

DE

C 3

DE

DE



KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

Brüssel,

ENTSCHEIDUNG DER KOMMISSION

vom

**über die Unvereinbarkeit bestimmter schweizerischer Körperschaftsteuerregelungen
mit dem Abkommen zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der
Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 22. Juli 1972**

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

DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN –

gestützt auf das Abkommen zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 22. Juli 1972¹ (nachstehend „Abkommen“ genannt), insbesondere auf Artikel 23 Absatz 1 Ziffer iii und Artikel 27 Absatz 3 Buchstabe a,

gestützt auf die Erklärung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 22. Juli 1972 zu Artikel 23 Absatz 1 des Abkommens²,

gestützt auf die Verordnung (EWG) Nr. 2841/72 des Rates vom 19. Dezember 1972 über die im Abkommen zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vorgesehenen Schutzmaßnahmen³, insbesondere auf Artikel 2 Absatz 1,

in Erwägung nachstehender Gründe:

I. VERFAHREN

1. Mit Schreiben D/520905 vom 26. September 2005 an den schweizerischen Botschafter und Leiter der schweizerischen Delegation in dem mit dem Abkommen eingesetzten Gemischten Ausschuss warfen die zuständigen Dienststellen der Kommission die Frage der Vereinbarkeit bestimmter schweizerischer Körperschaftsteuerregelungen mit dem Abkommen auf und ersuchten die schweizerische Regierung nach Artikel 27 des Abkommens, der Delegation der Gemeinschaft alle zweckdienlichen Angaben zur Verfügung zu stellen, um eine Prüfung der Regelungen im Rahmen der Sitzungen des Gemischten Ausschusses zu ermöglichen.
2. Mit Schreiben A/39306 vom 29. November 2005 beantwortete die schweizerische Regierung das Ersuchen der Kommission und übermittelte Informationen über das schweizerische Steuersystem und die steuerlichen Sonderregelungen für Verwaltungsgesellschaften, gemischte Gesellschaften und Holdinggesellschaften in der Schweiz.
3. Am 15. Dezember 2005 erörterten die Gemeinschaft und die Schweizerische Eidgenossenschaft die Frage in der 50. Sitzung des Gemischten Ausschusses für das Abkommen in Brüssel.

¹ ABl. L 300 vom 31.12.1972, S. 189.

² ABl. L 300 vom 31.12.1972, S. 281.

³ ABl. L 300 vom 31.12.1972, S. 284.

4. Mit Schreiben A/7655 vom 9. März 2006 beantwortete die schweizerische Regierung die Ersuchen der Kommission aus der Sitzung des Gemischten Ausschusses vom 15. Dezember 2005.
5. Am 4. Mai 2006 kamen Sachverständige der Kommission und der Schweiz in Brüssel zusammen, um weiter über die Steuerregelungen und ihre Vereinbarkeit mit dem Abkommen zu beraten.
6. Am 5. Mai und am 14. Dezember 2006 wurde die Frage in der 51. und der 52. Sitzung des Gemischten Ausschusses für das Abkommen in Brüssel erneut erörtert.

II. BESCHREIBUNG DER MASSNAHMEN

7. Im Steuersystem der Schweizerischen Eidgenossenschaft steht die Steuerhoheit in unterschiedlichem Umfang dem Bund, den 26 souveränen Kantonen und den rund 2 900 Gemeinden zu, mit Ausnahme der Abgaben, die ausschließlich dem Bund zugeordnet sind (u. a. Zölle, Verbrauchsteuern und die Mehrwertsteuer).
8. Die Bundeskörperschaftsteuer wird nach dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) mit einem Satz von 8,5 % auf die steuerbaren Gewinne erhoben. Jede der drei Verwaltungsebenen in der Schweiz erhebt direkte Steuern bei Gesellschaften. Insgesamt – Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern zusammengenommen – beträgt der effektive Steuersatz je nach Kanton und Gemeinde, in dem die Gesellschaft ansässig ist, zwischen 14 % und 30 %. Die Körperschaftsteuern der Kantone und Gemeinden machen daher einen erheblichen Teil der direkten Besteuerung von Unternehmen in der Schweiz aus.
9. In einem Bundesgesetz sind die Grundsätze festgelegt, nach denen sich die Kantone bei der Ausgestaltung ihre Steuergesetze richten müssen. Zur Begrenzung des Steuerwettbewerbs zwischen den verschiedenen Steuergebieten in der Schweizerischen Eidgenossenschaft müssen nach dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) die kantonalen und kommunalen Vorschriften über die Besteuerung von Gesellschaften den gemeinsamen bundesrechtlichen Rahmen einhalten.
10. Innerhalb dieses Rahmens für die Besteuerung von Gesellschaften stehen auf kantonaler und kommunaler Ebene für in der Schweiz ansässige Gesellschaften mehrere Möglichkeiten zur Verfügung, die die Steuerlast bei der Erhebung der Körperschaftsteuer auf die Bundessteuer von 8,5 % der steuerbaren Gewinne zu beschränken. Im kantonalen Steuerrecht finden sich drei Regelungstypen, die einen besonderen Steuerstatus für in der Schweiz tätige multinationale Unternehmen vorsehen: die Verwaltungsgesellschaft, die Holdinggesellschaft und die gemischte Gesellschaft. Nach diesen Regelungen können auf Gewinne von Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischten Gesellschaften aus einer Geschäftstätigkeit im Ausland und aus Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften günstigere effektive Steuersätze angewandt werden.
11. Innerhalb der Rahmengesetzgebung kann jeder Kanton autonom die in dem Kanton geltenden Regelungen zur Besteuerung von Gesellschaften verabschieden. Soweit diese Entscheidung auf das Steuerrecht der Kantone Zug und Schwyz als Beispiele

verweist, gelten die Ausführungen für alle auf dem StHG beruhenden kantonalen Regelungen zugunsten von Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischten Gesellschaften in der Schweiz.

Regelung für Verwaltungsgesellschaften

12. Nach der Steuerregelung für Verwaltungsgesellschaften können in der Schweiz ansässige Gesellschaften und schweizerische Zweigniederlassungen von Gesellschaften mit Sitz im Ausland, deren Geschäftstätigkeit ausschließlich oder überwiegend auslandsbezogen ist, sich als Verwaltungsgesellschaft registrieren lassen und in den Genuss einer günstigeren kantonalen Besteuerung kommen, als sie normalerweise für andere Unternehmen in der Schweiz gilt. Nach dieser kantonalen Steuerregelung werden die von Verwaltungsgesellschaften erzielten Erträge aus dem Ausland (Erträge aus einer Geschäftstätigkeit im Ausland, z. B. Auslandsvertrieb) nur im Verhältnis zu der in der Schweiz tatsächlich ausgeübten Verwaltungstätigkeit besteuert. Hinsichtlich ihrer Einkünfte aus Beteiligungen an anderen Gesellschaften, einschließlich ausländischer Gesellschaften, kommen Verwaltungsgesellschaften außerdem in den Genuss der (unten ausführlich beschriebenen) kantonalen Steuerregelungen für Holdinggesellschaften.⁴
13. Insbesondere gelten nach Artikel 28 Absatz 3 StHG auf kantonaler und kommunaler Ebene besondere Steuervorschriften für die Einkünfte von Verwaltungsgesellschaften aus einer Geschäftstätigkeit im Ausland. Einkünfte aus einer Geschäftstätigkeit im Ausland werden in der Schweiz nur insoweit besteuert, als die Einkünfte aus einer Verwaltungstätigkeit in der Schweiz stammen. Ferner sind nach der Steuerregelung für Verwaltungsgesellschaften deren Erträge aus Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, einschließlich aller Dividenden, Einkünfte und Kapitalgewinne, in der Schweiz steuerfrei. Mit dieser Bestimmung werden spezifisch die Einkünfte aus einer Geschäftstätigkeit im Ausland verringert, die in den schweizerischen Kantonen steuerbar sind, während die Einkünfte für die Zwecke der Bundessteuer unberührt bleiben.
14. Bei Anwendung der oben beschriebenen besonderen Steuerregelung sind Verwaltungsgesellschaften nur hinsichtlich ihrer Einkünfte aus a) einer Verwaltungstätigkeit in der Schweiz und b) ihrem Grundeigentum in der Schweiz steuerpflichtig. Im Gegensatz zu Einkünften aus einer Tätigkeit in der Schweiz, die in ihrer Gesamtheit der ordentlichen kantonalen und kommunalen Einkommenssteuer unterliegen, werden daher Verwaltungsgesellschaften in den schweizerischen Kantonen sehr viel niedriger besteuert.
15. Jeder Kanton hat eigene Vorschriften zur Umsetzung des allgemeinen Rahmens steuerlicher Anreize für Verwaltungsgesellschaften erlassen, das Bundesrecht sieht für die Bundessteuer keine besondere Steuerentlastung für Verwaltungsgesellschaften vor.

⁴ Der Unterschied zwischen einer Holdinggesellschaft und einer Verwaltungsgesellschaft ist, dass eine Verwaltungsgesellschaft ihre Einkünfte nicht ausschließlich aus ausländischen Beteiligungen erzielt; diese sind für die Verwaltungsgesellschaft nur eine Nebentätigkeit, die zusätzlich zu ihrer Hauptgeschäftstätigkeit im Ausland ausgeübt wird.

16. Beispielsweise sind Verwaltungsgesellschaften in Artikel 69 des Steuergesetzes des Kantons Zug und in Artikel 76 Buchstabe c des Steuergesetzes des Kantons Schwyz als Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und sonstige juristische Personen definiert, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben. Diese Unternehmen sind wie folgt steuerpflichtig:
- a) Erträge aus Beteiligungen sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen Beteiligungen sind steuerfrei;
 - b) die übrigen Einkünfte aus der Schweiz einschließlich Grundstückserträge und -gewinne werden zum ordentlichen Tarif besteuert;
 - c) die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz zum ordentlichen Tarif besteuert.

Regelung für Holdinggesellschaften

17. Nach Artikel 28 Absatz 2 StHG können von Holdinggesellschaften erzielte Einkünfte in der Schweiz ganz von den kantonalen und kommunalen Unternehmenssteuern befreit werden. Eine Holdinggesellschaft im Sinne dieser Regelung ist eine Gesellschaft, i) deren Haupttätigkeit in der Verwaltung von Beteiligungen an verbundenen Gesellschaften besteht, ii) die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausübt und iii) die entweder a) Erträge aus den Beteiligungen erzielt, die mindestens zwei Drittel der gesamten erzielten Erträge ausmachen, oder b) Beteiligungen besitzt, deren Buchwert mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven in ihrer Bilanz ausmacht, unabhängig von der Höhe der erzielten Geschäftserträge.
18. Die Voraussetzungen für die kantonalen Steuerbefreiungen zugunsten von Holdinggesellschaften sind weiter gefasst als die Voraussetzungen, die auf Bundesebene für die Ermäßigung für Beteiligungserträge von Holdinggesellschaften nach den Artikeln 69 und 70 DBG gelten. Die Befreiung von der Bundessteuer gilt nur für den von schweizerischen oder ausländischen Gesellschaften an steuerpflichtige Unternehmen in der Schweiz ausgeschütteten Gewinn, während die kantonale Befreiung alle Einkünfte der Begünstigten betrifft, sofern diese als Holdinggesellschaft angesehen werden können. Nach Artikel 28 StHG umfassen die von der kantonalen Besteuerung befreiten Beteiligungserträge typischerweise Dividenden, Kapitalgewinne und sonstige außerordentliche Ausschüttungen und Dividenden. Die Einkünfte der Holdinggesellschaft, die für die zahlende Gesellschaft abzugsfähige Aufwendungen darstellen (einschließlich Zinseinkünften) und damit die steuerbaren Einkünfte der zahlenden Gesellschaft verringern, werden in der Regel nicht als Beteiligungserträge der Holdinggesellschaft angesehen. Je nach Kanton, in dem der Begünstigte ansässig ist, wird eine vollständige Steuerbefreiung für Einkünfte aus Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Kapitalgewinnen und Geschäftstätigkeit gewährt, sofern die Gesellschaft die Voraussetzungen erfüllt, um als Holdinggesellschaft angesehen zu werden.
19. Was die kantonale Ebene angeht, so können in einigen Kantonen nicht nur Anteile am Kapital anderer Gesellschaften (ohne prozentuale Höchstgrenze), sondern auch langfristige Darlehen an verbundene Gesellschaften als Beteiligungen angesehen werden. Verbundene Gesellschaften sind in der Regel als Gesellschaften definiert, bei denen die Holdinggesellschaft eine Beteiligung von mindestens 20 % am Grund-

oder Stammkapital besitzt. Nach Artikel 28 Absatz 2 StHG sind Kapital- und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen ebenfalls von den Unternehmenssteuern auf kantonaler und kommunaler Ebene befreit.⁵

20. Zusammenfassend ist festzustellen, dass nach der Regelung für Holdinggesellschaften alle Erträge aus einer in Betracht kommenden Beteiligung an einer Gesellschaft auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene steuerfrei sind, während andere Erträge aus dem Ausland (einschließlich Geschäftserträgen) auf Kantons- und Gemeindeebene steuerfrei sind. Die einzigen Erträge einer Holdinggesellschaft, die auf kantonaler und kommunaler Ebene der Steuer unterliegen, sind Erträge aus Grundeigentum in der Schweiz.
21. Beispielsweise entrichten nach Artikel 68 Absatz 1 des Steuergesetzes des Kantons Zug und Artikel 75 Absatz 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz Holdinggesellschaften, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben, keine Gewinnsteuer, sofern die Beteiligungen oder die Erträge aus den Beteiligungen mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen. Im Rahmen der Unternehmensbesteuerung werden daher auf Erträge aus Beteiligungen, einschließlich Gebühren für die Erteilung von Lizenzen für die Benutzung immaterieller Vermögenswerte beim Vertrieb von Waren im Ausland, Zinserträgen aus der Konzernfinanzierung und Einkünften aus im Ausland u. a. im Zusammenhang mit einer dort ausgeübten Handelstätigkeit erbrachten Dienstleistungen, insgesamt nur Steuern in Höhe von 8,73 % (Satz der Bundeskörperschaftsteuer) erhoben, da diese Erträge von der kantonalen Besteuerung befreit sind.

Regelung für gemischte Gesellschaften

22. Gemischte Gesellschaften sind Gesellschaften, die an anderen Gesellschaften beteiligt sind und die nicht nur Erträge aus Beteiligungen erzielen wie eine Holdinggesellschaft (Haupttätigkeit), sondern daneben auch eine Produktions-, Geschäfts- und Handelstätigkeit in der Schweiz und im Ausland ausüben.
23. Nach Artikel 28 Absatz 1 StHG sind die Erträge einer gemischten Gesellschaft aus in Betracht kommenden Beteiligungen auf Kantonsebene unter denselben Voraussetzungen steuerfrei wie auf Bundesebene. Da gemischte Gesellschaften auch eine Produktions-, Geschäfts- und Handelstätigkeit ausüben, enthält Artikel 28 StHG neben der Befreiungsregelung für Holdinggesellschaften die Bestimmung, dass die (nicht aus Beteiligungen stammenden) Geschäftserträge, die diese Gesellschaften im Ausland erzielen, im Kanton nur nach Maßgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz besteuert werden.

⁵ Ferner gewähren einige Kantone eine besondere Steuerentlastung für die Konzernfinanzierung von Zweigniederlassungen ausländischer Gesellschaften in der Schweiz, sofern drei Viertel der Bruttogewinne der Zweigniederlassung aus der Finanzierung der ausländischen Gesellschaften (einschließlich Geschäftstätigkeit) stammen und drei Viertel der Aktiven in eine solche Finanzierung investiert sind. Um für die Steuerentlastung in Betracht zu kommen, müssen die übrigen, nicht aus der Finanzierung stammenden Einkünfte weniger als ein Viertel der Tätigkeit der Zweigniederlassung ausmachen. Wenn die Einkünfte aus Geschäftstätigkeit diese Schwelle übersteigen, kann es jedoch möglich sein, zwei Zweigniederlassungen zu errichten, um in den Genuss der Vergünstigung zu kommen.

24. Jeder Kanton setzt den allgemeinen Rahmen steuerlicher Anreize für diese Gesellschaften autonom um und gewährt eine teilweise Steuerbefreiung für Geschäftserträge aus dem Ausland. Die Einkünfte aus dem Ausland umfassen typischerweise Erträge aus der Benutzung immaterieller Vermögenswerte im Ausland (Lizenzgebühren usw.), Zinsen für Konzerngesellschaften gewährte Darlehen (konzerninterne Finanzierung) und Einkünfte aus im Ausland u. a. im Zusammenhang mit einer dort ausgeübten Handelstätigkeit erbrachten Dienstleistungen. Nach dieser kantonalen Steuerregelung werden die von gemischten Gesellschaften erzielten Geschäftseinkünfte aus dem Ausland (Erträge aus einer Geschäftstätigkeit im Ausland) daher nur im Verhältnis zu der in der Schweiz ausgeübten Geschäftstätigkeit besteuert, im Gegensatz zu den Einkünften aus der Schweiz, die in ihrer Gesamtheit besteuert werden.
25. Beispielsweise entrichten nach Artikel 69 des Steuergesetzes des Kantons Zug und Artikel 76 Buchstabe c des Steuergesetzes des Kantons Schwyz gemischte Gesellschaften, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandsbezogen ist und die in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben, die Gewinnsteuer wie folgt:
- a) Erträge aus Beteiligungen sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen Beteiligungen sind steuerfrei;
 - b) die übrigen Einkünfte aus der Schweiz einschließlich Grundstückserträge und -gewinne werden zum ordentlichen Tarif besteuert;
 - c) die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden nach Maßgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz zum ordentlichen Tarif besteuert.

III. WÜRDIGUNG DER MASSNAHMEN

Umfang der Würdigung

26. Bevor die steuerlichen Maßnahmen der schweizerischen Kantone zugunsten von Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischten Gesellschaften anhand der staatliche Beihilfen betreffenden Vorschrift des Artikels 23 Absatz 1 des Abkommens geprüft werden, sei einleitend daran erinnert, dass es, wie in Artikel 1 ausdrücklich erwähnt, unbestreitbar eines der Zwecke des Abkommens ist, im Warenverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft gerechte Wettbewerbsbedingungen zu schaffen und aufrechtzuerhalten. Artikel 23 Absatz 1 des Abkommens erklärt ganz eindeutig jede staatliche Beihilfe, die den Wettbewerb durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige verfälscht oder zu verfälschen droht, für mit dem guten Funktionieren des Abkommens unvereinbar, soweit sie geeignet ist, den Warenverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz zu beeinträchtigen.
27. Der Wortlaut des Artikels 23 Absatz 1 des Abkommens ist dem des Artikels 87 Absatz 1 EG-Vertrag sehr ähnlich. Weder der Wortlaut noch der Zweck des Abkommens lassen darauf schließen, dass Artikel 23 Absatz 1 eng auszulegen ist. Vielmehr sprechen nach Auffassung der Kommission die Bedeutung, die im Abkommen dem Grundsatz des fairen Wettbewerbs in der Wirtschaft beigemessen wird, und die Formulierung des Grundsatzes der Unvereinbarkeit staatlicher Beihilfen mit dem Abkommen dafür, dieser Vorschrift einen weiten Anwendungs-

bereich zuzuerkennen. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die Gemeinschaft in einer dem Abkommen bei seiner Unterzeichnung beigefügten Erklärung angekündigt hat, die Artikel 23 Absatz 1 zuwiderlaufenden Praktiken auf der Grundlage der Kriterien zu beurteilen, die sich aus der Anwendung der Wettbewerbsregeln der Gemeinschaft ergeben, und dass die Schweiz dieser Erklärung nicht widersprochen hat.

28. Ferner müssen nach Auffassung der Kommission im Rahmen des Abkommens angesichts der traditionell engen wirtschaftlichen und geografischen Bindungen zwischen der Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Tatsache, dass die schweizerischen Unternehmen bereits bevorrechtigten Zugang zum Binnenmarkt genießen, die Wettbewerbsregeln einschließlich des Verbotes von mit dem Abkommen unvereinbaren staatlichen Beihilfen ordnungsgemäß angewandt werden.
29. Die Kommission stützt sich daher bei ihrer Würdigung auf anerkannte Definitionen und gemeinsame Kriterien, die zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens bereits vorlagen oder die von internationalen Organisationen angewandt werden.⁶

Vorteil

30. Nach Auffassung der Kommission können die Vorteile, die möglicherweise bestimmte Unternehmen begünstigen, nach der Definition der staatlichen Beihilfe in Artikel 23 Absatz 1 des Abkommens in unterschiedlicher Form gewährt werden, nicht nur als direkte Beihilfe, sondern auch indirekt als Befreiung von Abgaben, die die begünstigten Unternehmen normalerweise zu entrichten hätten. Es lässt sich nicht bestreiten, dass ein Vorteil in Form einer Steuerermäßigung wirtschaftlich mit einer direkten Beihilfe gleichzusetzen ist. Die Kommission ist daher der Auffassung, dass eine Steuerermäßigung, die bestimmte Unternehmen und die Konzerne, zu denen sie gehören, begünstigt, indem sie sie von Abgaben befreit, die sie normalerweise zu tragen hätten, eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 23 Absatz 1 des Abkommens darstellen kann.
31. Die Kommission ist der Auffassung, dass mit den oben beschriebenen kantonalen Steuerregelungen, wie sie in den Steuergesetzen der Kantone Zug und Schwyz festgelegt sind, Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischten Gesellschaften steuerliche Vorteile gewährt werden, die von der normalen Funktionsweise des schweizerischen Steuersystems abweichen und daher die Kosten verringern, die die begünstigten Gesellschaften im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit normalerweise zu tragen hätten.
32. Nach der Definition der staatlichen Beihilfe in Artikel 23 Absatz 1 des Abkommens muss eine steuerliche Maßnahme, um als staatliche Beihilfe bezeichnet werden zu können, eine Ausnahme von der Anwendung des einschlägigen Steuersystems zugunsten bestimmter Unternehmen darstellen. Die erste Frage ist also, ob eine Ausnahme gemacht wird und ob diese Ausnahme durch das Wesen oder das allgemeine Konzept des Systems gerechtfertigt ist.

⁶ Vgl. Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe a Nummer 1 Ziffer ii des WTO-Übereinkommens über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen.

33. Die Kommission stellt fest, dass, wie die schweizerische Regierung bestätigt hat, Ausgangspunkt der gemeinsame bundesrechtliche Rahmen nach dem StHG ist. In diesem gemeinsamen Rahmen für das Steuerrecht der Kantone können Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischte Gesellschaften mehrere Steuerbegünstigungsregelungen in Anspruch nehmen, die eindeutig als Ausnahmen vom normalen Steuersystem konzipiert sind, denn sie betreffen nur Einkünfte dieser Gesellschaften aus einer Geschäftstätigkeit im Ausland und ihre Einkünfte aus Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften.
34. Die Kommission stellt fest, dass Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischte Gesellschaften nach bestimmten Steuerregelungen in den Genuss der folgenden kantonalen Steuerermäßigungen kommen:
- a) Steuerbefreiung für den Teil der Einkünfte (einschließlich Handelserträgen), der von in der Schweiz ansässigen Verwaltungsgesellschaften und gemischten Gesellschaften im Ausland erzielt wird und nicht einer in der Schweiz tatsächlich ausgeübten Tätigkeit entspricht;
 - b) Steuerbefreiung für die Einkünfte von in der Schweiz ansässigen Holdinggesellschaften, die Beteiligungen besitzen, deren Buchwert mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven in ihrer Bilanz ausmacht, aus Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, unabhängig von der Höhe der erzielten Handelserträge.
35. Nach Auffassung der Kommission ergeben sich die steuerlichen Vorteile für Verwaltungsgesellschaften und gemischte Gesellschaften nicht aus dem Wesen oder dem allgemeinen Konzept des Steuersystems der Schweiz, da in diesem System normalerweise nicht zwischen Erträgen aus der Schweiz und Erträgen aus dem Ausland unterschieden wird und nur im Falle der Verwaltungsgesellschaften und gemischten Gesellschaften der Teil der Einkünfte aus dem Ausland, der nicht einer in der Schweiz tatsächlich ausgeübten Tätigkeit entspricht, von der Steuer befreit ist. Insbesondere ist in den Regelungen für Verwaltungsgesellschaften und gemischte Gesellschaften vorgesehen, dass Einkünfte aus dem Ausland nur nach Maßgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz dem ordentlichen Steuersatz unterliegen. Durch diese Regelungen wird daher ein Vorteil gewährt, denn Einkünfte dieser Gesellschaften, die nicht einer Verwaltungstätigkeit in der Schweiz zugeordnet werden können, werden nicht besteuert.
36. Ferner ist die Kommission der Auffassung, dass auch durch die Regelung für Holdinggesellschaften außerordentliche steuerliche Vorteile gewährt werden, indem alle Einkünfte von Holdinggesellschaften von der kantonalen Besteuerung befreit sind, und zwar unabhängig von den üblichen Voraussetzungen, die sie nach der allgemeinen Befreiungsregelung erfüllen müssten, um als Beteiligungserträge gelten zu können. Die Kommission stellt fest, dass nach dem schweizerischen Steuersystem die einem in der Schweiz ansässigen Unternehmen auferlegte Steuer nur ermäßigt werden kann, um eine Mehrfachbesteuerung der Einkünfte zu vermeiden, die nach der Befreiungsregelung für Beteiligungen innerhalb einer Unternehmenskette verteilt werden, wenn diese Einkünfte bereits versteuert sind. Die Kommission stellt jedoch fest, dass diese Rechtfertigung nicht für die kantonale Steuerermäßigung zugunsten von Holdinggesellschaften gelten kann, da hier eine vollständige Befreiung der Einkünfte von der Steuer vorgesehen ist, die allein darauf beruht, dass der

Begünstigte die Voraussetzungen für eine Anerkennung als Holdinggesellschaft erfüllt, insbesondere Beteiligungen besitzt, deren Buchwert mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven in seiner Bilanz ausmacht, unabhängig von der Höhe der erzielten Handelserträge und der möglicherweise auf die erzielten Erträge entrichteten Steuer. Nach der Regelung für Holdinggesellschaften sind daher alle Einkünfte von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften steuerfrei, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben. Diese Steuerbefreiung stellt für den Begünstigten einen wirtschaftlichen und finanziellen Vorteil in Form einer niedrigeren Besteuerung der Gewinne der Gesellschaft und niedrigerer Steuerzahlungen in die Staatskassen der Kantone dar.

37. Die Kommission kommt zu dem Schluss, dass mit den oben beschriebenen kantonalen Regelungen dadurch, dass Einkünfte aus dem Ausland und Einkünfte aus Beteiligungen, Handelstätigkeit und handelsbezogener Tätigkeit, die von Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischten Gesellschaften von der Schweiz aus ausgeübt werden, in der Schweiz steuerlich günstig behandelt werden, die Kosten, die bestimmte begünstigte Gesellschaften im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit zu tragen haben, verringert werden und ihnen und den Konzernen, zu denen sie gehören, damit Vorteile im Sinne der Definition der staatlichen Beihilfe in Artikel 23 Absatz 1 des Abkommens gewährt werden.

Zurechnung der Beihilfe und staatliche Mittel

38. Nach Auffassung der Kommission werden die Vorteile nach den Regelungen für Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischte Gesellschaften von der Schweizerischen Eidgenossenschaft und ihren Kantonen, z. B. Zug und Schwyz, in Form geringerer Einnahmen für die Staatskassen gewährt.
39. Die Kommission stellt fest, dass die kantonalen Steuervergünstigungen Bestandteil des schweizerischen Steuersystems und damit der Schweizerischen Eidgenossenschaft als Vertragspartei zuzurechnen sind. Die Kommission kommt daher zu dem Schluss, dass die Steuermindereinnahmen für die Kantone mit direkten Beihilfen in Form eines Verzichts der eine solche Steuerermäßigung gewährenden Kantone (u. a. Zug and Schwyz) auf Steuereinnahmen gleichzusetzen ist.

Spezifität

40. Die Kommission ist der Auffassung, dass es sich bei den Regelungen für Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischte Gesellschaften insofern um spezifische bzw. selektive Maßnahmen der durch Artikel 23 Absatz 1 des Abkommens verbotenen Art handelt, als sie bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen.
41. So gelten die mit den Regelungen für Verwaltungsgesellschaften und gemischte Gesellschaften gewährten Steuerermäßigungen nur für Begünstigte, die Einkünfte aus einer Geschäftstätigkeit im Ausland erzielen, während Einkünfte aus der Schweiz, z. B. Grundstückserträge, auf kantonaler und kommunaler Ebene der ordentlichen Besteuerung unterliegen. Die Kommission kommt zu dem Schluss, dass nur Gesellschaften, die eine Geschäftstätigkeit im Ausland ausüben, in den Genuss der fraglichen Steuerermäßigungen kommen können und dass die steuerlichen

Vorteile daher nicht allen Unternehmen offen stehen, die sich nach der Logik des Steuersystems der Schweiz in vergleichbarer Lage befinden.

42. Im Falle der Regelung für Holdinggesellschaften ist die Kommission der Auffassung, dass die fraglichen Steuerbefreiungen nur von Unternehmen in Anspruch genommen werden können, deren Haupttätigkeit in der Verwaltung und im Besitz von Beteiligungen besteht oder die Beteiligungen besitzen, deren Buchwert mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven in ihrer Bilanz ausmacht, während andere Unternehmen von der Befreiung ausgeschlossen sind und der ordentlichen Besteuerung auf kantonaler Ebene unterliegen. Die Kommission kommt daher zu dem Schluss, dass nur Gesellschaften, die die Voraussetzungen der einschlägigen kantonalen und kommunalen Steuergesetze für eine Anerkennung als Holdinggesellschaft erfüllen, in den Genuss der fraglichen Steuerermäßigungen kommen können.
43. Die Kommission stellt fest, dass die fraglichen Steuerermäßigungen nur einer Kategorie von Unternehmen zugute kommen können, nämlich Unternehmen, die im Export tätig sind oder bestimmte Investitionen tätigen, die es ihnen ermöglichen, Einkünfte aus dem Ausland zu erzielen, oder die die Voraussetzungen erfüllen, um als Holdinggesellschaft angesehen zu werden. Diese Feststellung genügt, um nachzuweisen, dass die Steuerermäßigungen die Bedingung der Spezifität erfüllen, die eines der in der Definition der staatlichen Beihilfe genannten Merkmale ist, dass die fraglichen Vorteile also selektiven Charakter haben.
44. Die oben beschriebenen steuerlichen Vorteile werden zwar auf der Grundlage objektiver Bedingungen gewährt und sind förmlich nicht auf bestimmte Wirtschafts- oder Produktionszweige beschränkt, jedoch ist nach Auffassung der Kommission für den Nachweis des selektiven Charakters der beanstandeten Maßnahmen nicht erforderlich, dass die zuständigen nationalen Behörden bei der Gewährung der fraglichen Steuerermäßigungen über Ermessen verfügen. Die Kommission ist der Auffassung, dass die fraglichen Regelungen spezifisch sind, da sie nur von schweizerischen Unternehmen in Anspruch genommen werden können, die Einkünfte aus dem Ausland oder aus einer in Bezug auf Ausländer ausgeübten Tätigkeit erzielen oder die andere spezifische Voraussetzungen im Zusammenhang mit ihren Aktiven oder Beteiligungen erfüllen. Jedenfalls stellen sie nach Auffassung der Kommission keine allgemeinen steuerlichen Maßnahmen dar, die von der gesamten schweizerischen Wirtschaft in Anspruch genommen werden können, und sind daher selektiv.
45. Die Kommission ist der Auffassung, dass die fraglichen Maßnahmen auch deshalb spezifisch sind, weil die Vorteile effektiv auf Unternehmen beschränkt sind, die ausschließlich oder überwiegend bestimmte Geschäftstätigkeiten wie Verwaltungs- und Koordinierungstätigkeiten ausüben, einschließlich handelsbezogener Tätigkeiten. Die Kommission stellt ferner fest, dass zu diesen Tätigkeiten typischerweise die konzerninterne Finanzierung, die Erteilung von Handelslizenzen (für Patente, Marken, Urheberrechte und sonstige immaterielle Vermögenswerte) und die Erbringung konzerninterner Dienstleistungen wie Koordinierung oder (Re-) Fakturierung gehören, die alle von den vor Ort (d. h. außerhalb der Schweiz) zu erfüllenden Produktions- und Vertriebsaufgaben getrennt und grenzüberschreitend (in diesem Fall in der Schweiz) gehandelt werden können. Die Kommission stellt fest, dass diese Tätigkeiten einen klar umrissenen Wirtschaftszweig darstellen, der

mit dem Markt für grenzüberschreitende Finanzierungs-, Lizenzerteilungs-, (Re-) Fakturierungs- und Koordinierungs- und Verwaltungsdienstleistungen für verbundene und nicht verbundene Geschäftskunden in Zusammenhang steht. Die Kommission kommt daher zu dem Schluss, dass die fraglichen kantonalen Steuerregelungen effektiv den genannten und unter Bezugnahme auf den Markt für Dienstleistungen für Unternehmen definierten Wirtschaftszweig begünstigen.

46. Durch diese Regelungen werden multinationale Unternehmen diskriminiert, die ihre Holding- oder Verwaltungstätigkeiten nicht in die Schweiz verlagern. Insbesondere kann jede Gesellschaft, die zurzeit in der EU eine Geschäftstätigkeit (einschließlich Handel) ausübt und deshalb in einem der Mitgliedstaaten Körperschaftsteuer zahlt, ihre Steuerpflicht verringern, indem sie wichtige neue oder bestehende Geschäftsbereiche (einschließlich der Lieferung von Waren und der Koordinierung von Handelstätigkeiten) in der Schweiz ansiedelt, sie erhält eine solche Steuerermäßigung jedoch nicht, wenn sie vergleichbare Tätigkeiten in anderen Ländern ansiedelt. Ferner hat von zwei Unternehmen, die sich in einer ansonsten ähnlichen Lage befinden und beide in der Schweiz steuerpflichtig sind, dasjenige, das beschließt, seine Präsenz im Ausland zu verstärken (die Verwaltungs- und Koordinierungstätigkeiten aber in der Schweiz zu belassen), eine niedrigere Steuerlast zu tragen, die unmittelbar auf seine neuen Investitionen im Ausland zurückzuführen ist, während sein Mitbewerber, der ausschließlich in der Schweiz investiert, eine vergleichsweise höhere Steuerlast zu tragen hat, da er hinsichtlich seiner Einkünfte aus dem Ausland nicht für eine Steuerermäßigung in Betracht kommt.

Rechtfertigung

47. Die schweizerische Regierung macht geltend, das kantonale Steuersystem beruhe auf der Nutzung der kantonalen Infrastruktur, eine geringere Nutzung dieser Infrastruktur rechtfertige die kantonalen Steuerermäßigungen für Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischte Gesellschaften. Sie hat jedoch keine Beweismittel vorgelegt, um diese Behauptung zu stützen. Die Kommission ist der Auffassung, dass die Nutzung der kantonalen Infrastruktur kein besonderes Merkmal des kantonalen Unternehmensbesteuerungssystems ist, da es zum Beispiel nicht für Unternehmen gilt, die nicht die spezifische Form einer Verwaltungsgesellschaft, Holdinggesellschaft oder gemischten Gesellschaft haben. Hierzu weist die Kommission darauf hin, dass die kantonale Unternehmenssteuerpflicht aller übrigen Unternehmen in der Schweiz sich nicht verringert, wenn diese die kantonale Infrastruktur weniger in Anspruch nehmen. Die Kommission kommt daher zu dem Schluss, dass dieses Kriterium die günstigere steuerliche Behandlung, die Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischten Gesellschaften gewährt wird, nicht rechtfertigt.
48. Ferner stellt die Kommission fest, dass dieses Kriterium in der Schweiz bei der Besteuerung von Unternehmen auf Bundesebene nicht angewandt wird, obwohl die Körperschaftsteuern nach Angaben der schweizerischen Regierung auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene effektiv harmonisiert sind und daher für sie nicht unterschiedliche Konzepte der Gebietskörperschaften gelten dürften. Außerdem stellt die Kommission fest, dass die steuerliche Gleichbehandlung der Einkünfte unabhängig von ihrer Herkunft (Inland oder Ausland) für die Gerechtigkeit des schweizerischen Körperschaftsteuersystems von grundsätzlicher Bedeutung ist.

49. Die Kommission sieht es unter Berücksichtigung des allgemeinen Konzepts des schweizerischen Steuersystems als nicht gerechtfertigt an, dass nach den geprüften Regelungen schweizerische Unternehmen, die Einkünfte aus dem Ausland erzielen, nominal und effektiv ganz anders besteuert werden als ihre Mitbewerber, die sich rechtlich und tatsächlich in einer vergleichbaren Lage befinden. Die Kommission kommt daher zu dem Schluss, dass die Regelungen selektiv sind, indem sie nur bestimmte Unternehmen begünstigen, die eine Geschäftstätigkeit im Ausland ausüben, und dass dieses besondere Merkmal nicht durch das Wesen der Regelungen gerechtfertigt ist.
50. Die Kommission ist ferner der Auffassung, dass die sich außerhalb der Kantone entfaltende Wirkung der Steuerbefreiungen im Widerspruch zum räumlichen Zuständigkeitsbereich der Kantone steht. Wenn eine steuerliche Maßnahme als allgemein (und damit als nicht spezifisch) anzusehen sein soll, muss sie nach dem Grundsatz des gleichen Zugangs effektiv allen Unternehmen offen stehen, die sich nach Maßgabe der fraglichen kantonalen Gesetze in vergleichbarer Lage befinden, und ihr Anwendungsbereich darf nicht durch Faktoren eingeschränkt werden, die die praktischen Auswirkungen der gewährten Vorteile beschränken. Die oben beschriebenen kantonalen Steuerermäßigungsregelungen, nach denen körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen aufgrund des Ortes der Niederlassung und der außerhalb der Schweiz – und nicht außerhalb des Kantons – ausgeübten Geschäftstätigkeiten unterschiedlich behandelt werden, ohne dass dies erkennbar durch das Wesen des räumlichen Anwendungsbereichs der kantonalen Besteuerung gerechtfertigt wäre, erfüllen diese Voraussetzungen nicht.

Verfälschung des Wettbewerbs

51. Die Kommission ist der Auffassung, dass die fraglichen kantonalen Steuerermäßigungen nur bestimmte Unternehmen begünstigen und den fairen Wettbewerb zwischen schweizerischen Unternehmen und Unternehmen aus der Gemeinschaft effektiv verfälschen oder zu verfälschen drohen. Die fraglichen Vorteile, durch die die Begünstigten von Betriebsausgaben befreit werden, die sie im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit normalerweise zu tragen hätten, stärken die Stellung der Begünstigten und der Konzerne, zu denen sie gehören, und sind geeignet, ihre Wettbewerbsposition gegenüber den auf denselben Märkten tätigen Mitbewerbern zu verbessern.
52. Ferner hält es die Kommission für wahrscheinlich, dass die fraglichen Vorteile den grenzübergreifenden Wettbewerb zwischen der Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft beeinträchtigen, wenn man bedenkt, dass sie spezifisch für grenzüberschreitende Tätigkeiten von in der Schweiz ansässigen Unternehmen gewährt werden, und wenn man die geografische Nähe und die starke wirtschaftliche Integration des schweizerischen Marktes in den Binnenmarkt berücksichtigt.
53. Nach Auffassung der Kommission gehören zu den von den Regelungen betroffenen Märkten der Verkauf von Waren und Dienstleistungen im Groß- und Einzelhandel, die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Lieferung von Waren und die Erbringung von Finanzdienstleistungen und Dienstleistungen für Unternehmen. Typische Tätigkeiten von Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischten Gesellschaften sind u. a. der Direktverkauf und die

Erbringung damit zusammenhängender Dienstleistungen sowie Finanzierung, Leasing und die Erbringung anderer Dienstleistungen wie die Verwaltung von Handelslizenzen. Diese Tätigkeiten können entweder von Produktion und Vertrieb auf dem Gemeinschaftsmarkt getrennt und von den Kantonen aus ausgeübt oder mit der Produktion von zwischen der Schweiz und der Gemeinschaft gehandelten Waren verbunden werden. Nach Auffassung der Kommission verschaffen die Steuerermäßigungen, die Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischten Gesellschaften gewährt werden, diesen einen finanziellen Vorteil und stärken dadurch nicht nur die einzelne begünstigte Gesellschaft, sondern auch den Konzern, zu dem sie gehört und der möglicherweise auf für den grenzübergreifenden Wettbewerb geöffneten Märkten tätig ist.

Auswirkungen auf den Handel zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweiz

54. Nach Auffassung der Kommission sind die Regelungen für Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischte Gesellschaften geeignet, den Warenverkehr in der durch Artikel 23 Absatz 1 des Abkommens verbotenen Weise zu beeinträchtigen, indem die bestehenden grenzüberschreitenden Handelsströme für auf dem Binnenmarkt vertriebene Waren mit Ursprung in Drittländern durch Gründung zwischengeschalteter Spezialunternehmen in den die Steuerermäßigungen gewährenden Kantonen beeinflusst werden, die Handelstätigkeiten und handelsbezogene Tätigkeiten von der Schweiz aus und nicht von den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft aus ausüben, um in den Genuss der mit den Regelungen für Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischte Gesellschaften gewährten Körperschaftsteuerermäßigungen zu kommen. Da die fraglichen steuerlichen Vorteile spezifisch die Einkünfte dieser Unternehmen aus dem Ausland einschließlich Handels- und Beteiligungserträgen betreffen, sind sie geeignet, die Preise im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zu beeinflussen und damit den Handel zu verzerren.
55. Die Kommission ist der Auffassung, dass Verwaltungsgesellschaften und gemischte Gesellschaften typischerweise eine Geschäftstätigkeit (einschließlich Handel zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz) ausüben, da bestimmten schweizerischen Unternehmen mit Einkünften aus dem Ausland unter Berücksichtigung des Handels zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft steuerliche Vorteile gewährt werden. Die steuerlichen Vorteile zugunsten von Verwaltungsgesellschaften und gemischten Gesellschaften bestehen effektiv darin, dass Einkünfte aus dem Ausland, einschließlich Erträgen aus dem Vertrieb auf dem Binnenmarkt, steuerfrei sind, und begünstigen daher in der Schweiz ansässige Unternehmen, indem sie ihre Geschäftsbedingungen gegenüber den in den EU-Mitgliedstaaten ansässigen Mitbewerbern, die eine vergleichbare grenzüberschreitende Tätigkeit ausüben, verbessern. Die Kommission kommt daher zu dem Schluss, dass die fraglichen Steuerermäßigungen geeignet sind, den Warenverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz in der durch Artikel 23 Absatz 1 des Abkommens verbotenen Weise unmittelbar zu beeinträchtigen, soweit die Geschäftstätigkeit der begünstigten Verwaltungsgesellschaften und gemischten Gesellschaften Handel zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft umfasst.

56. Voraussetzung für die Steuerbefreiungen zugunsten von Holdinggesellschaften ist, dass die Holdinggesellschaft keine Geschäftstätigkeit in der Schweiz ausübt. Die Holdinggesellschaft muss notwendigerweise zu einem Konzern gehören, der sich unmittelbar mit einer Geschäftstätigkeit in der Schweiz und/oder im Ausland befasst, für den sie eine Verwaltungstätigkeit ausübt und Koordinierungsdienstleistungen erbringt, einschließlich Lizenzerteilung und Finanzierung. Indem die fraglichen Steuerbefreiungen die wirtschaftliche Position dieser Konglomerate gegenüber anderen Konzernen ohne Holdinggesellschaft in der Schweiz stärken, sind sie geeignet, den Warenverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz in allen Fällen zu beeinträchtigen, in denen der Konzern eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die auch den Handel mit Waren umfasst.

Vereinbarkeit der Beihilfen mit dem Funktionieren des Abkommens

57. Die Kommission ist der Auffassung, dass die fraglichen Steuervergünstigungen staatliche Beihilfen darstellen und mit dem guten Funktionieren des Abkommens unvereinbar sind. Nach Auffassung der Kommission stehen die mit den geprüften Regelungen gewährten steuerlichen Vorteile nicht mit spezifischen Investitionen in Zusammenhang, die es rechtfertigen könnten, dass als Ausgleich für die den Begünstigten entstandenen spezifischen Kosten ein Vorteil gewährt wird, sondern stellen eine Befreiung von Abgaben dar, die die betreffenden Unternehmen im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit normalerweise zu entrichten hätten. Sie müssen daher als staatliche Betriebsbeihilfen angesehen werden. Wie oben erläutert, hat diese Art der Betriebsbeihilfe negative Auswirkungen auf den Wettbewerb, da sie die Geschäftsbedingungen der Begünstigten verbessert, indem sie die Preise beeinflusst, die sie im Handel zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft verlangen können, ohne dass eines der im Abkommen festgelegten Ziele von gemeinsamem Interesse verwirklicht wird.
58. Nach Auffassung der Kommission können diese Beihilfen nicht als mit dem guten Funktionieren des Abkommens vereinbar angesehen werden. Weder fördern sie die Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige, die für die Vertragsparteien des Abkommens von gemeinsamem Interesse sind, noch sind die fraglichen Anreize zeitlich begrenzt, degressiv gestaffelt oder erforderlich, um wirtschaftliche Hindernisse oder Marktversagen im Handel zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zu überwinden. Die schweizerische Regierung hat hierzu nichts vorgetragen. Die Kommission kommt zu dem Schluss, dass die fraglichen körperschaftsteuerlichen Anreize nicht als mit dem guten Funktionieren des Abkommens vereinbar angesehen werden können.

IV. ARGUMENTATION DER SCHWEIZERISCHEN REGIERUNG

59. Die schweizerische Delegation im Gemischten Ausschuss hat bestritten, dass die fraglichen Steuerregelungen in den Geltungsbereich des Abkommens fallen, da die Wettbewerbsregeln des Abkommens nicht mit denen des EG-Vertrags vergleichbar seien. Der schweizerischen Regierung zufolge stellen die fraglichen Steuerregelungen keine staatlichen Beihilfen dar und verzerren nicht den Wettbewerb oder den Handel zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz.
60. Die Schweiz macht geltend, die fraglichen steuerlichen Maßnahmen fielen nicht in den Geltungsbereich des Abkommens, da sie nicht in gleicher Weise wie die

entsprechenden Artikel des EG-Vertrags ausgelegt werden könnten. Ferner könnten die steuerlichen Maßnahmen nicht als staatliche Beihilfen im Sinne des Artikels 23 Absatz 1 Ziffer iii des Abkommens bezeichnet werden, da das Abkommen keine Durchführungsbestimmungen zu den Vorschriften für staatliche Beihilfen enthalte. Die Schweiz macht geltend, die Kommission habe in der Vergangenheit darauf verzichtet, auf der Grundlage des Abkommens gegen Unternehmen vorzugehen. Jedenfalls gelte Artikel 23 Absatz 1 Ziffer iii des Abkommens nur für die Besteuerung auf Bundesebene bzw. einzelstaatlicher Ebene, nicht jedoch auf kantonaler oder kommunaler Ebene.

61. Der schweizerischen Regierung zufolge sind die Steuerbefreiungen gerechtfertigt, da so eine Mehrfachbesteuerung vermieden werde und die fraglichen Unternehmen die schweizerische Infrastruktur nur in ganz geringem Maße in Anspruch nähmen. Die Steuerregelungen seien nicht selektiv, da jede Geschäftstätigkeit in den Genuss der Befreiungen kommen könne, unabhängig davon, ob das Unternehmen in schweizerischem oder ausländischem Eigentum stehe.
62. Außerdem sei der unter das Abkommen fallende Warenverkehr nicht betroffen; entweder übten die fraglichen Unternehmen keine Handelstätigkeit aus, oder – falls doch – würde die Handelstätigkeit normal besteuert. Eine Verfälschung des Wettbewerbs könne daher nicht vorliegen. Schließlich seien die schweizerischen Vorschriften über die Unternehmensbesteuerung schon seit über 50 Jahren in Kraft, so dass sich die Wirtschaftsbeteiligten auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen könnten.

V. ERWIDERUNG DER KOMMISSION

63. Die Kommission sieht diese Argumente als unbegründet bzw. unerheblich an und bleibt bei ihrer Würdigung. Was insbesondere den Geltungsbereich des Abkommens angeht, so ist dessen Anwendbarkeit ohne weiteres daraus ersichtlich, dass die Wettbewerbsregeln wesentlicher Bestandteil des Abkommens sind. Der Wettbewerb ist in der Präambel, in Artikel 1 Absatz 6 und in den Artikeln 18 und 23 erwähnt, staatliche Beihilfen fallen unter Artikel 23.
64. Es ist allgemein anerkannt, dass steuerliche Maßnahmen als staatliche Beihilfen anzusehen sind, wenn sie bestimmte Kriterien erfüllen. Es muss daher möglich sein, die schweizerischen Steuerregelungen anhand des Abkommens zu prüfen. Eine Antwort auf die Frage, ob die Steuerregelungen diese Kriterien erfüllen, kann nicht als Argument gegen die Geltung des Abkommens verwendet werden. Das gleiche gilt für die Frage, ob die Steuerregelungen den Wettbewerb zu verfälschen drohen und geeignet sind, den Warenverkehr zu beeinträchtigen, und ob sie daher als mit dem guten Funktionieren des Abkommens unvereinbar anzusehen sind. Dass diese Regelungen seit langem bestehen und dass Artikel 23 bisher nicht in Anspruch genommen wurde, ist unerheblich, da es im Völkerrecht keine Verwirkung gibt.
65. Zur Auslegung des Artikels 23 ist festzustellen, dass sein Wortlaut dem des Artikels 87 EG-Vertrag entspricht, mit dem einzigen Unterschied, dass es nach dem Abkommen ausreicht, dass die Beihilfen „geeignet sind, den Warenverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz zu beeinträchtigen“, während Artikel 87 EG-Vertrag verlangt, dass „sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die Definition der staatlichen Beihilfen bereits

bestand, als das Abkommen 1972 unterzeichnet wurde, und der international allgemein anerkannten Definition entspricht.

66. Die Kriterien, anhand deren die Unvereinbarkeit mit dem guten Funktionieren des Abkommens festzustellen ist, sind in Artikel 23 selbst aufgeführt: 1) staatliche Beihilfe, 2) Verfälschung oder drohende Verfälschung des Wettbewerbs durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige und 3) Geeignetheit, den Warenverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz zu beeinträchtigen. Wie oben erläutert, sind alle diese Kriterien erfüllt.
67. Das Nichttätigwerden gegenüber Unternehmen oder öffentliche Erklärungen von Vertretern der Kommission zur fehlenden unmittelbaren Wirkung der Wettbewerbsregeln des Abkommens können dem Abkommen nicht die allgemeine Geltung nehmen, sondern nur die fraglichen Unternehmen betreffen. Für die Einstufung einer Maßnahme als staatliche Beihilfe sind sie unerheblich.
68. Warum es sich bei den Steuerregelungen um staatliche Beihilfen handelt, ist oben ausführlich erläutert worden. Der Vorteil für den Wirtschaftsbeteiligten liegt darin, dass er keine oder eine geringere Körperschaftsteuer zu entrichten hat. Dieser Vorteil wird vom Staat oder aus staatlichen Mitteln in Form einer Ermäßigung der Steuerzahlungen gewährt, die nach den allgemein geltenden Vorschriften zu leisten wären. Die geltend gemachte Unterscheidung zwischen der Bundesebene einerseits und der Kantons- und Gemeindeebene andererseits ist unerheblich, da in der Regel alle Ebenen der Staatsorganisation betroffen sind. Die Regelungen sind im Bundessteuerrecht vorgesehen, und die Körperschaftsteuer ist eine typische Einnahmequelle des Staates.
69. Die Regelungen sind selektiv, da nur bestimmte Unternehmen sie in Anspruch nehmen können, vor allem Unternehmen mit Einkünften aus dem Ausland und nur Gesellschaften, die die Voraussetzungen für eine Anerkennung als Holdinggesellschaft erfüllen und nicht überwiegend auf dem schweizerischen Markt tätig sind. Dies genügt, um die Regelungen als selektiv ansehen zu können. Dass die Regelungen Zweigniederlassungen ausländischer Gesellschaften einschließlich Gesellschaften aus der Gemeinschaft gewährt werden, ist unerheblich.
70. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung ist keine Rechtfertigung, da die entsprechenden Mechanismen in den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen festgelegt sind und jedenfalls kein Nachweis für die Besteuerung in anderen Ländern verlangt wird. Auch die geringe Nutzung der örtlichen Infrastruktur ist keine Rechtfertigung, da dies keine allgemeine Regel ist und auch für Unternehmen gelten würde, die auf dem schweizerischen Markt tätig sind.
71. Was die Verfälschung oder die drohende Verfälschung des Wettbewerbs angeht, so sind alle Steuerermäßigungen, die selektiv bestimmten Unternehmen gewährt werden, per definitionem geeignet, den Wettbewerb zu verfälschen, da sie auf einen wirtschaftlichen und finanziellen Vorteil hinauslaufen und die Gleichheit der Wettbewerbsbedingungen beeinträchtigen, die die Vorbedingung für einen fairen Wettbewerb zwischen den auf den relevanten Märkten tätigen Unternehmen ist. Ein steuerlicher Vorteil, der bestimmte Unternehmen begünstigt, verfälscht seinem Wesen nach den Wettbewerb oder droht ihn zu verfälschen.

72. Hinsichtlich der möglichen Auswirkungen auf den Warenverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz ist die Kommission der Auffassung, dass die kantonalen Steuervorteile für Verwaltungsgesellschaften und gemischte Gesellschaften spezifisch eine in Bezug auf Ausländer ausgeübte Tätigkeit einschließlich Handelstätigkeit begünstigen und damit den Warenverkehr beeinträchtigen. Auch Holdinggesellschaften kommen nach Auffassung der Kommission in den Genuss der Steuerbefreiung, soweit ihre Einkünfte als Beteiligungserträgen ähnlich angesehen werden, auch wenn es sich um Handelserträge handelt. Darüber hinaus ist die Kommission der Auffassung, dass auch die Holdinggesellschaften gewährte Steuerbefreiung für Beteiligungserträge geeignet ist, den Warenverkehr zu beeinträchtigen, da sie mittelbar die Handelsunternehmen des Konzerns begünstigt, zu der die Holdinggesellschaft gehört. Soweit andere Unternehmen des Konzerns Waren herstellen oder vertreiben, die aus der Gemeinschaft in die Schweiz eingeführt oder aus der Schweiz in die Gemeinschaft ausgeführt werden, ist der Warenverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz beeinträchtigt.

VI. SCHLUSSFOLGERUNGEN

73. Die Kommission kommt daher auf der Grundlage der ihr vorliegenden Informationen zu dem Schluss, dass Körperschaftsteuerregelungen für Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischte Gesellschaften, der Art wie sie in den Kantonen Zug und Schwyz gelten, mit dem guten Funktionieren des Abkommens und insbesondere mit Artikel 23 Absatz 1 unvereinbare staatliche Beihilfen darstellen. Die fraglichen spezifischen Steuervergünstigungen sind geeignet, den Warenverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft in der durch das Abkommen verbotenen Weise unmittelbar zu beeinträchtigen, wenn diese Gesellschaften eine solche Handelstätigkeit ausüben. Die steuerlichen Vorteile für Verwaltungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und gemischte Gesellschaften der Art, wie sie in den Kantonen Zug und Schwyz gelten, und die übrigen oben beschriebenen Steuerpraktiken sind auch geeignet, den Warenverkehr zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz in der durch das Abkommen verbotenen Weise mittelbar zu beeinträchtigen, wenn der Konzern, zu dem die begünstigte Gesellschaft oder Holdinggesellschaft gehört, eine solche Handelstätigkeit ausübt.
74. Die Kommission betont die große Bedeutung dieser Angelegenheit im Hinblick auf die Schlüsselrolle des Abkommens und seines guten Funktionierens für die gesamten Beziehungen mit der Schweiz. Sie behält sich das Recht vor, dem Rat nach Artikel 27 Absatz 3 Buchstabe a des Abkommens und Artikel 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2841/72 des Rates Schutzmaßnahmen vorzuschlagen.

BESCHLIESST:

Artikel 1

Die von der Schweiz gewährten Beihilfen in Form von besonderen Körperschaftsteuerregelungen für Verwaltungsgesellschaften, gemischte Gesellschaften und Holding-

gesellschaften, in denen günstigere Steuersätze für Einkünfte aus dem Ausland vorgesehen sind, sind mit dem guten Funktionieren des Abkommens unvereinbar.

Artikel 2

Es wird erwartet, dass die Schweiz diese Steuerregelungen aufhebt oder abändert, so dass die unterschiedliche Besteuerung von inländischen und ausländischen Einkünften beseitigt wird.

Artikel 3

Die Kommission behält sich das Recht vor, dem Rat nach Artikel 27 Absatz 3 Buchstabe a des Abkommens und Artikel 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2841/72 des Rates Schutzmaßnahmen vorzuschlagen.

Artikel 4

Diese Entscheidung wird der Schweizerischen Eidgenossenschaft mitgeteilt.

Brüssel, den

Für die Kommission