

SZIER

Schweizerische Zeitschrift
für internationales
und europäisches Recht

RSDIE

Revue suisse
de droit international
et européen

21. Jahrgang

3/2011

21^e année

SZIER/RSDIE

Steuerrecht: Bundesgericht vs. EuGH?

CHRISTA TOBLER

Die funktionale Immunität internationaler Organisationen und die Rechtsweggarantie

ANNE PETERS

Note sur un problème particulier de « ratification imparfait »

ROBERT KOLB

La divergence d'interprétation d'une convention de droit international privé constitue-t-elle une violation d'un traité?

ANNE-SOPHIE PAPEIL

Praxisberichte / Chroniques

La pratique suisse relative aux droits de l'homme 2010 (HOTTELLIER/MARTENET),
Rechtsprechung zum internationalen Schuld-, Gesellschafts- und Zwangsvoll-
streckungsrecht (SCHWANDER), Chronique de droit pénal suisse / Schweizerische
Praxis zum Strafrecht (CASSANI/GLESS/POPP), Wiener Kaufrecht (BUNDESAMT FÜR JUSTIZ)

Swiss Review
of International
and European Law

Schulthess §

Rivista svizzera
di diritto internazionale
e europeo

3/2011

SZIER – Schweizerische Zeitschrift für internationales und europäisches Recht

RSDIE – Revue suisse de droit international et européen

RSDIE – Rivista svizzera di diritto internazionale e europeo

SRIEL – Swiss Review of International and European Law

www.szier.ch/www.rsdi.ch

Herausgegeben von / Édité par:

Schweizerische Vereinigung für internationales Recht (SVIR)

Website/Kontakt: www.svir-ssdi.ch

Société suisse de droit international (SSDI)

site/contact: www.svir-ssdi.ch

Publiziert mit Unterstützung der Schweizerischen Akademie für Geisteswissenschaften

Publié avec le soutien de l'Académie suisse des sciences humaines et sociales

Redaktionskomitee / Comité de rédaction:

Prof. Dr. Daniel Girsberger, Universität Luzern

(Vorsitz/Président; Internationales Privatrecht/Droit international privé)

Prof. Dr. Andreas Furrer, Universität Luzern (Internationales Privatrecht/Droit international privé)

Prof. Dr. Christine Kaddous, Université de Genève (Europarecht/Droit européen)

Prof. Dr. Robert Kolb, Universités de Neuchâtel, de Berne et de Genève

(Völkerrecht/Droit international public)

Prof. Dr. Christa Tobler, Universität Basel (Europarecht/Droit européen)

Prof. Dr. Ursula Cassani, Université de Genève (Strafrecht/Droit pénal)

Prof. Dr. Oliver Diggelmann, Universität Zürich (Völkerrecht/Droit international public)

Managing Editor:

Lic. iur. et phil. Lorenz Langer, M.Phil.

Regelmässige Beiträge von / Collaborateurs:

Dr. Jürg Borer, Prof. Dr. Andreas Bucher, Prof. Dr. Lucius Cafilisch, Prof. Dr. Ursula Cassani

Prof. Dr. Christian Dominicé, Prof. Dr. Sabine Gless, Prof. Dr. Michel Hottelier

Prof. Dr. Christine Kaddous, Dr. Laurent Killias, Prof. Dr. François Knoepfler, Prof. Dr. Robert Kolb

Prof. Dr. Vincent Martenet, Dr. Thomas Mayer, Prof. Dr. Peter Popp, Prof. Dr. Robert Roth

Prof. Dr. Ivo Schwander, Dr. Philippe Schweizer, Prof. Dr. Christa Tobler, Dr. Matthias Oesch

Adresse der Redaktion / Adresse de la rédaction:

Lorenz Langer

Kirchweg 41, CH-8966 Oberwil-Lieli, Switzerland

Tel.: +41 (0)56 534 48 46

Lorenz.Langer@szier.ch

Manuskripte bitte an oben stehende Adresse senden oder per Mail übermitteln. Die Richtlinien für Autorinnen und Autoren sind unter www.szier.ch abrufbar.

Les manuscrits doivent être envoyés à l'adresse ci-dessus par courrier ou par mail. Les directives à l'intention des auteurs sont disponibles à l'adresse www.rsdi.ch.

Verlag und Abonnementsverwaltung /

Edition et administration

Schulthess Juristische Medien AG, Zwingliplatz 2

Postfach, 8022 Zürich, Telefon: 044 200 29 19

Fax: 044 200 29 08

E-Mail: zs.verlag@schulthess.com

Internet: <http://www.schulthess.com>

Erscheint 4mal jährlich/Paraît 4 fois par an

Abonnementspreis/Prix de l'abonnement

CHF 250.–/EUR 179.–

Einzelnummer/Prix du numéro

CHF 71.–/EUR 50.70

ISSN 1019-0406

Inhaltsübersicht/ Table des matières

Aktuell/Actualité

CHRISTA TOBLER

Der Genfer Quellensteuerentscheid des Bundesgerichts – im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH zum Freizügigkeitsabkommen..... 389

Artikel/Article

ANNE PETERS

Die funktionale Immunität internationaler Organisationen und die Rechtsweggarantie..... 397

ROBERT KOLB

Note sur un problème particulier de «ratification imparfaite» (article 46 de la Convention de Vienne sur le droit des traités de 1969)..... 429

ANNE-SOPHIE PAPEIL

La divergence d'interprétation d'une convention de droit international privé constitue-t-elle une violation d'un traité? Le cas particulier de la Convention de Lugano..... 439

Praxis/Chronique

MICHEL HOTTELIER & VINCENT MARTENET

La pratique suisse relative aux droits de l'homme 2010..... 455

IVO SCHWANDER

Rechtsprechung zum internationalen Schuld-, Gesellschafts- und Zwangsvollstreckungsrecht..... 495

URSULA CASSANI, SABINE GLESS & PETER POPP

Chronique de droit pénal suisse dans le domaine international (2010) Schweizerische Praxis zum Strafrecht im internationalen Umfeld (2010)... 513

BUNDESAMT FÜR JUSTIZ

Rechtsprechung zum Wiener Kaufrecht in der Schweiz..... 539

Bibliographie

SIMON OTHENIN-GIRARD

Publications suisses en matière de droit international privé 2010 Schweizerische Publikationen zum internationalen Privatrecht 2010 569

Der Genfer Quellensteuerentscheid des Bundesgerichts – im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH zum Freizügigkeitsabkommen

von **Christa Tobler**¹

Inhaltsverzeichnis

- I. Der Genfer Quellensteuerentscheid
- II. Der Widerspruch und zwei nicht überzeugende Erklärungsversuche
- III. Bundesgerichtliches Missverständnis über den Anwendungsbereich von Art. 9 des Anhangs I des FZA?
- IV. Ein Widerspruch – was nun?

I. Der Genfer Quellensteuerentscheid

Durch eine mir freundlicher Weise vom Autor zugesandte Besprechung² wurde ich kürzlich erneut auf den Genfer Quellensteuerentscheid des Bundesgerichts vom 26. Januar 2010 (BGE 136 II 241, Rechtssachen 2C.319_2009 und 2C.321/2009) aufmerksam. Darin geht es um die Frage, ob das in der Schweiz gehandhabte Quellensteuersystem für nicht in der Schweiz domizilierte (beschränkt) Steuerpflichtige dem Verbot der Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit nach den Bestimmungen des bilateralen Abkommens über die (Personen-)Freizügigkeit³ (FZA) widerspricht. Das Bundesgericht bejaht dies im Zusammenhang mit einem Grenzgänger schweizerischer Nationalität, der in Frankreich wohnte, in der Schweiz erwerbstätig und hier für sein schweizerisches Einkommen beschränkt steuerpflichtig war. Ich las erst die Besprechung und dann, durch einen bestimmten Aspekt stutzig gemacht, auch den Bundesgerichtsentscheid mit grossem Interesse. Anschliessend angestellte Nachfor-

¹ Ord. Professorin für Europarecht an der Universität Basel; Mitglied des Redaktionskomitees.

² STEFAN OESTERHELT, *Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen. Übernahme der Schumacker-Doktrin des EuGH im Entscheid 2C.319/2009 und 2C.321/2009 (vom 26.1.2010) des Bundesgerichts*, IFF Forum für Steuerrecht (2010), S. 211–230.

³ Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit, für die Schweiz SR 0.142.112.681, für die EG (heute: die EU) und ihre Mitgliedstaaten ABl. 2002 L 114/6.

schungen erhärteten meinen Eindruck, dass sich das Bundesgericht mit diesem Entscheid in Widerspruch zur Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) zur Auslegung des FZA setzt. Es handelt sich meines Wissens um den ersten solchen Fall, der zudem in der Lehre bisher nicht thematisiert worden ist. Wie ist es dazu gekommen?

II. Der Widerspruch und zwei nicht überzeugende Erklärungsversuche

In aller Kürze kann der erwähnte Widerspruch wie folgt umschrieben werden. In BGE 136 II 241 entschied das Bundesgericht, dass ein in Frankreich wohnhafter Schweizer, der als Grenzgänger in der Schweiz arbeitete und für dieses Einkommen in der Schweiz an der Quelle besteuert wurde, sich auf das Verbot der Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit nach den Art. 2 FZA und 9 Abs. 2 des Anhangs I zum FZA berufen könne sowie dass im vorliegenden Fall tatsächlich eine verbotene Diskriminierung vorliege (Erw. 11 ff.). Wenige Wochen vorher, nämlich am 12. November 2009, hatte der EuGH in der (nicht steuerrechtlichen) Entscheidung *Grimme*⁴ zu Art. 9 des Anhangs I zum FZA festgehalten, dass «diese Vorschrift nur den Fall einer Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit gegenüber einem Angehörigen einer Vertragspartei im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei» erfasse (Erw. 48). Der Deutsche Christian Grimme, Leiter der deutschen Zweigniederlassung eines schweizerischen Unternehmens, beklagte sich in Deutschland über eine dort angeblich gegen ihn erfolgte Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit. Der EuGH verneinte die Anwendbarkeit von Art. 9 des Anhangs I zum FZA mit der zitierten Begründung.

Zurück zum BGE 136 II 241: Angesichts des oben knapp umschriebenen Sachverhalts ist klar, dass die hier geltend gemachte Diskriminierung ebenfalls nicht im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei erfolgte. Der Steuerpflichtige wurde nicht etwa als Schweizer im Hoheitsgebiet seines Wohnlandes Frankreich diskriminiert. Vielmehr machte er dies gegenüber seinem eigenen Land, der Schweiz, geltend. Mit anderen Worten: Wenn das Bundesgericht hier eine Diskriminierung bejaht, so tut es dies in genau dem Fall, in welchem sie laut EuGH nur schon vom Grundsatz her ausgeschlossen ist.

Damit stellt sich die Frage, wie die Haltung des Bundesgerichts zu erklären ist. Das Bundesgericht erwähnt *Grimme* nicht. *Keine* Erklärung dafür bietet das Datum der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache *Grimme*, welches deutlich nach der Unterzeichnung des FZA liegt. Bekanntlich ist nach Art. 16 Abs. 2

⁴ Rs. C-351/08 Christian Grimme/Deutsche Angestellten-Krankenkasse, Slg. 2009 I-10777.

FZA die einschlägige EuGH-Rechtsprechung zu berücksichtigen, welche vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens ergangen ist (Altrechtsprechung). Allerdings gilt dies nur, «soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts [heute: des Unionsrechts] herangezogen werden». *Grimme* betrifft nicht die Auslegung von Begriffen des EU-Rechts, sondern vielmehr von solchen des FZA selber. Insofern kann nicht vermutet werden, das Bundesgericht habe *Grimme* deshalb nicht beachten wollen, weil es sich um Neu- statt um Altrechtsprechung i.S.v. Art. 16 Abs. 2 FZA handle.

Ebenfalls nicht überzeugend wäre das Argument, dass *Grimme* und BGE 136 II 241 Unterschiedliches betreffen, sodass Ersterer für den Letzteren gar nicht relevant sein könne. Dieses Argument würde dahin gehen, dass sich BGE 136 II 241 auf Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I zum FZA bezieht, währenddem *Grimme* trotz der allgemein gehaltenen Aussage des EuGH faktisch als nur auf Art. 9 Abs. 1 bezogen zu lesen sei, weil der Ausdruck «im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei» nur hier vorkommt, nicht aber in Absatz 2.⁵ Analysiert man aber Abs. 2 in seinem Kontext, so ist klar, dass er schlicht einen weiteren Anwendungsbereich des in Abs. 1 mit Bezug auf die Arbeitsbedingungen statuierten Grundsatzes der Gleichbehandlung festlegt. Dasselbe gilt für Abs. 3, wonach der Arbeitnehmer mit dem gleichen Recht und unter den gleichen Bedingungen wie die inländischen Arbeitnehmer am Unterricht der Berufsschulen und der Umschulungszentren teilnehmen kann. Von der Logik der Bestimmung her muss das Erfordernis, dass die Pflicht zur Gleichbehandlung (nur) «im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei» gilt, für alle diese Fälle gelten. Dies hält der EuGH in *Grimme* denn auch folgerichtig fest, wenn er in allgemeiner Weise ausführt, dass «diese Bestimmung [nämlich Art. 9 des Anhangs I des Abkommens, und mithin Art. 9 in seiner Gesamtheit] nur den Fall einer Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit gegenüber einem Angehörigen einer Vertragspartei im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei» erfasst.

⁵ Die Abs. 1 und 2 von Art. 9 des Anhangs I zum FZA bestimmen: «1. Ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger einer Vertragspartei ist, darf aufgrund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere im Hinblick auf Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer. 2. Ein Arbeitnehmer und seine in Artikel 3 dieses Anhangs genannten Familienangehörigen genießen dort die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen.»

III. Bundesgerichtliches Missverständnis über den Anwendungsbereich von Art. 9 des Anhangs I des FZA?

Nach der hier vertretenen Auffassung erklärt sich der Widerspruch daraus, dass der EuGH anders als das Bundesgericht zwischen zwei Fragen zum Anwendungsbereich des FZA bzw. von Art. 9 Abs. 2 seines Anhangs I unterscheidet. Dies ergibt sich aus der folgenden Analyse der Erwägungen des Bundesgerichts.

In BGE 136 II 241 beklagte sich der in Frankreich wohnhafte schweizerische Grenzgänger darüber, dass ihm im Rahmen des schweizerischen Quellensteuersystems gewisse Abzüge vom steuerbaren Einkommen verwehrt waren, welche bei steuerlichem Domizil in der Schweiz zulässig gewesen wären. Das Bundesgericht beginnt seine Erwägungen zum Argument einer Diskriminierung mit der Frage, «si le recourant de nationalité suisse résidant en France peut se prévaloir contre les autorités fiscales suisse de l'interdiction de l'art. 2 ALCP et du droit à l'égalité de traitement prévue par l'art. 9 al. 2 annexe I ALCP» (Erw. 11.1). Art. 2 FZA statuiert ein für den gesamten Anwendungsbereich des FZA geltendes Verbot der Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit, das aber eigentlich nicht herangezogen zu werden braucht, wenn eine spezifischere Vorschrift wie Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I zum FZA anwendbar ist.

Bei der Beantwortung der erwähnten Frage verweist das Bundesgericht auf die Rechtsprechung des EuGH zum Erfordernis eines grenzüberschreitenden Sachverhalts und stellt fest, dass im vorliegenden Fall durch den ausländischen Wohnsitz des Klägers ein solches Element vorliegt (Erw. 11.2 und 11.3). Bis hierher ist die Argumentation des Bundesgerichtes richtig: Das FZA regelt die Personenfreizügigkeit zwischen der Schweiz und den EU-Ländern und erfasst somit begrifflich nur Sachverhalte, welche ein grenzüberschreitendes Element aufweisen. Dies gilt im Übrigen für alle Aspekte des Abkommens, also sowohl für die Marktzugangsrechte der vom Abkommen erfassten Personen (Gleichbehandlung bzw. Nichtdiskriminierung) wie auch für das Reise- und Aufenthaltsrecht, die gegenseitige Anerkennung von Diplomen und die Koordinierung der Sozialversicherungssysteme.

Problematisch ist aber in der Folge die Aussage des Bundesgerichts, dass «un ressortissant d'un Etat membre peut [...] invoquer l'art. 2 ALCP et l'art. 9 al. 2 annex I ALCP pour se plaindre de discrimination *contre son propre Etat membre*» (Erw. 11.3, Hervorhebung durch die Autorin). Ob die genannten Bestimmungen in einem konkreten Fall wirklich anwendbar sind, hängt nicht nur vom Vorliegen eines internationalen Sachverhaltselementes ab, sondern auch von weiteren, ihren spezifischen Anwendungsbereich definierenden Elemen-

ten. Im Fall von Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I des FZA gehört dazu gemäss Wortlaut eben das Erfordernis, dass die Diskriminierung «im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei» erfolgt. Das Bundesgericht geht auf diesen einschränkenden Wortlaut nicht ein. Für seine Auffassung, dass die Diskriminierung auch im eigenen Land erfolgen kann, stützt es sich auf die schweizerische Lehre (die sich z.T. tatsächlich bewusst über den Wortlaut von Art. 9 Abs. 2 hinwegsetzt)⁶ sowie auf diverse steuerrechtliche Entscheide des EuGH zum EU-Recht. Dabei scheint das Bundesgericht allerdings zu übersehen, dass nur ein einziger dieser Fälle eine Diskriminierung im eigenen Land betraf. Die betreffende Rechtsache, *Asscher*,⁷ war aber insofern besonders gelagert, als der in Belgien wohnhafte niederländische Kläger gleichzeitig in den Niederlanden und in Belgien erwerbstätig war und sich die Tatsache dieser doppelten wirtschaftlichen Tätigkeit unmittelbar auf die Berechnung seiner Einkommenssteuern in den Niederlanden auswirkte. Mit anderen Worten: Die Besteuerung seines niederländischen Einkommens hing mit einer in einem anderen Mitgliedstaat erfolgenden wirtschaftlichen Tätigkeit zusammen. Es ist fraglich, ob die Situation des Genfer Grenzgängers in BGE 136 II 241 damit vergleichbar ist.

Für die vorliegende Fragestellung ist dies aber gar nicht relevant, denn BGE 136 II 241 betrifft eine andere rechtliche Bestimmung als *Asscher*, nämlich Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I zum FZA (Recht von Wanderarbeitskräften auf Gleichbehandlung mit Bezug auf steuerliche Vorteile) statt der EU-rechtlichen Niederlassungsfreiheit (Herr Asscher war selbständig erwerbend). Das Bundesgericht scheint zu übersehen, dass es in keinem einzigen der von ihm zitierten EuGH-Entscheiden um die EU-rechtliche Entsprechung zu Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I zum FZA ging, also um Art. 7 Abs. 2 der Verordnung 1612/68⁸. Es scheint auch zu übersehen, dass es zu dieser spezifischen Bestimmung keine EuGH-Entscheidung gibt, in welcher der Gerichtshof eine Verletzung in der Form der Diskriminierung durch einen Mitgliedstaat gegen einen eigenen Staatsangehörigen anerkannt hätte.

Nach dem EuGH erfasst Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I zum FZA nur Diskriminierungen auf dem Gebiet einer anderen Vertragspartei. Nochmals: Das war nicht die Situation im Genfer Quellensteuerfall. Hätte das Bundesgericht hier die Auslegung nach *Grimme* angewandt, so hätten sich jedenfalls in diesem

⁶ Wobei sich nur HANGARTNER zu Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I zum FZA äussert; IVO HANGARTNER, *Der Grundsatz der Nichtdiskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit im Freizügigkeitsabkommen der Schweiz mit der Europäischen Gemeinschaft*, AJP (2003), S. 257–269, 263. Im Gegensatz dazu bezieht sich EPINEY auf Art. 2 FZA; ASTRID EPINEY, *Das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Personenfreizügigkeitsabkommen*, 105 SJZ (2009), S. 25–32, 28 f.

⁷ Rs. C-107/94 P. H. Asscher/Staatssecretaris van Financiën, Slg. 1996, I-3089.

⁸ Verordnung 1612/68/EWG des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft, *ABl. 1968 L 257/2*, mit seitherigen Änderungen.

spezifischen Fall seine weiteren Ausführungen über die Vergleichbarkeit der Situation des in der Schweiz beschränkt steuerpflichtigen Klägers mit der eines Steuerpflichtigen mit voller Steuerpflicht in der Schweiz (Übernahme der sog. *Schumacker-Rechtsprechung*), über die verbotenen Diskriminierungsformen, über die Rechtfertigung und über die unmittelbare Wirkung des Diskriminierungsverbots (BGE 136 II 241, Erw. 13 ff.) erübrigt. Diese Ausführungen hätte das Bundesgericht dann einige Monate später in den Fällen über die Tessiner Quellensteuer machen können, wo es um italienische Staatsangehörige ging, welche in der Schweiz erwerbstätig waren⁹ (und mithin um einen Fall, in welchem eine Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit auf dem Gebiet einer anderen Vertragspartei geltend gemacht wurde).

Dass ein Quellensteuersystem wegen der damit verbundenen indirekten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit mit dem bilateralen Recht nicht vereinbar ist, ist in der schweizerischen Lehre schon seit Langem argumentiert worden.¹⁰ Aber nochmals: Dieser Befund kann nur innerhalb des Anwendungsbereichs des Abkommens bzw. von Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I zum FZA gelten. Dazu liegen nun zwei unterschiedliche Rechtsprechungslinien vor. Sie erklären sich – wie bereits angedeutet – dadurch, dass der EuGH anders als das Bundesgericht eine Unterscheidung zwischen zwei Fragen des Anwendungsbereichs des FZA bzw. von Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I zum FZA trifft: auf der einen Seite das allgemeine Erfordernis eines internationalen Sachverhaltelements für die Anwendbarkeit der Freizügigkeitsregeln, auf der anderen Seite zusätzliche Anwendbarkeitselemente des konkret zur Diskussion stehenden Diskriminierungsverbots. Gleich wie der Genfer Quellensteuerfall wies übrigens auch *Grimme* ein internationales Element auf (nämlich die in Deutschland erfolgende Tätigkeit des deutschen Klägers für ein schweizerisches Unternehmen). Dies war aber angesichts des Fehlens einer Diskriminierung «im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei» (hier der Schweiz) für den EuGH irrelevant bzw. nicht ausreichend.

Aus EU-rechtlicher Sicht sei der Vollständigkeit halber noch angemerkt, dass die aus dem Jahr 1996 stammende EuGH-Entscheidung *Asscher*, auf welche sich das Bundesgericht in BGE 132 II 241 hauptsächlich stützt, nicht mehr den heutigen EU-Rechtsstand widerspiegelt. Seither hat der EuGH nämlich auch im Steuerrecht (und damit gegenüber anderen Sachgebieten mit einiger Verspätung) ein über das Diskriminierungsverbot hinausgehendes Beschränkungsverbot anerkannt (*De Groot*).¹¹ Danach verbieten die Freizügigkeitsbestimmungen neben der Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit auch,

⁹ Rs. 2C_33 bis 35/2010, BGE vom 4. Oktober 2010.

¹⁰ Siehe dazu die Literaturhinweise bei OESTERHELT (*supra* Fn. 2), S. 212, Fn. 1.

¹¹ Rs. C-385/08 F.W.L. de Groot/Staatssecretaris van Financiën, Slg. 2002, I-11819.

«dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsbürger in einem anderen Mitgliedland behindert» (*De Groot*, Erw. 79). Eine Beschränkung liegt nach der Rechtsprechung vor, wenn eine Massnahme oder Vorschrift Staatsangehörige eines Mitgliedstaats daran hindert oder davon abhält, ihr Herkunftsland zu verlassen, um von ihrem Freizügigkeitsrecht Gebrauch zu machen (*De Groot*, Erw. 78).¹² Im EU-Steuerrecht wie auch in anderen Sachgebieten gelangt heute in Fällen, in welchen ein Staatsangehöriger gegen seinen eigenen Staat klagen will, regelmässig das Beschränkungsverbot zur Anwendung. Das ist im Übrigen auch logischer als die frühere Rechtsprechung zum Diskriminierungsverbot, denn, so STANLEY in seiner Kritik an *Asscher*: «The rule against discrimination on grounds of nationality cannot sensibly be applied where the discrimination on grounds of nationality is between different nationals of the same state.»¹³ Ob auch das FZA ein Beschränkungsverbot enthält, ist offen,¹⁴ nach der Entscheidung *Grimme* mit ihren grundsätzlichen Ausführungen über den im Vergleich zum EU-Recht beschränkten Charakter des bilateralen Rechts¹⁵ aber eher unwahrscheinlich, jedenfalls aus der Sicht des EuGH.

IV. Ein Widerspruch – was nun?

Doch noch einmal zurück zu *Grimme* und dem Genfer Quellensteuerentscheid. Dem Steuerpflichtigen im letzteren Fall ist das Urteil des Bundesgerichtes durchaus zu gönnen. Es bleibt aber der Befund eines Widerspruchs zwischen der Rechtsprechung des Bundesgerichts und jener des EuGH über die Reichweite von Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I zum FZA. Das FZA sieht kein gemeinsames Gericht vor, das für beide Vertragsparteien einheitlich und verbindlich entscheidet (dies wäre im Übrigen aus der Sicht des EU-Rechts insbesondere mit Blick auf das Vorabentscheidungsverfahren gar nicht möglich).¹⁶ Dem Zweisäulensystem des bilateralen Rechts ist die Möglichkeit von Widersprüchen na-

¹² Im Rückblick ist genau das die Situation von Herrn Asscher: durch das niederländische Steuersystem wird es für ihn unattraktiv, auch in Belgien wirtschaftlich tätig zu sein bzw. zu wohnen.

¹³ PAUL STANLEY, Urteilsbesprechung zu Asscher, 34 Common Market Law Review (1997), S. 713–725, 718.

¹⁴ Dazu CHANTAL DELLI, Verbotene Beschränkungen für Arbeitnehmende. Überlegungen zur Tragweite des Personenfreizügigkeitsabkommens zwischen der Schweiz sowie der EG und ihren Mitgliedstaaten, Basel 2009.

¹⁵ Dazu CHRISTA TOBLER, *Die EuGH-Entscheidung Grimme – Die Wiederkehr von Polydor und die Grenzen des bilateralen Rechts*, in: Astrid Epiney/Nina Gammenthaler (Hrsg.), Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht 2009/2010, Bern/Zürich 2010, S. 369–384.

¹⁶ Siehe dazu das kürzlich erfolgte Gutachten 1/09 des EuGH über die Schaffung eines einheitlichen Patentgerichtssystems (8. März 2011, Plenum), das auch diverse Drittländer hätte einschliessen sollen.

turgemäss inhärent. Wird ein Widerspruch festgestellt, so ist er Futter für den Gemischten Ausschuss (wobei sich der für das FZA zuständige Gemischte Ausschuss mit dem Fall des Genfer Quellensteuerentscheides bzw. mit dem daraus resultierenden Widerspruch bisher offenbar nicht befasst hat). Dass sich das Finden von Lösungen in diesem Rahmen schwierig gestalten kann, zeigt sich z.B. in der Kontroverse zwischen der EU und der Schweiz über die kantonalen Steuerregime und in den Meinungsverschiedenheiten über die flankierenden Massnahmen zur Personenfreizügigkeit. Mit diesem Wesenszug des bilateralen Rechts gilt es zu leben, solange sich dieses Rechtssystem durch eine uneinheitliche und im Vergleich zum EU- und EWR-Recht eher schwache Rechtsdurchsetzung charakterisiert. Genau darüber wird bekanntlich (unter anderem) zurzeit zwischen der EU und der Schweiz diskutiert –, aber dies ist ein anderes Thema.