer Definition geht ausdrücklich aus einem Protokoll der gemischten Kommission zu Art. 26 Ziff. 4 DBA-Italien vom 9. Juli 1985, Ziff. 1, hervor. Vgl. auch WALDBURGER, 1990, 186.

118 Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève, du 29 janvier 1973.

119 WALDBURGER, 1990, 236, ausdrücklich mit Bezug auf das DBA-Italien, mit Verweis auf einen BGE vom 19. Juni 1984, in ASA 55 (1986/87), 589 ff.

gen der fehlenden Restriktion der Ansässigkeit und Erwerbstätigkeit auf die Grenznähe und der Notwendigkeit der nur wöchentlichen, anstelle der täglichen Rückkehr¹²⁰. Im Verhältnis zu Italien hätte dies zur Folge, dass die Kantone Graubünden, Tessin und Wallis bei mehr Personen auf das volle Besteuerungsrecht gemäss Art. 15(1) DBA-Italien verzichten und 38,8% der Bruttosteuererträge an Italien abliefern müssten. Für die betroffenen, in Italien ansässigen Personen wäre demgegenüber – angesichts des in Italien im Allgemeinen höheren Steuerniveaus – die steuerliche Behandlung als Grenzgänger idR attraktiver als diejenige als sonstige beschränkt steuerpflichtige Person: Grenzgänger dürfen für ihr Einkommen nämlich nur in der Schweiz besteuert werden¹²¹. Bei den übrigen in der Schweiz unselbständig Erwerbstätigen ist Italien demgegenüber zur Besteuerung befugt und nur zur Anrechnung der Schweizer Steuer verpflichtet¹²². Im Verhältnis Genf-Frankreich würde dies bedeuten, dass hinsichtlich einer grösseren Zahl von Personen 3,5 % der in der Schweiz vereinnahmten Bruttovergütung an Frankreich überwiesen werden müsste. Angesichts des in Frankreich in jedem Fall anwendbaren Anrechnungsverfahrens würde sich für die betroffenen Personen hier nichts ändern.

Für eine solche Ausdehnung des DBA-rechtlichen Grenzgängerbegriffs würde es m. E., selbst ohne die Bestimmung in Art. 21(1) FZA, jedoch keinen Grund geben. Bei den Begriffsbestimmungen in den Art. 7 und 28 Anhang I FZA geht es lediglich um die Bestimmung der Personen, welche für ihre im anderen Staat ausgeübte unselbständige Erwerbstätigkeit keine Aufenthaltserlaubnis benötigen. Mithin geht es um Aufenthalts- und Beschäftigungsbestimmungen. Daraus lässt sich jedoch nichts für eine steuerliche Behandlung als Grenzgänger ableiten (anstelle einer solchen als anderweitig beschränkt Steuerpflichtiger). Dass Begriffe an verschiedenen Orten der Rechtsordnung unterschiedliche Bedeutungen aufweisen, ist ausserdem nichts Neues.

2.3.2.2 Art. 21(2) FZA

Art. 21(2) FZA lautet:

(2) Keine Bestimmung des Abkommens ist so auszulegen, dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden.

Der Wortlaut von Art. 21(2) FZA erlaubt den Vertragsparteien bei der Anwendung der Steuervorschriften eine Unterscheidung zu treffen, sofern sich Steuerpflichtige, insbesondere hinsichtlich des Wohnsitzes, nicht in einer vergleichbaren Situation befinden. Die Bestimmung steht damit in einem Spannungsverhältnis zu Art. 2 FZA und zu Art. 9(2) Anhang I FZA, wonach eine Unterscheidung aufgrund der Staatsangehörigkeit und (aufgrund der EuGH-Rechtsprechung) der Ansässigkeit verboten ist.

Art. 21(2) FZA ist von grundlegender Bedeutung für die Frage der Massgeblichkeit der steuerlichen EuGH-Rechtsprechung für die Schweiz: Ein Grossteil der für die Schweiz gemäss Art. 16(2) FZA relevanten EuGH-Rechtsprechung verbietet nämlich eine Ungleichbehandlung von beschränkt gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen. Wäre Art. 21(2) FZA dahingehend zu verstehen, dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in jedem Fall steuerlich unterschiedlich behandelt werden dürfen, so wäre die Rechtsprechung des EuGH im Bereich der direkten Steuern faktisch unbedeutend. V. a. die Schumacker-Rechtsprechung wäre für die Schweiz bedeutungslos.

Bei der Auslegung des Wortlautes von Art. 21(2) FZA stellen sich v. a. die beiden Fragen, was unter den Begriffen «Unterscheidung bei der Anwendung der Steuervorschriften» und «Personen, die sich nicht in vergleichbaren Situationen, insbesondere hinsichtlich des Wohnsitzes, befinden» zu verstehen ist.

2.3.2.2.1 Unterscheidung bei der Anwendung der Steuervorschriften

Der Wortlaut von Art. 21(2) FZA erlaubt den Vertragsparteien eine Unterscheidung bei der Anwendung der Steuervorschriften (und an sich nicht, etwa eine *unterschiedliche Steuervorschrift* anzuwenden), sofern sich Steuerpflichtige, insbesondere hinsichtlich des Wohnsitzes, nicht in einer vergleichbaren Situation befinden. Mit anderen Worten erlaubt die Bestimmung nicht die Anwendung einer anderen Steuervorschrift, sondern die unterschiedliche Anwendung derselben.

Die Wendung «Unterscheidung bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften» wird auch im französischen («distinction dans l'application des dispositions pertinentes de leur législation fiscale», italienischen («operare distinzioni, nell'applicare le disposizioni pertinenti

120 Leicht einschränkend würde sich das Nationalitätserfordernis auswirken.

121 Art. 15(4) DBA-Italien und Art. 1 Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung von Grenzgängern

und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden vom 3. Oktober 1974.

122 Art. 16(1) und Art. 24(2) DBA-Italien.

della loro normativa tributaria») und englischen Wortlaut («distinguishing, when applying the relevant provisions of their fiscal legislation») verwendet.

Soweit ersichtlich, ist diese Wendung im Recht, und insbesondere im Schweizer Staatsvertragsrecht, einzigartig. In verschiedenen Verträgen wird die Anwendung von Bestimmungen vorbehalten, ausgesetzt oder werden Anleitungen zur Auslegung und Anwendung von Normen gegeben. Eine Bestimmung kann früher oder später angewendet oder eben nicht angewendet werden. Eine unterschiedliche Anwendung scheint logisch ausgeschlossen.

Zum Vergleich: Art. 24(1) OECD-MA spricht konkret von einer *anderen oder belastenderen Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung*. Art. 24(1) OECD-MA verbietet damit insbesondere eine Höherbesteuerung von ausländischen Staatsangehörigen gegenüber den Inländern. Demgegenüber erlaubt Art. 21(2) FZA nur eine Unterscheidung bei der Anwendung.

Diese, auf den ersten Blick wenig verständliche, Formulierung¹²³ scheint erst vor dem Hintergrund der in diesem Zusammenhang in der Botschaft erwähnten Schweizer Quellensteuerordnung Sinn zu machen. Während die Quellenbesteuerung von unselbständig Erwerbenden in den meisten umliegenden Staaten die Regel ist, stellt sie in der Schweiz die Ausnahme dar. In der Schweiz unterliegen nämlich nur gewisse unselbständig Erwerbende der Quellensteuer (anstelle der nachträglichen ordentlichen Besteuerung) – nämlich (bei inländischer Zahlstelle) alle beschränkt Steuerpflichtigen sowie die unbeschränkt Steuerpflichtigen mit ausländischer Staatsangehörigkeit, sofern sie über keine Niederlassungsbewilligung verfügen. Dabei kann davon ausgegangen werden, dass ein Grossteil der unter dem FZA freizügigkeitsberechtigten Personen dieser Besteuerungsform unterliegt. Entsprechend bestand in den Verhandlungen auf Seiten der Schweiz ein erhebliches Interesse daran, diese Besteuerungsform aufrecht erhalten zu können¹²⁴.

Dies wird denn auch bestätigt durch einen nicht veröffentlichten Bericht der Arbeitsgruppe der Konferenz staatlicher Steuerbeamter zu Handen der Kantone, welcher in der Schlussphase der Verhandlungen (Juli 1998)

erstellt wurde. Danach ergibt sich aus der erst zum Schluss der Verhandlungen präzisierten Bestimmung (wobei Art. 21(3) FZA in seinem Wortlaut noch nicht definitiv feststand), dass die bisherige, unterschiedliche Besteuerung (Quellensteuerverfahren statt des ordentlichen Verfahrens)¹²⁵ bei beschränkt Steuerpflichtigen mit Ansässigkeit ausserhalb der Schweiz weiterhin zulässig sein soll. Unsicher war sich die Arbeitsgruppe demgegenüber, ob im Sinne der Schumacker-Rechtsprechung bisher im Tarif nicht berücksichtigte Abzüge künftig berücksichtigt werden müssten. Als problematischer erachtete die Arbeitsgruppe demgegenüber die Quellenbesteuerung von ansässigen Personen. Schliesslich gelangte die Arbeitsgruppe aber auch diesbezüglich – v. a. in Anbetracht der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis und der erweiterten Möglichkeit der Berücksichtigung von Abzügen – zur Auffassung, dass die Weiterführung der Quellenbesteuerung durchaus möglich sei.¹²⁶

Mithin scheint sich – als Zwischenfazit – die Erlaubnis der «Unterscheidung bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften» auf die Anwendung der besonderen Quellensteuerveranlagung zu beziehen. Dabei erlaubt der Wortlaut von Art. 21(2) FZA eine solche Ungleichbehandlung aber nur hinsichtlich beschränkt Steuerpflichtiger (und, wie der folgende Abschnitt zeigt, nur solchen, welche nicht den überwiegenden Anteil ihrer Einkünfte in der Schweiz erzielen). Wie nachfolgend zu zeigen sein wird, erlaubt Art. 21(2) FZA damit, nach hier vertretener Auffassung, die Ungleichbehandlung von Ansässigen und «Quasi-Ansässigen»¹²⁷ gegenüber den übrigen beschränkt Steuerpflichtigen hinsichtlich der Art der Steuererhebung. Die Möglichkeit einer Höherbesteuerung der Quellenbesteuerten wird durch Art. 21(2) FZA damit vorerst nicht eröffnet.

Vor diesem Hintergrund werden schliesslich auch die nicht näher begründeten Ausführungen Möhrs, welcher während der Verhandlungsphase der Bilateralen Verträge selbst im Rechtsdienst der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden tätig war¹²⁸, verständlich. Demnach soll gemäss Art. 21(2) FZA eine indirekte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit durch die Erhebung der Steuer an der Quelle bei beschränkt Steuerpflichtigen ausgeschlossen sein. Getrennt zu prüfen sei demgegenüber bei diesen Personen, ob die Ausge-

123 Weder der weitere Vertragstext noch die Botschaft geben dazu näheren Aufschluss. Vgl. dazu die nachfolgenden Ausführungen.

124 Dies lässt sich auch aus den bundesrätlichen Erläuterungen in der Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226 ff., schliessen, wo im Zusammenhang mit Art. 21(2) FZA einzig von der Weiterführung der bisherigen Quellensteuerordnung die Rede ist.

125 Konkret wird gar von der «Anwendung einer besonderen Ver-

anlagung (Quellensteuerverfahren statt ordentliches Verfahren)» gesprochen (S. 30).

126 Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998, 16 ff.

127 Personen, welche den überwiegenden Anteil ihrer (Erwerbs-) Einkünfte in der Schweiz erzielen.

128 MÖHR, 2002, 325.

staltung der Quellensteuer zu einer verbotenen indirekten Diskriminierung führe. Eine solche sei ausgeschlossen, «falls die Quellensteuer zu einer grundsätzlich gleichen steuerlichen Belastung wie die ordentliche Veranlagung führt»¹²⁹.

Entgegen der hier vertretenen Auffassung ist es denkbar, unter der Wendung «Unterscheidung bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften» nicht (nur) die Anwendung einer besonderen Art der Steuererhebung (Quellensteuer anstelle der ordentlichen nachträglichen Veranlagung) zu verstehen, sondern generell eine unterschiedliche steuerliche Behandlung. Bei nicht vergleichbaren Situationen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit (vgl. dazu den nachfolgenden Abschnitt), hätte dies im Lichte der zu berücksichtigenden EuGH-Rechtsprechung zur Folge, dass nicht nur die Erhebung der Steuer an der Quelle, sondern auch anderweitige Unterscheidungen getroffen werden dürften. Dies betrifft insbesondere die Berücksichtigung von Gewinnungskosten und die Durchführung eines Jahressteuerausgleichs. Wie in diesem Abschnitt ausgeführt, spricht jedoch der spezielle Wortlaut («Unterscheidung bei der Anwendung der Steuervorschriften») gegen eine solche weite Interpretation¹³⁰, was durch den Bundesrat und die Konferenz staatlicher Steuerbeamter bestätigt wird¹³¹.

2.3.2.2.2 Personen in nicht vergleichbaren Situationen, insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes

Art. 21(2) FZA erlaubt die «Unterscheidung bei Steuerpflichtigen [...], die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden.»

Es fragt sich also, wann Steuerpflichtige sich «nicht in einer vergleichbaren Situation, insbesondere hinsichtlich des Wohnsitzes,» befinden («qui ne se trouvent pas dans des situations comparables, en particulier en ce qui concerne leur lieu de résidence»; «la cui situazione non è comparabile, segnatamente per quanto riguarda il luogo di residenza»; »whose situations are not comparable, especially as regards their place of residence«).

Dabei ist zunächst zu klären, was unter dem Begriff «Wohnsitz» zu verstehen ist: Aus dem Zusammenhang,

aber auch aus dem französischen und englischen Wortlaut des FZA, lässt sich iVm Art. 4 OECD-MA («ansässige Person»; «résident»; «resident») zunächst schliessen, dass unter dem in der deutschsprachigen Version des FZA verwendeten Begriff «Wohnsitz» der im internationalen Steuerrecht gebräuchlichere Begriff der «Ansässigkeit» zu verstehen ist. Mithin geht es dabei nicht um den Begriff des Wohnsitzes gemäss Art. 3(2) DBG¹³². Diese Interpretation wird durch den französischen und italienischen Wortlaut des DBG, wo in Art. 3(2) für den Begriff Wohnsitz der Begriff «domicile» und «domicilio» (gegenüber «résidence» und «residenza» im FZA) verwendet wird. Dies wird schliesslich auch durch die Botschaft bestätigt¹³³. Damit erlaubt Art. 21(2) FZA eine unterschiedliche Anwendung der Steuervorschriften gegenüber Personen, die sich hinsichtlich ihrer Ansässigkeit nicht in vergleichbaren Situationen befinden. Der Begriff des Wohnsitzes iSv Art. 3(2) DBG ist dabei ohne Bedeutung.

Sodann ist die Wendung «nicht in einer vergleichbaren Situation, insbesondere hinsichtlich des Wohnsitzes» zu klären: Eine ungleiche (nicht gleiche) Situation hinsichtlich der Ansässigkeit liegt bei Ansässigen und Nicht-Ansässigen (beschränkt Steuerpflichtigen¹³⁴) vor. Art. 21(2) FZA spricht jedoch nicht von einer *ungleichen*, sondern von einer *nicht vergleichbaren* Situation, ohne dies näher zu erläutern.

Im internationalen Steuerrecht ist die Unterscheidung zwischen ansässigen und nicht ansässigen Steuerpflichtigen von grundlegender Bedeutung. Während ansässige Personen hinsichtlich ihres weltweiten Einkommens und Vermögens unbeschränkt steuerpflichtig sind, sind nicht ansässige Personen nur (hinsichtlich des im Quellenstaat erzielten Einkommens) beschränkt steuerpflichtig. Die Zuteilung der Ansässigkeit an den einen oder anderen Staat ergibt sich dabei im DBA-Recht aus der sog. tie breaker rule, entsprechend Art. 4 OECD-MA. Dabei ist eine Person schliesslich ansässig oder nicht ansässig. Zwischenstufen («ein bisschen» oder «etwas weniger» ansässig) gibt es in diesem «binären» System nicht. Die Verhältnisse sind somit hinsichtlich der Ansässigkeit gleich oder ungleich. Die in Art. 21(2) FZA verwendete Formulierung der sich hinsichtlich ihres Wohnsitzes nicht in einer vergleichbaren Situation befindenden Steuerpflichtigen macht damit scheinbar

129 MÖHR, 2002, 157.

130 Der Wortlaut von Art. 21(2) FZA erlaubt den Vertragsparteien damit eine *unterschiedliche Anwendung* der Steuervorschriften (und nicht eine *unterschiedliche steuerliche Behandlung*), sofern sich Steuerpflichtige, insbesondere hinsichtlich des Wohnsitzes, nicht in einer vergleichbaren Situation befinden.

131 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226 ff., und Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998, 16 ff.

132 A. A. (aber ohne Begründung) MÖHR, 2002, 168 f.

133 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226.

134 Damit die Frage der Gleichbehandlung aber erst relevant wird, muss dabei die nicht ansässige Person in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig sein.

keinen Sinn. Gemäss Auffassung des Bundesrates «ist die Auswirkung dieser Ausweitung des Gleichbehandlungsgrundsatzes [...] schwierig abzuschätzen»¹³⁵. Auf den ersten Blick zu Recht empfindet auch Möhr die Regelungstechnik als «etwas verwirrend»¹³⁶. Es stellt sich die Frage, weshalb nicht die Formulierung von Art. 24(1) OECD-MA – «gleiche [anstelle von «vergleichbare»; Anm. des Autors] Verhältnisse, insbesondere hinsichtlich ihrer Ansässigkeit» – vereinbart wurde.

Die Bedeutung des Begriffs ergibt sich aufgrund des EG-Rechts – einschliesslich der EuGH-Rechtsprechung, auf welchem das Abkommen basiert¹³⁷ – und welches gemäss Art. 16(2) FZA bei der Auslegung zu berücksichtigen ist. Mit der Formulierung der «vergleichbaren Situation» wird nämlich eine im steuerrechtlichen Gemeinschaftsrecht einschlägige Terminologie verwendet¹³⁸. Dabei stellt sich die *grundlegende Frage, inwiefern die Situation vergleichbar sein muss*.

2.3.2.2.1 Exkurs: Schumacker-Rechtsprechung

In konstanter Rechtsprechung unterscheidet der EuGH zwischen einkommens- bzw. objekt- und personen- bzw. subjektbezogenen Verhältnissen und damit solchen steuerlichen Vorteilen («income-related benefits» und «personal-circumstances-related benefits»¹³⁹). Diese sollen beschränkt Steuerpflichtigen gewährt oder eben nicht gewährt werden. Dabei müssen nach dieser Rechtsprechung objektbezogene steuerliche Vorteile (z. B. Abzug der Gewinnungskosten und Jahressteuerausgleich) in jedem Fall gewährt werden, da diesbezüglich die Verhältnisse von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen immer gleich sind.¹⁴⁰ Es entspricht dabei einem international (auch in der Schweiz) anerkannten Grundprinzip, wonach nicht Brutto-, sondern Nettoeinkünfte (Abzug der Gewinnungskosten) steuerbar sind. Der Ort der Ansässigkeit spielt dabei keine Rolle.

Anders verhält es sich bei subjektbezogenen Aspekten (z. B. familiäre Verhältnisse). Gemäss konstanter Rechtsprechung des EuGH befinden sich diesbezüglich Ansässige und Nicht-Ansässige grundsätzlich nicht in einer vergleichbaren Situation, da sie im Quellenstaat meist nur einen (untergeordneten) Teil der Einkünfte erzielen. Entsprechend dürfen sie steuerlich, hinsichtlich ihrer persönlichen und familiären Verhältnisse, grundsätzlich unterschiedlich behandelt werden. Dabei sei es Sache des Wohnsitzstaates, und nicht des Staates der beschränkten Steuerpflicht, diese Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen¹⁴¹. Ausnahmsweise aber, wenn der Steuerpflichtige in seinem Ansässigkeitsstaat keine nennenswerten und im Beschäftigungsstaat den wesentlichen Teil seiner Einkünfte erziele (Cordewener verwendet dabei den treffenden Begriff des *virtual resident*¹⁴²; in dieser Arbeit wird der Begriff des *Quasi-Ansässigen* verwendet), sodass der Ansässigkeitsstaat nicht in der Lage sei, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstandes ergeben, sei die Situation von Ansässigen und beschränkt Steuerpflichtigen vergleichbar. Der Staat der beschränkten Steuerpflicht müsse dann auch die persönlichen und familiären Verhältnisse wie bei Ansässigen berücksichtigen¹⁴³.

Dieses Begriffsverständnis, im Lichte der Rechtsprechung des EuGH, macht schliesslich auch unter der Gleichbehandlungs-Rechtsprechung des Bundesgerichts Sinn: Nicht vergleichbar ist eine Situation gemäss Bundesgericht, wenn sich Personen in einer wesentlich anderen Lage befinden¹⁴⁴. Dabei stellt sich immer die Frage, inwiefern die Verhältnisse gleich bzw. vergleichbar oder eben ungleich oder nicht vergleichbar sind. Erzielt eine Person alle oder einen grossen Teil ihrer Einkünfte in der Schweiz, so ist sie eben zwar nicht in einer gleichen, jedoch in einer vergleichbaren Situation und muss entsprechend gleich behandelt werden.¹⁴⁵

135 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226.

136 MÖHR, 2002, 95. Trotzdem schliesst MÖHR darauf, dass Ansässige und Nicht-Ansässige sich nie in vergleichbaren Situationen befinden und damit Art. 21(2) FZA ein Verbot der indirekten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit ausschliesse. Nicht ganz konsequent vertritt er sodann die Meinung, dass hinsichtlich der Ausgestaltung der Quellensteuer die Frage der indirekten Diskriminierung zu prüfen sei. Dabei kommt er dann (m. E. richtigerweise) zur Auffassung, dass aufgrund des FZA bei beschränkt Steuerpflichtigen neu die sog. Tarifkorrektur zugelassen werden soll, um – wie bei Ansässigen – weitere Abzüge zuzulassen; MÖHR, 2002, 157 f.

137 Präambel FZA.

138 Vgl. EuGH-Entscheide Schumacker, Ziff. 31 ff., Wielockx, Ziff. 18, Asscher, Ziff. 41, oder Gschwind, Ziff. 22; Gl. M. RIVIER, 2002/03, 120. Vgl. auch WALDBURGER, 2001, 164, FN 49.

139 TERRA/WATTEL, 2001, 48.

140 Vgl. dazu die EuGH-Entscheide Schumacker, Ziff. 48 ff., und Gerritse, Ziff. 28 f.

141 Vgl. u. a. EuGH-Entscheid Schumacker, Ziff. 31 ff.

142 CORDEWENER, 2002, 493, FN 438, mit weiteren Hinweisen.

143 EuGH-Entscheid Schumacker, Ziff. 36 ff.

144 Vgl. etwa BGE 125 II 326 vom 29. Juni 1999, E. 10 b.

145 Vgl. dazu auch WALDBURGER, 2001, 163, welcher bereits unter der vor dem FZA gültigen Rechtsordnung die formalistische Haltung des Bundesgerichts kritisiert und sich für ein materielles Verständnis des Diskriminierungsverbots eingesetzt hat.

Den materiellen Aspekt dieser Schumacker-Rechtsprechung (Abzug von Gewinnungskosten und Berücksichtigung der familiären Verhältnisse etc.) hat die Schweiz aufgrund von Art. 2 FZA und Art. 9(2) Anhang I FZA iVm Art. 16(2) FZA zu berücksichtigen. Darauf soll hier jedoch nicht weiter eingegangen werden. Art. 21(2) FZA schränkt die Bedeutung dieser Rechtsprechung jedoch in formeller Hinsicht – hinsichtlich der Art der Steuererhebung – ein.

2.3.2.2.2 Erlaubnis der Quellenbesteuerung

Art. 21(2) FZA erlaubt eine Unterscheidung bei der Anwendung der Steuervorschriften (und mithin die Erhebung der Steuer an der Quelle) bei Steuerpflichtigen, «die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden». Aufgrund von Schumacker liegt eine solche nicht vergleichbare Situation vor, wenn der Steuerpflichtige nicht den überwiegenden Anteil seiner Einkünfte im Quellenstaat erzielt. Hinsichtlich solcher Personen erlaubt Art. 21(2) FZA die Erhebung der Steuer an der Quelle.

Anzumerken bleibt, dass die Quellenbesteuerung auch bei weiteren Personen gerechtfertigt sein kann, sofern die Quellensbesteuerung, gemäss Art. 21(3) FZA, der Sicherung des Steuerbezugs dient.

Art. 21(2) FZA erlaubt damit zusammenfassend die Ungleichbehandlung, in Form der Quellenbesteuerung, von beschränkt steuerpflichtigen Personen, welche nicht den überwiegenden Anteil ihrer Einkünfte in der Schweiz erzielen, gegenüber den übrigen Steuerpflichtigen. Die Möglichkeit einer Höherbesteuerung der Quellenbesteuerten wird durch Art. 21(2) FZA jedoch nicht eröffnet.

Die hier gewonnene Erkenntnis wird nun im nachfolgenden Abschnitt der Literatur und Verwaltungsauffassung gegenübergestellt. Dabei werden an dieser für die vorliegende Arbeit zentralen Stelle nicht nur die Stellungnahmen zu Art. 21(2) FZA dargestellt, sondern in einem weiteren Kontext die steuerliche Bedeutsamkeit des FZA im Allgemeinen.

2.3.2.2.3 Schweizer Literatur und Verwaltungsauffassung zu den steuerlichen Auswirkungen des FZA

In der *Botschaft des Bundesrates*¹⁴⁶ wird der Gehalt von Art. 21(2) FZA – gegenüber dem Gesetzestext, welcher

eine Ungleichbehandlung erlaubt – dahingehend umgekehrt, dass bei vergleichbaren Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich des Ortes der Ansässigkeit, eine steuerliche Ungleichbehandlung verboten sei. Dieser «Gleichbehandlungsgrundsatz» bzw. dieses «Diskriminierungsverbot» sei strenger als dasjenige der DBA, indem bereits bei vergleichbaren Verhältnissen und nicht erst bei gleichen Verhältnissen gleich behandelt werden müsse. Dabei sei die praktische Auswirkung dieser Ausweitung des Gleichbehandlungsgrundsatzes schwierig abzuschätzen, «jedoch nach jetziger Beurteilung kaum von grosser Tragweite». Der Bundesrat kommt dabei zum Schluss, dass die «erwähnte Abkommensbestimmung [...] zur Zeit keine Anpassung im schweizerischen Steuerrecht notwendig» mache.¹⁴⁷

Sodann erläutert der Bundesrat die Vereinbarkeit der Schweizer Quellensteuerordnung mit den Vorgaben des FZA, wobei die Massgeblichkeit des *Acquis Communautaire* und insbesondere der Schumacker-Rechtsprechung vorbehaltlos anerkannt wird. Die konkrete Auseinandersetzung mit dieser gemäss Art. 16 FZA massgeblichen EuGH-Rechtsprechung ist sodann nicht in allen Punkten zutreffend: Im Zusammenhang mit der Quellenbesteuerung von in der Schweiz beschränkt Steuerpflichtigen übersieht der Bundesrat das Risiko einer indirekten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit. Er geht damit nur bei den unbeschränkt Steuerpflichtigen, nicht aber bei den beschränkt Steuerpflichtigen auf den EuGH-Entscheid Schumacker ein.¹⁴⁸

Im Ergebnis gehen die Erwägungen des Bundesrates letztlich trotzdem in die richtige Richtung. Der Bundesrat erkennt die Erfordernisse der Berücksichtigung der familiären Verhältnisse der einzelnen Steuerpflichtigen, der Berufskosten und der Sozialabzüge ebenso wie jene einer Berücksichtigung von «im Tarif nicht vorgesehene[n] Abzüge[n] oder Entlastungen (z. B. den Abzug von Einkaufsbeiträgen in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge, von Beiträgen an die gebundene berufliche Vorsorge oder den Abzug von Schuldzinsen)»¹⁴⁹. Für Fälle, wo bestimmte Abzüge oder Belastungen im Tarif nicht berücksichtigt sind, verweist er auf die Möglichkeit von Tarifkorrekturen im Einzelfall, welche in den kantonalen Quellensteuervorschriften enthalten seien¹⁵⁰. Wie noch zu zeigen sein wird, ist diese Aussage nur bedingt richtig. Dabei kommt der Bundesrat zum Schluss, dass die Quellensteuerordnung «im Grossen und Ganzen den Anforderungen des EuGH im Bereich des Gleichbehandlungsgebots» entspreche¹⁵¹.

146 Welche allerdings für die Auslegung von Staatsverträgen nur von untergeordneter Bedeutung ist.

147 Alle Zitate *Botschaft Sektorielle Abkommen*, 1999, 225 f.

148 *Botschaft Sektorielle Abkommen*, 1999, 227 f.

149 *Botschaft Sektorielle Abkommen*, 1999, 228.

150 *Botschaft Sektorielle Abkommen*, 1999, 228.

151 *Botschaft Sektorielle Abkommen*, 1999, 228.

Differenzierter fällt das Urteil der *Arbeitsgruppe der Konferenz staatlicher Steuerbeamter* aus. Richtigerweise wird dort bei beschränkt Steuerpflichtigen die Erhebung der Steuer an der Quelle statt der Anwendung des ordentlichen Veranlagungsverfahrens als mit dem FZA vereinbar beurteilt, allerdings ohne die hier vertretene Unterscheidung von Quasi-Ansässigen gegenüber den übrigen beschränkt Steuerpflichtigen. Im Übrigen wird die Anwendbarkeit der Schumacker-Rechtsprechung auch hinsichtlich von beschränkt Steuerpflichtigen, einschliesslich der Grenzgänger, anerkannt. Entsprechend ist sich die Arbeitsgruppe uneins, inwiefern weitere, im Quellensteuertarif nicht enthaltene Abzüge zu berücksichtigen sind.¹⁵² Hinsichtlich von ansässigen quellensteuerpflichtigen EU-Ausländern ist die Arbeitsgruppe trotz des an die Ansässigkeit anknüpfenden Art. 21(2) FZA – aber ohne Berücksichtigung des damals in seinem genauen Wortlaut noch nicht feststehenden Art. 21(3) FZA – der Auffassung, dass sich eine unterschiedliche Besteuerung während der ersten fünf Jahre der Ansässigkeit rechtfertige. Dies gelte insbesondere angesichts der, gegenüber beschränkt Steuerpflichtigen, noch erweiterten Möglichkeiten der individuellen Tarifkorrekturen. Die Arbeitsgruppe schliesst aber die Beurteilung der geltenden Regelung als steuerrechtliche Diskriminierung nicht aus.¹⁵³ Entsprechend diesen Problemen untersucht die Arbeitsgruppe schliesslich die Varianten (i) Einführung einer allgemeinen Quellensteuer für alle unselbständig Erwerbenden, (ii) Ausgestaltung der Quellensteuer als reine Sicherungssteuer, (iii) Beibehaltung des geltenden Quellensteuersystems mit der Möglichkeit der ordentlichen Veranlagung und schliesslich (iv) Beibehaltung des geltenden Systems. Trotz Unsicherheiten hinsichtlich eines allfälligen Verstosses gegen das Diskriminierungsverbot empfiehlt die Arbeitsgruppe aus Effizienzgründen schliesslich das Belassen des Status quo. Sie weist aber auf das Risiko hin, eventuell rasch eine Gesetzesänderung vornehmen zu müssen.¹⁵⁴

In der Literatur hat die Frage der steuerlichen Auswirkungen der Bilateralen Verträge bisher nur wenig Niederschlag gefunden. Die vom Autor dieses Aufsatzes in den Jahren 2000 und 2001 vertretenen Forderungen

nach einer Anpassung der Quellensteuerordnung¹⁵⁵ wird jedoch von der nachfolgend (in chronologischer Folge) dargestellten Lehre überwiegend unterstützt:

Waldburger vertritt die Auffassung, dass mit den Bilateralen Verträgen eine Neubeurteilung der bisherigen Besteuerung von Grenzgängern zu erfolgen habe. Art. 21(2) FZA enthalte nämlich die Verpflichtung, «(auch) Grenzgänger in vergleichbaren Verhältnissen mit schweizerischen Steuerpflichtigen gleich zu behandeln»: «Gemäss Art. 16 II des Personenfreizügigkeitsabkommens wird wohl die bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Gleichbehandlung von der Schweiz übernommen¹⁵⁶»¹⁵⁷. Hinsichtlich eines konkreten Bundesgerichtsentscheids¹⁵⁸ kritisiert *Waldburger* das rein formale Verständnis des DBA-Diskriminierungsverbots seitens des Bundesgerichts. Demnach war das Bundesgericht – zumindest in diesem Fall und vor Inkrafttreten der Bilateralen Verträge – blind für die Problematik der indirekten Diskriminierung. *Waldburger* plädiert, entsprechend der EuGH-Rechtsprechung, für ein «materielles Verständnis» des DBA-Diskriminierungsverbots. Im zu beurteilenden Fall war es dem quellensteuerpflichtigen italienischen Grenzgänger weder in der Schweiz noch in Italien möglich, die Alimentenzahlungen von seinem steuerbaren Einkommen abzuziehen.¹⁵⁹

Rivier setzte sich eingehend mit dem FZA und dessen Auswirkungen auf die Schweizer Quellensteuerordnung auseinander. Er geht von einem Vorrang des FZA-Diskriminierungsverbots gegenüber den DBA-rechtlichen Diskriminierungsverboten aus¹⁶⁰. *Rivier* geht sodann davon aus, dass die entsprechende EuGH-Rechtsprechung in der Schweiz neu zu berücksichtigen sei¹⁶¹. Entsprechend seien unter den im EuGH-Entscheid *Schumacker* genannten Umständen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige gleich zu behandeln. Konkret ergebe sich dabei grundlegender Änderungsbedarf bei der Schweizer Quellensteuerordnung (nicht nur der unbeschränkt, sondern auch) der beschränkt Steuerpflichtigen¹⁶². Dabei sei entweder die Quellensteuer auf alle Steuerpflichtigen auszuweiten oder diese gänzlich aufzugeben¹⁶³.

152 Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998, 17 f., und – hinsichtlich von Grenzgängern – 30.

153 Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998, 18 f.

154 Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998, 32 ff.

155 HINNY, 2000, 1147 ff., und 2001, 423 ff.

156 Sofern davon ausgegangen wird, dass mit der Formulierung von Art. 21 II des Personenfreizügigkeitsabkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen worden sind.

157 WALDBURGER, 2001, 164.

158 BGE 2P.145/1999 vom 31. Januar 2000.

159 WALDBURGER, 2001, 163.

160 RIVIER, 2002/03, 119.

161 RIVIER, 2002/03, 119 f.

162 RIVIER, 2002/03, 120 f.

163 RIVIER, 2002/03, 119 ff.

Etwas zurückhaltender erscheint *Oberson*. Zwar anerkennt er eine bemerkenswerte Ausweitung des Diskriminierungsverbots im Verhältnis zur EU und deren Auswirkung auf die Schweizer Quellenbesteuerung, insbesondere für unbeschränkt Steuerpflichtige¹⁶⁴. Bei den beschränkt Steuerpflichtigen anerkennt *Oberson* auch die Geltung eines Verbots indirekter Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit und konkret die Massgeblichkeit der EuGH-Rechtsprechung i. S. Schumacker, Gilly und Wielockx¹⁶⁵ für die Schweiz. Trotzdem verneint er schliesslich eine Auswirkung auf die in der Schweiz beschränkt Steuerpflichtigen, da (formell) Ausländer und Schweizer hier gleich behandelt würden¹⁶⁶.

Auch *Möhr* kommt in seiner Dissertation aufgrund von Art. 21(2) FZA zur Auffassung, dass das EG-rechtliche Diskriminierungsverbot aufgrund der Staatsangehörigkeit bei unterschiedlichem Wohnsitz und mithin bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht zur Anwendung kommt: Die Verhältnisse seien bei beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht vergleichbar.¹⁶⁷ Trotzdem vertritt er im Ergebnis dann die Auffassung, dass sich aufgrund des FZA, d. h. unter Berücksichtigung von Art. 21(1) und (2) FZA, eine Änderung der heutigen Quellensteuerordnung (für beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige, einschliesslich der Quellenbesteuerung von Künstlern, Sportlern und Verwaltungsräten) aufdränge¹⁶⁸. Kein Änderungsbedarf ergebe sich jedoch aufgrund des Vorbehalts in Art. 21(1) FZA bei der Besteuerung von Grenzgängern¹⁶⁹.

Kolb schliesslich vertritt die Auffassung, dass Art. 2 iVm Art. 21(2) FZA dahingehend zu verstehen sei, dass nur die direkte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit verboten sei. Damit habe das FZA keine Auswirkung auf beschränkt Steuerpflichtige¹⁷⁰. Ansässige Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung befänden sich zudem nicht in vergleichbaren Verhältnissen, so dass auch hier keine Gleichbehandlung geboten sei¹⁷¹. Zudem weist *Kolb* auf verfahrensmässige Probleme hin, sollten diese Personen ordentlich veranlagt werden müssen. Angesichts der möglichen Rechtskraft einer Veranlagung erst nach einem Wegzug ins Ausland bestünden Probleme beim Steuerbezug: «Ein solches System würde daher faktisch zu einer Bevorzugung von

kurzfristig in der Schweiz wohnhaften ausländischen Arbeitnehmern führen, weil sich diese auf einfache Weise der schweizerischen Besteuerung entziehen könnten.»¹⁷² Insgesamt vertritt *Kolb*, entgegen der in der übrigen Literatur vertretenen Meinung, die Auffassung, dass sich unter dem FZA bei der Quellensteuer kaum wesentliche Auswirkungen ergeben¹⁷³.

2.3.2.3. Art. 21(3) FZA

Der letzte steuerlich relevante Vorbehalt findet sich in Art. 21(3) FZA:

(3) Keine Bestimmung dieses Abkommens hindert die Vertragsparteien daran, Massnahmen zu beschliessen oder anzuwenden, um nach Massgabe der Bestimmungen der nationalen Steuergesetzgebung einer Vertragspartei oder der zwischen der Schweiz einerseits und einem oder mehreren Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft andererseits geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen oder sonstiger steuerrechtlicher Vereinbarungen die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern.

Demnach steht es den Vertragsstaaten frei, im nationalen oder internationalen Recht Massnahmen zu treffen, die die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern gewährleisten oder die Steuerflucht verhindern. Soweit die Massnahme verhältnismässig ist und nur diesen Zielen dient, ist ein Eingriff in das Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot gerechtfertigt¹⁷⁴. Im Sinne der Erforderlichkeit muss nach hier vertretener Auffassung eine tatsächliche Gefährdung der Besteuerung, des Steuerbezugs oder die Gefahr der Steuerflucht bestehen.

3 Zusammenfassung

Mit dem Personenverkehrsabkommen (FZA) wird der EG-rechtliche freie Personenverkehr auf die Schweiz ausgedehnt. Massgebend ist der Acquis Communautaire per Vertragsschluss, d. h. per 21. Juni 1999, womit die Schweiz auch den entsprechenden Bestand der EuGH-Rechtsprechung übernimmt.

164 OBERSON, 2004, 214, Ziff. 686 und 215 sowie Ziff. 688 f.

165 OBERSON, 2004, 212, Ziff. 682.

166 OBERSON, 2004, 214 f., Ziff. 687.

167 MÖHR, 2002, 95: «Bei unterschiedlichen Wohnsitzen liegen keine „vergleichbaren Verhältnisse“ vor, was in Anwendung von Art. 21 Abs. 2 des Abkommens über den Personenverkehr eine unterschiedliche steuerliche Behandlung grundsätzlich rechtfertigt.»

168 MÖHR, 2002, 157 ff.

169 MÖHR, 2002, 161.

170 KOLB, 2004, 27.

171 KOLB, 2004, 30.

172 KOLB, 2004, 30.

173 KOLB, 2004, 31.

174 A. A. MÖHR, 2002, 97.

Als Staatsvertrag geht das Abkommen dem Landesrecht vor. Dessen Auslegung hat nach den Grundsätzen des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WVK) zu erfolgen, wobei für die Auslegung der gemeinschaftsrechtlichen Begriffe des Abkommens die EuGH-Rechtsprechung massgebend ist. Der Botschaft des Bundesrates zur Genehmigung der Sektoriellen Verträge kommt – wie generell bei Staatsverträgen – nicht die Bedeutung von Materialien zu, wie dies etwa bei der Auslegung von Landesrecht der Fall ist.

Der freie Personenverkehr umfasst das Gebot der Inländerbehandlung bzw. das Verbot der direkten und indirekten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit sowie ein Beschränkungsverbot. Das Verbot der indirekten Diskriminierung wurde vom EuGH dahingehend interpretiert, dass eine Ungleichbehandlung von beschränkt gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen unzulässig ist, soweit sich diese in vergleichbaren Verhältnissen befinden. Art. 21 FZA präzisiert die steuerlichen Auswirkungen dahingehend, dass gemäss Abs. 1 der DBA-rechtliche Begriff des Grenzgängers vom FZA nicht ausgedehnt wird. Sodann erlaubt Abs. 2 die Quellenbesteuerung, anstelle der ordentlichen Veranlagung, bei Nicht-Ansässigen, welche nicht den überwiegenden Anteil ihrer Einkünfte im Quellenstaat erzielen. Schliesslich erlaubt Abs. 3, dass verhältnismässige Massnahmen zur Sicherung des Steuerbezugs ergriffen werden.

Literatur

- BRECHMANN WINFRIED, Art. 39 EG-Vertrag, in: Calliess Christian/Ruffert Matthias (Hrsg.), Kommentar zum EU-Vertrag und zum EG-Vertrag, 2. A., Neuwied/Kriftel 2002, 704 ff.
- BREITENMOSER STEPHAN/ISLER MICHAEL, Der Rechtsschutz gemäss Personenfreizügigkeitsabkommen vom 21. Juni 1999 im Bereich der sozialen Sicherheit, in: René Schaffhauser/Christian Schürer (Hrsg.), Die Durchführung des Abkommens EU/CH über die Personenfreizügigkeit (Teil Soziale Sicherheit), St. Gallen 2001, 197 ff.
- CORDEWENER AXEL, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002
- EPINEY ASTRID/MEIER ANNEKATHRIN/MOSTERS ROBERT, Europarecht II, Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages, Bern 2004
- FILLIEZ FABRICE, Application des accords sectoriels par les juridictions suisses: quelques repères, in: Daniel Felder/Christine Kaddous (Hrsg.), Bilaterale Abkommen Schweiz-EU (Erste Analysen), Basel 2001, 183 ff.
- GASSER PETER, Grundsätzliche Charakteristika des Abkommens über die Freizügigkeit der Personen, inklusive Arbeitslosenversicherung, in: Daniel Felder/Christine Kaddous (Hrsg.), Bilaterale Abkommen, Schweiz-EU (Erste Analysen), Basel 2001, 269 ff.
- GROSSEN DIETER W./DE PALÉZIEUX CLAIRE, Abkommen über die Freizügigkeit, in: Daniel Thürer/Rolf H. Weber/Roger Zäch (Hrsg.), Bilaterale Verträge Schweiz-EG, Zürich 2002, 87 ff.
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 5. A., Zürich 2001
- HAILBRONNER KAY, Freizügigkeitsrecht nach EU-Recht und dem bilateralen Abkommen mit der Schweiz über die Freizügigkeit von Personen, EUZ 2003, 48 ff.
- HAKENBERG WALTRAUD, Art. 49/50 EGV, in: Carl Otto Lenz/Klaus-Dieter Borchardt, EU- und EG-Vertrag, Kommentar zu dem Vertrag über die Europäische Union und zu dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, jeweils in der durch den Vertrag von Nizza geänderten Fassung, 3. A., Basel 2003, 649 ff.
- HINNY PASCAL, Die bilateralen Verträge und ihre Auswirkungen auf unser Steuerrecht; Sind Pauschalbesteuerung und Quellensteuer weiterhin zulässig?, ST 2000, 1147 ff.
- Impact on Swiss Tax Law of the Non-Discrimination Requirement in the EC-Swiss Bilateral Agreements, ET 2001, 423 ff.
- HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern 1993, 47 ff.
- JAAG TOBIAS, Institutionen und Verfahren, in: Daniel Thürer/Rolf H. Weber/Roger Zäch (Hrsg.), Bilaterale Verträge Schweiz-EG, Zürich 2002, 39 ff.
- KAHIL-WOLFF BETTINA/MOSTERS ROBERT, Das Abkommen über die Freizügigkeit EG-Schweiz, EuZW 2001, 5 ff.
- Struktur und Anwendung des Freizügigkeitsabkommens Schweiz/EG, in: René Schaffhauser/Christian Schürer (Hrsg.), Die Durchführung des Abkommens EU/CH über die Personenfreizügigkeit (Teil Soziale Sicherheit), St. Gallen 2001, 9 ff. (zit.: Struktur)
- KOLB ANDREAS, Bilaterale Verträge I – Personenfreizügigkeit/Grenzgängerbesteuerung, FStR 2004, 22 ff.

- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Basel (Loseblattwerk)
- LOCHER PETER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Landesbericht Schweiz, in: Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. LXXVIIIa, 1993, 573 ff.
- Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2. A., Bern 2000
- MARITZ DANIEL, Der Dienstleistungsverkehr im Abkommen über die Freizügigkeit der Personen, in: Daniel Felder/Christine Kaddous (Hrsg.), Bilaterale Abkommen, Schweiz-EU (Erste Analysen), Basel 2001, 331 ff.
- MÖHR MARCO, Die Bedeutung der Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St.Gallen 2002
- OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 2. A., Bern 2004
- RIVIER JEAN-MARC, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, ASA 71 (2002/03) 97 ff.
- L'Interprétation des Conventions de Double Imposition, RDAF 2000, 113 ff.
- RUST ALEXANDER, Art. 24, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 4. A., München 2003, 1795 ff.
- SCHUEER ALEXANDER, Art. 39–41 EGV und Art. 43–48 EGV, in: Carl Otto Lenz/Klaus-Dieter Borchardt, EU- und EG-Vertrag, Kommentar zu dem Vertrag über die Europäische Union und zu dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, jeweils in der durch den Vertrag von Nizza geänderten Fassung, 3. A., Basel 2003, 536 ff. und 611 ff.
- TERRA BEN/WATTEL PETER, European Tax Law, 3. A., London/Boston/The Hague 2001
- THÖMMES OTMAR, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache Wielockx – Abschied vom Rechtfertigungsgrund der «steuerlichen Kohärenz»? , IWB Nr. 1 vom 10. Januar 1996, 41 ff.
- THÜRER DANIEL/HILLEMANN CAROLIN, Allgemeine Prinzipien, in: Daniel Thürer/Rolf H. Weber/Roger Zäch (Hrsg.), Bilaterale Verträge Schweiz-EG, Zürich 2002, 17 ff.
- VOGEL KLAUS, Einleitung, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 4. A., München 2003, 105 ff.
- WALDBURGER ROBERT, Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. St.Gallen 1990
- Rechtsprechung im Jahr 2001 (1. Teil), FStR 2002, 138 ff.
- WÖLKER ULRICH/GRILL GERHARD, Artikel 39 bis 41 EGV, in: Hans von der Groeben/Jürgen Schwarze, Kommentar zum Vertrag zur Europäischen Union und zum Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 6. A., Baden-Baden 2003, 1275 ff.
- ZÄCH ROGER, Gesamtüberblick, in: Abkommen über die Freizügigkeit, in: Daniel Thürer/Rolf H. Weber/Roger Zäch (Hrsg.), Bilaterale Verträge Schweiz-EG, Zürich 2002, 3 ff.

Weitere Dokumente

Abkommen zur Änderung des Übereinkommens zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation vom 21. Juni 2001, BBl 2001, 5028 ff.

Arbeitsgruppe der Konferenz staatlicher Steuerbeamter, Vertraulicher Bericht betreffend die bilateralen Verhandlungen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union (EU) über den freien Personenverkehr, Quellensteuer von EU-Bürgern, Bern, Juli 1998 (zit.: Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998)

Botschaft zur Genehmigung der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG, vom 23. Juni 1999, BBl 1999, 6128 ff. (zit.: Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, mit jeweils den Seitenzahlen des Separatdruckes 99.028).

Erläuternder Bericht zur bundesrätlichen Verordnung zur schrittweisen Einführung des freien Personenverkehrs zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft sowie ihren Mitgliedstaaten, Mai 2001 (zit.: Erläuternder Bericht, 2001)

Kreisschreiben des Bundesamtes für Justiz vom 25. Juli 2003 betreffend die Anforderung an die Nationalität und den Wohnsitz im Gesellschaftsrecht (zit.: Kreisschreiben 2003)

Verordnung vom 22. Mai 2002 über die schrittweise Einführung des freien Personenverkehrs zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft und deren Mitgliedstaaten sowie unter den Mitgliedstaaten der Europäischen Freihandelsassoziation (Verordnung über die Einführung des freien Personenverkehrs [VEP], SR 142.203)

Weisungen und Erläuterungen über die schrittweise Einführung des freien Personenverkehrs zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten sowie den EFTA-Mitgliedstaaten Norwegen, Island und dem Fürstentum Liechtenstein (Weisungen VEP); zur Zeit unter www.imes.admin.ch/personenverkehr/weisung/weisung_vep_d.pdf abrufbar

EuGH-Entscheide

ASSCHER, vom 27. Juni 1996, C-107/94

AVOIR FISCAL, vom 28. Januar 1986, C-270/83

BIEHL, vom 8. Mai 1990, C-175/88

BOSMAN, vom 15. Dezember 1995, C-415/93

COMMERZBANK, vom 13. Juli 1993, C-330/91

DAILY MAIL, vom 27. September 1988, C-81/87

DE GROOT, vom 12. Dezember 2002, C-385/00

EUROWINGS, vom 26. Oktober 1999, C-294/97

FACTORTAME, vom 19. Juni 1990, C-213/89

GEBHARD, vom 30. November 1995, C-55/94

GERRITSE, vom 12. Juni 2003, C-234/01

GILLY, vom 12. Mai 1998, C-336/96

GSCHWIND, vom 14. September 1999, C-391/97

ICI, vom 16. Juli 1998, C-264/96

SCHUMACKER, vom 14. Dezember 1995, C-279/93

VERKOOIJEN, vom 6. Juni 2000, C-35/98

WIELOCKX, vom 11. August 1995, C-80/94