

Christa Tobler (Hrsg.)

**Aspekte des  
Finanzdienstleistungs- und Unternehmens-  
steuerrechts nach dem EG-Recht  
und dem bilateralen Recht**

Das **Europainstitut der Universität Basel** ist ein rechts-, politik- und wirtschaftswissenschaftliches Zentrum für interdisziplinäre Lehre und Forschung zu europäischen Fragen. Das Institut bietet ein einjähriges, praxisbezogenes und interdisziplinäres Nachdiplomstudium zum *Master of Advanced Studies in European Integration* an, sowie die Vertiefungsstudien *Major in Conflict and Development* und *Major in International Business*. Daneben führt das Institut zusammen mit der Juristischen, der Wirtschaftswissenschaftlichen und der Philosophisch-Historischen Fakultät der Universität Basel einen *Masterstudiengang European Studies* durch. Es finden ausserdem regelmässig spezielle Weiterbildungskurse, Seminare und Vorträge statt. In der Forschung werden in Zusammenarbeit mit benachbarten Instituten sowohl fachspezifische wie multidisziplinäre Themen bearbeitet. Das Europainstitut ist als Ansprechpartner für Politik, Wirtschaft und Verwaltung beratend tätig.  
**[www.europa.unibas.ch](http://www.europa.unibas.ch)**

ISBN-13: 978-3-905751-11-6

ISBN-10: 3-905751-11-9

**Christa Tobler** ist Professorin für europäisches Recht an den Europainstituten der Universitäten Basel und Leiden (Niederlande). In ihren Forschungsarbeiten legt sie ein besonderes Gewicht auf Fragen der Rechtsgleichheit und Diskriminierung, sowohl im Wirtschaftsrecht wie auch im Sozialrecht. Sie ist Expertin in zwei Expertisennetzwerken der Europäischen Kommission zu Diskriminierungsfragen. Christa Tobler war an der Entwicklung von Tafeln zum EG-Recht beteiligt, einem neuartigen Lehrmittel im Bereich des europäischen Rechts (Christa Tobler/Jacques Beglinger, *Essential EC Laws in Charts*, Budapest: HVG-Orac 2007, see <http://www.eur-charts.eu>). Sie ist überzeugt vom didaktischen Wert sogenannter Moot Courts (nachgestellten fiktiven Gerichtsfällen) und amtiert regelmässig als Richterin im European Law Moot Court ([www.elmc.org](http://www.elmc.org)).

# Inhaltsverzeichnis

## **Vorwort**

Christa Tobler 5

## **Druck und Leitlinien des Europäischen Gerichtshofs in Bezug auf die europäische Unternehmensbesteuerung: Die „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKKB) als Antwort?**

Jochen Axer 9

## **Bilaterale Beziehungen (punktuell) auf dem Prüfstand? Einige Bemerkungen zum sog. Steuerstreit aus juristisch-systematischer Sicht**

Christa Tobler 29

## **Die Untersuchung des Banken- und des Finanzdienstsektors durch die Europäische Kommission**

Gerrit Schohe 65



# Vorwort

In den Beziehungen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union (bzw. der Europäischen Gemeinschaft als ihrem wichtigsten Bestandteil) gelangen immer wieder bestimmte Themenbereiche ins Zentrum des Interesses. Ein Thema, das sich bereits seit längerer Zeit grosser Aktualität erfreut, ist der Einfluss des EG-Rechts sowie des bilateralen Rechts auf den schweizerischen Finanzdienstleistungssektor und das schweizerische Steuersystem. Die vorliegende Schrift befasst sich mit drei ausgewählten Themen aus diesem Bereich.

Zwei Beiträge befassen sich mit der Unternehmensbesteuerung. Prof. Dr. Jochen Axer schreibt über „Druck und Leitlinien des Europäischen Gerichtshofs in Bezug auf die europäische Unternehmensbesteuerung“ und stellt die Frage, ob die sogenannte «Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage» (GKKB) darauf eine Antwort bietet. Dieses – an sich rein EG-rechtliche – Thema ist für die Schweiz nicht zuletzt darum relevant, weil die Pläne für Gesetzgebungsarbeiten über die Körperschaftsbesteuerung in der EU (1) auch hierzulande Einfluss haben könnten (2), wenn sie denn reüssieren.

Der zweite Beitrag stammt von der Schreibenden und befasst sich mit juristischen Fragen zum sogenannten Steuerstreit zwischen der Schweiz und der EU, der bereits seit einiger Zeit schwelt. Bekanntlich geht es dabei um den Vorwurf der Europäischen Kommission an die Schweiz, wonach einzelne Aspekte der kantonalen Unternehmensbesteuerung staatliche Beihilfe darstellen, welche mit dem bilateralen Freihandelsabkommen von 1972 unvereinbar sind – ein Vorwurf, der von der Schweiz unter Berufung auf ihre Souveränität in Fiskalsachen vehement zurückgewiesen wird.

Im dritten Beitrag geht es um EG-rechtliche Aspekte des Banken- und Versicherungssektors. Dieser Sektor wirft für die Schweiz ins-

besondere darum wichtige rechtliche Fragen auf, weil das bilaterale Recht dazu kein umfassendes Abkommen enthält – das Zinsbesteuerungsabkommen betrifft nur einen ganz bestimmten Aspekt, und das Personenfreizügigkeitsabkommen deckt nur personenbezogene und zeitlich begrenzte Dienstleistungen ab. Gleichzeitig ist das EG-Recht auch für das Nichtmitgliedland Schweiz von einiger Bedeutung. So kann die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar sein, aber auch das Wettbewerbsrecht, soweit es sich auf das Verhalten von Unternehmen bezieht. Weiter kann sich die Schweiz auch rein internem EG-Recht nicht gänzlich entziehen. So hat sie sich dem einheitlichen europäischen Zahlungsverkehrsraum SEPA (*Single Euro Payments Area*) angeschlossen, wodurch Schweizer Finanzinstitute in Bezug auf den grenzüberschreitenden Zahlungsverkehr weitgehend die gleichen Rechte und Pflichten wie die Institute in anderen SEPA-Ländern haben. Und schliesslich kann einschlägiges EG-Recht auch zu faktischem Anpassungsbedarf führen, so z.B. die EG-Finanzmarktrichtlinie „MiFID“ (*Markets in Financial Instruments Directive*) (3), welche am 1. November 2007 in der EU voll verbindlich wurde (4).

Einige dieser Fragen werden im Beitrag von Dr. Gerrit Schohe mit dem Titel «Wettbewerbliche Untersuchung des Banken- und Versicherungssektors» aus der EG-rechtlichen Sicht aufgegriffen.

Das Europainstitut der Universität Basel hofft, mit dieser Schrift einen Beitrag zur Diskussion über das EG-Recht und das bilaterale Recht zum Finanzdienstleistungs- und zum Unternehmenssteuerrecht leisten zu können.

Basel, im Mai 2008

Prof. Dr. Christa Tobler

## Endnoten

1 Siehe dazu ‚Steuern und Zoll: Die Kommission legt Maßnahmen zur Förderung der Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Unternehmen fest‘, Mitteilung vom 26. Oktober 2005, Text im Internet erhältlich unter: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/05/1352&format=HTML&aged=0&language=DE&guiLanguage=en>.

2 Siehe Peter Baumgartner, ‚EU-Konzernbesteuerung nimmt Konturen an. Eine Herausforderung auch für die Schweiz‘, Neue Zürcher Zeitung vom 13. Februar 2008.

3 Richtlinie 2004/39/EG über Märkte für Finanzinstrumente, zur Änderung der Richtlinien 85/611/EWG und 93/6/EWG des Rates und der Richtlinie 2000/12/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 93/22/EWG des Rates, ABl. 2004 L 145/1.

4 Zum Anpassungsbedarf in der Schweiz siehe etwa ‚«Mifid» geht alle an. Unsicherheit vieler Betroffener wegen EU-Finanzmarkt-Richtlinie‘, Neue Zürcher Zeitung vom 4. Juli 2006, weiter ‚EU-Finanzmarktrichtlinie betrifft die Schweiz. Bankenaufsicht bildet Arbeitsgruppe zur Analyse‘, Neue Zürcher Zeitung vom 5. Dezember 2006, sowie ‚Anpassungen bei Banken und Börsen. EU-Finanzmarktrichtlinie Mifid strahlt auch in die Schweiz aus‘, Neue Zürcher Zeitung vom 2. November 2007.



# **Druck und Leitlinien des Europäischen Gerichtshofs in Bezug auf die europäische Unternehmensbesteuerung: Die „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKKB) als Antwort?**

Jochen Axer \*

## **1. Einleitung**

Das Klagen über die Unübersichtlichkeit und fehlende Systematik des steuerlichen Zugriffs auf den Steuerunterworfenen ist in Europa und insbesondere in Deutschland unüberhörbar. Wenn diese Befindlichkeit sich in unterschiedlichen europäischen Staaten differenziert nach eingeschätzter Relevanz, Zielrichtung und Lautstärke Gehör verschafft, so beruht dies im Ausgangspunkt auf der schlichten Tatsache, dass das Steuerrecht seit jeher und bis heute nationales Recht ist. Diese Aussage gilt jedenfalls uneingeschränkt für den Bereich des Ertragsteuerrechts, der hier in den Fokus der Betrachtung gestellt sein soll. Dass es umgekehrt für den Bereich des Verkehrssteuerrechts aufgrund der den europäischen Organen zugewiesenen weitergehenden Richtlinien- und Rechtsetzungskompetenz zu einer rechtssystematischen Vereinheitlichung gekommen ist, die sich für die Umsatzsteuer, aber auch für kleinere Verkehrssteuern, wie etwa die Versicherungssteuer, Bahn gebrochen hat, sei nicht unerwähnt. Gelungen ist diese Vereinheitlichung auf der Basis der durch den EWG-Vertrag zugewiesenen Kompetenz zugunsten der Europäischen Institutionen, denen sich alle neu hinzukommenden Nationalstaaten, so sie denn Mitglieder der EU werden wollten, zu unterwerfen hatten.

Die Ausgestaltung des Systems im Einzelnen ist bis heute weder unumstritten noch ohne Wertungswidersprüche gelungen und hat ihrerseits zu einer Fülle von EuGH-Rechtsprechungen geführt, die aber dem Grunde nach nur an Symptomen feilt und wohl unvermeidliche nationale Alleingänge und Auslegungsstreitigkeiten zurechtrückt bzw. entscheidet. Das System der innergemeinschaftlichen Behandlung

von Umsätzen ist davon eher weniger berührt; zum Zwecke des politischen Konsenses akzeptierte vorläufige systematische Regelungen (z. B. zum Bestimmungslandprinzip) haben sich inzwischen zur Dauerinstitution entwickelt, ohne dass klar erkennbar wäre, ob und wann sich hier nochmals etwas tut: zunächst haben sich die Betroffenen Staaten und Unternehmen „arrangiert“. Damit ist zu konstatieren, dass die Diskussion dieser politischen, finanzwirtschaftlichen und finanzwissenschaftlichen Fragen sich eher auf eine Auseinandersetzung der Nationalstaaten reduziert, sowohl inhaltlich wie formal und sprachlich das akzeptierte System zutreffend umzusetzen.

Unterschiedlichkeiten entstehen allerdings nicht nur im Rahmen der jeweiligen und damit teilweise ausfasernden Auslegung in jedem Nationalstaat, sondern auch durch unterschiedlichen Steuervollzug; allein Zeitabläufe in den einzelstaatlichen Erstattungsverfahren führen zu Ungleichgewichtigkeit, die kaum akzeptabel sind. Der Umstand, dass das Umsatzsteuersystem wirtschaftlich auf der Idee basiert, dass die Verkehrsteuerbelastung vom Endverbraucher getragen wird, hat zur Konsequenz, dass Steuergestaltungen aus unternehmerischer Sicht von deutlich geringerer Relevanz sind als im Bereich der direkten Besteuerung. Dies mag in Einzelfällen unzutreffend sein, etwa wenn in dem einen oder anderen Land privilegierte oder gerade umgekehrt besonders belastende Steuersätze erhoben werden; ebenso kann es unzutreffend sein für solche Umsätze, die steuerbefreit sind und daher in der systematisch kommunizierenden Röhre regelmäßig nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (z. B. im Bereich der Versicherungs- und Bankgeschäfte).

Gleichwohl wird regelmäßig nicht die indirekte Besteuerung Unternehmen dazu veranlassen, Standorte zu wechseln. Anders demgegenüber im Bereich des Ertragsteuerrechts, dies zusätzlich verengt auf den Bereich des Unternehmensteuerrechts: Als Ausgangspunkt bleibt festzuhalten, dass es ein „Europäisches Unternehmensteuerrecht“ nicht gibt (1). Weder hat man europäischen Organen eine Rechtssetzungskompetenz übertragen noch ist der EU eine eigene Steuerquelle zugewiesen. Vielmehr liegen in überkommener Parallelität Gesetzge-

bungs- und Ertragskompetenz bei den einzelnen Nationalstaaten. In einem aktiven und grenzüberschreitenden Wirtschaftsraum, dessen Kapitalströme, personale Ressourcen und Geschäfts-Know-how von jedenfalls im Vergleich zur Vergangenheit dramatischer Mobilität geprägt sind, drängen sich die Fragestellungen, die auf der Grundlage eines einzelstaatlichen Ertragsteuerrechts erwachsen, automatisch auf, ohne dass damit Neuigkeiten beschrieben wären: Es besteht das Risiko von Doppel-/Mehrfachbesteuerungen ebenso wie das Auftreten „weißer Einkünfte“ aufgrund legal nutzbarer Besteuerungslücken; schließlich wird die Steuer als Teil der Abgabenbelastung am jeweiligen Standort zu einem zentralen Faktor für die unternehmerische Standortentscheidung mit der Konsequenz, dass die Einzelstaaten durch das Absenken von Steuersätzen bemüht sind, ihre Attraktivität zu erhöhen und zwischenstaatlichen Wettbewerb zu erzeugen.

## **2. Europäisierung des Ertragsteuerrechts durch den EuGH?**

Die Europäische Union hat über Richtlinienrecht sich bemüht, eine Europäisierung des Unternehmensteuerrechts mindestens einzuleiten. Die Mutter-Tochter-Richtlinie (2), die Richtlinie über die Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren (3) bei verbundenen Unternehmen und die steuerliche Fusionsrichtlinie (4) sind die drei zentralen Beispiele. Flankiert werden diese Maßnahmen durch Vollzugsverbesserungen über die Grenze etwa durch die Amtshilferichtlinie (5) oder Beitreibungsrichtlinie (6).

Die nationalen Steuerrechtsordnungen haben neben allem anderen die Funktion, dem nationalen Fiskus ausreichende Einnahmen zu verschaffen. Diese Primärfunktion lässt häufig aus dem Blick geraten, dass nationale Regelungen auch im Verhältnis zu im jeweiligen europäischen Ausland ansässigen Personen diskriminierende Regelungen enthalten können. Für lange Jahrzehnte schien es so, als sei dies jedenfalls im Steuerrecht hinzunehmen, wohl in der Ausgangshypothese, dass die europäischen Basisnormen der Römischen Verträge gerade keine ertragsteuerliche Harmonisierung ermöglichten. Seit gut 10 Jahren macht der Europäische Gerichtshof demgegenüber Ernst

mit dem Ansatz, dass der Schutzbereich der im EG-Vertrag niedergelegten Grundfreiheiten, und zwar in den Ausprägungen der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit – und damit faktisch geltend für jede wirtschaftliche Betätigung innerhalb des Binnenmarktes – auch unmittelbare Auswirkungen auf das nationale Steuerrecht haben. Der Europäische Gerichtshof nimmt in konsequenter Weise die europäischen Grundfreiheiten ernst und verwirft jede Regelung, die dagegen verstößt, als europarechtswidrig. Zwar hat der EuGH Rechtfertigungsgründe für dem Grunde nach festgestellte Verstöße gegen eine der Grundfreiheiten entwickelt, die in der Bekämpfung der Steuerverkürzung und des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten, in der Aufrechterhaltung der Wirksamkeit der Steueraufsicht und der Durchsetzung von Erklärungspflichten und Amtsermittlung und in der Wahrung der inneren Stimmigkeit mitgliedersstaatlicher Steuerrechtsordnungen („Kohärenz“) gesehen werden; jenseits aller fein austarierten Entscheidungen und Entscheidungsgründe bleibt aber festzuhalten, dass der EuGH in der Tendenz der Durchsetzung der Grundfreiheiten und damit der Vermeidung von Ausländerdiskriminierungen hohe Priorität einräumt.

Die hohe Relevanz dieser Entscheidungen in der EU und die von den nationalen Gesetzgebern und Fiscis oft empfundene enge Beschränkung ihres gesetzgeberischen Spielraums sind im Steuerrecht unmittelbarer spürbar als in anderen Rechtsbereichen. Dies beruht zum einen darauf, dass angesichts der Methodik und Entscheidungsmöglichkeiten des EuGH dieser anhand eines praktischen Falles verbindlich für alle nationalen Steuerrechtsordnungen entscheidet: so ist eine EuGH-Entscheidung im Verhältnis Finnland zu Schweden („Beispiel Manninen“) (7) auch in anderen Ländern wie der Bundesrepublik Deutschland maßgebend. Diese Einwirkung erfolgt damit unmittelbar auf das materielle einzelstaatliche Recht. Sie wirkt originär auf den Besteuerungszugriff und wird damit als unmittelbar rechtsgestaltend wahrgenommen. Dies geht über Einzelentscheidungen, wie etwa die Anwendbarkeit des einen oder anderen Rechts für diese oder jene Frage, anknüpfend an Wohnsitz, Staatsangehörigkeit oder ähnlichem, weit hinaus: Wird in diesen Fällen nur über das Anknüpfungsmoment

entschieden, ohne das damit anzuwendende Recht materiell zu ändern, so wirken steuerlich induzierte Entscheidungen des EuGH in das nationale Recht hinein. Der deutsche Gesetzgeber reagiert zwar – weil er muss –, jedoch zögerlich, halbherzig und unwillig. Nicht zuletzt aus diesem Grunde werden von Wissenschaftlern seit Jahren bereits „Checklisten“ potentiell EG-rechtswidriger Normen des deutschen direkten Steuerrechts geführt. Das Update 2008 von Kessler/Spengel (8) spricht als solche potentiell rechtswidrige Normen nicht weniger als 240 Einzelregelungen an. Nun betreffen diese nicht allein die Unternehmensbesteuerung, sind teilweise auch schon wieder in Deutschland außer Kraft und im Übrigen gegebenenfalls noch als zu eingeschränkt zu beurteilen, will man auf ganze Regelungskomplexe abstellen, die unter dem Damoklesschwert der Europarechtswidrigkeit stehen. Nur macht die große Zahl der denkbarenweise europarechtswidrigen Normen klar, welcher Sprengstoff in der Rechtsprechung steckt und welcher Druck tatsächlich durch den EuGH auf die nationalen Gesetzgeber ausgeübt wird.

Die Entwicklung ist im Übrigen in Kombination zu sehen und zu verstehen durch den Wettbewerb zwischen den Staaten um ein möglichst attraktives auch steuerliches Standortumfeld und der – durchaus nachvollziehbaren – Aktivität insbesondere neu hinzutretender EU-Staaten, mit niedrigen Steuersätzen Unternehmen anzulocken; zumindest in Kombination mit einem niedrigen Lohnniveau bei gleichwohl ausreichender Infrastruktur und gutem, zumindest für die jeweiligen Zwecke ausreichendem Ausbildungsniveau der Arbeitskräfte sind solche Modelle – zumindest zeitweise – erfolgreich. In Erkenntnis dessen hat die Mehrheit der Mitgliedsstaaten der EU bereits Ende der 90er Jahre im Rahmen eines „Berichts“ (9) einen Verhaltenskodex formuliert, der die Bekämpfung des unfairen Steuerwettbewerbs bei der Unternehmensbesteuerung zum Ziel hatte. Ohne dass dieser Bericht irgendeine Bindung gehabt hätte, ist zu konstatieren, dass er zwar deutliche Beachtung gefunden hat, teilweise auch Sonderregelungen und besondere Privilegierungen verhindern konnte, umgekehrt aber den generellen Wettbewerb um möglichst niedrige Steuersätze nicht verhindert, sondern eher gestützt hat.

### **3. GKKB als Befreiungsschlag?**

Die damit beschriebene Gemengelage wird weithin als nicht zukunftsfähig eingeschätzt. Die bislang fehlende europäische Gesetzgebungskompetenz reduziert das europäisch geprägte Ertragsteuerrecht auf Einzelentscheidungen in der Rechtsprechung des EuGH und damit zu einem Flickenteppich die nationalen Rechtsordnungen korrigierender Regelungen, ohne damit wirklich einen Quantensprung in der steuerlichen Integrationspolitik erreichen zu können. Insbesondere die Rechtspraxis sieht sich dem Dilemma unterschiedlicher Anforderungen und mehreren Rechtsebenen gegenüber: Nationale Rechtsordnung versus europäischer Gerichtsbarkeit, nationale Rechtssetzungskompetenz in den Mitgliedstaaten und Kohärenz versus Eingriff des Europäischen Gerichtshofs, Schwierigkeiten in Anwendung und Vollzug unterschiedlichen Rechts. Um diesen gordischen Knoten zu durchschlagen, drängt sich die Lösungsoption auf europäischer Ebene auf. Die Idee der Notwendigkeit der europäischen Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen wurde daher spätestens Anfang des Jahrtausends konkretisiert. Formal ist in dem „working paper“ des Jahres 2001 der Europäischen Kommission die Notwendigkeit angesprochen, langfristig für die Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für die EU-weiten Aktivitäten von Konzernen zu sorgen. Von den ursprünglich vier angesprochenen (alternativen) Konzepten haben sich die Arbeiten inzwischen auf die Harmonisierung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage fokussiert (10).

#### **Elemente der GKKB**

Jenseits aller Einzelmaßnahmen, die oben beispielhaft angesprochen wurden, soll die GKKB europäische Unternehmen, insbesondere Konzerne, in die Lage versetzen, die steuerlichen Bemessungsgrundlagen aller EU-Konzernunternehmen einheitlich zu ermitteln und zu konsolidieren. Das hierfür notwendige einheitliche steuerliche Regelwerk – das die Steuersätze der einzelnen Mitgliedstaaten unverändert lässt – zielt darauf ab, letztlich die Compliance-Kosten in Europa durch die Anwendung eines Standards zu senken, grenz-

überschreitende Strukturänderungen in Gruppen zu vereinfachen, Doppelbesteuerungstatbestände und Doppelbefreiungssituationen weitgehend auszuschließen und schließlich die als problematisch empfundene Verrechnungspreissituation zu ändern. Im fortlaufenden Prozess hat die Arbeitsgruppe „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (AG GKKB) eine Arbeitsunterlage zu „möglichen Elementen der technischen Ausgestaltung“ auf der Basis einer Sitzung am 27. und 28.09.2007 veröffentlicht (11); im Rahmen der Sitzung vom 10., 11. und 12.12. wurde eine weitere Arbeitsunterlage zu „möglichen Elementen des administrativen Rahmens“ (12) veröffentlicht. Es sei klargestellt, dass diese Papiere Diskussionsgrundlagen ohne Bindungswirkung darstellen. Sie machen deutlich, dass nicht die Ermittlung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage alleine die Arbeit der Arbeitsgruppen und Kommissionen bestimmt (vgl. unten lit. a)), sondern die hierauf aufbauende grenzüberschreitende Konsolidierung und Aufteilung des steuerlichen Ergebnisses auf die jeweiligen Unternehmen der europäischen Gruppe (vgl. unten lit. b)), sowie der administrative Rahmen (unten lit. c)) zusammengehören und als regelungsnotwendig angesehen werden.

Zunächst wirft schon der Anwendungsbereich, der für die GKKB vorgesehen ist, allerdings ein Schlaglicht auf die Vielzahl der aufgeworfenen Rechtsfragen. Dem Grunde nach soll die einheitliche Bemessungsgrundlage auf alle EU-Unternehmen angewendet werden können, die nach ihrem nationalen Recht der Körperschaftsteuer unterliegen. Für Deutschland sind damit alle Personengesellschaften ausgeschlossen. Ob dies gerade aus deutscher Sicht durchhaltbar ist oder eine innerstaatliche Schnittstelle produziert, die in der Praxis mehr Fragen als Antworten liefert, ist mindestens offen. Dies gilt umso mehr, nachdem das Jahressteuergesetz 2008 in Deutschland zumindest als Option eine deutlich größere Nähe der Steuerbelastungssätze von in Personengesellschaften und Körperschaften ausgeübter Aktivität erbracht hat; Belastungsunterschiede haben sich deutlich reduziert. Diese Entwicklung könnte über die EU-Maßnahmen nur zur Körperschaftsteuer gefährdet werden, es sei denn, der nationale Gesetzgeber geht in seinen originären Anpassungsmechanismen über

das Erzwungene hinaus und passt sich auch für den weiten Bereich der Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften an – Erfahrungen der letzten Jahrzehnte lassen an einer solchen zukünftigen Rechtsentwicklung eher zweifeln.

Zum zweiten ist bislang daran gedacht, die GKKB ausschließlich als Wahlrecht auszugestalten. Hintergrund dieser bisherigen Grundentscheidung der Kommission ist, dass es für ausschließlich national agierende Unternehmen nicht angemessen sei zu verlangen, vom nationalen Steuersystem zur GKKB umzustellen. Auch wird die Akzeptanzfrage durch die Wirtschaft bei einem Wahlrecht als deutlich günstiger eingestuft (13). Im Ergebnis bedeutet dies die parallele Existenz zweier unterschiedlicher Körperschaftsteuersysteme und Regelungen, die sowohl von den Unternehmen wie auch der Steuerverwaltung bewältigt werden müssen. Die damit verknüpfte Fragestellung potenziert sich, wenn man aus deutscher Sicht die zwingend nationalen Regelungen der Personengesellschaften – als unverändert unterstellt – einbezieht und schließlich den Fortbestand der Einnahmen-Überschuss-Rechnung als Option zur Gewinnermittlung in einigen Teilbereichen weiterhin unterstellt. Die Schnittstellen für solche Gruppen, die nicht einheitlich als Körperschaften organisiert sind, sind zusätzlich zu regeln.

#### **a) Ermittlung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage**

Nicht zuletzt vor dem Hintergrund, die GKKB als Vereinheitlichung und gleichzeitig Vereinfachung zu sehen, ist das Anknüpfungsmoment, worauf die Neuregelungen aufsetzen können, von maßgebender Bedeutung und entspricht von der Denkweise her durchaus dem deutschen Ansatz, die handelsrechtlichen Normen des HGB als regelmäßig maßgeblich für die einkommen- und körperschaftsteuerliche Gewinnermittlung anzusehen. Eine entsprechende Maßgeblichkeit der internationalen Rechnungslegung in Form der IFRS/IFRS für die GKKB ist nach Diskussion nicht als sinnvoll angesehen worden. Gründe hierfür sind, dass eine Vielzahl von Unternehmen – in Deutschland insbesondere die Einzelunternehmen und der Mittelstand – für ihren Einzelabschluss IFRS gar nicht anwenden dürfen, so dass eine

Erleichterung hierdurch gerade nicht umgesetzt würde. Im Ergebnis wird die GKKB damit, auch wenn Anknüpfungsmomente an andere steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften, ob internationaler oder nationaler Art, stattfinden, eine eigenständige Steuerbemessungsgrundlage definieren müssen. Diese Arbeit stellt allein deshalb erhebliche Anforderungen an die Detailgenauigkeit, weil aus dem oben angesprochenen Kontext das jederzeitige Risiko erwächst, dass bei Regelungslücken national über die bekannte und geübte Technik des Rückgriffs auf die handelsrechtliche Basis („Maßgeblichkeit“) in allen ungeregelten oder mit Regelungslücken versehenen Bereichen nationale und damit divergierende Einflüsse erheblich würden.

Ein weiterer Punkt der Verkomplizierung steckt in der Grundannahme, dass für die in den EU-Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen, die das Wahlrecht für die GKKB ausüben, das Welteinkommensprinzip gilt. Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bis hin zur Aufteilung von Quellensteuern und anderen sind zu regeln.

Schließlich: Der Umstand, dass der Anwendungsbereich der GKKB notwendigerweise räumlich auf das Gemeinschaftsgebiet begrenzt bleiben wird (14), führt an der Außengrenze der EU zum Aufeinandertreffen unterschiedlicher Besteuerungssysteme. Während innerhalb der Grenzen, wie zu zeigen sein wird, von einer Konsolidierung - und späteren Aufteilung - auszugehen ist, werden die Einheiten der Konzerne, die in Drittstaaten belegen sind, ihren Gewinn weiterhin nach der direkten Gewinnermittlungsmethode zu ermitteln haben mit allen Konsequenzen bis zur Notwendigkeit einer getrennten Gewinnermittlung und dem bekannten Einfluss der transaktionsbezogenen Verrechnungspreise. Die EU-Kommission bemüht sich, in einer Unterarbeitsgruppe „Internationale Aspekte“ die damit angesprochenen Fragestellungen zu bewältigen, ohne dass bislang Ergebnisse vorliegen. Klar ist, dass jedenfalls im Verhältnis zu Drittstaaten ein neuer erheblicher Harmonisierungsbedarf bei der Schaffung EU-weit einheitlicher Regelungen erforderlich würde. Ob und inwieweit dies unter Rückgriff auf bestehende Vorschriften insbesondere aus der Welt der Doppelbesteuerungsabkommen möglich wäre, ist offen; gleiches gilt

die Frage der politischen Durchsetzung einheitlicher steuerlicher Regelungen im Verhältnis zu den Drittstaaten. Das Thema der Gewinnverlagerungen wird sich insoweit nicht in Luft auflösen, sondern wohl nur durch Einzelmaßnahmen angesprochen werden können, ehe auch im Verhältnis zu Drittstaaten ein einheitliches System abbildbar wird.

Die hierbei auftretenden Fragen insbesondere bei Outbound-Investitionen einschließlich der Beantwortung der Frage nach dem prinzipiellen Ansatz, das Quellen- oder Wohnsitzprinzip anzuwenden, sind offen. Die Gewinnverlagerungsoptionen entweder an den Außengrenzen der EU in Drittstaaten oder – wenn über Wohnsitzprinzip und Einbeziehung der Einkünfte aus Drittstaaten in die GKKB weitergehend verhindert – der Reflex der Auswirkungen auf die Verteilung der Gewinne in den Mitgliedstaaten werden eher zu einer Verstärkung des Steuersatzwettbewerbes in der EU führen (15). Nicht zuletzt vor dieser Überlegung kam der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen „einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union in 2007, zu dem Schluss, dass „bei weiterhin bestehenden Steuersatzdifferenzen (...) keine dieser weiterführenden Koordinierungsmaßnahmen steuerlich bedingte Verzerrungen wirtschaftlicher Entscheidungen im europäischen Binnenmarkt nachhaltig verringern“ können (16). Jenseits der Frage, welchen Einfluss politische Erwägungen auf diese Grundposition haben, ist die dahinter stehende Sachfrage zumindest im Hinblick auf die Drittstaatenproblematik in der Tat nicht gelöst.

In dem bereits oben zitierten Arbeitspapier „Mögliche Elemente der technischen Ausgestaltung“ ist eine Mehrzahl von Basisregelungen – als Entwurf – enthalten, deren Wiederholung im Einzelnen hier überflüssig ist. Nur auf einzelne Gesichtspunkte sei kurz eingegangen:

- Auch wenn nach deutschem Verständnis die Definition der Gewinnermittlung und der Einnahmen und Ausgaben sprachlich abweicht, geht es darum und bleibt es dabei, die Einnahmen und Ausgaben im Rahmen einer periodengerechten Abgrenzung in dem Steuerjahr zu verbuchen, dem sie zuzuordnen sind (auf den Zeitpunkt der Zahlung

oder den Erhalt der Zahlung kommt es nicht an).

- Sind die steuerpflichtigen Einnahmen sehr umfassend beschrieben, so sollen demgegenüber nur bestimmte Subventionen und Erträge aus Beteiligungen (bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen) steuerfrei sein. Die abzugsfähigen Ausgaben ihrerseits sollen alle vom Unternehmen zu betrieblichen Zwecken getätigten Ausgaben umfassen; nicht abzugsfähige Ausgaben sollen im Einzelnen aufgelistet werden; die Rechtstechnik entspricht damit deutschem Recht.
- Rückstellungen können je nach geltendem Recht gebildet werden, wobei bemerkenswerterweise Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften abzugsfähig wären, während sie nach deutscher Rechtssituation steuerlich derzeit nicht akzeptiert sind (§ 5 Abs. 4 a EStG). Auch Abzinsungsregeln bei langfristigen Rückstellungen sind bisher nicht festgeschrieben. Die speziellen Diskussionen hierzu werden sich in den nächsten Monaten und Jahren weiterentwickeln (17).
- Abschreibungen entsprechen dem Grunde nach dem in Europa bekannten Regelungskanon. Zu außerplanmäßigen Abschreibungen wird eine dauerhafte Wertminderung verlangt mit der konsequenten Folge, dass eine spätere Wertaufholung erfolgswirksam vorzunehmen ist. Abschreibungen auf Beteiligungen, deren Veräußerungen steuerfrei möglich sind, sollen generell nicht zulässig sein.
- Zu Verlustvorträgen ist deren uneingeschränkter Vortrag zu künftigen Gewinnen adressiert; weder ein Verlustrücktrag noch eine Mindestbesteuerung in der Zukunft sind bisher benannt; zumindest im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung (siehe unten Ziff. .u.) wäre dies ein beachtlicher Vorteil im Vergleich zur geltenden deutschen Rechtslage.

## **b) Konsolidierung und Aufteilung der GKKB**

Die Diskussionen über die einheitliche Bemessungsgrundlage und deren Ermittlung haben bereits frühzeitig ergeben, dass die Thematik der grenzüberschreitenden Konsolidierung und anschließenden Aufteilung des Ergebnisses auf die Gruppenunternehmen zusätzlich geregelt werden müssen. Einer Abkopplung beider Bereiche wurde nach ersten kontroversen Diskussionen eine Absage erteilt. Gleiches gilt für den Ansatz, dass bei Anwendung der GKKB alle in der EU ansässigen Tochterunternehmen und Betriebsstätten einzubeziehen sind. Gestaltungsmöglichkeiten durch wahlweises Einbeziehen sollen nicht gegeben sein; ebenso wie der bindende Fünfjahreszeitraum für die Option in die GKKB hinein gelten soll, soll die Gesamtgruppe erfasst werden, selbst wenn hinter der europäischen (EU)-Gruppe ein Mutterunternehmen eines Drittstaates beherrschend steht. Die „Unterbrechung“ der Beteiligungskette durch ein Drittstaatenunternehmen wird für die Konsolidierungsfrage ebenfalls als unerheblich eingestuft, um auch hier Gestaltung möglichst auszuschließen. Im Einzelnen sind folgende Punkte bemerkenswert:

- Wie auch in den nationalen Rechten ist die Entscheidung, welche Quote für die Konsolidierung oder andere Effekte maßgebend sein soll, nicht leicht zu treffen. Der jetzige Vorschlag der Arbeitsgruppe enthält als Konsolidierungsvoraussetzung einen unmittelbaren oder mittelbaren Stimmrechtsanteil der jeweiligen Obergesellschaft von mindestens 75 % zu Beginn und Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums. Die Berechnung zur mittelbaren Beteiligungsquote soll über Multiplikation erfolgen, wobei mindestens eine vermittelnde Beteiligung von mehr als 50 % vorausgesetzt wird. Ob diese Größenordnungen, an erster Stelle die Dreiviertel-Mehrheit, sinnvoll sind, insbesondere an dieser Stelle Gestaltungsoptionen hinreichend bedacht werden, kann zweifelhaft sein; jede Absenkung der Beteiligungsquoten dürfte allerdings das Thema des Durchschlagens des Ergebnisses auf Minderheitsgesellschafter erheblich verschärfen (18).
- Im Ergebnis sollen die einzelnen Steuerbemessungsgrundlagen voll konsolidiert werden. Die gruppeninternen Transaktionseffekte wer-

den entweder von Anfang an außer acht gelassen oder im Rahmen einer Konsolidierung – als „zweiter Schritt“ – herausgerechnet. Unabhängig von dieser eher technischen Frage werden Missbrauchsvermeidungsregelungen erwogen, um Gestaltungen durch den ebenfalls vorgesehenen steuerneutralen gruppeninternen Transfer von Vermögenswerten abzuschneiden.

- Einen Spagat nimmt nach diesseitigem Verständnis die Arbeitsgruppe bei der Frage der Verlustverrechnungen vor. Verluste auf Gruppenebene werden unbeschränkt vorgetragen und mit künftigen Gewinnen auf Gruppenebene (!) verrechnet. Soweit Verlustvorträge in den einzelnen Einheiten vor Beginn und Option in die gemeinsame Bemessungsgrundlage entstanden sind, verbleiben diese auf Ebene des Einzelunternehmens und können mit dem aus der konsolidierten Rechnung zugewiesenen Gewinnanteil verrechnet werden, allerdings nur nach den nationalen Verlustverrechnungsregelungen, so dass aus deutscher Sicht beispielsweise die Mantelkaufregelungen (ab 2008 § 8c KStG) zur Anwendung kommen. Nationalrechtlich ungeklärt ist damit, ob die Option in eine GKKB-Anwendung auch als Anteilsübergang gewertet werden könnte. Ebenso ist völlig offen, wie Verlustvorträge zugeordnet werden, wenn einzelne Einheiten des Konsolidierungskreises diesen verlassen oder ob insofern keine Verluste „mitgegeben“ werden können.

Konsolidierung in der Gruppe und gleichzeitig nationale Steuerhoheit mit individuellen Steuersätzen bedeutet, dass in einem bestimmten Verfahren die einheitliche Steuerbemessungsgrundlage wieder auf die einzelnen Länder und damit Rechtseinheiten der steuerpflichtigen Gruppe aufgeteilt werden muss. Nach der bisherigen, durchaus intensiven Diskussion (19) soll nach jetziger Vorstellung die Aufteilung durch eine für alle Mitgliedsstaaten einheitliche Formel erfolgen, wobei unternehmensspezifische Faktoren die Einkünftegenerierung der Unternehmen und Unternehmensteile abbilden soll. Der Aufteilungsmechanismus soll wenig gestaltunfähig und -anfällig sein, dadurch dass die Faktorengestaltung lediglich im Umfang der Gewichtung des Faktors beeinflussbar ist.

Über die Faktoren, bei denen sich die Diskussion derzeit auf die Momente „Arbeit“, „Vermögenswerte“ und „Umsatz“ konzentriert, ist die Diskussion in keiner Weise abgeschlossen. Für den Faktor Arbeit scheint – ähnlich wie bei der deutschen Gewerbesteuer – eine Anknüpfung an die Lohnsumme der Beschäftigten des Unternehmens an dessen jeweiliger Betriebsstätte im Vordergrund zu stehen; auch für den Faktor Vermögenswerte soll die Örtlichkeit dadurch hergestellt werden, dass die tatsächliche Nutzung der Vermögenswerte der durchschlagende Gesichtspunkt ist. Gerade im Hinblick auf die Erfahrungen mit der deutschen Gewerbesteuer kann man zur Maßgeblichkeit der (örtlichen) Lohnsumme einiges kritisch sagen. Gerade im Kontext mit der für deutsche Kapitalgesellschaften in ihrer relativen Bedeutung gerade nach der letzten Steuerreform 2008 immer wichtiger werdenden gewerbsteuerlichen Belastung ist die Frage der gewerbsteuerlichen Behandlung bei einem optierenden Unternehmen ungeklärt. Der Umstand, dass die (nationale) Gewerbesteuer nicht unmittelbar EU-rechtlich einbezogen ist, lässt für Deutschland – und auch für andere EU-Mitgliedsstaaten bei vergleichbaren Steuerzugriffen – entweder die Möglichkeit, es bei der bisherigen rein nationalen Berechnungsweise zu belassen, oder auch für gewerbsteuerliche Zwecke in die Welt der konsolidierten Bemessungsgrundlage hinein zu gehen. Würde man diesen Schritt nicht gehen wollen – und die politische Situation der Eigenständigkeit der Gewerbesteuer in den letzten 30 Jahren lässt hier nichts Gutes vermuten –, käme es zu einer eigenständigen gewerbsteuerlichen Ermittlungsnotwendigkeit der Bemessungsgrundlage, die von der Körperschaftsteuerlichen Basis für die optierenden Unternehmen von vorneherein deutlich abweicht. Dass dies kein Beitrag zur Steuervereinfachung wäre, liegt auf der Hand.

- Wie weit branchenspezifische Verteilungsfaktoren erforderlich sind, ist ebenfalls noch nicht geklärt, aber bereits in der Diskussion. Schließlich ist, wie bereits angesprochen, vorgesehen, dass ausländische Einkünfte entsprechend dem Welteinkommensprinzip in die GKKB einbezogen werden. Die Schnittstellen sollen über EU-einheitliche Regelungen erfasst werden; entgegenstehende DBA-

Regelungen müssten ausgesetzt oder angepasst werden. Themen, die heute sowohl gegenüber Drittstaaten wie EU-intern relevant sind, tauchen hier notwendigerweise im Verhältnis der EU insgesamt – für die optierenden Unternehmen – im Verhältnis zu Drittstaaten auf, etwa hinsichtlich der Missbrauchsregeln, der nationalen CFC-Rules – in Deutschland im Wesentlichen im Außensteuergesetz beinhaltet – und der Methodenvielfalt von Freistellungs-, Anrechnungs- und weiterer Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Auch in dieser Konstellation wird die Rechtsprechung des EuGH mit der Betonung der europäischen Grundfreiheiten enorme Einwirkungsmöglichkeiten behalten. Aufgrund des bloßen Wahlrechts einerseits der Nationalstaaten, andererseits der einzelnen Unternehmen, in die GKKB zu optieren, werden die notwendigen rechtlichen Schnittstellenmechanismen möglicherweise noch komplizierter als heute, indem sie mit diesen sehr unterschiedlichen Sachverhalten umgehen müssen. Innerhalb der EU und im Verhältnis zu Drittstaaten könnten differenzierte Schutzmaßnahmen nahe liegen, um das Steuersubstrat abzuschirmen, so etwa im Bereich der *Thin Capitalization* oder bei den Transferpreisen.

### **c) Administrativer Rahmen**

Administrativ (20) ist angestrebt, einen verantwortlichen Hauptsteuerzahler zu ermitteln und als Hauptverantwortlichen anzusehen. Dieser Hauptsteuerzahler – regelmäßig die in der EU beheimatete Obergesellschaft – wäre dann für die Einreichung der konsolidierten Steuererklärung bei „seiner“ Steuerbehörde zuständig, die ihrerseits Steuern festzusetzen, die Information den anderen nationalen Steuerbehörden weiterzuleiten und auch die weiteren Schritte etwa einer Betriebsprüfung zu verantworten hat. Dass im Übrigen der Vollzug von den jeweiligen nationalen Steuerverwaltungen umzusetzen ist, ist nicht im Streit. Aber auch diese Schnittstelle in der Verwaltung wird mehr Abstimmungsbedarf auslösen als bislang. Gerade verfahrensrechtlich ist der Harmonisierungsbedarf gar nicht zu unterschätzen, geht es doch um Formalien, Fristen, Rechtsbehelfsverfahren, Informationsaustausch, nationale und europäische Auslegung von

Normen sowie ggf. auch Auseinandersetzungen zwischen den nationalen Steuerbehörden. Soweit es die Ermittlung der gemeinsamen Bemessungsgrundlage angeht, wird am Sitz des Hauptsteuerzahlers und damit der Hauptsteuerbehörde der gerichtliche Rechtsschutz – wohl nach dem dort geltenden nationalen Rechtssystem – eingreifen müssen, soweit nicht ein generelles neues System installiert wird. In Deutschland sind die Rechtsfragen zur Zuständigkeit unterschiedlicher Gerichte auch aus der Gewerbesteuer mit einerseits Steuerfestsetzungsverfahren hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und den Aufteilungsmechanismen in den einzelnen Gemeinden bekannt.

#### **4. Fazit**

Unbeschadet und ungeachtet der bemerkenswerten Arbeit, die auf der Ebene der europäischen Kommission in den Arbeitsgruppen in dem angesprochenen Themenkreis geleistet wurde, sind die Hürden bis zum Erlass einer Richtlinie weiterhin enorm hoch. Es ist nicht daran vorbei zu sehen, dass eine entsprechende Umsetzung, die dem Einstimmigkeitsprinzip als Anforderung in der EU unterliegt, ein generelles Umdenken im europäischen Steuerrecht voraussetzt. So richtig es ist, dass die Konsolidierung für die Unternehmen im Binnenmarkt Vorteile bringt, so schwierig einzuschätzen sind zumindest volkswirtschaftlich die Effekte der Akzeptanz unterschiedlicher Systeme für einerseits das Wahlrecht ausübende Staaten und andererseits optierende Unternehmen. Administrativ wird man mit verschiedenen Welten umgehen müssen; die Schwierigkeiten, die hier verborgen sind, sind aus dem Bereich der einzelstaatlichen und internationalen Rechnungslegung bekannt.

Und ebenso bekannt ist – jedenfalls für den deutschen Rechtskreis –, dass ein Umsetzen der internationalen Rechnungslegungsnorm für den Mittelstand nicht erreichbar ist, auch wenn mit dem Entwurf des Bilanzmodernisierungsgesetzes in 2008 wichtige Einzelelemente der IFRS und internationalen Rechnungslegung in das nationale deutsche Recht eingespeist werden sollen. Angesichts des Diskussionsstandes ist nicht überraschend, dass die Vorschläge noch nicht „rund“

sind. Und unübersehbar ist auch, dass es angesichts der Fülle ungeklärter Fragen einfach ist, kritische Anmerkungen zu machen (21).

Genauso richtig ist aber auch, dass die Zeiten der nationalstaatlichen Fiskalsysteme angesichts der nicht umkehrbaren Globalisierung von Wirtschaft der Vergangenheit angehören und ein nationales „Weiterwurschteln“ den weiteren Verlust der Steuerpflichtigen auf das Zutrauen materiell gerechter, verfahrensmäßig sinnvoll abgewickelter und ein angemessenes Verhältnis der Belastung des Bürgers und „Gegenleistung“ des Staates abbildender Regelungen mit sich bringen wird mit den bekannten Folgen aller Steuervermeidungsstrategien. Weil dies so ist, kann trotz aller kritischen Anmerkungen – von denen einige auch in diesem Beitrag enthalten sind – nur dafür plädiert werden, den Weg zur gemeinschaftlichen Bemessungsgrundlage weiter zu gehen, möglichst vollständig auszugestalten und dann die politische Durchsetzung zu versuchen. Ob dann tatsächlich eine einstimmige Entscheidung oder ggf. über die „verstärkte“ Zusammenarbeit einer Anzahl von Mitgliedsstaaten ein faktischer Druck ausgelöst wird, der andere Staaten später einbeziehen lässt, bleibt abzuwarten. So bleibt die Harmonisierung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage weiter als eines der wichtigen Projekte auf der Agenda der Kommission, auch und gerade, um die unübersehbaren Schwächen in den Schnittstellen des geltenden „europäischen“ Steuerrechts zu reduzieren. Am Ende wird die politische Kraft entscheiden und damit die Frage, ob die Nationalstaaten bereit sind, bisherige gesetzgeberische nationale Kompetenzen einzuschränken. Das Wahlrecht der Nationalstaaten wird dies in einem ersten Schritt erleichtern; entscheidend wird aber sein, ob eine wesentliche Kerneinheit der Mitgliedsstaaten (in Zukunft mindestens 10 an der Zahl) auch die Umsetzung in die Praxis vornehmen.

## Endnoten

\* Der Verfasser ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in der wirtschafts- und steuerrechtlich ausgerichteten Kanzlei Axer Partnerschaft als Teil der multidisziplinären axis-Beratungsgruppe mit Stammsitz in Köln. Zudem vertritt er die Professur für Finanz- und Steuerlehre am Institut für Versicherungswesen der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Fachhochschule Köln.

1 vgl. Birk, Das sogenannte „europäische“ Steuerrecht, in Finanzrundschau 2005, 121, 127

2 Richtlinie vom 23.07.1990 (90/435/EWG), ABI. L 225 vom 02.08.1990

3 RL 2003/49/EG des Rates vom 03.06.2003, ABI. EG L 157 vom 26.06.2003

4 RL des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem, Spaltungen usw. (90/434/EWG), ABI. EWG L 225 vom 20.08.1990

5 RL 77/799/EWG, ABI. EWG L 336/15 vom 19.12.1977 (EG-Amtshilfegesetz vom 19.12.1985 Bundesgesetz I 1985, 2436, als Umsetzung in Deutschland)

6 RL 76/308/EWG vom 15.03.1976 in der Änderungsfassung Richtlinie 2001/44/EG, ABI. EG L 175, 17

7 EuGH vom 07.09.2004, C-319/02, IStR 2004,680; vgl. hierzu auch sehr klar die Schlussanträge Kokott vom 18.03.2004, IStR 2004, 313

8 Beilage 2 Der Betrieb Heft 9 vom 29.02.2008

9 Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ vom 29.11.1999, TM Nr. 4901/99 vom 29.02.2000

10 Common consolidated corporate tax base (CCCTB) bzw. Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage (GKKB)

11 CCCTB/WP/057, veröffentlicht wie auch andere Arbeitspapiere

unter [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_taxcommonbase/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_taxcommonbase/index_de.htm)

12 CCCTB/WP/061

13 vgl. Mitteilung der Kommission vom 05.04.2006 (KOM(2006) 157) S. 8 und 9; siehe auch Schön, Tax Notes International 2007, S. 1072 ff. zur Frage der optionalen Anwendung

14 European Commission, Company Taxation in the Internal Market, Commission Staff Working Paper 2001, S. 480 ff.

15 vgl. eingehend zum Problem Spengel/Wendt, Europäische Harmonisierung der Körperschaftsteuerlichen Harmonisierung der Körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage, in: Steuer und Wirtschaft 2007, S. 297 ff.

16 a.a.O. S. 750

17 (vgl. etwa Position der CEA Kommission European D'Assurance Positionspapier „Annex 1 zu MU 7219“ vom 07.12.2007

18 Schön, Tax Notes International 2007, S. 1073 f.

19 Arbeitspapier Kommission „mögliche Elemente des Aufteilungsmechanismus“ (CCCTB/WP/060), ab Rz. 8, sowie Arbeitspapier der Kommission „Überblick über die wichtigsten in der Diskussion über den Mechanismus zur Aufteilung der GKKB aufgetretenen Fragen (CCCTB/WP/052)

20 Arbeitspapier der Kommission/Arbeitsgruppe „Mögliche Elemente des administrativen Rahmens“ (CCCTB/WP/061) Rz. 6 ff.

21 vgl. nochmals wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen a.a.O. und andere



# **Bilaterale Beziehungen (punktuell) auf dem Prüfstand? Einige Bemerkungen zum sog. Steuerstreit aus juristisch-systematischer Sicht**

Christa Tobler

## **I. Einleitende Bemerkungen**

Seit einiger Zeit bestehen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union (EU) Meinungsverschiedenheiten über die Zulässigkeit gewisser schweizerischer Steuerregelungen im Rahmen des bilateralen Rechts. Konkret geht es um die kantonale Besteuerung von Auslandsgewinnen von Unternehmen (1). Ausgangspunkt dafür ist allerdings eine Bundesregelung; insofern betrifft die Kontroverse auch Bundesrecht. Art. 28 des schweizerischen Steuerharmonisierungsgesetzes (2) erlaubt es den Kantonen, ausländische Einkünfte von Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus von der Steuerpflicht zu befreien, soweit sie in der Schweiz keine Geschäftstätigkeiten ausüben. In einigen Kantonen werden deshalb ausländische Einkünfte von Verwaltungsgesellschaften, gemischten (Domizil-)Gesellschaften steuerlich günstiger behandelt als die inländischen Einkünfte anderer Gesellschaften.

Nach der Europäischen Kommission – die in diesem Zusammenhang als konkrete Beispiele die Kantone Zug und Schwyz nennt – bietet dies einen starken Anreiz für multinationale Gesellschaften, ihre Hauptverwaltung oder ihre Koordinierungs- und Vertriebszentren statt in der EU in der Schweiz anzusiedeln. Weil aber solche Gesellschaften überwiegend auf dem EU-Markt tätig bleiben, können die kantonalen Steuerregelungen den Handel zwischen der EU und der Schweiz direkt oder indirekt beeinträchtigen. Sie stellen nach der Einschätzung der

Kommission staatliche Beihilfen dar, welche im Sinne von Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii des bilateralen Freihandelsabkommens von 1972 (FHA) (3) mit dem Funktionieren dieses Abkommens nicht vereinbar sind.

In der Schweiz findet diese Auffassung wenig Verständnis. In offiziellen Verlautbarungen, Pressemeldungen und Diskussionsbeiträgen wird immer wieder die Souveränität der Schweiz in Fiskalangelegenheiten hervorgehoben und betont, das Freihandelsabkommen sei auf die von der Kommission ins Visier genommenen Steuerregelungen gar nicht anwendbar.

Dahinter stehen interessante juristische Fragen, von denen im vorliegenden Beitrag einige aus dem Blickwinkel der Systematik des einschlägigen Rechts angesprochen werden sollen. Dazu muss allerdings vorab bemerkt werden, dass die Kontroverse um die kantonalen Steuerregimes im heutigen Zeitpunkt in erster Linie eine politische Angelegenheit ist. (4) Der hauptsächlichste Grund dafür liegt darin, dass das bilaterale Recht im Allgemeinen (5) kein den Vertragsparteien gemeinsames und griffiges Rechtsdurchsetzungssystem vorsieht. Rechtliche Streitigkeiten in konkreten Einzelfällen werden vor den jeweiligen Gerichten der Vertragsparteien ausgetragen (was die Gefahr der unterschiedlichen Auslegung der Abkommen beinhaltet). (6) Meinungsverschiedenheiten zwischen den Vertragsparteien werden auf der diplomatischen Ebene in Gemischten Ausschüssen besprochen. Dieser Prozess ist bezüglich der kantonalen Steuerregimes seit einigen Monaten im Gange, hat aber bisher zu keiner Lösung geführt. Aber auch in diesem politischen Rahmen bleibt als Ausgangspunkt die Tatsache, dass sich die Europäische Kommission bei ihren Vorwürfen an die Schweiz auf juristische Argumente stützt, die deshalb sorgfältig analysiert werden müssen. Dazu möchte der vorliegende Text einen Beitrag leisten.

Im Folgenden wird zuerst kurz der zeitliche Ablauf der Kontroverse dargestellt (II.). Dem folgt eine Betrachtung über die in der Schweiz und der EU in diesem Zusammenhang verwendete unterschiedliche Terminologie und ihre Bedeutung (III.) sowie eine Gegenüberstellung

des Wortlautes der einschlägigen Bestimmungen über Beihilfen aus dem FHA und dem EG-Vertrag (IV.). Anschliessend werden einige ausgewählte (Grundsatz-)Argumente aufgegriffen, die von der schweizerischen Seite her vorgebracht werden (V.). Ein besonderer Schwerpunkt liegt auf der Frage, wie der Begriff der Beihilfe zur Zeit der Unterzeichnung des FHA im Gemeinschaftsrecht ausgelegt wurde und welche Folgen sich daraus für das bilaterale Recht ergeben. Der vorliegende Beitrag vertritt die Auffassung, dass die steuerrechtliche Relevanz des EG-Beihilfenrechts bereits in den 1960er Jahren deutlich war.

## **II. Zeitlicher Abriss der Kontroverse**

Der bisherige zeitliche Verlauf der Kontroverse um die kantonale Unternehmensbesteuerung lässt sich wie folgt zusammenfassen (7):

- Zu nicht bekannten Zeitpunkten erhält die Europäische Kommission Beschwerden von EU-Mitgliedstaaten, Mitgliedern des Europäischen Parlaments sowie Unternehmen über die Unternehmensbesteuerung in gewissen schweizerischen Kantonen. In der Folge prüft die Kommission einige dieser kantonalen Regelungen im Lichte von Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA. (8)
- Am 26. September 2005 kontaktiert die Kommission die Schweiz mit einem Brief. Die Schweiz antwortet am 29. November 2005.
- Am 15. Dezember 2005 wird die Angelegenheit in dem für das FHA zuständigen Gemischten Ausschuss in Brüssel besprochen.
- Am 4. Mai 2006 findet in Brüssel eine Sachverständigensitzung statt.
- Am 5. Mai sowie am 14. Dezember 2006 finden Sitzungen des Gemischten Ausschusses statt, in welchen keine Lösung gefunden wird. (9)
- Am 13. Februar 2007 erlässt die Kommission eine „Entscheidung über die Unvereinbarkeit bestimmter schweizerischer Körperschaftsteuerregelungen mit dem Abkommen zwischen der Europäischen

Wirtschaftsgemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 22. Juni 1972“. (10) Darin stellt sie fest, dass gewisse kantonale Steuerregelungen im Sinne von Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA mit dem Abkommen unvereinbar sind. Sie erwartet von der Schweiz die Änderung ihres Rechtes und behält sich Schutzmassnahmen nach den Art. 23 Abs. 2 und 27 FHA vor. (11)

- In unmittelbaren Reaktionen auf diese Entscheidung lehnt der Bundesrat „Verhandlungen“ ab, zeigt aber Bereitschaft zum Führen von „Gesprächen“. (12)
- Am 27. Februar 2007 nehmen die für die Schweiz zuständigen Fachdiplomaten der Kommission interne Beratungen über die Erteilung eines Verhandlungsmandates an die EU-Kommission auf. (13)
- Am 24. April 2007 einigen sich die Fachdiplomaten der Kommission materiell auf die Erteilung des Mandates. (14)
- Am 14. Mai 2007 erteilt der Europäische Rat das Mandat. Die Verabschiedung erfolgt unter Stimmenthaltung der EU-Mitgliedländer Belgien, Luxemburg und Lettland. (15)
- Am 12. November 2007 findet in Bern eine erste Gesprächsrunde der Delegationen der Schweiz und der Kommission auf Expertenstufe statt. Eine Annäherung wird nicht erzielt. (16)
- Am 23. Januar 2008 findet in Brüssel eine zweite Gesprächsrunde der Delegationen der Schweiz und der Kommission statt. Eine Annäherung bleibt auch diesmal ausser Reichweite. (17)
- Am 8. April 2008 findet in Bern eine dritte Gesprächsrunde der Delegationen der Schweiz und der Kommission statt. Die Unterschiede in den Standpunkten bleiben bestehen. Die Schweiz informiert die Kommission aber über die Einsetzung der Arbeitsgruppe „Internationaler Steuerwettbewerb“ durch Bundesrat Merz, die sich mit einer (weiteren) Reform der Unternehmensbesteuerung befasst und dabei

gewisse Anliegen der EU in die Überlegungen mit einfließen lassen soll. (18) Weil Ergebnisse dazu noch ausstehen, werden einstweilen keine weiteren Treffen vereinbart.

### **III. Steuerstreit oder Beihilfesache? Zur Terminologie der Kontroverse und ihren Hintergründen**

Wie weit die Auffassungen der EU und der Schweiz auseinander liegen, zeigt sich augenfällig in der unterschiedlichen Terminologie, die sie für denselben Sachverhalt verwenden. In der Schweiz ist der am häufigsten anzutreffende Begriff der des „Steuerstreites“ (das Integrationsbüro spricht etwas gemässiger von einer „Steuerkontroverse“). (19) Er legt das Schwergewicht auf den Aspekt der Steuern. Im Unterschied dazu verwendet die EU den Begriff der „Beihilfesache“ – so etwa anlässlich des Besuches der EU-Kommissarin Ferrero-Waldner vom 3. April 2007 an der Universität Basel. In der Diskussion nach dem Vortrag der Kommissarin zum Thema „50 Jahre Römer Verträge – Was es zu feiern gibt?“ (20) wurde u.a. eine Frage über „den Steuerstreit mit der EU“ gestellt. In ihrer Antwort betonte die Kommissarin mehrfach, es gehe in dieser Angelegenheit nicht um eine Steuer-, sondern um eine Beihilfesache. Wie die Schreibende bereits an anderer Stelle ausgeführt hat (21), geht es hier keineswegs um blosser Wortklauberei. Vielmehr ist die unterschiedliche Wortwahl Ausdruck davon, dass die EU und die Schweiz nicht dieselbe Sprache sprechen und deshalb – wenig überraschend – Mühe haben, sich zu verstehen.

Wenn EU-Kommissarin Ferrero-Waldner es ablehnt, von einer Steuersache zu sprechen und stattdessen den Begriff der Beihilfesache vorzieht, so betont sie damit, dass das FHA kein Steuerabkommen ist, sondern ein Abkommen über den Warenverkehr mit wettbewerbsrechtlichen Vorschriften, worunter eine Bestimmung über staatliche Beihilfen. Dahinter steht die im EG-Recht (wie im Übrigen auch im bilateralen Recht) fundamental wichtige Unterscheidung zwischen der positiven Integration (22) (hier: Harmonisierung des Steuerrechts durch gemeinsame, positive Vorschriften darüber, wie

die nationalen Steuerregimes ausgestaltet werden müssen) und der negativen Integration (hier: das Beihilfeverbot als negative Vorschrift in der Form eines Verbotes). Das FHA ist kein Steuerabkommen, weil es keine Harmonisierung des Steuerrechtes vorsieht und auch sonst nicht vorrangig Steuern betrifft. Dass aber Beihilfen aus steuerlichen Vergünstigungen bestehen können, ist im Recht der Europäischen Gemeinschaften bereits seit den 1960er Jahren bekannt (23). Aus der Sicht der EU geht es bei der Auseinandersetzung mit der Schweiz deshalb schlicht um den in seinen wesentlichen Grundzügen längst geklärten wettbewerbsrechtlichen Begriff der staatlichen Beihilfen. Er steht im Vordergrund, und seine Relevanz für die Steuersysteme der Vertragsstaaten ist ein Nebenaspekt.

Wenn umgekehrt die Schweiz darauf besteht, es handle sich um eine Steuersache, so bringt sie damit letztlich zum Ausdruck, dass sie die steuerliche Dimension der Beihilfebestimmung im FHA nicht anerkennt. In ihren Augen liegt eine Einmischung der EU in die schweizerische Steuerhoheit vor, die darum unakzeptabel ist, weil in Bezug auf das Steuerrecht im Freihandelsabkommen keine Harmonisierung vereinbart ist. (24) Damit argumentiert die Schweiz im Gegensatz zur EU mit der (fehlenden) positiven Integration. Zudem verbindet sie diese inhaltlich mit der negativen Integration, indem sie aus dem Fehlen von einschlägigem harmonisierendem Recht Rückschlüsse auf Bedeutung und Inhalt des Beihilfeverbotes im FHA zieht. Bei allem Verständnis für die Haltung, dass es bei der Kontroverse wirklich um Steuern und insofern eben doch um eine Steuersache geht, muss doch festgehalten werden, dass hier zwei Argumentationsebenen vermischt werden. Die EU anerkennt durchaus, dass es im FHA nicht um Harmonisierung geht. Ihre Argumentation betrifft aber nicht diese Ebene, sondern die Auslegung der Bestimmung über staatliche Beihilfen im FHA als ein Element der negativen Integration zwischen der Schweiz und der EU, und zwar unabhängig von Harmonisierungsmassnahmen.

Vor diesem Hintergrund wäre es besser, wenn in der Debatte über die kantonalen Steuerregelungen Harmonisierungsargumente weggelassen würden. Stattdessen sollte sich die Diskussion auf die Frage kon-

zentrieren, ob und inwieweit das Steuerrecht der Schweiz und der EU-Mitgliedstaaten vom Beihilfeverbot im FHA tangiert wird – auch ohne Harmonisierung. Die folgenden Ausführungen befassen sich deshalb mit dem Inhalt der Beihilfenbestimmungen im FHA und im EG-Recht.

#### **IV. Der Wortlaut von Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA im Vergleich zu Art. 87 EG**

Dreh- und Angelpunkt der Debatte im sog. Steuerstreit ist die Frage, ob die Bestimmung im FHA über staatliche Beihilfen gleich oder eben gerade anders als Art. 87 EG ausgelegt werden soll. Bevor darauf eingegangen wird, soll vorerst der Wortlaut der beiden Bestimmungen gegenübergestellt werden.

Art. 23 FHA betrifft verschiedene Aspekte des Wettbewerbsrechts und lautet wie folgt (mit Hervorhebungen der für die Frage der Beihilfen relevanten Teile durch Kursivschrift):

*„(1) Mit dem guten Funktionieren dieses Abkommens sind unvereinbar, soweit sie geeignet sind, den Warenverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz zu beeinträchtigen,*

i) alle Vereinbarungen zwischen Unternehmen, Beschlüsse von Unternehmensvereinigungen und aufeinander abgestimmte Verhaltensweisen zwischen Unternehmen, welche eine Verhinderung, Einschränkung oder Verfälschung des Wettbewerbs bezüglich der Produktion und des Warenverkehrs bezwecken oder bewirken;

ii) die missbräuchliche Ausnutzung einer beherrschenden Stellung auf dem gesamten Gebiet der Vertragsparteien oder auf einem wesentlichen Teil desselben durch ein oder mehrere Unternehmen;

*iii) jede staatliche Beihilfe, die den Wettbewerb durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige verfälscht oder zu verfälschen droht.*

(2) Ist eine Vertragspartei der Auffassung, dass eine Praktik mit diesem Artikel unvereinbar ist, so kann sie gemäss den in Artikel 27 festgelegten Voraussetzungen und Verfahren geeignete Massnahmen treffen.“

Staatliche Beihilfen sind demnach in Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA angesprochen. Im Vergleich dazu ist die einschlägige Bestimmung im EG-Vertrag deutlich umfangreicher. Art. 87 EG bestimmt:

(1) Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

(2) Mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar sind:

- a) Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher, wenn sie ohne Diskriminierung nach der Herkunft der Waren gewährt werden;
- b) Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind;
- c) Beihilfen für die Wirtschaft bestimmter, durch die Teilung Deutschlands betroffener Gebiete der Bundesrepublik Deutschland, soweit sie zum Ausgleich der durch die Teilung verursachten wirtschaftlichen Nachteile erforderlich sind.

(3) Als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar können angesehen werden:

- a) Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten, in denen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht;
- b) Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats;
- c) Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft;
- d) Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes, soweit sie die Handels- und Wettbewerbsbedingungen in der Gemeinschaft nicht in einem Maß beeinträchtigen, das dem gemein-

samen Interesse zuwiderläuft;

e) sonstige Arten von Beihilfen, die der Rat durch eine Entscheidung mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission bestimmt.“

Auf den ersten Blick fällt auf, dass Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA im Gegensatz zu Art. 87 EG keine Ausnahmen vorsieht. (25) Insofern weist er Ähnlichkeiten mit der Beihilfebestimmung von Art. 38 Abs. 6 des bilateralen Landverkehrsabkommens von 1999 (26) auf, unterscheidet sich aber von jener in Art. 13 des bilateralen Luftverkehrsabkommens von 1999 (27), der wie das EG-Recht zwei unterschiedliche Kategorien von Ausnahmen erwähnt. (28) Eine grosse Ähnlichkeit weist Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA aber mit dem ersten Absatz von 87 EG auf, mit dem er folgende Tatbestandselemente teilt:

- Staatliche Beihilfe: die fragliche Massnahme muss eine staatliche Beihilfe darstellen. Zum Vergleich: der Wortlaut von Art. 87 ist etwas ausführlicher („staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art“).
- Spezifität: die Massnahme muss bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen.
- Wettbewerbsverfälschung: die Massnahme muss den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.
- Beeinträchtigung des Warenverkehrs bzw. des Handels: die Massnahme muss geeignet sein, den Warenverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz (Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA) bzw. den Handel zwischen den EU-Mitgliedstaaten (Art. 87 Abs. 1 EG) zu beeinträchtigen. Zum Vergleich: nach Art. 87 Abs. 1 EG reicht eine potentielle Beeinträchtigung nicht; es muss eine tatsächliche Beeinträchtigung vorliegen. Im Übrigen erklärt sich die Tatsache, dass Art. 87 Abs. 1 EG allgemein vom Handel zwischen den Mitgliedstaaten spricht, Art. 23 FHA aber spezifisch vom Warenverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz, durch die unterschiedliche Zielrichtung der beiden Rechtssysteme. Das FHA bezieht sich spezifisch auf den Handel mit bestimmten Waren.

- Flankierender Charakter der beiden Bestimmungen: sowohl Art. 23 FHA wie auch die Wettbewerbsbestimmungen des FHA haben flankierenden Charakter. Art. 87 EG dient dem Gemeinsamen Markt („unvereinbar mit dem Gemeinsamen Markt“), wie das bereits in Art. 3 Abs. 1 Buchst. g EG angelegt ist. Bei Art. 23 FHA geht es um das gute Funktionieren eines Abkommens, das den Handel mit bestimmten Waren betrifft („unvereinbar mit dem guten Funktionieren des Abkommens“).

## **V. Zu einigen von den schweizerischen Behörden gegenüber der EU vorgebrachten Argumenten**

### **1. Grundsatzargument 1: Keine Anwendbarkeit der EG-Beihilferechts oder des Code of Conduct (29)**

In ihrer Abwehr gegenüber den Vorwürfen der Kommission betonen die schweizerischen Behörden, die Schweiz sei nicht Teil des EU-Binnenmarkts, weshalb weder die Wettbewerbsregeln des EG-Vertrags – u.a. Regeln über die staatlichen Beihilfen – noch der unter den Mitgliedstaaten vereinbarte Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung (Code of Conduct) auf die Schweiz anwendbar seien. Dieses Argument dürfte insofern rein rhetorischer Natur sein, als die Kommission ihren Vorwurf an die Adresse der Schweiz formell nie auf interne EG-rechtliche Massnahmen gestützt hat, sondern ausschliesslich auf bilaterales Recht. Was das EG-Wettbewerbsrecht betrifft, so wird es in der Entscheidung der Kommission vom 13. Februar 2007 lediglich im Vergleich zu Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA erwähnt (30), nicht aber als eigenständige Grundlage des Befundes der Kommission. (31)

Was den Verhaltenskodex der EU zur Unternehmensbesteuerung (32) anbelangt, so wird er in der Entscheidung der Kommission nicht erwähnt. EU-Steuerkommissar Laslo Kovacs betont denn auch, dass er mit der vorliegend interessierenden Auseinandersetzung nichts zu tun hat. (33) Dennoch herrscht in der Schweiz die Auffassung, dass die Kommission bei ihrem Vorgehen faktisch den Verhaltenskodex

im Auge gehabt und Art. 23 FHA nur vorgeschoben habe. (34) Es ist zwar nicht auszuschliessen, dass die Gründe für das Vorgehen der Kommission mit dem Wunsch zusammenhängen, EU-interne Massnahmen gegen schädlichen Steuerwettbewerb über die EU hinaus auszudehnen. Tatsache bleibt aber, dass sich die Kommission in ihrer Entscheidung formell einzig auf Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA stützte. Eine rechtliche Auseinandersetzung mit den Argumenten der Kommission kommt deshalb um diese Bestimmung nicht herum.

## **2. Grundsatzargument 2: Keine parallele Auslegung von Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA und Art. 87 Abs. 1 EG**

Ein grundsätzliches Argument der schweizerischen Behörden lautet, dass Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA und Art. 87 Abs. 1 EG angesichts der unterschiedlichen Zielsetzung der beiden Rechtssysteme – Gemeinsamer Markt in der EU versus Freihandelszone bzw. selektive und „parallele Teilnahme“ der Schweiz am Binnenmarkt (35) – nicht gleich interpretiert werden könnten. Vielmehr müsse Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA autonom (36) und anders als Art. 87 EG ausgelegt werden – nämlich als für Steuerfragen nicht relevant. Dieses Argument wird von einem Teil des schweizerischen wissenschaftlichen Schrifttums nachdrücklich unterstützt. (37) Wie Cottier/Matteotti (38) jedoch richtig bemerken, ist die schweizerische Auffassung zur Auslegung von Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA im vorliegenden Zusammenhang letztlich irrelevant, kann doch nach Art. 23 Abs. 2 FHA jede Vertragspartei aufgrund ihrer eigenen, autonomen Auslegung zum Schluss gelangen, dass eine Praktik mit Artikel 23 FHA unvereinbar ist. Genau das tat die Kommission mit ihrer Entscheidung vom 13. Februar 2007.

Im Rahmen ihrer autonomen Auslegung hielt die Kommission fest, dass die Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA und Art. 87 Abs. 1 EG fast vollständig übereinstimmen und dass ersterer parallel zu letzterem ausgelegt werden soll. Dies sollte nicht überraschen, hat sich doch die Gemeinschaft beim Abschluss des FHA in einer Erklärung ausdrück-

lich vorbehalten, die Wettbewerbsbestimmungen des Abkommens im Lichte des Gemeinschaftsrechts zu interpretieren. (39) Wie Arioli (40) zeigt, sind solche einseitigen Erklärungen auch nach den Vorschriften der Wiener Vertragsrechtskonvention (Art. 31) für die Auslegung internationaler Abkommen relevant.

Im Folgenden geht es nun um die Bedeutung der parallelen Auslegung für den Inhalt von Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA.

### **3. Grundsatzargument 3: Keine praktisch anwendbare Verbotsnorm**

Nach der Auffassung der schweizerischen Behörden ist das FHA im Hinblick auf seinen Art. 23 „kaum verpflichtend [...], insofern es wettbewerbswidrige Praktiken nicht untersagt, sondern lediglich als unvereinbar mit dem guten Funktionieren des Abkommens nennt“. (41) Dabei wird auf Aussagen des früheren EU-Kommissars Van Miert verwiesen, wonach das FHA im Gegensatz zum EG-Recht im Zusammenhang mit dem Wettbewerbsrecht nicht von Verboten spricht. (42) Weiter wird vorgebracht, dass Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA eine sehr allgemein formulierte Bestimmung sei, der die notwendigen Kriterien für ihre praktische Anwendung fehlten (43). Aehnlich argumentiert Alt-Staatssekretär Franz Blankart (44), der auf die fehlende unmittelbare Wirkung von Art. 23 FHA für Private hinweist (45) und meint, es handle sich bei dieser Bestimmung nicht um Wettbewerbsregeln, sondern lediglich um Wettbewerbsgrundsätze, die als solche gar nicht verletzt werden könnten.

Zu diesem letzteren Punkt ist zu bemerken, dass auch Art. 87 EG keine unmittelbare Wirkung für Private entfaltet (46). Das heisst nun aber nicht, dass die Vereinbarkeit staatlicher Regelungen mit dieser Bestimmung nicht in anderem Zusammenhang geprüft werden könnte, z.B. im Rahmen von Beihilfeuntersuchungen der Kommission (Art. 88 EG), von Nichtigkeitsklagen gegen entsprechende Entscheide der Kommission (Art. 230 EG) und von Vertragsverletzungsverfahren (Art. 226 EG ff.). Im FHA gibt es keine Entsprechungen zu diesen Möglichkeiten, doch stellt im vorliegenden Fall die auf Art. 27 Abs. 3 Buchst.

a FHA (47) gestützte Entscheidung der Kommission vom 13. Februar 2007 sinngemäss eine Parallele dar. Anzumerken wäre allenfalls, dass, wenn die Kommission gegenüber der Schweiz Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA anwenden kann, dies theoretisch umgekehrt auch die Schweiz gegenüber der EU tun könnte. (48) Möglicherweise ist die harsche Kritik des Bundesrates in seinem Bericht über die in der EU geleisteten Beihilfen in diesem Zusammenhang zu sehen. (49)

Was die erwähnte Aussage von Kommissar Van Miert anbelangt, so kann sie sich nur auf die Bestimmungen über Vereinbarungen zwischen Unternehmen, Beschlüsse von Unternehmensvereinigungen und aufeinander abgestimmte Verhaltensweisen sowie über die missbräuchliche Ausnutzung einer beherrschenden Stellung beziehen. Tatsächlich bezeichnen die Art. 81 und 82 EG diese Verhaltensweisen im Unterschied zu Art. 23 FHA als „mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar *und verboten*“ (Hervorhebung durch die Schreibende). Anders liegen die Dinge aber bezüglich Art. 87 EG, der – genau wie Art. 23 FHA – ein Verbot nicht erwähnt, sondern nur festhält, dass staatliche Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar sind. Dennoch wird Art. 87 EG in der Praxis der Kommission und in der Rechtsprechung des EuGH von seiner Funktion her seit jeher als ein Verbot ausgelegt und angewendet. (50) Es ist deshalb nicht verwunderlich, dass laut der Kommission dasselbe auch für Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA gilt. Im Übrigen wäre festzuhalten, dass es selbst in der Schweiz entsprechende Rechtsprechung gibt. (51)

Schliesslich zu den Kriterien für die praktische Anwendung der Beihilfebestimmung: für Art. 87 EG ergeben sie sich aus den dort enthaltenen Ausnahmen und dem einschlägigen Sekundärrecht. Beides fehlt im FHA, doch braucht dies die Anwendbarkeit von Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA nicht zu hindern. Als das FHA im Jahr 1972 abgeschlossen wurde, gab es auch im Gemeinschaftsrecht noch kein Sekundärrecht, und Art. 87 EG (damals Art. 92 des EWG-Vertrages) (52) war dennoch anwendbar. (53) Auch das Fehlen von ausdrücklich erwähnten Ausnahmen besagt an sich nichts. Es könnte auch ganz einfach heissen, dass es im Rahmen von Art. 23 FHA keine dem EG-

Recht vergleichbaren Ausnahmebestimmungen gibt. (54) Insgesamt ist es vor dem geschilderten Hintergrund nicht verwunderlich, wenn die Kommission Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA gegenüber der Schweiz als praktisch anwendbare Verbotsnorm betrachtet und anwendet.

#### **4. Grundsatzargument 4: Keine Relevanz von Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA für steuerrechtliche Massnahmen**

Damit stellt sich die Frage nach der Relevanz von Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA für steuerrechtliche Massnahmen, im vorliegenden Zusammenhang ein zentraler Punkt. Nach der Auffassung der schweizerischen Behörden kann das FHA mit Steuern nur schon begrifflich nichts zu tun haben, weil es ausschliesslich den Handel mit bestimmten Waren regelt. Hier liesse sich wohl eine Parallele mit der Haltung des Bundesrates in seinem Europabericht von 2006 (55) ziehen. Der Bundesrat schreibt, die bilateralen Abkommen hätten ganz allgemein „keine wesentlichen Auswirkungen auf die Steuerpolitik“ und „weder Auswirkungen auf die Steuerautonomie des Bundes noch auf diejenige der Kantone“. Auch werde die direkte Besteuerung von Personen und Unternehmen „durch die bilaterale Zusammenarbeit [...] grundsätzlich nicht berührt“. Solche Aussagen sind ungenau. So bezieht sich Art. 18 FHA ausdrücklich auf die Besteuerung von Waren und damit auf die indirekten Steuern. Aber auch die direkten Steuern sind im bilateralen Recht ausdrücklich angesprochen, nämlich im Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 2 im Anhang I zum FZA (56), im Abkommen über die Zinsbesteuerung (57) und im Abkommen über die Ruhegehälter von EU-Bediensteten (58).

Im vorliegenden Zusammenhang geht es bei den Art. 23 FHA und 87 Abs. 1 EG indessen um Bestimmungen, welche das Steuerrecht nicht ausdrücklich erwähnen. Die entscheidende Frage ist daher, ob sie in diesem Zusammenhang dennoch relevant sein können. Im EG-Recht ist dies aufgrund der Rechtsprechung des EuGH klarerweise der Fall. (59) In der Schweiz wird nun aber vorgebracht, es

handle sich um eine Entwicklung aus der Zeit nach dem Abschluss des FHA im Jahr 1972, und deshalb stimme es nicht, dass sich die Kommission in ihrer Entscheidung vom 13. Februar 2007 wie von ihr behauptet „auf anerkannte Definitionen und gemeinsame Kriterien“ gestützt habe, „die zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens bereits vorlagen“. (60) Die Lehre spricht von einer dynamischen Auslegung die Rede, und begegnet ihr teilweise mit grundsätzlicher Kritik, (61) teilweise aber auch mit Verständnis. So schreibt Arioli (62), es sei angesichts der erwähnten einseitigen Erklärung der Gemeinschaft (63) bereits beim Abschluss des FHA deutlich gewesen, dass die Auslegung von Art. 23 FHA dynamisch den Entwicklungen des EG-Wettbewerbsrechtes folgen werde. Etwas anders argumentieren Cottier/Matteotti, (64) welche die Kontroverse um die kantonalen Steuerregimes in den grösseren Zusammenhang der Entwicklung des internationalen Rechts (insbesondere die Bemühungen der OECD zur Bekämpfung von schädlichen Steuerpraktiken sowie das WTO-Recht) stellen und die dynamische Auslegung in diesem Rahmen sehen.

Nach der hier vertretenen Auffassung braucht indessen das Argument der dynamischen Auslegung nicht bemüht zu werden, um den Standpunkt der Kommission zu erklären. Vielmehr zeigt eine statische, d.h. auf dem Rechtsstand von 1972 beruhende Auslegung des Gemeinschaftsrechtes, dass die Relevanz des Beihilfenrechtes für steuerliche Massnahmen schon damals nicht unbekannt war. Dieser Befund stützt sich auf zwei Elemente, nämlich eine Entscheidung des EuGH aus dem Jahre 1961 und eine Aussage der Kommission aus dem Jahr 1963.

Zum ersten Element: am 23. Februar 1961 äusserte sich der EuGH in der Rechtssache *Gezamenlijke steenkolenmijnen* (65) zu den Begriffen der Subvention und der staatlichen Beihilfe. Der EuGH führte aus (66): „Der Begriff der Beihilfe ist [...] weiter als der Begriff der Subvention, denn er umfasst nicht nur positive Leistungen wie Subventionen selbst, sondern auch Massnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, welche ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen.“

Der dieser Entscheidung zu Grunde liegende Sachverhalt betraf eine steuer- und sozialabgabefreie Schichtprämie für Bergleute, welche (so Generalanwalt Lagrange in seinen Schlussanträgen) (67) „den Untertagearbeitern von den Unternehmen unter Inanspruchnahme derjenigen Mittel gezahlt wird, die als Lohnsteuer vom Arbeitgeber einbehalten werden. Die dem Staat von den Unternehmen geschuldeten Beiträge werden also um den Betrag der Prämienleistung verringert, so dass die Prämie in Wirklichkeit [...] eine den Untertagearbeitern von Seiten des Staates erbrachte Leistung darstellt.“ So betrachtet, betraf bereits dieser Fall eine Verminderung der Steuerbelastung der Unternehmen (68). Dass es in dieser Rechtssache um das Recht der Europäischen Kohlen- und Stahlgemeinschaft (EGKS) ging, ändert nichts an ihrer Relevanz (69). Die Verbundenheit des Rechtes der ursprünglich drei Europäischen Gemeinschaften ist bekannt, gerade, wenn es um in den verschiedenen Verträgen erscheinende Grundbegriffe geht. Etliche dieser Begriffe wurden zuerst im Rahmen der EGKS als der ältesten Gemeinschaft beleuchtet und diese Auslegung später auf die EWG übertragen. (70) Dies gilt auch für den Beihilfenbegriff. Es ist deshalb nicht überraschend, wenn die Entscheidung in der EGKS-Rechtssache *Gezamenlijke steenkolenmijnen* im wissenschaftlichen Schrifttum über das EG-Beihilfenrecht und Steuern regelmässig als eine frühe und einschlägige Leitentscheidung erwähnt wird. O'Brien (71) beispielsweise widerspricht damit ausdrücklich dem immer wieder (72) vorgebrachten Argument, steuerliche Beihilfen seien im EG-Recht bis in die 1990er Jahre kein Thema gewesen.

Dazu kommt als zweites Element die Antwort der Europäischen Kommission vom 27. Juni 1963 auf eine schriftliche Anfrage des Parlamentsmitglieds Burgbacher zum Recht der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft. (73) Die Frage lautete: „Gehören die Gewährung von Zuschüssen an öffentliche Unternehmen, die Nichtzahlung öffentlicher Steuern und Abgaben, die von der nicht verstaatlichten Wirtschaft zu tragen sind, sowie der Verzicht auf Verzinsung des Eigenkapitals bei Staatsunternehmen zu den Massnahmen, die den Artikeln 7 und 85 bis 94 des EWG-Vertrages widersprechen, oder nicht?“ (74) Die Antwort der Kommission liess an Deutlichkeit nichts

zu wünschen übrig. Sie lautete, dass „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art (Zuschüsse, Befreiungen von Steuern und Abgaben; Befreiungen von parafiskalischen Abgaben, Zinszuschüsse, Übernahme von Bürgschaften zu besonders günstigen Bedingungen, unentgeltliche oder besonders preiswerte Überlassung von Gebäuden oder Grundstücken, Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen zu Vorzugsbedingungen, Übernahme von Verlusten, oder jede andere Massnahme gleicher Wirkung) an jedes Unternehmen oder an jeden Produktionszweig grundsätzlich unter die Vorschriften der Artikel 92 bis 94 des Vertrages fallen, gleich ob die Begünstigten öffentliche oder private Unternehmen sind. [...]“.

Vor diesem Hintergrund erscheint es nur folgerichtig, dass sich die Kommission in ihrer Entscheidung vom 13. Februar 2007 auf eine statische Auslegung von Art. 23 Abs. 1 Buchst. iiiii FHA berufen kann. Die Tatsache, dass sie sich erst 30 Jahre nach dem Inkrafttreten des Abkommens mit den kantonalen Steuerregimes befasst, ändert daran nichts. Insbesondere kann dies nicht als „klaren Willen der Vertragsparteien“ in Bezug auf die fehlende Relevanz des FHA für das Steuerrecht ausgelegt werden. (75) Die Kommission war über die fraglichen Regelungen nicht informiert, wurde aber tätig, als sie durch Klagen und Beschwerden von Mitgliedstaaten, Parlamentsmitgliedern und Unternehmen davon erfuhr. (76) Was nun aber die Schweiz anbelangt, so hätten sich ihre Behörden in der Phase der Verhandlungen über das FHA sorgfältig über den Stand des Gemeinschaftsrechtes informieren müssen. Sie hätten wissen müssen, dass der gemeinschaftsrechtliche Begriff der Beihilfe schon damals steuerliche Regelungen umfasste, und dass die Gemeinschaft angesichts ihrer einseitigen Erklärung im Bedarfsfall dieselbe Auslegung auf Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA anwenden würde.

## **5. Kurz: Fehlende Spezifität, Einfluss auf den Warenhandel und Rechtfertigung**

Hilfsweise – d.h. für den Fall, dass das FHA entgegen der schweizerischen Grundsatzargumente für steuerrechtliche Massnahmen relevant ist – werden in der Schweiz Argumente vorgebracht, welche sich auf konkrete Tatbestandsvoraussetzungen von Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA beziehen. Drei davon sollen hier kurz angesprochen werden. Zumindest eines davon ist nach der hier vertretenen Auffassung überzeugender als die oben besprochenen Grundsatzargumente.

Zum ersten wird die Spezifität der von der Kommission kritisierten kantonalen Steuerregelungen bestritten. (77) In dieser Sicht sind die fraglichen Massnahmen nicht selektiv, sondern stehen allen wirtschaftlichen Akteuren offen – unbesehen von deren Nationalität oder deren Produktions- oder Wirtschaftszweig. Dazu muss bemerkt werden, dass Art. 23 FHA im Zusammenhang mit der Spezifität nicht nur von Produktionszweigen spricht, sondern auch von „bestimmten Unternehmen“. Auf Letzteres stützt sich die Kommission (78), wenn sie schreibt, dass „nur Gesellschaften, die eine Geschäftstätigkeit im Ausland ausüben, in den Genuss der fraglichen Steuerermässigungen kommen können“ und mithin nur eine Kategorie von Unternehmen von der Vorzugsbehandlung profitiert. Insofern ist die Argumentation der Kommission jedenfalls nicht völlig abwegig. (79) Die Kommission führt denn auch in ihrer Mitteilung über Beihilfen und Unternehmenssteuern (80) aus, dass Steuervorteile für bestimmte Arten von Unternehmen oder in Bezug auf bestimmte Unternehmensfunktionen staatliche Beihilfen darstellen können. Sie argumentiert gegenwärtig in einem EG-rechtlichen Beihilfungsverfahren gegen Ungarn ganz ähnlich wie gegenüber der Schweiz. (81) Unerheblich erscheint im vorliegenden Zusammenhang jedenfalls das Argument von Zurkinden (82), wonach lokale steuerliche Begünstigungen, welche im Rahmen eines Modells der aufgeteilten Steuerhoheit ergehen, nach der Rechtsprechung des EuGH nicht selektiv sind. Tatsächlich braucht nach der Rechtsprechung des EuGH der regionale Charakter einer Steuervergünstigung als

solche keine Beihilfen darzustellen (kann es aber unter Umständen). (83) Dies ist vorliegend aber darum irrelevant, weil sich der Vorwurf der Kommission nicht auf den regionalen Charakter der fraglichen Steuerregimes richtet, sondern vielmehr auf ihre Selektivität innerhalb der regionalen (d.h. kantonalen) Regelungen.

Ein zweites, in der Schweiz vorgebrachtes Argument betrifft die Eignung der fraglichen kantonalen Steuerregelungen, den Warenverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz zu beeinträchtigen (84). Sie sei nur schon darum ausgeschlossen, weil die genannten Unternehmenstypen in der Schweiz gar keine warenverkehrsorientierte Geschäftstätigkeit oder (im Fall der Gemischten Gesellschaften) lediglich eine untergeordnete ausüben dürfen, wobei im letzteren Fall Einkünfte aus schweizerischer Geschäftstätigkeit ordentlich besteuert werden. Laut der Kommission (85) besteht das Problem aber gerade in der Gründung zwischengeschalteter Spezialunternehmen in den die Steuerermässigungen gewährenden Kantonen, durch die Handelstätigkeiten und handelsbezogene Tätigkeiten von der Schweiz und nicht von den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft her ausgeübt werden, und wodurch die Preise im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz beeinflusst werden. Damit argumentiert die Kommission – wie sie es auch im EG-Recht tut (86) – mit einer lediglich indirekten Beeinträchtigung des Warenhandels. Es ist soweit ersichtlich aber auch im EG-Recht noch nicht geklärt, ob dies wirklich genügt (87). Der (im Vergleich zum Zeitpunkt des Abschlusses des FHA neueren) Rechtsprechung des EuGH ist lediglich zu entnehmen, dass das begünstigte Unternehmen einer Wirtschaftstätigkeit nachgehen muss, die Gegenstand eines Handels zwischen den Mitgliedstaaten ist. (88) Hier liegt deshalb möglicherweise der schwächste Punkt in der Argumentation der Kommission, selbst wenn im Rahmen von Art. 23 FHA und im Gegensatz zum EG-Recht eine rein potentielle Beeinträchtigung des Warenverkehrs ausreicht (89).

Schliesslich wird in der Schweiz vorgebracht, die geringe Nutzung der kantonalen Infrastruktur durch die fraglichen Unternehmen rechtfertige die tiefere Besteuerung ihrer Gewinne. Nun sieht das FHA, wie bereits bemerkt, betreffend Beihilfen keine Ausnahmen vor (90). Bedeutet dies, dass Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA strenger ist als Art. 87 EG und gar keine Rechtfertigungsmöglichkeiten bestehen? Diese Frage ist offen, äussert sich doch die Kommission vom 13. Februar 2007 nicht ausdrücklich zu diesem Punkt. Zwar enthält sie einen mit „Rechtfertigung“ überschriebenen Teil, (91) doch geht es dabei nicht um Argumente der Art, wie sie in Art. 87 Abs. 2 und 3 EG enthalten sind. Die Kommission verwirft hier das schweizerische Argument über die geringe Nutzung der kantonalen Infrastruktur als von vornherein nicht überzeugend bzw. nicht konsistent, weil es in der Schweiz auf andere Arten von Unternehmen nicht angewandt wird. Sie braucht deshalb nicht darauf einzugehen, ob es im System von Art. 23 FHA überhaupt Platz hätte. Von Rechtfertigung spricht die Kommission weiter im Zusammenhang mit der Frage, ob die von ihr festgestellten Beihilfen mit dem Funktionieren des Abkommens vereinbar sind. (92) Dies ist aber streng genommen keine Frage der Rechtfertigung, sondern der Tatbestandsmässigkeit nach Art. 23 Abs. 1 Abs. iii FHA. (93) Konkret geht es laut der Kommission darum, ob:

- spezifische Investitionen als Ausgleich für den Begünstigten entstandene spezifische Kosten getätigt werden,
- bestimmte Wirtschaftszweige gefördert werden, die für die Vertragsparteien des Abkommens von gemeinsamem Interesse sind, oder ob
- Anreize zeitlich begrenzt, degressiv gestaffelt oder erforderlich sind, um wirtschaftliche Hindernisse oder Marktversagen im Handel zwischen der EG und der Schweiz zu überwinden.

Wenn demnach ein solcher Fall vorliegt, so ist die Beihilfe mit dem Funktionieren des Abkommen vereinbar und damit rechtlich unproblematisch. Dies wird aber von der Kommission im vorliegenden Zusammenhang verneint.

## VI. Schlussbemerkungen

Der EU wird von schweizerischer Seite gerne vorgeworfen, sie sei gegen niedrige Steuern und damit gegen den Wettbewerb der Steuersysteme. (94) Dies ist auch der Tenor des Beihilfenberichtes des Bundesrates. (95) Aus rechtlicher Sicht ist dieser Vorwurf so nicht gerechtfertigt, zielt doch die Kommission im Verhältnis mit der Schweiz nicht auf eine positive Angleichung (Harmonisierung) der Unternehmenssteuern, sondern nur (aber immerhin) auf das Ausmerzen von selektiven Massnahmen. Die Kommission fordert von der Schweiz auch nicht höhere Steuern (96), (sondern nur (aber immerhin) die gleiche Besteuerung von in- und ausländischem Einkommen von Unternehmen, unabhängig davon, wie hoch oder wie tief diese Besteuerung ist. (97) Auch hier muss der Unterschied zwischen negativer und positiver Integration hervorgehoben werden. Innerhalb der Grenzen der negativen Integration sind die Vertragsparteien in der Ausgestaltung ihrer Steuerregimes frei. Sie können insbesondere selbst bestimmen, ob und auf welchem Niveau sie Sachverhalte besteuern wollen, so lange die Besteuerung nur nicht selektiv ist. Im Rahmen dieser Unterschiede ist deshalb ein Wettbewerb zwischen den Steuersystemen durchaus möglich.

Im vorliegenden Beitrag wurde dargelegt, dass die von der Europäischen Kommission in ihrer Entscheidung vom 13. Februar 2007 vertretene Auffassung zur Auslegung von Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA jedenfalls auf der Ebene der Grundsatzargumente keineswegs von vornherein so abwegig ist, wie in der Schweiz gerne geltend gemacht wird. Hier zeigt sich, dass sich die Schweiz mit dem Verständnis der negativen Integration manchmal recht schwer tut. Ihre spezifischen Mühen mit dem Beihilfenrecht im EG-Recht und im bilateralen Recht liegen aber wohl auch darin begründet, dass es im internen Recht der Schweiz überhaupt kein vergleichbares Beihilfeverbot gibt (was der Beihilfenbericht des Bundesrates im Übrigen nicht erwähnt). (98) Soweit juristische Argumente in der Kontroverse um die kantonalen Steuerregelungen zur Untermauerung der eigenen Position noch eine

Rolle spielen, empfiehlt sich für die Schweiz deshalb eine Argumentation, die sich schwerpunktmässig statt auf rechtlich problematische Grundsatzargumente über die Relevanz des FHA für Steuerfragen vermehrt auf die wirklichen Schwachpunkte in der Argumentation der Kommission stützen, also z.B. die Frage der Beeinträchtigung des Warenhandels. Weiter dürfte mehr Sachlichkeit von Vorteil sein, erinnert doch der emotionsgeladene Ton einiger Verlautbarungen von selbst höchsten politischen Stellen der Schweiz (99) auf unangenehme Weise an Kellenbergers (100) Diktum von der „sich hierzulande offenbar unveränderter Beliebtheit erfreuenden Entrüstungsrhetorik [...], wenn die EU ihre Interessen vertritt“ (101). Das ist dem Gesprächsklima kaum förderlich.

Schliesslich: zumindest theoretisch muss es nicht bei blossen Gesprächen bleiben. Das Fehlen eines gemeinsamen, griffigen Rechtsdurchsetzungssystems im FHA schliesst nicht aus, dass die Kontroverse um die kantonalen Steuerregelungen auf einer anderen Ebene mit juristischen Mitteln beigelegt wird. So könnten sich die Parteien auf die Bestellung eines paritätisch besetzten Schiedsgerichtes einigen, das über die Auslegung von Art. 23 Abs. 1 Buchst. iii FHA verbindlich entscheidet. Allerdings setzt dies den politischen Willen beider Parteien zu dieser Form der Streitbeilegung voraus. Eine solche Einigung würde aber wohl zugleich den Verzicht auf die einseitige, autonome Auslegung nach Art. 23 Abs. 2 FHA und damit eines Charakterelementes des bilateralen Wettbewerbsrechtes im FHA bedeuten. Ob sich die Parteien zu einer solchen indirekten Änderung des Abkommens bereit erklären könnten, ist offen.

## Endnoten

1 Für allgemeine Informationen zur kantonalen Unternehmensbesteuerung siehe das Informationsblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 15. Dezember 2005; Text im Internet erhältlich: <http://www.europa.admin.ch/themen/00499/00503/00567/index.html?lang=de>, unter dem Stichwort „Informationsblatt ESTV/IB, Dezember 2005“.

2 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), SR 642.14. Dazu auch Silvio Arioli, ‚Blick ins Paradies durchs Schlüsselloch‘, Tages-Anzeiger vom 14. Mai 2007.

3 Abkommen vom 22. Juli 1972 zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der schweizerischen Eidgenossenschaft, für die EWG ABl. 1972 L 300/189, für die Schweiz SR 0.632.401.

4 Zur Relativität der rechtlichen Dimension des Steuerstreites siehe insbes. Silvio Arioli, ‚Replik: Zur Tragweite des Freihandelsabkommens im Beihilfenbereich aus rechtlicher Sicht. Zustimmung, Ergänzung und Widerspruch zum Artikel von Prof. Dr. iur. Astrid Epiney in Jusletter 23. April 2007‘, Jusletter 7. Mai 2007, Rz. 5-11.

5 D.h. mit Ausnahme des Flugverkehrsabkommens, das von seiner Art her ein partielles Integrationsabkommen darstellt und besondere Vorschriften zu seiner rechtlichen Durchsetzung enthält. Zum Ganzen Tobias Jaag, ‚Institutionen und Verfahren‘, in: Daniel Thürer/Rolf H. Weber/Roger Zäch, Bilaterale Verträge Schweiz – EG. Ein Handbuch, Zürich: Schulthess 2002, 39-64.

6 Siehe unten, III.

7 Für das Folgende siehe insbesondere die Informationen in der Entscheidung der Kommission vom 13. Februar 2007 über die Unvereinbarkeit bestimmter schweizerischer Körperschaftssteuerregelungen mit dem Abkommen zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 22. Juni 1972 (Text erhältlich via [http://ec.europa.eu/external\\_relations/switzerland/intro/index.htm](http://ec.europa.eu/external_relations/switzerland/intro/index.htm), oben), Erw. 1f., sowie die in den folgenden Fussnoten erwähnten schweizerischen Pressemeldungen.

Diese sind Beispiele aus einer Fülle von ähnlichen Meldungen.  
8 Zum Wortlaut dieser Bestimmung siehe unten IV.

9 ‚Starre Fronten im Steuerstreit mit der EU. Brüsseler Kommission bereitet unilateralen Entscheid vor‘, Neue Zürcher Zeitung vom 6. Mai 2006, ‚Harte Fronten im Steuerstreit mit der EU‘, und Tages-Anzeiger (Fernausgabe) vom 5. Mai 2006, sowie ‚Starre Fronten im Steuerstreit EU-Schweiz. Brüssel verweist auf die „politische Dimension“‘, Neue Zürcher Zeitung vom 15. Dezember 2006, und ‚Steuerstreit zwischen Bern und Brüssel ungelöst. EU präzisiert ihre Bedenken‘, Neue Zürcher Zeitung vom 16. Dezember 2006.

10 Oben, Fussnote 7, sowie die Pressemitteilung der EU vom 13. Februar 2007, ‚EU-Schweiz: Beihilfeentscheidung zu Unternehmenssteuerregelungen‘, <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/07/176>. – Die in den Augen der Europäischen Kommission problematischen Steuerregime sind in den Erw. 7-25 der Entscheidung umschrieben.

11 Solche Massnahmen in der Form der Rücknahme von Zollzugeständnissen ergriff die Kommission bereits in anderen Fällen, siehe dazu die Hinweise in der Pressemeldung vom 13. Februar 2007 (Fussnote 10).

12 ‚Der Bundesrat will hart bleiben‘, Neue Zürcher Zeitung vom 14. Februar 2007.

13 ‚Noch kein Entscheid über EU-Mandat im Steuerstreit‘, Neue Zürcher Zeitung vom 28. Februar 2007.

14 ‚EU-Einigung auf Mandat im Steuerstreit. Die Kommission soll mit Bern verhandeln‘, Neue Zürcher Zeitung vom 25. April 2007.

15 ‚Die EU-Kommission erhält ein Mandat im Steuerstreit. Bern soll bald Post aus Brüssel erhalten‘, Neue Zürcher Zeitung vom 15. Mai 2007 (die Datumsangabe im Text vom 15. März beruht offensichtlich auf einem Versehen).

16 ‚Erstes Abtasten im Steuerstreit mit der EU. Delegationen erklären sich die Standpunkte‘, Neue Zürcher Zeitung vom 13. November 2007.

17 ‚EU fordert im Steuerstreit baldige „Bewegung“. Zweite Runde im bilateralen Dialog‘, Neue Zürcher Zeitung vom 24. Januar 2007.

18 ‚Dialog Steuerkontroverse: drittes Treffen mit der EU-Kommission‘, Pressemeldung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 8. April 2008, <http://www.news-service.admin.ch/NSBSubscriber/message/de/18172>. Siehe auch ‚Bewegung im Steuerstreit mit der EU. Dritte Runde im bilateralen „Dialog“‘, Neue Zürcher Zeitung vom 8. April 2008.

19 Siehe <http://www.europa.admin.ch/themen/00499/00503/00567/index.html?lang=de>.

20 Gemeint sind der Euratomvertrag sowie der Vertrag über die Europäische Gemeinschaft (damals „Europäische Wirtschaftsgemeinschaft“; siehe dazu unten, Fussnote 52), welche 1957 in Rom unterzeichnet wurden.

21 Christa Tobler, ‚Steuersache oder Beihilfesache?‘, Editorial im Newsletter des Europainstitutes Basel, seines Fördervereins und seiner Alumni Association vom Mai/Juni 2007, [http://www.europa.unibas.ch/cms4/uploads/media/Newsletter70\\_02.pdf](http://www.europa.unibas.ch/cms4/uploads/media/Newsletter70_02.pdf).

22 Die Begriffe der negativen und der positiven Integration wurden vom niederländischen Ökonomen und Nobelpreisträger Jan Tinbergen geprägt; J. Tinbergen, *International Economic Integration, Second, completely revised, edition of International Economic Co-operation*, Amsterdam/Brussels: Elsevier 1954, S. 128 und 131 ff. Näheres dazu bei Christa Tobler, ‚Internetapotheken im europäischen Recht. Positive und negative Integration am Beispiel des grenzüberschreitenden Verkaufs von Arzneimitteln in der EU und in der Schweiz‘, Text der Antrittsvorlesung vom 13. Juni 2007, Veröffentlichung in den Basler Schriften zur Europäischen Integration geplant.

23 Dazu unten, V.4.

24 Vgl. zu diesem Argument der fehlenden Harmonisierung etwa die Aussagen von Bundespräsidentin Calmy-Rey anlässlich der Eröffnung der Muba (Calmy-Rey fordert von der Europäischen Union mehr Respekt. Klartext zur Eröffnung der Muba in Basel‘, Neue Zürcher Zeitung vom 3./4. März 2007) sowie die Zusammenfassung der

schweizerischen Argumente durch das Eidgenössische Integrationsbüro (<http://www.europa.admin.ch/themen/00499/00503/00567/index.html?lang=de>), weiter die Ausführungen von Franz Blankart, ‚Das Freihandelsabkommen und die Fiskalität. Der Inhalt der im Zentrum des Streits mit der EU stehenden Bestimmung‘, Neue Zürcher Zeitung vom 7. Mai 2007, sowie des Luxemburger Finanzministers Luc Frieden (der aber immerhin einräumt, nicht Jurist zu sein; „Die Angriffe haben mit Neid zu tun“, Tages-Anzeiger (Fernausgabe) vom 16. Januar 2007.

25 Im System des EG-Rechts kommen zu den Ausnahmen nach Art. 87 Abs. 2 und 3 EG insbes. noch jene nach Art. 73 EG (staatliche Beihilfen im Bereich des Strassen-, Schienen- und Binnenschiffverkehrs) sowie Art. 86 Abs. 2 EG (Anwendbarkeit des EG-Rechts auf Unternehmen mit besonderem Status) hinzu.

26 Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über den Güter- und Personenverkehr auf Schiene und Strasse, ABI. 2002 L 114/91, für die Schweiz SR 0.740.72. Art. 38 Abs. 6 des Abkommens bestimmt: „Die Vertragsparteien gewähren Unternehmen, insbesondere Verkehrsunternehmen, keine direkten oder indirekten staatlichen Beihilfen mit dem Ziel, die Auswirkungen zu mildern, die sich für die Unternehmen dadurch ergeben, daß die Kosten, welche die in diesem Abkommen vorgesehenen Gebühren verursachen, der Beförderung angelastet werden.“

27 Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über den Luftverkehr, ABI. 2002 L 114/73, für die Schweiz SR 0.748.127.192.68.

28 Art. 13 des Luftverkehrsabkommens bestimmt:

„(1) Soweit in diesem Abkommen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln der Schweiz oder eines EG-Mitgliedstaats gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit diesem Abkommen unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Vertragsparteien beeinträchtigen.

(2) Mit diesem Abkommen vereinbar sind:

- a) Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher, wenn sie ohne Diskriminierung nach der Herkunft der Waren gewährt werden;
  - b) Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige aussergewöhnliche Ereignisse entstanden sind.
- (3) Als mit diesem Abkommen vereinbar können angesehen werden:

- a) Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten, in denen die Lebenshaltung aussergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht;
- b) Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben einer Vertragspartei;
- c) Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft.“

Zum Beihilferecht im Luftverkehrsabkommen siehe etwa Philipp Zurkinden/Eva Scholten, ‚State Aids in Switzerland: The Air Transport Agreement between the EU and Switzerland‘, *European State Aid Law Quarterly* 2004, 217-227.

29 Siehe dazu die Zusammenfassung dieser Argumente durch das Eidgenössische Integrationsbüro auf der Website des Büros, <http://www.europa.admin.ch/themen/00499/00503/00567/index.html?lang=de>, sowie ihre Nennung in der Entscheidung der Europäischen Kommission vom 13. Februar 2007 (oben, Fussnote 7).

30 Dazu unten, V.2.

31 Im Übrigen wäre anzumerken, dass es durchaus für die Schweiz relevantes EG-Wettbewerbsrecht gibt. Eine Verletzung von Art. 81 oder von Art. 82 EG kann durch in der Schweiz ansässige und in der Gemeinschaft tätige Unternehmen erfolgen, wenn ihr Verhalten innerhalb der Gemeinschaft wettbewerbsschädigende Auswirkungen hat oder haben kann; grundlegend zu diesem sog. Auswirkungsprinzip die verbundenen Rechtssachen C-89/85, C-104/85, C-114/85,

C-116/85, C-117/85 und C-125/85 bis C-129/85 A. Ahlström Osakeyhtiö und andere gegen Kommission, Slg. 1993, S. I-1307. Ein bekanntes schweizerisches Beispiel ist die Rs. 85/76 Hoffmann-La Roche gegen Kommission, Slg. 1979, S. 461. Vgl. auch Thomas Cottier/René Matteotti, ‚Der Steuerstreit Schweiz-EG: Rechtslage und Perspektiven‘, in: Astrid Epiney/Markus Wyssling (Hrsg.), Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht 2006/2007 / Annuaire suisse de droit européen 2006/2007, Bern: Stämpfli/Zürich: Schulthess 2007, 221-256, S. 236.

32 Entschliessung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, Anhang I zu den Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ vom 1. Dezember 1997 zur Steuerpolitik, ABl. 1998 C 2/1.

33 ‚Mit Steuertransparenz will die EU Firmen anlocken‘, Neue Zürcher Zeitung vom 19. März 2007. Vgl. dazu auch die Aussage der Kommission in ihrer Mitteilung über staatliche Beihilfen und Unternehmensbesteuerung, dass die Qualifizierung einer gemäss dem Verhaltenskodex schädlichen steuerlichen Massnahme und jene als staatliche Beihilfe von einander unabhängig sind; Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Massnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABl. 1998 C 384/3, Punkt 30.

34 Vgl. dazu etwa Astrid Epiney, ‚Zur Tragweise des Freihandelsabkommens im Beihilfenbereich aus rechtlicher Sicht‘, Jusletter 23. April 2007, Rz. 9 (siehe auch Astrid Epiney, ‚Die EU-Kommission auf juristischem Glatteis. Fragwürdige Argumentation im Steuerstreit mit der Schweiz‘, Neue Zürcher Zeitung vom 29. März 2007), ferner Arioli (Fussnote 4), Rz. 19.

35 Siehe das in der Entscheidung der Kommission vom 13. Februar 2007 (Fussnote 7), Erw. 60, erwähnte Argument der Schweiz.

36 Nach der schweizerischen Rechtsprechung sind die Bestimmungen des FHA grundsätzlich autonom auszulegen und anzuwenden, doch ist die Rechtsprechung des EuGH zu vergleichbaren Bestimmungen nicht unbeachtlich; siehe BGE 131 II 271, Erw. 10.3, mit weiteren Hinweisen.

37 Z.B. Epiney (Fussnote 34), Rz. 4 ff., sowie Simon Hirsbrunner/Simone Seidl, ‚Kantonale Steuervergünstigungen im Visier der Europäischen Kommission‘, SZIER 2007, 541-557, S. 545 ff. Siehe auch Simon Hirsbrunner, ‚Wer hat Recht im Steuerstreit mit der EU? – Anmerkungen aus europarechtlicher Sicht‘, Zeitschrift für Europarecht 2007, 46-48.

38 Oben, Fussnote 31, S. 223 und 232.

39 Schlussakte des FHA (Fussnote 3), Erklärung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zu Art. 23 Abs. 1 des Abkommens.

40 Arioli (oben, Fussnote 4), Rz. 13.

41 Informationsblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung über kantonale Unternehmensbesteuerung (Fussnote 1).

42 ‚Les défis du droit de la concurrence européen‘, Text im Internet erhältlich unter: [http://ec.europa.eu/comm/competition/speeches/text/sp1998\\_051\\_fr.html](http://ec.europa.eu/comm/competition/speeches/text/sp1998_051_fr.html).

43 Informationsblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung über kantonale Unternehmensbesteuerung (Fussnote 1). Auch Kellezi scheint zu implizieren, dass das Fehlen von Ausnahmen entscheidend ist für die praktische Anwendbarkeit der Bestimmung; siehe Pranvera Kellezi’s Länderbericht über die Schweiz für die Fédération internationale de Droit Européen (FiDE): in: Xenios L. Xenopoulos (Hrsg.), State aid: The effective application of EU state aid procedures: From a plan to grant aid to the recovery of illegal aid – the role of national law and practice, Cyprus: Theopress 2006, 255-263, S. 256 ff.

44 Oben, Fussnote 24.

45 Dazu auch Silvio Arioli (Fussnote 4), Rz. 17.

46 Siehe dazu Rs. 77/72 *Carmine Capolongo gegen Azienda Agricola Maya*, Slg. 1973, S. 611, Erw. 6.

47 U.a. erteilen die Vertragspartien nach dieser Bestimmung „zur Prüfung des Falles und gegebenenfalls zur Beseitigung der beanstandeten Praktik [...] dem Gemischten Ausschuss alle zweckdienlichen Auskünfte und leisten die erforderliche Hilfe“. Die Entscheidung der Kommission kann als ein Element einer solchen Hilfestellung betrachtet werden, legt

doch damit die Kommission einlässlich ihre Rechtsauffassung dar.

48 In einem solchen Fall würden sich interessante Fragen über das Verhältnis des Beihilferegimes im FHA und zum EG-Recht stellen, vor allem, wenn eines dieser Regime weniger streng sein sollte als das andere; vgl. dazu unten V.5.

49 Bericht des Bundesrates vom 7. November 2007, Staatliche Beihilfen an Unternehmen: Unternehmensbesteuerung und Steuerwettbewerb – Entwicklungen in der Europäischen Union, siehe <http://www.efd.admin.ch/00468/index.html?lang=de&msg-id=15501>. Dazu auch ‚Dokumentarische Beihilfe im Steuerstreit. Finanzminister Merz publiziert Bericht über Subventionen in der EU‘, Neue Zürcher Zeitung vom 8. November 2007. Der Bericht kritisiert, in der EU würden wegen des EG-rechtlichen Beihilfenverbotes mit Erlaubnisvorbehalt zahlreiche staatliche Beihilfen ausgerichtet, was wettbewerbsfeindlich sei. Die Schweiz dagegen sei dem Wettbewerb verpflichtet. Siehe dazu auch ganz am Ende des vorliegenden Beitrages.

50 Siehe z.B. die verbundenen Rs. 6/69 und 11/69 *Kommission gegen Frankreich*, Slg. 1969, S. 523.

51 Entscheid der Eidgenössischen Rekurskommission für Infrastruktur und Umwelt vom 20. Oktober 2005 im Beschwerdeverfahren H-2004-174 (Postwesen – Vorzugstarife für die Beförderung von Presseerzeugnissen); siehe dazu die Besprechung von Andreas R. Ziegler, ‚Die Bedeutung der völker- und europarechtskonformen Auslegung für das öffentliche Wirtschaftsrecht in der Schweiz‘, Jusletter 20. März 2006. In diesem Fall wurde die Gewährung von günstigeren Beförderungstarifen durch die Post für Presseerzeugnisse mit schweizerischem Ursprung von der Eidgenössischen Rekurskommission für Infrastruktur und Umwelt als mit Art. 23 Abs. 1 Buchstabe iii FHA unvereinbar erklärt. Es handelt sich zugleich um eine Massnahme gleicher Wirkung wie eine mengenmässige Einfuhrbeschränkung nach Art. 13 FHA.

52 Im Rahmen der Amsterdamer Vertragsrevision von 1997 wurden (inoffizielle) neu durchnummerierte konsolidierte Fassungen der Verträge erstellt und im Amtsblatt veröffentlicht. Die zur Bezeichnung von Vertragsbestimmungen verwendete Abkürzung „EG“ bezeichnet

die Nummerierung nach der Amsterdamer Revision, die Bezeichnung „EWG-Vertrag“ bezieht sich auf die Phase bis zur Maastrichter Revision und die Bezeichnung „EG-Vertrag“ auf die Phase nach der Maastrichter Revision und bis zur Amsterdamer Revision. Anlässlich der Maastrichter Revision wurde die ehemalige Europäische Wirtschaftsgemeinschaft in „Europäische Gemeinschaft“ umbenannt. Die hier beschriebene Nomenklatur richtet sich nach der Praxis des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften; siehe dazu <http://curia.europa.eu/en/content/juris/index.htm> (unter „Informationen“, „Hinweise zur Zitierweise“).

53 Als Beispiel siehe wiederum *Kommission gegen Frankreich* (Fussnote 50).

54 Zur Frage der Rechtfertigung unten IV.2.f.

55 Europabericht 2006, BBl. 2006, 6815 ff., S. 6894 und 6902.

56 Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit, für die EG und ihre Mitgliedstaaten ABl. 2002 L 114/6, für die Schweiz SR 0.142.112.681.

57 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, für die EG ABl. 2004 L 385/30, für die Schweiz SR 0.642.026.81.

58 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, für die Schweiz SR 0.672.926.81 (soweit ersichtlich nicht im Amtsblatt der EU veröffentlicht).

59 Siehe dazu neuestens etwa Peter Jann, ‚Nationale Steuern und das EG-Beihilfeverbot – ein Überblick‘, in: Mario Monti/Prinz Nikolaus von und zu Liechtenstein/Bo Vesterdorf/Jay Westbrook/Luzius Wildhaber (Hrsg.), *Economic Law and Justice in Times of Globalisation/Wirt-*

schaftsrecht und Justiz in Zeiten der Globalisierung. Festschrift for Carl Baudenbacher, Baden-Baden: Nomos/Bern: Stämpfli/Vienna: Verlag Österreich 2007, S. 419-441, sowie im schweizerischen Schrifttum 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 2005/2006/Annuaire Suisse de droit européen 2005/2006, Bern: Stämpfli/Zürich: Schulthess 2006, 159-175.

60 Oben, Fussnote 7, Erw. 66.

61 So z.B. Philipp Zurkinden, ‚Der merkwürdige „Entscheid“ der EU-Kommission. Ein Appell an die Vernunft in Sachen Holding-Steuer-Streit‘, Neue Zürcher Zeitung vom 23. März 2007, weiter Epiney (Fussnote 34), Rz. 5, sowie Hirsbrunner/Seidl (Fussnote 37), S. 549 f.

62 Oben, Fussnote 4, Rz. 13.

63 Oben, Fussnote 39.

64 Oben, Fussnote 31, S. 222 ff. und 241 ff.

65 Rs. 30/59 *Gezamenlijke steenkolenmijnen in Limburg gegen Hohe Behörde der EGKS*, Slg. 1961, 3.

66 Idem, S. 42.

67 Idem, S. 87.

68 Im Ergebnis legte der Generalanwalt das Augenmerk auf die Prämienzahlung an die Arbeiter und sprach insofern von einer Subvention. Auch der Gerichtshof spricht letztlich von einer Verminderung der Belastungen der Unternehmen sowie von einer Lohnzulage an die Arbeiter, die „als eine Subvention oder Beihilfe“ erscheint (S. 57).

69 So aber Hirsbrunner/Seidl (Fussnote 37), S. 550, Fussnote 43, die dies für entscheidend erachten. – Die Fussnote wurde in den Text des Artikels eingefügt, nachdem das Redaktionskomitee der SZIER (zu dem auch die Schreibende gehört) die Autorin und den Autor auf die Entscheidung *Gezamenlijke steenkolenmijnen* hingewiesen hatten.

70 Ein bekanntes Beispiel, das auch im Zusammenhang mit dem Steuerrecht eine wichtige Rolle spielt, ist die Rechtsgleichheit; siehe dazu Christa Tobler, Indirect Discrimination. A Case Study into the

Development of the Legal Concept of Indirect Discrimination under EC Law, Antwerpen/Oxford: Intersentia 2005, S. 22 ff.

71 Martha O'Brien, 'Company taxation, State aid and fundamental freedoms is the next step enhanced co-operation?', *European Law Review* 2005, 209-233, S. 218; weiter etwa Wolfgang Schön, 'Taxation and state aid law in the European Union', *Common Market Law Review* 1999, S. 931, und Leigh Hancher/Tom Ottervanger/Piet Jan Slot, *EC State Aids*, 3. Aufl., London: Sweet & Maxwell 2006, S. 242, und Francis Rawlinson, Kommentar zu Art. 87 EG, in: Karl Otto Lenz/Klaus Dieter Borchardt (Hrsg.), *EU- und EG-Vertrag. Kommentar*, 3. Aufl., Köln: Bundesanzeiger, Basel/Genf/München: Helbing & Lichtenhahn, Wien: Ueberreuter 2003, Rz. 2.

72 Vgl. neuestens etwa das Argument des Unternehmens Salzgitter in der Rs. C-408/04 P *Kommission gegen Salzgitter AG*, Entscheidung vom 22. April 2008, Erw. 294 in den Schlussanträgen von Generalanwalt Bot vom 11. September 2007.

73 ABl. 1963, 2235/63.

74 Den Art. 7 und 85 bis 94 des EWG-Vertrages entsprechen heute die Art. 12 und 82-89 EG, wovon Art. 87 EG die staatlichen Beihilfen betrifft. Zur Umnummerierung der Vertragsbestimmungen siehe oben, Fussnote 52.

75 So aber Markus Reich, 'Steuerstreit über kantonale Steuerregimes', Vortrag am Institut für österreichisches und internationales Steuerrecht vom 22. Oktober 2007, <http://www.rwi.uzh.ch/lehreforschung/alphabetisch/reich/unterlagen/istr/EU-Steuerstreit.pdf>.

76 Siehe oben, II.

77 Siehe die Zusammenfassung der schweizerischen Argumente durch das Eidgenössische Integrationsbüro <http://www.europa.admin.ch/themen/00499/00503/00567/index.html?lang=de>; weiter etwa auch Epiney (Fussnote 34), Rz. 7.

78 Entscheidung der Kommission vom 13. Februar 2007 (Fussnote 7), Erw. 40 ff.

79 Siehe dazu auch Arioli (Fussnote 4), Rz. 21.

80 Mitteilung der Kommission (Fussnote 33), Punkt 20.

81 ‚Staatliche Beihilfen: Kommission beginnt eingehende Prüfung der Besteuerung konzerninterner Zinserträge in Ungarn‘, Mitteilung vom 21. März 2007, <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/07/375>.

82 Oben, Fussnote 61.

83 Dazu Claudia Seitz, ‚Autonomie der Regionen bei Steuerregelungen. Neue Entwicklungen im Europäischen Beihilferecht und ihre Bedeutung für die Schweiz‘, AJP 2007, 415-423.

84 Siehe <http://www.europa.admin.ch/themen/00499/00503/00567/index.html?lang=de>. Siehe auch Hirsbrunner/Seidl (Fussnote 37), S. 555.

85 Entscheidung der Kommission vom 13. Februar 2007 (Fussnote 7), Erw. 54 ff.

86 Siehe dazu die Entscheidung 2003/601/EG der Kommission vom 17. Februar 2003 über die Beihilferegelung C 54/2001 (ex NN 55/2000) Irland — Auslandseinkünfte, ABl. 2003 L 204/51. Danach reicht es, wenn die begünstigten Unternehmen zu internationalen Konzernen gehören, welche zwischenstaatlichen Handel betreiben.

87 Dazu insbesondere auch Hirsbrunner/Seidl (Fussnote 37), S. 555.

88 Siehe z.B. Rs. C-88/03 *Kommission gegen Portugal* (Azorenurteil), Slg. 2006, S. I-7115, Erw. 87 ff.

89 Desungeachtet wird in der Debatte um die Steuerkontroverse manchmal wohl aus politischen Gründen der Nachweis einer tatsächlichen Beeinträchtigung gefordert. So sagte Diana Wallis im Zusammenhang mit dem Vorwurf der Kommission an die Schweiz, sie habe räuberische Steuersysteme (so die Kommission zwar nicht in ihrer Entscheidung vom 13. Februar 2007, aber auf ihrer Website über die EU-Beziehungen zur Schweiz, [http://ec.europa.eu/external\\_relations/switzerland/intro/index.htm](http://ec.europa.eu/external_relations/switzerland/intro/index.htm), unter: „General information“) in der Aussprache im EU-Parlament zu den Beziehungen EU-Schweiz vom 26. April 2007: „Wenn sie in der Tat räuberisch sind, dann erwarte ich, dass eine Reihe von offensichtlichen Fällen genannt wird, in denen

dem Gemeinschaftshandel echter Schaden zugefügt wurde: praktische Beispiele, die zitiert werden könnten und die beweisen, dass sie eine räuberische Wirkung haben. Mir ist kein einziger solcher Fall zu Ohren gekommen. Vielmehr verlässt sich die Kommission stattdessen auf das Argument, dass sie nicht beweisen, sondern lediglich aufzeigen muss, dass diese Strukturen diese Wirkung haben könnten. Solche Beispiele gibt es jedoch nicht und ich frage mich, ob es daran liegt, dass sie bei näherer Prüfung dem weit hergeholten Argument nicht standhalten würden – einem Argument gegen ein Nichtmitglied, basierend auf einem alten Freihandelsabkommen, das vorrangig zur Regelung des Warenhandels gedacht war“. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+CRE+20070426+ITEM-004+DOC+XML+V0//DE&language=DE>.

90 Siehe oben, IV.

91 Oben, Fussnote 7, Erw. 47 ff.; siehe auch Erw. 61.

92 Idem, Erw. 57 f.

93 Insofern lässt sich eine Parallele zur Beurteilung eines Sachverhaltes nach Art. 82 EG (Missbrauch einer marktbeherrschenden Stellung) ziehen. Diese Bestimmung sieht ebenfalls keine Ausnahmen vor, doch kann eine „objektive Rechtfertigung“ die Qualifikation eines Verhaltens als missbräuchlich verhindern; vgl. die Tafeln zum EG-Recht von Christa Tobler/Jacques Beglinger, Essential EC Law in Charts, Budapest: HVG-Orac 2007 (siehe <http://www.eur-charts.eu>), Tafel 9/22: „Objective justification may prevent the conduct from being qualified as abusive [...]“

94 So etwa besonders prominent Otto Graf Lambsdorf, ‚Die Mühe der EU mit dem Steuerwettbewerb. Die Schweiz als Gegenmodell zum Zentralismus‘, Neue Zürcher Zeitung vom 29. März 2007.

95 Oben, Fussnote 49.

96 Siehe dazu auch die Behauptung „EU: Niedrige Steuern gleich staatliche Beihilfen“, in News.ch vom 12. November 2007, ‚Steuerstreit – Die Schweiz bekräftigt ihre Haltung‘, <http://www.news.ch/Steuerstreit+Die+Schweiz+bekraeftigt+ihre+Haltung/292628/detail.htm?ref=rss>.

97 Zu den Folgen einer Aenderung des schweizerischen Steuerrechts

im Sinne der Forderung der Kommission (gleiche Besteuerung von in- und ausländischen Einkünften) siehe ‚Anpassung der kantonalen Gewinnsteuern. Bundesrat prüft Änderung des Steuerharmonisierungsgesetzes‘, Neue Zürcher Zeitung vom 5. Juli 2007. Schätzungen gehen dahin, dass die normale Gewinnsteuer etwa 4 Milliarden Franken und das „statistisch nicht eruierbare Steueraufkommen der Spezialgesellschaften“ deutlich weniger beträgt. Insgesamt müssten bei einer gänzlichen Abschaffung der kantonalen Gewinnsteuer 7 Milliarden Franken kompensiert werden. Undeutlich ist, was die Folgen für den Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen wäre. Laut dem Bundesrat fehlen hierfür die Zahlen.

98 Siehe dazu auch Cottier/Matteotti (Fussnote 31), S. 237 sowie die erfolglose Parlamentarische Initiative von Nationalrätin Leutenegger-Oberholzer aus dem Jahr 1999 betr. eines Gesetzes über die Meldepflicht für staatliche Beihilfen ([http://www.parlament.ch/D/Suche/Seiten/geschaeft.aspx?gesch\\_id=20053408](http://www.parlament.ch/D/Suche/Seiten/geschaeft.aspx?gesch_id=20053408)). Zu Beihilfen nach schweizerischem Recht vor dem Hintergrund des Steuerstreites siehe etwa Kellezi (Fussnote 43).

99 Die damalige Bundespräsidentin und Aussenministerin Calmy-Rey warf der EU vor, „viel Geschirr verschlagen zu haben“ und einen „schlechten Stil“ zu pflegen (Fussnote 24). Finanzminister Merz erklärte, die EU sei ja nur „neidisch auf die Schweiz“ und schiele „auf unsere Steuererträge, um ihre Haushaltsdefizite zu decken“ („Die EU ist neidisch auf die Schweiz“, Tages-Anzeiger vom 7. Dezember 2006).

100 Jakob Kellenberger, ‚Jeder vertritt seine Interessen – das ist normal. Die bilateralen Verhandlungen standen mehrmals vor dem Scheitern‘, Neue Zürcher Zeitung vom 24./25. März 2007, Sonderbeilage „50 Jahre europäische Einigung“, SB 6.

101 Vgl. im vorliegenden Zusammenhang auch de Weck, der von überspanntem Vokabular, Chauvinismus sowie Steuer- und Rabattpatriotismus spricht; Roger de Weck, ‚Europa als patriotische Pflicht‘, Tages-Anzeiger vom 16. Mai 2007.

## **Die Untersuchung des Banken- und des Finanzdienstsektors durch die Europäische Kommission**

Gerrit Schohe (1) \*

### **A. Die wechselseitige Durchdringung der Märkte: ein Weg zur besseren Versorgung mit Finanzdiensten?**

1995 verhandelte ich mit einer belgischen Bank über einen Kredit für den Kauf einer Eigentumswohnung. Das Gespräch mit dem Filialleiter verlief nicht so, wie ich es mir gewünscht hatte. Im Beisein des Filialleiters rief ich meine Bank in Deutschland an und ließ mir deren Konditionen geben. Der Filialleiter wurde ungehalten. Er war es nicht gewohnt, daß seine Bank in Wettbewerb mit einer Bank in Deutschland treten mußte. Indes, die wechselseitige Durchdringung der Märkte über das Medium des Wettbewerbs gehört zu den wichtigsten Zielen der Europäischen Gemeinschaft (Artikel 3 Abs. 1 Buchstabe g EG). Dieses Ziel ist in einem Raum ohne Binnen Grenzen und im Rahmen einer Wirtschafts- und Währungsunion zu verfolgen (vgl. Artikel 2 EG und Artikel 14 Abs. 2 EG [Binnenmarkt]). Damit bin ich beim Thema: Ziel des Binnenmarktes ist, in der Tat, die wechselseitige Durchdringung der nationalen Märkte zum Nutzen der Verbraucher. (2) Deshalb ist anzustreben, daß Dienste im Raum eines Mitgliedstaats und Dienste, die über die Binnen Grenzen hinweggehen, grundsätzlich gleichen Regeln unterliegen.

Wie weit ist diese Zielsetzung bei Banken und Finanzdiensten erreicht? Dieser Frage galten wettbewerbliche Bestandsaufnahmen der Kommission beim Verbrauchergeschäft der Banken (dazu unten B. I.) und bei Unternehmensversicherungen (B. II.), beide abgeschlossen im Jahr 2007. Die beiden Sektoren sind zusammen zu sehen mit dem werdenden Binnenmarkt für den Handel mit Wertpapieren und sonstigen Finanzinstrumenten (B. III.), denn der Bedarf der Menschen und der Unternehmen an Finanzdiensten ist ein

dreifacher: Zahlungsmittel („*banking*“), Auslagerung unbezahlbarer Risiken auf Versicherungen, zwecks Konzentration der eigenen Kräfte auf selbst Machbares („*insurance*“), und Kapital zu optimalen, d.h. durch Wettbewerb bewirkten Bedingungen („*capital markets*“). Nach Artikel 17 der Kartellverfahrensordnung (3) kann die Kommission einzelne Wirtschaftszweige untersuchen, wenn die Umstände vermuten lassen, daß der Wettbewerb im Gemeinsamen Markt möglicherweise eingeschränkt oder verfälscht ist. Auf dieser Grundlage hat die Kommission erstens die Versorgung von Privatpersonen sowie kleiner und mittlerer Unternehmen mit Kredit untersucht und zweitens die Unternehmensversicherungen. Beide Untersuchungen folgen der Lissabon-Strategie, wonach die Europäische Union bis 2010 zum „wettbewerbsfähigsten und dynamischsten wissensbasierten Wirtschaftsraum der Welt“ werden soll. (4) Konkret geht es um einen „Einheitlichen Europäischen Zahlungsraum“ (*Single Euro Payments Area* - „*SEPA*“). (5)

## **B. Befunde und Regelungen (bis Anfang 2008)**

### **I. Verbrauchergeschäft der Banken: der Abschlussbericht der Kommission vom 31. Januar 2007**

#### **1. Zusammenfassung**

Der Abschlussbericht der Europäischen Kommission über das Retail-Bankengeschäft (6) betrifft Zahlungssysteme und sonstiges Kerngeschäft der Banken mit Privatkunden und kleinen Unternehmen („*core retail banking*“). Schwerpunkt sind die Zahlungssysteme, vor allem Zahlungskarten.

#### **(1) Zahlungssysteme**

Zahlungen, sagt die Kommission, seien das „Öl auf die Zahnräder des Binnenmarkts“. (7) In ihrem Bericht konzentriert sich die Behörde auf Zahlungskarten. An einer Transaktion mit Zahlungskarte sind normalerweise vier Parteien beteiligt: erstens der Karteninhaber, zweitens der Zahlungsempfänger, drittens die annehmende Bank („*acquirer*“),

die den Zahlungsempfänger befriedigt, und viertens der Kartenaussteller („*issuer*“), der seinerseits die annehmende Bank befriedigt. Die Transaktion verläuft wie folgt: Die annehmende Bank zahlt dem Zahlungsempfänger den Betrag des mit der Zahlungskarte getätigten Umsatzes, abzüglich eines Prozentsatzes von diesem Umsatz, der sog. „Händlergebühr“, sowie einer eigens für sie bestimmten Gebühr, der sog. „Annehmergebühr“ („*acquiring bank fee*“). Der Kartenaussteller erstattet der annehmenden Bank den Umsatzbetrag, abzüglich eines für ihn bestimmten Interbankenentgelts („*multilateral interchange fee*“). Dieses Interbankenentgelt entspricht der Differenz zwischen der Händlergebühr und der für die annehmende Bank bestimmten Gebühr („*acquiring bank fee*“). Schließlich zahlt der Karteninhaber dem Kartenaussteller eine Kartengebühr („*issuing bank fee*“) und eventuell Zinsen und Verzögerungszuschläge. Ein Beispiel: Der Karteninhaber kauft vom Zahlungsempfänger Ware zum Preis von € 100. Die annehmende Bank entrichtet dem Zahlungsempfänger € 100 abzüglich 3%, also € 97. Der Kartenaussteller zahlt der annehmenden Bank € 100 abzüglich 2%, also € 98. Die annehmende Bank hat somit 1% vom Umsatz verdient, die „*acquiring bank fee*“, und der Kartenaussteller 2% vom Umsatz, das Interbankenentgelt.

In ihrem Bericht stellt die Kommission fest, die Märkte seien national fragmentiert. Deshalb bestünden von Staat zu Staat Unterschiede bei den Händlergebühren und bei den Interbankenentgelten. Die meisten nationalen Kartensysteme seien mit geringeren Entgelten verbunden als grenzüberschreitende Kartensysteme wie *Visa* oder *MasterCard*. In einigen Mitgliedstaaten sei die Annahme von Kreditkarten monopolisiert. Vielfach seien die Ausgabe und die Annahme von Kreditkarten Gesellschaften vorbehalten, die von Kredit- oder Finanzinstituten abhängen. Dies erschwere den Zugang neuer Anbieter zum Markt. Die annehmenden Banken berechneten durchschnittliche Pauschalgebühren („*blending*“), was die Transparenz und damit den Preiswettbewerb mindere. Vereinbarungen zwischen den Banken, etwa über Interbankenentgelte, erschwerten den Marktzutritt neuer Anbieter. Wenig berichtet die Kommission über sonstige Zahlungssysteme. Nach

ihrer Feststellung können die etablierten Betreiber den Marktzutritt neuer Anbieter durch diskriminierende Praktiken erschweren.

## **(2) Kreditauskunft**

Die Kommission stellt fest, daß neue Anbieter vielfach keinen offenen, erschwinglichen und gleichen Zugang zu verlässlichen Kreditdaten hätten. Dies erschwere deren Marktzutritt.

## **(3) Zusammenarbeit zwischen Banken**

Banken arbeiten zusammen, zum Beispiel bei Standards, Infrastrukturen und Zahlungssystemen. Nach Ansicht der Kommission kann dies zwischen Banken, die gemeinsam einen bedeutenden Marktanteil haben, zu Wettbewerbsproblemen führen. Offen bleibt die wettbewerbsrechtliche Beurteilung von Sparkassen und Genossenschaftsbanken sowie der Netzwerke, die diese betreiben. (8)

## **(4) Festlegung von Preisen und Geschäftsstrategien.**

Nach Ansicht der Kommission erschweren die Banken es ihren Kunden, die Bank zu wechseln. Ein Beispiel dafür ist Produktkopplung (vgl. Artikel 81 Abs. 1 Buchstabe e und Artikel 82 Satz 2 Buchstabe d EG), etwa durch die Verknüpfung von Krediten mit einem Kontokorrentkonto. Ein anderes Beispiel sind hohe Kontoschließungsgebühren.

## **2. Stellungnahme: «beschränkte Zuständigkeiten» der Gemeinschaft und Beweislast**

Man muß sich vor Augen führen, daß die Kommission die volle Beweislast für Zuwiderhandlungen gegen die Wettbewerbsvorschriften trägt (vgl. Artikel 2 der Verordnung Nr. 1 / 2003). Das heißt: Die Kommission muß den vollen Beweis führen, daß die Unterschiede von Staat zu Staat und die Zugangsschwierigkeiten *nur und gerade* durch Wettbewerbsbeschränkungen im Sinne der Artikel 81 oder 82 EG erklärt werden können (sog. „Engfassung“ des Wettbewerbsrechts (9)). Würde die Kommission schon deshalb eingreifen, weil die Märkte

nicht das Bild bieten, das sie sich wünscht (sog. „positive Gestaltungspflege“), so wäre dies eine Maßnahme der Regulierung, die über die Befugnisse einer Wettbewerbsbehörde hinausginge (vgl. Artikel 5 Abs. 1 EG). Eine solche Maßnahme verstieße gegen den Satz, daß die Gemeinschaft einzig diejenigen Zuständigkeiten hat, welche die Staaten ihr übertragen haben (Grundsatz der begrenzten Einzelzuständigkeiten [„*compétences d’attribution*“], vgl. Artikel 5 Abs. 1 und Artikel 7 Abs. 1 S. 2 EG). Diese Zuständigkeiten sind eng auszulegen. (10)

Ein weiterer wichtiger Punkt ist der zwischenstaatliche Handel im Sinne der Artikel 81 und 82 EG und damit die Frage, wie weit Gemeinschaftsrecht und wie weit nationales Recht gilt. Die Banken sind bis heute überwiegend auf das Gebiet eines Mitgliedstaats beschränkt, was an die Geltung nationalen Rechts denken läßt. Das Gericht erster Instanz hat jedoch im Fall *Lombardclub* (11) entschieden, eine starke *Vermutung* spreche dafür, daß wettbewerbswidriges Verhalten der Banken den Handel konsolidiere und damit den innergemeinschaftlichen Handel im Sinne der Artikel 81 und 82 EG beeinträchtigt. Bestehe eine solche Vermutung, so müßten die Banken den Gegenbeweis führen, nämlich daß ihr Verhalten nur den nationalen Handel und nicht den innergemeinschaftlichen Handel beeinträchtigt. Es handelt sich um den Beweis einer negativen Tatsache, der nur schwer zu führen ist, zumal dann, wenn er eine komplexe Würdigung wirtschaftlicher Tatsachen verlangt.

Ist aber das Gemeinschaftsrecht anwendbar, weil die Zwischenstaatlichkeitsklausel erfüllt ist, dann dürfen nach den Grundsätzen über die parallelen Zuständigkeiten, zu denen diejenigen auf dem Gebiet des Wettbewerbsrecht gehören, die Mitgliedstaaten nicht mehr tätig werden, sobald die Gemeinschaft zu handeln begonnen hat und der Inhalt ihrer Akte dem Inhalt nationaler Akte widerspricht oder, im Fall geplanter Akte, widersprechen könnte. In diesem Fall fragt es sich allerdings, wie weit der Verbrauch der mitgliedstaatlichen Zuständigkeit reicht: Umfaßt er nur das Wettbewerbsrecht im engeren Sinne oder auch Teile der gestaltenden Wirtschaftspolitik? Da die Einzelbefugnisse der Gemeinschaft eng auszulegen sind, wird man

annehmen müssen, daß der Zuständigkeitsverbrauch sich auf das Wettbewerbsrecht im engeren Sinne beschränkt. Dies bedeutet, daß die Mitgliedstaaten weiter wirtschaftspolitisch tätig werden dürfen, soweit die von ihnen beanspruchte Zuständigkeit nicht dadurch verbraucht ist, daß die Gemeinschaft ihre Wettbewerbskompetenz ausübt.

### **3. Wie geht es weiter?**

Werden die Feststellungen der Kommission in Rechtsetzung münden? Sind sie Beweismaterial für Einzelfallentscheidungen, welche die Kommission aufgrund ihrer Durchsetzungsbefugnisse (Artikel 81, 82 und 86 EG) erläßt? Ist eine Selbstregulierung der Banken zu erwarten, zum Beispiel ein Verhaltenskodex? Oder werden einige von der Kommission gesehene Wettbewerbsbeschränkungen mit der Schaffung des Einheitlichen Europäischen Zahlungsraums wegfallen? Alle vier Möglichkeiten bestehen.

Einzelfälle hat die Kommission bisher, soweit ersichtlich, zweimal aufgegriffen: Im Fall *MasterCard International* (12) hat die Kommission den Unternehmen Beschwerdepunkte geschickt (13). Im Fall *Groupement des Cartes Bancaires* (14) hat sie am 17.10.2007 ein Verbot erlassen. Weitere Einzelfallentscheidungen sind möglich. (15) Die Kommission darf Einzelfälle auch gegen Unternehmen in Drittstaaten wie der Schweiz entscheiden, soweit deren Verhalten sich auf den Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten auswirkt. (16) Die Selbstregulierung hat in einigen Mitgliedstaaten begonnen. (17) Von dem Einheitlichen Zahlungsraum erwartet die Kommission stärkeren Wettbewerb. (18) Bezüglich der Bankenaufsicht will die Kommission, wie man hört, einen sog. „aufsichtlichen Dialog“ mit Drittländern führen, um eine Äquivalenz der Aufsichtsziele zu erreichen.

## **II. „Unternehmensversicherungen“: der Abschlußbericht der Kommission vom 25. Januar 2007**

### **1. Zusammenfassung**

#### **(1) Hintergrund und wesentliche Ergebnisse**

Versicherer konkurrieren miteinander, im Wesentlichen über drei Parameter: Prämien, Risikoforschung und optimale Streuung von Risiken. Die Wettbewerbsregeln des Vertrags sind deshalb anwendbar. (19) Die Gruppenfreistellungsverordnung 358/2003 (20), die bis zum 31.03.2010 gilt, erlaubt im wesentlichen Zusammenarbeit der Versicherer bei der Grundlagenforschung (z.B. in Form von Kosten- und Gewinnmodellen und bei der Risikoforschung). Die jüngere Wettbewerbspolitik der Kommission zielt darauf, Schranken zum Versicherungssektor auszuräumen. Die Parzellierung der Märkte nach Staaten legt Federführung durch die nationalen Wettbewerbsbehörden nahe, aber auch Erfahrungsaustausch unter diesen Behörden (daher das von der Kommission geschaffene Netzwerk „Versicherungen“ mit Experten aus den Mitgliedstaaten). Für Unternehmen wichtig sind Sachrisiken und Betriebsunterbrechungen, Schifffahrt, Kraftfahrzeuge, allgemeine Haftpflicht, Berufshaftpflicht und Umwelthaftung, Personunfälle und Kreditwesen.

Stand der Sektoruntersuchung, die am 13.06.2005 begann, ist der Abschlußbericht der Kommission vom 25.09.2007. (21) Dieser beruht auf dem Zwischenbericht vom 24.01.2007 (22), auf einer öffentlichen Anhörung am 10.04.2007 mit ihr folgenden schriftlichen Stellungnahmen und auf weiterer Untersuchung durch die Kommission. Der Abschlußbericht zielt auf Regulierung bzw. Rechtsdurchsetzung ab, wodurch echter Wettbewerb entstehen soll (23). Ihre wesentlichen Ergebnisse hat die Kommission schon im Zwischenbericht beschrieben. Der Abschlußbericht ist auf wenige Punkte beschränkt und eine Zusammenfassung. Aus dem Zwischenbericht ergibt sich:

Erstens: Die Rentabilität der Versicherungen sei von Staat zu Staat verschieden, und zwar auf allen Ebenen der Angebotskette. Dies zeige,

daß der Binnenmarkt für Unternehmensversicherungen noch nicht funktioniere. Die Unterschiede in der Rentabilität indizierten eine Fragmentierung der Märkte, und diese wiederum indiziere Raum für Preisenkungen. Zu prüfen sei, ob ein kausaler Zusammenhang zwischen den Geschäftsergebnissen und etwaigen Wettbewerbshindernissen bestehe. In einigen Mitgliedstaaten sei die Rentabilität im Segment der kleinen Unternehmen höher als im Segment der Großunternehmen, weil die Schaden- / Kostenquoten jeweils unterschiedlich angesetzt seien.

Zweitens: Die durchschnittliche Laufzeit der Versicherungsverträge sei je nach Mitgliedstaat unterschiedlich. Das „Bündel“ aller langfristigen Verträge könne die Gefahr begründen, daß die Versicherungsmärkte gegenüber neuen Anbietern abgeschottet werden (Anspielung auf die „Bündeltheorie“ (24)) und daß es den Kunden erschwert wird, den Versicherer zu wechseln.

Drittens: Bestimmte Rück- und Mitversicherungsverträge, so die Kommission, enthielten eine Klausel über die „besten Bedingungen“ („*best terms and conditions*“). Diese Klausel erlaube es Rück- bzw. Mitversicherern, von besseren Bedingungen zu profitieren, die ein beteiligter Wettbewerber mit dem Erstversicherer ausgehandelt hat. Dadurch würden die Bedingungen auf dem Niveau harmonisiert, das für die Rück- bzw. Mitversicherer am günstigsten sei, zum Schaden der Erstversicherer und letztlich der Versicherungsnehmer (Endkunden). Die genaue Funktionsweise der Klausel solle durch öffentliche Anhörung geklärt werden.

Viertens: Der Vertrieb von Versicherungsleistungen sei von Staat zu Staat verschieden. Er erfolge direkt durch die Versicherer oder indirekt über Ausschließlichkeitsagenten oder vertraglich gebundene Agenten, Mehrfachagenten oder unabhängige Agenten, Makler, Banken oder andere Finanzinstitute. Vertriebsstrukturen (zum Beispiel ein Netz ausschließlicher Agenten) könnten als Marktzutrittsschranken wirken. Umgekehrt könne ein Maklerkanal den Zutritt ausländischer Versicherer erleichtern. Vermittler erbrächten teilweise nicht nur für ihre

Kunden, sondern gleichzeitig für die Versicherer Leistungen oder erhielten von den Versicherern Vergütungen. Diese Doppelrolle könne Ursache für einen Konflikt zwischen einer objektiven Kundenberatung und eigenen geschäftlichen Interessen sein. Dies schwäche die an sich zu erwartende Förderung des Wettbewerbs durch Vermittler. Auch sei die Vergütung der Vermittler für die Kunden wenig transparent. Dies verringere den Preiswettbewerb zwischen den Vermittlern. Die Vergütung bestehe aus Provisionen, aus erfolgsabhängigen Provisionen („*contingent commissions*“) samt Gewinnprovisionen, aus Gebühren für Dienste oder aus sonstigen Zahlungen. Erfolgsabhängige Provisionen könnten dazu führen, daß die Vermittler ihr Geschäft stets denselben Versicherern zuleiten, was nicht stets im Interesse der Kunden liege. Heikel sei die Frage, ob die Vermittler ihren Kunden Provisionsrabatte gewähren dürfen und gewähren. Verböten die Versicherungen ihren Vermittlern dies, so liege darin eine Preisbindung der zweiten Hand („*resale price maintenance*“) und mithin eine Wettbewerbsbeschränkung, die nicht in den Genuß der Gruppenfreistellungsverordnung über vertikale Beschränkungen (25) komme.

Der fünfte und letzte Punkt betrifft die Zusammenarbeit zwischen Versicherern. Eine solche finde statt bei Berechnungen und Studien, bei Mustern allgemeiner Geschäftsbedingungen, bei Klauseln zur Prämienanpassung, bei technischen Spezifikationen, bei Regeln bzw. Verhaltenskodizes betreffend Sicherheitsvorkehrungen und schließlich bei Schadensregulierungsabkommen. Die Zusammenarbeit sei je nach Staat und je nach Art der Versicherung verschieden. Dies werfe die Frage auf, ob solche Zusammenarbeit gerechtfertigt sei und in welchem Umfang sie in den Genuß der Gruppenfreistellungsverordnung für Versicherungen komme.

Nebenpunkte des Abschlußberichts sind die Frage, ob man die Gruppenfreistellung über 2010 hinaus verlängern sollte (das hieße Beibehaltung der Prüfung wesentlicher Wettbewerbspunkte durch die Versicherer selbst), sowie die Wettbewerbsbeschränkung durch lange

Laufzeiten von Versicherungsverträgen, besonders in Österreich (das heißt Abschottung von Märkten durch übermäßige Kundenbindung, zumal im Fall eines „Bündels“ ähnlicher Verträge).

## **(2) Vordringliche Probleme**

Zwei Probleme erscheinen der Kommission vordringlich:

*Erstens Praktiken der Rück- und Mitversicherung*, zu denen Prämienanpassungen gehören, die zu höheren Prämien bei Großrisikoversicherungen kommerzieller Anbieter führen. Es geht besonders um die Klausel über die „besten Bedingungen“ („*best terms and conditions*“). Großrisiken können über Staatsgrenzen hinausgreifen. Versicherer zweiten Grades (Rück- oder Mitversicherer) sind ein stärker konzentrierter Markt als solche ersten Grades. Ihr Markt tendiert über Staatsgrenzen hinaus. Fraglich ist, ob die klauselhafte Harmonisierung der Prämien ursächlich auf Wettbewerbsbeschränkungen im Sinne von Artikel 81 Abs. 1 EG beruht (und damit im Grundsatz angreifbar ist) und, wenn ja, ob sie „unerlässlich“ für Effizienzen oder Wettbewerbsvorteile im Sinne von Artikel 81 Abs. 3 EG ist. Die Kommission fordert die Marktteilnehmer auf, im eigenen Interesse die Rechtmäßigkeit zu prüfen („Selbsteinschätzung“ im Sinne der Modernisierung des Kartellrechts von 2003). Sie sagt zu, aus ihren Feststellungen nur für die Zukunft Schlüsse zu ziehen.

*Zweitens Provisionstransparenz und Interessenkonflikte von Maklern und Versicherungsvertretern*: Intransparenz und Konflikte (Abhängigkeit der Vermittler von Versicherern) bewirkten Marktversagen und schädigten vor allem kleine und mittlere Unternehmen. Dagegen führten transparente Preise, Ungebundenheit der Vermittler und Offenheit gegen die Angebotsseite dazu, daß die Kräfte der Nachfrage die Märkte stärker durchdringen können. Auch erleichterten Vermittler es den Versicherern, in neue räumliche Märkte vorzudringen.

### **(3) Wie geht es weiter?**

Die Kommission will ihre Ergebnisse „weiter verfolgen“, gegebenenfalls mit den Mitgliedstaaten und jedenfalls aufgrund vollständiger Sachverhalte. Bei Überarbeitung der Richtlinie über Versicherungsvermittlung (26) will sie die Preise der Vermittler untersuchen.

## **2. Stellungnahme: Datenfülle und begrenzte Zuständigkeit der Behörde**

Vor allem der Zwischenbericht besticht durch die Fülle der Daten, welche die Kommission bei Unternehmen und Verbänden erhoben hat. Er beeindruckt ferner durch die Leistung, diese Daten trotz der Unterschiede zwischen den Staaten und den Versicherungsarten so zu ordnen, daß sich die fünf umgreifenden Themen ergeben, die ich dargestellt habe. Viele Schlußfolgerungen sind allerdings schon endgültig. Im Übrigen gilt wie bei den Banken (27): Die Kommission muß darauf achten, daß sie nicht Schlüsse zieht, welche die Befugnisse einer Wettbewerbsbehörde überschreiten, weil sie auf Regulierung hinauslaufen.

## **III. Ein Binnenmarkt für Finanzdienste?**

### **1. Massnahmen auf Gemeinschaftsebene**

Die Gemeinschaft will die Effizienz des Handels mit Wertpapieren steigern, die örtlichen Märkte möglichst bis auf Gemeinschaftsebene ausweiten und das Vertrauen der Kunden als Grundlage für mehr Handel stärken. Die optimale Verfügbarkeit von Kapital, diejenige zu wettbewerblichen Bedingungen, hilft den Unternehmen, Arbeitsplätze zu erhalten oder aufzubauen. Die Ausweitung der Kapitalmärkte möglichst bis auf Gemeinschaftsebene ist von überragender Bedeutung für die Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Unternehmen in der Welt (zu diesem Vertragsziel vgl. Artikel 3 Abs. 1 Buchstabe m EG). Binnenmarkt und Wettbewerbsgarantie bedingen sich: Im Ideal sollen die Vorteile des einen die Härten des anderen ausgleichen. Die regulatorische Öffnung der Märkte und die gleichzeitige Stimulierung von Wettbewerb sind, auch im Kapitalmarkt, die entscheidenden Beiträge

zu der gewünschten Liberalisierung – und umgekehrt. So einige Grundkonzepte der „europäischen Konstruktion“, die wir hier nicht hinterfragen.

Aus diesen Gründen hat die Gemeinschaft 1999 einen Aktionsplan für Finanzdienstleistungen („*Financial Services Action Plan*“ – FSAP) (28) aufgestellt. Mit ihm verfolgt sie das Ziel, den Binnenmarkt für Finanzdienste zu öffnen und zu integrieren, insbesondere für Großkunden. Zweiundvierzig Maßnahmen sollen die Regelungen der Mitgliedstaaten harmonisieren. Sie betreffen Wertpapierhandel, Bankwesen, Versicherungen, Hypotheken, Altersversorgung und anderes. 2004 folgte das Weißbuch zur Finanzdienstleistungspolitik für die Jahre 2005–2010 (29). Dessen wesentliches Ziel ist die bessere Integration der Privatkundenmärkte durch Kohärenz sowie durch Um- und Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts. Ebenfalls 2004 erließen das Parlament und der Rat eine Rahmenrichtlinie über Märkte für Finanzinstrumente („*Markets in Financial Instruments Directive*“ - MiFID (30)), d.h. Wertpapiere, zum Handel zugelassene Forderungen, Derivate und Rechte auf Zeichnung von Wertpapieren. Diese Richtlinie ersetzte, ergänzte und verfeinerte die Richtlinie über Wertpapierdienstleistungen von 1993. (31) Die Ziele der neuen Richtlinie sind, grob gesprochen:

(1) reibungsloser Wertpapierhandel und reibungslose Investitionen (Artikel 56 Abs. 1 EG) über die Binnengrenzen hinweg (Begründungserwägungen 44 und 71);

(2) Zulassung und Beaufsichtigung einer Wertpapierfirma in einem Staat bewirkt Zulassung in allen (Maßgeblichkeit des Rechts des Herkunftsstaats, was die Integration der Gemeinschaft fördert, Begründungserwägungen 22 und 23, unter Vorbehalt von Mißbräuchen, Begründungserwägung 39; hierzu Artikel 31 Abs. 1 der Richtlinie);

(3) gleiche Wettbewerbsbedingungen für alle Handelsplätze im Binnenmarkt („*level playing field*“), vor allem Gleichheit des Zugangs zu den Teilmärkten, die der Binnenmarkt umgreift (Begründungserwägungen 47 und 49);

(4) Schutz der Anleger und Verbraucher und Steigerung ihres Ver-

trauens, vor allem durch mehr Transparenz (Begründungserwägungen 31, 33, 41, 44 und 71). Das vierte Ziel bedeutet, daß die Anlageberatung besser und einheitlich werden muß. Wertpapierfirmen im Binnenmarkt müssen „ehrlich, redlich und professionell im besten Interesse der Kunden“ (Artikel 19 Abs. 2 der Richtlinie) sein. Aufträge müssen sie „kundengünstig“ (Artikel 21 Abs. 1 der Richtlinie) durchführen, und man darf anfügen: unter Nutzung aller Möglichkeiten im Binnenmarkt. Das betrifft den Preis, aber auch Transaktionskosten, Geschwindigkeit und Sicherheit der Abwicklung sowie Größe und Art der Aufträge. Wertpapierfirmen müssen ihre Angebote auf Eignung und Angemessenheit für den Kunden untersuchen sowie die Kosten, besonders Provisionen, offen legen. Allerdings, die Wertpapierfirma muß nur dokumentieren (vgl. Artikel 20 Abs. 7 der Richtlinie). Den Beweis für Pflichtverletzungen muß der Kunde erbringen (32).

Die Richtlinie bleibt ein Rahmen. Sie selbst zu gestalten ist Sache der ersten Ebene der Rechtsetzung (gleichberechtigte Mitentscheidung von Rat und Parlament nach Artikel 251 EG). Die Durchführung zu regeln ist dagegen einer zweiten Ebene übertragen, einem Europäischen Wertpapierausschuß aus Vertretern der Staaten (Artikel 64 der Richtlinie). Dieser beobachtet die Marktentwicklung und die Aufsichtspraxis. Die dritte Ebene ist ein Ausschuß der europäischen Wertpapierregulierungsbehörden („*Committee of European Securities Regulators*“ – *CESR*), den die Kommission 2001 ins Leben gerufen hat. Dieser dient der Zusammenarbeit. Diese Rechtsetzung über drei Stufen (vgl. Begründungserwägungen 64 und 65) nennt man „*Lamfalussy*“-Verfahren“, nach einem ungarischen Kapitalmarktfachmann (33).

Das Verfahren zielt auf Beschleunigung, auf Beseitigung der von *Parkinson* (34) erkannten Trägheiten der Verwaltung und auf gleiche („symmetrische“) Information von Kommission und Mitgliedstaaten bei Durchführung der Richtlinie. Das Verfahren entleert jedoch teilweise das Recht des Parlaments auf Mitentscheidung (Artikel 251 EG; zu diesem Punkt vgl. Begründungserwägungen 67 und 69).

Dadurch reizt es zum Widerspruch, entsprechend der demokratischen Forderung, alles Wesentliche sei vom Parlament, dem einzigen Organ, das durch das Volk gewählt ist, mitzuentcheiden (35).

## **2. Umsetzung der MiFID-Richtlinie in Deutschland, Österreich und der Schweiz**

Die Mitgliedstaaten mußten die MiFID-Richtlinie bis zum 31.01.2007 in ihr Recht umsetzen. Anwenden müssen sie ihre neuen Bestimmungen ab November 2007.

Deutschland hat die Richtlinie durch sein Finanzmarktrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 16.07.2007 (36) umgesetzt, außerdem durch eine (schwerfällig so genannte) „Wertpapierdienstleistungs-, Verhaltens- und Organisationsverordnung“. Das Gesetz ist überwiegend am 01.11.2007 in Kraft getreten. Es handelt sich um die wichtigste Neuerung des deutschen Kapitalmarktrechts seit dem Wertpapierhandelsgesetz von 1998. Schwerpunkt sind Verhaltensregeln und Organisationsanforderungen für Wertpapierfirmen. Es geht z.B. um die Einstufung der Kunden nach dem Grad ihrer Erfahrungen und Kenntnisse, um Kundeninformationen, um Informationen, die der Kunde einholen muß, um die Pflicht, den Kunden zu berichten, um die Bearbeitung von Kundenaufträgen (eingehend geregelt) sowie um Pflichten der Organisation und der Aufzeichnung.

Österreich hat die Richtlinie durch das sog. „Wertpapieraufsichtsgesetz 2007“ (37) vom 31.07.2007 umgesetzt.

Die Schweiz als Drittstaat ist nicht zur Umsetzung verpflichtet. Der sie umgebende Binnenmarkt, dessen Regeln die Richtlinie ändert, wird sich aber *tatsächlich* auf ihr Wertpapiergeschäft auswirken (Marktteilnehmer, Preise, Transaktionskosten, Erwartungen der Kunden). Deshalb denkt die schweizerische Finanzaufsicht möglicherweise daran, ihre Aufsichtsregeln anzupassen.

## Endnoten

\* Der Verfasser, Dr. jur., LL.M. (Michigan), ist Rechtsanwalt (Deutschland) / Attorney-at-Law (N.Y.), Brüssel.

1 Für wertvolle Hinweise danke ich Herrn Andreas Schöpgens, M.A.E.S., Rechtsanwalt, Brüssel / Köln.

2 Vgl. Gericht, 14.12.2006, verb. Rs. T-259/02 bis T-164/02 und T-27/02, Raiffeisenbank Österreich u.a. / Kommission („Lombard-Club“), Rn. 99, noch nicht in der amtlichen Sammlung, Rechtsmittel anhängig (Februar 2008), Rs. C-137/07 P, ABl. 117/13 vom 26.05.2007.

3 Verordnung 1/2003/EG des Rates vom 16. Dezember 2002 zur Durchführung der in den Artikeln 81 und 82 des Vertrags niedergelegten Wettbewerbsregeln, ABl. 2003 L 1/1.

4 Siehe dazu [http://ec.europa.eu/growthandjobs/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/growthandjobs/index_de.htm).

5 Zur SEPA siehe <http://www.ecb.int/paym/sepa/html/links.en.html>.

6 Mitteilung der Kommission - Untersuchung des Retail-Bankgeschäfts gemäß Artikel 17 der Verordnung (EG) Nr. 1/2003 (Abschlussbericht), KOM (2007) 33 endg.

7 Vgl. Netzauftritt der Generaldirektion Binnenmarkt; [http://ec.europa.eu/internal\\_market/payments/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/payments/index_de.htm).

8 Vgl. aber Abschlußbericht, Rn. 41.

9 Vgl. Gericht, 26.10.2000, Rs. T-41/96, Bayer / Kommission („Adalat“), Slg. 2000, II-3383, Rn. 174.

10 Vgl. z.B. Gericht, 28.01.2003, Rs. T-147/00, Les Laboratoires Servier / Kommission, Slg. 2003, II-88, Rn. 58 und 61 f.; vgl: auch Gerichtshof, 05.10.2000, Rs. C-376/98, Deutschland / Parlament und Rat, Slg. 2000, I-8419, Rn. 83 und 106 f. (Tabakwerbung; die Zuständigkeit der Gemeinschaft nach Artikel 100a EG-Vertrag [nach Änderung jetzt: Artikel 95 EG] ist begrenzt durch das Erfordernis, daß die Beschränkungen des Wettbewerbs, um die es geht, spürbar sein müssen).

11 Siehe oben, Fußnote 2, Rn. 181.

12 COMP/34579.

13 Vgl. Pressemitteilung MEMO/06260 vom 30.06.2006.

14 COMP/D1/38606.

15 Vgl. Abschlußbericht, Rn. 39 bis 44.

16 Vgl. Gerichtshof, 31.03.1993, verb. Rs. C-89/85 usw., Ahlström Osakeyhtiö u.a. / Kommission, Slg. 1993, I-1307, Rn. 142 bis 144 und 166 (Zellstofffall).

17 Vgl. Pressemitteilung der Kommission IP/07/114 vom 31.01.2007.

18 Vgl. Abschlußbericht, Rn. 45 f. und 47.

19 Gerichtshof, 27.01.1987, Rs. 45/85, Verband der Sachversicherer / Kommission, Slg. 1987, 405, Rn. 14: Die gemeinschaftlichen Wettbewerbsregeln, insbesondere die (früheren) Artikel 85 und 86 EWG-Vertrag und die (damals gültige) sog. Verordnung Nr. 17 (Erste Durchführungsverordnung zu den Artikeln 85 und 86 des Vertrages, ABl. 1962, S. 204) gelten für Versicherungen unbeschränkt.

20 Verordnung 2003/358/EG der Kommission vom 27. Februar 2003 über die Anwendung von Artikel 81 Absatz 3 EG-Vertrag auf Gruppen von Vereinbarungen, Beschlüssen und aufeinander abgestimmten Verhaltensweisen im Versicherungssektor, ABl. 2003 L 53/8.

21 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss sowie den Ausschuss der Regionen - Untersuchung der Unternehmensversicherungen gemäß Artikel 17 der Verordnung (EG) Nr. 1/2003 (Abschlussbericht), KOM (2007) 556 endg.

22 Vgl. Abschlußbericht, Rn. 2, Fussnote 1.

23 Man liest richtig: mehr Wettbewerb durch Regulierung, obwohl diese den Wettbewerb, soweit er ausfällt, gerade ersetzen soll!

24 Grundlegend Gerichtshof, 28.02.1991, Rs. C-234/89, Delimitis / Henninger Bräu, Slg. 1991, I-935: Prüft man, ob ein Vertrag den Wettbewerb im Sinne von Artikel 81 Abs. 1 EG beschränkt, so ist dessen wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang zu würdigen. Zu diesem Zusammenhang gehören ähnliche Verträge. Alle solche Verträge zusammen (als „Bündel“) können den Markt abschotten. Der

einzelne Vertrag unterfällt Artikel 81 (1) EG aber nur, wenn er zu dieser Abschottung erheblich beiträgt. Vgl. ferner z.B. Gericht, 02.07.1992, Rs. T-61/89, Dansk Pelsdyravlerforening / Kommission, Slg. 1992, II-1931, Rn. 122; 27.02.1992, Rs. T-19/91, Vichy / Kommission, Slg. 1992, II-415, Rn. 80; 25.07.2001, Rs. T-25/99, Roberts / Kommission, Slg. 2001, II-1881, Rn. 104; 23.10.2003, Rs. T-65/98, Van den Bergh Foods / Kommission, Slg. 2003, II-4653, Rn. 81 f., 84.

25 Verordnung 2790/1999/EG der Kommission vom 22. Dezember 1999 über die Anwendung von Artikel 81 Absatz 3 des Vertrages auf Gruppen von vertikalen Vereinbarungen und aufeinander abgestimmten Verhaltensweisen, ABl. 1999 L 336/21.

26 Richtlinie Nr. 2002/92/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Dezember 2002 über Versicherungsvermittlung, ABl. 2003 L 9/3.

27 Dazu oben, B.I.

28 Siehe [http://ec.europa.eu/internal\\_market/finances/actionplan/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/finances/actionplan/index_en.htm).

29 Siehe [http://ec.europa.eu/internal\\_market/finances/policy/index\\_de.htm#20051205](http://ec.europa.eu/internal_market/finances/policy/index_de.htm#20051205).

30 Richtlinie 2004/39/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. April 2004 über Märkte für Finanzinstrumente, zur Änderung der Richtlinien 85/611/EWG und 93/6/EWG des Rates und der Richtlinie 2000/12/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 93/22/EWG des Rates, ABl. 2004 L 145/1; Berichtigung in ABl. 2005 L 45/18.

31 Richtlinie 93/22/EWG des Rates vom 10. Mai 1993 über Wertpapierdienstleistungen, ABl. 1993 L 141/27.

32 Zu Beweiserleichterungen im deutschen Recht vgl. Palandt / Heine, BGB, 67. Auflage 2008, § 280, Rn. 36 und 39: Die Wertpapierfirma muß darlegen, wie sie ihren Pflichten nachgekommen ist. Auch ist zu vermuten, daß der Kunde einer pflichtgemäßen Beratung gefolgt wäre (Erleichterung beim Nachweis des Ursachenzusammenhangs).

33 Zur Befugnis des Rats, die Durchführung seiner Vorschriften auf

die Kommission zu übertragen vgl. Artikel 202 EG, dritter Gedankenstrich.

34 Cyril Northcote Parkinson, Parkinsons Gesetz und andere Studien über die Verwaltung (Übersetzung von Parkinsons Law, 1957), 2. erw. Aufl., München: Econ Taschenbücher 2001.

35 Eine solche Argumentation verwendet Generalanwältin Kokott, Schlußanträge vom 22.05.2007, Rs. C-403/05, Parlament / Kommission, Rn. 78 bis 80, noch nicht in der amtlichen Sammlung; aus der Zeit vor Einführung des Mitentscheidungsverfahrens durch den Vertrag von Maastricht vgl. Gerichtshof, 17.12.1970, Rs. 25/70, Köster, Slg. 1970, 1161, Rn: 6 und 27.09.1979, Rs. 230 / 78, Eridania, Slg. 1979, 2749, Rn. 7 (zu Artikel 43 Abs. 2 EG-Vertrag [nach Änderung jetzt Artikel 37 Abs. 2 EG], wonach die „wesentlichen Grundzüge“ der Materie im Basisrechtsakt selbst geregelt werden müssen).

36 BGBl. I S. 1330 - „FRUG“.

37 Öst. BGBl. I Nr. 60/2007.

## BASLER SCHRIFTEN ZUR EUROPÄISCHEN INTEGRATION

- Wir bestellen die Schriftenreihe im Jahresabonnement zu CHF 120.-. Das Abonnement verlängert sich automatisch um ein Jahr, wenn es nicht drei Monate vor Ablauf schriftlich gekündigt wird.
- Wir bestellen folgende Nummern zum Preis von CHF 20.- (Doppelnr 30.-)
- Wir sind an einem Publikationsaustausch interessiert.
- Wir sind an Weiterbildungs-Unterlagen (Nachdiplomkurs) interessiert.

### \* *vergriffen*

- Nr. 1 Subsidiarität - Schlagwort oder Kurskorrektur (mit Beiträgen von Flavio Cotti, Jean-Paul Heider, Jakob Kellenberger und Erwin Teufel) (Doppelnummer).
- Nr. 2 Ein schweizerisches Börsengesetz im europäischen Kontext (Tagungsband/Doppelnummer).
- Nr. 3 Martin Holland, The European Union's Common Foreign and Security Policy: The Joint Action Toward South Africa.\*
- Nr. 4 Brigid Gavin, The Implications of the Uruguay Round for the Common Agricultural Policy.
- Nr. 6 Urs Saxer, Die Zukunft des Nationalstaates.
- Nr. 7 Frank Emmert, Lange Stange im Nebel oder neue Strategie? Die aktuelle Rechtsprechung des EuGH zur Warenverkehrsfreiheit.
- Nr. 8 Stephan Kux, Subsidiarity and the Environment: Implementing International Agreements.
- Nr. 9 Arbeitslosigkeit (mit Beiträgen von Christopher Boyd, Wolfgang Franz und Jean-Luc Nordmann).
- Nr. 10 Peter Schmidt, Die aussenpolitische Rolle Deutschlands im neuen Europa.
- Nr. 11 Hans Baumann, Möglichkeiten und Grenzen der Sozialen Dimension nach Maastricht: Das Beispiel der Bauwirtschaft.\*
- Nr. 12 Georg Kreis, Das schweizerische Staatsvertragsreferendum: Wechselspiel zwischen indirekter und direkter Demokratie.
- Nr. 13 Markus Lusser, Die europäische Währungsintegration und die Schweiz.
- Nr. 14 Claus Leggewie, Ist kulturelle Koexistenz lernbar?
- Nr. 15 Rolf Lüpke, Die Durchsetzung strengerer einzelstaatlicher Umweltschutznormen im Gemeinschaftsrecht (Doppelnummer).

- O Nr. 16 Stephan Kux, Ursachen und Lösungsansätze des Balkankonflikts: Folgerungen für das Abkommen von Dayton
- O Nr. 17 Jan Dietze/Dominik Schnichels, Die aktuelle Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zum Europäischen Gerichtsstands- und Vollstreckungsübereinkommen (EuGVÜ).
- O Nr. 18 Basler Thesen für die künftige Verfassung Europas (2. Aufl.).
- O Nr. 19 Christian Garbe, Subsidiarity and European Environmental Policy: An Economic Perspective.
- O Nr. 20 Claudia Weiss, Die Schweiz und die Europäische Menschenrechtskonvention: Die Haltung des Parlaments 1969-1995.
- O Nr. 21 Gunther Teubner, Globale Bukowina: Zur Emergenz eines trans-nationalen Rechtspluralismus.
- O Nr. 22 Jürgen Mittelstrass, Stichwort Interdisziplinarität (mit einem anschließenden Werkstattgespräch).
- O Nr. 23 William James Adams, The Political Economy of French Agriculture.
- O Nr. 24 Aktuelle Fragen der Wirtschafts- und Währungsunion (mit Beiträgen von Gunter Baer, Peter Bofinger, Renate Ohr und Georg Rich) (Tagungsband/Doppelnummer).\*
- O Nr. 25 Franz Blankart, Handel und Menschenrechte.
- O Nr. 26 Manfred Dammeyer/Christoph Koellreuter, Die Globalisierung der Wirtschaft als Herausforderung an die Regionen Europas.
- O Nr. 27 Beat Sitter-Liver, Von Macht und Verantwortung in der Wissenschaft.\*
- O Nr. 28 Hartwig Isernhagen, Interdisziplinarität und die gesellschaftliche Rolle der Geistes- und Kulturwissenschaften.
- O Nr. 29 Muriel Peneveyre, La réglementation prudentielle des banques dans l'Union Européenne.
- O Nr. 30 Giuseppe Callovi/Roland Schärer/Georg Kreis, Citoyenneté et naturalisations en Europe.
- O Nr. 31 Peter Häberle, Gemeineuropäisches Verfassungsrecht.
- O Nr. 32 Jacques Pelkmans, Europe's Rediscovery of Asia. Political, economic and institutional aspects.
- O Nr. 33 Maya Krell, Euro-mediterrane Partnerschaft. Die Chancen des Stabilitätstransfers.\*
- O Nr. 34 Valéry Giscard d'Estaing, L'Union Européenne: Elargissement ou approfondissement?
- O Nr. 35 Martin Holland, Do Acronyms Matter? The Future of ACP-EU Relations and the Developing World.\*

- O Nr. 36 Andreas Guski, Westeuropa - Osteuropa: Aspekte einer problematischen Nachbarschaft.
- O Nr. 37 Matthias Amgwerd, Autonomer Nachvollzug von EU-Recht durch die Schweiz - unter spezieller Berücksichtigung des Kartellrechts (Doppelnr.)
- O Nr. 38 Manfred Rist, Infotainment oder Sachinformation? Die Europäische Union als journalistische Herausforderung (Doppelnummer).
- O Nr. 39 Lothar Kettenacker/Hansgerd Schulte/Christoph Weckerle, Kulturpräsenz im Ausland. Deutschland, Frankreich, Schweiz.
- O Nr. 40 Georg Kreis/Andreas Auer /Christoph Koellreuter, Die Zukunft der Schweiz in Europa? Schweizerische Informationstagung vom 15. April 1999 veranstaltet durch das EUROPA FORUM LUZERN.
- O Nr. 41 Charles Liebherr, Regulierung der audiovisuellen Industrie in der Europäischen Union.
- ONr. 42/3 Urs Saxer, Kosovo und das Völkerrecht. Ein Konfliktmanagement im Spannungsfeld von Menschenrechten, kollektiver Sicherheit und Unilateralismus.
- O Nr. 44/5 Gabriela Arnold, Sollen Parallelimporte von Arzneimitteln zugelassen werden? Eine Analyse der Situation in der Europäischen Union mit Folgerungen für die Schweiz.\*
- O Nr. 46 Markus Freitag, Die politischen Rahmenbedingungen des Euro: Glaubwürdige Weichenstellungen oder Gefahr möglicher Entgleisungen?
- O Nr. 47/8 Andrew Watt, „What has Become of Employment Policy?“ - Explaining the Ineffectiveness of Employment Policy in the European Union.
- O Nr. 49 Christian Busse, Österreich contra Europäische Union - Eine rechtliche Beurteilung der Reaktionen der EU und ihrer Mitgliedstaaten auf die Regierungsbeteiligung der FPÖ in Österreich.
- O Nr. 50 Thomas Gisselbrecht, Besteuerung von Zinserträgen in der Europäischen Union - Abschied vom Schweizerischen Bankgeheimnis?
- O Nr. 51 Uta Hühn, Die Waffen der Frauen: Der Fall *Kreil* - erneuter Anlass zum Konflikt zwischen europäischer und deutscher Gerichtsbarkeit? EuGH, Urteil vom 11.1.2000 in der Rs. C-283/98, *Tanja Kreil/BRD*.
- O Nr. 52/3 Thomas Oberer, Die innenpolitische Genehmigung der bilateralen Verträge Schweiz - EU: Wende oder Ausnahme bei ausserpolitischen Vorlagen?
- O Nr. 54 Georg Kreis, Gibraltar: ein Teil Europas - Imperiale oder nationale Besitzansprüche und evolutive Streiterledigung.
- O Nr. 55 Beat Kappeler, Europäische Staatlichkeit und das stumme Unbehagen in der Schweiz. Mit Kommentaren von Laurent Goetschel und Rolf Weder.

- O Nr. 56 Gürsel Demirok, How could the relations between Turkey and the European Union be improved?
- O Nr. 57 Magdalena Bernath, Die Europäische Politische Gemeinschaft. Ein erster Versuch für eine gemeinsame europäische Aussenpolitik
- O Nr. 58 Lars Knuchel, Mittlerin und manches mehr. Die Rolle der Europäischen Kommission bei den Beitrittsverhandlungen zur Osterweiterung der Europäischen Union. Eine Zwischenbilanz.
- O Nr. 59 Perspektiven auf Europa. Mit Beiträgen von Hartwig Isernhagen und Annermarie Pieper.
- O Nr. 60 Die Bedeutung einer lingua franca für Europa. Mit Beiträgen von Georges Lüdi und Anne Theme.
- O Nr. 61 Felix Dinger, What shall we do with the drunken sailor? EC Competition Law and Maritime Transport.
- O Nr. 62 Georg F. Kraye, Spielraum für Bankegoismen in der EU-Bankenordnung.
- O Nr. 63 Philippe Nell, China's Accession to the WTO: Challenges ahead.
- O Nr. 64 Andreas R. Ziegler, Wechselwirkung zwischen Bilateralismus und Multilateralismus Das Beispiel der Freihandelsabkommen der EFTA-Staaten.
- O Nr. 65 Markus M. Haefliger, Die europäische Konfliktintervention im burundischen Bürgerkrieg, („Arusha-Prozess“) von 1996 bis 2002.
- O Nr. 66 Georg Kreis (Hrsg), Orlando Budelacci (Redaktion): Der Beitrag der Wissenschaften zur künftigen Verfassung der EU. Interdisziplinäres Verfassungssymposium anlässlich des 10 Jahre Jubiläums des Europainstituts der Universität Basel.
- O Nr. 67 Francis Cheneval, Die Europäische Union und das Problem der demokratischen Repräsentation.
- O Nr. 68 Politik und Religion in Europa. Mit Beiträgen von Orlando Budelacci und Gabriel N. Toggenburg.\*
- O Nr. 69 Chantal Delli, Das Wesen der Unionsbürgerschaft, Überlegungen anhand des Falls Rudy Grzelczyk gegen Centre public d'aide sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve.
- O Nr. 70 Federica Sanna, La garantie du droit de grève en Suisse et dans la L'Union européenne.
- O Nr. 71 Elze Matulionyte, Transatlantic GMO Dispute in the WTO: Will Europe further abstain from Frankenstein foods?
- O Nr. 72 Rolf Weder (Hrsg.), Parallelimporte und der Schweizer Pharmamarkt.
- O Nr. 73 Marc Biedermann, Braucht die EU Lobbying-Gesetze? Annäherungen an eine schwierige Frage.

- O Nr. 74 Hanspeter K. Scheller, Switzerland's Monetary Bilateralism. The episode of 1975.
- O Nr. 75 Bruno Kaufmann/Georg Kreis/Andreas Gross, Direkte Demokratie und europäische Integration. Die Handlungsspielräume der Schweiz.
- O Nr. 76 Daniel Zimmermann, Die Zwangslizenzierung von Immaterialgüterrechten nach Art. 82 EG. Schutz vor Wettbewerb oder Schutz des Wettbewerbs?
- O Nr. 77 Laurent Goetschel/Danielle Lalive d'Épinay (Hrsg.), Die Beziehungen zwischen Wirtschaft und Aussenpolitik: Eine natürliche Symbiose?
- O Nr. 78 Georg Kreis (Hrsg.), Frieden und Sicherheit. Israel und die Nahostkrise als europäisches Thema.\*
- O Nr. 79 Cristoph Nufer, Bilaterale Verhandlungen, wie weiter? Liberalisierung der Dienstleistungen zwischen der Schweiz und der EU: Gewinner und Verlierer aus Schweizerischer Sicht.
- O Nr. 80 Simon Marti, Die aussenpolitischen Eliten der Schweiz und der Beginn der europäischen Integration. Eine rollentheoretische Untersuchung der schweizerischen Teilnahme an der Lancierung des Marshallplans und an der Errichtung der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit in Europa 1947-1948.
- O Nr. 81 Thomas Cottier, Rachel Liechti, Die Beziehungen der Schweiz zur Europäischen Union: Eine kurze Geschichte differenzieller und schrittweiser Integration / Thomas Cottier, Alexandra Dengg: Der Beitrag des freien Handels zum Weltfrieden.
- O Nr. 82 Martina Roth, Die neue Rolle Nicht-Staatlicher Organisationen. Möglichkeiten und Grenzen am Beispiel des Engagements in der Konflikt-Prävention; Gereon Müller-Chorus: Privatwirtschaftliche Organisation der Trinkwasserversorgung. Fluch oder Segen?
- O Nr. 83 Christoph A. Spenlé (Hrsg.), Die Europäische Menschenrechtskonvention und die nationale Grundrechtsordnung. Spannungen und gegenseitige Befruchtung.
- O Nr. 84 Peter Maurer, Europa als Teil der UNO.
- O Nr. 85 Georg Kreis (Hrsg.), Europa als Museumsobjekt.

ISBN-13: 978-3-905751-11-6

ISBN-10: 3-905751-11-9

Europainstitut der Universität Basel, Gellertstrasse 27, CH-4020 Basel,  
Schweiz, Tel. ++41 (0) 61 317 97 67, FAX ++41 (0) 61 317 97 66  
E-mail: [europa@unibas.ch](mailto:europa@unibas.ch), Internet: [www.europa.unibas.ch](http://www.europa.unibas.ch)

© Europainstitut der Universität Basel 2008

Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck, auch auszugsweise, sowie die Verbreitung auf elektronischem, photomechanischem oder sonstigem Wege bedürfen einer schriftlichen Genehmigung des Europainstituts.

ISBN-13: 978-3-905751-11-6  
ISBN-10: 3-905751-11-9