

Julian Kläser

Die Einwirkungen des Rechts der Europäischen Union auf die schweizerische Steuerrechtsordnung

Eine Bestandesaufnahme

Les influences du système de normes européennes sur la place économique suisse sont multiples. La contribution présente tout d'abord les divers domaines du droit communautaire présentant un intérêt en matière d'impôts directs. L'auteur illustre que suite à l'échec de la tentative d'adhésion de la Suisse à l'EEE en 1992, la voie bilatérale prise entre la Suisse et l'UE semble du point de vue fiscal avoir été jusqu'à ce jour empruntée de façon pragmatique. La contribution informe enfin sur les derniers développements intervenus en matière fiscale dans les relations bilatérales entre la Suisse et l'UE. (nse)

Catégories d'articles: Contributions

Domaines juridiques: Droit fiscal; Droit européen; Accords bilatéraux CH-UE

Proposition de citation: Julian Kläser, Die Einwirkungen des Rechts der Europäischen Union auf die schweizerische Steuerrechtsordnung, in : Jusletter 2 mai 2016

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Europäisches Steuerrecht
 - 1. Acquis communautaire
 - 1.1. Primärrecht
 - 1.2. Sekundärrecht
 - 2. Ausgewählte Entscheide (EuGH)
 - 2.1. Vorbemerkungen
 - 2.2. Rechtssache Avoir Fiscal (Niederlassungsfreiheit)
 - 2.3. Rechtssache Schumacker (Arbeitnehmerfreizügigkeit)
 - 2.4. Rechtssache Überseering und Rs. A (jeweils Kapitalverkehrsfreiheit)
 - 2.5. Rechtssache Paint Graphos (Beihilfenverbot)
 - 2.6. Zwischenfazit
- III. Europäisches Steuerrecht und die Schweiz
 - 1. Acquis bilatéral
 - 1.1. Freihandelsabkommen
 - 1.2. Freizügigkeitsabkommen
 - 1.2.1. Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 9 Anhang I FZA)
 - 1.2.2. Allgemeines Diskriminierungsverbot (Art. 2 FZA)
 - 1.2.3. Niederlassungsfreiheit für selbständig Erwerbstätige (Art. 15 Anhang I FZA)
 - 1.2.4. Dienstleistungsfreiheit (Art. 19 Anhang I FZA)
 - 1.3. Zinsbesteuerungsabkommen
 - 1.4. Weitere Abkommen mit steuerlichen Auswirkungen
 - 2. Ausgewählte Entscheide
 - 3. Europäischer Gerichtshof
 - 3.1. Rechtssache Grimme
 - 3.2. Rechtssache Ettwein
 - 4. Bundesgericht
 - 4.1. Der Genfer Quellensteuerfall
 - 4.2. Die Pro-rata-temporis-Aufteilung bei der Quellensteuer
 - 5. Zwischenfazit
- IV. Ausblick und jüngste Entwicklungen Schweiz-EU
 - 1. Informationsaustausch und internationale Konformität
 - 2. Unternehmenssteuerreform III und internationale Konformität
- V. Schlusswort

I. Einleitung

[Rz 1] Die Souveränität von Nationalstaaten wird unter anderem durch deren Kompetenz zur Erhebung von Abgaben bzw. Steuern manifestiert. Die massgeblichen Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheiten sind grundsätzlich im nationalen Recht verankert. Die wichtigsten Steuererhebungskompetenzen des Bundes sind beispielsweise in der Finanzordnung der Bundesverfassung aufgeführt.¹ Obschon bei oberflächlicher Betrachtungsweise die nationale Steuersouveränität der Schweiz eher in Stein gemeisselt erscheinen mag als im Falle der Mitgliedstaaten der Europäischen Union, ergeben sich dennoch zahlreiche Einwirkungen des Europäischen Normensystems auf den Steuerstandort Schweiz.² Der als Folge des gescheiterten EWR-Beitritts der Schweiz

¹ Art. 128 ff. BV.

² Keine direkte Berücksichtigung finden im vorliegenden Beitrag die Einflüsse internationaler Organisationen wie der OECD auf die nationale Steuergesetzgebung.

im Jahre 1992 eingeschlagene bilaterale Weg zwischen der Schweiz und der Europäischen Union hat zu einer «Integration ohne Mitgliedschaft»³ geführt. Im Beitrag sollen zunächst die Rechtsquellen der Europäischen Union mit Bezug auf die direkten Steuern erörtert werden. Danach werden die Einflüsse des Rechts der Europäischen Union auf die schweizerische Steuerrechtsordnung untersucht. Die *Tour d'Horizon* endet mit einem Ausblick über die jüngsten Entwicklungen im bilateralen Verhältnis zwischen der Schweiz und der Europäischen Union aus steuerrechtlicher Perspektive.

II. Europäisches Steuerrecht

[Rz 2] Der Begriff des Europäischen Steuerrechts ist unscharf und ggf. irreführend. Zwar unterliegt die ausschliessliche Gesetzgebungskompetenz für Zölle und zollgleiche Abgaben der Europäischen Union (Art. 31 Abs. 1 lit. a Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union; AEUV), die direkten Steuern fallen jedoch weiterhin in den Geltungsbereich der Mitgliedstaaten.⁴ Ferner fehlt es der Europäischen Union an Staatsqualität, um eine territoriale Steuerkompetenz zu begründen.⁵ Obschon es ein Europäisches Steuerrecht *expressis verbis* also noch gar nicht geben kann, wird der Einfachheit halber diese Bezeichnung im Rahmen der vorliegenden Abhandlung dennoch verwendet.

1. Acquis communautaire

1.1. Primärrecht

[Rz 3] Der Vertrag über die Europäische Union (EUV) und der AEUV-Vertrag bilden die rechtlichen Grundlagen der Europäischen Union und werden als Primärrecht bezeichnet.⁶ Betreffend die direkten Steuern sind vor allem die Grundfreiheiten (auch als Marktfreiheiten bezeichnet) gemäss Art. 26 Abs. 2 AEUV von Bedeutung, namentlich hier die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV), die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV).⁷ Diese Garantien des AEUV-Vertrages (mit Ausnahme der Kapitalverkehrsfreiheit)⁸ entfalten selbstredend keine Schutzwirkung gegenüber der Schweiz. Im Rahmen der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union (auch als Bilaterale Verträge I und II bezeichnet) wurde dieses Primärrecht jedoch punk-

³ MARIUS VAHL/NINA GROLIMUND, Integration ohne Mitgliedschaft – Die bilateralen Verträge der Schweiz mit der Europäischen Gemeinschaft, Zürich 2007.

⁴ Wenn auch mit Einschränkungen, vgl. Urteil des EuGH C-279/93 vom 14. Februar 1995 *Finanzamt Köln-Altstadt gegen Roland Schumacker*.

⁵ Siehe auch HARALD SCHAUMBURG, Europäische Steuerrechtsverfassung, in: Harald Schaumburg/Joachim Englisch, Europäisches Steuerrecht, Köln 2015, Rz. 1.20; grundlegend MARTIN NETTESHEIM, Wie weit kann die Vergemeinschaftung der Legitimierung der EU vorseilen?, *European Journal for Business Law* 2013, 161 ff.

⁶ Art. 1 Abs. 3 EUV und Art. 1 Abs. 2 AEUV.

⁷ Der Bereich der indirekten Steuern fällt unter den Schutzbereich der Warenverkehrsfreiheit nach Art. 28 AEUV, welche sogleich die vierte Grundfreiheit darstellt. Dieser Beitrag befasst sich jedoch ausschliesslich mit den direkten Steuern, weshalb die Warenverkehrsfreiheit hier nicht weiter vertieft wird.

⁸ Diese wirkt auch gegenüber Drittstaaten wie der Schweiz (*Erga-Omnes*-Prinzip); vgl. u.a. Urteil des EuGH C-446/04 vom 12. Dezember 2006 *Test Claimants in the FII Group Litigation gegen Commissioners of Inland Revenue*.

tuell nachgebildet.⁹ Es ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass kein vollwertiger Beitritt zum europäischen Binnenmarkt von Seiten der Schweiz angestrebt ist.¹⁰ Lange ein Schattendasein fristeten die primärrechtlichen Grundlagen des Beihilfenrechts (Art. 107 f. AEUV), was die direkten Steuern innerhalb der Europäischen Union betraf. Im Lichte eines als schädlich eingestuften Steuerwettbewerbs innerhalb der Europäischen Union wurde das System der Beihilfenkontrolle als wirksame Waffe der Rechtsangleichung seitens der EU-Kommission entdeckt und in der Folge vermehrt eingesetzt. Inwieweit das Beihilfenrecht allerdings das geeignete Mittel hierfür darstellt, kann durchaus kritisch gesehen werden. Schädliche Steuermassnahmen sind nämlich nicht zwingend als unzulässige staatliche Beihilfe einzustufen.¹¹

1.2. Sekundärrecht

[Rz 4] Die Rechtsakte des Sekundärrechts sind aus dem Primärrecht abgeleitetes Recht.¹² Hierzu zählen Verordnungen, Richtlinien, Beschlüsse, Empfehlungen und Stellungnahmen gemäss Art. 288 Abs. 1 AEUV. Zur vereinzelten Harmonisierung der direkten Steuern haben insbesondere die Fusionsrichtlinie¹³, die Mutter-Tochter-Richtlinie¹⁴, die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie¹⁵ sowie die Zinsrichtlinie¹⁶ beigetragen.¹⁷ Von grösserer Bedeutung für die Angleichung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten hat sich hingegen die richterliche Integration durch den EuGH erwiesen.¹⁸ Dies ist insbesondere dem Einstimmigkeitserfordernis (Art. 115 i. V. m. Art 114 Abs. 2 AEUV) geschuldet. Demokratische und verfassungsrechtliche Überlegungen dürften jedoch im Widerspruch zur Rolle des EuGH als Quasi-Gesetzgeber stehen.

2. Ausgewählte Entscheide (EuGH)

2.1. Vorbemerkungen

[Rz 5] Die hiernach ausgewählten Entscheide sollen den Einfluss der EuGH-Rechtsprechung auf die mitgliedstaatlichen Steuerordnungen illustrieren, wobei insbesondere diejenigen Urteile auf-

⁹ Siehe Ziff. III.1.2. unten.

¹⁰ Vgl. u.a. Urteil des Bundesgerichts 2C_490/2013 vom 29. Januar 2014 E. 4.3.

¹¹ Siehe u.a. RAYMOND LUJA, (Re)shaping Fiscal State Aid: Selected Recent Cases and Their Impact, Intertax 2012, 130 ff.; kritisch demgegenüber auch Generalanwalt Jääkinen, vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Jääkinen vom 7. April 2011 in Urteil des EuGH C-106/09 P und C-107/09 P vom 15. November 2011 *Europäische Kommission und Königreich Spanien gegen Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich Grossbritannien und Nordirland*.

¹² SCHAUMBURG (Fn. 5), Rz. 3.6.

¹³ Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (90/434/EWG).

¹⁴ Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG).

¹⁵ Richtlinie des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (2003/49/EG).

¹⁶ Richtlinie des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (2003/48/EG).

¹⁷ Die Schweiz hat durch die sektoriellen Abkommen diese Richtlinien teilweise übernommen; siehe Ziff. III. unten.

¹⁸ Siehe Ziff. II.2. unten.

gegriffen wurden, die für das Europäische Steuerrecht (neben anderen «*leading cases*») von grosser Bedeutung waren.¹⁹

2.2. Rechtssache Avoir Fiscal (Niederlassungsfreiheit)

[Rz 6] In der Rechtssache Avoir Fiscal befanden die Richter in Luxemburg zum ersten Mal über Elemente des direkten Steuerrechts.²⁰ Die Entscheidung betraf die Anrechnung von Körperschaftsteuern in Frankreich, wobei eine Unterscheidung zwischen Gesellschaften mit Sitz in Frankreich und in Frankreich gelegenen Zweigniederlassungen und Agenturen von Gesellschaften mit Sitz im Ausland mit der Niederlassungsfreiheit (ehemals Art. 43 EGV, nun Art. 49 AEUV) als nicht vereinbar erachtet wurde.²¹ Die französische Betriebsstätte einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates bezog Dividenden aus Frankreich, wobei der «avoir fiscal» zur Entlastung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Betriebsstätte verweigert wurde.²² Mit dem Urteil in der Rechtssache Avoir Fiscal wurde die eigentliche Basis für die judikative Entwicklung im Bereich der direkten Steuern durch den EuGH gelegt. Für die Unternehmensbesteuerung ist die Niederlassungsfreiheit, um die es bekanntlich in der Rechtssache Avoir Fiscal ging, als wichtigste Grundfreiheit einzuordnen. Sie garantiert allen Unternehmensträgern (unabhängig von der gewählten Rechtsform)²³ Niederlassungen in anderen EU-Mitgliedstaaten zu errichten.²⁴

2.3. Rechtssache Schumacker (Arbeitnehmerfreizügigkeit)

[Rz 7] Nach Avoir Fiscal zeigten sich die obersten Richter eher etwas reserviert im Hinblick auf die Durchsetzung der vertraglichen Grundfreiheiten. Dies änderte sich jedoch grundlegend mit der allseits bekannten Schumacker-Entscheidung aus dem Jahre 1995. Sie ist als wesentlicher Impuls für die Weiterentwicklung des Europäischen Steuerrechts einzustufen, da der EuGH darin zum ersten Mal Stellung zum Verhältnis der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen zum Recht der Europäischen Union bezog.²⁵ Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote prägten im Nachgang die negative Integration durch den EuGH, wobei dieser an der Seite der EU-Kommission seitdem zur treibenden Kraft für die Gestaltung eines Europäischen Steuerrechts avanciert. Die Rechtssache Schumacker diente Jahre später auch den Bundesrichtern in Lausanne als Grundlage für deren Auslegung des Freizügigkeitsabkommens zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, worauf an anderer Stelle in diesem Beitrag noch detaillierter eingegangen wird.²⁶

[Rz 8] Konkret ging es in der Schumacker-Entscheidung um einen belgischen Staatsangehörigen mit Wohnsitz in Belgien, der in Deutschland angestellt war und dort auch sein gesamtes Einkom-

¹⁹ Gleichwohl die nachfolgende Auswahl nicht den Anspruch der Vollständigkeit erhebt.

²⁰ Urteil des EuGH C-270/83 vom 28. Januar 1986 *Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Französische Republik*.

²¹ Urteil *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Rz. 20 ff.

²² Urteil *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Rz. 3 f.

²³ Einschliesslich natürlicher Personen.

²⁴ Vgl. EKKEHARD REIMER, Europäische Steuerrechtsverfassung, in: Harald Schaumburg/Joachim Englisch, Europäisches Steuerrecht, Köln 2015, Rz. 7.71.

²⁵ Urteil *Finanzamt Köln-Altstadt*, Rz. 21.

²⁶ Siehe Ziff. III.4. unten.

men bezog. Er qualifizierte als beschränkt steuerpflichtige Person und kam entsprechend nicht in den Genuss gewisser Steuervergünstigungen (wie bspw. Splittingtarif oder Grundfreibetrag).²⁷ Die damalige deutsche Einkommenssteuerregelung wurde im Lichte der Arbeitnehmerfreizügigkeit (ehemals Art. 39 EGV, nun Art. 45 AEUV) geprüft.²⁸ Die Richter hielten zunächst fest, dass Gebietsansässige (d.h. unbeschränkt Steuerpflichtige) und Gebietsfremde (d.h. beschränkt Steuerpflichtige) grundsätzlich nicht miteinander vergleichbar sind.²⁹ Anders beurteilte das Gericht hingegen die Situation *in casu*, wenn der Gebietsfremde nahezu die Gesamtheit seiner Einkünfte im anderen Mitgliedsstaat erwirtschaftet.³⁰ *De facto* wird der Gebietsfremde so für Steuierzwecke zum «Quasi-Ansässigen». Eine unzulässige Diskriminierung wurde anerkannt.³¹ In den persönlichen Anwendungsbereich von Art. 45 AEUV fallen lediglich natürliche Personen. Während selbständig Erwerbstätige sich auf die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) sowie die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) berufen können, bildet die Arbeitnehmerfreizügigkeit dieselben Garantien für unselbständig Erwerbstätige komplementär in Art. 45 AEUV ab.^{32,33} Der EuGH hat seine Rechtsprechung zur Arbeitnehmerfreizügigkeit nach der Schumacker-Entscheidung weiter verfeinert.³⁴

2.4. Rechtssache Überseering und Rs. A (jeweils Kapitalverkehrsfreiheit)

[Rz 9] Es besteht ein gewisser Graubereich, wo genau eine klare Trennlinie zwischen der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit zu ziehen ist. In der Rechtssache Überseering hatte sich der EuGH im Übrigen eben genau damit zu befassen.³⁵ Das Gericht stellte hierzu fest, dass der Erwerb von Geschäftsanteilen an einer in einem Mitgliedstaat gegründeten und dort ansässigen Gesellschaft durch eine oder mehrere natürliche Personen mit Wohnort in einem anderen Mitgliedstaat grundsätzlich den Bestimmungen über die Kapitalverkehrsfreiheit (ehemals Art. 56 EGV, nun Art. 63 AEUV) unterliegt, wenn die Einflussnahme auf die Entscheidungen der Gesellschaft sowie deren Tätigkeiten nicht gegeben ist.³⁶ Entscheidend ist folglich, welche gesellschaftsrechtliche Stellung sich aus der Beteiligung ergibt. Der Erwerb eines kleinen Aktienpakets zur Vermögensanlage (Portfolioinvestition) dürfte noch nicht dazu führen, dass der Erwerber wesentlichen Einfluss auf die Gesellschaft nehmen kann. Anders wäre der Fall hingegen bei einer Direktinvestition zu beurteilen. Schlussendlich muss aber immer eine Einzelfallbetrachtung vorgenommen werden, da Beteiligungsquoten nicht zwingend Aufschluss über die tatsächliche Si-

²⁷ Urteil *Finanzamt Köln-Altstadt*, Rz. 11 ff.

²⁸ Die Arbeitnehmerfreizügigkeit schützt ausschliesslich natürlich Personen, die unselbständig erwerbstätig sind, während die Niederlassungsfreiheit selbständig Erwerbstätige einschliesst.

²⁹ Urteil *Finanzamt Köln-Altstadt*, Rz. 31.

³⁰ Urteil *Finanzamt Köln-Altstadt*, Rz. 37.

³¹ Urteil *Finanzamt Köln-Altstadt*, Rz. 38.

³² Vgl. REIMER (Fn. 24), Rz. 7.66.

³³ Eine nicht mehr erwerbstätige Person (bspw. Rentner) sollte sich hingegen auf Art. 21 AEUV und das Recht auf Freizügigkeit als Unionsbürger berufen (vgl. Urteil des EuGH C-632/13 vom 19. November 2015 *Skatteverket gegen Hilkka Hirvonen*; oder Urteil des EuGH C-520/04 vom 9. November 2006 *Pirkko Marjatta Turpeinen*).

³⁴ Siehe u.a. Urteil des EuGH C-391/97 vom 14. September 1999 *Frans Gschwind gegen Finanzamt Aachen-Aussenstadt*; oder Urteil des EuGH C-87/99 vom 16. Mai 2000 *Patrick Zurstrassen gegen Administration des contributions directes*.

³⁵ Urteil des EuGH C-208/00 vom 5. November 2002 *Überseering BV gegen Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC)*.

³⁶ Urteil *Überseering* Rz. 77.

tuation innerhalb eines Beteiligungsverhältnisses geben können. Eine Abgrenzung ist allerdings vonnöten, da, wie eingangs erwähnt, die Kapitalverkehrsfreiheit (anders als die Niederlassungsfreiheit) auch gegenüber Drittstaaten ihre Wirkung entfaltet.³⁷

[Rz 10] Die Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit war ebenfalls Gegenstand der Rechtsache A vom 18. Dezember 2007, wo diese das erste Mal *verbaliter* festgehalten wurde.³⁸ Die Luxemburger Richter setzten sich im genannten Fall mit der schwedischen Besteuerung von Inbound-Dividenden einer schweizerischen AG auseinander.³⁹ Während die Dividenden, die in Form von Aktien einer Tochtergesellschaft von einer in Schweden oder in einem anderen Mitgliedstaat des EWR niedergelassenen Aktiengesellschaft ausgeschüttet wurden, für eine Befreiung in Schweden qualifizierten, war eine solche Ausschüttung von einer Gesellschaft aus einem Drittland, das nicht Mitglied des EWR war (ausser dieses Land hatte mit dem Königreich Schweden ein Abkommen geschlossen, in dem der Austausch von Informationen vorgesehen war), nicht steuerbefreit.⁴⁰ Der EuGH lehnte die schwedische Regelung ab und machte mit seiner Entscheidung den Weg frei für das *Erga-Omnes*-Prinzip gegenüber Drittstaaten. Insbesondere für die Schweiz ist diese Rechtsentwicklung von Bedeutung, da den sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union keine solche Garantie der Kapitalverkehrsfreiheit innewohnt. Im Übrigen stiess die Ausdehnung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaaten wie die Schweiz bei einzelnen Mitgliedstaaten (beispielweise Deutschland) auf Unverständnis, weil so einseitig eine Liberalisierung des Gemeinschaftsmarktes vorangetrieben würde, ohne dass von den Drittstaaten entsprechende Gegenleistungen und Zugeständnisse (Gegenrecht) eingefordert hätten werden können.⁴¹

2.5. Rechtssache Paint Graphos (Beihilfenverbot)

[Rz 11] Das Rechtsinstitut der Beihilfenkontrolle nach Art. 107 f. AEUV zur Eindämmung des schädlichen Steuerwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten (aber auch die indirekte Anwendung gegenüber der Schweiz)⁴² ist umstritten. Die Kontrolle steuerrechtlicher Massnahmen der Mitgliedstaaten anhand des Beihilfenbegriffes hat sich jedoch in der Vergangenheit als äusserst wirksam entpuppt. Es gibt daher eine Vielzahl von Kommissionsentscheidungen auf dem Gebiet

³⁷ Wenngleich dieser Effekt lediglich einseitiger Natur sein kann, d.h. den Kapitalverkehr mit Drittstaaten seitens der EU-Mitgliedstaaten liberalisiert.

³⁸ Insbesondere im vorangegangenen Jahr hatte der EuGH schon vier weitere Fälle mit Drittstaatenbezug betreffend die Kapitalverkehrsfreiheit beurteilt; vgl. Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation gegen Commissioners of Inland Revenue*; Urteil des EuGH C-492/04 vom 10. Mai 2007 *Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH gegen Finanzamt Emmendingen*; Urteil des EuGH C-157/05 vom 24. Mai 2007 *Winfried Lû Holböck gegen Finanzamt Salzburg-Land*; Urteil des EuGH C-415/06 vom 6. November 2007 *Stahlwerk Ergste Westig GmbH gegen Finanzamt Düsseldorf-Mettmann*.

³⁹ Urteil des EuGH C-101/05 vom 18. Dezember 2007 *Skatteverket gegen A*; siehe auch STEFAN OESTERHELT, Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für die Schweiz, ST 2008, 4 ff., m.w.H.

⁴⁰ Urteil *Skatteverket gegen A*, Rz. 41.

⁴¹ Siehe u.a. Urteil *Skatteverket gegen A*, Rz. 30.

⁴² Siehe Ziff. III.1.1. unten.

des Unternehmenssteuerrechts.⁴³ Teilweise wurden die Kommissionsentscheide auch weitergezogen und mussten letztinstanzlich durch den EuGH geklärt werden.⁴⁴

[Rz 12] In der Rechtsache Paint Graphos ging es gleichermassen um verbotene steuerliche Beihilfen.⁴⁵ Dieser Entscheid ist darum richtungsweisend, da die Luxemburger Richter sich nämlich die vierstufige Prüfungsstruktur für die Beihilfenkontrolle darin vornahmen und das Anforderungsprofil für Art. 107 f. AEUV präzisierten. Demnach ist eine nationale steuerliche Massnahme zwar als staatliche Beihilfe zu kategorisieren, wenn die allseits anerkannten Kriterien, d.h. Finanzierung aus staatlichen Mitteln, Selektivität und Auswirkung auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten sowie Verfälschung des Wettbewerbs durch die angefochtene Massnahme kumulativ erfüllt sind.⁴⁶ Das damit lediglich die Wirkungen einer Ausnahme vom allgemeinen Steuersystem untersucht werden, genügt dem EuGH allerdings noch nicht. Die Richter hielten weiter fest, dass die Gründe und Ziele einer staatlichen Massnahme gleichermassen von Bedeutung seien und entsprechend zu berücksichtigen sind.⁴⁷

[Rz 13] Qualifiziert nun eine steuerliche Regelung als Beihilfe, so muss die begünstigte steuerpflichtige Person die unionsrechtswidrig gewährten staatlichen Beihilfen zurückzahlen.⁴⁸ Gleichwohl greift hier eine Verjährungsfrist von zehn Jahren, welche zu dem Zeitpunkt zu laufen beginnt, an dem die rechtswidrige Beihilfe zum ersten Mal gewährt wurde.⁴⁹ In seltenen Fällen kann sich der Steuerpflichtige auf den Vertrauensschutz berufen.⁵⁰ Abschliessend sei noch auf das Durchführungsverbot nach Art. 108 Abs. 3 AEUV hinzuweisen, welches von vornherein verhindern soll, dass Beihilfemassnahmen seitens der Mitgliedstaaten überhaupt getroffen werden, bevor die EU-Kommission diese genehmigt hat. Unterlässt ein Mitgliedstaat die Notifizierung, dann ist die Beihilfe vom Zeitpunkt ihrer Bewilligung an mit Unionsrecht unvereinbar.⁵¹

⁴³ Siehe Übersicht der Europäischen Kommission zu Vertragsverletzungsverfahren ab 2005, abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bycountry/infringements_2005_de.htm (alle Internetquellen zuletzt aufgerufen am 26. April 2016).

⁴⁴ Siehe Urteil des EuGH C-88/03 vom 6. September 2006 *Portugiesische Republik gegen Kommission der Europäischen Gemeinschaften*; oder Urteil des EuGH vom 15. November 2011, Urteil *Europäische Kommission und Königreich Spanien gegen Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich Grossbritannien und Nordirland*.

⁴⁵ Urteil des EuGH C-78/08 bis C-80/08 vom 8. September 2011 *Ministero dell'Economia e delle Finanze und Agenzia delle Entrate gegen Paint Graphos Soc. coop. arl, Adige Carni Soc. coop. arl, in Liquidation gegen Agenzia delle Entrate und Ministero dell'Economia e delle Finanze und Ministero delle Finanze gegen Michele Franchetto u.a.*

⁴⁶ Urteil *Ministero dell'Economia e delle Finanze und Agenzia delle Entrate gegen Paint Graphos Soc. coop. arl, Adige Carni Soc. coop. arl, in Liquidation gegen Agenzia delle Entrate und Ministero dell'Economia e delle Finanze und Ministero delle Finanze gegen Michele Franchetto*, Rz. 43.

⁴⁷ Urteil *Ministero dell'Economia e delle Finanze und Agenzia delle Entrate gegen Paint Graphos Soc. coop. arl, Adige Carni Soc. coop. arl, in Liquidation gegen Agenzia delle Entrate und Ministero dell'Economia e delle Finanze und Ministero delle Finanze gegen Michele Franchetto*, Rz. 68 f.

⁴⁸ Vgl. Bekanntmachung der Kommission, Rechtswidrige und mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfen: Gewährleistung der Umsetzung von Rückforderungsentscheidungen der Kommission in den Mitgliedstaaten, 2007/C 272/05.

⁴⁹ Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission vom 21. April 2004 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags, ABl. L 140 vom 30. April 2004.

⁵⁰ Vgl. u.a. Urteil des EuGH C-24/95 vom 20. März 1997 *Land Rheinland-Pfalz gegen Alcan Deutschland GmbH*; Urteil des EuGH C-148/04 vom 15. Dezember 2005 *Unicredito Italiano SpA gegen Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1*; Urteil des EuGH C-39/06 vom 19. Juni 2008 *Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Bundesrepublik Deutschland*.

⁵¹ Bekanntmachung der Kommission (Fn. 48), 7.

2.6. Zwischenfazit

[Rz 14] Die gerade besprochenen Entscheide betonen den richterlichen Einfluss auf die mitgliedstaatlichen nationalen Steuerordnungen und die infolgedessen forcierte Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern. Während die Befugnisse der Mitgliedsstaaten betreffend die direkten Steuern *de jure* im Wesentlichen in den vergangenen Jahrzehnten unverändert geblieben sind, wurde *de facto* aufgrund einer dynamischen EuGH-Rechtsprechung im Hinblick auf die Sicherstellung eines gemeinsamen EU-Binnenmarkts die Angleichung der einzelnen Steuersysteme weiter vorangetrieben.

III. Europäisches Steuerrecht und die Schweiz

[Rz 15] Wie bereits an anderer Stelle zuvor wiederholt aufgezeigt wurde, sind die Einwirkungen der Europäischen Rechtsordnung auf das schweizerische Steuerrecht nicht nur gradueller Natur.⁵² Eine Angleichung an die Rechtsordnung der Europäischen Union erfolgt hier sowohl durch positive als auch durch negative Integration.

1. Acquis bilatéral

[Rz 16] Der vertragliche Besitzstand zwischen der Schweiz und der Europäischen Union und den Mitgliedsstaaten ist relativ umfassend und besteht aus circa 130 Verträgen, wovon einige seit der Unterzeichnung geändert oder aber durch Protokolle ersetzt wurden. Dieser *Acquis bilatéral* entfaltet auch steuerliche Auswirkungen, die hiernach im Einzelnen *prima facie* erörtert werden. Betreffend Fragen zur Geltung, Anwendbarkeit, Rang und Auslegung der Verträge zwischen der Schweiz und der Europäischen Union sind die völkerrechtlichen Grundsätze der Wiener Vertragsrechtskonvention stets zu berücksichtigen.⁵³

1.1. Freihandelsabkommen

[Rz 17] Das Freihandelsabkommen aus dem Jahre 1972 liberalisiert den Handel mit Industrieerzeugnissen.⁵⁴ Dem Abkommen immanent ist auch ein Beihilfenverbot (Art. 23 Abs. 1 lit. iii FHA). Die Tragweite dieser Beihilfenregelung ist jedoch umstritten. Obschon der Wortlaut dem AEUV-Vertrag weitestgehend entspricht, ist der Anwendungsbereich des FHA nicht vollumfänglich vergleichbar.⁵⁵ Der Anwendungsbereich ist nämlich auf Ursprungserzeugnisse⁵⁶ gemäss Art. 2 FHA begrenzt.⁵⁷ Die EU-Kommission berief sich dennoch auf das FHA als es darum ging, die Schweiz dazu zu bewegen, die kantonalen Statussteuerregime aufzugeben. Aus Sicht der EU-

⁵² Siehe hiernach.

⁵³ Vgl. Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969, SR 0.111.

⁵⁴ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 22. Juli 1972 (FHA), SR 0.632.401.

⁵⁵ Vgl. PHILIPP ROTH, Der Steuerstreit zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, ST 2010, 721 ff.; THOMAS COTTIER/RENÉ MATTEOTTI, Der Steuerstreit Schweiz EG: Rechtslage und Perspektiven, SJER 2006/2007, 221 ff.

⁵⁶ Industrieerzeugnisse, die ihren Ursprung in der Schweiz oder der EU haben.

⁵⁷ Vgl. ROTH (Fn. 55), 722.

Kommission qualifizieren die kantonalen Statusgesellschaften nämlich als verbotene Beihilfe unter dem FHA.⁵⁸ Da diesen Gesellschaften keine Geschäftstätigkeit in der Schweiz oder lediglich eine untergeordnete erlaubt ist und sich deren Tätigkeit auf die Erbringung von Dienstleistungen (u.a. Finanzierungstätigkeiten, Verwaltung von Beteiligungen und Lizenzen) sowie auf Handelstätigkeiten (sog. Ausland-Ausland Geschäfte) in der Regel beschränkt (Art. 28 StHG), vermag die juristische Argumentation der EU-Kommission hier nicht zu überzeugen.⁵⁹ Die divergierenden Standpunkte betreffend die Auslegung des FHA zwischen der Schweiz und der Europäischen Union konnten in der Folge auch nicht durch eine gerichtliche Instanz geklärt werden. Denn ein solches Verfahren ist im FHA überhaupt nicht vorgesehen. Bedauerlicherweise verzichteten die Vertragsparteien ebenso darauf, in dieser Angelegenheit die Welthandelsorganisation zu konsultieren. Stattdessen wurde eine Einigung auf politischer Ebene erzielt. Darin erklärt sich die Schweiz nun bereit, die kantonalen Statusgesellschaften abzuschaffen.⁶⁰ Die Beihilfenkontrolle der Europäischen Kommission wirkt somit indirekt auch im Verhältnis zur Schweiz (und auf das schweizerische Unternehmenssteuerrecht), wenngleich dies ohne verbindliche gesetzliche Grundlage geschieht. Obschon die Statusgesellschaften im Lichte der jüngsten Entwicklungen im internationalen Steuerrecht zur Vermeidung schädlichen Steuerwettbewerbs durchaus als Relikt aus einer vergangenen Zeit angesehen werden müssen, ist die hier dargestellte Entwicklung m.E. aus Souveränitätsüberlegungen bedenklich. Die Argumentation der EU-Kommission im vorliegenden Fall ist wenig stichhaltig. Es wäre daher zu begrüßen gewesen, wenn ein unabhängiges Schlichtungsorgan *in casu* zu entscheiden gehabt hätte.

[Rz 18] Die direkten steuerlichen Auswirkungen des FHA auf die schweizerische Steuerrechtsordnung sind offensichtlich beschränkt. Denkbar wäre jedoch eine Situation, in den schweizerischen Unternehmen, die landwirtschaftliche Erzeugnisse verarbeiten, von einem Vorzugssteuerregime profitieren, wodurch der Wettbewerb, d.h. der grenzüberschreitende Handel zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, verfälscht würde. Eine Argumentation wie oben, wonach das FHA verletzt wäre, hätte so vermutlich grössere Aussichten auf Erfolg.

1.2. Freizügigkeitsabkommen

[Rz 19] Die punktuelle Nachbildung der Grundfreiheiten des AEUV-Vertrages ist im Freizügigkeitsabkommen (FZA) vollzogen worden.⁶¹ Anders als im Unionsrecht ist jedoch das Recht auf Freizügigkeit im FZA ausschliesslich an wirtschaftliche Bedingungen (bspw. Erwerbstätigkeit) gekoppelt. Die im Freizügigkeitsabkommen garantierten Rechte begründen Einschränkungen für die nationale Steuerordnung.⁶² Das Steuerrecht ist dabei explizit im FZA genannt. Gemäss Art. 9

⁵⁸ Siehe weitere Hinweise dazu oben.

⁵⁹ Vgl. ROTH (Fn. 55), 724; siehe auch SIMON HIRSBRUNNER, Wer hat Recht im Steuerstreit mit der EU? Anmerkungen aus europarechtlicher Sicht, Zeitschrift für Europarecht 2007, 46 ff.

⁶⁰ Vgl. Pressemitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements, Schweiz und EU-Mitgliedstaaten unterzeichnen Verständigung zur Unternehmensbesteuerung, abrufbar unter <https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msg-id=54818>.

⁶¹ Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (FZA), SR 0.142.112.681.

⁶² Freilich muss dies auch für die steuerlichen Regelungen der einzelnen Mitgliedstaaten im Verhältnis zur Schweiz gelten. Der Existenz des FZA und dessen Bedeutung wird seitens der Mitgliedstaaten offenbar nicht immer die notwendige Beachtung beigemessen (siehe auch diverse Regelungen im deutschen Einkommenssteuerrecht; siehe Ausführungen hiernach).

Abs. 2 Anhang I FZA sind den in den persönlichen Geltungsbereich des Abkommens fallenden Personen die gleichen Steuerprivilegien zu gewähren wie inländischen Personen.⁶³

1.2.1. Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 9 Anhang I FZA)

[Rz 20] Das FZA regelt zunächst die Freizügigkeit von Arbeitnehmern zwischen den Vertragsparteien. Die zuvor vorgestellte Arbeitnehmerfreizügigkeit innerhalb der Europäischen Union nach Art. 45 AEUV wurde in Art. 9 Anhang I FZA konkretisiert. Demnach soll eine Gleichbehandlung hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen für ausländische Arbeitnehmer, die unter den Schutzbereich des FZA fallen, gewährleistet werden. Die Arbeitnehmerfreizügigkeit bzw. das Gleichbehandlungsgebot nach Art. 9 Anhang I FZA zielen somit aus einer schweizerischen (steuerrechtlichen) Optik vorwiegend auf die schweizerische Quellensteuerordnung, die eine Ausnahme von der für Schweizer üblichen allgemeinen Selbstdeklaration des Erwerbseinkommens darstellt.⁶⁴

1.2.2. Allgemeines Diskriminierungsverbot (Art. 2 FZA)

[Rz 21] Das allgemeine Diskriminierungsverbot nach Art. 2 FZA ist zu konsultieren, sofern weder die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA) noch die Niederlassungsfreiheit für selbständig Erwerbstätige (Art. 15 Anhang I FZA) oder die Dienstleistungsfreiheit (Art. 19 Anhang I FZA) Anwendung finden. Daraus resultiert, dass die Einwirkungen des allgemeinen Diskriminierungsverbotes auf das Steuerrecht innerhalb des Geltungsbereichs des FZA wohl eher zu vernachlässigen sein dürften. Diese Auffangklausel betrifft insbesondere die Freizügigkeit von Nichterwerbstätigen.⁶⁵

1.2.3. Niederlassungsfreiheit für selbständig Erwerbstätige (Art. 15 Anhang I FZA)

[Rz 22] Die Freizügigkeit von Selbständigen ist in Art. 15 Anhang I FZA festgehalten. Das FZA sieht demnach vor, dass natürliche Personen ein Unternehmen nach den Regeln des AufnahmeStaats gründen können. Juristische Personen sind hiervon ausgeschlossen (Art. 12 Abs. 1 Anhang I FZA). Der Marktzugang für die selbständig Erwerbstätigen gebietet eine Behandlung, die nicht weniger günstig ist, als für die eigenen Staatsangehörigen (Art. 15 Abs. 2 Anhang I FZA).

1.2.4. Dienstleistungsfreiheit (Art. 19 Anhang I FZA)

[Rz 23] Die in Art. 19 Anhang I FZA stipulierte Dienstleistungsfreiheit richtet sich sowohl an natürliche Personen (zur Erbringung grenzüberschreitender Dienstleistungen) als auch an juristische Personen (zur Entsendung von Arbeitnehmern). Die aktive Dienstleistungsfreiheit umfasst

⁶³ Dies gilt gleichermassen auch für die sozialen Vergünstigungen.

⁶⁴ Siehe Rechtsprechung m.w.H. hiernach.

⁶⁵ Vgl. STEFAN OESTERHELT, Diskriminierungsverbote im internationalen Steuerrecht der Schweiz, ASA 79, 269 ff., 289.

Leistungserbringungen bei vorübergehendem Aufenthalt (von bis zu 90 Tagen Dauer).⁶⁶ Für die direkten Steuern im Verhältnis zwischen der Schweiz und der EU kommt der aktiven Dienstleistungsfreiheit allerdings keine besondere Bedeutung zu. Der Schutzbereich aus steuerrechtlicher Optik ist limitiert. Dies resultiert vor allem aus der temporären Eingrenzung der Dienstleistungsfreiheit im FZA, welche wenig Angriffsfläche für einen Diskriminierungstatbestand in Steuersachen bieten dürfte.

1.3. Zinsbesteuerungsabkommen

[Rz 24] Anders als die Zinsrichtlinie innerhalb der Europäischen Union, die primär die Durchsetzung von Steuersicherungsmassnahmen betreffend grenzüberschreitende Zinszahlungen an natürliche Personen mit steuerlichem Wohnsitz in einem EU-Mitgliedstaat angeht, umfasst der sachliche Geltungsbereich des Abkommens 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 (ZBstA) zusätzlich die Aufhebung der Quellenbesteuerung von grenzüberschreitenden Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen.⁶⁷ Diese dem Art. 15 ZBstA immanente Regelung ist insbesondere für den Unternehmenssteuerstandort Schweiz von grosser Relevanz, da im Verhältnis zu zahlreichen EU-Mitgliedstaaten günstigere Regelungen für die Quellenbesteuerung im Vergleich zu den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung finden. Das im Zinsbesteuerungsabkommen fixierte fiskalische Bankkundengeheimnis im grenzüberschreitenden internationalen Verhältnis mit der Europäischen Union ist hingegen ein Auslaufmodell. So haben die Schweiz und die Europäische Union im Mai 2015 ein Protokoll zur Änderung des Zinsbesteuerungsabkommens unterzeichnet, das den Wechsel vom bisherigen Zinsbesteuerungsstatut mit Wahlmöglichkeit zum automatischen Informationsaustausch vorsieht.⁶⁸

1.4. Weitere Abkommen mit steuerlichen Auswirkungen

[Rz 25] Diese gerade genannten Abkommen sind sicherlich massgebend, wenn es um die steuerlichen Auswirkungen des *Acquis bilatéral* geht.⁶⁹ Daneben gibt es weitere sektorielle Abkommen, denen Berührungspunkte zum Steuerrecht attestiert werden und die an dieser Stelle, ohne aber im Nachgang innerhalb dieser Arbeit näher darauf einzugehen, kurz vorgestellt werden. Hierzu zählen das Luftverkehrsabkommen (LVA)⁷⁰, das Schengener Durchführungsübereinkommen

⁶⁶ Daneben umfasst das FZA auch eine passive Dienstleistungsfreiheit, wonach Bürger eines Vertragsstaates das Recht haben, sich in einem anderen Vertragsstaat aufzuhalten, um eine Dienstleistung in Anspruch zu nehmen (Art. 5 Abs. 3 FZA).

⁶⁷ Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (ZBstA), SR 0.641.926.81.

⁶⁸ Änderungsprotokoll vom 27. Mai 2015 zum ZBstA (AIA-Abkommen); detailliert dazu siehe Ziff. IV. unten.

⁶⁹ Siehe auch Ziff. III.2. unten.

⁷⁰ Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über den Luftverkehr (LVA), SR 0.748.127.192.68.

(SDÜ)⁷¹, das Abkommen zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen (BBA)⁷² sowie das Abkommen bezüglich der Ruhegehälter⁷³.

[Rz 26] In das Luftverkehrsabkommen wurde unter Art. 13 LVA auch eine Beihilfenklausel aufgenommen. Der Anwendungsbereich des Abkommens gilt für den Luftverkehr oder unmittelbar damit zusammenhängende Angelegenheiten (Art. 2 LVA). Der sachliche Geltungsbereich der Beihilfenregelung des LVA ist damit begrenzt. Zudem geht es im Rahmen der Luftfahrt insbesondere um Konzessionsgebühren, d.h. um Entgelte für die Anerkennung eines Monopolrechts oder die Sondernutzung einer öffentlichen Sache. Definitorisch gesehen handelt es sich also um sog. Kausalabgaben.⁷⁴ Weitreichende Folgen des LVA für das Steuerrecht sind aus den eben dargelegten Punkten daher nicht zu befürchten.⁷⁵

[Rz 27] Das SDÜ regelt die Rechtshilfe wegen Verstößen gegen die gesetzlichen Bestimmungen und Vorschriften im Bereich der Verbrauchsteuern, der Mehrwertsteuern und des Zolls (Art. 50 SDÜ). Das BBA umfasst zudem die Amtshilfe (Art. 1 BBA) für den gleichen Anwendungsbereich. SDÜ und BBA schaffen damit eine wichtige gesetzliche Grundlage für den Informationsaustausch betreffend die indirekten Steuern zwischen der Europäischen Union und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweiz.⁷⁶

[Rz 28] Das Abkommen bezüglich der Ruhegehälter erstreckt sich auf die Besteuerung von Pensionen von in der Schweiz ansässigen ehemaligen Beamten der Organe und Agenturen der Europäischen Union. Sofern die EU-Kommission von den betroffenen Pensionen tatsächlich eine Steuer an der Quelle erhebt, befreit die Schweiz diese Pensionen gemäss ihren innerstaatlichen Rechtsgrundsätzen von den Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern gemäss Art. 2 des Abkommens. Die Bedeutung des Abkommens für das schweizerische Steuerrecht ist folglich gering. Denn der persönliche Anwendungsbereich des Abkommens beschränkt sich auf einen sehr kleinen Personenkreis und betrifft ein paar wenige Rentner, für die aufgrund des Abkommens Rechtssicherheit gewährleistet werden konnte.

2. Ausgewählte Entscheide

[Rz 29] Die hiernach diskutierten Entscheide befassen sich mit judikativer Integration im Rahmen des FZA durch den Europäischen Gerichtshof und durch das Bundesgericht.

⁷¹ Schengener Durchführungsübereinkommen vom 19. Juni 1990 (SDÜ), ABl. Nr. L 239 vom 22. September 2000, S. 0019 – 0062 (dieser Text ist nicht in der SR veröffentlicht).

⁷² Abkommen vom 26. Oktober 2004 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 (BBA), SR 0.351.926.81.

⁷³ Abkommen vom 26. Oktober 2004 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, SR. 0.672.926.81.

⁷⁴ Zu Konzessionsabgaben und zur Abgrenzung von Steuern, siehe RENÉ WIEDERKEHR, Kausalabgaben, Bern 2015, 42 f.

⁷⁵ In der Vergangenheit a.A. PASCAL HINNY, Steuerliche Aspekte der bilateralen Verträge zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, in: Jürgen Lüdicke (Hrsg.), Europarecht – Ende der nationalen Steuersouveränität, Köln 2006, 45 ff., 63 f.

⁷⁶ Siehe Ziff. IV.1. unten zu Informationsaustausch betreffend die direkten Steuern.

3. Europäischer Gerichtshof

3.1. Rechtssache Grimme

[Rz 30] Das Urteil des EuGH in der (nicht steuerlichen)⁷⁷ Rechtssache Grimme ist hier von Interesse, als die Richter darin offensichtlich noch von einem restriktiven Anwendungsbereich des FZA ausgingen, wonach lediglich diejenigen Fälle von Art. 9 Anhang I FZA erfasst sind, in denen ein Angehöriger einer Vertragspartei im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei schlechter gestellt ist.⁷⁸ Ein Staatsangehöriger (bspw. aus Deutschland) mit Wohnsitz in einem Vertragsstaat (bspw. in der Schweiz) hingegen, der von seinem Heimatstaat (Deutschland) im Verhältnis zu den dort ansässigen Staatsangehörigen ungleich behandelt wird, könnte sich demnach nicht auf den Schutzbereich des FZA berufen. Der vorliegende Entscheid betraf den deutschen Staatsangehörigen Christian Grimme, welcher als Mitglied des Verwaltungsrats einer schweizerischen AG und als Leiter der Zweigniederlassung in Deutschland fungierte. Die Richter stützten ihre enge Auslegung des FZA insbesondere dadurch, indem sie das zwingend notwendige grenzüberschreitende Tatbestandselement im vorliegenden Fall für ihre Beurteilung als irrelevant einstufte.⁷⁹

3.2. Rechtssache Ettwein

[Rz 31] In der Zwischenzeit haben die Luxemburger Richter ihre Haltung offensichtlich moderat angepasst.⁸⁰ Spätestens seit der Rechtssache Ettwein ist klar, dass das Diskriminierungsverbot des FZA auch invers ausgelegt werden kann.⁸¹ Diese Fortentwicklung der Rechtsprechung des EuGH zum FZA hatte das Bundesgericht allerdings bereits im sog. Genfer Quellensteuerfall vorweggenommen, was im Schrifttum wiederum zu berechtigten Diskussionen führte.⁸² In seinem Ettwein-Entscheid hatte der EuGH zu eruieren, ob die verheiratete deutsche Staatsangehörige Ettwein, die nach Verlegung ihres Wohnsitzes in die Schweiz weiterhin ihre gesamten Einkünfte aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit in Deutschland erzielte, im Hinblick auf die einkommensteuerliche Veranlagung, die begünstigende Regelung des Splittingtarifs vor dem Hintergrund des FZA zu Unrecht nicht gewährt wurde.⁸³ In ihrem Urteil hielten die obersten Richter fest, dass Art. 9 Anhang I FZA auch sinngemäss für selbständige Grenzgänger gilt, was nicht gross überrascht. Denn Art. 15 Abs. 2 Anhang I FZA ist eben genau dies zu entnehmen. Die eingangs erwähnte Grundsatzfrage in Bezug auf die Reichweite von Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA eröffnete da schon grösseren Interpretationsspielraum.⁸⁴ Der EuGH kam final zu dem Ergebnis, dass die deutsche Einkommenssteuerregelung die Freizügigkeit von Frau Ettwein beeinträchtigte und hiess die Klage gut. Mit Blick auf die deutsche Steuergesetzgebung und dessen Vereinbarkeit mit

⁷⁷ In casu war die Versicherungspflicht im deutschen Rentenversicherungssystem strittig.

⁷⁸ Urteil des EuGH C-351/08 vom 12. November 2009 *Christian Grimme gegen Deutsche Angestellten-Krankenkasse*, Rz. 47 f.

⁷⁹ Urteil *Christian Grimme gegen Deutsche Angestellten-Krankenkasse*, Rz. 49.

⁸⁰ Vgl. auch Urteil des EuGH C-506/10 vom 6. Oktober 2011 *Rico Graf und Rudolf Engel gegen Landratsamt Waldshut*; oder Urteil des EuGH C-257/10 vom 27. September 2012 *Försäkringskassan gegen Elisabeth Bergström*.

⁸¹ Urteil des EuGH C-425/11 vom 28. Februar 2013 *Katja Ettwein gegen Finanzamt Konstanz*.

⁸² Siehe Ziff. III.4.1. unten.

⁸³ Vgl. Urteil *Katja Ettwein gegen Finanzamt Konstanz*, Rz. 22 ff.

⁸⁴ Siehe oben.

dem FZA dürfte der EuGH wohl nicht zum letzten Mal entschieden haben.⁸⁵ Ferner darf bezweifelt werden, dass die steuerrechtlichen Einwirkungen des FZA im Verhältnis zur Schweiz zu allen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union gänzlich durchgedrungen sind.

4. Bundesgericht

4.1. Der Genfer Quellensteuerfall

[Rz 32] Im bekannten Genfer Quellensteuerentscheid rügte das Bundesgericht die in Art. 91 ff. des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und Art. 35 ff. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) normierte Regelung für nicht in der Schweiz ansässige Personen (sog. Gebietsfremde).⁸⁶ Konkret ging es um einen in Frankreich ansässigen Grenzgänger mit Schweizer Staatsbürgerschaft, welcher als beschränkt Steuerpflichtiger der Quellensteuer für Gebietsfremde unterlag. Dieser machte in den jeweiligen Jahren verschiedene Abzüge geltend, welche ihm seitens der Verwaltung teils gewährt, teils verweigert wurden, was seines Erachtens einen Verstoß gegen das FZA bedeutete.⁸⁷ Das Bundesgericht hiess die Beschwerde gut. Demnach können Steuerpflichtige, die als Quasi-Ansässige qualifizieren, eine individuelle Gewährung der nicht im Tarif berücksichtigten Abzüge nach Art. 33 DBG beantragen.⁸⁸ Die Praxis in den einzelnen Kantonen bezüglich Tarifkorrekturen für diese Steuerpflichtigen ist jedoch weiterhin uneinheitlich. Das Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, welches voraussichtlich am 1. Januar 2019 in Kraft treten soll, dürfte dem Abhilfe leisten.⁸⁹ Das Gesetz sieht u.a. vor, dass auch Quasi-Ansässige⁹⁰ eine nachträgliche ordentliche Veranlagung geltend machen können.⁹¹ Dass es sich im hier vorgestellten Entscheid um einen verpönten Diskriminierungsfall handelte, ist wohl unstrittig. Inwieweit *in casu* der Anwendungsbereich von Art. 9 Anhang I FZA tatsächlich betroffen war, erscheint allerdings fragwürdig.⁹² Gemäss dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA betreffen die genannten Gleichbehandlungsgarantien Staatsangehörige einer Vertragspartei im Ho-

⁸⁵ Ausführlich zu möglichen Problemfeldern insbesondere aus einer deutschen Perspektive JULIAN MAIER, Die steuerrechtlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien des Freizügigkeitsabkommens Schweiz-EU, Diss., Baden-Baden 2013. Siehe auch das Urteil des EuGH vom 19. November 2015 C-241/14 *Roman Bukovansky gegen Finanzamt Lörach*, worin der EuGH allerdings die im DBA Schweiz-Deutschland vereinbarte überdachende Besteuerung bestätigt, da der Beschwerdeführer mit Wohnsitz in der Schweiz im Vergleich zu in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen offensichtlich keinen steuerlichen Nachteil erlitten hatte. Während Art. 9 Abs. 2 Anhang I m.E. also zu Recht *in casu* nicht angerufen werden konnte, stellt sich jedoch die Frage, ob allenfalls eine weite Auslegung der Generalklausel von Art. 2 FZA, wonach jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit generell verboten ist, hier zu einem anderen Ergebnis geführt hätte.

⁸⁶ BGE 136 II 241.

⁸⁷ Weiterführend ADRIANO MARANTELLI, Das Bundesgericht schlägt eine erste Bresche in die Quellenbesteuerung, in: Jusletter 12. April 2010; STEFAN OESTERHELT, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen, FStR 2010, 211 ff.

⁸⁸ Vgl. Art. 2 lit. e Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 19. Oktober 1993 (Quellensteuerverordnung, QStV, SR 642.118.2).

⁸⁹ Botschaft vom 28. November 2014 zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, Nr. 14.093, BBl 2015 757.

⁹⁰ Eine genaue Definition, d.h. wo die Grenze zur Quasi-Ansässigkeit liegen soll, steht noch aus. Es ist aber anzunehmen, dass der Schumacker-Doktrin Folge geleistet wird und hierunter Personen fallen, die 90% ihrer weltweiten Einkünfte in der Schweiz erzielen, wozu auch die Einkünfte des Ehegatten zu zählen sind.

⁹¹ Art. 99 lit. a Entwurf-DBG und Art. 35 lit. a Entwurf-StHG.

⁹² Vgl. CHRISTA TOBLER, Der Genfer Quellensteuerentscheid des Bundesgerichts im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH zum Freizügigkeitsabkommen, SZIER 2011, 389 ff.

heitsgebiet der anderen Vertragspartei. Auch Art. 2 FZA (allgemeines Diskriminierungsverbot) stellt bei einer wortlautgetreuen Auslegung keine Auffangklausel dar.⁹³ Das grenzüberschreitende Element war indes gegeben. TOBLER kritisierte den Entscheid denn zunächst auch als bundesgerichtliches Missverständnis im Lichte der EuGH-Rechtsprechung.⁹⁴ Wie schon an anderer Stelle bemerkt wurde, ist diese augenscheinliche Diskrepanz in der Auslegung des FZA zwischen EuGH und Bundesgericht aufgrund des Entscheides der Luxemburger Richter in der Rs. Ettwein mittlerweile wohl geheilt worden.⁹⁵

4.2. Die Pro-rata-temporis-Aufteilung bei der Quellensteuer

[Rz 33] Die formell-rechtliche Situation dürfte hingegen dann kaum Angriffspunkte bieten, wenn ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei anders behandelt wird, als ein Inländer. Ob eine solche Form der Ungleichbehandlung mit dem FZA im materiell-rechtlichen Sinne zu vereinbaren ist, hatten die Richter in Lausanne im Falle eines ausländischen Arbeitnehmers, der für das Quellensteuerregime für Steuerpflichtige mit persönlicher Zugehörigkeit nach Art. 83 Abs. 1 DBG bzw. Art. 32 Abs. 1 StHG qualifizierte, zu beurteilen.⁹⁶ *In concreto* verlegte der ausländische Arbeitnehmende inter-kantonal seinen steuerrechtlichen Wohnsitz, wodurch eine *Pro-rata-temporis*-Aufteilung gemäss Art. 38 Abs. 4 StHG zwischen den Kantonen St. Gallen und Schwyz vorgenommen wurde. Der Beschwerdeführer machte dagegen geltend, dass die Sonderregelung von Art. 38 Abs. 4 StHG eine Schlechterbehandlung gegenüber der für Schweizer einschlägigen Grundregel⁹⁷ von Art. 68 Abs. 1 Satz 1 StHG darstellt.⁹⁸ Nach der Grundregel wäre er nach Art. 68 Abs. 1 StHG ganzjährig im Kanton Schwyz steuerpflichtig gewesen, was sich in dieser Konstellation günstig auf seine Steuerlast ausgewirkt hätte.⁹⁹ Dem seitens der Beschwerdegegner vorgebrachten Sicherungszweck (Art. 21 Abs. 3 FZA) der Quellensteuer kommt, so die Richter, bei der nachträglichen ordentlichen Veranlagung keine Bedeutung zu. Anders sei die Situation zu beurteilen für die laufende Quellenbesteuerung.¹⁰⁰ Das Bundesgericht erachtet damit das Quellensteuerverfahren aus Gründen der Verfahrensökonomie als zulässig an, hingegen erkennt es im Falle der nachträglichen ordentlichen Veranlagung nach Art. 34 StHG eine mit dem FZA nicht vereinbare Diskriminierung, soweit durch die Sonderregelung von Art. 38 Abs. 4 StHG eine Höherbesteuerung resultiert.¹⁰¹ Die an anderer Stelle bereits erwähnte ge-

⁹³ Offensichtlich a.A. PHILIPP ROTH/SELINA MANY, Rechtsangleichung und Souveränität im Steuerrecht, in: Lukas Fahrländer/Reto A. Heizmann (Hrsg.), Europäisierung der schweizerischen Rechtsordnung, APARIUZ Band 15, Zürich/St. Gallen 2013, 379 ff., 400.

⁹⁴ TOBLER (Fn. 92), 392 ff. TOBLER hat ihre Ansicht aber inzwischen aufgrund der neueren EuGH-Rechtsprechung ausdrücklich korrigiert, siehe CHRISTINE KADDOUS/CHRISTA TOBLER, Europarecht: Schweiz – Europäische Union, SZIER 2013, 639 ff., 644 f., was offensichtlich auch dem Bundesgericht (siehe dazu das hiernach besprochene Urteil BGE 140 II 167) nicht entgangen ist.

⁹⁵ Siehe oben.

⁹⁶ BGE 140 II 167.

⁹⁷ Auch wenn dem im hier besprochenen Entscheid keine besondere Bedeutung zukam, sei der Richtigkeit halber darauf hingewiesen, dass die genannte Regelung auch ausländische Arbeitnehmer mit einer Niederlassungsbewilligung C einschliesst, aber eben nicht ausländische Arbeitnehmer mit einer ausländerrechtlichen Aufenthaltsbewilligung betrifft.

⁹⁸ BGE 140 II 167 E. 2.3.

⁹⁹ Damit kann auch einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung, wie im vorliegenden Fall geschehen, keine heilende Wirkung zukommen, weil die Ungleichbehandlung bestehen bleibt.

¹⁰⁰ BGE 140 II 167 E. 5.5.5.

¹⁰¹ Vgl. BGE 140 II 167 E. 5.5.5.

plante Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens trägt dieser Problematik nun Rechnung, indem für alle ansässigen Personen die kantonale Zuständigkeit harmonisiert werden soll.¹⁰²

5. Zwischenfazit

[Rz 34] Aus den vorangegangenen Ausführungen erhellt, dass der *Acquis bilatéral* auf die direkten Steuern der Schweiz direkt einwirkt, wobei dies allerdings in einem fest abgesteckten (und limitierten) Rahmen geschieht. Besondere Bedeutung kommt dabei dem FZA zu. Der Gleichbehandlung von quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen in der Schweiz wurde basierend auf den Rechtsgarantien des FZA judikativ nachgeholfen.¹⁰³ Ferner verfolgen die höchsten Gerichte beider Vertragsparteien offensichtlich in ihrer Auslegung des FZA einen weitestgehend homogenen Kurs.¹⁰⁴ Auch vor dem Hintergrund der steuerrechtlichen Zusammenarbeit zur Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts gegenüber Steuerpflichtigen der Vertragsparteien wurden im Lichte des ZBstA Fortschritte erzielt. Die Einführung des gegenseitigen automatischen Informationsaustauschs von Steuerinformationen im Rahmen des Änderungsprotokolls zum bestehenden Abkommen etabliert nun einen neuen umfassenderen gemeinsamen Standard zwischen der Schweiz und der Europäischen Union.¹⁰⁵ Bestimmte Korrekturen im Bereich des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts (bspw. kantonale Statusgesellschaften) erfolgten hingegen ausschliesslich aufgrund politischer Einflussnahme durch die Europäische Union.

IV. Ausblick und jüngste Entwicklungen Schweiz-EU

1. Informationsaustausch und internationale Konformität

[Rz 35] Mit der Unterzeichnung des unilateralen AIA-Abkommens mit der Europäischen Union (Modell 1) sowie des multilateralen Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Modell 2) hat die Schweiz einen finalen Schlusstrich unter das fiskalische Bankkundengeheimnis im grenzüberschreitenden internationalen Verhältnis gezogen.¹⁰⁶ Das AIA-Abkommen mit der Europäischen Union beinhaltet den globalen AIA-Standard der OECD (Anhang I AIA-Abkommen). Das Abkommen sieht ausserdem in Art. 5 AIA-

¹⁰² Ansässige, die der ordentlichen Veranlagung unterstehen und diejenigen, die eine solche beantragen, werden demnach gleich gestellt. Bei Ansässigkeit am 31. Dezember in einem Kanton sind diese Personen im Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton für die gesamte Bemessungsperiode (sog. Stichtagsprinzip) steuerpflichtig.

¹⁰³ Eine Gleichbehandlung ist grundsätzlich zu begrüssen. Es sollte jedoch kritisch hinterfragt werden, ob die Einführung der allgemeinen Selbstdeklaration für alle Ansässigen tatsächlich zur Erhaltung eines effizienten Steuersystems geeignet ist oder ob vielmehr das Modell einer gesamtschweizerischen Quellensteuer für alle Arbeitnehmer eher zielführend ist. Siehe weiterführend dazu JULIAN KLÄSER, *Mobilität im interkantonalen Verhältnis aus steuerrechtlicher Perspektive: der Wochenaufenthalter*, in: Stephanie Bernet/Gabriel Gertsch/Roman Schister (Hrsg.), *Mobilität – Mobilité – Mobility: Recht der mobilen Gesellschaft*, Zürich/St. Gallen 2016, 141 ff., 164 ff.

¹⁰⁴ Weshalb zumindest an dieser Stelle der Ruf nach einem gemeinsamen Gericht, das für beide Vertragsparteien einheitlich und verbindlich entscheidet, m.E. unbegründet ist.

¹⁰⁵ Siehe Ziff. IV. unten.

¹⁰⁶ Weil die angekündigte Revision des Steuerstrafrechts vorerst zurückgestellt wurde (der Bundesrat hatte das Eidgenössische Finanzdepartement ursprünglich beauftragt, bis Ende 2015 eine Botschaft auszuarbeiten), hat das fiskalische Bankkundengeheimnis im Inland somit vorerst weiterhin Bestand.

Abkommen eine Regelung für den Informationsaustausch auf Ersuchen vor.¹⁰⁷ Daneben wird das bekannte Regime der Quellenbesteuerung von Zins-, Dividenden- sowie Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen nach Art. 15 ZBstA in Art. 9 AIA-Abkommen unverändert fortgeführt. Das gegenwärtige Zinsbesteuerungsabkommen wird somit nach einer Übergangsphase nicht mehr angewendet. Gleichermassen dürfte das AIA-Abkommen zwangsläufig auch das Ende der bestehenden Quellensteuerabkommen mit dem Vereinigten Königreich und Österreich bedeuten. Den von Schweizer Seite vor noch gar nicht langer Zeit als dauerhafte Alternative zum automatischen Informationsaustausch angepriesenen Abkommen, welche die steuerliche Regularisierung der Vergangenheit sowie eine Quellensteuer mit abgeltender Wirkung für ausländische Bankkunden seit 2013 staatsvertraglich verankerten, waren somit eine äusserst kurze Lebensdauer vergönnt. Das Kernargument der Befürworter dieses Modells war vor allem die Wahrung der Privatsphäre der betroffenen steuerpflichtigen Bankkunden. Inwieweit dem Schutz der Privatsphäre nach Art. 13 BV und der persönlichen Freiheit nach Art. 10 Abs. 2 BV nun unter dem neuen AIA-Standard zufriedenstellend gedient sind, wird augenblicklich kontrovers diskutiert.¹⁰⁸ Ein neuerlicher Sonderweg der Schweiz in dieser Angelegenheit kann aber wohl ausgeschlossen werden, da ein Abseitsstehen, neben eines massiven Reputationsverlustes, mutmasslich Strafmassnahmen von Seiten der Europäischen Union und ihrer Mitgliedsstaaten nach sich ziehen würde. Die Schweiz sollte darum den Fokus insbesondere darauf legen zu gewährleisten, dass beim Austausch von Informationen das Prinzip der Rechtsstaatlichkeit von allen Verfahrensbeteiligten gewahrt wird. Ist dies nicht der Fall, dann ist der aus dem AIA resultierende Grundrechtseingriff als nicht verhältnismässig einzustufen und entsprechende Massnahmen, bspw. die vorübergehende Aussetzung des AIA-Abkommens, sollten in Erwägung gezogen werden.

2. Unternehmenssteuerreform III und internationale Konformität

[Rz 36] Bei der Unternehmenssteuerreform III handelt es sich im Übrigen um eine Reaktion auf den inzwischen beigelegten Steuerstreit zwischen der Schweiz und der Europäischen Union über die kantonalen Statussteuerregime.¹⁰⁹ Die Kernpunkte dieses Reformvorhabens umfassen unter anderem die privilegierte Behandlung von Erträgen aus Patenten und aus vergleichbaren Rechten durch Einführung einer sog. Patentbox (Art. 24 lit. a Entwurf-StHG), die Möglichkeit von erhöhten Abzügen für Forschungs- und Entwicklungskosten (Art. 25 lit. a. Entwurf-StHG) sowie die Aufdeckung stiller Reserven (sog. Step-up) u.a. beim Wechsel der Statusgesellschaften in die ordentliche Besteuerung (Art. 78 lit. g Entwurf-StHG) mit steuerlichem Abschreibungseffekt zu einem späteren Zeitpunkt. Darüber hinaus werden die Kantone ermutigt, eine generelle Gewinnsteuersenkung vorzunehmen.

¹⁰⁷ Inhalt und Umfang entsprechen dabei insbesondere Art. 26 OECD-MA und dem dazugehörigen Kommentar. Der Vollzug des Informationsaustauschs ist im StAhiG geregelt. Der Standard umfasst sowohl natürliche als auch juristische Personen.

¹⁰⁸ Bspw. FRANCESCO NAEF, Der AIA widerspricht der Bundesverfassung, Finanz und Wirtschaft, 2015, abrufbar unter <http://www.fuw.ch/article/der-aia-widerspricht-der-bundesverfassung/>; ausführlicher zum Ganzen RENÉ MATTEOTTI, Verfassungskonformität des automatischen Informationsaustauschs – Kurzgutachten im Auftrag des Staatssekretariats für Internationale Finanzfragen vom 13. August 2015; sowie aus internationaler Perspektive PHILIP BAKER/PASCUALE PISTONE, Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights, in: Cahiers de droit fiscal international 100B, 2015, 357 ff.

¹⁰⁹ Siehe Ziff. III.1.1. oben.

[Rz 37] Wie schon an anderer Stelle erläutert wurde, entfaltet das Europäische Steuerrecht zu-
mindest indirekt auch Wirkung auf die schweizerische Unternehmenssteuerrechtsordnung. Aus
diesem Grund ist die Schweiz gut beraten, im Rahmen der Ausgestaltung des Reformpaketes
ebenso die jüngsten Entwicklungen innerhalb des Europäischen Steuerrechts sorgfältig zu beach-
ten. Der soeben veröffentlichte Richtlinienvorschlag zur Bekämpfung von Steuervermeidungs-
praktiken der EU-Kommission dürfte hier den Druck auf Drittstaaten wie die Schweiz weiterhin
erhöhen.^{110,111} Der Antrag sieht nämlich diverse Vorschriften zur Bekämpfung der Steuerver-
meidung mit Drittstaatenwirkung vor. Hierzu zählen u.a. die Abzugsfähigkeit von Zinsen, die
Wegzugsbesteuerung, der Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode (sog. Switch-
over-Klausel), eine allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch, Vorschriften für be-
herrschte ausländische Unternehmen (sog. CFC-Klausel) sowie eine Rahmenregelung für das Vor-
gehen gegen hybride Gestaltungen. Der von der EU-Kommission vorgeschlagene Schwellenwert
für eine Niedrigbesteuerung (Art. 6 Richtlinienvorschlag Steuervermeidungspraktiken) dürfte
zum Beispiel einem elementaren Ziel der Unternehmenssteuerreform III, nämlich die Wahrung
einer weiterhin kompetitiven Unternehmenssteuerbelastung zu sichern, wohl teilweise entgegen-
stehen. Nach den Vorstellungen der EU-Kommission soll ein Wechsel von der Freistellungs- zur
Anrechnungsmethode immer dann erfolgen, wenn die ausländischen Einkünfte¹¹² eines Steuer-
pflichtigen einem gesetzlichen Körperschaftsteuersatz von weniger als 40% des Regelsteuersatzes
unterliegen, der im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen im Rahmen des geltenden Körperschaft-
steuersystems erhoben worden wäre.¹¹³

[Rz 38] Die allgemeine Stossrichtung im internationalen Steuerwesen ist offensichtlich dahin-
gehend, dass die Besteuerung an dem Ort der Gewinnerwirtschaftung und der Wertschöpfung
erfolgen soll.¹¹⁴ Die steuerliche Privilegierung von mobilen Erträgen, zum Beispiel durch eine
Patentbox mit einem eher weiten Anwendungsbereich, stünde wohl im Widerspruch dazu. Die
konkreten Ausführungsbestimmungen des Bundesrates zur Patentbox dürften daher eher in eine
andere Richtung zeigen und den Anwendungsbereich substanziell einschränken. Dadurch wird
die internationale Akzeptanz des Steuerstandortes Schweiz zwar gestärkt, dies geht jedoch selbst-
redend zu Lasten der Kompetitivität.

¹¹⁰ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit
unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (COM(2016) 26 final); siehe auch das Mass-
nahmenpaket der EU-Kommission zur Bekämpfung von Steuervermeidung, abrufbar unter [http://ec.europa.eu/
taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_de.htm); siehe Ausführungen hiernach.

¹¹¹ Auch wenn es sich hier bloss um einen Richtlinienvorschlag handelt, ist davon auszugehen, dass die verdeckte
Harmonisierung der direkten Steuern innerhalb der Europäischen Union dadurch weiter an Fahrt gewinnt, selbst
wenn sich der Rat am Ende nicht auf eine Richtlinie einigen kann.

¹¹² Bspw. eine Gewinnausschüttung von einem Unternehmen in einem Drittstaat oder Einkünfte aus einer Betriebs-
stätte in einem Drittstaat.

¹¹³ Fraglich allerdings, ob es dabei bleiben wird oder man am Ende auf den effektiven Steuersatz umschwenkt. Sonst
besteht die Gefahr, dass die Massnahme schliesslich verpufft, weil den einzelnen Jurisdiktionen im internationalen
Steuerwettbewerb so die Möglichkeit eröffnet wird, ihren Standort zum Beispiel durch eine grosszügige Auslegung
der Bemessungsgrundlage ganz im Sinne steueroptimierender Konzerne zu gestalten.

¹¹⁴ Insbesondere die OECD ist hier Takt- und Ideengeber. Die Initiative zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und
Gewinnverlagerung (BEPS) ging dem Aktionsplan der Europäischen Union voraus.

V. Schlusswort

[Rz 39] Die Angleichung der Steuersysteme weltweit befindet sich im Fluss. Die Europäische Union ist hier neben der OECD ein tragender Akteur bei der Durchsetzung von mehr Fairness im Steuerrecht. Die nationale Steuersouveränität der Schweiz sieht sich dementsprechend konstanten Einwirkungen von aussen ausgesetzt. In Bezug auf die in diesem Beitrag aufgezeigten europarechtlichen Teilbereiche¹¹⁵ hat die Schweiz ihre Hausaufgaben bislang pragmatisch erledigt.¹¹⁶

[Rz 40] Als Folge der Finanz- und Schuldenkrise hat sich die Koordination der nationalen Steuersysteme weiter erhöht. Grosse Bedeutung kommt hier insbesondere der Durchsetzung von Transparenzanforderungen zu. Die Kehrseite dieser Regulierungsbestrebungen ist ein beharrlich wachsendes Mass an Bürokratie, womit die Schweiz im Vergleich zu den grossen Industrienationen einen entscheidenden Standortvorteil langsam aber sicher aufgibt, was sich mittelfristig wiederum nachteilig auf die Erhaltung eines effizienten Steuersystems und die Positionierung des Unternehmensstandorts Schweiz im internationalen Staatenwettbewerb auswirken dürfte.¹¹⁷

JULIAN KLÄSER, MLaw, wissenschaftlicher Assistent am Institut für Steuerrecht der Universität Bern.

Der vorliegende Beitrag basiert im Wesentlichen auf einem vom Autor auf Einladung von Ass. Prof. Dr. Joëlle de Sépibus im Rahmen der Vorlesung «Europarecht in der Schweiz» an der Universität Bern im Herbstsemester 2015 gehaltenen Referat.

¹¹⁵ D.h. dort, wo das Recht der Europäischen Union bereits basierend auf einer staatsvertraglichen Grundlage wirkt.

¹¹⁶ Eine Musterschülerin ist die Schweiz dennoch nicht und wird sie auch aufgrund ihres Staatssystems nie werden können, zu widerspenstig reagiert sie oft. Vorbildlich ist sie dann, wenn sie sich auf Druck von aussen zur Implementierung eines neuen Standards entschlossen hat (vgl. ZBstA, Quellensteuerabkommen, AIA usw.).

¹¹⁷ Weiterführend PETER NOBEL, Was heisst «Überregulierung»? SZW 86 2014, 589 ff.