

Steuern, Europa und die Schweiz - Ausgewählte Aspekte der "Eurokompatibilität" kantonaler Steuerregime aus rechtlicher Sicht

PROF. DR. ASTRID EPINEY

Dieser Beitrag wurde erstmals wie folgt veröffentlicht:

Astrid Epiney, Steuern, Europa und die Schweiz – Ausgewählte Aspekte der „Eurokompatibilität“ kantonaler Steuerregime aus rechtlicher Sicht, in: Franz Jäger (Hrsg.), Steuerwettbewerb: Die Schweiz im Visier der EU, Zürich 2008, S. 75-100. Es ist möglich, dass die Druckversion – die allein zitierfähig ist – im Verhältnis zu diesem Manuskript geringfügige Modifikationen enthält.

Der nachfolgende Beitrag geht auf einige rechtliche Aspekte des derzeit aktuellen "Steuerstreits" der Schweiz mit der Europäischen Union betreffend bestimmte kantonale (Unternehmens-) Steuerregime ein. Im Ergebnis zeigt eine nähere Analyse der von der Kommission entwickelten Argumentation auf, dass aus rechtlicher Sicht - entgegen der Ansicht der Kommission - gute Gründe für eine Vereinbarkeit der streitigen Steuerregime mit dem Freihandelsabkommen von 1972 sprechen, so dass das eigentliche entscheidende Problem ein politisches sein dürfte, mit dem die Schweiz aber jedenfalls - auch losgelöst von rechtlichen Erwägungen - konfrontiert sein dürfte.

1. Einleitung

Schon seit einiger Zeit bestehen in Bezug auf die rechtliche Beurteilung bestimmter Aspekte kantonaler Regime der Unternehmensbesteuerung Meinungsverschiedenheiten zwischen der Europäischen Kommission ei-

nerseits und der Schweiz andererseits: Während die Kommission von der Unvereinbarkeit bestimmter Aspekte der Steuerregime mit dem Freihandelsabkommen von 1972 ausgeht, weist die Schweiz diese Argumentation zurück. Auch zahlreiche Gespräche zwischen der Schweiz und der EU konnten diese Meinungsverschiedenheiten nicht beilegen. Mit der Entscheidung der Kommission vom 13. Februar 2007 über die Unvereinbarkeit bestimmter Aspekte der Unternehmensbesteuerung in der Schweiz mit dem Freihandelsabkommen von 1972 (FHA)¹, in der die Kommission „formell“ diese Unvereinbarkeit „feststellt“ und im Falle der Nichtaufhebung der beanstandeten Regime sog. „Schutzmassnahmen“ nach Art. 27 FHA in Aussicht stellt, dürften die Auseinandersetzungen in eine neue Phase getreten sein.

Es ist hier nicht der Ort, die streitigen kantonalen Steuerregime im Einzelnen darzustellen²; vielmehr genügt es für die Zwecke dieses Beitrags festzuhalten, dass es im Wesentlichen um Regelungen betreffend die Besteuerung von Unternehmensgewinnen geht, wonach bei bestimmten Gesellschaften (Holding- und Verwaltungsgesellschaften sowie sog. gemischten Gesellschaften) im Ausland erzielte (Unternehmens-) Gewinne oder Einkünfte nicht oder wesentlich niedriger besteuert werden als die im Inland erzielten Gewinne.

¹ KOM (2007) 411 endg. Zur Vorgeschichte auch *Karine Siegwart/Daniel Felder*, Die sektoriellen Abkommen Schweiz – EG von 1999 und 2004 sowie das Freihandelsabkommen Schweiz-EWG von 1972 in der praktischen Anwendung, in: Astrid Epiney/Andrea Egbuna-Joss/Markus Wyssling (Hrsg.), Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht / Annuaire suisse de droit européen 2005/2006 (SJER/AnnSDE), Zürich, Bern 2006, 481 (492 ff.); *Thomas Cottier/René Matteotti*, Der Steuerstreit Schweiz – EG: Rechtslage und Perspektiven, in: Astrid Epiney/Markus Wyssling (Hrsg.), Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht / Annuaire suisse de droit européen 2006/2007, Zürich/Bern 2007, 221 (221 f., 228 ff.).

² Vgl. hierzu etwa KOM (2007) 411 endg., 3 ff.; *Ernst Höhn/Robert Waldburger*, *Steuerecht*, Band I, 2001, § 20; *Simon Hirsbrunner/Simone Seidl*, Kantonale Steuervergünstigungen im Visier der Europäischen Kommission. Ein Diskussionsbeitrag zur Auseinandersetzung zwischen der Schweiz und der Europäischen Union über die kantonalen Unternehmenssteuern, SZIER 2006, 541 (542 ff.); *Cottier/Matteotti*, SJER/AnnSDE 2006/2007 (Fn. 1), 221 (224 ff.). S. auch *Daniel Felder/Karine Siegwart*, Die sektoriellen Abkommen I und II von 1999/2004 sowie das Freihandelsabkommen Schweiz-EWG von 1972 in der praktischen Anwendung, in: Astrid Epiney/Markus Wyssling (Hrsg.), SJER/AnnSDE 2006/2007, Zürich/Bern 2007, 375 (385 ff.).

Im Zentrum der Argumentation der Kommission stehen – zumindest auf den ersten Blick – rechtliche Argumente: Es wird geltend gemacht, dass die beanstandeten (kantonalen) Regelungen betreffend die Unternehmensbesteuerung staatliche Beihilfen im Sinne des Art. 23 FHA (der wörtlich mit den entsprechenden Artikeln des EG-Vertrages übereinstimmt) darstellten und daher gegen das Abkommen verstießen. Die Schweiz bestreitet bekanntlich diese Sicht und hält daran fest, dass das Freihandelsabkommen diese Fragen nicht regle³.

Aus rechtlicher Sicht betrifft die skizzierte Problematik in materieller Hinsicht im Wesentlichen zwei Problemkreise: Erstens ist danach zu fragen, ob das Freihandelsabkommen im Allgemeinen und Art. 23 FHA im Besonderen tatsächlich parallel zu den entsprechenden Bestimmungen des EG-Vertrages auszulegen ist (II.). Zweitens geht es darum, ob die beanstandeten kantonalen Steuerregime als Beihilfen im Sinne des FHA bzw. des EG-Vertrages zu qualifizieren sind (III.). Mit beiden Fragen setzt sich die Kommissionsentscheidung wohl nur unzureichend auseinander, was im Folgenden skizziert werden soll, womit auch deutlich wird, dass das eigentliche Problem hier weniger ein rechtliches, denn ein politisches sein dürfte (V.). In einem Exkurs (IV.) sei noch kurz auf ausgewählte Aspekte der Streitbeilegung in diesem Zusammenhang eingegangen⁴.

Nur am Rande sei noch darauf hingewiesen, dass die Rechtsform (nämlich eine Entscheidung), in die die Kommission ihre Argumentation kleidete, überrascht: Nach Art. 249 EGV ist eine Entscheidung für ihren oder ihre Adressaten in vollem Umfang verbindlich, und gemäss Art. 5 Abs. 1 EGV ist u.a. für ein solches Handeln der Kommission eine Rechtsgrundlage im Vertrag erforderlich (wobei auch eine Delegation möglich ist). Fraglich ist

³ Vgl. die ausführliche Darstellung der Argumentation der Kommission einerseits und der Schweiz andererseits bei *Cottier/Matteotti*, SJER/AnnSDE 2006/2007 (Fn. 1), 221 (228 ff.); s. auch die Auszüge aus der Originalstellungnahme der Schweiz bei *Siegwart/Felder*, SJER/AnnSDE 2005/2006 (Fn. 1), 482 (496 ff.).

⁴ Ausgeblendet bleiben hingegen Aspekte des WTO-Rechts, hierzu ausführlich *Cottier/Matteotti*, SJER/AnnSDE 2006/2007 (Fn. 1), 221 (246 ff.).

im Zusammenhang mit der „Entscheidung“ der Kommission in Bezug auf die Vereinbarkeit gewisser kantonaler Steuerregelungen mit dem Freihandelsabkommen mindestens zweierlei:

- Erstens bleibt die Rechtsgrundlage dieser Entscheidung im Dunkeln und wird von der Kommission auch nicht näher präzisiert, sondern es erfolgt neben Hinweisen auf das Freizügigkeitsabkommen selbst und die diesbezügliche einseitige Erklärung der EG über staatliche Beihilfen lediglich eine Bezugnahme auf die Durchführungsverordnung bezüglich der Anwendung der Schutzklauseln⁵, die ihrerseits aber nur davon spricht, dass die Kommission sich über die Vereinbarkeit des Verhaltens der Schweiz mit dem Abkommen ausspricht und zuhanden des Rates Vorschläge unterbreitet. Festzuhalten ist jedenfalls, dass der Kommission weder direkt gestützt auf völkerrechtliche Grundsätze noch auf der Grundlage der innergemeinschaftlichen Kompetenzverteilung eine Befugnis zukommt, die Unvereinbarkeit der besagten kantonalen Regelungen mit dem Freihandelsabkommen verbindlich festzustellen⁶, geschweige denn, Schutzmassnahmen nach Art. 27 FHA zu beschliessen⁷. Denn das Freihandelsabkommen nimmt ausdrücklich immer auf die Vertragsparteien Bezug, und dies sind die Schweiz und die EG. Innerhalb der EG kommt der Kommission aber keine Befugnis zu, letztverbindlich die Haltung der EG festzulegen; dies obliegt vielmehr dem Rat, der ggf. das Parlament konsultiert⁸. Insofern können al-

⁵ VO 2841/72, ABl. 1972 L 300, 284.

⁶ Vgl. aber Art. 1 der Entscheidung, KOM (2007) 411 endg., 18.

⁷ Was die Kommission in der Entscheidung aber auch nicht tut, vgl. Art. 3 der Entscheidung, KOM (2007) 411 endg., 18, wo die Kommission lediglich davon spricht, dem Rat solche Massnahmen vorschlagen zu wollen bzw. zu können.

⁸ Vgl. ausführlich zu den verschiedenen, teilweise komplexen Fragen der Kompetenzverteilung zwischen Gemeinschaft und Mitgliedstaaten im Rahmen von Verhandlung und Durchführung völkerrechtlicher Verträge *Astrid Epiney/Dominique Gross, Zur Abgrenzung der Kompetenzen zwischen der Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten bei der Durchführung völkerrechtlicher Verträge – unter besonderer Berücksichtigung des Umweltrechts* -, EurUP 2005, 2 ff.; *Astrid Epiney/Dominique Gross, Zu den verfahrensrechtlichen Implikationen der Kompetenzverteilung zwischen der EG und den Mitgliedstaaten im Bereich der Aussenbeziehungen – unter besonderer Berücksichtigung des Umweltrechts*, NuR 2005, 353 ff.

- so weder der Inhalt noch die Schlussfolgerungen der Kommission „verbindlich“ im Sinne des Art. 249 EGV sein.
- Zweitens fragt es sich, wer der Adressat dieser Entscheidung sein soll. Auch hierüber schweigt sich die Kommission aus. Die Schweiz kann es jedenfalls nicht sein⁹, da sie kein EU-Mitglied ist und das FHA der Kommission keine Befugnis einräumt, für sie verbindliche Entscheidungen zu erlassen. Die anderen Gemeinschaftsorgane fallen ebenfalls ausser Betracht, da auch hier die Rechtsgrundlage fehlt. Auch einzelne Bürger oder Unternehmen kommen nicht in Frage. Damit fehlt der Entscheidung also letztlich der Adressat, so dass ein konstituierendes Merkmal der Entscheidung nach Art. 249 EGV nicht vorliegt.

Insgesamt handelt es sich damit materiell letztlich nicht um eine Entscheidung im Sinne des Art. 249 EGV, sondern um eine Mitteilung, so dass die Kommission die unzutreffende Rechtsform gewählt hat. Der EuGH könnte ggf. – falls ein Verfahren eröffnet ist bzw. wird – die „Entscheidung“ damit wegen fehlender Rechtsgrundlage für nichtig erklären.

2. Zur parallelen Auslegung völkerrechtlicher Verträge und gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen - unter besonderer Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechts einerseits und des Freihandelsabkommens andererseits

Die Europäische Gemeinschaft schliesst schon seit Jahrzehnten völkerrechtliche Verträge mit Drittstaaten ab, die in Teilen gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen wörtlich oder sinngemäss übernehmen. Hierzu gehört auch das Freihandelsabkommen (aber auch etwa das „bilaterale“ Personen-

⁹ Dies obwohl die Kommission in Art. 2 der Entscheidung (KOM (2007) 411 endg., 18) festhält, die Schweiz müsste die beanstandeten Steuerregime abschaffen.

freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz¹⁰), das u.a. die Regeln über den freien Warenverkehr und die Beihilferegeln des EG-Vertrages „übernimmt“. Derartige Verträge sind aber selbstverständlich als völkerrechtliche Verträge nach den einschlägigen, in der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) festgelegten völkerrechtlichen Grundsätzen auszulegen¹¹. Nach der Grundregel des Art. 31 WVK ist ein Vertrag

„nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen“¹².

Die wesentlichen Anknüpfungspunkte für die Auslegung völkerrechtlicher Verträge sind damit Treu und Glauben, Wortlaut, systematischer Zusammenhang oder Kontext (s. auch Art. 31 Abs. 2, 3 WVK) sowie Gegenstand und Zweck des Vertrages; daneben ist ggf. die nachfolgende Praxis der Parteien einzubeziehen, während die Entstehungsgeschichte keinen primären Anknüpfungspunkt bildet (Art. 32 WVK). Diese Grundsätze – deren Bedeutungsgehalt hier nicht im Einzelnen nachgegangen werden kann –

¹⁰ Vgl. ausführlich zur Auslegung des Personenfreizügigkeitsabkommens *Astrid Epiney*, Das Abkommen über die Personenfreizügigkeit – Überblick und ausgewählte Aspekte, in: Alberto Achermann/Astrid Epiney/Walter Kälin/Minh Son Nguyen (Hrsg.), Jahrbuch für Migrationsrecht / Annuaire du droit de la migration 2004/2005, Bern 2005, 45 (46 ff.); *Astrid Epiney/Robert Mosters*, Un exemple d'interprétation des accords conclus entre la Suisse et l'Union européenne: l'accord sur la libre circulation des personnes, in: Astrid Epiney/Florence Rivière (Hrsg.), Auslegung und Anwendung von „Integrationsverträgen“. Zur Übernahme des gemeinschaftlichen Besitzstandes durch Drittstaaten, insbesondere die Schweiz / Interprétation et application des „traités d'intégration“. De la reprise de l'acquis communautaire par des Etats tiers, notamment par la Suisse, Zürich 2006, 57 (61 ff.); *Edgar Imhof*, Das Freizügigkeitsabkommen EG-Schweiz und seine Auslegungsmethode, ZESAR 2007, 155 ff., 217 ff.

¹¹ Vgl. allgemein und sehr instruktiv zur Auslegung von durch die EG abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträgen *Eckart Klein*, Zur Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen der Europäischen Gemeinschaft mit Drittstaaten, in: Astrid Epiney/Florence Rivière (Hrsg.), Auslegung und Anwendung von „Integrationsverträgen“. Zur Übernahme des gemeinschaftlichen Besitzstandes durch Drittstaaten, insbesondere die Schweiz / Interprétation et application des „traités d'intégration“. De la reprise de l'acquis communautaire par des Etats tiers, notamment par la Suisse, Zürich 2006, 1 ff.

¹² *Klein*, in: Auslegung von Integrationsverträgen (Fn. 11), 1 (5), weist zutreffend darauf hin, dass diese Formulierung am Ende wenig geglückt ist und man statt von „Ziel und Zweck“ eher von „Gegenstand und Zweck“ sprechen sollte.

sind somit recht abstrakt und allgemein formuliert; insbesondere können die verschiedenen, nicht in einer strengen hierarchischen Reihenfolge stehenden Auslegungsmethoden in verschiedener Weise kombiniert und gewichtet werden, womit den Besonderheiten des jeweils auszulegenden völkerrechtlichen Vertrages Rechnung getragen werden kann und wohl auch sollte. Insofern dürften sie eine hohe Flexibilität aufweisen, so dass für die Auslegung eines Vertrages letztlich seinen Spezifitäten (etwa hinsichtlich Zielsetzung, Inhalt, Gegenstand oder auch Zusammenhang mit anderen Verträgen) eine nicht zu unterschätzende Bedeutung zukommen dürfte.

Versucht man vor diesem Hintergrund die für die Auslegung des Freihandelsabkommens massgeblichen Grundsätze zu formulieren, so ist der Ausgangspunkt zunächst, dass das Abkommen in weiten Teilen auf Begriffe oder Konzepte des Gemeinschaftsrechts zurückgreift bzw. gar wörtlich Bestimmungen des EG-Vertrages entsprechende Artikel enthält, so u.a. die Bestimmungen über den freien Warenverkehr (Art. 13 FHA einerseits, Art. 28 EGV andererseits) oder auch die hier im Vordergrund stehenden Bestimmungen über die Zulässigkeit staatlicher Beihilfen (Art. 23 FHA einerseits, Art. 87 EGV andererseits). Aus diesem Rückgriff auf dem Gemeinschaftsrecht entsprechende oder gar mit diesem identische Formulierungen ergibt sich aber nicht zwingend, dass die jeweiligen Bestimmungen parallel wie im Gemeinschaftsrecht auszulegen sind¹³; vielmehr verbietet sich eine „automatische Übertragung“ der im Gemeinschaftsrecht heranzuziehenden Auslegung schon deshalb, weil das Gemeinschaftsrecht auf der Grundlage seiner verfassungsähnlichen Struktur und seiner spezifischen Zielsetzungen von besonderen Grundsätzen geprägt ist, die auch und gerade Rückwirkungen auf seine Auslegung entfalten können¹⁴, ohne dass damit die völ-

¹³ Auch der EuGH geht davon aus, dass mit dem Gemeinschaftsrecht wörtlich übereinstimmende völkervertragsrechtliche Bestimmungen nicht zwingend parallel wie im Gemeinschaftsrecht auszulegen sind. Vgl. etwa EuGH, Rs. 270/80 (Polydor), Slg. 1982, 329; EuGH, Rs. 104/81 (Hauptzollamt Mainz/Kupferberg), Slg. 1982, 3641 (3663); EuGH, Rs. C-149/96 (Portugal/Rat), Slg. 1999, I-8395. S. auch EuGH, Gutachten 1/91 (EWR), Slg. 1991, I-6079, Rn. 15 ff.

¹⁴ Zur Auslegung im Gemeinschaftsrecht *Rüdiger Voß*, Von richtlinienkonformer zur völkerrechtskonformen Auslegung im EG-Recht: Internationale Dimensionen einer normhierarchie-

kerrechtliche Grundlage der Union und des Gemeinschaftsrechts zwingend aufgegeben wird. Massgeblich ist daher, ob sich aus den erwähnten Vorgaben der Wiener Vertragsrechtskonvention ein Grundsatz der „parallelen Auslegung“ der dem Gemeinschaftsrecht nachgebildeten Bestimmungen des Freihandelsabkommens ergibt, so wie dies zu Recht für das Personenfreizügigkeitsabkommen angenommen wird¹⁵.

Im Urteil *Metalsa* formulierte der EuGH diese Grundsätze wie folgt:

„Insgesamt ergibt sich (...), dass die Übertragung der Auslegung einer Vertragsbestimmung auf eine vergleichbar, ähnlich oder übereinstimmend gefasste Bestimmung eines Abkommens zwischen der Gemeinschaft und einem Drittland insbesondere davon abhängt, welchen Zweck diese Bestimmungen in dem ihnen je eigenen Rahmen verfolgen; insoweit kommt dem Vergleich von Zweck und Kontext des Abkommens mit denjenigen des Vertrages [hier wird auf den EG-Vertrag Bezug genommen] erhebliche Bedeutung zu. Ein völkerrechtlicher Vertrag ist nämlich nicht nur nach seinem Wortlaut, sondern auch im Lichte seiner Ziele auszulegen.“¹⁶

Verallgemeinert man diesen Ansatz, so sind in all denjenigen Fällen, in denen Abkommen mit Drittstaaten Teile des *acquis communautaire* übernehmen und die Zielsetzung des jeweiligen Abkommens gerade dahin geht, das in der Gemeinschaft geltende Rechtsregime auf das Verhältnis zu Drittstaaten auszuweiten, die entsprechenden Abkommensbestimmungen grundsätzlich parallel zu den einschlägigen Vertragsbestimmungen auszulegen; ist diese Frage zu verneinen, so kommt eine „automatische“ Übertragung der gemeinschaftsrechtlichen Auslegungsgrundsätze nicht in

gerechten Interpretationsmaxime, ZEuS 1999, 313 ff.; Jochen Anweiler, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften, 1997, *passim*; Carsten Buck, Über die Auslegungsmethoden des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaft, 1998, *passim*; Astrid Epiney, in: Roland Bieber/Astrid Epiney/Marcel Haag, Die Europäische Union. Rechtsordnung und Politik, 6. Aufl., 2005, § 9, Rn. 16 ff.

¹⁵ Vgl. die Nachweise in Fn. 10.

¹⁶ EuGH, Rs. C-312/91 (*Metalsa*), Slg. 1993, I-3751, Rn. 11 f. S. auch EuGH, Rs. C-465/01 (Kommission/Österreich), Slg. 2004, I-8291. S. auch im Ansatz ähnliche Ausführungen in EuGH, Rs. C-467/02 (*Cetinkaya*), Slg. 2004, I-10895.

Betracht¹⁷. Massgeblich ist damit die entsprechende Zielsetzung und der Zweck des Abkommens, und es ist insbesondere danach zu fragen, ob das jeweilige Abkommen angesichts von seinem Zweck und Kontext parallele Zielsetzungen wie der EG-Vertrag und die entsprechenden Bestimmungen verfolgt und ob auf dieser Grundlage in Anbetracht des Gegenstands der fraglichen Bestimmung eine „Übernahme“ des *acquis communautaire* beabsichtigt ist und sich damit (grundsätzlich) eine parallele Auslegung von Abkommen und Gemeinschaftsrecht aufdrängt, wobei ggf. noch danach zu fragen ist, ob sich dieser Grundsatz auch auf zukünftige Entwicklungen des *acquis communautaire* bezieht¹⁸.

Der EuGH verneinte diese Frage in Bezug auf wortgleiche Bestimmungen völkerrechtlicher Verträge mit solchen des EG-Vertrages verschiedentlich, so auch bezüglich einiger Bestimmungen der sog. Europa-Abkommen (mit den damaligen Kandidatenstaaten Mittel- und Osteuropas) und (Anfang der 80er Jahre) der Regeln über den freien Warenverkehr in dem Freihandelsabkommen der EG mit Portugal (das parallel zum FHA mit der Schweiz ausgestaltet war). In Bezug auf das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) hielt der EuGH fest, dass die wortgleiche Ausgestaltung weiter Teile des Abkommens mit vertraglichen Bestimmungen nicht die „Homogenität“ der Rechtsnormen zu gewährleisten vermöge, seien doch die Zielsetzungen beider Vertragswerke zu unterschiedlich¹⁹. In

¹⁷ Vgl. die Anwendung dieser Kriterien in EuGH, Gutachten 1/91 (EWR), Slg. 1991, I-6079, Rn. 22; EuGH, Rs. C-235/99 (Kondova), Slg. 2001, I-6427, Rn. 55; EuGH, Rs. C-63/99 (Gloszcuk), Slg. 2001, I-6369, Rn. 52; EuGH, Rs. C-257/99 (Barkoci und Malik), Slg. 2001, I-6557, Rn. 55 (gegen eine parallele Auslegung); EuGH, Rs. C-268/99 (Jany), Slg. 2001, I-8615, Rn. 37; EuGH, Rs. 162/00 (Pokrzeptowicz-Meyer), Slg. 2002, I-1049, Rn. 31 ff.; EuGH, Rs. C-163/90 (Legros), Slg. 1992, I-4625, Rn. 26 (für eine parallele Auslegung). Zu dieser Rechtsprechung instruktiv *Klein*, in: *Auslegung von Integrationsverträgen* (Fn. 11), 16 ff.

¹⁸ Hierzu im Zusammenhang mit dem Personenfreizügigkeitsabkommen die Nachweise in Fn. 10. S. ansonsten zur Frage der Regelung und Reichweite der Übernahme von Teilen des *acquis communautaire* in den Bilateralen Abkommen ausführlich *Astrid Epiney/Annekathrin Meier/Robert Mosters*, *Die Kantone zwischen EU-Beitritt und bilateralem Weg: Bewertung ausgewählter europapolitischer Optionen aus rechtlicher Sicht*, in: *Konferenz der Kantonsregierungen* (Hrsg.), *Zwischen EU-Beitritt und bilateralem Weg: Überlegungen und Reformbedarf aus kantonaler Sicht*, Zürich 2006, 77 (98 ff.).

¹⁹ Zu diesem Gutachten noch sogleich ausführlich im Text.

anderen Fällen (so bezüglich der Auslegung der Niederlassungsfreiheit in den Europa-Abkommen) kam er aber auf der Grundlage einer eingehenden Prüfung von Ziel und Zweck des Abkommens sowie des Gegenstandes der fraglichen Bestimmungen auch zum gegenteiligen Ergebnis²⁰.

Analysiert man vor diesem Hintergrund die Argumentation der Kommission in Bezug auf diese Frage, so vermisst man eine genaue Anwendung der erwähnten Kriterien des EuGH. Vielmehr beschränkt sich die Kommission darauf, auf den parallelen Wortlaut der fraglichen Bestimmungen und die wichtige Rolle eines unverfälschten Wettbewerbs im Abkommen hinzuweisen. Die Heranziehung der erwähnten Kriterien des EuGH dürfte aber zu einem anderen Ergebnis führen und eher gegen eine „parallele Auslegung“ des Freihandelsabkommens im Verhältnis zum EG-Vertrag sprechen: Das Abkommen weist – im Verhältnis zum EG-Vertrag – einen beschränkten Anwendungsbereich auf und seine Zielsetzung geht im Vergleich zum EG-Vertrag erheblich weniger weit, in dem es (nur, aber immerhin) um die Verwirklichung einer Freihandelszone für Industrieerzeugnisse geht, dies im Gegensatz zum im EG-Vertrag (inzwischen) verankerten umfassenden Binnenmarktziel. Im FHA selbst finden sich – insoweit im Gegensatz etwa zum Personenfreizügigkeitsabkommen²¹ – keine Anhaltspunkte dafür, dass dieses die Anwendung eines Teils des (bestehenden bzw. gar weiterentwickelten) *acquis communautaire* auf die Beziehungen zur Schweiz ausdehnen soll. Vielmehr beschränkt sich gerade der Zweckartikel des FHA (Art. 1) darauf, in allgemeiner Weise auf die Verbesserung der Wirtschaftsbeziehungen, die Ausweitung des Warenverkehrs und die Gewährleistung „gerechter“ Wettbewerbsbedingungen hinzuweisen²².

²⁰ Vgl. die Nachweise in Fn. 17 sowie *Klein*, in: Auslegung und Anwendung von Integrationsverträgen (Fn. 11), 1 ff.

²¹ Vgl. die Nachweise in Fn. 17.

²² Die Argumentation von *Silvio Arioli*, Zur Tragweite des Freihandelsabkommens im Beihilfenbereich aus rechtlicher Sicht, Jusletter vom 7. Mai 2007, 4, dass Art. 1 FHA die Gewährleistung „gerechter Wettbewerbsbedingungen“ erwähne und Art. 23 FHA unter Rückgriff auf die Terminologie des EG-Vertrages bestimme, was darunter zu verstehen sei, woraus eine Anlehnung an die gemeinschaftsrechtliche Auslegung folge, ist hingegen nicht überzeugend: Denn auch dieser Bezug ändert nichts daran, dass nichts im FHA darauf hindeutet, dass dieses Abkommen die Schweiz tatsächlich in den *acquis communautaire* einbinden will, wird doch

Auch der Gegenstand der fraglichen Bestimmung – Verbot staatlicher Beihilfen – bietet keine Anhaltspunkte für eine andere Sichtweise, ist doch nicht ersichtlich, warum in Bezug auf einen Drittstaat – mit dem ein Freihandelsabkommen abgeschlossen wurde – die Beihilfenbestimmungen aus rechtlicher Sicht zwingend parallel zur Regelung im EG-Vertrag ausgelegt werden müssen, zumal speziell in Bezug auf Art. 23 FHA anzumerken ist, dass im Freihandelsabkommen ein Art. 88 EGV vergleichbares System zur Durchsetzung des Beihilfenverbots fehlt, so dass sich der Schluss aufdrängt, dass die Tragweite (auch) des Art. 23 FHA nicht parallel zu Art. 87 EGV ausgestaltet ist²³.

Bemerkenswert ist weiter, dass das ebenfalls im Abkommen enthaltene Verbot von Einfuhrbeschränkungen und Massnahmen gleicher Wirkung von den Vertragsparteien offenbar gerade nicht parallel zu den wortgleich lautenden Vorgaben des EG-Vertrages ausgelegt wird: Dies ergibt sich nicht nur aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts und des EuGH²⁴, sondern auch daraus, dass offenbar eine „einseitige“ Einführung des sich in der EG aus Art. 28 EGV ergebenden „Cassis de Dijon-Prinzips“ für notwendig gehalten wird²⁵ und jedenfalls die EG Art. 13 FHA nicht so extensiv wie Art. 28 EGV auslegt²⁶. Damit beziehen sich die Differenzen in der Auslegung der entsprechenden Bestimmungen des FHA einerseits und des

die Frage der parallelen Auslegung auch durch diesen Hinweis nicht beantwortet, da er nicht zu erklären vermag warum die „gerechten Wettbewerbsbedingungen“ parallel wie innerhalb der EU zu definieren sein sollen.

²³ So auch *Claudia Seitz*, Autonomie der Regionen bei Steuerregelungen. Neuere Entwicklung im Europäischen Beihilferecht und ihre Bedeutung für die Schweiz, AJP 2007, 415 (422); *Claudia Seitz/Stephan Breitenmoser*, Das europäische Beihilferecht im Bereich der staatlichen Steuermassnahmen, in: Astrid Epiney/Andrea Egbuna-Joss/Markus Wyssling (Hrsg.), Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht / Annuaire suisse de droit européen 2005/2006, Zürich/Bern 2006, 159 (173 f.). Dezidiert gegen eine parallele Auslegung des Art. 23 FHA mit Art. 87 EGV *Felder/Siegwart*, SJER/AnnSDE 2006/2007 (Fn. 2), 375 (385 ff.).

²⁴ BGE 105 II 49 (Omo); EuGH, Rs. 270/80 (Polydor), Slg. 1982 329. S. aber auch BGE 131 II 271, 293 ff., wo das Bundesgericht eine unmittelbare Anwendbarkeit des Abkommens bejaht. Hierzu *Daniel Wüger*, Bundesgericht wendet Freihandelsabkommen erstmals unmittelbar an – ein Schritt vorwärts, ein Schritt zurück, Jusletter vom 4.4.2005. S. aber auch die wiederum zurückhaltende Haltung des Bundesgerichts in BGE vom 6.9.2006, 2 A.593/2005.

²⁵ Zu dieser Diskussion, auf die hier nicht weiter eingegangen werden soll, *Siegwart/Felder*, SJER/AnnSDE 2005/2006 (Fn. 1), 481 (499 ff.).

²⁶ Hierzu auch die Bemerkungen bei *Cottier/Matteotti*, SJER/AnnSDE 2006/2007 (Fn. 1), 221 (236).

EG-Vertrages andererseits – die wohlgerneht offenbar von beiden Vertragsparteien angenommen werden – nicht nur auf die Frage der unmittelbaren Anwendbarkeit, sondern auch auf die inhaltliche Tragweite der einschlägigen Regeln²⁷, wobei ergänzend darauf hinzuweisen ist, dass das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Frage der Ablehnung der unmittelbaren Anwendbarkeit des Freihandelsabkommens aus der unterschiedlichen Zielsetzung des FHA einerseits und des EG-Vertrages andererseits allgemein auf eine im Verhältnis zum EG-Recht autonome Auslegung schliesst²⁸.

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass eine „einseitige“ Auslegung völkervertraglicher Bestimmungen in Abhängigkeit von der Rechtsentwicklung im Recht einer der Vertragsparteien keine Stütze in den völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen findet und mit diesen grundsätzlich unvereinbar sein dürfte, woran auch einseitige Erklärungen einer Vertragspartei nichts ändern. Solche einseitigen Erklärungen vermögen nämlich von vornherein nicht die sich aus den sonstigen Auslegungsmethoden gewonnene Tragweite völkervertragsrechtlicher Bestimmungen zu modifizieren, stünde es doch ansonsten einer der Vertragsparteien frei, einseitig die Reichweite der jeweiligen Vertragsbestimmungen zu determinieren²⁹.

²⁷ Dies verkennt *Arioli*, Jusletter vom 7.5.2007 (Fn. 22), 4, wenn er darauf hinweist, dass es nur um die Frage der unmittelbaren Anwendbarkeit gehe. Ebenfalls keine Rolle spielt der Umstand, dass es in Art. 13 FHA um eine handelsliberalisierende Massnahme geht, während bei Art. 23 FHA eine Begleitmassnahme darstellt (worauf aber *Arioli* offenbar abstellt, vgl. ebd.): Denn es wäre wohl kaum sinnvoll, bei direkt liberalisierenden Bestimmungen eine Anlehnung an den EG-Vertrag abzulehnen, sie hingegen (warum eigentlich?) bei Bestimmungen, die „nur“ Begleitmassnahmen betreffen, zugrundelegen. Zur Frage der unmittelbaren Anwendbarkeit von Bestimmungen des Freihandelsabkommens *Daniel Wüger*, Anwendbarkeit und Justiziabilität völkerrechtlicher Normen im schweizerischen Recht: Grundlagen, Methoden und Kriterien, Bern 2005, 154 ff.; *Christine Breining-Kaufmann*, Internationales Verwaltungsrecht, ZSR 2006 II, 5, 62; *Helen Keller*, Rezeption des Völkerrechts, Berlin, Heidelberg 2003, 588 ff.

²⁸ So auch *Hirsbrunner/Seidl*, SZIER 2006 (Fn. 2), 541 (546 f.).

²⁹ S. auch *Franz Blankart*, Das Freihandelsabkommen und die Fiskalität. Der Inhalt der im Zentrum des Streits mit der EU stehenden Bestimmung, NZZ vom 7. Mai 2007, 11, der darauf hinweist, dass die Erklärung schon aufgrund ihrer Einseitigkeit für die Schweiz nicht verbindlich sein kann; ausführlich ebenso *Felder/Siegwart*, SJER/AnnSDE 2006/2007 (Fn. 2), 399 (414 f.). Für eine auf das EG-Territorium beschränkte Bezugnahme dieser einseitigen Erklärung der Gemeinschaft *Hirsbrunner/Seidl*, SZIER 2006 (Fn. 2), 541 (548).

Diese sich aus der Auslegung des FHA in Anwendung der in der Rechtsprechung des EuGH entwickelten Kriterien ergebende Sicht wird durch einen genaueren Blick auf das Gutachten 1/91 (EWR-Gerichtshof)³⁰ bestätigt: Der EuGH erörterte hier sozusagen vorfrageweise die Frage der „Homogenität“, die durch den EWR-Vertrag im gesamten Europäischen Wirtschaftsraum sichergestellt werden soll, aus rechtlicher Sicht, wobei der Akzent der Ausführungen des Gerichtshofs auf der Frage liegt, ob Ziele des EWR-Vertrages einerseits und des EG-Vertrages andererseits auf eine „parallele“ Auslegung der wörtlich oder inhaltlich übereinstimmenden Artikel beider Vertragswerke schliessen lassen. Der EuGH verneint diese Frage, wobei er insbesondere auf die unterschiedlichen Zielsetzungen (beim EWR die Anwendung einer Freihandels- und Wettbewerbsregelung in den Handels- und Wirtschaftsbeziehungen zwischen den Vertragsparteien, bei der EG eine wirtschaftliche Integration, die in einen Binnenmarkt und eine Wirtschafts- und Währungsunion mündet und zudem eine Ausrichtung auf das Ziel konkreter Fortschritte auf dem Weg zur EU) und den unterschiedlichen Zusammenhang, in den sich diese Zielsetzungen einfügen (EWR-Vertrag als „normaler“ völkerrechtlicher Vertrag, der Rechte und Pflichten im Wesentlichen zwischen den Vertragsparteien begründet und keine Übertragung von Souveränitätsrechten vorsieht, der EG-Vertrag als „Verfassungsurkunde einer Rechtsgemeinschaft“, die eine neue Rechtsordnung schafft, zu deren Gunsten die Staaten ihre Souveränitätsrechte eingeschränkt haben und deren Rechtssubjekte auch die Bürger sind), abstellt.

Der EuGH formulierte im Einzelnen wie folgt:

„(14) Die wörtliche Übereinstimmung der Bestimmungen des Abkommens mit den entsprechenden gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen bedeutet nicht, dass beide notwendigerweise gleich auszulegen sind. Ein völkerrechtlicher Vertrag ist nämlich nicht nur nach seinem Wortlaut, sondern auch im Lichte seiner Ziele auszulegen. (...)“

(15) Was den Vergleich zwischen den Zielen der Bestimmungen des Abkommens und denjenigen des Gemeinschaftsrechts angeht, ist festzustel-

³⁰ EuGH, Gutachten 1/91 (EWR-Gerichtshof), Slg. 1991, I-6079.

len, dass das Abkommen auf die Anwendung einer Freihandels- und Wettbewerbsregelung in den Handels- und Wirtschaftsbeziehungen zwischen den Vertragsparteien gerichtet ist.

(16) Was dagegen die Gemeinschaft betrifft, so hat sich die Freihandels- und Wettbewerbsregelung, die das Abkommen auf das gesamte Hoheitsgebiet der Vertragsparteien ausdehnen will, in der Rechtsordnung der Gemeinschaft entwickelt und fügt sich in diese Rechtsordnung ein, deren Ziele über das mit dem Abkommen verfolgte Ziel hinausgehen.

(17) Wie sich nämlich insbesondere aus den Artikeln 2, 8a und 102 a EWG-Vertrag ergibt, strebt dieser eine wirtschaftliche Integration an, die in einen Binnenmarkt und in eine Wirtschafts- und Währungsunion mündet. Zudem verfolgen die Gemeinschaftsverträge in ihrer Gesamtheit nach Artikel 1 der Einheitlichen Europäischen Akte das Ziel, zu konkreten Fortschritten auf dem Wege zur Europäischen Union beizutragen.

(18) Aus dem Vorstehenden folgt, dass die Bestimmungen des EWG-Vertrags, die den freien Verkehr und den Wettbewerb regeln, keineswegs ein Selbstzweck, sondern nur Mittel zur Verwirklichung dieser Ziele sind.

(19) Auch der Zusammenhang, in den sich das Ziel des Abkommens einfügt, ist ein anderer als der, in dem die gemeinschaftlichen Ziele verfolgt werden.

(20) Der Europäische Wirtschaftsraum ist nämlich auf der Grundlage eines völkerrechtlichen Vertrags zu verwirklichen, der Rechte und Pflichten im Wesentlichen nur zwischen seinen Vertragsparteien begründet und keine Übertragung von Souveränitätsrechten auf die mit ihm eingesetzten zwischenstaatlichen Organe vorsieht.

(21) Dagegen stellt der EWG-Vertrag, obwohl er in der Form einer völkerrechtlichen Übereinkunft geschlossen wurde, nichtsdestoweniger die Verfassungskunde einer Rechtsgemeinschaft dar. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes haben die Gemeinschaftsverträge eine neue Rechtsordnung geschaffen, zu deren Gunsten die Staaten in immer weiteren Bereichen ihre Souveränitätsrechte eingeschränkt haben und deren Rechtssubjekte nicht nur die Mitgliedstaaten, sondern auch deren Bürger sind (...). Die wesentlichen Merkmale der so verfassten Rechtsordnung der

Gemeinschaft sind ihr Vorrang vor dem Recht der Mitgliedstaaten und die unmittelbare Wirkung zahlreicher für ihre Staatsangehörigen und für sie selbst geltender Bestimmungen.

(22) Hieraus ergibt sich, dass die Homogenität der Rechtsnormen im gesamten Europäischen Wirtschaftsraum nicht dadurch gewährleistet ist, dass die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts inhaltliche oder in ihrem Wortlaut mit den entsprechenden Bestimmungen des Abkommens übereinstimmen.“

Auch wenn einige Aspekte des EWR-Gutachtens – unter Einschluss der Ausführungen über die Homogenität – durchaus Anlass zu Kritik geben³¹, sind sie doch in unserem Zusammenhang insofern von Bedeutung, als der EWR-Vertrag sowohl in inhaltlicher Hinsicht (es geht letztlich um die Ausdehnung des Binnenmarktes auf die beteiligten EFTA-Staaten) als auch in Bezug auf das im EWR-Vertrag zum Ausdruck gekommene Anliegen der Einbindung der involvierten EFTA-Staaten in den entsprechenden *acquis communautaire* ein wesentlich weitergehender Vertrag als das Freihandelsabkommen darstellt und der EuGH selbst hier einen Grundsatz der parallelen Auslegung wörtlich oder inhaltlich mit dem EG-Vertrag gleichlautender Bestimmungen des EWR-Vertrages nach den gemeinschaftsrechtlichen Auslegungsgrundsätzen offenbar ablehnte³². Vor diesem Hintergrund ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen die Kommission von einer parallelen Auslegung des Art. 23 FHA mit Art. 87 EGV ausgeht;

³¹ Vgl. die Ausführungen bei *Astrid Epiney*, *La Cour de justice des Communautés européennes et l'Espace économique européen*, SZIER 1992, 275 ff.

³² Dies wohlgermerkt obwohl im EWR-Vertrag das Anliegen der Einbindung der involvierten EFTA-Staaten in den entsprechenden Teil des *acquis communautaire* formuliert war, so dass es kaum überrascht, dass letztlich gleichwohl davon auszugehen ist, dass inhaltlich oder wörtlich mit dem EG-Recht übereinstimmende Bestimmungen des EWR-Rechts parallel zum Gemeinschaftsrecht auszulegen sind. Vgl. hierzu ausführlich *Astrid Epiney/Andreas Felder*, *Europäischer Wirtschaftsraum und Europäische Gemeinschaft: Parallelen und Divergenzen in Rechtsordnung und Auslegung*, *ZvglRWiss* 1000 (2001), 425 ff., unter ausführlicher Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EFTA-Gerichtshofs. Zu dieser auch die sehr instruktiven Beiträge in *Carl Baudenbacher/Per Tresselt/Thorgeir Örlygsson* (Hrsg.), *The EFTA Court. Ten Years On*, Oxford 2005.

vielmehr hätte eine Anlehnung an die Argumentation des EuGH im Gutachten 1/91 gerade den gegenteiligen Schluss nahegelegt.

Darüber hinaus sei noch darauf hingewiesen, dass das Freihandelsabkommen keine Anhaltspunkte dafür bietet, dass es evolutiv im Sinne einer Auslegung in Abhängigkeit von der Rechtsentwicklung im Gemeinschaftsrecht auszulegen wäre³³ und die Entwicklung gerade der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben bzw. zumindest der Meinungen von Kommission und Mitgliedstaaten über die Tragweite des Beihilfeverbots im Bereich des Steuerrechts 1972 kaum voraussehbar war³⁴. Insofern unterliegt es doch erheblichen Zweifeln, ob die von der Kommission vertretene Auslegung des Art. 23 FHA im Einklang mit den völkerrechtlichen Auslegungsmethoden steht, die eben (u.a.) massgeblich auf den objektiv erkennbaren Sinn und Zweck eines Abkommens bzw. einer Abkommensbestimmung abstellen, zumal darüber hinaus bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge auch der Grundsatz von Treu und Glauben zu beachten ist, dem es wohl entgegenliefe, der Schweiz eine letztlich einseitig entwickelte, nicht voraussehbare Praxis in der Gemeinschaft rund 35 Jahre nach Abschluss eines Abkommens in dieser Weise entgegenzuhalten³⁵.

Insgesamt sprechen damit die besseren Gründe gegen eine „automatische“ Übertragung der Auslegungsregeln der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages auf die entsprechenden Bestimmungen des Freizügigkeitsabkommens, so dass die Argumentation aus diesem Grund – und weniger wegen der Be-

³³ Vgl. zu diesem Ansatz, der im Völkerrecht insbesondere im Zusammenhang mit der Auslegung menschenrechtlicher Verträge praktiziert wird, schon EGMR, EuGRZ 1979, 164 (Tyrrer).

³⁴ Vgl. *Hirsbrunner/Seidl*, SZIER 2006 (Fn. 2), 541 (549 ff.), die aufzeigen, dass ein Einbezug steuerlicher Praktiken in den Beihilfetatbestand erst rund 25 Jahre nach Inkrafttreten des Freihandelsabkommens in der Gemeinschaft entwickelt wurde; i.Erg. ebenso *Felder/Siegwart*, SJER/AnnSDE 2006/2007 (Fn. 2), 375 (385 ff.).

³⁵ In diese Richtung auch *Xavier Oberson/Jean-Frédéric Maraia*, Droit fiscal européen, in: Astrid Epiney/Markus Wyssling (Hrsg.), Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht / Annuaire suisse de droit européen 2006/2007, Zürich/Bern 2007, 209 (218); *Franz Blankart*, Das Freihandelsabkommen und die Fiskalität. Der Inhalt der im Zentrum des Streits mit der EU stehenden Bestimmung, NZZ vom 7. Mai 2007, 11. Zweifelnd aber offenbar *Cottier/Matteotti*, SJER/AnnSDE 2006/2007 (Fn. 1), 221 (233 f.), die darauf hinweisen, dass das Problem der Schweiz bekannt sein musste. Dies ist sicherlich zutreffend, ändert aber nichts daran, dass eine Auslegung im Sinne der Kommission aus den angeführten Gründen gegen Treu und Glauben verstiesse.

schränkung des Abkommens auf den freien Warenverkehr³⁶ – angreifbar erscheint³⁷.

Insofern hätte sich daher nach der hier vertretenen Ansicht die Frage aufgedrängt, wie Art. 23 FHA genau auszulegen ist. In Betracht käme etwa eine Anlehnung an Art. XVI Abs. 1 des GATT-Abkommens, wonach nur solche Beihilfen erfasst sind, die die Steigerung der Ausfuhr eines Erzeugnisses oder die Verringerung der Einfuhr eines Erzeugnisses bewirken³⁸, wobei dieser Problemstellung hier jedoch nicht weiter nachgegangen werden kann.

3. Zur Auslegung des Beihilfebegriffs im EG-Recht

Selbst wenn man aber – wie die Kommission – davon ausgeht, dass Art. 23 FHA parallel zu Art. 87 EGV auszulegen ist, ist fraglich, ob unter Zugrundelegung der gemeinschaftsrechtlichen Auslegungsgrundsätze die beanstandeten kantonalen Steuerregime (verbotene) Beihilfen im Sinne des EG-Vertrages darstellen.

³⁶ Diesen Aspekt aber betonend *Oberson/Maraia*, SJER/AnnSDE 2006/2007 (Fn. 35), 209 (218); *Franz Blankart*, Das Freihandelsabkommen und die Fiskalität. Der Inhalt der im Zentrum des Streits mit der EU stehenden Bestimmung, NZZ vom 7. Mai 2007, 11.

³⁷ Im Übrigen erscheint die Argumentation der Kommission auch in einem grösseren Zusammenhang insofern inkonsequent, als die Kommission in Bezug auf das letztlich als „Integrationsvertrag“ ausgestaltete Abkommen über den Luftverkehr eine parallele Auslegung des Verbots der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit mit Art. 12 EGV ablehnt, vgl. Entscheidung der Kommission, ABl. 2004 L 4, 21.

³⁸ In diese Richtung *Simon Hirsbrunner*, Wer hat Recht im Steuerstreit mit der EU? – Anmerkungen aus europarechtlicher Sicht, EuZ 2007, 47 (48).

Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH³⁹ setzt das Vorliegen einer Beihilfe neben dem Vorliegen einer Zuwendung aus staatlichen Mitteln⁴⁰ eine Selektivität voraus, d.h., bestimmten Unternehmen bzw. Produktionszweigen muss ein Vorteil gewährt werden. Allgemeine Massnahmen – wie etwa eine allgemein niedrige Besteuerung –, die allen Wirtschaftsteilnehmern in dem jeweiligen Gebiet gleichermaßen zugute kommen, erfüllen das Erfordernis der Selektivität nicht⁴¹; eine Selektivität kann aber durchaus de facto gegeben sein, so dass es nicht auf den (formellen) Inhalt einer Bestimmung, sondern auf ihre Wirkung ankommt⁴². Aus Sicht der Kommission sind diejenigen Besteuerungsregime bedenklich, bei denen die im Ausland erzielten (Unternehmens-) Gewinne oder Einkünfte nicht oder wesentlich niedriger besteuert werden als die im Inland erzielten Gewinne. Diese Differenzierung bringe eine Begünstigung bestimmter Unternehmen im Sinne des Art. 87 EG-Vertrag mit sich, da die erwähnten Steuervorteile nur solchen Unternehmen offen stünden, die entsprechende Auslandsaktivitäten entfalteteten, womit bestimmte Unternehmen begünstigt würden; diese Regelung sei auch nicht durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems gerechtfertigt. Weiter führten diese Regelungen zu „Diskriminierung“.

³⁹ S. schon EuGH, verb. Rs. 6/69 und 11/69 (Kommission/Frankreich), Slg. 1969, 523, Rn. 21/23; vgl. sodann etwa EuGH, Rs. C-409/00 (Spanien/Kommission), Slg. 2003, I-1487, Rdnr. 47 f.; EuGH, Rs. C-75/97 (Belgien/Kommission), Slg. 1999, I-3671, Rdnr. 32 ff.; EuGH, Rs. C-295/97 (Plaggio/Ifitalia), Slg. 1999, I-3735, Rdnr. 39. Ausführlich und instruktiv zu dem Merkmal der Selektivität *Ivo Gross*, Subventionsrecht und „schädlicher Steuerwettbewerb“: Selektivität von Steuervergünstigungen als gemeinsames Kriterium, RIW 2002, 46 ff.; *Wolfgang Mederer*, Art. 87 Abs. 1, Rdnr. 5, in: Hans von der Groeben/Jürgen Schwarze (Hrsg.), EU-/EG-Kommentar, 6. Aufl., Baden-Baden 2003; s. auch *Seitz*, AJP 2007 (Fn. 23), 415 (416); *Seitz/Breitenmoser*, SJER/AnnSDE 2005/2006 (Fn. 23), 159 (162 f.).

⁴⁰ S. ansonsten ausführlich zum Beihilfebegriff, auf dessen übrige Merkmale hier nicht näher eingegangen werden soll, *Wolfgang Cremer*, Art. 87, Rdnr. 9 ff., in: Christian Calliess/Matthias Ruffert (Hrsg.), EUV / EGV. Kommentar, 3. Aufl., München 2007; spezifisch unter Bezugnahme auf die neuere Rechtsprechung m.w.N. *Claudia Seitz/Stephan Breitenmoser*, Neueste Entwicklungen zur Rückforderung von staatlichen Beihilfen im europäischen Wettbewerbsrecht, in: Astrid Epiney/Markus Wyssling (Hrsg.), Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht / Annuaire suisse de droit européen 2006/2007, Zürich/Bern 2007, 173 (174 ff.).

⁴¹ Vgl. etwa EuGH, Rs. C-156/98 (Deutschland/Kommission), Slg. 2000, I-6857, Rdnr. 97.

⁴² Vgl. etwa EuG, Rs. T-127/99 (Territorio Historico), Slg. 2002, II-1275, Rdnr. 146; s. auch EuGH, Rs. C-143/99 (Adria-Wien Pipeline), Slg. 2001, I-8365; EuGH, Rs. C-148/04 (Unicredito Italiano), Slg. 2005, I-11137; EuGH, Rs. C-66/02 (Italien/Kommission), Slg. 2005, I-10901; EuGH, Rs. C-222/04 (Cassa di Risparmio die Firenze), Slg. 2006, I-289.

rungen“ im Verhältnis zu in der EU niedergelassenen vergleichbaren Gesellschaften.

Analysiert man diese Argumentation vor dem Hintergrund der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH, so überrascht sie jedenfalls in zweierlei Hinsicht:

Erstens ist die Selektivität der streitigen Steuerregime zumindest fraglich, setzt diese doch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige voraus. Zwar ist diese Voraussetzung auch dann gegeben, wenn die Gruppe der begünstigten Unternehmen nicht in Abhängigkeit von der Branche, sondern nach anderen Kriterien, wie etwa Grösse, determiniert wird. Eine Regelung (wie die hier zur Debatte stehende) jedoch, die nicht an Charakteristika der Unternehmen als solche, sondern als Ausgangspunkt der Differenzierung an den Ort der erzielten Gewinne bzw. entfalteten Tätigkeiten anknüpft, betrifft aber keine „feste Gruppe“ von Unternehmen in dem Sinn, wie dieses Kriterium in der bisherigen Rechtsprechung verstanden wurde, werden doch alle Unternehmen zunächst einmal gleich behandelt. Zwar könnte vertreten werden, dass die Privilegien insofern selektiv sind, als nur solche Unternehmen zugute kommen, die ihre Geschäftstätigkeit entsprechend organisieren können, insbesondere durch den Verzicht von Geschäftstätigkeiten in der Schweiz⁴³. M.E. reicht diese tatsächlich bestehende Möglichkeit jedoch schon deshalb zur Bejahung einer Selektivität nicht aus, weil hier nicht nach bestimmten Kriterien determinierte Unternehmen begünstigt werden und damit nicht in Abhängigkeit von auf die Unternehmen selbst bezogenen Kriterien differenziert wird, sondern auf die Art und Weise der Gewinnerzielung abgestellt wird, die aber grundsätzlich allen Unternehmen offen steht⁴⁴.

Nur am Rande sei darauf hingewiesen, dass der EuGH gerade jüngst den Beihilfenbegriff – entgegen dem Ansatz der Kommission – in Bezug auf

⁴³ Vgl. in diese Richtung *Arioli*, Jusletter vom 7.5.2007 (Fn. 22), 5.

⁴⁴ In diese Richtung auch *Franz Blankart*, Das Freihandelsabkommen und die Fiskalität. Der Inhalt der im Zentrum des Streits mit der EU stehenden Bestimmung, NZZ vom 7. Mai 2007, 11. Zweifelnd in Bezug auf das Vorliegen der Selektivität auch *Hirsbrunner*, EuZ 2007 (Fn. 38), 47 (48).

steuerliche Regelungen eher eingeschränkt hat, da von regionalen Gebietskörperschaften praktizierten (im Verhältnis zur Besteuerung in anderen Gebieten des jeweiligen Staates niedrigeren) Steuern grundsätzlich (wobei gewisse Voraussetzungen, insbesondere eine hinreichende Autonomie der fraglichen Region, gegeben sein müssen) keine Selektivität zukomme⁴⁵. Dem Urteil ist allerdings nur zu entnehmen, dass die Selektivität allein aufgrund des Erlasses durch eine regionale Gebietskörperschaft nicht begründet werden kann; hingegen kann sie aus anderen Gründen zu bejahen sein⁴⁶; immerhin ist aber in unserem Zusammenhang der einschränkende Ansatz des Gerichtshofs bemerkenswert.

Insofern hätte man sich zumindest eine nähere Auseinandersetzung und Begründung des Vorliegens der Voraussetzung der Selektivität gewünscht.

Der Vollständigkeit halber sei noch auf den Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (1997 durch den Rat als „Mitteilung“ verabschiedet⁴⁷) hingewiesen. Dieser dehnt tatsächlich – im Einklang mit der Ansicht der Kommission – den Beihilfenbegriff so weit aus, dass gewissen steuerlichen Massnahmen unter der Voraussetzung, dass sie den „Steuerwettbewerb“ beeinflussen, Selektivität im Sinne des Beihilfenbegriffes bescheinigt werden kann. Abgesehen davon, dass die Mitteilung die genauen Voraussetzungen für die Einschlägigkeit der Beihilfenregelungen gerade nicht spezifiziert, sei jedenfalls darauf hingewiesen, dass sie für den EuGH keine Bindungswirkung entfaltet: Der Gerichtshof ist bei der Auslegung des Vertrages nicht an Äusserungen der Organe gebunden, könnten diese doch ansonsten „einseitig“ die rechtliche Tragweite vertraglicher Bestimmungen beeinflussen.

⁴⁵ EuGH, Rs. C-88/03 (Portugal/Kommission), Urt. v. 6.9.2006. Zu diesem Urteil etwa *Christoph Arhold*, Steuerhoheit auf regionaler oder lokaler Ebene und der europäische Beihilfenbegriff – wie weit reicht das Konzept von der regionalen Selektivität, *EuZW* 2006, 717 ff.; *Seitz*, *AJP* 2007 (Fn. 23), 415 ff.; s. auch *Hirsbrunner/Seidl*, *SZIER* 2006 (Fn. 2), 541 (553 ff.).

⁴⁶ Hierauf auch explizit hinweisend *Seitz*, *AJP* 2007 (Fn. 23), 415 (422 f.).

⁴⁷ *ABl.* 1998 C 2, 1 vom 6.1.1998.

Zweitens geht das Argument des Vorliegens einer Diskriminierung insofern fehl, als es hier nicht um das Verhalten desselben Hoheitsträgers geht; eine Diskriminierung kann schon begrifflich immer dann nicht vorliegen, wenn zwei Hoheitsträger im Rahmen ihrer Kompetenzen unterschiedliche Regelungen treffen. Gerade hierum geht es aber bei der von der Kommission beanstandeten „Diskriminierung“, werden doch in der Schweiz niedergelassene Unternehmen anders bzw. „besser“ durch die zuständigen Gebietskörperschaften besteuert als in gewissen anderen EU-Staaten niedergelassene Unternehmen. Daher kann hier von Vornherein keine Diskriminierung im Rechtssinn vorliegen.

Über die Problematik der Selektivität hinaus könnte noch fraglich sein, ob die hier erörterten kantonalen Steuerregime – wie in Art. 23 FHA vorausgesetzt – zu einer Beeinträchtigung des Handels führen (können)⁴⁸. Da nach der Rechtsprechung des EuGH eine solche Handelsbeeinträchtigung (wobei auch Dienstleistungen erfasst sind) jedoch bereits dann vorliegt bzw. vorliegen kann, wenn die begünstigten Unternehmen in andere (Mitglied-) Staaten exportieren oder wenn die entsprechenden Produkte oder Dienstleistungen mit solchen aus anderen Mitgliedstaaten konkurrieren⁴⁹, so dass letztlich nur Beihilfen mit ausschliesslich lokalen, regionalen oder nationalen Auswirkungen nicht erfasst werden, spricht Vieles dafür, dass diese Voraussetzung in Bezug auf die hier zur Debatte stehenden kantonalen Steuerregime gegeben ist bzw. wäre⁵⁰.

⁴⁸ Vgl. zu dieser Voraussetzung etwa *Cremer*, Art. 87 (Fn. 40), Rdnr. 26 f.

⁴⁹ Vgl. EuGH, Rs. C-75/97 (Belgien/Kommission), Slg. 1999, I-3671, Rdnr. 47; EuGH, verb. Rs. C-278/92, C-279/92, C-280/92 (Spanien/Kommission), Slg. 1994, I-4103, Rdnr. 40; EuGH, Rs. C-303/88 (Italien/Kommission), Slg. 1991, I-1433, Rdnr. 27.

⁵⁰ S. aber auch *Franz Blankart*, Das Freihandelsabkommen und die Fiskalität. Der Inhalt der im Zentrum des Streits mit der EU stehenden Bestimmung, NZZ vom 7. Mai 2007, 11, der dafürhält, dass eine Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Warenverkehrs von der Kommission bislang nicht nachgewiesen worden sei; ebenfalls zweifelnd in Bezug auf das Vorliegen dieser Voraussetzung *Hirsbrunner/Seidl*, SZIER 2006 (Fn. 2), 541 (555). Auch die britische Parlamentsabgeordnete *Diana Wallis* stellte in der diesbezüglichen Debatte im EP am 26. April 2007 das Vorliegen einer Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handels in Frage, vgl. www.swissinfo.org/ger/swissinfo.html?siteSect=125. Vgl. im Gegensatz dazu die diesbezüglichen Ausführungen der Kommission, KOM (2007) 411 endg., Ziff. 65 ff. sowie

Weiter fragt es sich, ob eine Rechtfertigung der kantonalen Regelungen aufgrund der inneren Logik des Steuersystems nicht doch in Frage kommen könnte, zumal Bedeutung und Ausmass dieses Ausnahmetatbestandes bislang im Wesentlichen ungeklärt sind⁵¹.

4. Exkurs: zur Frage der Streitbeilegung im Rahmen des Freihandelsabkommens

Das Freihandelsabkommen ist in Bezug auf die Streitbeilegung als klassisches völkerrechtliches Abkommen konzipiert, was insbesondere impliziert, dass keine (quasi-) gerichtliche Streitbeilegung vorgesehen ist. Vielmehr sieht Art. 27 FHA vor, dass jede Vertragspartei den Gemischten Ausschuss befassen kann, wenn ihrer Ansicht nach eine bestimmte Praktik mit dem guten Funktionieren des Abkommens im Sinne des Art. 23 Abs. 1 FHA unvereinbar ist. Im Falle des Fortbestehens der jeweiligen Praktik und einer fehlenden Einigung im Gemischten Ausschuss innerhalb von drei Monaten kann die betroffene Vertragspartei die von ihr für erforderlich gehaltenen Schutzmassnahmen treffen, um die aus den genannten Praktiken entstehenden ernststen Schwierigkeiten zu beheben. Damit kommt es für die Zulässigkeit des Rückgriffs auf Art. 27 FHA und des Ergreifens von Schutzmassnahmen nicht darauf an, ob die jeweilige Vertragspartei im Recht ist (dies ist mangels einer unabhängigen Streitbeilegungsinstanz sowieso nur in seltenen Fällen zu ermitteln)⁵², sondern die Schutzmassnahmen können nach Durchlaufen des Verfahrens jedenfalls getroffen werden, ohne dass weitere Voraussetzungen vorliegen müssten⁵³.

Eine gerichtliche Entscheidung der Meinungsverschiedenheiten zwischen der Kommission bzw. der EG und der Schweiz ist nicht zu erwarten, da

Cottier/Matteotti, SJER/AnnSDE 2006/2007 (Fn. 1), 221 (239). Zum Problem auch *Hirsbrunner*, EuZ 2007 (Fn. 38), 47 (48).

⁵¹ Zweifelnd auch *Hirsbrunner/Seidl*, SZIER 2006 (Fn. 2), 541 (554).

⁵² Diesen Aspekt betonend *Cottier/Matteotti*, SJER/AnnSDE 2006/2007 (Fn. 1), 221 (242 ff.).

⁵³ Zu diesem „Schutzklauselverfahren“ etwa *Franz Blankart*, Das Freihandelsabkommen und die Fiskalität. Der Inhalt der im Zentrum des Streits mit der EU stehenden Bestimmung, NZZ vom 7. Mai 2007, 11.

sich die Parteien wohl kaum einvernehmlich auf die Einsetzung eines Schiedsgerichts einigen werden und der EuGH nicht zur Beilegung dieser Streitigkeit als solcher angerufen werden kann.

Allerdings kann die Frage der Vereinbarkeit der hier erörterten kantonalen Steuerregime mit den Vorgaben des Freihandelsabkommens „indirekt“ vor dem EuGH relevant werden: Das Freihandelsabkommen ist als völkerrechtlicher Vertrag „integrierender Bestandteil“ der Gemeinschaftsrechtsordnung⁵⁴, und als solcher kann er insbesondere im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens (Art. 234 EGV) durch den EuGH ausgelegt werden⁵⁵. Daher ist es durchaus möglich, dass Art. 23 FHA Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens ist, wobei solche Ersuchen selbstredend nur von Gerichten aus EU-Mitgliedstaaten stammen können und keine „fingierten“ Rechtsfragen formuliert werden dürfen. Es wäre daher denkbar, dass ein Gericht eines EU-Mitgliedstaats im Zusammenhang mit einem Streitfall, der eine den hier erörterten kantonalen Steuerregimen ähnliche Regelung betrifft⁵⁶, den EuGH um eine Vorabentscheidung ersucht. Dieser würde bzw. müsste dann Art. 23 FHA auslegen, woraus sich Rückschlüsse für die Beurteilung der hier erörterten kantonalen Steuerregime ergeben könnten, und diese Auslegung wäre für die EU-Organe bindend.

Weiter sei erwähnt, dass selbstverständlich schweizerische Gerichte mit der Frage der Vereinbarkeit kantonaler Steuerregime mit Art. 23 FHA befasst werden können, wobei aber ein Verfahren eröffnet sein müsste.

Jedenfalls wäre eine Entscheidung des EuGH oder eines schweizerischen Gerichts für die jeweils andere Vertragspartei nicht bindend, da jede Vertragspartei das Abkommen nach ihren innerstaatlichen Verfahren umsetzt. Auch dies entspricht dem üblichen Vorgehen bei völkerrechtlichen Verträgen, das impliziert, dass ein völkerrechtlicher Vertrag durch die verschie-

⁵⁴ Ständige Rechtsprechung, vgl. EuGH, Rs. 181/73 (Haegmann), Slg. 1974, 449, Rdnr. 2/6.

⁵⁵ Vgl. zur gerichtlichen Kontrolle des EuGH in Bezug auf völkerrechtliche Verträge *Astrid Epiney*, Zur Stellung des Völkerrechts in der EU, EuZW 1999, 5 (8 ff.).

⁵⁶ Nach *Xavier Oberson*, NZZ am Sonntag vom 6. Mai 2007, 16, gibt es teilweise ähnliche Steuerprivilegien in gewissen EU-Mitgliedstaaten.

denen Vertragsparteien unterschiedlich ausgelegt werden kann⁵⁷, wobei aber nachdrücklich darauf hinzuweisen ist, dass eine solche „autonome Auslegung“ nicht beliebig erfolgen darf, so dass sie jedenfalls hinreichend begründet sein muss. Die EG darf also aus völkerrechtlicher Sicht nicht ohne entsprechende Anhaltspunkte im Vertrag „einfach“ gemeinschaftsrechtliche Auslegungskriterien auf ein Abkommen mit Drittstaaten übertragen⁵⁸, wobei die Feststellung der rechtlichen Unzulässigkeit eines solchen Vorgehens jedoch aufgrund der erwähnten fehlenden obligatorischen Gerichtsbarkeit nicht verbindlich feststellbar ist.

5. Schluss: Faktische Beschränkung des Handlungsspielraums der Schweiz

Insgesamt – und insoweit ist dem schweizerischen Rechtsstandpunkt sicher zuzustimmen – dürfte die Ansicht der Kommission damit aus rechtlicher Sicht zumindest angreifbar sein. Es fragt sich allerdings, ob das Problem wirklich prioritär ein rechtliches ist, wie die bisherigen Meinungsäußerungen nahe legen könnten. Vieles dürfte für eine Verneinung dieser Frage sprechen⁵⁹, so auch der Hinweis der Kommission, es gehe nicht an, dass sich ein Staat wie die Schweiz, der wirtschaftlich und geographisch eng mit der EU verbunden ist und einen privilegierten Zugang zum Binnenmarkt habe, nicht an die gemeinschaftlichen Wettbewerbs- und Beihilferegeln halte. Damit wird wohl das eigentliche Problem angesprochen: Für die EU ist es (politisch) inakzeptabel, dass die Schweiz mittels des Freihandelsabkommens und der (zahlreichen) bilateralen Verträge weitgehend am Binnenmarkt teil hat, jedoch gleichzeitig nicht an die vertraglich festgelegten Rahmenbedingungen für diesen Binnenmarkt – die Wettbewerbsregeln – gebunden ist. Dies zeigt der erwähnte Verhaltenskodex deutlich:

⁵⁷ Vgl. insoweit auch die Bemerkungen bei *Cottier/Matteotti*, SJER/AnnSDE 2006/2007 (Fn. 1), 221 (235 ff.), die von einer „Tradition autonomer Auslegung“ sprechen.

⁵⁸ Insofern zumindest unklar bzw. missverständlich *Cottier/Matteotti*, SJER/AnnSDE 2006/2007 (Fn. 1), 221 (241).

⁵⁹ S. insofern auch die Hinweise bei *Arioli*, Jusletter vom 7.5.2007 (Fn. 22), 1 ff.

Unabhängig davon, wie man ihn politisch und rechtlich evaluiert, wäre seine Wirksamkeit beeinträchtigt, wenn sich ein Drittstaat wie die Schweiz nicht an seine Vorgaben hält, so dass die Kommission letztlich (aus ihrer Sicht) keine andere Wahl hat, als mit allen Mitteln zu versuchen, auch die Schweiz auf diese Verpflichtungen „festzunageln“. Bei allen Verhandlungen mit der EU dürfte es von Bedeutung sein, diesen Ansatz mit zu bedenken, dürfte es doch auf der Hand liegen, dass die beanstandeten Steuerregeln dazu führen (sollen), „d’attirer la base imposable européenne en Suisse puisque les revenus de source suisse sont taxés selon le régime ordinaire, alors que les revenus de source étrangère sont taxés beaucoup plus favorablement“⁶⁰.

Im Übrigen und über den konkreten „Steuerstreit“ hinausgehend gilt es bei der Weiterführung der Bilateralen Verträge immer im Auge zu behalten, dass – sozusagen „nebenbei“ – auch zahlreiche (auf den ersten Blick) ausserhalb derselben liegende Bereiche betroffen sein können und der Handlungsspielraum der Schweiz über den Wortlaut der geltenden Verträge hinaus zumindest faktisch erheblich eingeschränkt sein kann und auch sein wird. Weiter von Bedeutung ist der Umstand, dass es letztlich für den Handlungsspielraum der Schweiz gar nicht so sehr darauf ankommt, wer „Recht“ hat, sondern die Schweiz im Ergebnis häufig keine andere Wahl haben wird, als sich auf die eine oder andere Weise mit der EU zu einigen. Damit wird denn auch ein bislang wohl insgesamt zu wenig beachteter, aber gleichwohl ins Gewicht fallender Nachteil des „Bilateralen Weges“ deutlich: Der Rechtsschutz (für Einzelne, aber auch in Bezug auf Streitigkeiten zwischen den Vertragsparteien) ist entsprechend demjenigen bei „normalen“ völkerrechtlichen Verträgen gewährleistet ausgestaltet, so dass in Bezug auf Meinungsverschiedenheiten betreffend die Auslegung bzw. Tragweite eines Abkommens oder einer Abkommensbestimmung keine obligatorische und verbindliche Streitbeilegung vorgesehen ist und sich der Rechtsschutz Einzelner nach nationalem bzw. innergemeinschaftlichem Recht richtet mit der Möglichkeit bzw. Gefahr unterschiedlicher Auslegung und damit unterschiedlicher Tragweite einzelner Abkommens-

⁶⁰ Vgl. *Oberson/Maraia*, SJER/AnnSDE 2006/2007 (Fn. 35), 209 (217).

bestimmungen in den bzw. für die Vertragsparteien⁶¹. Es liegt auf der Hand, dass dieses Fehlen eines gemeinsamen gerichtlichen Streitbeilegungsmechanismus und die Beschränkung auf die „klassischen“ völkerrechtlichen Streitbeilegungsmechanismen – die letztlich in der Regel Einvernehmen implizieren – gerade für den kleineren bzw. „schwächeren“ Vertragspartner Nachteile nach sich ziehen kann, dürfte er sich doch einem gewissen politischen Druck kaum entziehen können.

Insgesamt ist damit zu erwarten, dass der Streit um die hier erörterten kantonalen Steuerregime letztlich auf politischer Ebene „gelöst“ werden wird, wobei die Herausforderung für beide Seiten sicherlich auch darin bestehen wird, in Bezug auf die von ihnen derzeit vertretene rechtliche Argumentation „ihr Gesicht wahren“ zu können.

Nur am Rande und der Vollständigkeit halber sei in diesem Zusammenhang noch bemerkt, dass es durchaus gute Gründe geben mag, die streitigen kantonalen Steuerregime aus anderen, als von der Kommission formulierten Gründen zumindest teilweise zu revidieren. So wird denn auch teilweise vertreten, das Steuer-Statut der Gemischten Gesellschaften und der Verwaltungsgesellschaften sei veraltet und kritisch zu hinterfragen; vorteilhafter sei – statt eines Abstellens auf den Ort der Gewinnerzielung – eine Differenzierung nach den Typen der Einnahmen, wie z.B. Zinseinnahmen⁶².

⁶¹ Zu diesem Aspekt ausführlich bereits *Epiney/Meier/Mosters*, in: Zwischen EU-Beitritt und bilateralem Weg (Fn. 18), 77 (182 ff.); s. auch die Bemerkungen bei *Cottier/Matteotti*, SJER/AnnSDE 2006/2007 (Fn. 1), 221 (222 f.).

⁶² Vgl. in diese Richtung *Xavier Oberson*, NZZ am Sonntag vom 6. Mai 2007, 16.