



I.

Mario Frick*, Schaan, Georges Baur**, Brüssel

Trusts, Stiftungen und ihre steuerliche Akzeptanz im europäischen Umfeld – der «Schneehuhn»-Fall

(Fred. Olsen u.a. und Petter Olsen u.a. ∕ Norwegen, vertreten durch das Zentralsteueramt für grosse Unternehmen und die Steuerdirektion, Urteil vom 09. Juli 2014, Verb. Rsn. E-3/13 und E-20/13)

Der liechtensteinische Finanzdienstleistungssektor basiert auf der Kombination eines liberalen Steuersystems mit einer breit gefächerten Typologie von juristischen Personen und Vermögensträgern. So kennt das liechtensteinische Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR) nicht nur das kontinentaleuropäische System der Stiftungen, sondern auch jenes der angelsächsischen Trusts¹. In grenzüberschreitenden Rechtsfällen hatten sich Gerichte immer wieder mit der Frage der Anerkennung² der Formen liechtensteinischer Rechtsträger sowie der steuerlichen Konsequenzen zu befassen. Im Rahmen der liechtensteinischen EWR-Mitgliedschaft sind solche Fragen natürlich auch unter dem Aspekt der Marktfreiheiten und der damit einhergehenden Diskriminierungsverbote zu betrachten. In einem sehr speziell gelagerten Fall hatte sich nun der EFTA-Gerichtshof mit der Frage auseinandersetzen, ob ein Trust, der bekanntlich keine juristische Person ist, von den Freiheiten des EWR profitieren kann und ob er betreffend seiner Besteuerung schlechter behandelt werden darf als vergleichbare Institute des – in casu – norwegischen Rechts. Der folgende Beitrag geht genauer auf das Urteil des EFTA-Gerichtshofs ein und setzt sich mit den entscheidenden Argumenten der Verfahrensbeteiligten nochmals auseinander. Dabei steht die Frage der Anerkennung des Trusts im Rahmen des EWR-Rechts im Vordergrund.

(1) Sachverhalt und Verfahren

Mit Urteil vom 9. Juli 2014 behandelte der EFTA-Gerichtshof die Vorlagen des Beschwerdeausschusses für Steuersachen des Zentralsteueramts für grosse Unternehmen und des Bezirksgerichts Oslo, welche sich im Grundsatz mit dem gleichen Sachverhalt auseinandersetzten.

Der EFTA-Gerichtshof musste dabei zur Frage Stellung nehmen, ob ein liechtensteinischer Trust, der durchaus vergleichbar ist mit seinem angelsächsischen Vorbild, direkt oder indirekt von der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit des EWR-Rechts profitieren kann. Des Weiteren

musste der Gerichtshof prüfen, ob besondere Regelungen des norwegischen Rechts gegen Steuermissbrauch («CFC-rules» – «Controlled Foreign Companies») im Zusammenhang mit diesem Trust anwendbar sind. Ebenfalls prüfte er, ob die Anwendung dieser Bestimmungen gegen EWR-Recht und insbesondere das Diskriminierungsverbot verstösst.

Im Fall Olsen gegen die norwegischen Steuerbehörden geht es um einen in Liechtenstein errichteten und dort verwalteten Trust, der den als Zungenbrecher tauglichen Namen Ptarmigan Trust («Schneehuhn»-Trust) trägt. Dieser Trust wurde 1980 errichtet, um verschiedene Beteiligungen der Olsen-Familie zusammenzufassen und zu strukturieren. Unter diesen Beteiligungen gab es – was aus dem Sachverhalt des Urteils nicht hervorgeht – solche, die damals wirtschaftlich sehr schlecht standen. Auch aus diesem Grund wollte man diese Vermögenswerte der Familie Olsen aus dem allgemeinen Vermögen der Familie *separieren* und ausgesondert in einem Trust verwalten.

Der Trust wurde als *unwiderruflicher und diskretionärer*³ Trust errichtet. Begünstigte sollten die beiden Familienstämme der Olsen-Familie sein. Die jeweiligen Vermögenswerte wurden auch innerhalb des Trusts buchhalterisch entsprechend separat dargestellt. Es war im Rahmen des Verfahrens unbestritten, dass der Trust tatsächlich in dieser Art und Weise, nämlich diskretionär und unwiderruflich, geführt wurde⁴. Die meisten der potenziell und diskretionär begünstigten Personen lebten und leben in Norwegen. Daher gab es im Verlauf der Jahre immer wieder Vorstösse seitens der norwegischen Steuerverwaltung, diesen Trust bzw. dessen Vermögenswerte gleichsam im Durchgriff den Begünstigten zuzurechnen und somit bei diesen sowohl als Vermögen wie auch die Erträge aus diesem Vermögen bei ihnen zu besteuern – und dies, obwohl keine Ausschüttungen vorgenommen wurden, und ohne dass ein Anspruch dieser potenziell begünstigten Personen auf eine Ausschüttung bestanden hätte!





Norwegen erliess in der Folge – unabhängig von diesem Fall, offenbar in Nachahmung anderer Staaten – eine sogenannte **CFC-Gesetzgebung**⁵. Eine CFC-Gesetzgebung soll verhindern, dass durch entsprechende vom Ausland aus kontrollierte Strukturen in anderen Staaten zu Unrecht Steuern vermindert oder ganz vermieden werden können. Aus dem europäischen Recht bzw. der Rechtsprechung des EuGH⁶ haben sich für eine derartige CFC-Besteuerung verschiedene Vorgaben entwickelt. Dies hängt, wie später noch darzustellen sein wird, damit zusammen, dass eine solche Besteuerung immer auch dazu geeignet ist, die Niederlassungsfreiheit und/oder die Kapitalverkehrsfreiheit einzuschränken.

Aufgrund zweier paralleler Verfahren in Norwegen stellten in der Folge zuerst ein Beschwerdeausschuss für Steuersachen und später das Bezirksgericht Oslo den Antrag, verschiedene Fragen durch den EFTA-Gerichtshof klären zu lassen. Der erste Fragenkomplex zielte darauf ab, ob und wie weit ein Trust überhaupt vom Schutzbereich der vier Grundfreiheiten des EWR erfasst wird. Die darauf folgenden Fragen sollten klar machen, ob im konkreten Fall die Anwendung der CFC-Regeln angemessen ist.

In casu haben die norwegischen Steuerbehörden die Begünstigten in **dreierlei Hinsicht** als steuerpflichtig behandelt. Zum einen haben sie beschlossen, dass etwaige Gewinne und Erträge des Trusts den Begünstigten anteilmässig zu belasten sind. Sie mussten nämlich gleichsam die Gewinnsteuern für einen Trust, der seinen Sitz im Ausland hat, in Norwegen bezahlen. Zudem hätten sie dann später, wenn die Gewinne/Dividenden tatsächlich ausgeschüttet worden wären, auf diese noch einmal Steuern zahlen müssen. Dies stellte unbestrittenermassen eine höhere Belastung dar als in analogen Fällen mit norwegischen Unternehmungen. Zum Zweiten sollten die Begünstigten auch noch mit einer Vermögenssteuer belastet werden. Norwegen kennt Familienstiftungen, die als eigene Steuersubjekte behandelt werden und eine Vermögenssteuer von 0,3 % bezahlen. Durch die direkte Anrechnung des Trustvermögens auf die potenziell Begünstigten gelangte die norwegische Steuerbehörde aber zu einer Belastung von 1,1 %! Dies hing damit zusammen, dass der Trust nicht analog einer Stiftung behandelt wurde, sondern wie eine Kommanditgesellschaft oder eine GmbH. Zum Dritten schliesslich sollten diese Steuern den potenziell Begünstigten unabhängig davon belastet werden, ob die potenziell Begünstigten jemals eine Ausschüttung erhalten sollten. Nachdem es keinen Anspruch auf Ausschüttung

gab und gibt, hätte dies bedeutet, dass diese Personen Steuern für etwas entrichten, das sie unter Umständen niemals erhalten.

Der EFTA-Gerichtshof hatte daher die Frage zu behandeln, ob dieses Vorgehen mit dem EWR-Recht vereinbar war.

(2) **Gelten die Freiheiten des EWR-Abkommens auch für einen Trust?**

Wie einleitend schon ausgeführt, gibt es bereits europäische Rechtsprechung zur Frage, ob ausländische juristische Personen, und somit auch liechtensteinische Stiftungen, grundsätzlich anzuerkennen sind oder nicht. **Stiftungen**, welche regelmässig aus Gründen der *asset protection* Beteiligungen an Unternehmungen halten und diese strategisch leiten und betreuen, sind in ihren tatsächlichen und wirtschaftlichen Auswirkungen mit einem Trust⁷ zu vergleichen.

Daher soll zuerst auf die Anerkennung von Stiftungen im europäischen Recht eingegangen werden. Die Erkenntnisse betreffend die Behandlung von Stiftungen im europäischen Recht können nämlich teilweise direkt auch auf den Trust übertragen werden. Dies zeigt sich in der Folge, wenn die Erkenntnisse des EFTA-Gerichtshofes dargestellt werden.

(a) *Anerkennung von Stiftungen*

Spätestens seit der Entscheidung betreffend die Stiftung *Schlössle Weissenberg*⁸ war klar, dass auch liechtensteinische Stiftungen im Grundsatz in den Genuss der Freiheiten des EWR kommen können. Aufgrund der konsequenten Rechtsprechung des EuGH in den Fällen *Überseering*⁹, *Centros*¹⁰ und vor allem in der Rechtssache *Inspire Art*¹¹ war es nicht zulässig, ausländische, aber aus dem EWR-Raum stammende Gesellschaften bloss deswegen in einem anderen EWR-Staat nicht anzuerkennen, weil in diesem andere Kapitalerfordernisse, andere organisatorische Erfordernisse oder andere Beaufsichtigungserfordernisse gelten als in dem Staat, in dem die Gesellschaft tätig sein will. Einschränkende Massnahmen gegen die jeweilige Gesellschaft durch den Tätigkeitsstaat sind lediglich zur **Gewährleistung von Sozialversicherungs- und Steuerinteressen** erlaubt. Selbst dies muss jedoch in einem zurückhaltenden und angemessenen Rahmen erfolgen. In der Entscheidung *Überseering* fasste dies der EuGH wie folgt zusammen: «Es lässt sich nicht ausschliessen, dass zwingende Gründe des Gemeinwohls, wie der Schutz der Interessen der Gläubiger, der Minderheitsgesellschaft, der Arbeitnehmer oder auch des Fiskus, unter bestimmten Umständen und





unter Beachtung bestimmter Voraussetzungen Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen können. Solche Ziele können es jedoch nicht rechtfertigen, dass einer Gesellschaft, die in einem anderen Mitgliedstaat ordnungsgemäss gegründet worden ist und dort ihren satzungsmässigen Sitz hat, die Rechtsfähigkeit und damit Parteifähigkeit abgesprochen wird.»¹²

Damit ist gesagt, dass ausländische Stiftungen innerhalb der EU bzw. des EWR *nur in Ausnahmefällen* nicht anerkannt werden dürfen. Mit anderen Worten sind diese Stiftungen Träger der Grundfreiheiten. Bei der Frage, welche Freiheit konkret auf sie anwendbar ist, müssen jeweils die unterschiedlichen Anforderungen, welche je nach Anwendung der Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit berücksichtigt werden. Bezüglich der Kapitalverkehrsfreiheit kann die Frage der Anwendbarkeit sehr viel einfacher beantwortet werden als bei der Niederlassungsfreiheit. Die Kapitalverkehrsfreiheit umfasst die Übertragung und den Transfer von Kapital. Es bedarf keiner weiteren Anforderungen, damit sich eine Gesellschaft auf diese Freiheit berufen kann. Hingegen kommt für die Niederlassungsfreiheit ein Erfordernis dazu. Gemäss Art. 31 EWRA wird die Niederlassungsfreiheit nämlich nur dann geschützt, wenn sie mit einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit einhergeht¹³.

Ein erstes Indiz hinsichtlich der Frage, was als wirtschaftliche Tätigkeit zu sehen ist, kann man aus der Erklärung der EFTA-Überwachungsbehörde (ESA) zu den liechtensteinischen Privatvermögensstrukturen entnehmen¹⁴. Diese Erklärung von ESA erfolgte im Zusammenhang mit dem liechtensteinischen Steuergesetz, das im Jahre 2011 umfassend revidiert und neu erlassen worden war. Konkret ging es um die Frage, unter welchen Bedingungen sogenannte Privatvermögensstrukturen (PVS) mit einer blossen Pauschalsteuer belegt werden können, ohne dass dies als unerlaubte Beihilfe im Sinne von Art. 61 ff. EWRA gesehen würde. ESA stellte klar, dass das blosses Halten von sogenannten «Bankable Assets», also von typischerweise in Vermögensverwaltungskonti gehaltenen Werten, noch nicht als unerlaubte Bevorteilung dieser PVS zu sehen ist. Wenn aber beispielsweise Immobilien gehalten werden, die vermietet werden, oder wenn Beteiligungen gehalten werden, bei denen man über die blosses Zuwahl von Verwaltungsräten hinaus Einfluss nimmt, ist eine Pauschalbesteuerung nicht mehr zulässig, weil in einem solchen Fall die Gesellschaft *aktiv am Marktgeschehen* teilnimmt. Es ist aber auch zu erwähnen, dass der Begriff der

wirtschaftlichen Aktivität im Zusammenhang mit der Problematik der staatlichen Beihilfe eher strenger zu bewerten ist als im Zusammenhang mit der Niederlassungsfreiheit. Dennoch bekommt man eine Vorstellung davon, was sich europäische Behörden unter wirtschaftlicher Aktivität vorstellen.

Ob eine Stiftung oder eine andere Gesellschaft sich auch auf die Niederlassungsfreiheit berufen kann, hängt somit damit zusammen, ob sie einen «*Erwerbszweck*» verfolgt. Gemäss Heiss ist gerade bei privatnützigen Stiftungen regelmässig ein Erwerbszweck im Sinne des EWR-Rechts gegeben: «Für die liechtensteinische Stiftung folgt, dass ein Erwerbszweck regelmässig bei den Familienstiftungen, bei gemischten und bei gewöhnlichen Stiftungen vorliegt, weil sie eben nicht gemeinnützig operieren, sondern der gesamte Stiftungszweck der wirtschaftlichen Unterstützung von individuell Begünstigten dient. Das gilt gemäss autonomer Interpretation des Art. 34 Abs. 2 EWR-Abkommen gerade auch dann, wenn man etwa die Begünstigung der Familienangehörigen durch Finanzierung von Erziehung und Ausbildung als «nichtwirtschaftlichen» Zweck im Sinne von [alt-] Art. 552 Abs. 1 S. 3 PGR¹⁵ versteht. [...] Auch gewöhnliche Stiftungen, die nicht gemeinnützig, sondern zur Begünstigung von Individuen errichtet sind, verfolgen damit einen Erwerbszweck im Sinne von Art. 34 Abs. 2 EWR-Abkommen.»¹⁶ Man wird u.E. aber hier eine gewisse Wettbewerbsrelevanz sehen müssen. In seiner Rechtsprechung hat der EuGH durchaus eine gewisse Intensität der Marktteilnahme («Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr») verlangt, damit ein Erwerbszweck vorliegt¹⁷.

(b) Was ist ein Trust?

Ein Trust stellt eine besondere Vereinbarung bzw. Struktur dar, bei der typischerweise drei Personen involviert sind. Zum einen ist es der sogenannte *Settlor*, der einen *Trustee* damit beauftragt, bestimmte Vermögenswerte gemäss einer Trusturkunde (*trust deed*) zu verwalten. Der *Trustee* hält die entsprechenden Vermögenswerte für diesen Trust. Wenn er etwas für den Trust unternimmt, so wird er regelmässig unterschreiben als «Trustee xy für den ABC Trust». Der Trust ist somit – aus kontinentaleuropäischer Sicht betrachtet – eine besondere Vertragsbeziehung, die in ihrer Funktion und Ausgestaltung einer juristischen Person sehr nahe kommt, aber eben keine juristische Person ist. In Liechtenstein kommt die Besonderheit dazu, dass Trusts entweder eingetragen werden müssen oder aber zumindest im Handelsregister zu hinterlegen sind, wenn sie für eine längere Dauer als ein Jahr errichtet werden.





In verschiedenen, angelsächsisch geprägten Staaten hat der Trust eine *lange Tradition*. In den letzten Jahrzehnten hat er nicht nur in Liechtenstein – seit 1926 – sondern auch in anderen Staaten Akzeptanz gefunden. Das Haager Trustübereinkommen (HTÜ), dem Liechtenstein 2006 beigetreten ist, regelt für eine ansehnliche Gruppe von Staaten die gegenseitige Anerkennung von Truststrukturen.¹⁸ Auf europäischer Ebene fehlt es jedoch an einer weitergehenden Harmonisierung, d. h. es gibt keinen *Numerus clausus* von Truststrukturen, geschweige denn einen gemeinsamen Katalog von besonders anerkennungswürdigen Strukturen. Einer der raren Hinweise *de lege lata*, wonach der Trust im Rahmen des europäischen Rechts zu berücksichtigen ist, findet sich in Art. 5 Nr. 6 EuGVVO. Diese Bestimmung lautet: «Eine Person, die ihren Wohnsitz im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats hat, kann in einem anderen Mitgliedstaat verklagt werden: (...) wenn sie in ihrer Eigenschaft als Begründer, trustee oder Begünstigter eines Trust in Anspruch genommen wird, der aufgrund eines Gesetzes oder durch schriftlich vorgenommenes oder schriftlich bestätigtes Rechtsgeschäft errichtet worden ist, vor den Gerichten des Mitgliedstaats, in dessen Hoheitsgebiet der Trust seinen Sitz hat». Somit geht das europäische Recht von der Existenz solcher Gebilde aus und bezieht sie in die rechtlichen Überlegungen ein. Für das Verhältnis zwischen den EFTA-Staaten und EU-Mitgliedstaaten ist diese Regelung wortgleich in Art. 5 Nr. 6 LugÜ enthalten. Liechtenstein ist dem LugÜ bis heute nicht beigetreten.

(c) Der Trust fällt unter das EWR-Recht

Der EFTA-Gerichtshof hatte im vorliegenden Fall somit zu Beginn zu beurteilen, ob der Trust selber und/oder seine Begünstigten in Zusammenhang mit der CFC-Besteuerung überhaupt in den Schutzbereich des Art. 31 des EWR-Abkommens fallen.

Überraschenderweise taten sich im Verfahren nicht nur die Vertreter Norwegens und Frankreichs, welche dem Verfahren beigetreten waren, recht schwer, einem Trust *per se* den Schutz der EWR-Grundrechte zu gewähren. Auch die Vertreter des Vereinigten Königreichs meinten, dass allenfalls *Trustees* sich auf die Niederlassungsfreiheit berufen könnten; der Trust selber könne aber nicht als vom Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit angesehen werden. ESA und die Europäische Kommission stützten sich ebenfalls vor allem auf die Beziehung zwischen den Beteiligten in einem Trust – *Settlor*, *Trustee* und Begünstigte – um die Anwendbarkeit der EWR-Grundrechte zu bestätigen.¹⁹

Der EFTA-Gerichtshof antwortete sehr *pragmatisch*. Er erinnerte zuerst daran, dass die Niederlassungsfreiheit in Art. 31 und 34 des EWR-Abkommens sowohl natürlichen wie auch juristischen Personen gewährt wird. Dabei sei lediglich wichtig, dass allfällige Strukturen in Übereinstimmung mit dem nationalen Recht gegründet wurden. Der Begriff «Unternehmung» sei daher sehr weit auszulegen.²⁰

Soweit kann zusammenfassend gesagt werden, dass Trusts in den persönlichen Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit fallen, d.h. dass sich die Betroffenen, *in casu* Mitglieder der Olsen-Familie, auf die diesbezüglichen Bestimmungen berufen können.

(d) Anforderung an wirtschaftliche Tätigkeit – Grundlagen

Allen Verfahrensbeteiligten waren sich einig, dass die Rechtsprechung des EuGH zu *Cadbury Schweppes*²¹ aus dem Jahre 2006 als *Referenzpunkt* heranzuziehen ist, um die Frage der wirtschaftlichen Tätigkeit, aber auch jene nach den zulässigen Einschränkungen der Freiheiten durch nationale Rechtsprechung zu beurteilen. Bei einer nachhaltigen und tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit kommt es darauf an, dass jemand Dienstleistungen gegen Entgelt und für eine unbestimmte Zeitperiode durch eine feste Niederlassung anbietet.

Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit ist dabei nach autonomem EWR-Recht und nicht etwa nach innerstaatlichen Regeln auszulegen. Es reicht somit nicht, sich einfach auf die nationale Gesetzgebung abzustützen. In Liechtenstein konnte man bis vor wenigen Jahren von einer wirtschaftlichen Tätigkeit nur dann sprechen, wenn eine Unternehmung in Liechtenstein mehr als bloße Verwaltungstätigkeiten vornahm. *Verwaltungstätigkeiten* gehören aber nach europäischem Recht ohne Zweifel zur wirtschaftlichen Tätigkeit. Im Zusammenhang mit der Niederlassungsfreiheit setzt der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit somit früher an.

(e) EFTA-Gerichtshof: Der Trust und eine «echte wirtschaftliche Tätigkeit»

Wie bereits weiter oben angesprochen, haben die am Verfahren beteiligten Staaten verschiedene Ansatzpunkte zur Einordnung von Trusts gewählt und ausgeführt. So hatte das Vereinigte Königreich die Funktionalität des Trusts ausführlich erläutert und ist in der Folge zum Schluss gekommen, dass *Trustees* sich nur auf die Niederlassungsfreiheit berufen dürften, sofern es um wirtschaftliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit der





Verwaltung des Trustvermögens geht. Der Trust selbst aber könne nicht als Zweigniederlassung der Trustees gesehen werden.²²

Des Weiteren unterstützten die Vertreter des Vereinigten Königreichs Norwegen in seinem Standpunkt, dass Einheiten/Rechtsgebilde, die weder Bestandteil eines Unternehmens seien noch selbst Rechtspersönlichkeit hätten, nicht von der Niederlassungsfreiheit profitieren könnten.²³ Anders sah es die französische Seite, welche die Anwendbarkeit der Grundfreiheit nicht vom Vorhandensein der Rechtspersönlichkeit abhängig sah, sondern von einem *weit zu verstehenden Schutzbereich* ausging. Sie nahm damit das ursprüngliche Argument der Kläger auf.²⁴

Die EU-Kommission wie ESA und Liechtenstein vertraten die Auffassung, dass sowohl das Errichten wie auch die Verwaltung eines Trusts selbstverständlich durch die Grundfreiheiten des EWR geschützt sein müssen. Soweit es um die Niederlassungsfreiheit gehe, müssten jedoch die Voraussetzungen der wirtschaftlichen Tätigkeit gegeben sein. Zwar bekräftigten sie, dass es sich bei Trusts nicht um juristische Personen handle, verwiesen jedoch auf den Vertragstext. In Art. 31 Abs. 1 UAbs. 2 EWRA heisse es nämlich nur, dass es sich um *Unternehmungen* handeln müsse, dass dies aber keine Beschränkung auf «Gesellschaften» i. S. v. Art. 34 Abs. 2 EWR-Abkommen sei.²⁵

Im liechtensteinischen Landesrecht sind Trusts gemäss Art. 889 PGR als eigenständige Vermögenseinheit kodifiziert. Auch der Blick über das PGR hinaus zeigt, dass verschiedenste Fonds als sogenannte Kollektivtreuhänderschaften gemäss Fondsrecht organisiert sind.²⁶ Trusts sind daher insbesondere in Liechtenstein direkt als eigenständige Vermögenseinheiten eine wirtschaftliche Realität, die zudem im Rahmen der Überprüfung der korrekten Übernahme von EWR-Recht durch ESA zur Kenntnis genommen und gutgeheissen wurde. Somit müssen die Beteiligten an einem Trust wie der *Settlor*, der *Trustee* und die *Beneficiaries* (Begünstigten), entsprechend ihrer Funktion, im Zusammenhang mit dem Trust in ihrer Tätigkeit geschützt sein.

Der EFTA-Gerichtshof nahm die Argumente der Parteien auf und beantwortete sie wie folgt:

Der Begriff der Niederlassung sei im Kontext des EWRA weit zu verstehen. Die Idee dahinter sei – so das Gericht mit Verweis auf weitere Rechtsprechung – den Angehörigen der Mitgliedstaaten eine *beständige und kontinuierliche Teilnahme* im Wirtschaftsraum anderer EWR-Staaten zu ermöglichen. Auf diese Art und Weise solle

eine wirtschaftliche wie auch soziale Durchmischung innerhalb des EWR ermöglicht werden.²⁷

Des Weiteren wurde das Kriterium der «*genuine business activity*» geprüft. Dabei sei keine abstrakte Umschreibung möglich, sondern eine Einzelfallbetrachtung erforderlich. *In casu* wurden die Management-Tätigkeiten des Trusts in einer Unternehmung wie das Führen eines Ressourcenpools und dessen Zuverfügungstellung als tatsächliche und ureigene ökonomische Tätigkeit betrachtet.²⁸ Es reiche zudem aus, so der Gerichtshof in RZ 99, wenn die ökonomischen Tätigkeiten (economic activities) im EWR Wirksamkeit entfalten: «*It suffices that they take effect in the EEA.*»

Der Ptarmigan Trust erfülle sämtliche Anforderungen, um in den *Schutzbereich* von Art. 31 des EWRA zu fallen, sofern er mittels einer festen Niederlassung auf unbestimmte Dauer eine echte und tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit im EWR ausübe.²⁹ Der Gerichtshof trug in der Folge den nationalen Gerichten auf, selber abzuklären, ob tatsächlich eine derartige wirtschaftliche Tätigkeit vorliege. Sie müssten sich dabei auf die tatsächlichen Begebenheiten abstützen. Insbesondere wurde festgehalten, dass es dabei nicht darauf ankommen könne, ob es zwischen den entsprechenden Staaten – hier Liechtenstein und Norwegen – ein Informationsabkommen gebe; den Verfahrens beteiligten müsste die Möglichkeit gegeben werden, die entsprechenden Beweise so oder so vorlegen zu können. Damit stellt sich der EFTA-Gerichtshof implizit gegen die Ansicht des EuGH in der Rs. *Rimbaud*³⁰, wonach eben eine institutionelle Beziehung zwischen den Steuerbehörden bestehen müsse, obwohl *in casu* der zuständigen Steuerbehörde die gewünschten Informationen verfügbar waren. Ebenso verwirft er damit u. E. Ansätze zu einer «*Polydor-Rechtsprechung*»³¹, die nach vorherrschender Ansicht im EWR keinen Platz hat.³²

Obwohl er die Beurteilung dessen, ob die Voraussetzungen im vorliegenden Fall vorliegen, dem nationalen Richter überlässt, setzt der EFTA-Gerichtshof dann doch deutlich enge Grenzen, indem er festhält, dass insbesondere dann, wenn sich herausstelle, dass sich ein Trust in das Management verschiedener von ihm gehaltener Gruppen aktiv einbringe und Dienstleistungen zur Verfügung stelle, dies als *reelle und ureigene ökonomische Aktivität* angesehen werden müsse. Eine solche Tätigkeit begründe eine Niederlassung. Dabei müsse diese ökonomische Aktivität nicht einmal primär im Sitzstaat Niederschlag finden; es reiche, wenn sie Auswirkungen auf den





EWR habe.³³ Genau diese Voraussetzungen lagen aber im Fall des Ptarmigan Trust unbestrittenermassen vor.

(e) Kapitalverkehrsfreiheit?

Aufgrund der Anfragen durch die vorlegenden Gerichte setzte sich der EFTA-Gerichtshof auch mit der Frage auseinander, ob allenfalls auch die Kapitalverkehrsfreiheit gemäss Art. 40 EWRA hier Anwendung findet. Der EFTA-Gerichtshof verwies zuerst auf die hinreichend bekannte Vorgehensweise, dass zuerst darauf Bedacht genommen werden müsse, ob die Niederlassungsfreiheit betroffen sei, bevor auf die Kapitalverkehrsfreiheit eingegangen werden könne. Er betont dann, – Bezug nehmend auf die eigene Rechtsprechung und jene des EuGH – dass die Kapitalverkehrsfreiheit nur dann zur Anwendung gelange, wenn entsprechendes Eigentum an Unternehmungen «ausschliesslich mit der Absicht, ein Finanzinvestment» zu machen, gekauft worden sei. In einer solchen Situation liegt keine Absicht vor, Einfluss auf das Management oder Kontrolle auf das Unternehmen auszuüben.³⁴

Im vorliegenden Fall verwies der EFTA-Gerichtshof darauf, dass es **Sache der nationalen Gerichte** sei, zu entscheiden, ob die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig sei.³⁵ Auch hier kann auf das oben unter 2.e) Ausgeführte verwiesen werden. Der EFTA-Gerichtshof hat vorliegend keinen Zweifel aufkommen lassen, dass die Niederlassungsfreiheit Anwendung findet.

(3) CFC-Besteuerung und Verhältnismässigkeit

Der EFTA-Gerichtshof hat klargestellt, dass ein Trust sich sehr wohl unter den oben dargestellten Bedingungen auf die Grundfreiheiten – konkret die Niederlassungsfreiheit – des EWR-Abkommens berufen kann. Es blieb nur noch die Frage offen, ob der liechtensteinische Trust im vorliegenden Fall diskriminiert wird und ob sich diese Diskriminierung gegebenenfalls rechtfertigen lässt.

(a) Leitplanken des europäischen Steuerrechts

Der Europäische Gerichtshof hatte schon in der Vergangenheit vermehrt die Gelegenheit, auf die Frage einzugehen, ob und wie weit die Steuersysteme der einzelnen Mitgliedstaaten die vier Grundfreiheiten des EWR bzw. der Europäischen Gemeinschaft unzulässigerweise einschränken³⁶. Es besteht Einigkeit dahin gehend, dass die **direkten Steuern** grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten sind. Durch die Rechtsprechung des EuGH besteht aber auch Klarheit, dass die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten nicht dazu führen

darf, dass auf diese Art und Weise die Kapitalverkehrsfreiheit und die Niederlassungsfreiheit unzulässig beschnitten werden.

Die Rechtsprechung des EuGH zu Steuerfragen ist dermassen weit fortgeschritten, dass man von einer **faktisch gerichtlichen Gesetzgebung** ausgehen kann. Im Zusammenhang mit der sogenannten CFC-Rechtsprechung ist vor allem der Fall *Cadbury Schweppes*³⁷ zu nennen. Dort hat der EuGH im Kern geurteilt, dass nur dann Massnahmen gegen CFC-Gesellschaften gerechtfertigt seien, wenn solche Strukturen (in jenem Fall ausländische Tochtergesellschaften) rein künstlich gestaltet würden und dazu bestimmt seien, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen. Gehe hingegen die beherrschte ausländische Gesellschaft ungeachtet von Motiven steuerlicher Art tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit nach, so sei von einer derartigen Besteuerungsmassnahme abzusehen.³⁸

Nachdem klar war, dass auch ein Trust, bzw. die involvierten Personen eines Trusts, in den Genuss der Grundfreiheiten kommen, war ebenfalls klar, dass die Grundprinzipien zur CFC-Rechtsprechung des EuGH Anwendung finden müssten. Somit war zuerst zu klären, ob überhaupt ein Fall gegeben ist, in dem die Steuerhoheit Norwegens tangiert war und in dem eine unzulässige Steuerumgehung vorlag. Des Weiteren musste in der Folge geklärt werden, ob die Massnahmen angemessen und verhältnismässig waren. Wie schon ausgeführt, führte die «Ersatzbesteuerung» durch Norwegen dazu, dass die Begünstigten plötzlich für die Einnahmen von jemand anderem steuerpflichtig wurden. Zudem sollten sie auch Vermögenssteuern zahlen und zwar in einer Höhe, die deutlich über das hinausging, was beim Vorliegen beispielsweise einer Stiftung der Fall gewesen wäre.

Der EFTA-Gerichtshof kommt in seinen Erwägungen unter Rn. 137 zum Schluss, dass die offensichtliche Benachteiligung der Begünstigten in Norwegen eine Diskriminierung darstelle. Art. 4, 31 und 40 EWR-Abkommen verlangten, dass vergleichbare Situationen nicht unterschiedlich, und umgekehrt, unterschiedliche Situationen nicht gleich behandelt werden dürften, wenn nicht eine objektive und die Verletzung von Grundfreiheiten überragende Begründung vorliege. Somit müsse aufgrund der CFC-Gesetzgebung davon ausgegangen werden, dass die Begünstigten in Norwegen als dort ansässige Steuerzahler an ihrem Recht gehindert würden, von der Niederlassungs-





freiheit ungehindert Gebrauch zu machen. Die Tatsache, dass Trusts in Norwegen nicht als eigene, separat steuerbare Unternehmungen oder Einheiten anerkannt seien, biete für sich alleine keinen Grund für eine Diskriminierung; es gebe eben keine Harmonisierung des Gesellschaftsrechts im EWR.³⁹

Folglich liege unzweifelhaft eine **Doppelbesteuerung** vor und somit eine Diskriminierung im Vergleich zu einer entsprechenden Unternehmung in Norwegen.

Somit musste der EFTA-Gerichtshof auch die fünfte Frage, nämlich ob diese Diskriminierung gerechtfertigt und verhältnismässig ist, beantworten. Etwas überraschend hatten sowohl ESA wie auch die EU-Kommission diesbezüglich in ihren schriftlichen Vorlagen eine sehr defensive und eher vage Haltung eingenommen. Im Rahmen der öffentlichen Anhörung am 5. Februar 2014 haben sie allerdings sehr viel deutlicher auf die Grundprinzipien des EU- bzw. EWR-Rechts Bezug genommen und die Schlussfolgerungen dem Gericht überlassen.⁴⁰

Der EFTA-Gerichtshof hat u. E. die richtigen Schlussfolgerungen gezogen. Zuerst verwies der EFTA-Gerichtshof auf die Rechtsprechung in *Arcade Drilling*⁴¹ sowie in *Cadbury Schweppes*⁴²: Jeder EWR-Staat sei ermächtigt, Massnahmen zu ergreifen, damit niemand Rechte aus dem EWR-Abkommen dazu **missbrauche**, um nationale Gesetzgebung zu umgehen und sich hieraus einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen. Dabei sei die Absicht eines Staates, den Verlust an Steuereinkommen zu vermeiden noch kein derart überragendes Interesse, das alleine schon eine Restriktion und Einschränkung der vier Grundfreiheiten des EWR-Abkommens rechtfertigen würde. Erst wenn völlig künstliche Strukturen geschaffen würden, die ohne Bezug auf die wirtschaftliche Realität und mit dem einzigen Ziel, Steuern zu vermeiden, könnten solche Einschränkungen vorgenommen werden.⁴³

Der EFTA-Gerichtshof begründet dies damit, dass es darum gehe, durch solche Massnahmen das Recht jedes EWR-Staates, seine Steuerhoheit mit Bezug auf Aktivitäten, die im eigenen Staatsgebiet ausgeübt werden, nicht unterminieren zu lassen. Zudem bestehe die Gefahr, dass eine ausgewogene Allokation der Steuereinnahmen zwischen EWR-Staaten gefährdet werde.⁴⁴ Der EFTA-Gerichtshof fasst dies dann in Rn. 173 im folgenden Merksatz zusammen: Damit solche CFC-Massnahmen dem Prinzip der Verhältnismässigkeit entsprächen, müssten die jeweiligen Ge-

richte im Einzelfall prüfen, ob damit wirklich rein künstliche Gebilde verhindert würden, die in keiner Art und Weise die ökonomische Realität widerspiegeln und deren einzige Absicht es ist, ungerechtfertigt Steuervorteile zu erwerben. Eine solche Einzelfallbetrachtung müsse **auf objektiven Grundlagen** beruhen und der Missbrauch entsprechend nachgewiesen werden. Die blosser Absicht, steuerliche Vorteile zu erzielen, reiche alleine aber noch nicht.⁴⁵ Auch reiche es nicht, dass man alles auch gleichsam vom Heimatstaat aus hätte regeln können. Anders formuliert: Man darf durchaus etwas, was man ansonsten in Norwegen oder in einem anderen Staat gemacht hätte, von Liechtenstein aus machen, weil man sieht, dass man gleichzeitig auch noch Steuern einsparen kann.⁴⁶

(4) Vermögenssteuer

Die sechste und siebte Frage, welche durch die Gerichte gestellt wurden, betrifft die Vermögenssteuer. In der Antwort stützt sich der EFTA-Gerichtshof auf die schon oben ausgeführten Erwägungen. Zudem nutzt er die Gelegenheit, um auf ein Argument einzugehen, welches im Verfahren aufgebracht wurde. Dort war vorgebracht worden, dass es ein Verstoss gegen Art. 1 des Protokolls Nr. 1 zur EMRK darstelle, wenn Personen, welche keinen Zugriff auf ein bestimmtes Vermögen hätten, für dieses Vermögen Steuern zahlen müssten. Der EFTA-Gerichtshof weist im Zusammenhang mit der Vermögenssteuer zuerst darauf hin, dass es durchaus gerechtfertigt sei, wenn Staaten versuchten, die **Effektivität ihrer steuerlichen Überwachung und die Kohärenz ihres Steuersystems** zu sichern.⁴⁷ Dies dürfe aber nicht dazu führen, dass dadurch die Grundprinzipien des EWR-Rechts verletzt würden. Im Weiteren führt der EFTA-Gerichtshof aus, dass die Grundrechte der EMRK mit Einschränkungen (Rn. 229) sehr wohl von Bedeutung seien, dass es aber im vorliegenden Falle ausreichend sei, auf die Grundfreiheiten des EWR Bezug zu nehmen (Rn. 232).

(5) Schlussfolgerung

Mit dem vorliegenden Urteil hat sich der EFTA-Gerichtshof das erste Mal explizit zur Frage äussern können, ob sich auch Trusts auf die Grundfreiheiten des EWR berufen können. Er hat dies ohne unnötige dogmatische Ausführungen und – überzeugend – damit begründet, dass der Begriff der Niederlassungsfreiheit und der Unternehmungen sowie der privaten Personen, welche davon profitieren könnten, weit auszulegen sei.





Dem ist zuzustimmen. Es kann keinen rechtsfreien Raum geben, in dem Teilnehmer am Markt nicht geschützt sind. Andernfalls würde dies bedeuten, dass sie ausserhalb des Marktes tätig wären und, wenn sie keinen Schutz geniessen könnten, ihnen auch keine Pflichten aufgebürdet werden dürften. Es kann durchaus argumentiert werden, dass das Vorhaben des *Settlors*, einen Trust zu errichten, eine Niederlassung begründen kann und muss. Zumindest aber würde er im umgekehrten Fall in seiner Freiheit, Kapital in der von ihm gewünschten Intensität zu verschieben, eingeschränkt. Der Trustee wiederum könnte die notwendigen Tätigkeiten für das Management von Unternehmen und die entsprechende Verwaltung nicht ausüben und wäre mit Sicherheit in seiner Niederlassungsfreiheit eingeschränkt. Der EFTA-Gerichtshof hat es nicht explizit gesagt, doch kann man aus seinem Urteil auch herauslesen, dass der Trust als solcher als Bezugspunkt herangezogen werden kann, ohne dass man das Ganze auf die einzelnen Beteiligten des Trusts hinunterbrechen muss.

Was die steuerlichen Fragen anbelangt, so konnte der EFTA-Gerichtshof nahtlos an die EuGH-Rechtsprechung zur CFC-Problematik anschliessen und diese näher erläutern. Implizit hat er aber – so zumindest unsere Interpretation (vor allem Rn. 223) – auch der Rechtsprechung des EuGH i. S. *Rimbaud* eine Absage erteilt.

Für den Standort Liechtenstein bedeutet dies, dass eine Diskriminierung liechtensteinischer Unternehmen und Strukturen, bei Vorliegen marktkonformer Umstände und trotz einer niedrigeren Besteuerung allfälliger Beteiligter als im Herkunftsland nicht nur in der Theorie, sondern auch in der Praxis als unzulässig erkannt wurde.

(Heft 2 und 3) sowie *Stefan Wenaweser*, *Ausgewählte Fragen zum liechtensteinischen Treuhänderschaftsrecht*, LJZ 2005, 7 (Heft 1).

- ² Zum Ganzen ausführlich: *Mario Frick*, *Liechtensteinische Gesellschaften: Ihre internationale Anerkennung und Wirkungen von ausländischen Urteilen*, in LJZ 2004, 224 ff. *derselbe*, *Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Urteile in Liechtenstein – Ein Überblick*, 106 ff., in: *liechtenstein-journal* 4/2010; *Peter Prast*, *Anerkennung liechtensteinischer Gesellschaften im Ausland*, in: *ius & news*, 7 ff.
- ³ D.h. allfällige Ausschüttungen stehen im Ermessen des Treuhänders (*Trustee*) und nicht etwa des Treugebers (*Settlor*) oder der Begünstigten (*Beneficiaries*). Zum Trust im Allgemeinen siehe nachstehend 2.b.
- ⁴ Dies konnte im Übrigen auch deswegen von den Parteien oder den involvierten Staaten nicht ernsthaft bestritten werden, weil insbesondere zu dieser Frage in Liechtenstein betreffend den Parmigan Trust ein umfassendes Gerichtsverfahren durchgeführt worden war. Dabei war es darum gegangen, dass einer der beiden Familienzweige den Trust gerne aufgeteilt hätte. Die Gerichte hielten aber fest, dass dies nicht möglich sei, weil es sich eben um einen unwiderflichen und diskretionären Trust handle. Die Parteien gingen bis zum Staatsgerichtshof, welcher in StGH 2007/82 dies abschliessend bestätigte.
- ⁵ CFC steht für *controlled foreign company*.
- ⁶ EuGH Slg. 2006, I-8031 *Cadbury Schweppes plc und Cadbury Schweppes Overseas Ltd.* / Commissioners of Inland Revenue.
- ⁷ Zur Funktionalität eines liechtensteinischen Trusts: *Mario Frick*, *Der Trust in der Praxis des liechtensteinischen Rechts* [Fn. 2], 21 ff.
- ⁸ EuGH Slg. 2003, I-09743 *Margarethe Ospelt und Schlössle Weissenberg Familienstiftung*.
- ⁹ EuGH Slg. 2002, I-09919 *Überseering BV* / *Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC)*. Vgl. hierzu die gute Zusammenfassung von *Michael Hofstätter*, *Die Sitztheorie negiert die Niederlassungsfreiheit*, in: *ELR* 2002, 450 ff.
- ¹⁰ EuGH Slg. 1999, I-1459 *Centros Ltd* / *Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*.
- ¹¹ EuGH Slg. 2003, I-10155, *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam* / *Inspire Art Ltd.*
- ¹² EuGH, *Überseering*, Rn. 92-93.
- ¹³ Siehe hierzu auch die ausführliche Darstellung bei *Helmut Heiss*, *Die liechtensteinische Stiftung und die Grundfreiheiten des EWR-Abkommens – Anmerkungen aus Anlass des Urteils des EuGH 14. September 2006 Rs C-368/04 (Centro di Musicologia Walter Stauffer)* / *Finanzamt München für Körperschaften*, in: LJZ 2007, 1 ff.
- ¹⁴ EFTA Surveillance Authority Decision of 15 February 2011, Case No 69^8835 – No 44/11/COL.
- ¹⁵ Art. 552 Abs. 1 S 3 altes PGR entspricht heute Art. 552 § 1 Abs. 2 PGR.
- ¹⁶ *Helmut Heiss* [Fn. 16], 1 (3).
- ¹⁷ *Thomas Hosp*, *Privatvermögensstrukturen: Das Mysterium «wirtschaftliche Tätigkeit»*, in: *liechtenstein-journal* 2/2011, S. 38 (41 f.) mit Verweisen auf EuGH-Rechtsprechung.
- ¹⁸ Für Liechtenstein: LGBl. 2006 Nr. 62; LR 0.216.41. Hinsichtlich des wesentlichen Inhaltes des HTÜ kann auf die recht konzise Zusammenfassung im Bericht und Antrag (BuA) der Regierung zum HTÜ (Nr. 6/2006), S. 5 und 6 verwiesen werden. *Georges Baur*, *Beitritt des Fürstentums Liechtenstein zum Haager Trust-Übereinkommen?*, in: *ius & news* 2003, 263 – 278. Der Beitrag wurde vor dem Beitritt verfasst.
- ¹⁹ Urteil, Rn. 80 ff.
- ²⁰ Urteil, Rn. 94 mit Verweisen auf frühere Rechtsprechung.

* Dr. Mario Frick ist a. Regierungschef des Fürstentums Liechtenstein und Rechtsanwalt. Er war einer der Vertreter der Regierung des Fürstentums Liechtenstein vor dem EFTA-Gerichtshof in der in diesem Beitrag besprochenen Rechtsache.

** Dr. Georges Baur ist Assistant Secretary General im EFTA-Sekretariat in Brüssel; hier zum Ausdruck gebrachte Meinungen sind ausschliesslich persönlicher Natur und können weder dem EFTA-Sekretariat noch den EFTA-Mitgliedstaaten zugerechnet werden.

¹ Zur Frage, ob der liechtensteinische Trust nun angelsächsisch geprägt ist oder doch eher vom deutschen Salmannen-Recht, gibt es in Literatur durchaus Diskussionen. Siehe hierzu die Ausführungen bei *Mario Frick*, *Der Trust in der Praxis des liechtensteinischen Rechts*, in *FS Delle Karth* (2013), 217. Hier massgeblich: *Harald Bösch*, *Liechtensteinische Trustrezeption und Anwendungsbereich der Bestimmungen über die Treuhänderschaft – Neue Erkenntnisse oder nur alter Wein in neuen Schläuchen?* – Teil 1 und 2, in LJZ 2001





- ²¹ EuGH, *Cadbury Schweppes* [Fn. 9], Rn. 67 und 68.
²² Urteil, Rn. 83.
²³ Urteil, Rn. 82.
²⁴ Urteil, Rn. 81.
²⁵ Urteil, Rn. 84.
²⁶ Vgl. Art. 6 ff. UCITSG – Gesetz vom 28. Juni 2011 über bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren, LR 951.31 / LGBl. 2001/195.
²⁷ Urteil, Rn. 94.
²⁸ Urteil, Rn. 99 f.
²⁹ Urteil, Rn. 103.
³⁰ In der Rechtssache EuGH Slg. 2010, I-645 *Établissements Rimbaud SA* ∕ *Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence* musste der EuGH prüfen, ob es zulässig war, einer liechtensteinischen die Erlassung der Verkehrswertsteuer i.H.v. 3 % zu versagen. Die französischen Steuerbehörden wollten diesen Erlass davon abhängig machen, ob zwischen Frankreich und Liechtenstein ein Amtshilfeabkommen in Steuersachen besteht; dies gab es damals nicht. Überraschend – und u.E. zu Unrecht – kam der Europäische Gerichtshof zur Auffassung, dass Liechtenstein als «Drittstaat» hier nur dann gleich behandelt werde wie EU-Staaten, wenn Abkommen bestünden. Ein, gelinde gesagt, überraschendes Urteil.
³¹ Dabei geht es, grob gesagt, darum, dass die Auslegung EU-rechtlicher Bestimmung im Binnenmarkt nicht automatisch auf andere Assoziationsabkommen, *in casu* die Bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der EU, übertragen werden kann. Dies kann unter Umständen zu Diskriminierungen führen. Siehe *Christa Tobler*, Die EuGH-Entscheidung Grimme – Die Wiederkehr von Polydor und die Grenzen des bilateralen Rechts, Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht 2009/2010, 369.
³² *Sven Norberg*, in: Peter J. Oliver (contributing editors, Stefan Enchelmaier, Malcolm Jarvis, Angus Johnston, Sven Norberg, Christopher Stothers, Stephen Weatherill), *Oliver on*

Free Movement of Goods in the European Union, 5th edition, Sweet and Maxwell 2010, 493; *Carl Baudenbacher*, 'Some Thoughts on the EFTA Court's Phases of Life', in: EFTA Court (ed.), *Judicial Protection in the European Economic Area*, German Law Publishers 2011, 2, 10; *Christa Tobler*, Context-Related Interpretation of Association Agreements, forthcoming, in: Daniel Thym and Margerite Helena Zoetewij Turhan (eds.), *Degrees of Free Movement and Citizenship* (Martinus Nijhoff, 2014/15).

- ³³ Urteil, Rn. 99.
³⁴ Urteil, Rn. 114.
³⁵ Urteil, Rn. 125.
³⁶ Für eine Übersicht: *Alexander Hermann*, Jüngste EuGH-Entscheidungen: Auswirkungen auf europäisches Steuerrecht, Saarbrücken 2008. *Georg Kofler*, Europäische Grundfreiheiten, nationales Steuerrecht und die Rolle des EuGH, in *taxlex* 2006, S. 13 ff. (Teil 1) sowie S. 63 ff. (Teil 2).
³⁷ EuGH, *Cadbury Schweppes* [Fn. 9].
³⁸ Der Vollständigkeit halber ist hier auch die Rs. *Rimbaud* [siehe Fn. 33] zu erwähnen. Allerdings hat der EFTA-Gerichtshof vorliegend keinen Bezug auf diese Entscheidung genommen, was u.E. durchaus als Distanzierung von jener Entscheidung des EuGH gesehen werden kann.
³⁹ Urteil, Rn. 142.
⁴⁰ Siehe auch die Zusammenfassung im Urteil, Rn. 156-160.
⁴¹ EFTA Court Ct. Rep [2012] 676, E-15/11 *Arcade Drilling AS v Staten* ∕ *Skatt Vest*.
⁴² Siehe Fn. 9.
⁴³ Urteil, Rn. 166 mit Verweis auf EuGH vom 03.10.2013, C-282/12 *Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda* ∕ *Fazenda Pública*, Urteil, Rn. 34.
⁴⁴ Urteil, Rn. 168 mit Verweis auf *Cadbury Schweppes* [Fn. 9], Rn. 56.
⁴⁵ Urteil, Rn. 175.
⁴⁶ Urteil, Rn. 175 mit Verweis auf ständige Rechtsprechung.
⁴⁷ Urteil, Rn. 221.

II.

Richard Kettisch, Graz

Grenzüberschreitendes Outsourcing von IT-Leistungen im Versicherungskonzern

(Skandia America Corp. USA, filial Sverige ∕ Skatteverket, EuGH (Zweite Kammer), Urteil vom 17. September 2014, C-7/13)

Von ausländischen Unternehmen an ihre inländische Zweigniederlassung erbrachte Leistungen sind dann steuerbare Umsätze, wenn die inländische Zweigniederlassung einer Organschaft angehört. Die Organschaft bedingt nämlich für Zwecke der Mehrwertsteuer die Verschmelzung zu einem neuen, auf das jeweilige Inland beschränkten Steuerpflichtigen, sodass als Reflexwirkung die verbliebenen ausländischen Teile der Organschaftsmitglieder als eigenständige Steuerpflichtige anzusehen sind. Folgerichtig wird auch die Steuer für von einem ausländischen Unternehmer an seine inländische Niederlassung erbrachte Leistungen – entsprechend den allgemeinen (re-

verse charge-) Regeln – von der inländischen Organschaft geschuldet, in welcher die inländische Niederlassung aufgegangen ist.

(1) Sachverhalt und Vorlagefragen

Skandia America Corporation war im Skandia-Versicherungskonzern auf globaler Ebene zuständig für den Einkauf von IT-Dienstleistungen. Skandia America verfügte über eine Zweigniederlassung in Schweden, Skandia Sverige, über die sie ihre Aktivitäten in Schweden ausübte. Diese schwedische Zweigniederlassung der US-amerikanischen Gesellschaft war Mitglied einer mehrwertsteuerlichen Organschaft («Mehrwert-

