

Autonomie der Regionen bei Steuerregelungen

Neuere Entwicklungen im Europäischen Beihilferecht und ihre Bedeutung für die Schweiz



Dr. iur. CLAUDIA SEITZ,
Rechtsanwältin und
Lehrbeauftragte für
Öffentliches Recht an der
Universität Basel

Inhaltsübersicht:

- A. Einleitung
- B. Staatliche Beihilfen und Steuerrecht
- C. Ausgangspunkt des "Azoren-Urteils"
- D. Erwägungen des EuGH im "Azoren-Urteil"
 - I. Die Frage der Selektivität bei regionalen Massnahmen
 - II. Die Beurteilung der Selektivität bei regional begrenzten Steuersätzen
 - 1. Kriterien des Generalanwalts und des EuGH
 - a. Fehlende Devolution
 - b. Symmetrische Devolution
 - c. Asymmetrische Devolution
 - 2. Ergebnis: Notwendigkeit einer "hinreichenden Autonomie"
 - III. Drei Kriterien zur Bestimmung der "hinreichenden Autonomie"
 - 1. Institutionelle Autonomie
 - 2. Prozedurale Autonomie
 - 3. Wirtschaftliche Autonomie
 - IV. Bedeutung dieser drei Kriterien im "Azoren-Urteil"
- E. Folgen für die Praxis
 - I. Folgen für die Mitgliedstaaten
 - II. Folgen für die Schweiz?
 - 1. Die aktuelle Meinungsverschiedenheit zwischen der Schweiz und der Europäischen Kommission
 - 2. System der Unternehmensbesteuerung in der Schweiz
 - 3. Auswirkungen des "Azoren-Urteils" auf die derzeitige Meinungsverschiedenheit?
 - a. Ausgangslage
 - b. Anwendung der Kriterien zur "hinreichenden Autonomie" auf die Schweiz
- F. Schlussbetrachtung

A. Einleitung

Derzeit besteht eine Meinungsverschiedenheit zwischen der Kommission der Europäischen Gemeinschaften (*Kom-*

mission) und der Schweiz über bestimmte Körperschaftsteuerregelungen der Kantone. Diese werden von der Kommission mit Verweis auf das Freihandelsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft von 1972¹ (*Freihandelsabkommen*) als unvereinbare Beihilfen qualifiziert. Die Schweiz bestreitet sowohl das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe als auch die Anwendbarkeit des Freihandelsabkommens. Zu der Frage der Autonomie von Gebietskörperschaften bei der Ausgestaltung regional begrenzter Steuermassnahmen ist unlängst ein wichtiges Urteil des Europäischen Gerichtshofs (*EuGH*) in der Sache *Portugiesische Republik/Kommission der Europäischen Gemeinschaften* im Fall der Azoren ergangen². In diesem Urteil äussert sich der EuGH erstmals zu der Frage, wann eine Steuerermässigung, die nur für ein bestimmtes geographisches Gebiet eines Mitgliedstaates erlassen wurde, unter den Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag fällt. Die gegenwärtige Meinungsverschiedenheit zwischen der Kommission und der Schweiz sowie dieses Urteil des EuGH sollen zum Anlass genommen werden, in der folgenden Abhandlung die Autonomie der Regionen bei Steuerregelungen im europäischen Beihilferecht näher zu untersuchen.

B. Staatliche Beihilfen und Steuerrecht

Staatliche Beihilfen sind nach Art. 87 EG-Vertrag – der für die Schweiz mit Ausnahme der begrenzten Geltungsbereiche des Freihandelsabkommens und des Luftverkehrs³ nicht gilt – selektive Vergünstigungen, die einzelnen Unternehmen oder Branchen ohne Gegenleistung aus staatlichen

1 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 22.7.1972, SR.0.632.401 (*Freihandelsabkommen / FHA*).

2 EuGH, Urt. vom 6.9.2006, Rs. C-88/03, *Portugiesische Republik/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, noch nicht veröffentlicht, vgl. aber <http://curia.europa.eu/juris/cgi-bin/gettext.pl?where=&lang=de&num=79939093C19>. Vgl. hierzu auch MICHAEL SÁNCHEZ RYDELSKI, Geographically limited national tax rate variations and State aid (Case C-88/03, Portuguese Republic / Commission, ECJ, Judgement of 6 September 2006), *European Law Reporter*, 2006, 402 ff.; CHRISTOPH ARHOLD, Steuerhoheit auf regionaler oder lokaler Ebene und der europäische Beihilfenbegriff – wie weit reicht das Konzept von der regionalen Selektivität?, *EuZW* 2006, 717 ff.

3 STEPHAN BREITENMOSER/CLAUDIA SEITZ, Das Beihilferecht im Luftverkehrsbereich, in: ASTRID EPINEY/SARAH THEUERKAUF/FLORENCE RIVIÈRE (Hrsg.), *Zürich/Basel/Genf 2004*, Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht (SJER) 2003, 197, 210/211.

Mitteln gewährt werden⁴. Nach Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag 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 und damit verboten, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Der EG-Vertrag geht somit in Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag von einer grundsätzlichen Unvereinbarkeit von staatlichen Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt aus. Dennoch ist im EG-Vertrag kein automatisches Beihilfeverbot ohne Ausnahmemöglichkeiten vorgesehen. Vielmehr wird die mitgliedstaatliche Beihilfegewährung lediglich einer Kontrolle durch ein Aufsichtsverfahren der Kommission nach Art. 88 EG-Vertrag in Verbindung mit der seit 1999 geltenden Beihilfenverfahrensverordnung unterstellt.⁵

Inwieweit steuerliche Massnahmen von EU-Mitgliedstaaten staatliche Beihilfen im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag darstellen können, wird bereits seit längerem in der Rechtsprechung und im Schrifttum diskutiert.⁶ Danach ist es den Mitgliedstaaten zwar grundsätzlich freigestellt, wie sie ihr Steuer- und Abgabensystem gestalten.⁷ Gleichwohl ergeben sich aus den Vorschriften von Art. 87 ff. EG-Vertrag gewisse Einschränkungen bei der Ausgestaltung von staatlichen Steuermassnahmen,⁸ die eine begünstigende Wirkung für Unternehmen zur Folge haben.⁹ Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag geht von einem weiten Beihilfebegriff aus und umfasst sämtliche "Beihilfen gleich welcher Art". Darunter fallen nicht nur positive Leistungen, wie Geld- und Sachleistungen, sondern auch Befreiungen von Leistungen, die der Begünstigte normalerweise zu erbringen hätte, wie beispielsweise Belastungsverminderungen. Abgabenerleichterungen oder Steuerbegünstigungen der Mitgliedstaaten können so eine verbotene staatliche Beihilfe nach Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag darstellen, wenn sie nur bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen und damit eine *selektive Wirkung* entfalten, die den Wettbewerb zu verfälschen droht. Eine selektive Wirkung ist nach dem Grundsatz der Bestimmtheit einer Beihilfe immer dann anzunehmen, wenn Abgaben in irgendeiner Form in begünstigender Weise an einzelne Unternehmen fliessen bzw. zurückfliessen, oder wenn einzelne Wirtschaftssubjekte im Sinne einer Ausnahmeregelung von einer Abgabepflicht befreit werden, wobei unerheblich ist, ob die Abgabebefreiung direkt oder indirekt erfolgt.¹⁰

Wettbewerbsrecht, München 2004, § 43 Nr. 1 ff.; CLAUDIA SEITZ/STEPHAN BREITENMOSER, Das europäische Beihilferecht im Bereich der staatlichen Steuermassnahmen, in: ASTRID EPINEY/ANDREA EGBUNA-JOSS/MARKUS WYSSLING (Hrsg.), Zürich/Basel/Genf 2006, Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht (SJER) 2005/2006, 159, 162 ff.; DIES., Das EG-Beihilferecht und die staatliche Finanzierung von Aufgaben im öffentlichen Interesse, in: ASTRID EPINEY/FLORENCE RIVIÈRE/SARAH THEUERKAUF/MARKUS WYSSLING (Hrsg.), Zürich/Basel/Genf 2005, Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht (SJER) 2004/2005, 129, 131 f.; GABRIELA VON WALLEMBERG, in: EBERHARD GRABITZ/MEINHARD HILF (Hrsg.), Recht der Europäischen Union – Kommentar, Bd. 2, München Stand: Dezember 2005, Art. 87 N 1 ff.

- 5 Verordnung Nr. 659/1999 des Rates vom 22.3.1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 des EG-Vertrages [Art. 88 EG], ABl. 1999 L 83/1, http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/oj/1999/l_083/l_08319990327de00010009.pdf. Vgl. hierzu auch KÖNIG/KÜHLING (FN 4), Art. 87 EGV N 4, sowie CHRISTIAN KÖNIG/JÜRGEN KÜHLING/NICOLAI RITTER, EG-Beihilfenrecht, 2. A., Frankfurt a.M. 2005, 19 ff.; MEDERER (FN 4), Art. 87 Abs. 1 EGV N 2.
- 6 Zu diesem Spannungsverhältnis siehe ausführlicher auch SEITZ/BREITENMOSER (FN 4), SJER 2005/2006, 519 ff.
- 7 Vgl. hierzu auch die Betrachtung der mitgliedstaatlichen Steuersysteme durch die Kommission, Structures of the Taxation Systems in the European Union, veröffentlicht unter: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2005.pdf.
- 8 Zur Begünstigungswirkung vgl. EuGH, Urt. vom 15.3.1994, Rs. C-387/92, *Banco Exterior de España*, Slg. 1994, I-877, Nr. 13, sowie MARTIN HEIDENHAIN (FN 4), § 4 N 11 ff.; KÖNIG/KÜHLING (FN 4), Art. 87 EGV N 28.
- 9 Vgl. zu dem Grundsatz der Finanz- und Steuerhoheit der Mitgliedstaaten auch HANS-GEORG KAMANN, in: RUDOLF STREINZ (Hrsg.), EUV/EGV, München 2003, vor Art. 90 EGV N 2.
- 10 So EuGH, Urt. vom 19.9.2000, Rs. C-156/98, *Deutschland/Kommission*, Slg. 2000, I-6857; EuGH, Urt. vom 17.6.1999, Rs. C-75/97, *Belgien/Kommission*, Slg. 1999, I-3671; EuGH, Urt. vom 8.11.2001, Rs. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH, Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH/Finanzdirektion für Kärnten*, Slg. 2001, I-8365; EuGH, Urt. vom 15.12.2005, Rs. C-148/04, *Unicredito Italiano/Agenzia delle Entrate*, noch nicht in der amtlichen Sammlung aber teilweise veröffentlicht in EuZW 2006, 209 ff., m. Anm. CLAUDIA SEITZ, EuZW 2006, 214 ff.; EuGH, Urt. vom 15.12.2006, Rs. 66/02, *Italien/Kommission*, noch nicht in der amtlichen Sammlung aber teilweise veröffentlicht in EuZW 2006, 209 ff., m. Anm. CLAUDIA SEITZ, EuZW 2006, 214 ff.; EuGH, Urt. vom 10.1.2006, Rs. C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato u.a.*, noch nicht in der amtlichen Sammlung; EuG, Urt. vom 20.1.2006., Rs. T-92/02, *Stadtwerke Schwäbisch Hall GmbH, Stadtwerke Tübingen GmbH, Stadtwerke Uelzen GmbH/Kommission*, noch nicht in der amtlichen Sammlung. Siehe auch KÖNIG/KÜHLING (FN 4), Art. 87 EGV N 28; MIRKO M. KOSCHYK, Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Artikel 92 EG-Vertrag – Grundsätze zur Beurteilung steuerlicher Beihilfen, Baden-Baden 1999; MESTMÄCKER/SCHWEITZER (FN 4), § 43 Nr. 1 f.; ULRICH

4 Zum Begriff der *staatlichen Beihilfe* im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag vgl. u.a. VOLKMAR GÖTZ, in: MANFRED DAUSES (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Bd. 2, H.III., 17. A., München 2006, N 2 ff.; MARTIN HEIDENHAIN (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Beihilferechts, München 2003, § 4 N 1 ff.; CHRISTIAN KÖNIG/JÜRGEN KÜHLING, in: RUDOLF STREINZ (Hrsg.), EUV/EGV, München 2003, Art. 87 EGV N 4; WOLFGANG MEDERER, in: HANS VON DER GROEBEN/JÜRGEN SCHWARZE (Hrsg.), EU-/EG-Kommentar, 6. A., Baden-Baden 2003, Art. 87 Abs. 1 EGV N 1 ff.; ERNST-JOACHIM MESTMÄCKER/HEIKE SCHWEITZER, Europäisches

C. Ausgangspunkt des "Azoren-Urteils"

Das Urteil des EuGH in der Sache *Portugiesische Republik/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*¹¹ im Fall der Azoren hatte den folgenden Sachverhalt zum Gegenstand: Die gesetzgebende Körperschaft der portugiesischen Region Azoren hatte 1999 eine Anpassung des nationalen Steuersystems an die besonderen regionalen Bedingungen vorgenommen. Die neue Regelung sah eine Senkung der Einkommenssteuern vor, die automatisch für alle Wirtschaftsteilnehmer, natürliche wie auch juristische Personen, auf den Azoren gelten sollte. Die Steuersenkung sollte vor allem die in der Region der Azoren ansässigen Unternehmen in die Lage versetzen, die strukturellen Nachteile zu überwinden, die sich aus ihrem Standort auf einer Insel in einem Gebiet in äusserster Randlage ergeben. Portugal meldete diese Steuerregelung verspätet bei der Kommission an, so dass die Regelung ohne Genehmigung durch sie in Kraft trat.

Im Laufe des Verfahrens kam die Kommission zu dem Schluss, dass es sich bei der Steuerregelung um eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag handeln würde, da sie eine staatliche Vergünstigung gewähre, die nur den auf den Azoren ansässigen Unternehmen gewährt würde, so dass die Steuerregelung auch selektiv sei. Diese Beihilfe, so die Kommission, könne nur genehmigt werden, wenn sie unter eine im Vertrag vorgesehene Ausnahme falle. Im Hinblick darauf, dass es sich um eine fortlaufende Beihilfe handeln würde, mit der die dauerhaften strukturellen Nachteile, die sich aus der geographischen Lage der Azoren ergäben, überwunden werden sollten, stelle die fragliche Beihilfe eine Betriebsbeihilfe dar, die nur genehmigt werden könne, wenn sie unter Einhaltung der Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung aufgrund ihres Beitrags zur Regionalentwicklung gerechtfertigt sei und ihre Höhe in einem Verhältnis zu den auszugleichenden Mehrkosten stehe. Insoweit räumte die Kommission zunächst ein, dass die Region der Azoren wegen der geringen Möglichkeit zur Erzielung von grössenbedingten Kosteneinsparungen und der Mehrkosten aufgrund der geographischen Lage "in der Tat zu den am wenigsten entwickelten Regionen der Europäischen Union zählt". Dabei sei jedoch zwischen dem Finanzbereich und den anderen Wirtschaftszweigen zu unterscheiden. Für die ausserhalb des Finanzbereichs tätigen Unternehmen gelange die Kommission zum Schluss, dass eine Senkung der Steuern es diesen Unternehmen ermöglichen solle, ihre finanzielle Situation zu verbessern, so dass diese Massnahmen mithin zur Regionalentwicklung beitragen würden. Folglich sei die Beihilfe für diese Wirtschaftszweige nach der Ausnahme von Art. 87 Abs. 3 lit. a EG-Vertrag mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar. Jedoch seien die Steuersenkungen im Hinblick auf die Unternehmen im Finanzbereich nicht gerechtfertigt, da sie keinen Beitrag zur Regionalentwicklung bewirken würden und sie auch in keinem angemessenen Verhältnis zu den durch sie auszugleichenden Nachteilen stehe.¹² Entsprechend dieser Entscheidung gab die Kom-

mission Portugal auf, von den Unternehmen im Finanzbereich die ersparten Steueraufwendungen zurückzufordern.

Gegen diese Entscheidung der Kommission legte Portugal Klage vor dem EuGH ein. Zur Begründung der Klage führte Portugal zunächst an, dass die Steuersenkung nicht als staatliche Beihilfe i.S.v. Art. 87 EG-Vertrag anzusehen sei. Insbesondere stelle die Steuersenkung keine Begünstigung bestimmter Unternehmen i.S.v. Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag dar, da sie allen natürlichen und juristischen Personen, die auf den Azoren ansässig sind, gleichermaßen gewährt werde und sie damit für alle Wirtschaftsteilnehmer mit Steuersitz auf den Azoren gelte. Es sei daher nicht gerechtfertigt, den ganzen portugiesischen Staat als Bezugsrahmen anzusehen. Des Weiteren seien die Steuersenkungen auch durch die Natur und die Ökonomie des portugiesischen Steuersystems gerechtfertigt.

D. Erwägungen des EuGH im "Azoren-Urteil"

I. Die Frage der Selektivität bei regionalen Massnahmen

In seinem Urteil erinnert der EuGH zunächst daran, dass Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag selektive staatliche Beihilfen, also Massnahmen, die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen, verbietet. Nach ständiger Rechtsprechung erfasse der Begriff der staatlichen Beihilfe staatliche Massnahmen, die eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen und damit *a priori* selektiv sind, jedoch dann nicht, wenn diese Differenzierung aus der Natur oder dem inneren Aufbau der Lastenregelung folge.¹³ In diesem Zusammenhang wies der EuGH auch auf das erst kürzlich ergangene Urteil *Unicredito Italiano* hin, welches die Selektivität von staatlichen Steuererleichterungen an Unternehmen im Bankensektor zum Gegenstand hatte.¹⁴ So würden staatliche Massnahmen dann keine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbaren staatlichen Beihilfen darstellen, wenn sie durch die Natur oder den inneren

SOLTÉSZ, *Europeand State Aid Law, PLC – Cross-border Competition Handbook*, Vol. 1, London 2006, 121/122; DIMITRIS TRIANTAFYLLOU, in: HANS VON DER GROEBEN/JÜRGEN SCHWARZE (FN 4), Art. 87 Abs. 1 N 96 ff.

11 EuGH (FN 2).

12 Entscheidung der Kommission vom 11.12.2002, ABl. 2003 L 150, 52.

13 EuGH (FN 2), Nr. 52. Vgl. zu dem Kriterium der *Selektivität* auch IVO GROSS, *Subventionsrecht und "schädlicher Steuerwettbewerb"*: Selektivität von Steuervergünstigungen als gemeinsames Kriterium, RIW 2002, 46 ff.; MEDERER (FN 4), Art. 87 Abs. 1 N 5; MESTMÄCKER/SCHWEITZER (FN 4), § 43 Nr. 7.

14 EuGH (FN 2), Nr. 51 f.; SEITZ (FN 10), 214–216.

Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt seien. Dabei fielen Massnahmen von Gebietskörperschaften der Mitgliedstaaten grundsätzlich ebenso in den Anwendungsbereich der gemeinschaftlichen Bestimmungen auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen, wie vom Zentralstaat erlassene Massnahmen.

Zur Beurteilung der Selektivität einer Massnahme einer unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelten Einrichtung, die für einen Teil des Hoheitsgebiets eines Mitgliedstaates einen niedrigen Steuersatz festsetzt, sei zu prüfen, ob die Massnahme von dieser Einrichtung in Ausübung von Befugnissen erlassen wurde, die gegenüber der Zentralgewalt ausreichend autonom sind. Darüber hinaus, so der EuGH, sei zu prüfen, ob die staatliche Steuersenkung tatsächlich für alle im Zuständigkeitsbereich dieser Einrichtung ansässigen Unternehmen oder dort vorhandenen Produktionszweige gelte.

Die entscheidende Frage war daher, welches Gebiet als Massstab zur Beurteilung der Selektivität einer staatlichen Massnahme heranzuziehen ist. In Betracht kam die Region der Azoren oder das gesamte portugiesische Staatsgebiet. Der Generalanwalt GEELHOED hat in seinen Schlussanträgen die entscheidende Frage gestellt, nach welchen Grundsätzen es zu beurteilen sei, ob nur für ein bestimmtes geographisches Gebiet eines Mitgliedstaates erlassene Änderungen des Satzes einer nationalen Steuer unter die Gemeinschaftsvorschriften über staatliche Beihilfen fallen.¹⁵ Der Antwort auf diese Frage käme nach Ansicht des Generalanwalts eine Tragweite zu, die weit über die vorliegende Rechtssache hinausreiche. Der EuGH habe diese Frage bislang noch nicht beantwortet, doch sei es für die Mitgliedstaaten bedeutsam, Rechtssicherheit bei der Planung ihrer Steuerregelungen zu erhalten.¹⁶ Wäre, so der Generalanwalt GEELHOED, stets das gesamte Gebiet des Mitgliedstaates als Bezugsrahmen für die Beurteilung der Selektivität heranzuziehen, wie es die Kommission vertritt, dann wären sämtliche auf eine geographische Untereinheit eines Mitgliedstaates begrenzte Änderungen einer nationalen Steuer von vornherein als "geographisch" selektiv anzusehen, so dass die Vorschriften über staatliche Beihilfen anzuwenden wären.¹⁷ Wäre dagegen in bestimmten Fällen auf das geographische Gebiet abzustellen, in dem die Änderungen gelten, so wären die Steuersenkungen nicht "selektiv", da sie für sämtliche auf diesem Gebiet tätigen Unternehmen gelten.¹⁸

II. Die Beurteilung der Selektivität bei regional begrenzten Steuersätzen

1. Kriterien des Generalanwalts und des EuGH

Der Generalanwalt GEELHOED stellte in seinen Schlussanträgen daher zusammenfassend die Frage, was als Bezugspunkt für die Bestimmung dienen solle, ob eine geographisch begrenzte Änderung eines nationalen Steuersatzes "bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" i.S.v. Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag begünstigt.¹⁹ Der EuGH wies in seinem Urteil zunächst darauf hin, dass es nicht auszu-

schliessen sei, dass eine unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelte Einrichtung aufgrund ihrer rechtlichen und tatsächlichen Stellung gegenüber der Zentralregierung eines Mitgliedstaates so autonom sei, dass sie – und nicht die Zentralregierung – durch die von ihr erlassenen Massnahmen eine grundlegende Rolle bei der Festlegung des politischen und wirtschaftlichen Umfeldes spiele, in dem die Unternehmen tätig sind. Ist dies der Fall, so würde das Zuständigkeitsgebiet der unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelten Einrichtung, die die Massnahme erlassen hat, und nicht das gesamte Staatsgebiet den massgebenden Kontext für die Prüfung der Frage bilden, ob eine Massnahme einer solchen Einrichtung bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen begünstige, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen oder rechtlichen Situation befänden.²⁰ Jedenfalls könne nicht gefolgert werden, dass eine Massnahme schon deshalb selektiv im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag sei, so der EuGH, weil sie nur in einem begrenzten geographischen Gebiet eines Mitgliedstaates gelte.²¹

Für eine Massnahme, mit der für ein geographisch begrenztes Gebiet niedrigere als die auf nationaler Ebene geltenden Steuersätze eingeführt werden, liessen sich dabei drei Situationen beschreiben:²²

a. Fehlende Devolution

Im ersten Fall beschliesse die Zentralregierung eines Mitgliedstaates einseitig, den Satz einer nationalen Steuer in einem bestimmten geographischen Gebiet zu senken. Diese Massnahme sei eindeutig selektiv, da sie von einer Einrichtung allein erlassen wurde und nur für einen Teil des geographischen Gebiets gelte, für das diese Einrichtung zuständig sei.²³

b. Symmetrische Devolution

Im zweiten Fall hätten sämtliche lokalen Körperschaften einer bestimmten Ebene (Regionen, Bezirke oder andere) die autonome Befugnis, den Steuersatz für ihren geographischen Zuständigkeitsbereich festzusetzen. Diese Massnahmen seien nicht selektiv, weil es nicht möglich sei, ein

15 Schlussanträge des Generalanwalts GEELHOED vom 20.10.2005, Rs. C-88/03, *Portugiesische Republik/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/gettext.pl?where=&lang=de&num=79948979C19,Nr.42ff>.

16 Zum bisherigen Meinungsstand zur regionalen Selektivität vgl. auch ARHOLD (FN 2), 717/718.

17 Schlussanträge (FN 15), Nr. 45.

18 Schlussanträge (FN 15), Nr. 46.

19 Schlussanträge (FN 15), Nr. 47.

20 EuGH (FN 2), Nr. 58.

21 EuGH (FN 2), Nr. 60.

22 EuGH (FN 2), Nr. 63–68, sowie Schlussanträge (FN 15), Nr. 50–55.

23 Vgl. hierzu auch ARHOLD (FN 2), 717/718.

normales Besteuerungssystem zu bestimmen, das als Bezugsgrösse herangezogen werden könne.²⁴

c. Asymmetrische Devolution

Im dritten Fall setze eine regionale oder lokale Körperschaft in Ausübung von Befugnissen, die gegenüber der Zentralgewalt hinreichend autonom sind, einen unter dem nationalen Satz liegenden Steuersatz fest, der ausschliesslich für Unternehmen in seinem Zuständigkeitsbereich gelte.²⁵ In dieser letztgenannten Situation, so der EuGH, könne der massgebende rechtliche Bezugsrahmen für die Beurteilung der Selektivität einer steuerlichen Massnahme auf das betreffende geographische Gebiet beschränkt sein, wenn der unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelten Einrichtung eine grundlegende Rolle bei der Festlegung des politischen und wirtschaftlichen Umfeldes zukomme, in dem die Unternehmen ihres Zuständigkeitsbereiches tätig sind.²⁶

2. Ergebnis: Notwendigkeit einer "hinreichenden Autonomie"

Der EuGH kam nach dieser Betrachtung zu dem Schluss, dass es entscheidend darauf ankomme, ob die unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelte Einrichtung über "ausreichend autonome Befugnisse" verfüge. Nur in dem dritten Fall wäre die Region bei der Gestaltung der steuerlichen Massnahmen "hinreichend autonom". Daher käme es nur in diesem Fall auf das Gebiet der betreffenden Region an, während es im ersten und zweiten Fall an einer "hinreichenden Autonomie" fehlen würde und somit auf das gesamte Staatsgebiet abzustellen sei.

III. Drei Kriterien zur Bestimmung der "hinreichenden Autonomie"

Bei der Antwort auf die Frage, wann eine unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelte Einrichtung über "ausreichend autonome Befugnisse" verfüge, stellte der EuGH Kriterien auf, die kumulativ erfüllt sein müssen.²⁷ Er folgte damit den Schlussanträgen des Generalanwalts GEELHOED.²⁸ Eine Autonomie müsse demnach in dreifacher Hinsicht vorliegen:

1. Institutionelle Autonomie

Im Hinblick auf die institutionelle Autonomie der unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelten Einrichtung müsse der Beschluss zur Steuersenkung von einer lokalen Körperschaft erlassen worden sein, die verfassungsrechtlich, politisch und administrativ gegenüber der Zentralregierung einen eigenen Status besitzt.

2. Prozedurale Autonomie

Des Weiteren müsse der Beschluss von der lokalen Körperschaft in einem Verfahren erlassen worden sein, bei dem die

Zentralregierung keinerlei Möglichkeit habe, im Hinblick auf die Festsetzung des Steuersatzes unmittelbar einzugreifen, und die lokale Körperschaft nicht verpflichtet sei, bei der Festsetzung des Steuersatzes zentralstaatliche Belange zu berücksichtigen.

3. Wirtschaftliche Autonomie

Schliesslich dürfe der niedrigere Steuersatz in der Region nicht quersubventioniert oder von der Zentralregierung subventioniert worden sein, so dass die wirtschaftlichen Folgen dieser Steuersenkungen von der Region selbst getragen würden.

IV. Bedeutung dieser drei Kriterien im "Azoren-Urteil"

Wenn eine lokale Körperschaft nach allen drei Kriterien autonom sei, so könne eine von ihr erlassene Steuermassnahme nicht selektiv sein, da es in diesem Fall nur auf das der lokalen Körperschaft entsprechende geographische Gebiet ankomme. Die Steuersenkung für die Azoren sei aber, so der EuGH, ausdrücklich auf eine Finanzierung in Form von Übertragungen von Haushaltsmitteln erfolgt, so dass hierbei eine Abhängigkeit von der Mittelübertragung durch die Zentralregierung bestünde.²⁹ Damit würde es an einer wirtschaftlichen Autonomie fehlen, so dass der rechtliche Bezugsrahmen für die Beurteilung der Selektivität der fraglichen steuerlichen Massnahmen in Bezug auf das gesamte portugiesische Staatsgebiet zu beurteilen sei.³⁰ In diesem Rahmen seien die Steuererleichterung für die Azoren als selektiv anzusehen. Damit würde es sich bei dieser Steuer-massnahme um eine Beihilfe im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag handeln, die jedoch durch den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sein könnte. Dies jedoch habe die portugiesische Regierung nicht nachgewiesen. Eine Massnahme, so der EuGH, die eine Ausnahme von der Anwendung des allgemeinen Steuersystems darstelle, könne durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems dann gerechtfertigt sein, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sie unmittelbar auf den

24 Hierzu auch ARHOLD (FN 2), 717/718.

25 Dieser Fall setzt *ausreichende Autonomie* der Gebietskörperschaft voraus. Vgl. hierzu ARHOLD (FN 2), 717/718.

26 EuGH (FN 2), Nr. 66.

27 EuGH (FN 2), Nr. 68.

28 Schlussanträge (FN 15), Nr. 54.

29 EuGH (FN 2), Nr. 76. Die Frage, inwieweit Quersubventionierungen einzelner Regionen zulässig sind stellt sich auch in Fall von Gibraltar, der derzeit beim Gericht Erster Instanz (EuG) anhängig ist. EuG, Rs. T-211/04, *The Government of Gibraltar / Kommission*, <http://curia.europa.eu>, sowie EuG, Rs. T-215/04, *United Kingdom / Kommission*, http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/oj/2004/c_217/c_21720040828de00290029.pdf.

30 EuGH (FN 2), Nr. 78.

Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems beruhe. Dass ein Handeln auf eine Politik der regionalen Entwicklung oder des sozialen Zusammenhalts gestützt ist, reiche für sich allein nicht aus, um eine im Rahmen dieser Politik erlassene Massnahme als gerechtfertigt anzusehen. Der EuGH wies daher – weil weitere Klagegründe der portugiesischen Regierung ebenfalls nicht durchgriffen – die Klage Portugals ab.

E. Folgen für die Praxis

I. Folgen für die Mitgliedstaaten

Mit der vorliegenden Entscheidung des EuGH werden den Mitgliedstaaten und deren lokalen Gebietskörperschaften erstmals Kriterien an die Hand gegeben, nach denen sie beurteilen können, ob Steuermassnahmen einer Gebietskörperschaft als selektiv und mithin als Beihilfe im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag anzusehen sind. Damit wird bereits im Vorfeld des Erlasses entsprechender Massnahmen der Gebietskörperschaften ein Stück weit Rechtssicherheit nicht nur für die Mitgliedstaaten, sondern gerade auch für die lokalen Gebietskörperschaften geschaffen. Rechtssicherheit bietet die Entscheidung vor allem auch den Wirtschaftsteilnehmern selbst, die im Falle einer mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbaren Beihilfe im Sinne von Art. 87 EG-Vertrag gezwungen sind, die rechtswidrig gewährte Beihilfe wieder zurückzuzahlen. Das Urteil des EuGH und die darin aufgestellten drei Kriterien zur Bestimmung der Autonomie einer lokalen Gebietskörperschaft stellen somit eine weitere Konkretisierung der bisherigen Rechtsprechung der Gemeinschaftsgerichte zur Bestimmung der Selektivität einer staatlichen Massnahme dar.

Des Weiteren stellt der EuGH mit diesem Urteil einen eingeschränkten Geltungsbereich des WTO-Rechts gegenüber dem EG-Beihilferecht fest. Das WTO-Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmassnahmen (ASÜ)³¹ sieht in Art. 2.2 eine Spezifität, also eine Selektivität, nicht schon dann vor, wenn nur das Territorium einer Gebietskörperschaft in den Genuss der Vergünstigung kommt, nicht aber der gesamte Zentralstaat. Vielmehr fordert Art. 2.2. ASÜ eine Beschränkung der Begünstigung auf bestimmte Unternehmen. Nur im Fall der Begünstigung bestimmter Unternehmen liegt eine Beihilfe vor, die dem WTO-Recht unterfällt.³²

II. Folgen für die Schweiz?

1. Die aktuelle Meinungsverschiedenheit zwischen der Schweiz und der Europäischen Kommission

Die Europäische Kommission hat in einer Entscheidung vom 13. Februar 2007³³ ihre Bedenken ausgeführt, dass

gewisse Bestimmungen zur Unternehmensbesteuerung in den einzelnen Kantonen nicht mit Art. 23 Abs. 1 iii) des Freihandelsabkommens zwischen der Schweiz und der EWG von 1972 vereinbar seien.³⁴ Die Kommission erliess diese Entscheidung, nachdem die Schweiz die Kommission aufgefordert hatte, ihre Argumente in der aktuellen Meinungsverschiedenheit darzulegen. Die Kommission brachte im Rahmen ihrer Entscheidung vor, dass die Steuerprivilegien, die bei der direkten Besteuerung von juristischen Personen, wie Verwaltungsgesellschaften, Gemischten Gesellschaften und Holdinggesellschaften, auf kantonaler Ebene eingeräumt werden, eine unerlaubte Beihilfe darstellen würden, welche zur Verfälschung des Wettbewerbs führten und damit eine Verletzung des FHA bedeuteten. Zur Begründung führte die Kommission aus, dass für die oben genannten Gesellschaften Steuererleichterungen gelten, indem nur inländische, nicht aber ausländische Einkünfte besteuert werden würden. Da diese Regelung nur für Verwaltungsgesellschaften, Gemischte Gesellschaften sowie Holdinggesellschaften mit Einkünften aus dem Ausland gelten würde, wären die Steuervergünstigungen nur an bestimmte Unternehmen gerichtet und seien somit selektiv.

Diese Ansicht der Kommission wird jedoch von der Schweiz bestritten. So würden die von der Kommission kritisierten kantonalen Steuerregelungen nicht unter das Freihandelsabkommen fallen, die Kriterien einer Beihilfe wären nicht erfüllt und zudem hätten die Regelungen auch keinen Einfluss auf den grenzüberschreitenden Warenverkehr. In der föderalistischen Struktur der Schweiz sei jeder Kanton berechtigt, seine eigenen Steuerregeln aufzustellen. Des Weiteren bestreitet die Schweiz auch die Selektivität der kantonalen Steuerregelungen, da sie für alle Unternehmen gleichermaßen gelten würden.³⁵

Der Bundesrat sieht daher keinen Zusammenhang zwischen den kantonalen Steuerpraktiken und dem Frei-

31 Übereinkommen der WTO über Subventionen und Ausgleichsmassnahmen (ASÜ), vom 15.4.1994, SR 0.632.20, http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm.pdf.

32 Vgl. hierzu auch RYDELSKI (FN 2), 402, 406.

33 Entscheidung der Kommission vom 13. Februar 2007 über die Unvereinbarkeit bestimmter schweizerischer Körperschaftsteuerregelungen mit dem Abkommen zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 22. Juli 1972, http://ec.europa.eu/comm/external_relations/switzerland/doc/c_2007-411_de.pdf.

34 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (FN 1). Vgl. zu der derzeitigen Meinungsverschiedenheit auch das Informationsblatt "Kantonale Unternehmensbesteuerung" der Eidgenössischen Steuerverwaltung und des Integrationsbüros EDA/EVD vom 15.12.2005, <http://www.europa.admin.ch/europapol/themen/steuer/d/index.htm>.

35 Vgl. hierzu auch PHILIPP ZURKINDEN, Der merkwürdige "Entscheid" der EU-Kommission – Ein Appell an die Vernunft in Sachen Holding – Steuer – Streit, NZZ vom 23.3.2007.

delsabkommen von 1972 und hat deshalb Verhandlungen mit der Kommission bislang abgelehnt.³⁶

2. System der Unternehmensbesteuerung in der Schweiz

Das schweizerische Steuerrecht ist durch die föderale Staatsstruktur und das Fehlen einer einheitlichen, für das gesamte Staatsgebiet geltenden gesetzlichen Regelung der direkten Steuern geprägt.³⁷ Nach Art. 3 BV sind die Kantone "souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist, und üben als solche Rechte aus, welche nicht der Bundesgewalt übertragen werden". Die Kantone sind damit ermächtigt, jede Steuer zu erheben, die der Bund nicht ausschliesslich für sich beansprucht.³⁸ Den Kantonen und Gemeinden kommt damit die Steuerhoheit zu. Das schweizerische Steuerrecht ist somit im Wesentlichen Sache der 26 Kantone. Zwar gilt das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (*Steuerharmonisierungsgesetz/StHG*),³⁹ welches auf der Grundlage von Art. 129 BV verabschiedet worden ist. Eine Harmonisierung nach dem Steuerharmonisierungsgesetz betrifft aber nur das Steuersubjekt, das Steuerobjekt, das Verfahrens- und Strafrecht sowie die zeitliche Bemessung, nicht aber die Tarife, Steuersätze, Sozialabzüge und Freibeträge.⁴⁰ Der Zweck dieses Gesetzes ist damit nur auf die formelle Steuerharmonisierung der 26 verschiedenen kantonalen Steuergesetze beschränkt. Für einen gewissen Ausgleich der Steuerbelastungsunterschiede zwischen den Kantonen sorgt lediglich der Interkantonale Finanzausgleich, der finanzschwachen Kantonen Ausgleichszahlungen zuweist, um ihre Steuerbelastung niedrig zu halten. Dies führt dazu, dass jeder Kanton Gewinne und Einkommen aufgrund eines jeweils eigenen Gesetzes belastet.⁴¹ Aufgrund dieses föderalistischen Steuersystems und der damit verbundenen fehlenden materiellen Steuerharmonisierung besteht eine sehr unterschiedliche Steuerbelastung in den einzelnen Kantonen und damit ein stark ausgeprägter Steuerwettbewerb unter den Kantonen. Durch diese offene Steuerkonkurrenz ist die Versuchung der Kantone gross, durch Einräumung von Steuervergünstigungen finanzkräftige Steuerzahler anzuziehen. Zwar hat der Bund nach Art. 129 Abs. 3 BV das Recht, gegen allfällige Missbräuche durch die Kantone vorzugehen, jedoch hat der Bund bislang noch keinen Gebrauch von dieser Kompetenz gemacht.

3. Auswirkungen des "Azoren-Urteils" auf die derzeitige Meinungsverschiedenheit?

a. Ausgangslage

Mit Art. 23 FHA soll die Freiheit des Warenverkehrs vor Wettbewerbsverfälschungen unter anderem durch unerlaubte staatliche Beihilfen geschützt werden. Entsprechende Beihilfen werden als unvereinbar mit dem guten Funktionieren des FHA erklärt, "soweit sie geeignet sind, den Wa-

renverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz zu beeinträchtigen"⁴². Nach Art. 23 Abs. 1 Unterabs. iii FHA ist damit jede Beihilfe unvereinbar, "die den Wettbewerb durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige verfälscht oder zu verfälschen droht". Ist eine Vertragspartei der Ansicht, dass eine Praktik mit dieser Bestimmung unvereinbar ist, kann sie nach Art. 23 Abs. 2 FHA "gemäss den in Artikel 27 festgelegten Voraussetzungen und Verfahren geeignete Massnahmen treffen". Eine solche Massnahmen kann insbesondere die Rücknahme von Zollzugeständnissen sein.

Nach Art. 2 FHA umfasst das Abkommen grundsätzlich die Erzeugnisse der Kapitel 25 bis 999 der Brüsseler Nomenklatur, welche die Grundlage sowohl des schweizerischen Zolltarifs als auch des gemeinsamen Zolltarifs der Europäischen Gemeinschaft ist. In Art. 2 FHA wird zudem präzisiert, dass das Abkommen auf Waren mit Ursprung in der Europäischen Gemeinschaft oder der Schweiz anwendbar ist.⁴³ Der Anwendungsbereich des FHA ist damit grundsätzlich auf den Freihandel mit Industrieerzeugnissen begrenzt. Durch diese Beschränkungen auf den Freihandel mit Industrieerzeugnissen ist auch der Handel mit Dienstleistungen sowie sonstigen Erzeugnissen, die nicht indus-

36 Dies hat Bundesrat HANS-RUDOLF MERZ zuletzt bei einem Treffen mit dem deutschen Bundesfinanzminister PETER STEINBRÜCK nochmals bekräftigt, <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de.&msg-id=11555>.

37 ERNST HÖHN, Das System des schweizerischen Steuerrechts, recht 1985, 87 ff.; ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band I/II, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001/2002, 39 ff.; PETER MÄUSLI-ALLENSBACH/MATHIAS OERTLI, Das schweizerische Steuerrecht – Ein Grundriss mit Beispielen, 3. A., Muri/Bern 2004.

38 Vgl. hierzu näher auch die Erläuterungen der Interkantonalen Kommission für Steueraufklärung, Das schweizerische Steuersystem, 10. A., Bern 2000, sowie die Darstellung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Die Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden – Ein Kurzauszug über das schweizerische Steuersystem, Bern 2000. Vgl. weiter auch ERNST HÖHN, Das schweizerische Steuersystem als bundesstaatliches Problem, ASA 37 (1968/69), 1 ff., sowie HÖHN/WALDBURGER (FN 37), 39 ff.

39 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, (*Steuerharmonisierungsgesetz/StHG*) vom 14.12.1990, SR 642.14.

40 Zur Besteuerung von Holding- und Verwaltungsgesellschaften in der Schweiz siehe auch HÖHN/WALDBURGER (FN 37), 495 ff.; WERNER BEILSTEIN, Holding-, Domicil-, Hilfs- und Verwaltungsgesellschaften unter dem Steuerharmonisierungsgesetz, StR 50 (1995), 565 ff.

41 URS BEHNISCH, Steuerharmonisierung: Steuerstrafrecht, ASA 61 (1992/1993), 457 ff.; HÖHN/WALDBURGER (FN 37), 39 ff.

42 Art. 31 Abs. 1 FHA.

43 Vgl. hierzu schon SEITZ/BREITENMOSER (FN 4), SJER 2005/2006, 159, 162 ff.

trieller Herkunft sind, vom Anwendungsbereich des FHA ausgeschlossen.⁴⁴

Des Weiteren fehlt es zur Durchsetzung des Art. 23 FHA an einem System, welches dem Verfahren nach Art. 88 EG-Vertrag vergleichbar wäre. Im Rahmen des FHA gibt es keine der Europäischen Kommission vergleichbare Institution, die Art. 23 Abs. 1 FHA durchsetzen könnte. Die Überwachung und Durchsetzung des FHA bleiben vielmehr dem Gemischten Ausschuss nach Art. 29 ff. FHA vorbehalten.⁴⁵ Dieser ist paritätisch aus Vertretern der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft zusammengesetzt und entscheidet einvernehmlich.⁴⁶ Diese mangelnde Durchsetzbarkeit bewirkt auch eine fehlende unmittelbare Anwendbarkeit,⁴⁷ so dass die Bedeutung und die verfahrensrechtliche Durchsetzung von Art. 23 Abs. 1 FHA nicht mit der von Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag gleichzusetzen sind.⁴⁸ Die Wettbewerbsregeln des FHA sind vielmehr allgemein gehalten und mit den Vorschriften der Art. 87 ff. EG-Vertrag nicht identisch. Dies betont die Kommission auch in ihrer Entscheidung vom 13. Februar 2007, indem sie nur von einer "Ähnlichkeit" der beiden Vorschriften spricht.⁴⁹ Damit sind auch die Grundsätze, die der EuGH im "Azoren-Urteil" entwickelt hat, nicht ohne Weiteres auf die Meinungsverschiedenheit zwischen der Schweiz und der Europäischen Kommission anzuwenden.

b. Anwendung der Kriterien zur "hinreichenden Autonomie" auf die Schweiz

Würde man jedoch die Grundsätze des "Azoren-Urteils" auf das kantonale schweizerische Steuersystem anwenden, so käme man zu dem Ergebnis, dass die Kantone gegenüber dem Bund bei ihren Steuerregelungen auch aus Sicht des europäischen Beihilferechts autonom sind. Denn überträgt man die Kriterien des "Azoren-Urteils" auf die Schweiz, so erfüllen die Kantone alle drei Kriterien der "hinreichenden Autonomie", d.h. die institutionelle, prozedurale und wirtschaftliche Autonomie.

Die *institutionelle Autonomie* verlangt, dass die lokale Körperschaft verfassungsrechtlich, politisch und administrativ gegenüber der Zentralregierung einen eigenen Status aufweist. Nach Art. 3 BV sind die Kantone souverän und üben alle Rechte aus, die nicht der Bundesgewalt übertragen worden sind. Die Kantone sind damit sowohl verfassungsrechtlich als auch politisch und administrativ gegenüber der Bundesgewalt und damit der Zentralregierung unabhängig und besitzen einen eigenen Status.

Weiter besitzen die Kantone auch eine *prozedurale Autonomie*, was voraussetzt, dass die Steuerfestsetzung in einem Verfahren erfolgt, bei dem der Bund keine Möglichkeit hat, bei der Festsetzung des Steuersatzes unmittelbar einzugreifen. Da das schweizerische Steuerrecht im Wesentlichen Sache der Kantone ist und das Steuerharmonisierungsgesetz nur auf die formelle Steuerharmonisierung der kantonalen Steuergesetze beschränkt ist, ist die Festsetzung der Steuersätze Sache der Kantone.

Schliesslich liegt auch eine *wirtschaftliche Autonomie* vor. Die Steuersätze in den Kantonen sind nicht quersubventioniert oder vom Bund finanziert, so dass die wirtschaftlichen Folgen einer Steuersenkung von den Kantonen selbst getragen werden. Auch der Interkantonale Finanzausgleich spricht nicht gegen eine wirtschaftliche Autonomie der Kantone, denn bei dem Interkantonalen Finanzausgleich steht nur der Abbau von Unterschieden zwischen der finanziellen Leistungsfähigkeit und dem Finanzbedarf im Vordergrund, mit dem die finanzielle und politische Autonomie der Kantone gesichert und eine angemessene Versorgung mit öffentlichen Leistungen gewährleistet werden sollen. Ziele des Interkantonalen Finanzausgleichs sind eine ausgewogene Wohlstandsverteilung sowie der Erhalt einer dezentralen Steuerstruktur.⁵⁰ Durch den Ausgleich soll den finanzschwachen Kantonen ermöglicht werden, ihre Steuerbelastung gegenüber den Niedrigsteuernkantonen im Rahmen zu halten. Der Interkantonale Finanzausgleich kommt somit finanzschwachen Kantonen zugute. Senkt jedoch ein Kanton die kantonalen Unternehmenssteuern, so tut er dies unabhängig von einer Quersubventionierung. Da der Interkantonale Finanzausgleich nur die finanzschwachen Kantone begünstigt, beruhen Steuersenkungen finanzstarker Kantone gerade nicht auf Quersubventionen, da finanzstarke Kantone nicht vom Ausgleich profitieren. Finanzstarke Kantone müssen daher die wirtschaftlichen Folgen einer Steuersenkung selber tragen. Somit wären die Kantone bei der kantonalen Unternehmensbesteuerung auch wirtschaftlich autonom.

Überträgt man die Kriterien, die der EuGH im "Azoren-Urteil" zur Bestimmung der Selektivität einer Steuersenkung durch eine lokale Gebietskörperschaft entwickelt hat, auf die Schweiz, so ist festzustellen, dass die Kantone gegenüber dem Bund bei der Festsetzung der Unternehmenssteuern "hinreichend autonom" sind. Damit ist das massgebende Gebiet der kantonalen Unternehmensbesteuerung der jeweilige Kanton selbst. Der Umstand, dass die Steuerregelungen daher von den einzelnen Kantonen erlassen werden und nicht vom Bund, begründet daher keine Selektivität, da das Gebiet des jeweiligen Kantons und nicht der Schweiz massgebend ist.

44 SEITZ/BREITENMOSER (FN 4), SJER 2005/2006, 159, 162 ff.

45 So GROSS (FN 13), 46 ff.

46 RENÉ RHINOW/GERHARD SCHMID/GIOVANNI BIAGGINI, Öffentliches Wirtschaftsrecht, Basel/Frankfurt a.M. 1998, 208.

47 Vgl. BGE 105 II 49, 57 f.; 104 IV 175, 179; RHINOW/SCHMID/BIAGGINI (FN 46), 119.

48 So GROSS (FN 11), 46 ff.; SEITZ/BREITENMOSER (FN 4), SJER 2005/2006, 159, 162 ff.

49 Entscheidung der Kommission (FN 33), Nr. 27.

50 Vgl. hierzu auch das Dokument "Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und den Kantonen – NFA" des Eidgenössischen Finanzdepartement EFD, <http://www.nfa.ch/de/was/finanzausgleich>.

F. Schlussbetrachtung

Der Vorwurf der Kommission einer unzulässigen Beihilfe im Sinne von Art. 23 Abs. 1 FHA zielt nicht, wie im Fall der Azoren, auf die geographische Selektivität einer Steuerregelung ab, sondern auf die unterschiedliche Besteuerung von inländischen und ausländischen Einkünften von Verwaltungsgesellschaften, Gemischten Gesellschaften und Holdinggesellschaften mit Sitz in der Schweiz durch die Kantone. Der Vorwurf der Selektivität bezieht sich daher nicht auf die Ungleichbehandlung bestimmter Gebiete, sondern auf die Ungleichbehandlung im Hinblick auf die Herkunft der Einkünfte. Die Kriterien, die der EuGH im "Azoren-Urteil" aufgestellt hat, führen in der aktuellen Meinungsverschiedenheit zwischen der Kommission und der Schweiz zu dem Ergebnis, dass die Kantone aus beihilferechtlicher Sicht unterschiedliche Steuerregelungen erlassen dürfen, sofern sie nicht selektiver Art sind und nicht in den auf den Warenverkehr von verarbeiteten Industrieprodukten beschränkten Anwendungsbereich des FHA fallen.

Der Meinungsstreit zwischen der Kommission und der Schweiz bedarf daher einer politischen Lösung, die allenfalls in neue bilateralen Vertragsverhandlungen münden kann. Die Schweiz hat solche Verhandlungen aber mit dem Hinweis auf die kantonale Steuerhoheit als juristisch unbegründet zurückgewiesen. Finanzminister HANS-RUDOLF MERZ sprach sich gegen jede Konzession aus, da sonst die Schweiz einen Teil ihrer Souveränität preisgebe.⁵¹

51 Vgl. zum aktuellen Stand in der Meinungsverschiedenheit insbesondere den Beitrag von Bundesrat HANS-RUDOLF MERZ, Uns soll im Steuerwettbewerb ein Riegel vorgeschoben werden, in der FAZ vom 17.2.2007. Vgl. des Weiteren auch die Pressemitteilung der SWISSHOLDINGS vom 13.2.2007, Steuerstreit mit der EU-Kommission: Schweiz darf sich nicht ins Unrecht setzen lassen, sowie die folgenden Beiträge als Auswahl des gegenwärtigen Meinungsstandes ZURKINDEN (FN 35); JÜRGEN DRUNSCH, Die Schweiz am Pranger, in der FAZ vom 28.2.2007; PETER HARTMEIER, Dem Druck widerstehen, Tages-Anzeiger vom 14.2.2007; PETER BAUMGARTNER, Brüssler Gleichschaltungsversuche – Die Eidgenossenschaft muss im Steuerstreit mit der EU hart bleiben, NZZ vom 8.2.2007. Siehe auch die Sicht der Kommission, EU relations with Switzerland, http://ec.europa.eu/comm/external_relations/switzerland/intro/index.htm.

Une divergence de vue existe actuellement entre la Commission des Communautés européennes et la Suisse concernant certaines réglementations de l'imposition des sociétés par les cantons. La Commission estime qu'elles constituent des aides contraires à l'accord de libre-échange de 1972 passé entre la Suisse et la Communauté européenne. La Suisse conteste tant la présence d'une aide étatique que l'applicabilité de l'accord de libre-échange. L'autonomie des collectivités territoriales en matière d'aménagement de mesures fiscales limitées territorialement vient de faire l'objet d'un arrêt important rendu par la Cour européenne de justice (CJEU) dans la cause République portugaise/Commission des Communautés européennes dans le cas des Açores. La CJEU prend pour la première fois position sur la question de savoir quand un allégement fiscal, valable seulement pour une région géographique précise d'un Etat membre, tombe sous la notion d'aide étatique selon l'art. 87 al. 1 du Traité CE. La présente étude éclaire l'actuelle divergence d'opinion entre la Commission et la Suisse en se référant à cet arrêt de la CJEU, afin d'examiner de plus près l'autonomie des régions en matière de réglementations fiscales par rapport au droit européen relatif aux subventions.

(trad. LT LAWTANK, Fribourg)