

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2006

31. Ausgabe | 8. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

www.steuerrecht.org

105 **Editorial**
Wagner

Beiträge

106 Söffing **Mittelbare Zuwendungen von Anteilen an Mitunternehmenschaften**

110 Unkelbach-Tomczak
Wegzugbesteuerung

114 Wagner **Get my money, get my child – Titel juristischer Fachaufsätze (Teil III)**

115 von Briel **Der Beginn der Strafverfolgungsverjährung bei Steuerstraftaten und -ordnungswidrigkeiten**

Europarecht

121 Stöcker **Europarechtskonforme Auslegung des Vermittlerbegriffs i. S. d. § 4 Nr. 8 a UStG**

125 Beul **Auswirkungen des Freizügigkeitsabkommens mit der Schweiz (Teil 1)**

130 **Veranstaltungen**

131 **TaxLawLinks**

133 **LiteraTour**

135 **Steermelder**

139 **Termine**

Auswirkungen des Freizügigkeitsabkommens mit der Schweiz

Teil 1: Die Reichweite der Grundfreiheiten des EG-Vertrages im Verhältnis zur Schweiz¹

Dr. Carsten René Beul, RA/StB/WP/Revisore Contabile/FAStR/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand

1. Einleitung

Mit den sogenannten bilateralen Verträgen (Bilaterale I)² wurde – von der Öffentlichkeit bislang nur wenig bemerkt – ein neuer Abschnitt im Verhältnis zwischen der EG und der Schweiz begründet. Hierbei handelte es sich um insgesamt sieben am 1. 6. 2002 in Kraft getretene Abkommen, die alle am 21. 6. 1999 unterzeichnet wurden. Für die hier zugrunde liegende Fragestellung soll jedoch nur auf das Abkommen über die Freizügigkeit³ eingegangen werden, um hieraus die Folgerungen in Bezug auf zukünftige Rechtsentwicklungen zu ziehen. Bei den bilateralen Verträgen handelt es sich um Assoziierungsabkommen auf Grundlage von Art. 310 EG. Die Abkommen wurden als gemischte Abkommen geschlossen, an denen sowohl die EG als auch die Mitgliedstaaten Vertragspartner sind.⁴

2. Grundzüge des Abkommens

Das Abkommen geht grundsätzlich von der Freizügigkeit der Personen im Hoheitsgebiet der beteiligten Vertragspartner aus, was sich bereits aus der Präambel ergibt. Dabei ist nicht ausdrücklich darauf abgestellt, ob es sich um natürliche oder juristische Personen handelt. Grundsätzlich liegt die Betonung in der Präambel darauf, daß die Freizügigkeit „auf der Grundlage der in der europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen“ ist. Vor dem Hintergrund dieser Präambel führt Art. 1 die einzelnen Ziele auf. Diese beinhalten die Einräumung des Rechts auf „Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit (insoweit entsprechend Art. 39 EG) und Niederlassung als Selbständiger (entsprechend Art. 43 EG) sowie des Rechts auf Verbleib im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien. Unter Art. 1 lit. b wird die Erleichterung der Erbringung von Dienstleistungen im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien, insbesondere der Liberalisierung kurzzeitiger Dienstleistungen, aufgeführt (entsprechend Art. 49 EG). Art. 2 behandelt die Nichtdiskriminierung der Staatsangehörigen einer Vertragspartei aufgrund der Staatsangehörigkeit und ist insoweit an Art. 12 EG angelehnt. Art. 4 regelt das Recht auf Aufenthalt und Zugang zu einer Erwerbstätigkeit, regelt damit Art. 1 näher und verweist dabei auf die Übergangsvorschrift des Art. 10. Insoweit stellt sich die Frage, inwieweit die Übergangsbestimmungen des Art. 10 parallel zu den Übergangsbestimmungen des EWG-Vertrages⁵ zu werten sind.

Die Bestimmungen des Art. 5 (Dienstleistungserbringer) regelt die Möglichkeit der freien Dienstleistungen im jeweils anderen Staat, soweit die tatsächliche Dauer der Dienstleistungserbringung 90 Arbeitstage im Kalenderjahr nicht überschreitet. Allein in diesem Zusammenhang wird klargestellt, daß als Dienstleistungserbringer auch Gesellschaften anzusehen sind. Art. 7 befaßt sich mit den sonstigen Rechten und erwähnt dabei insbesondere: das Recht auf Gleichbehandlung mit Inländern in Bezug auf den Zugang zu einer Erwerbstätigkeit und deren Ausübung (a), das Recht auf berufliche und geographische Mobilität im Zusammenhang mit der freien Berufsausübung (b), das Recht auf Verbleib nach Beendigung der Erwerbstätigkeit (c), den Aufenthalt von Familienangehörigen (d), das Recht der Familienangehörigen auf Ausübung einer Erwerbstätigkeit (e) und das Recht auf Erwerb von Immobilien im Zusammenhang mit der Ausübung der im Rahmen dieses Abkommens eingeräumten Rechte (f).

Gem. Art. 9 soll der Zugang zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit und deren Ausübung sowie die Erbringung von Dienstleistungen dadurch erleichtert werden, daß die erforderlichen Maßnahmen zur gegenseitigen Anerkennung der Diplome, Zeugnisse und sonstigen Befähigungsnachweise zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften getroffen werden. Insoweit liegt hier eine Parallelvorschrift zu Art. 47 EG vor. Art. 10 regelt grundsätzlich einen Übergangszeitraum von fünf Jahren – d. h. bis 31. 5. 2007 – mit weiteren Einzelheiten.

Art. 11 legt das Beschwerderecht fest. Beschwerden müssen danach innerhalb einer angemessenen Frist behandelt werden, wobei hiergegen eine gerichtliche Entscheidung eröffnet sein muß. In der Standstill-Vereinbarung des Art. 13 wird die ständige Übung im Rahmen gemeinschaftsrechtlicher Regelungen übernommen. Danach ergibt sich die Verpflichtung, für die unter das Abkommen fallenden Bereiche keine neuen Beschränkungen für Staatsangehörige der anderen Vertragspartner einzuführen.

1 In Teil 2 behandelt *Rüdiger Bock* (WAGNER & JOOS Rechtsanwälte, Konstanz/Zürich) ausführlich die steuerlichen Aspekte.

2 BGBl. II 2001, 810.

3 Alle ohne Angabe zitierten Artikel beziehen sich auf das Freizügigkeitsabkommen, soweit sich nicht aus dem Zusammenhang ergibt, daß einzelne Artikel des EG-Vertrages (EGV) behandelt werden.

4 Zu Einzelheiten der Entwicklung der Beziehungen zur Schweiz und zur Entstehung der Abkommen vgl. *Weigell*, IStR 2006, 190, 191.

5 Vgl. z. B. ex-Artt. 7 ff. 48 Abs. 1, 52 Abs. I EG.

Ein Dreh- und Angelpunkt des gesamten Abkommens ist Art. 16. Dieser regelt in Abs. 1, daß die Vertragsparteien zur Erreichung der Ziele des Abkommens alle erforderlichen Maßnahmen treffen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten, wie in den Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden. Abs. 2 regelt: „Soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt. Über die Rechtsprechung nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens wird die Schweiz unterrichtet. Um das ordnungsgemäße Funktionieren dieses Abkommens sicherzustellen, stellt der gemischte Ausschuß auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen dieser Rechtsprechung fest.“ Die Frage stellt sich, ob insoweit das Gemeinschaftsrecht ausdrücklich (auch im Wortlaut) im Abkommen übernommen werden muß oder ob inhaltlich auch einzelne Normen des Gemeinschaftsrechts Anwendung finden sollen.

3. Regelungen des Freizügigkeitsabkommens und das Verhältnis zu den Grundfreiheiten des EGV

a) Geltungsumfang der Grundfreiheiten im Freizügigkeitsabkommen

Es ist zu fragen, ob die Grundfreiheiten des EGV identisch mit den Freizügigkeitsrechten des Abkommens sind. Dies kann bereits als Telos der Präambel entnommen werden, soweit davon gesprochen wird, die Freizügigkeit sei auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen. Grundsätzlich ist daher bei der Interpretation der Vorschriften von dieser Zielrichtung auszugehen und eine Parallelität der verwendeten Regelungsinhalte anzunehmen.⁶ Das Abkommen regelt nicht die einzelnen Kapitel Warenverkehrsfreiheit, Arbeitnehmerfreizügigkeit, Niederlassungsfreiheit, Dienstleistungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit. Vielmehr ergibt sich deutlich das Verständnis des Zusammenhangs der einzelnen Grundfreiheiten und der manchmal fließenden Übergänge. In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, welche Folgen Art. 16 Abs. 2 für die Frage der Auslegung des Abkommens hat. Dem Wortlaut nach ist die einschlägigere Rechtsprechung des EuGH zum Zeitpunkt der Unterzeichnung zu berücksichtigen, soweit für die Anwendung Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden. Die Begriffe des EGV sind beim Abkommenstext in deutscher Sprache zumindest nicht wörtlich verwendet worden.

Allerdings verwendet das Abkommen Begriffe wie „Niederlassung“, „Dienstleistungen“, „Zugang zu einer selbstständigen Erwerbstätigkeit“, die insoweit sinngleich mit

den Grundfreiheiten des EG-Vertrags sind. Daher kann Art. 16 Abs. 2 des Abkommens i. V. m. der Präambel und der Zielbestimmung des Art. 16 Abs. 1 nur bedeuten, daß die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten insgesamt zugrunde zu legen ist, und zwar zum Zeitpunkt der Unterzeichnung am 21. 6. 1999.⁷ Für den hier existierenden Zusammenhang ist daher die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten im Rahmen ihrer dogmatischen Einordnung zugrunde zu legen.

b) Stand des Gemeinschaftsrechts zum Zeitpunkt der Unterzeichnung der Abkommen – Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote

Es stellt sich die Frage, welchen Stand die Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten bei Unterzeichnung der Abkommen am 21. 6. 1999 erreicht hatte. Hierzu ist auf die bisherige Rechtsentwicklung und die dogmatische Einordnung der Grundfreiheiten durch den Gerichtshof einzugehen. War früher umstritten, ob die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote einzuordnen sind oder einzelne als Diskriminierungsverbote,⁸ ist die Rechtsprechung spätestens seit der Gebhard-Entscheidung⁹ dahingehend konkretisiert, daß Art. 43 EG (ex-Art. 52) ein allgemeines Beschränkungsverbot darstelle. Beschränkung bedeutet danach all die Fälle, „die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können.“¹⁰ Eine solche Behinderung ist nur zulässig, wenn sie (1) aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls gerechtfertigt ist, (2) geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zieles zu gewährleisten, und (3) nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist. Die Rechtsprechung zu den Beschränkungsverböten wurde jüngst in zwei Entscheidungen bestätigt.¹¹ Die grundlegende Entscheidung zur dogmatischen Einordnung der Grundfreiheiten als allgemeine Beschränkungsverbote stammte aus dem Jahre 1995 und ist damit anwendbar.

6 Ebenso *Weigell*, IStR 2006, 190, 192, allerdings stärker bezogen auf Art. 43 ff. EG.

7 Im Ergebnis ebenso *Weigell*, IStR 2006, 190, 193, bezüglich der Niederlassungsfreiheit.

8 Vgl. hierzu grundlegend *Knobbe-Keuk*, ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573 m. w. N.

9 Urteil vom 30. 11. 1995 Rs. C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995 I-4165.

10 Gebhard (s. o. Fn. 9) Tenor.

11 Urteil vom 13. 12. 2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer); Urteil vom 13. 12. 2005, Rs. C-411/03 (SEVIC), IStR 2006, 32 mit Anm. *Beul*; *Beul*, steueranwaltsmagazin 2006, 87.

c) Grundsätzliche Nichtanwendbarkeit steuerlicher Regelungen im Verhältnis zur Schweiz¹²

Im Schrifttum war bislang umstritten, ob auch im Bereich des Steuerrechts von einem allgemeinen Beschränkungsverbot ausgegangen werden konnte.¹³ Diese Meinung sah das Beschränkungsverbot zwar als allgemein anerkannt an, differenziert aber je nach Grundfreiheit die Reichweite. Es ist zuzugeben, daß ein nicht eingeschränktes Beschränkungsverbot zu ausufernden Ergebnissen führte, allerdings hat der EuGH gerade hierfür die Rechtfertigungsgründe mit Allgemeingültigkeit postuliert. Soweit als Beispiel angeführt wurde, daß kein Beschränkungsverbot, sondern ein Diskriminierungsverbot vorliege, wenn es sich um integrierte nationale Ordnungssysteme¹⁴ handele – wie das System der direkten Steuern¹⁵ – kann dieses Argument nicht als Beleg dienen, was sich aus den bereits zitierten Entscheidungen Marks & Spencer und SEVIC ergibt.¹⁶ Beide Entscheidungen gehen stringent von der Dogmatik der Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot aus, die Entscheidung Marks & Spencer¹⁷ ausdrücklich als erste auf dem Gebiet der direkten Steuern. Daher dürfte nunmehr die Einordnung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote auch für das Steuerrecht klaggestellt sein. Es handelt sich dabei um eine denklösig zwingende Folge der Gebhard-Entscheidung¹⁸ zum Verständnis der Grundfreiheiten allgemein.

Es kann nicht Sinn und Zweck des Art. 16 Abs. 2 des Abkommens sein, lediglich Einzelfallentscheidungen, die bis zur Unterzeichnung des Abkommens getroffen wurden, dem Abkommen zugrunde zu legen. Vielmehr sind die dogmatischen Grundlagen, die bis zum 21. 6. 1999 entschieden wurden, auch dem im gleichen Sinne abstrakt formulierten Freizügigkeitsabkommen zugrunde zu legen. Dies hat zur Folge, daß alle steuerrechtlichen Regelungen, die zu Beschränkungen führen und einen Verstoß gegen den EG-Vertrag darstellen im Verhältnis zur Schweiz unanwendbar sind.¹⁹ Dies gilt unabhängig davon, ob der Verstoß gegen den EG-Vertrag bereits durch den EuGH vor dem 21. 6. 1999 festgestellt wurde oder erst später bzw. zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht festgestellt worden ist. Denn der Verstoß ergibt sich aus der grundsätzlichen Rechtsprechung des EuGH, die Beschränkungen verbietet, soweit sie nicht ausnahmsweise gerechtfertigt sind.²⁰ Soweit Entscheidungen einen Verstoß im Einzelfall feststellen, geschieht dies lediglich auf der Grundlage der bereits gefestigten Rechtsprechung vom Verständnis der Grundfreiheiten als allgemeine Beschränkungsverbote. Wesentlich erscheint dies vor allem im Hinblick auf die Wegzugs- und die Hinzurechnungsbesteuerung.²¹

d) Anerkennung von Berufsqualifikationen

Das vorstehend Ausgeführte gilt auch für die Anerkennung von Berufsqualifikationen.

Die Frage der Berufszulassung eines Berufsangehörigen in einem Mitgliedstaat aufgrund von Diplomen und Befähigungszeugnissen, die in einem anderen Mitgliedstaat erworben worden sind, beschäftigt die Rechtsprechung des EuGH seit nunmehr 30 Jahren. Eine Verletzung des Rechts aus Art. 43 EG (ex-Art. 52) ist nach der EuGH-Rechtsprechung gegeben, wenn den Gemeinschaftsbürgern aufgrund nationaler Vorschriften die Ausübung jeder Art von Erwerbstätigkeit in den Mitgliedstaaten erschwert oder sogar unmöglich gemacht wird. Denn Ziel und Zweck der gesamten Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit ist es, den Gemeinschaftsbürgern die Ausübung jeder Art von Erwerbstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft zu erleichtern.²² In der ersten grundlegenden Entscheidung²³ war ein belgisches Diplom als einem französischen Diplom gleichwertig anerkannt worden, aber die Berufszulassung in Frankreich deshalb verweigert worden, weil ein französisches Diplom nicht vorlag. Dies sah der EuGH als Verstoß gegen Art. 43 EG (ex-Art. 52) an. Danach hätten die zuständigen öffentlichen Stellen – einschließlich der gesetzlich anerkannten Organisationen des Berufsstandes – sicherzustellen, daß diese Rechtsvorschriften und Praktiken in einer den Zielen der Vertragsbestimmung über die Niederlassungsfreiheit entsprechenden Weise angewendet werden.²⁴ Zwar folgert der EuGH²⁵ aus Art. 43 II EG (ex-Art. 52 II),

12 Im vorliegenden Zusammenhang soll nur kurz auf die dogmatischen Grundsätze eingegangen werden. Eine ausführliche Darlegung der steuerlichen Auswirkungen erfolgt durch Bock in Teil 2.

13 Grabitz-Randelzhofer/Forsthoff, Stand Mai 2001, vor Art. 39–55 Rn. 88 ff. m. w. N.

14 Grabitz-Randelzhofer/Forsthoff, Stand Mai 2001, vor Art. 39–55 Rn. 118 ff. m. w. N.

15 Grabitz-Randelzhofer/Forsthoff, Stand Mai 2001, vor Art. 39–55 Rn. 120.

16 Urteil vom 13. 12. 2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer); Urteil vom 13. 12. 2005, Rs. C-411/03 (SEVIC), IStR 2006, 32 mit Anm. Beul.

17 S.o. Fn. 16.

18 S.o. Fn. 9.

19 Entsprechend der Unanwendbarkeit gemeinschaftswidriger Regelungen; vgl. Urteil vom 28. 6. 1978, Rs. 106/77 (Simmenthal II), Slg. 1978, 629.

20 Gerechtfertigt sind auch Regelungen, die den Mißbrauch verhindern sollen; insoweit geht Art. 21 des Abkommens nicht weiter; vgl. hierzu die Ausführungen des EuGH in der Rs. Marks & Spencer (s.o. Fn. 11) Rn. 57: „In diesem Kontext ist noch hinzuzufügen, daß es den Mitgliedstaaten freisteht, nationale Maßnahmen beizubehalten oder zu erlassen, die speziell bezwecken, nur zur Umgehung des nationalen Steuerrechts oder zur Steuerflucht geschaffene Sachverhalte von einem Steuervorteil auszuschließen (vgl. in diesem Sinne Urteile ICI, Randnr. 26, und De Lasteyrie du Saillant, Randnr. 50)“, hierzu ausführlich Bock in Teil 2.

21 Vgl. hierzu Bock in Teil 2.

22 Urteil vom 12. 7. 1984, Rs. 107/83 (Ordre des avocats au barreau de Paris/Klopp), Slg. 1984, S. 2971, 2989.

23 Urteil vom 28. 4. 1977, Rs. 71/76 (Thieffry/Conseil de l'ordre des avocats), Slg. 1977, 765, 766.

24 Thieffry (s.o. Fn. 23) Rn. 15 f., 18.

25 Klopp (s.o. Fn. 22) Rn. 17.

daß es jedem Mitgliedstaat in Ermangelung besonderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften in gewissen Bereichen grundsätzlich freistehe, die Ausübung des Berufs für sein Hoheitsgebiet zu regeln, weshalb das von einigen Mitgliedstaaten aufgestellte Erfordernis der Zulassung zu einem bestimmten Beruf, z. B. zur Rechtsanwaltschaft, grundsätzlich zulässig sei. Durch dieses Erfordernis sollen nämlich die Zuverlässigkeit und die Beachtung der standesrechtlichen Grundsätze sowie die disziplinarische Kontrolle der Tätigkeit gewährleistet werden. Hierin liege ein schutzwürdiger Zweck.²⁶

In einer weiteren Entscheidung aus dem Jahr 1987²⁷ wurde diese Verpflichtung nochmals im Rahmen der Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art. 39 EG (ex-Art. 48) bestätigt. Mit seinem Urteil im Jahr 1991 – *Vlassopoulou*²⁸ – hatte der Gerichtshof in einem Verfahren zu entscheiden, in dem eine in Griechenland zugelassene Anwältin die Zulassung als Rechtsanwältin in Deutschland beantragte. Aufgrund der bereits bestehenden Rechtsprechung präzisiert der Gerichtshof nunmehr, daß der Mitgliedstaat, bei dem die Zulassung zu einem Beruf beantragt worden ist, gleichwertige nachgewiesene und in einem anderen Mitgliedstaat erworbene Kenntnisse berücksichtigen muß. Die vorgeschriebenen notwendigen Diplome oder sonstigen beruflichen Qualifikationen müssen auch dann anerkannt werden, wenn sie in einem anderen Mitgliedstaat erworben wurden. Dabei haben die zuständigen Behörden zu prüfen, inwieweit die nach nationalem Recht vorgeschriebenen Kenntnisse und Fähigkeiten mit den im anderen Mitgliedstaat erworbenen übereinstimmen. Allerdings ist dabei nicht erforderlich, daß es sich bei den im anderen Mitgliedstaat erworbenen um identische Kenntnisse, wie sie im Aufnahmestaat vorgeschrieben sind, handelt. Vielmehr reicht der Nachweis entsprechender Kenntnisse aus. Im Rahmen der Prüfung können die Behörden des Aufnahmestaates objektiven Unterschieden Rechnung tragen, die sich bei dem Vergleich ergeben.²⁹ Die Prüfung und Beurteilung der Gleichwertigkeit ist daher Verpflichtung der jeweiligen nationalen Behörden. Dies beinhaltet auch, daß zu begründen ist, warum eine Gleichwertigkeit im Einzelfall nicht vorliegen soll.

Des Weiteren führt der Gerichtshof aus, daß im Aufnahmemitgliedstaat im Rahmen eines Studiengangs oder durch praktische Erfahrung erworbene Kenntnisse bei der Prüfung der Vergleichbarkeit mit zu berücksichtigen sind.³⁰ Die Behörde muß die Gründe nennen, auf denen die Entscheidung beruht, außerdem ist im Rahmen einer gerichtlichen Überprüfung die Begründung der Entscheidung ebenfalls notwendig.³¹

In späteren Entscheidungen³² wird die Rechtsprechung lediglich bestätigt.³³ Die grundlegenden Entscheidungen des EuGH stammen aus der Zeit vor Unterzeichnung der

Abkommen und sind damit anwendbares Recht. Außerdem verweist Anhang III ausdrücklich auf die Hochschuldiplomrichtlinie.³⁴

Art. 9 des Freizügigkeitsabkommens mit Verweis auf den Anhang III regelt lediglich die erforderlichen Maßnahmen, um die Anerkennung von Diplomen, Zeugnissen und sonstigen Befähigungsnachweisen zu erleichtern. Die materielle Begründung ergibt sich allerdings aus den Regelungen zur Arbeitnehmerfreizügigkeit und Niederlassungsfreiheit gemäß der Rechtsprechung des EuGH, die in Art. 1, 4 und 7 lit. a des Freizügigkeitsabkommens enthalten sind.

4. Vorlage an den EuGH

Zu fragen ist, ob im Rahmen der Anwendbarkeit des Freizügigkeitsabkommens eine Vorlage an den EuGH gem. Art. 234 EG möglich oder unter den Voraussetzungen des Abs. 3 zwingend ist.

Nach Art. 11 Abs. 3 des Abkommens ist der Zugang zu den nationalen Gerichten zu gewährleisten. Eine Vorlageverpflichtung an den EuGH sieht das Abkommen selbst nicht vor. Damit ist von Seiten eines schweizerischen Gerichts eine Vorlagepflicht nicht gegeben. Ein anderes Ergebnis resultiert jedoch bei Gerichten der EG-Mitgliedstaaten.

Weigell³⁵ weist zutreffend darauf hin, daß völkerrechtliche Verträge der Gemeinschaft mit Drittstaaten nach Art. 234 Abs. 1 lit. b als Handlungen der Organe der Gemeinschaft ausdrücklich unter den Primat der Vorabentscheidung des Gerichtshofs gestellt sind.³⁶ Allerdings kann sich für letztinstanzliche Gerichte bereits aus Art. 234 Abs. 1 lit. a i. V. m. Abs. 3 EG die Vorlageverpflichtung ergeben, wenn es sich um Grundsätze des Gemeinschaftsrechtes handelt,

26 Urteil vom 19. 1. 1988 Rs. 292/86, (*Gullung/Conseil de l'ordre des avocats du barreau de Colmar et de Saverne*), Slg. 1986, S. 111, 140.

27 Urteil vom 15. 10. 1987, Rs. 222/86 (*Unectef/Heylens*), Slg. 1987, 4097.

28 Urteil vom 7. 5. 1991, Rs. 340/89 (*Vlassopoulou*) Slg. 1991, I-2357.

29 *Vlassopoulou* (s. o. Fn. 28) Rn. 18, 19.

30 *Vlassopoulou* (s. o. Fn. 28) Rn. 20.

31 *Vlassopoulou* (s. o. Fn. 28) Rn. 22.

32 Urteil vom 13. 11. 2003 – Rs. C-313/01 (*Morgenbesser*), Slg. 2003, I-13467; Urteil vom 7. Oktober 2004, Rs. C-255/01 (*Markopoulos*), Slg. 2004, I-9077.

33 Zum gesamten Hintergrund vgl. demnächst ausführlich *Beul*, DStR 2006 m. w. N.

34 Richtlinie des Rates vom 21. 12. 1988, RL 98/48/EWG.

35 IStR 2006, 190, 194.

36 Urteil vom 30. 4. 1974, Rs. 181/73 (*Haegemann*), Slg. 1974, 499; Urteil vom 5. 2. 1976, Rs. 87/75 (*Bresciani*), Slg. 1976, 129; Urteil vom 20. 9. 1990, Rs. C-192/89 (*Sevince*), Slg. 1990 I-3497; Urteil vom 15. 6. 1999, Rs. C-321/97 (*Andersson*), Slg. 1999 I-3551.

die auszulegen sind. Diese Voraussetzungen liegen vor, wenn die Reichweite der Rechtsprechung des EuGH zu prüfen sein sollte, insbesondere bei der Auslegung des Art. 16 Abs. 2 des Freizügigkeitsabkommens. Denn in diesem Zusammenhang hat der EuGH insbesondere auch darüber zu entscheiden, ob es sich um eine Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens (21. Juni 1999) handelt bzw. welche Grundsätze nach der seinerzeitigen Rechtsprechung bereits galten.³⁷ Die letztinstanzlichen Gerichte sind dann nach Art. 234 Abs. 3 EG zur Vorlage verpflichtet.³⁸

5. Anwendbarkeit auf Gesellschaften

Grundsätzlich scheint das Abkommen nach seinem strengen Wortlaut nur für natürliche Personen anwendbar zu sein. Lediglich in Art. 5 werden die Gesellschaften als Dienstleistungserbringer ausdrücklich in den Schutzbereich einbezogen. Das Abkommen selbst spricht allerdings in der Präambel nur von der Freizügigkeit der Personen, ohne dies auf natürliche Personen zu beschränken. Demgegenüber behandeln Art. 1, Art. 2, Art. 3 nur die Rechte der Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats. Eine generelle Norm, wie Art. 48 EG, fehlt. Hier wird sich in Zukunft die Frage stellen, inwieweit Gesellschaften unter den Schutz fallen. Bei Personengesellschaften, die einen Zusammenschluß aus Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates bilden, wird eine Anwendbarkeit der Regelungen des Freizügigkeitsabkommens zu erwägen sein. Bei juristischen Personen wird es schwieriger, da diese zwar in einem Staat angesiedelt sind, jedoch nicht Staatsangehörige sind. Ob insoweit eine entsprechende Anwendung möglich ist, bedarf noch eingehender Diskussion. Eine integrationsfreundliche Auslegung wird jedoch, insbesondere vor dem Hintergrund des Art. 16 Abs. 1 zu dem Ergebnis

kommen, daß alle Gesellschaften – auch juristische Personen – in den Schutzbereich einzubeziehen sind, da es den Staatsangehörigen überlassen bleiben muß, wie sie ihre Aktivitäten, d. h. Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr, organisieren, ob als Einzelunternehmen oder gesellschaftsrechtliche Zusammenschlüsse.

6. Zusammenfassung

Das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz gewährleistet – spätestens nach Ablauf der Übergangszeit zum 31. 5. 2007 – den Schutz der Grundfreiheiten, wie sie im EGV geregelt sind. Insbesondere sind steuerliche Vorschriften, die gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen,³⁹ auch im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten zur Schweiz nicht mehr anwendbar. Niederlassungsfreiheit und Arbeitnehmerfreizügigkeit gelten auch im Verhältnis zur Schweiz, mit der Folge, daß Berufszugangsvoraussetzungen gegenseitig anzuerkennen sind. Die rechtliche Durchsetzbarkeit in der Schweiz ist durch die dortigen nationalen Gerichte sicherzustellen; in der Gemeinschaft gilt die Entscheidungsprärogative des EuGH, wonach eine entscheidungserhebliche Rechtsfrage durch ein letztinstanzliches Gericht im Zweifel gemäß Art. 234 EG vorzulegen ist. Die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit auf Gesellschaften erscheint fraglich, dürfte jedoch zu bejahen sein.

37 S. o. 3 a.

38 Zur Frage der Vorlageverpflichtung vgl. Urteil v. 6. 10. 1982, Rs. 283/81 (CILFIT), Slg. 1982, 3415 ff., 3436; von einer Vorlage kann nach der CILFIT-Entscheidung des EuGH ein letztinstanzlich entscheidendes Gericht nur dann absehen, wenn objektiv sicher ist, daß der EuGH und alle Gerichte der übrigen Mitgliedstaaten gleicher Auffassung sind.

39 Vgl. hierzu *Bock* in Teil 2.