

Tendenzen der (Grundfreiheiten-)Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet des Steuerrechts – Auswirkungen auf die Schweiz

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny



*Prof. Dr. iur. Pascal Hinny,
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte, Ordinarius für
Steuerrecht, Universität
Freiburg i.Ü., Partner Lenz &
Staehein, Zürich.
pascal.hinny@lenzstaehelin.com*

Inhalt*

1	Thema und Abgrenzung	4	Einzelfragen
2	Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung aus einer Makro-Perspektive	4.1	Gleichbehandlung beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger im Quellenstaat
2.1	Grosse Zahl von Grundrechtsentscheiden	4.2	Gleichbehandlung ausländischer und inländischer Beteiligungen und Betriebsstätten im Ansässigkeitsstaat
2.2	Case Law		
2.3	Lange und unsichere Verfahren als Belastung für Steuerpflichtige und Staatshaushalte	5	Relevanz der EuGH-Entscheide für die Schweiz
2.4	Stärkere Zurückhaltung des EuGH	5.1	Bilaterale Verträge II
2.5	Zurückhaltende Umsetzung der EuGH-Entscheide in den EU-Mitgliedstaaten	5.2	Bilaterale Verträge I
2.6	Zwischenfazit	5.2.1	Personenverkehrsabkommen
		5.2.2	EU-Luftverkehrsabkommen
3	Tendenzen bei einzelnen Grundsatzfragen	6	Zusammenfassung: Tendenzen der EuGH-Rechtsprechung
3.1	Einführung: Harmonisierung der direkten Steuern		Literatur
3.2	Entwicklung bei den Rechtfertigungsgründen		Rechtsquellen
3.3	Abgrenzung der Grundfreiheiten		Materialien
3.4	Verhältnis zu Drittstaaten		Praxisanweisungen
3.5	Zeitliche Wirkung von EuGH-Entscheiden		EuGH-Entscheide
3.6	Grundfreiheiten und DBA-Regelungen		

* Überarbeitete und erweiterte Fassung des Eröffnungsreferats des diesjährigen D-A-CH Steuer-Kongresses in Wien am 13.3.2009.

Die EuGH-Rechtsprechung hat, trotz fehlender expliziter gesetzlicher Grundlage, in den vergangenen rd. 20 Jahren ein dichtes Netz von direktsteuerlichem case law geschaffen. In den letzten Jahren ist jedoch erkennbar, dass die ausgedehnte, diskriminierungsfeindliche Rechtsprechung, wohl auf Druck der Mitgliedstaaten, eine spürbare Relativierung erfährt. Insbes. bleibt einerseits der von zwischenstaatlichen DBA geregelte Bereich ausserhalb der Grundrechtsvereinbarkeitsprüfung, andererseits wird gegenüber Drittstaaten – wie etwa der Schweiz – die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit eingeschränkt.

1 Thema und Abgrenzung

Diese Untersuchung ist beschränkt auf die EuGH-Grundfreiheiten-Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern. Ausgeschlossen sind damit insbes. die Bereiche der Mehrwertsteuer und der Zölle. Innerhalb der direkten Steuern geht es um die Rechtsprechung zu den EG-vertraglichen Grundfreiheiten, womit insbes. die Rechtsprechung zu den EG-Richtlinien und zum im Steuerrecht ebenfalls bedeutenden Bereich des Beihilfeverbots (EGV 87) ausgeschlossen bleiben. In diesem Bereich ist die Schweiz, via das Freihandelsabkommen, von der EuGH-Rechtsprechung ebenfalls – ungewollt – betroffen, was die Kritik der EU-Kommission an gewissen Schweizer Steuerpraktiken zeigt.

Die vorliegende Analyse aus der Aussenperspektive des Drittstaats Schweiz ermöglicht einerseits einen weitgehend unbelasteten Umgang mit der Materie, weil die Schweiz nur indirekt von dieser Entwicklung betroffen ist; andererseits führt der nicht tägliche Umgang mit diesem Rechtsgebiet naturgemäss zu einem gewissen Verlust an Detailkenntnissen. Für allfällige Unschärfen in der Darstellung wird daher um Nachsicht gebeten. Zu Folge der Bilateralen I und II ist die Schweiz allerdings ein spezieller Drittstaat, wie im 5. Abschn. gezeigt wird.

2 Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung aus einer Makro-Perspektive

2.1 Grosse Zahl von Grundrechtsentscheiden

Eine vereinfachte Zählung¹ der EuGH-Rechtsprechung zum Steuerrecht (ausgenommen sind hier beihilferechtliche Entscheide) zeigt, dass bis heute der grösste Anteil mit ca. 250 Entscheiden auf den Bereich der Mehrwertsteuer entfällt. Das übrige (v. a. direkt-) steuerliche Richtlinienrecht (Amtshilfe-, Mutter-Tochter- und Fusionsrichtlinie) schlägt lediglich mit ca. 15 Entscheiden zu Buch, während ca. 31 Entscheide auf den Bereich der Kapitalverkehrssteuern entfallen. Gut 150 Entscheide befassen sich im Steuerrecht mit dem Bereich der Grundfreiheiten, wobei dort insbes. die Niederlassungsfreiheit und der freie Kapitalverkehr im Vordergrund stehen.

Bei diesen Entscheidzahlen fällt auf, dass die Anzahl der vom EuGH zu beurteilenden Fälle in den vergangenen Jahren merklich angestiegen ist. Waren es in den Anfangsjahren der steuerlichen Diskriminierungsrechtsprechung (einer der ersten bedeutenden EuGHE, der *Avoir fiscal*-Entscheid, erging 1986) bis Mitte der 90er-Jahre maximal eine Handvoll Entscheide, so fielen 2006 ca. 15, 2007 ca. 25 und 2008 ca. 10 direktsteuerrechtliche Entscheide zu den Grundfreiheiten an.

Als klare Tendenz kann festgestellt werden, dass sich trotz fehlender Harmonisierung der direkten Steuern im EGV eine verhältnismässig grosse und wachsende Zahl von Entscheiden mit diesem formell nicht harmonisierten Bereich befasst. Eher von untergeordneter Bedeutung ist demgegenüber in der Rechtsprechung des EuGH das direktsteuerliche Richtlinienrecht, welches sich vorab mit der Konzernbesteuerung befasst.

2.2 Case Law

Aus einer Makro-Perspektive ist ebenfalls festzustellen, dass mit der EuGH-Rechtsprechung – und mit der Auseinandersetzung mit dieser Rechtsprechung – gewissermassen ein case law Einzug in die kontinentaleuropäische civil-law-Rechtspraxis hält. Die Europarechtsspezialisten tun sich dabei durch eine besondere Kenntnis der einschlägigen Entscheide und deren Abgrenzung hervor. In unzähligen wissenschaftlichen Diskursen wird dabei versucht, aus den Entscheiden eine allgemeingültige Regel oder vielleicht nur Tendenz abzuleiten. Ziel ist

¹ Die Zahlen sind bloss als ungefähre Angabe zu verstehen, da sich einzelne Entscheide nicht selten auf mehrere Grundfreiheiten abstützen und damit Mehrfachzählungen möglich sind.

es meist, Massstäbe für die europarechtskonforme Ausgestaltung des nationalen Rechts der EG-Mitgliedstaaten zu entwickeln. Oft wird auch versucht, den Ausgang künftiger Entscheide – vor oder nach Stellungnahme durch den Generalanwalt – vorherzusagen. Aussenstehenden geht die erforderliche Kenntnis dieser Entscheide ab, und sie sind deshalb von dieser Diskussion weitgehend ausgeschlossen. Dieses case-law-Denken wird auch vom EuGH angewandt, indem in den Entscheiden auf eine Vielzahl früherer, vergleichbarer oder eben zu unterscheidender Entscheide hingewiesen wird.

Die Entwicklung dieses case law ist nachvollziehbar, indem, wie nachfolgend gezeigt wird, einerseits für den unter den Grundfreiheiten judizierten Bereich keine konkrete gesetzliche Grundlage im EG-Vertrag besteht und sich die ganze diesbezügliche Entwicklung entsprechend ausschliesslich auf frühere Entscheide abstützt. Andererseits bestehen, anders als im nationalen Recht, neben dieser dünnen Rechtsgrundlage auch keine weitergehenden verbindlichen Auslegungsmaterialien wie Botschaften an das Parlament oder Protokolle der parlamentarischen Diskussionen etc.

Bei dieser case-law-Entwicklung ist zu beachten, dass nur die wenigsten Europarechtsspezialisten aus dem common-law-Rechtskreis stammen und in der Anwendung von case law ausgebildet wurden. Soweit ersichtlich, wurde bislang diesem methodischen Aspekt bei der Auseinandersetzung mit der EuGH-Rechtsprechung nur wenig Beachtung geschenkt. Es fragt sich deshalb, ob die Europarechtsausbildung künftig diesem methodischen Bereich mehr Beachtung schenken sollte.

2.3 Lange und unsichere Verfahren als Belastung für Steuerpflichtige und Staatshaushalte

Gemäss EGV 234 haben nicht-letztinstanzliche Gerichte das Recht und letztinstanzliche Gerichte die Pflicht, den EuGH für Auslegungsfragen des Gemeinschaftsrechts beizuziehen. Ein letztinstanzliches nationales Gericht ist von dieser Pflicht nur befreit, wenn nach seiner Meinung eine der folgenden Voraussetzungen gegeben ist:

- Eine Vorabentscheidung des EuGH ist nicht entscheidungserheblich.
- Die EG-rechtliche Frage ist in einem anderen Fall schon beantwortet worden.
- Die richtige Interpretation des EG-Rechts unterliegt keinem vernünftigen Zweifel (Theorie des *acte claire*).²

2 Vgl. zur Vorlagepflicht etwa den EuGH C.I.L.F.I.T./Ministero della sanità. Weitere Hinweise bei THOMAS OPPERMANN, *Eurorecht*, 237.

Dabei ist zu beachten, dass durch die Aussetzung der nationalen Gerichtsentscheide, solange ein Fall beim EuGH anhängig ist, mit einer Verlängerung des Verfahrens um ca. 2 - 3 Jahre zu rechnen ist. Nach Vorliegen des EuGH-Entscheids nimmt das nationale Gericht den Fall wieder auf und fällt dann sein Urteil.

Das ohnehin schon langwierige Prozessieren durch verschiedene nationale Instanzen wird damit massiv verlängert. Dies führt nicht nur zu stark erhöhten Verfahrenskosten, sondern auch zu erhöhter Rechtsunsicherheit in einer immer schnelllebigeren Zeit. Der vielfach nicht vorhersehbare Verfahrensausgang ist dabei nicht nur für die Steuerpflichtigen eine Belastung, sondern in vielen Fällen auch für die nationalen Haushalte, indem die Entscheide oft nicht nur den spezifischen Einzelfall betreffen, sondern eine wesentlich breitere Wirkung auf viele Steuerpflichtige haben.³

2.4 Stärkere Zurückhaltung des EuGH

Was den Entscheidungsausgang anbetrifft, so geht nach wie vor eine überwiegende Zahl der Entscheide (in den Jahren 2007 und 2008 ca. 2/3) zu Lasten der Mitgliedstaaten (und zu Gunsten des Steuerpflichtigen) aus, indem als diskriminierend eingeklagte Bestimmungen als unvereinbar mit den EG-Grundfreiheiten beurteilt werden. In den Jahren 1999 und 2000 waren es noch ca. 95 % der Entscheide, die zu Lasten der Mitgliedstaaten ausgingen. Seit den Jahren 2004 und 2005 ist hier eine spürbare Änderung der Rechtsprechung erkennbar, und wesentlich weniger Entscheide werden nun zu Lasten der Mitgliedstaaten entschieden. Es ist zu vermuten, dass die mit dem unerwartet starken Einfluss des EuGH auf das nationale Steuerrecht unzufriedenen Mitgliedstaaten erheblichen Druck auf den EuGH ausgeübt haben und ausüben und insbes. auch bei der Neubesetzung von Richterpositionen darauf achten, dass es ihnen nicht weiterhin wie dem berühmten Zauberlehrling von Goethe geht. Die «neue» Zurückhaltung des EuGH zeigt sich v. a. in den von DBA abgedeckten Bereichen, im Bereich der Rechtfertigungsgründe und im Bereich der Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten. Auf diese Punkte wird nachfolgend näher eingegangen.

3 Vgl. dazu etwa die Befürchtungen des deutschen BMF in der Pressemitteilung Nr. 22 vom 6.3.2007: EuGH lehnt in der Rechtssache Meilicke zeitliche Beschränkung der Urteilswirkung ab – Bundesregierung erwartet hohe Steuerausfälle, http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_53836/DE/Presse/Pressemitteilungen/Pressemitteilungen_28alt_29/2007/03/20070603__PM022.html?__nnn=true.

2.5 Zurückhaltende Umsetzung der EuGH-Entscheide in den EU-Mitgliedstaaten

Was schliesslich die Umsetzung der Entscheide in den Mitgliedstaaten anbetrifft, so erfolgt diese vielfach nur sehr minimalistisch: Zum einen wird nach einem (für die Mitgliedstaaten) negativen Entscheid dieser Entscheid nicht sofort breit umgesetzt, sondern vielfach darauf gewartet, dass der nationale Gesetzgeber eine Änderung der entsprechenden Norm vornimmt. Sodann erfolgt die Korrektur meist nur im engsten Rahmen des gefällten Entscheids, ohne dass die Erwägungen des EuGH in einem allgemeineren Kontext beurteilt und umgesetzt würden. Zu erkennen ist ausserdem die Tendenz, dass Entscheide nur umgesetzt werden, soweit sie aus eigenen Ausgangsverfahren, d. h. Ausgangsverfahren aus dem eigenen Staat, stammen. Schliesslich erhalten die Steuerpflichtigen nicht selten Steine statt Brot, indem bei der Anpassung der vom EuGH bemängelten Norm die günstigere Norm aufgehoben und für alle Steuerpflichtigen die ungünstigere Norm angewandt wird. Dies war etwa in Deutschland anlässlich des EuGHE Lankhorst-Horhorst der Fall, wo die bisher im innerstaatlichen Verhältnis anwendbare (günstigere) Norm durch die ungünstigere Norm ersetzt wurde. In ähnlicher Weise führte die niederländische Regierung anlässlich des für sie negativen Ausgangs des EuGHE Bosal andere Restriktionen hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Zinsen ein, um die negativen Haushaltsauswirkungen des Entscheids zu kompensieren.

2.6 Zwischenfazit

Als Zwischenfazit kann damit aus einer Makroperspektive gefolgert werden, dass sich die vom EuGH im Bereich der direkten Steuern neu verlangsamte vorangetriebene Integration vor allem als punktueller und negativer Prozess der Beseitigung von Markthindernissen erweist. Die Mitgliedstaaten scheinen diese Integration nach wie vor nur widerwillig mitzutragen. Oft wird die EuGH-Rechtsprechung als unwillkommene Einmischung in die staatliche Souveränität empfunden.

3 Tendenzen bei einzelnen Grundsatzen

3.1 Einführung: Harmonisierung der direkten Steuern

Anders als bei den indirekten Steuern ist der Bereich der direkten Steuern in der EU nur sehr marginal harmonisiert. Einzig ein kleiner Teil der internationalen Konzernbesteuerung ist harmonisiert. Zu erwähnen sind die Fusionsrichtlinie, die Mutter-Tochter-Richtlinie, die Schieds-

konvention, die Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie und – als soft law – der Verhaltenskodex (Code of Conduct). Daneben sind insbes. die Zinsenrichtlinie, die sich als Massnahme der Steuerfluchtbekämpfung mit der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender an natürliche Personen zahlbarer Zinsen befasst, und die Amtshilferichtlinie zu erwähnen. Dieser geringe Harmonisierungsgrad bei den direkten Steuern hat seinen Grund in der fehlenden Rechtsgrundlage im EGV und dem Erfordernis der Einstimmigkeit aller EU-Staaten in diesem Bereich.

Dass auch die direkten Steuern das Funktionieren des gemeinsamen Markts behindern können, ist an sich unbestritten; erwähnt seien etwa die internationale Doppelbesteuerung wegen unterschiedlicher Qualifikationen oder wegen Systemunterschieden, die steuerliche Diskriminierung von beschränkt Steuerpflichtigen, die Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regime), die steuerlichen Privilegien für bestimmte Aktivitäten oder Personen, die Einschränkung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, das generell unterschiedliche Steuerniveau, Wegzugssteuern etc. Dies haben auch verschiedene Studien (u. a. Neumark-, Van den Tempel-, Ruding- und Monti-Berichte) gezeigt. Die meisten der von der Kommission vorgeschlagenen Massnahmen sind aber jeweils am Einstimmigkeitserfordernis gescheitert oder wurden erst nach sehr langer Zeit umgesetzt.

Dieses Manko hat der EuGH in gewissem Mass kompensiert: Die nationalen Steuerregeln der direkten Steuern fallen nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zwar grundsätzlich in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Diese müssen aber ihre Befugnisse, vorbehaltlich einer genügenden Rechtfertigung, unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts, insbes. der Freiheitsrechte, ausüben.⁴ Dies gilt nicht nur im originär innerstaatlichen Bereich, sondern auch im Bereich der Richtlinienermächtigungen.⁵ Entsprechend der erwähnten Erkenntnis, dass auch direkte Steuern das Funktionieren des Binnenmarkts beeinträchtigen können, hat der EuGH in Anwendung der 4 Grundfreiheiten in den letzten rd. 20 Jahren eine Vielzahl nationaler Steuerregelungen als unzulässig beurteilt. Ermöglicht hat diese Entwicklung v. a. das erwähnte Vorabentscheidungsverfahren gemäss EGV 234, welches für eine einheitliche und wirksame Anwendung des Gemeinschaftsrechts sorgen soll: Seit den legendären EuGHE Avoir fiscal (1986) zum Diskriminierungsverbot und Daily Mail and General Trust (1988) zum Beschrän-

4 Vgl. etwa EuGHE Schumacker, Ziff. 21; Wielockx, Ziff. 16; Royal Bank of Scotland, Ziff. 19; ICI, Ziff. 19; Eurowings, Ziff. 32; Baars, Ziff. 17; Verkooijen, Ziff. 32; AMID, Ziff. 19; Metallgesellschaft und Hoechst, Ziff. 37.

5 EuGHE Keller Holding.

kungsverbot sind bis heute im Bereich der direkten Steuern und Abgaben gut 150 Entscheide ergangen. In den meisten Fällen wurde dabei die vom EuGH untersuchte steuerliche Regelung als gemeinschaftswidrig beurteilt.

Als Fazit dieser Entwicklung kann festgehalten werden, dass heute auch im Bereich der direkten Steuern innerhalb der EU ein umfassendes Verbot der Diskriminierung grenzüberschreitender wirtschaftlicher Tätigkeit besteht. In technischer Hinsicht kann dieses umfassende Diskriminierungsverbot in ein Diskriminierungsverbot aufgrund der Staatsangehörigkeit (direkte oder indirekte Diskriminierung) und in ein Beschränkungsverbot unterteilt werden. Während das Diskriminierungsverbot i.e.S. eine Benachteiligung auf Grund der ausländischen Staatsangehörigkeit einer natürlichen Person oder der ausländischen Ansässigkeit eines Unternehmens betrifft, geht es beim Beschränkungsverbot um ein allgemeines Verbot der Behinderung des freien Marktzugangs, unabhängig von einer bestimmten Staatsangehörigkeit (oder einer bestimmten Ansässigkeit). Dabei darf eine grenzüberschreitende Tätigkeit gegenüber einer rein nationalen Tätigkeit nicht ungünstiger behandelt werden.

Während das Diskriminierungsverbot i.e.S. im Steuerrecht soweit ersichtlich im EuGHE *Avoir fiscal* bereits im Jahre 1986 erkannt wurde, ist das hier erwähnte Beschränkungsverbot im Steuerrecht erst im Jahr 1989 (EuGHE *ICI*) beziehungsweise für natürliche Personen erst mit dem EuGHE *De Groot* im Jahr 2002 explizit anerkannt worden.

In der heutigen Literatur wird eine solche Unterscheidung vielfach nicht (mehr) vorgenommen. Die Unterscheidung ist jedoch in zweierlei Hinsicht relevant. Zum einen kann eine direkte Diskriminierung auf Grund der Staatsangehörigkeit (direktes Anknüpfen einer Ungleichbehandlung an die Staatsangehörigkeit) gemäss EGV 46 nur mit dem eng ausgelegten und verhältnismässig angewandten *ordre public*-Vorbehalt (öffentliche Ordnung, Sicherheit und Gesundheit) gerechtfertigt werden. Solche Gründe können bei steuerlichen Massnahmen praktisch nie angeführt werden. Eine indirekte Diskriminierung und ein Verstoss gegen das Beschränkungsverbot können demgegenüber gemäss EuGH-Rechtsprechung auch mit sog. zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, soweit diese verhältnismässig angewendet werden, gerechtfertigt werden (s. dazu im Einzelnen im nächsten Abschnitt). Für die Schweiz ist die Unterscheidung ausserdem deshalb von Bedeutung, weil die Schweiz, beziehungsweise der ausländische EU-Staat, im Rahmen des Personenverkehrsabkommens lediglich den EuGH-Entscheidbestand per 21.6.1999 zu berücksichtigen hat (vgl. auch dazu nachfolgend).

3.2 Entwicklung bei den Rechtfertigungsgründen

Erkennt der EuGH in einem konkreten Fall eine unzulässige Diskriminierung oder Beschränkung, so wird anschliessend routinemässig das Vorliegen eines allfälligen Rechtfertigungsgrunds geprüft. In Frage kommen dabei, wie erwähnt, der *ordre public*-Vorbehalt oder, bei indirekter Diskriminierung und Beschränkung, sog. zwingende Gründe des Allgemeininteresses, soweit diese verhältnismässig angewandt werden. Während bis vor einigen Jahren eine Diskriminierung oder Beschränkung nur in sehr seltenen Fällen gerechtfertigt werden konnte, ist in den letzten Jahren eine klare Tendenz eines Wiederauflebens gewisser Rechtfertigungsgründe zu erkennen. Insbes. die Rechtfertigungsgründe der Wirksamkeit der Steueraufsicht, der Kohärenz der Steuerordnung, der Missbrauchsverhinderung, der Aufteilung der Steuerhoheit (Symmetrie) sowie der Territorialität haben in der jüngeren Rechtsprechung zu einer gewissen Aufweichung der harten Diskriminierungs-Rechtsprechung geführt.

Was den Rechtfertigungsgrund der *Wirksamkeit der Steueraufsicht* betrifft, so schränken innerhalb der EU die Amtshilferichtlinie und die Beitreibungsrichtlinie (letztere ermöglicht bzw. erleichtert die grenzüberschreitende Eintreibung von Forderungen) die Bedeutung dieses Rechtfertigungsgrunds stark ein. Gegenüber Drittstaaten gelten diese Richtlinien nicht. Gemäss neuerer Rechtsprechung kann daher eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gegenüber Drittstaaten mit dem Gebot der Wirksamkeit der Steueraufsicht gerechtfertigt werden.⁶ In der Literatur wird – in Anlehnung an die im erwähnten Entscheid gemachten Ausführungen – jedoch einschränkend argumentiert, dass dieser Rechtfertigungsgrund nicht zum Zug kommen solle, wenn im Ausland gar keine Sachverhaltsaufklärung notwendig ist, wenn ein DBA einen entsprechenden Informationsaustausch erlaubt oder wenn der Steuerpflichtige selbst den entsprechenden Nachweis erbringen kann oder muss.⁷ Im Verhältnis zur Schweiz ist erkennbar, dass mit diesem Rechtfertigungsgrund die Wirkung des Personenverkehrsabkommens erheblich relativiert wird. Anforderungen der EuGH-Rechtsprechung werden regelmässig aufgrund fehlender Anwendbarkeit der Amtshilferichtlinie (und mithin des dort geregelten, sehr weit gehenden Informationsaustauschs) im Verhältnis zur Schweiz nicht

⁶ EuGHE A.

⁷ WOLFGANG SCHÖN, Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaaten, 79.

umgesetzt, ohne dass die vorerwähnten einschränkenden Kriterien geprüft werden.⁸

Der Rechtfertigungsgrund der *Kohärenz der Steuerordnung* kam in der früheren Rechtsprechung einzig im EuGHE Bachmann im Jahr 1992 zur Geltung. In der Folge wurde er regelmässig geprüft, aber kaum je ernsthaft als Rechtfertigungsgrund in Erwägung gezogen. In der jüngeren Rechtsprechung erlebt dieser Rechtfertigungsgrund jedoch eine gewisse Renaissance. Ein kohärentes System liegt vor, wenn bei ein und demselben Steuerpflichtigen ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewährung eines Steuervorteils und dem Ausgleich durch eine steuerliche Belastung erfolgt und dies im Rahmen einer einzigen Besteuerung der Fall sein soll.⁹ In einem weiteren, aber wohl verwandten Kontext anerkennt der EuGH in den letzten Jahren weitere Rechtfertigungsgründe, wie die *Vermeidung der doppelten Verlustberücksichtigung*,¹⁰ die *Aufteilung der Steuerhoheit* (Symmetrie) und neu auch wieder die *Territorialität*.¹¹

Was sodann den konstant anerkannten Rechtfertigungsgrund der *Missbrauchsverhinderung* anbetrifft, so schliesst der EuGH eine pauschalisierte Missbrauchsvermutung, die Ausnützung von Steuergfällen und den Steuerausfall zulasten des Gemeinwesens als Rechtfertigung einer Diskriminierung aus. Klarer Gestaltungsmissbrauch wird vom EuGH aber nicht geschützt. Insbes. verlangt die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit die tatsächliche Ausübung derselben, indem eine echte Niederlassung und nicht bloss ein Briefkastendomizil errichtet wird.¹²

In konstanter Rechtsprechung anerkennt der EuGH folgende Rechtfertigungsgründe nicht: Rein ökonomische (staatliche) Interessen der Verhinderung von Steuerausfall,¹³ die mangelnde Harmonisierung eines bestimmten Rechtsgebiets,¹⁴ den Ausgleich mit einem anderen Vorteil¹⁵ (relativiert in CLT-UFA), insbes. die auf im Quellenstaat erzielte Einkünfte beschränkte Steuerpflicht,¹⁶ ein tieferes Steuerniveau im Herkunfts-

staat des benachteiligten Marktteilnehmers,¹⁷ eine nur geringfügige Beeinträchtigung¹⁸ oder die Möglichkeit des Beschreitens eines Billigkeitsverfahrens zur Behebung der diskriminierenden oder beschränkenden Wirkung, ohne dass dazu zwingend ein Entscheid gefällt wird.¹⁹ In der neueren Rechtsprechung hat jedoch der EuGH eine Kumulation mehrerer Rechtfertigungsgründe, welche einzeln eine Diskriminierung nicht zu rechtfertigen vermögen, als Rechtfertigung anerkannt.

3.3 Abgrenzung der Grundfreiheiten

Bis vor einigen Jahren ging der EuGH von der Gleichwertigkeit der 4 bzw. 5 Grundfreiheiten aus (Parallelität).²⁰ Wurde die Verletzung mindestens einer Grundfreiheit erkannt, so war eine Grundrechtsverletzung erstellt,²¹ und es war nur noch zu prüfen, ob die Verletzung allenfalls zu rechtfertigen war. Mithin spielte es etwa beim Halten einer ausländischen Beteiligung keine Rolle, ob durch eine diskriminierende staatliche Massnahme die Niederlassungs- oder die Kapitalverkehrsfreiheit verletzt wurde.

In der neueren Rechtsprechung ist der EuGH, insbes. vor dem Hintergrund der Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit, zur Exklusivität des Anwendungsbereichs einer Grundfreiheit übergegangen. Dabei wird geprüft, unter welche Grundfreiheit sowohl Norm als auch Sachverhalt primär fallen.²² Die Kapitalverkehrsfreiheit wird dabei gegenüber der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit subsidiär angewandt. Der EuGH hat in verschiedenen Entscheiden erkannt, dass bei einer Kontrollmehrheit oder zumindest bei einem sicheren Einfluss auf die Entscheidungsfindung der Beteiligung die Niederlassungsfreiheit und nicht die Kapitalverkehrsfreiheit zur Anwendung kommt.²³ Die Niederlassungsfreiheit kommt ausserdem zur Anwendung, wenn zwar eine bestimmte Beteiligungshöhe nicht erforderlich ist, aber die Regelung die Beziehung innerhalb der Unternehmensgruppe betrifft.²⁴ Die Niederlassungsfreiheit kommt überdies immer bei Betriebsstätte-Sachverhalten (Stahlwerk) und beim Erwerb von Todes wegen (Van Hilton, Barbier, Jäger) zur Anwendung. Demgegenüber ist die Kapitalverkehrsfreiheit bei der Vereinnahmung von (Anlage-)Einkünften einer gemeinnützigen Einrichtung anwendbar (Stauffer).

8 Vgl. dazu diverse BMF-Schreiben zur Umsetzung von EuGH-Entscheiden.

9 EuGHE Wannsee, REWE Zentralfinanz, Keller Holding, Test Claimants in The Thin Cap Group Litigation.

10 EuGHE Cadbury Schweppes, Lidl Belgium.

11 EuGHE Lidl Belgium, Wannsee, Cadbury Schweppes, Keller Holding. Zur Territorialität früher v. a. EuGHE Futura Participations and Singer.

12 EuGHE Cadbury Schweppes.

13 EuGHE Verkooijen, Ziff. 59, und ICI, Ziff. 28.

14 EuGHE Avoir fiscal, Ziff. 24.

15 EuGHE Avoir fiscal, Ziff. 21; Verkooijen, Ziff. 61 mit weiteren Verweisen.

16 EuGHE Biehl, Ziff. 15.

17 EuGHE Eurowings, Ziff. 43.

18 EuGHE Avoir fiscal, Ziff. 21.

19 EuGHE Biehl, Ziff. 18.

20 Vgl. etwa EuGHE Baars.

21 Vgl. etwa EuGHE X AB und Y AB, Barbier.

22 Vgl. etwa EuGHE Lasertec sowie Fidium Finanz.

23 EuGHE Thin Cap Litigation, Lasertec.

24 EuGHE Burda.

3.4 Verhältnis zu Drittstaaten

Als Einzige der 4 bzw. 5 Grundfreiheiten wirkt die Kapitalverkehrsfreiheit gemäss EGV 56(1) auch gegenüber Drittstaaten bzw. deren Angehörigen (Wirkung erga omnes). Dabei können sich sowohl Kapitalgeber als auch -nehmer auf diese Freiheit berufen.

Diese Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit wird in der Lehre vor allem aus 3 Gründen kritisiert:²⁵ Zum einen wird geltend gemacht, dass sich die Grundfreiheiten auf den Binnenmarkt beziehen und daher nur innerhalb dieses Marktes zur Anwendung gelangen sollen. Zum anderen wird argumentiert, dass die Wirkung der Grundfreiheiten parallel zur Harmonisierung des Gemeinschaftsrechts in den Richtlinien steht und hier für einen gewissen Interessenausgleich sorgt. Schliesslich wird gegen die Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit ins Feld geführt, dass diese Freiheit im umgekehrten Falle nicht gewährt werde (fehlende Reziprozität). Dieser Kritik ist jedoch entgegenzuhalten, dass im Vorfeld der Verhandlungen zum Vertrag von Nizza die Aufhebung bzw. Einschränkung der Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit diskutiert, schliesslich aber auf eine solche Beschränkung verzichtet wurde. Mithin wurde diesbezüglich die Entscheidung zu Gunsten der Drittstaatenwirkung mit vollem Wissen und Willen gefällt.

In seiner Rechtsprechung bejaht denn der EuGH auch die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten.²⁶ Die Drittstaatenwirkung wird jedoch wie folgt eingeschränkt: Zunächst muss eine Vergleichbarkeit mit der innergemeinschaftlichen Situation vorliegen.²⁷ Sodann anerkennt der EuGH zusätzliche Rechtfertigungsgründe (s. dazu auch oben). Dabei geht es insbes. um den Rechtfertigungsgrund der Wirksamkeit der Steueraufsicht.²⁸ Es wird argumentiert, dass die Nichtanwendbarkeit der Amtshilfe- und der Beitreibungsrichtlinie gegenüber Drittstaaten eine solche Aufsicht erschweren würde. Dieser Rechtfertigungsgrund kann jedoch, wie bereits erwähnt, nicht oder nur eingeschränkt geltend gemacht werden, wenn im Ausland keine Sachverhaltsaufklärung notwendig ist, ein DBA den entsprechenden Informationsaustausch erlaubt oder aber der Steuerpflichtige den entsprechenden Nachweis selbst erbringen kann oder muss. Ausserdem ist dem grandfathering gemäss EGV 57(1) Beachtung zu schenken, indem Direktinvestitionsregelungen, welche schon vor 1994 bestanden haben, nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit

verstossen.²⁹ Als wohl wirksamste Einschränkung der Drittstaatenwirkung (neben dem erwähnten zusätzlichen Rechtfertigungsgrund) muss aber die vom EuGH entwickelte Exklusivität der Anwendbarkeit bestimmter Grundfreiheiten gelten. Die in der jüngeren Rechtsprechung nur subsidiäre Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit (gegenüber der Niederlassungs- und der Dienstleistungsfreiheit) schliesst einen Teil der Sachverhalte vom Anwendungsbereich der grossen Kapitalverkehrsfreiheit aus.

3.5 Zeitliche Wirkung von EuGH-Entscheiden

Der EuGH beurteilt geltende nationale Normen hinsichtlich deren Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht. Indem bestehendes Recht auf seine Rechtmässigkeit hin untersucht wird, entfalten EuGH-Entscheide eine gewisse Rückwirkung. Gemäss ständiger Rechtsprechung des EuGH ist eine Beschränkung der Rückwirkung nur möglich, wenn ein Mitgliedstaat eine EG-rechtswidrige Norm in gutem Glauben erlassen oder aufrechterhalten hat, die Rückwirkung für den betreffenden Mitgliedstaat schwerwiegende Nachteile nach sich ziehen würde und ausserdem die Beschränkung der Rückwirkung im betreffenden Urteil explizit angeordnet wird.³⁰ Gegenwärtig wird etwa in Deutschland die Rückwirkung des 2007 gefällten EuGHE Meilicke diskutiert. Es ist dabei davon auszugehen, dass die EG-Rechtswidrigkeit der fehlenden Steueranrechnung bei der Vereinnahmung ausländischer Dividenden spätestens mit dem im Jahr 2000 gefällten EuGHE Verkooijen klar war. Weder im Entscheid Meilicke noch bereits im Entscheid Verkooijen wurde dabei die Beschränkung der Rückwirkung vom EuGH explizit angeordnet. Mithin ist theoretisch (bei rechtzeitigem Stellen von Korrekturanträgen) die Steueranrechnung für ausländische Dividenden ab dem 1.7.1990 (Ablauf der Umsetzungsfrist der Kapitalverkehrsrichtlinie) möglich.³¹ Eine solche Rückwirkung kann für das betreffende Gemeinwesen mit erheblichen Kosten verbunden sein (s. oben).

3.6 Grundfreiheiten und DBA-Regelungen

In der neueren Rechtsprechung übt der EuGH im von DBA geregelten Bereich sehr grosse Zurückhaltung. Gemäss neuerer, ständiger Rechtsprechung befinden sich Abschluss, Inhalt und Bindungswirkung von DBA ausserhalb des Gemeinschaftsrechts. Mit dieser bedeuten-

25 WOLFGANG SCHÖN, Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaaten, 71.

26 Vgl. etwa EuGHE A, van Hilten, Lasertec, Holböck.

27 EuGHE Test Claimants in FII Group Litigation, Ziff. 170.

28 Vgl. etwa EuGHE A im Verhältnis zur Schweiz.

29 Vgl. EuGHE Holböck.

30 EuGHE Bautiaa, Akos Nadasdi, Stardasfalti.

31 Vgl. OTMAR THÖMMES, Grenzüberschreitende Anrechnung von im EU-Ausland gezahlten Körperschaftsteuern und zeitliche Wirkung von Urteilen des EuGH – Urteil des EuGH vom 6.3.2007 in der Rechtssache C-292/04 (Meilicke), 31 ff.

den Selbstbeschränkung erlaubt der EuGH den treaty override (z. B. die im deutschen Aussensteuergesetz [AStG] in Art. 20 vorgesehenen switch-over- und subject-to-tax-Klauseln [Columbus Container Services]). Im bedeutenden EuGHE D erkannte er sodann, es bestehe keine Pflicht der Mitgliedstaaten, günstigere DBA-Bestimmungen mit anderen EU-Mitgliedstaaten anzuwenden (keine Meistbegünstigungspflicht). Weiter entschied er in den EuGHE Amurta und Lidl Belgium, dass eine DBA-Entlastung im anderen Staat eine Diskriminierung im ersten Staat u. U. heilen könne. In verschiedenen Entscheiden³² wurde festgehalten, dass eine Aufteilung der Besteuerungsrechte gemäss OECD-Musterabkommen nicht sachfremd sei. Demgegenüber beurteilte der EuGH im EuGHE Denkavit International eine 5%ige Quellensteuer im grenzüberschreitenden Verhältnis gegenüber dem Verzicht auf eine solche Quellensteuer im nationalen Verhältnis als diskriminierend. Diese Zurückhaltung im Bereich der DBA limitiert den Einfluss der EuGH-Rechtsprechung erheblich.

4 Einzelfragen

Um noch etwas weiter ins Detail der Rechtsprechung des EuGH zu gehen, wird nachfolgend in einer bis zu einem gewissen Grad willkürlichen Zusammenstellung das verhältnismässig dichte Netz wichtiger Grundaussagen des EuGH dargestellt. (Die verschiedenen Ge- und Verbote sind dabei nach Gleichbehandlungserfordernissen im Quellen- und Ansässigkeitsstaat gegliedert.)

Es ist bemerkenswert, wie aufgrund der recht allgemein gehaltenen Normen des EGV vom EuGH doch sehr konkrete Ge- und Verbote entwickelt wurden. Er hat damit in gewissem Umfang eine gesetzgeberische Funktion übernommen.

4.1 Gleichbehandlung beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger im Quellenstaat

In ständiger Rechtsprechung verlangt der EuGH die Gleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen im Quellenstaat. Dabei geht es einerseits um die Gleichbehandlung von Betriebsstätten gegenüber ansässigen Unternehmen und andererseits um die Gleichbehandlung von beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen (insbes. Grenzgängern, Künstlern und Sportlern, selbstständig Erwerbenden etc.) gegenüber ansässigen natürlichen Personen.

Angefangen mit dem EuGHE Avoir fiscal, wo die Gewährung des avoir fiscal auch bei Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen verlangt wurde, verlangte der EuGH die Anwendung einer gleichen Berechnungsgrundlage (EuGHE Schumacker, Gerritse etc.) und dabei insbes. die Abzugsfähigkeit unmittelbarer Gewinnungskosten. Mittelbare Gewinnungskosten sind demgegenüber gemäss dem EuGHE Centro Equestre³³ nicht zwingend zum Abzug zuzulassen.³⁴ Sodann wurde in den EuGHE Royal Bank of Scotland und CLT-UFA die Anwendung eines höheren Steuersatzes³⁵ (bzw. im EuGHE Wallentin die Nichtgewährung des Steuerfreibetrags) und im EuGHE Raffaele Talotta eine Mindestbesteuerung (Mindestbemessungsgrundlage) bei beschränkt Steuerpflichtigen als unzulässig beurteilt. Selbst ein Liquiditätsnachteil für beschränkt Steuerpflichtige zufolge eines früheren Zeitpunkts der Steuerzahlung wurde als Verstoß gegen die Grundfreiheiten beurteilt.³⁶ Die Gleichbehandlung wurde nicht nur in materieller, sondern auch in formeller Hinsicht verlangt. Dabei können gemäss ständiger Rechtsprechung auch höhere Anforderungen in formeller Hinsicht (Nachweisanforderungen, Anforderung zur Rückerstattung zu viel bezahlter Steuer statt Reduktion bei der Erhebung etc.) durchaus eine unzulässige Diskriminierung darstellen. Die Erhebung einer Quellensteuer statt Entrichtung aufgrund eines ordentlichen Veranlagungsverfahrens wurde aber in gewissen Fällen auch als verhältnismässige Einschränkung beurteilt.³⁷ Sodann verlangt der EuGH die Gleichbehandlung von ausländisch und inländisch beherrschten Unternehmen, so etwa hinsichtlich der Inanspruchnahme der englischen advance corporation tax (ACT) im Fall Test Claimants ACT Group Litigation³⁸ oder die Gleichbehandlung der Mittelaufnahme von einer in- oder ausländischen Muttergesellschaft im EuGHE Lankhorst-Horhorst.

4.2 Gleichbehandlung ausländischer und inländischer Beteiligungen und Betriebsstätten im Ansässigkeitsstaat

In verschiedenen Entscheiden wurde die Gleichbehandlung einer grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Tätigkeit mit einer rein nationalen Tätigkeit verlangt.

So ging es im Entscheid Baars unter der Niederlassungsfreiheit um die Unzulässigkeit der Beschränkung vermögenssteuerlicher Entlastungen auf (wesentliche) inländi-

33 EuGHE Centro Equestre de Leziria Grande Lda (CELG).

34 Vgl. auch EuGHE Scorpio.

35 Vgl. auch EuGHE Asscher.

36 EuGHE Commerzbank, Metallgesellschaft und Hoechst.

37 EuGHE Scorpio.

38 EuGHE Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation.

32 Z. B. EuGHE N.

sche Beteiligungen. In vergleichbarer Weise wurde – unter der Kapitalverkehrsfreiheit – im EuGHE Verkooijen die Rechtswidrigkeit der Beschränkung einer einkommenssteuerrechtlichen Entlastung auf Erträge aus inländischen Minderheitsbeteiligungen erkannt. Diese Entscheidpraxis wurde in den neueren Entscheiden Meilicke und Manninen bestätigt. Sodann wurde im Entscheid Ritter Coulais die (negative) progressionsmässige Berücksichtigung (gemäss DBA freigestellter) ausländischer Liegenschaftsverluste verlangt. Im EuGHE Bosal verlangte der EuGH eine gleiche Zinsabzugsfähigkeit, unabhängig davon, ob die Mittel dem Erwerb von in- oder ausländischen Beteiligungen dienen.³⁹ Im EuGHE Denkavit International verlangte das Gericht auch bei der Quellensteuer auf an die Muttergesellschaft bezahlten Dividenden eine Gleichbehandlung ins In- und Ausland bezahlter Dividenden. Im Entscheid Amid erachtete der EuGH die Verrechnung von abkommensrechtlich freigestellten ausländischen Gewinnen mit inländischen Verlusten als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. In Cadbury Schweppes liess der EuGH sodann eine Hinzurechnung von ausländischen Tochtergesellschaftsgewinnen bei der inländischen Muttergesellschaft unter der Niederlassungsfreiheit nur bei «wholly artificial arrangements that lack a valid business reason» zu. Im EuGHE Marks & Spencer verlangte der Gerichtshof, dass ausländische Betriebsstätteverluste im Ansässigkeitsstaat zu übernehmen seien, sofern diese im Betriebsstättenstaat nicht verrechenbar sind. Schliesslich entschied er, dass ausländische Betriebsstätteverluste nicht zu übernehmen seien, soweit ein DBA die Freistellung vorsieht.⁴⁰ Als vereinbar mit dem EG-Recht erachtete der EuGH jedoch das treaty overriding (d. h. das bewusste Unterlaufen von staatsvertraglichen Verpflichtungen durch den Gesetzgeber): Demnach ist der Wechsel vom vertraglich vorgesehenen Freistellungs- zu einem Anrechnungssystem für ausländische Betriebsstätteverluste (switch over) zulässig.⁴¹

5 Relevanz der EuGH-Entscheide für die Schweiz

Die Europäische Gemeinschaft und die Schweiz sind durch ein dichtes Netz von Verträgen verbunden. Im steuerlichen Bereich sind dies insbes. die DBA. Steuerliche Auswirkungen haben aber auch die beiden mit der EG abgeschlossenen Vertragspakete, die sog. Bilateralen I und Bilateralen II. Was die Relevanz von EuGH-Ent-

scheiden für die Schweiz anbetrifft, sind (neben der vorerwähnten Kapitalverkehrsfreiheit) v. a. die Bilateralen I von Bedeutung (s. dazu nachfolgend). Der Vollständigkeit halber sei zunächst in groben Zügen auch der steuerliche Gehalt der Bilateralen II dargestellt.

5.1 Bilaterale Verträge II

Am 26.10.2004 haben die EG und die Schweiz das Vertragspaket Bilaterale II⁴² unterzeichnet. Die Verträge sind am 1.7.2005 in Kraft getreten. In steuerlicher Hinsicht sind insbes. das Abkommen über die Ruhegehälter (EU-Ruhegehälterabkommen, Verzicht der Schweiz auf Besteuerung bestimmter Pensionen), das Schengener Assoziierungsabkommen (SAA, erweiterte Rechtshilfepflichtungen), das Abkommen über die Betrugsbekämpfung (EU-Betrugsabkommen, Amts- und Rechtshilfe im Bereich der indirekten Steuern, Subventionen und Delikte im öffentlichen Beschaffungswesen) sowie das Zinsbesteuerungsabkommen (ZBStA) relevant. Letzteres Abkommen enthält gleichwertige Regelungen, wie sie innerhalb der EU in der Zinsenrichtlinie festgelegt sind. Demnach erfolgt bei grenzüberschreitenden Zinszahlungen einer Schweizer Zahlstelle an eine natürliche, im EU-Raum ansässige Person entweder ein Steuerrückbehalt oder aber, auf Wunsch des Steuerpflichtigen, ein Informationsaustausch. ZBStA 15 sieht sodann vor, dass Quellensteuern auf konzerninternen Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren in Anlehnung an die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie eliminiert werden. ZBStA 10 sieht einen erweiterten Informationsaustausch vor.

5.2 Bilaterale Verträge I

Bei den Bilateralen I ist die Rechtsprechung des EuGH insbes. im Personen- und Luftverkehrsabkommen von Bedeutung, auch wenn die Abkommen keine Übernahme des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts vorsehen.

5.2.1 Personenverkehrsabkommen

Das Personenverkehrsabkommen (Freizügigkeitsabkommen, FZA) bezweckt die Verwirklichung des freien Personenverkehrs zwischen der Schweiz und der EU auf der Grundlage der in der EG geltenden Bestimmungen, vorab auf der Basis des EG-Rechtsbestands per Vertragsschluss am 21.6.1999. Das FZA umfasst grundsätzlich die Arbeitnehmerfreizügigkeit, die Niederlassungsfreiheit selbständig Erwerbender und die zeitlich begrenzte Dienstleistungsfreiheit (FZA 1). Diese Bewegungsrechte werden ergänzt durch das Recht auf Inländerbehandlung

39 EuG-Entscheide Bosal, Keller Holding.

40 EuGHE Lidl Belgium.

41 EuGHE Columbus Container Services.

42 S. Botschaft Bilaterale II.

(Recht auf gleiche Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, gleiche steuerliche und soziale Vergünstigungen, gleichen Unterricht an den Berufsschulen und Umschulungszentren, gleiche Gewerkschaftsrechte und gleiche Wohnung wie die Inländer) sowie gewisse Begleitrechte. Die Rechte stehen unter dem *ordre public*-Vorbehalt⁴³ und weiteren im FZA enthaltenen⁴⁴ und in der EuGH-Rechtsprechung entwickelten Vorbehalten.

Das Personenverkehrsabkommen verwirklicht die Freizügigkeit auf der Basis der in der EG geltenden Bestimmungen.⁴⁵ Zur Erreichung dieses Ziels sollen gemäss FZA 16(1) unter dem FZA gleichwertige Rechte wie in der EG Anwendung finden und gemäss FZA 16(2) die einschlägige EuGH-Rechtsprechung berücksichtigt werden.

FZA 16(2) Satz 1 lautet wie folgt: «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.»

Das FZA übernimmt in materieller Hinsicht mit den Einreise- und Aufenthaltsrechten sowie dem Grundsatz der Inländerbehandlung den primär- und sekundärrechtlichen Rechtsbestand des EG-rechtlichen freien Personenverkehrs. Diesbezüglich ist davon auszugehen, dass im FZA Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden und damit die entsprechende Rechtsprechung zu berücksichtigen ist. Damit ist für die Anwendung des FZA die Kenntnis der vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung einschlägigen Rechtsprechung notwendig und (insbes. vor dem Hintergrund der in diesem Artikel diskutierten Tendenz zu grösserer Zurückhaltung des EuGH) die Bedeutung späterer Rechtsprechung zu klären.

Was die Berücksichtigung späterer Judikatur anbetrifft, ist angesichts der Zielsetzung des Vertrags, die Freizügigkeit «auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen»,⁴⁶ und um ein ungewolltes Auseinanderdriften der Rechtsanwendung zu vermeiden, m. E. folgendermassen zu unterscheiden: Neuere Rechtsprechung ist für die Auslegung zu berücksichtigen, soweit die bisherige Rechtsprechung lediglich präzisiert und sie den Rahmen des Rechtsbestands per 21.6.1999 bzw. zwischenzeitlich formell einbezogener Rechtsprechung nicht sprengt. Dabei

ist im Auge zu behalten, dass der EuGH Praxisänderungen idR nicht deklariert. Bei einer (präzisierenden) Einengung der Freizügigkeit durch den EuGH ist davon auszugehen, dass diese auch unter dem FZA gilt. Wo allerdings der EuGH (die Freizügigkeit erweiternd) qualitativ neue Wege beschreitet und diese Entwicklung am 21.6.1999 aufgrund des damaligen Entscheidbestands nicht absehbar war, ist diese Rechtsprechung – ohne formellen Beschluss des Gemischten Ausschusses – nicht Gegenstand des Abkommens und an sich nicht zu berücksichtigen. Eine rechtsvergleichende Berücksichtigung ist dadurch aber nicht ausgeschlossen.

In der EU wurde bisher bewusst oder unbewusst der Einbezug der Schweiz in den freien Personenverkehr nicht oder nur am Rande zur Kenntnis genommen. Insbes. vom EuGH geforderte Anpassungen des nationalen Rechts werden in aller Regel nur gegenüber anderen EU-Mitgliedstaaten und gegenüber EWR-Staaten, nicht aber gegenüber der Schweiz, vorgenommen.⁴⁷ Dabei wird regelmässig auch die Nichtanwendbarkeit der Amtshilferichtlinie als Rechtfertigung für die Unbeachtlichkeit der Rechtsprechung vorgebracht. Die oben erwähnten Einschränkungen dieses Rechtfertigungsgrunds bleiben dabei unbeachtet. Die Schweiz hat es bisher verpasst, sich diesbezüglich bei den EU-Mitgliedstaaten Gehör zu verschaffen (z.B. im Gemischten Ausschuss), so dass diesbezüglich die EuGH-Rechtsprechung bisher nur sehr geringe Auswirkungen auf das Verhältnis EU-Schweiz hatte.

5.2.2 EU-Luftverkehrsabkommen

Das Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über den Luftverkehr (EU-Luftverkehrsabkommen) regelt, auf der Grundlage der Gegenseitigkeit, den Zugang von Unternehmen im Bereich der Luftfahrt zum liberalisierten europäischen Luftverkehrsmarkt.

In steuerlicher Hinsicht ist neben dem FZA v. a. auch dieses Abkommen von Bedeutung. Wie das FZA enthält das EU-Luftverkehrsabkommen Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote. Diese beziehen sich jedoch vorab auf Unternehmen, einschliesslich Kapitalgesellschaften. Darüber hinaus enthält das Abkommen ein Beihilfeverbot, wie es auch in EGV 87 enthalten ist.

Im Gegensatz zu den anderen sektoriellen Abkommen handelt es sich nicht nur materiell, wie dies im FZA

43 FZA Anhang I 5(1).

44 In steuerlicher Hinsicht insbes. in FZA 21.

45 Präambel FZA; Botschaft Bilaterale I, 6310 f. Dieses Ziel wird auch vom Bundesgericht (insbes. von der für das Steuerrecht zuständigen II. öffentlich-rechtlichen Abteilung) anerkannt: S. BGE 130 II 1 E 3.3.

46 Präambel FZA.

47 Vgl. anstelle vieler: BMF-Schreiben Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen aus EU/EWR-Staaten, gemäss welchem die Auswirkungen des unter der Dienstleistungsfreiheit ergangenen EuGHE Scorpio nur für die EU- und EWR-Staaten gelten und angepasst wurden.

hinsichtlich des freien Personenverkehrs der Fall ist, sondern auch formell um ein sog. Integrationsabkommen. Das bestehende relevante Gemeinschaftsrecht – also sozusagen der Europäische Himmel – wird auf die Schweiz ausgedehnt.⁴⁸ Sie übernimmt in der Substanz weitgehend die gleichen Bestimmungen wie im Falle eines EU-Beitritts, spricht: den diesbezüglichen *acquis communautaire*. Das Schweizer Recht wird im Anwendungsbereich des Abkommens faktisch verdrängt; es ist nur noch auf Schweizer Tatbestände ohne Aussenwirkung auf die EG anwendbar. Die Schweiz übernimmt damit alle Urteile und Entscheide des EuGH und der EU-Kommission zur Anwendung und Auslegung des übernommenen Gemeinschaftsrechts per Vertragsunterzeichnung, d. h. per 21.6.1999.⁴⁹

Die Folgen neuerer Entscheide werden auf Verlangen einer Vertragspartei vom Gemischten Ausschuss festgestellt.⁵⁰ Neuere EuGH- oder Kommissionsentscheide werden damit nicht automatisch Inhalt des Abkommens. Auch hier ist im Hinblick auf das in der Präambel definierte Ziel des Abkommens, die Vorschriften des Luftverkehrs innerhalb Europas einander anzugleichen, unterschiedliche Auslegungen zu vermeiden und eine möglichst einheitliche Auslegung der Bestimmungen dieses Abkommens und der entsprechenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts, die inhaltlich in das Abkommen aufgenommen wurden, zu erzielen, mit einer Berücksichtigung auch neuerer EuGH-Urteile zu rechnen.

6 Zusammenfassung: Tendenzen der EuGH-Rechtsprechung

Der EuGH hat in einer grossen und wachsenden Zahl von Entscheiden trotz Fehlens einer konkreten Rechtsgrundlage für die Harmonisierung der direkten Steuern ein dichtes Netz an Regeln für die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit entwickelt; einzig die sehr grundsätzlich gehaltenen EG-vertraglichen Grundfreiheiten bilden die rechtliche Basis. Mithin hat der EuGH hier entsprechend dem System des *common law* eine Art *case law* entwickelt.

Die EuGH-Entscheide werden von den Mitgliedstaaten oft nur widerwillig aufgenommen und nur in minimalistischer Weise umgesetzt. Es entsteht der Eindruck, dass die vom EuGH im Bereich der direkten Steuern vorangetriebene Integration oft als unwillkommene Einmischung in die nationale (Steuer-)Souveränität empfunden wird.

Die Harmonisierung ist auch daher nach wie vor als punktueller und negativ, d. h. auf die Beseitigung von Markthindernissen ausgerichteter Prozess zu verstehen.

Die EuGH-Rechtsprechung statuiert innerhalb der EU ein umfassendes Diskriminierungsverbot, indem es (i) die Gleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen im Quellenstaat, (ii) die Gleichbehandlung ausländisch und inländisch beherrschter Unternehmen im Sitzstaat, (iii) die Gleichbehandlung der Inanspruchnahme von ausländischen und inländischen Leistungen und (iv) die Gleichbehandlung ausländischer und inländischer Beteiligungen und Betriebsstätten im Ansässigkeitsstaat verlangt.

Die Rechtfertigung von diskriminierenden Massnahmen ist nach wie vor schwierig. Es ist aber eine Tendenz erkennbar, Diskriminierungen häufiger zu rechtfertigen und mithin die Mitgliedstaaten in ihrer Steuersouveränität stärker zu schonen. Dies gilt insbes. für den in bilateralen DBA geregelten Bereich: Abschluss, Inhalt und Bindungswirkung von DBA beurteilt der EuGH als ausserhalb der EG-vertraglichen Grundfreiheiten liegend.

Gegenüber Drittstaaten ist ein gewisser Protektionismus dahingehend zu erkennen, dass die EG-vertraglich vorgesehene Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten einschränkend interpretiert und angewendet wird.

Was gegenüber der Schweiz die in den Bilateralen I und insbes. im Personenverkehrsabkommen vereinbarte Übernahme der EG-rechtlichen Personenfreizügigkeit, Niederlassungsfreiheit und Dienstleistungsfreiheit anbelangt, ist in den EG-Staaten eine nur zögerliche Umsetzung zu erkennen. Obwohl in diesen klar begrenzten Bereichen der Binnenmarkt faktisch auf die Schweiz ausgedehnt wurde, scheint dies in den EG-Mitgliedstaaten weitgehend unbekannt zu sein. Entsprechend werden die EG-vertraglichen Regelungen (und Ausführungsbestimmungen) sowie EuGH-Entscheide nach wie vor nur innerhalb der EG sowie gegenüber EWR-Staaten angewendet. Es wäre hier wohl an der Schweiz, verstärkt auf der Einhaltung dieser vertraglichen Verpflichtungen zu bestehen.

Literatur

OPPERMANN THOMAS, *Europarecht*, 3. A., München 2005

SCHÖN WOLFGANG, *Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaaten*, in: *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2007/08*, 68 ff.

48 Botschaft Bilaterale I, 6254.

49 EU-Luftverkehrsabkommen 1(2).

50 EU-Luftverkehrsabkommen 1(2).

THÖMMES OTMAR, Grenzüberschreitende Anrechnung von im EU-Ausland gezahlten Körperschaftsteuern und zeitliche Wirkung von Urteilen des EuGH – Urteil des EuGH vom 6.3.2007 in der Rechtssache C-292/04 (Meilicke), in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2006/07, 30 ff.

Rechtsquellen

Amtshilfe-RL, RL 77/799/EWG des Rates über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (vom 19.12.1977, mit diversen späteren Änderungen), ABi L 336 vom 27.12.1977, 15

AStG, G über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Aussensteuergesetz) (vom 8.9.1972), BGBl I 1972, 1713

Beitreibungs-RL, RL 2008/55/EG des Rates über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Massnahmen (kodifizierte Fassung) (vom 26.5.2008), ABi L 150 vom 10.6.2008, 28

Bilaterale I, s. Rechtssammlung zu den Bilateralen Abkommen Ziff. 1 - 7, www.admin.ch/ch/d/eur/search.html

Bilaterale II, s. Rechtssammlung zu den Bilateralen Abkommen Ziff. 8 - 16, www.admin.ch/ch/d/eur/search.html

EGV, Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Konsolidierte Fassung) (vom 25.3.1957), ABi C 325 vom 24.12.2002, 33

EU-Betrugsabkommen, Abkommen über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen (mit Schlussakte) (vom 26.10.2004), SR 0.351.926.81

EU-Luftverkehrsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über den Luftverkehr (mit Anhang und Schlussakte) (vom 21.6.1999), SR 0.748.127.192.68

EU-Ruhegehälterabkommen, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von in der Schweiz

ansässigen ehemaligen Beamten der Organe und Agenturen der Europäischen Gemeinschaften (vom 26.10.2004), SR 0.672.926.81

Freihandelsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (mit Anhängen und Briefwechselln) (vom 22.7.1972), SR 0.632.401

Fusions-RL, RL 90/434/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (vom 23.7.1990), ABi L 225 vom 20.8.1990, 1

FZA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (mit Anhängen, Prot. und Schlussakte) (vom 21.6.1999), SR 0.142.112.681

Kapitalverkehrs-RL, RL 88/361/EWG des Rates zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (vom 24.6.1988), ABi L 178 vom 8.7.1988, 5

Mutter-Tochter-RL, RL 90/435/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (vom 23.7.1990), ABi L 225 vom 20.8.1990, 6

SAA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, der Europäischen Union und der Europäischen Gemeinschaft über die Assoziierung dieses Staates bei der Umsetzung, Anwendung und Entwicklung des Schengen-Besitzstands (mit Anhängen und Schlussakte) (vom 26.10.2004), SR 0.360.268.1

Schiedskonvention, Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (vom 23.7.1990), ABi L 225 vom 20.8.1990, 10

Verhaltenskodex, Verhaltenskodex zur wirksamen Durchführung des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABi C 176 vom 28.7.2006, 8

ZBstA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (mit Anhängen und Memorandum)

(vom 26.10.2004), SR 0.649.126.81 sowie ABl L 385 vom 29.12.2004, 30

Zinsen-/Lizenzgebühren-RL, RL 2003/49/EG des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (vom 3.6.2003), ABl L 157 vom 26.6.2003, 49 (geändert durch Richtlinie 2004/66/EG [vom 26.4.2004], ABl L 168 vom 1.5.2004, 35)

Zinsen-RL, RL 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (vom 3.6.2003), ABl L 157 vom 26.6.2003, 38

Materialien

Botschaft Bilaterale I, Botschaft zur Genehmigung der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG (vom 23.6.1999), BBl 1999, 6128

Botschaft Bilaterale II, Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen (Bilaterale II) (vom 1.10.2004), BBl 2004, 5965

Praxisanweisungen

BMF-Schreiben Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen aus EU/EWR-Staaten mit Einkünften i. S. des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nrn. 1 und 2 EStG, BMF-Schreiben - IV C 8 - S 2411/07/0002 (vom 5.4.2007), BStBl I 2007, 449

EuGH-Entscheide

A, vom 18.12.2007, C-101/05

Akos Nadasdi, vom 5.10.2006, C-290/05

AMID, vom 14.12.2000, C-250/95

Amurta SGPS, vom 18.11.2007, C-379/05

Asscher, vom 27.6.1996, C-107/94

Avoir fiscal, vom 28.1.1986, C-270/83

Baars, vom 13.4.2000, C-251/98

Bachmann, vom 28.1.1992, C-204/90

Barbier, vom 11.12.2003, C-364/04

Bautiaa, vom 13.2.1996, C-252/94

Baxter, vom 8.7.1999, C-254/97

Biehl, vom 8.5.1990, C-175/88

Bosal, vom 18.9.2003, C-168/01

Burda, vom 26.6.2008, C-284/06

C.I.L.F.I.T., vom 6.10.1982, C-283/81

Cadbury Schweppes, vom 12.9.2006, C-196/04

Centro Equestre de Leziria Grande Lda (CELG), vom 15.2.2007, C-354/04

CLT-UFA, vom 23.2.2006, C-253/03

Columbus Container Services, vom 6.12.2007, C-298/05

Commerzbank, vom 13.7.1993, C-330/91

D, vom 5.7.2005, C-376/03

Daily Mail and General Trust, vom 27.9.1988, C-81/87

De Groot, vom 12.12.2002, C-385/00

Denkavit International, vom 17.10.1996, C-283/94

Eurowings, vom 26.10.1999, C-294/97

Fidium Finanz, vom 3.10.2006, C-452/04

Futura Participations and Singer, vom 15.5.1997, C-250/95

Gerritse, vom 12.6.2003, C-234/01

Holböck, vom 24.5.2007, C-157/05

ICI, vom 16.7.1998, C-264/96

Jäger, vom 17.1.2008, C-256/06

Keller Holding, vom 23.2.2006, C-471/04

Lankhorst-Hohorst, vom 12.12.2000, C-324/00

Lasertec, vom 10.5.2007, C-492/04

Lidl Belgium, vom 15.5.2008, C-414/06

Manninen, vom 7.9.2004, C-319/02

Marks & Spencer, vom 13.12.2005, C-446/03

Meilicke, vom 6.3.2007, C-292/04

Metallgesellschaft und Hoechst, vom 8.3.2000, C-397/98 und C-410/98

N, vom 7.9.2006, C-470/04

Raffaele Talotta, vom 22.3.2007, C-383705

REWE Zentralfinanz, vom 29.3.2007, C-347/04

Ritter-Coulais, vom 21.2.2006, C-152/03

Royal Bank of Scotland, vom 29.4.1999, C-311/97

Schumacker, vom 14.2.1995, C-279/93
Scorpio, vom 3.10.2006, C-290/04
Stahlwerk, vom 6.11.2007, C-415/06
Stardasfalti, vom 14.9.2006, C-228/05
Stauffer, vom 14.9.2006, C-386/04
Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, vom 12.12.2006, C-374/04
Test Claimants in FII Group Litigation, vom 12.12.2006, C-446/04
Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, vom 13.3.2007, C-414/06
Thin Cap Litigation, vom 13.3.2007, C-524/04
Van Hilten, vom 23.2.2006, C-513/03
Verkooijen, vom 6.6.2000, C-35/98
Wallentin, vom 1.7.2004, C-169/03
Wannsee, vom 23.10.2008, C-157/07
Wielockx, vom 11.8.1995, C-80/94
X AB und Y AB, vom 18.11.1999, C-200/98