

Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften und anderer Unternehmungsstrukturen

Überblick über die schweizerische Praxis

Andreas Kolb, Rechtsanwalt*

Inhalt

1	Einleitung
2	Anwendung von DBA auf Personengesellschaften
2.1	Person
2.2	Ansässigkeit
2.2.1	Steuerlich transparente Personengesellschaft
2.2.2	Gesellschafter einer steuerlich transparenten Personengesellschaft
2.2.3	Als Steuersubjekt behandelte Personengesellschaft
3	Schweizerische Praxis
3.1	Vorbemerkung
3.2	Steuerlich transparente Personengesellschaften
3.2.1	Auslegung von Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA
3.2.1.1	Ursprüngliche Praxis der Eidg. Steuerverwaltung
3.2.1.2	Sukzessive Lockerung der Praxis
3.2.1.3	Klarstellung des Begriffs «unmittelbar» im Zuge der Revision des DBA mit Deutschland
3.2.1.4	Festlegung einer einheitlichen Praxis
3.3	Als Steuersubjekt behandelte Personengesellschaft
3.3.1	Darlegung des Grundsatzes anhand von französischen Personengesellschaften
3.3.2	US Limited Liability Companies – Check-the-box-Bestimmungen
3.3.3	Organschaft
3.3.4	Personengesellschaft als Muttergesellschaft bei DBA, die dem OECD-MA folgen

4 Schlussbemerkung

Literatur und Materialien

Rechtsquellen

1 Einleitung

Personengesellschaften werden nach dem innerstaatlichen Recht der Staaten vielfach unterschiedlich behandelt. Dadurch stellen sich in der Praxis zahlreiche Anwendungsfragen. In ihrem Bericht über die Anwendung des OECD-Musterabkommens auf Personengesellschaften¹ befasst sich die OECD ausführlich mit solchen Fragen und gibt Lösungshinweise. Im vorliegenden Beitrag soll ein Teilaspekt der Besteuerung von Personengesellschaften herausgegriffen werden, nämlich die Frage, ob und inwieweit ausländische Personengesellschaften bzw. die hinter ihr stehenden Gesellschafter eine Entlastung von der Verrechnungssteuer auf Dividenden, die von schweizerischen Gesellschaften gezahlt werden, beanspruchen können.

Robert Waldburger hat diesen Themenkreis in einem Aufsatz behandelt und die damalige Praxis der Eidg. Steuerverwaltung kritisch hinterfragt.² Seine Ausführungen sollen hier nicht wiederholt werden. Ziel dieses Beitrags ist es vielmehr, einen Überblick über die Entwicklung der Praxis der Eidg. Steuerverwaltung zur Abkommensberechtigung von Personengesellschaften zu geben. Von Interesse ist namentlich die Frage, in welcher Höhe einer ausländischen Personengesellschaft bzw. ihrem Gesellschafter eine Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer gewährt wird.³

Darüber hinaus soll aufgezeigt werden, welche Praxis in Bezug auf andere ausländische Unternehmungsstrukturen, namentlich hybride Rechtsgebilde (z. B. LLC), Organschaften und Optionsmodelle (z. B. check-the-box-Bestimmungen) Anwendung findet.

Einleitend soll zunächst allgemein dargelegt werden, inwieweit eine Personengesellschaft selbst bzw. ihre Ge-

* Leiter Länderdienst in der Abteilung für internationales Steuerrecht der Eidg. Steuerverwaltung, Bern.

1 OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships.

2 WALDBURGER, Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften.

3 Die nachfolgend dargelegte Praxis der Eidg. Steuerverwaltung beruht massgeblich auf den im erwähnten Aufsatz von WALDBURGER gemachten Überlegungen.

sellschafter die Abkommensvorteile beanspruchen können.

2 Anwendung von DBA auf Personengesellschaften

Nach Art. 1 OECD-Musterabkommen (OECD-MA)⁴ haben nur Personen, die in einem der Vertragsstaaten ansässig sind, Anspruch auf die Abkommensvorteile.

2.1 Person

Unabhängig von der Art ihrer Besteuerung⁵ gilt eine Personengesellschaft nach Ziff. 2 des Kommentars zum OECD-Musterabkommen (OECD-MK) als Person iSv Art. 3 Abs. 1 Bst. a OECD-MA.

2.2 Ansässigkeit

Eine Person ist ansässig, wenn sie der unbeschränkten Besteuerung unterliegt (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA).

2.2.1 Steuerlich transparente Personengesellschaft

In den OECD-Staaten werden Personengesellschaften mehrheitlich nicht als Steuersubjekt behandelt. Besteuert wird nicht die Gesellschaft selbst, sondern der Gesellschafter mit seinen anteiligen Einkünften. Wird eine Personengesellschaft für steuerliche Zwecke als Subjekt negiert und als steuerlich transparent behandelt, so kann sie nicht als ansässig angesehen werden.

Obwohl das OECD-MA grundsätzlich nicht auf steuerlich transparente Personengesellschaften anwendbar ist, finden sich in der Abkommenspraxis einer Reihe von Staaten Bestimmungen, wonach solche Gesellschaften unter gewissen Voraussetzungen gleichwohl als ansässig gelten. Dies ist vor allem dann gerechtfertigt, wenn die Gesellschafter im Staat der Personengesellschaft ansässig sind oder wenn die Gesellschafter zwar im Ausland ansässig sind, die Gewinne aber im Staat der Personengesellschaft als deren Gewinne aus einer dortigen Betriebsstätte besteuert werden.

Die Schweiz hat in mehrere Abkommen Sonderbestimmungen aufgenommen, um einer Personengesellschaft selbst die Abkommensvorteile zukommen zu lassen:

- Nach dem DBA mit Dänemark (DBA-DK) umfasst der Begriff «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» auch Personengesellschaften, die nach dem Recht eines Vertragsstaates errichtet oder organisiert sind. Ähnliche, reziproke Regelungen enthalten die DBA mit Belgien (DBA-B), Finnland (DBA-FIN)⁶, Frankreich (DBA-F)⁷, Griechenland (DBA-GR), Island (DBA-IS), Italien (DBA-I)⁸, Kroatien (DBA-HR), Schweden (DBA-S)⁹ und Tunesien (DBA-TN). Das DBA mit den USA (DBA-US) setzt für die Ansässigkeit von Personengesellschaften voraus, dass deren Einkünfte wie Einkünfte von dort ansässigen Personen besteuert werden, und zwar entweder bei der Gesellschaft selbst oder bei den Gesellschaftern.¹⁰
- Das DBA mit Grossbritannien (DBA-GB) enthält eine Regelung, die sich einseitig zugunsten schweizerischer Kollektiv- und Kommanditgesellschaften auswirkt. Danach werden die genannten Personengesellschaften als ansässige Person behandelt, wenn sie ihre tatsächliche Geschäftsleitung in der Schweiz haben. Ähnliche Regelungen sind in die DBA mit der Elfenbeinküste (DBA-CI), Irland (DBA-IRL)¹¹, Japan (DBA-J), Kanada (DBA-CDN) und Portugal (DBA-P) aufgenommen worden.
- Keine Regelung zur Ansässigkeit, sondern eine Verfahrensvereinfachung enthalten das Verhandlungsprotokoll vom 18.6.1971 zum DBA mit Deutschland (DBA-D)¹² sowie das DBA mit Österreich (DBA-A).¹³ Danach kann eine Personengesellschaft, obwohl sie nicht ansässig ist, selbst einen Antrag auf Entlastung von den Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren stellen. Vorausgesetzt wird, dass mindestens drei Viertel der Gewinne der Personengesellschaft Personen zustehen, die in dem Staat ansässig sind, in welchem die Personengesellschaft errichtet worden ist. Obwohl die Regelung mit Deutschland und Österreich nicht zur Bestimmung der Ansässigkeit, sondern zur Erleichterung des Entlastungsverfahrens getroffen wurde, entfaltet sie auch materielle Auswirkungen. Dadurch, dass eine Entlastung nicht nur für denjenigen Teil beansprucht werden kann, der Personen mit Ansässigkeit im Staat der Personengesellschaft zufließt, sondern für die gesamten Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, kommen auch

4 Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf das OECD-MA. Abweichungen in schweizerischen DBA werden, soweit relevant, besonders erwähnt.

5 Wird die Personengesellschaft wie eine juristische Person besteuert, so gilt sie zusätzlich als Gesellschaft iSv Art. 3 Abs. 1 Bst. b OECD-MA.

6 Wo nicht anders bezeichnet, finden sich die Regelungen in Art. 4 Abs. 1 des jeweiligen DBA.

7 Art. 4 Abs. 1 und 3 DBA-F.

8 Art. 4 Abs. 1 und 3 DBA-I.

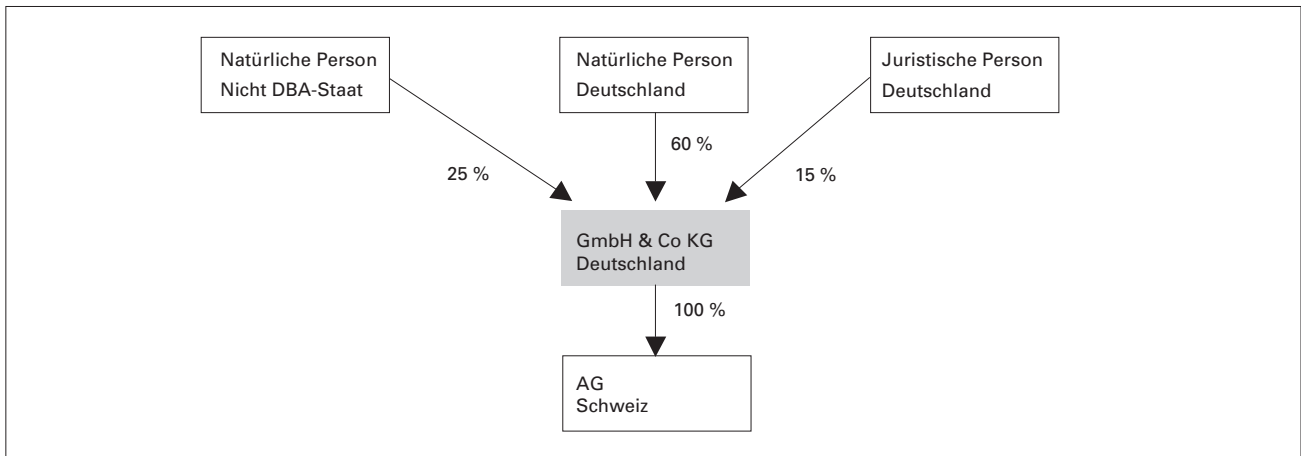
9 Art. 4 Abs. 1 und 3 DBA-S.

10 Art. 4 Abs. 1 Bst. d DBA-US. Schweizerische Personengesellschaften gelten in diesem Sinne als ansässig.

11 Art. 3A Abs. 1 DBA-IRL.

12 Abgedruckt in LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, A 2.1.

13 Art. 28 Abs. 6 DBA-A.

Beispiel 1

Personen in den Genuss des DBA, die selbst nicht abkommensberechtigt wären (s. Beispiel 1).

Schüttet die AG Schweiz eine Dividende von 1000 aus, wird zunächst die Verrechnungssteuer von 350 in Abzug gebracht. Die deutsche GmbH & Co KG kann mit Formular 85 eine Rückerstattung von 200 beantragen. Darin eingeschlossen ist auch die Entlastung von 50, die auf den Anteil der – nicht abkommensberechtigten – natürlichen Person mit Ansässigkeit in einem Drittstaat entfällt.

2.2.2 Gesellschafter einer steuerlich transparenten Personengesellschaft

Wenn die Personengesellschaft nicht selbst eine Entlastung beanspruchen kann, weil sie für steuerliche Zwecke nicht beachtet wird und die Einkünfte bei ihr nach innerstaatlichem Recht hindurch fließen, so können dies die Gesellschafter tun. Massgebend ist das DBA zwischen deren Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat.¹⁴

Besondere Fragen ergeben sich, wenn die Personengesellschaft nicht im Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter, sondern in einem Drittstaat errichtet worden ist und die aus dem Quellenstaat stammenden Einkünfte dort keiner oder einer marginalen Steuer unterliegen. Sofern der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter die Befreiungsmethode anwendet, besteht in solchen Situationen die Gefahr, dass es unter Umständen in keinem der drei Staaten zu einer Besteuerung kommt. Solchen Gestaltungen wird in der Abkommenspraxis u. a. dadurch entgegengewirkt, dass eine Bestimmung ins Abkommen aufgenommen wird, wonach die Besteuerung im Betriebsstättestaat eine gewisse Höhe erreichen muss.¹⁵

2.2.3 Als Steuersubjekt behandelte Personengesellschaft

Eine Personengesellschaft, die aufgrund ihres Sitzes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen, ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist, gilt als ansässige Person iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA. Eine solche unbeschränkte Steuerpflicht der Personengesellschaft wird grundsätzlich ausgeschlossen werden können, wenn bei der Bemessung der Steuer auf ihrem Gewinn auf persönliche Merkmale der Gesellschafter abgestellt wird.

3 Schweizerische Praxis

3.1 Vorbemerkung

Nachfolgend soll die schweizerische Praxis zur Entlastung der auf Dividenden geschuldeten Verrechnungssteuer im Rahmen von DBA, deren Art. 4 Abs. 1 dem OECD-MA nachgebildet ist, dargestellt werden. Behandelt werden im Weiteren Sonderfragen im Verhältnis zu Deutschland.

3.2 Steuerlich transparente Personengesellschaften

Hält eine ausländische Gesellschaft ihre Beteiligung an einer schweizerischen Gesellschaft über eine oder mehrere Personengesellschaften, die in dem Staat, in dem sie

im Drittstaat auf solchen Einkünften zusammen zahlen, mindestens 60 % der Steuer ausmachen, die das Unternehmen im Ansässigkeitsstaat hätte zahlen müssen, wenn die Einkünfte nicht der Drittstaatbetriebsstätte, sondern dem Stammhaus selbst zuzurechnen gewesen wären. Beträgt danach die gesamte Steuer weniger als 60 %, so kann der Quellenstaat im Falle von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren eine Steuer von 15 % einbehalten.

¹⁴ Vgl. Ziff. 8.4 OECD-MK zu Art. 4.

¹⁵ Nach Art. 22 Abs. 4 DBA-US muss die gesamte Steuer, die das Unternehmen eines Vertragsstaates und seine Betriebsstätte

errichtet worden sind, steuerlich als transparent behandelt werden, so kann sich diese ausländische Gesellschaft auf das DBA ihres Ansässigkeitsstaats mit der Schweiz berufen.¹⁶ Enthält das anwendbare DBA einen Einheitssatz für Dividenden¹⁷, so ergeben sich keine besonderen Fragen.

Die Mehrheit der schweizerischen DBA sehen indessen unterschiedliche Quellensteuersätze für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vor. Nach diesen Abkommen kommt bei einer bestimmten Mindestbeteiligungshöhe (idR 25 %, entsprechend Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA)¹⁸ ein reduzierter Verrechnungssteuersatz zur Anwendung. Hier stellt sich die Frage, ob eine ausländische Gesellschaft, welche über eine steuerlich transparente Personengesellschaft eine schweizerische Gesellschaft hält, den reduzierten Satz beanspruchen kann oder ob der Satz für übrige Dividenden Anwendung findet.

3.2.1 Auslegung von Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA

Nach Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA wird der reduzierte Quellensteuersatz dann gewährt, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 25 % des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt.

In den meisten schweizerischen DBA wird ebenfalls verlangt, dass die Nutzungsberechtigte Gesellschaft unmittelbar an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist.

3.2.1.1 Ursprüngliche Praxis der Eidg. Steuerverwaltung

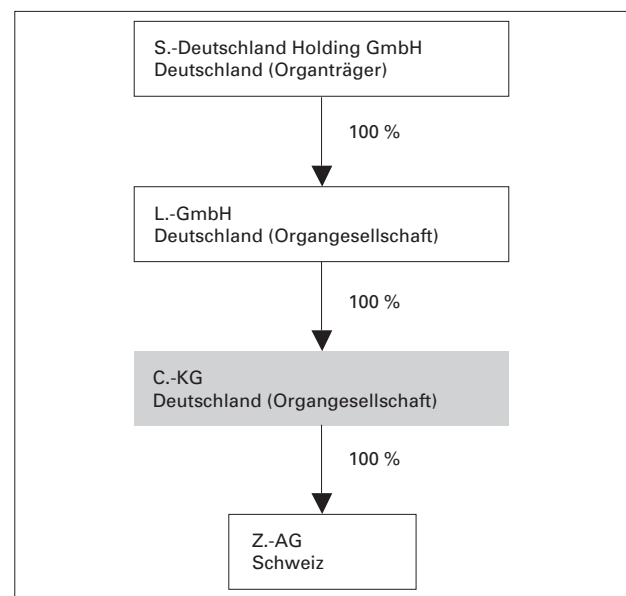
Die Eidg. Steuerverwaltung ging ursprünglich davon aus, dass die Voraussetzung der Unmittelbarkeit nicht

gegeben sei, wenn die ausschüttende Gesellschaft über eine steuerlich transparente Personengesellschaft gehalten wird. Massgebend war eine rein zivilrechtliche Betrachtungsweise. Danach ist das Unmittelbarkeitserfordernis nicht erfüllt, wenn Anteile im Vermögen einer Personengesellschaft gehalten werden, welche die Muttergesellschaft zusammen mit anderen Personen bildet. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die im Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft des Handelsrechts liegen, stehen anteilmässig nicht den einzelnen Gesellschaftern der Personengesellschaft, sondern allen Gesellschaftern in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit zu. Damit sind nicht die Mitglieder der Personengesellschaft, sondern ist die Personengesellschaft selbst als Anteilseigner der Kapitalgesellschaft anzusehen. Diese zivilrechtliche Betrachtungsweise schlug auch bei der Auslegung der Frage der Unmittelbarkeit iSv Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA durch. Aus diesem Grunde hatten die Gesellschafter in solchen Fällen nur Anspruch auf den für übrige Dividenden anwendbaren Satz.¹⁹

3.2.1.2 Sukzessive Lockerung der Praxis

Eine erste Lockerung erfuhr diese Praxis in einem Fall, welchem ein 100%iges Beteiligungsverhältnis des Gesellschafters zugrunde lag. In diesem Fall schüttete die schweizerische Z.-AG Dividenden an die deutsche C.-KG aus. Diese wiederum war eine 100%ige Tochter der L.-GmbH, Berlin, an der die S.-Deutschland Holding GmbH eine 100%ige Beteiligung hatte. Die L.-GmbH und die S.-Deutschland Holding GmbH waren organ-

Beispiel 2



16 Vgl. oben, Abschn. 2.2.2.

17 Ein Einheitssatz findet sich hinsichtlich der Verrechnungssteuer in den DBA mit Australien (DBA-AUS, 15 %), China (DBA-RC, 10 %), Dänemark (DBA-DK, 0 %), Ecuador (DBA-EC, 15 %), Elfenbeinküste (DBA-CI, 15 %), Indien (DBA-IND, 10 %), Italien (DBA-I, 15 %; ab 1.7.2005 fällt aufgrund des Zinsbesteuerungsabkommens mit der EU [ZBstA] die Verrechnungssteuer bei einer Mindestbeteiligung einer italienischen Kapitalgesellschaft von 25 % weg), Kuwait (DBA-KWT, 15 %), Neuseeland (DBA-NZ, 15 %), Rumänien (DBA-R, 10 %), Südafrika (DBA-ZA, 7.5 %), Tunesien (DBA-TN, 10 %) und Ungarn (DBA-H, 10 %).

18 10 % Mindestbeteiligungshöhe: DBA-F, DBA-IL, DBA-JA, DBA-CDN, DBA-KAZ, DBA-PI, DBA-T, DBA-TT, DBA-US; 15 % Mindestbeteiligungshöhe: DBA-IR; 20 % Mindestbeteiligungshöhe: DBA-D, DBA-EST, DBA-FIN, DBA-LV, DBA-LT, DBA-A, DBA-RUS (zusätzlich: mind. Fr. 200 000 Kapitalbeteiligung), DBA-UA, DBA-UZB; 33 1/3 % Mindestbeteiligungshöhe: DBA-PK; 50 % Mindestbeteiligungshöhe: DBA-VN (insgesamt drei Sätze).

19 Vgl. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 10.2 Nr. 23.

schaftlich miteinander verbunden, wobei Organträger die S.-Deutschland Holding GmbH war.²⁰

Die Eidg. Steuerverwaltung sah die Besonderheit dieses Falles darin, dass die C.-KG nur einen einzigen Gesellschafter, nämlich die L.-GmbH, hatte. Im Unterschied zur typischen Personengesellschaft, an welcher mehrere Gesellschafter beteiligt sind, standen die Gesellschaftsanteile hier dem einzigen Gesellschafter vollumfänglich und nicht nur in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit zu. Demzufolge gelangte die Eidg. Steuerverwaltung zum Ergebnis, dass die L.-GmbH die Anteile der Z.-AG im Ergebnis unmittelbar hielt. Berücksichtigt wurde auch, dass die Dividenden vollumfänglich der Körperschaftsteuer unterlagen und damit das durch den reduzierten Satz angestrebte Ziel, eine Doppelbelastung der Dividenden zu vermeiden, erreicht wurde. Dementsprechend wurde dem Antrag auf Gewährung des reduzierten Satzes von 5 % stattgegeben.

Eine weitere Abkehr von der rein zivilrechtlichen Betrachtungsweise erfolgte in einem Fall mit den USA. Hier war an der schweizerischen RT International GmbH eine in den Cayman Islands errichtete Personengesellschaft zu 100 % beteiligt. Gesellschafter waren zwei US-Kapitalgesellschaften, wobei die RT, Inc., einen Gesellschaftsanteil von 99 % hielt und die RT 1, Inc., (100%ige Tochtergesellschaft der RT, Inc.) zu 1 % an der Personengesellschaft beteiligt war. Im Unterschied zum Beispiel 2 war die Personengesellschaft nicht im Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter, sondern in einem niedrig besteuerten Drittstaat errichtet. Hinzu kam, dass die Muttergesellschaft RT, Inc., nicht zu 100 %, sondern nur

zu 99 % an der Personengesellschaft beteiligt war (s. Beispiel 3).

Aufgrund des Umstands, dass die von der RT International GmbH ausgeschütteten Dividenden jeweils noch in demselben Geschäftsjahr der RT, Inc., zufließen und dort der konsolidierten Besteuerung unterlagen, bejahte die Eidg. Steuerverwaltung eine unmittelbare Beteiligung der RT, Inc., an der schweizerischen Gesellschaft.

3.2.1.3 Klarstellung des Begriffs «unmittelbar» im Zuge der Revision des DBA mit Deutschland

In der im Jahre 2002 erfolgten Revision des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland wurde die Quellensteuer auf Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen auf null abgesenkt. Daneben wurden eine auf Betrugsdelikte beschränkte Erweiterung der Auskunftsklausel sowie eine Neufassung der Missbrauchsbestimmungen vereinbart.²¹ Die Neuregelung der Dividendenbesteuerung gab Anlass, die Frage der Beteiligung über eine Personengesellschaft zu klären. Da beide Staaten Personengesellschaften steuerlich als transparent behandeln und deren Erträge demnach ihren Gesellschaftern zurechnen, können folgerichtig Gesellschaften eines Staates, die über eine Personengesellschaft zu mindestens 20 % an einer Gesellschaft des anderen Staates beteiligt sind, ebenfalls die Befreiung an der Quelle beanspruchen. Nach der bisherigen Praxis kam in solchen Fällen wie dargelegt idR der höhere Sockelsteuersatz für Streubesitz zur Anwendung (s. Beispiel 4).

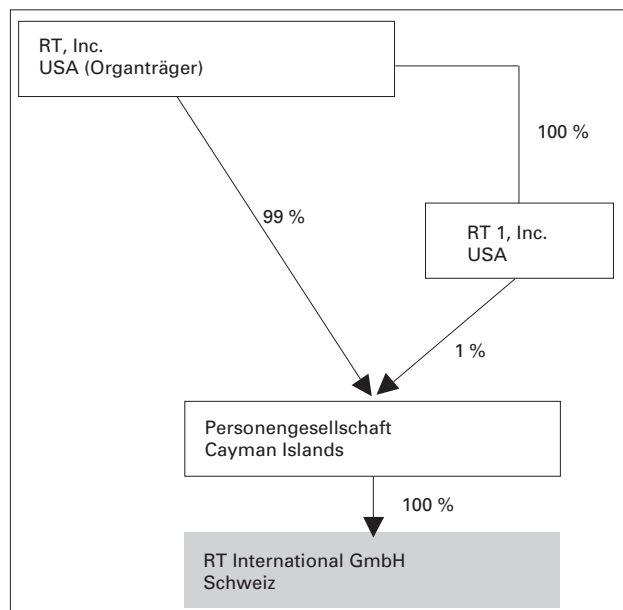
Die A.-GmbH ist zu 20 % an der B.-KG, die wiederum 100 % der Aktien der C.-AG hält, beteiligt. Demzufolge verfügt die A.-GmbH im Ergebnis über 20 % Kapitalanteil an der C.-AG, weshalb sie eine vollständige Entlastung von der Verrechnungssteuer erhält (s. Beispiel 5).

Die D.-AG ist zu 50 % an der E.-KG, die wiederum 30 % der Anteile an der F.-GmbH hält, beteiligt. Demzufolge verfügt die D.-AG im Ergebnis lediglich über 15 % Kapitalanteil an der F.-GmbH, weshalb sie keine vollständige Entlastung von der Kapitalertragsteuer erhält, sondern eine Sockelsteuer von 15 % hinnehmen muss.

3.2.1.4 Festlegung einer einheitlichen Praxis

Davon ausgehend, dass die im Protokoll zu Art. 10 Abs. 3 DBA-D enthaltene Klarstellung nicht auf das schweizerisch-deutsche Verhältnis beschränkt sein kann, sondern bei vergleichbaren Verhältnissen auch unter an-

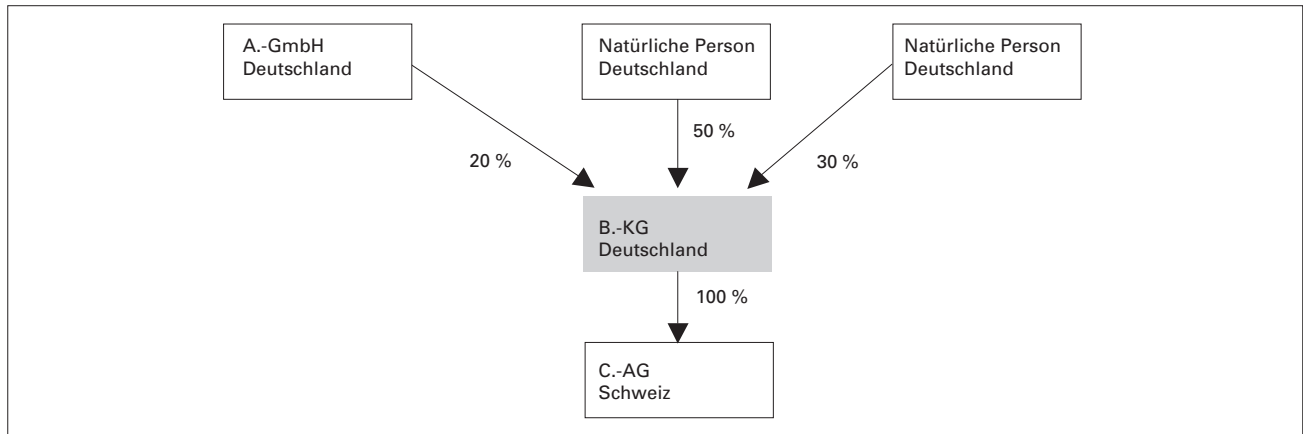
Beispiel 3



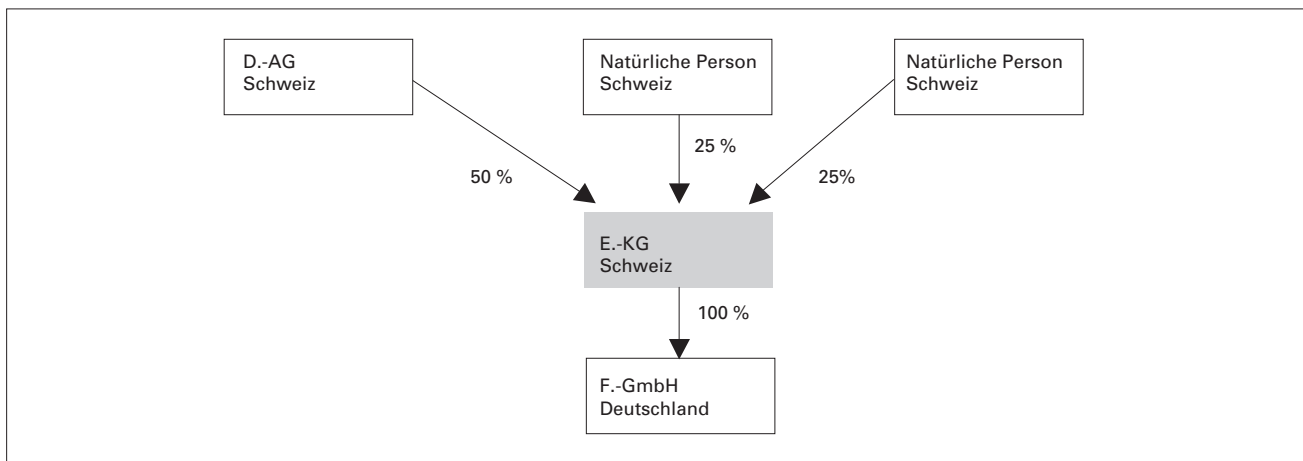
20 Vgl. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 10.2 Nr. 26.

21 Vgl. KOLB, Dividendenbesteuerung im schweizerisch-deutschen Verhältnis, S. 517.

Beispiel 4



Beispiel 5

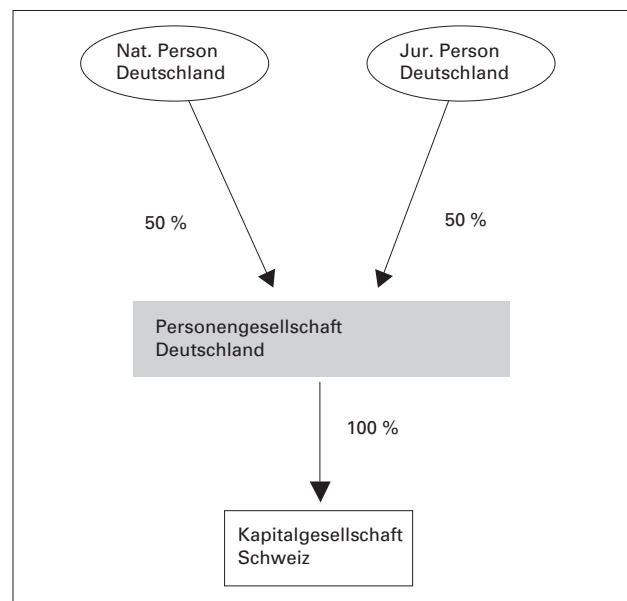


deren DBA Anwendung finden soll, hat die Eidg. Steuerverwaltung ihre Praxis vereinheitlicht. Massgebend für die Auslegung der Unmittelbarkeit iSv Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA soll nicht die zivilrechtliche, sondern die steuerliche Betrachtungsweise sein. Danach kann sich eine juristische Person, die Gesellschafter einer Personengesellschaft in einem Staat ist, welcher Personengesellschaften steuerlich als transparent behandelt, für die Verrechnungssteuer auf der Dividende, die von der Schweizer Gesellschaft an die Personengesellschaft gezahlt wird, direkt auf das DBA zwischen der Schweiz und dem Staat der juristischen Person berufen.

Die Tragweite dieser einheitlichen Praxis kann anhand der nachfolgenden Beispiele aufgezeigt werden²² (s. Beispiel 6).

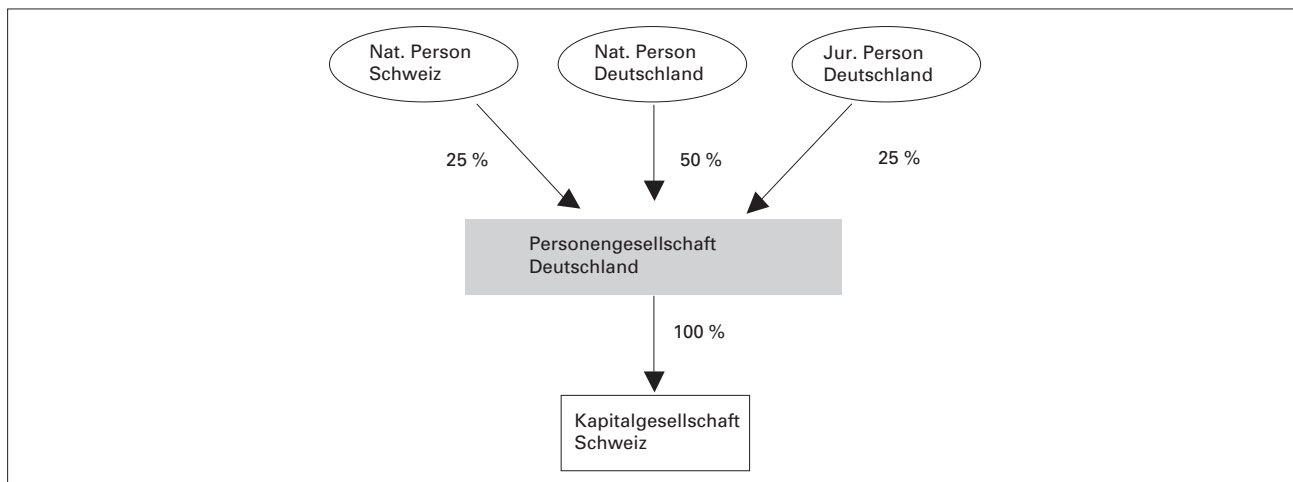
Schüttet die Schweizer Kapitalgesellschaft eine Dividende von 1000 aus, beträgt die Verrechnungssteuer 350.

Beispiel 6



22 Die nachfolgenden Beispiele wurden weitgehend einem Arbeitspapier der ESTV entnommen, s. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 10.3 Nr. 2.

Beispiel 7



Um eine Entlastung von der Verrechnungssteuer zu erwirken, gibt es zwei Möglichkeiten:

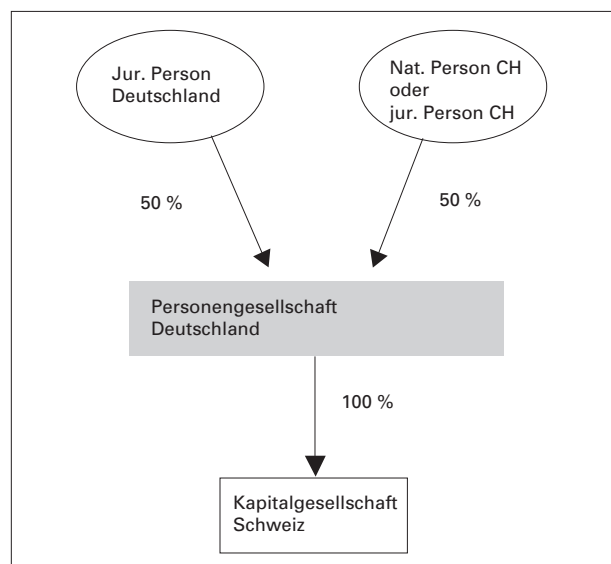
- Die Personengesellschaft kann selbst²³ mit Formular 85 einen Antrag auf Rückerstattung stellen. In diesem Fall erhält sie eine Rückerstattung von 20 %, d. h. 200. Die nicht rückforderbare Verrechnungssteuer beträgt 150.
- Eine Entlastung kann aufgrund des Protokolls zu Art. 10 Abs. 3 DBA-D auch von den Gesellschaftern beansprucht werden. Diesfalls erhält die in Deutschland ansässige natürliche Person mittels Formular 85 eine Erstattung von 20 %, d. h. 100, und die ebenfalls in Deutschland ansässige juristische Person kann eine direkte, volle Entlastung an der Quelle geltend machen. Zu diesem Zwecke reicht sie das Formular 823B ein, und die schweizerische Kapitalgesellschaft meldet schliesslich die Ausschüttung der Dividende mit Formular 108.²⁴ Insgesamt beträgt so die verbleibende Verrechnungssteuer 75.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die beiden Entlastungsmöglichkeiten nicht kombiniert werden können.

Schüttet in Beispiel 7 die schweizerische Kapitalgesellschaft eine Dividende von 1000 aus, beträgt die Verrechnungssteuer 350. Um eine Entlastung von der Verrechnungssteuer zu erwirken, kann wie in Beispiel 6 die Personengesellschaft selbst²⁵ mit Formular 85 einen Antrag auf Rückerstattung stellen. In diesem Fall erhält sie eine Rückerstattung von 20 %, d. h. 200. Die nicht rückforderbare Verrechnungssteuer beträgt 150.

Eine Entlastung kann auch von den Gesellschaftern beansprucht werden. Diesfalls erhält die in Deutschland ansässige natürliche Person mittels Formular 85 eine Erstattung von 20 %, d. h. 100, und die in Deutschland ansässige juristische Person kann eine direkte Entlastung an der Quelle von 35 %, d. h. 87,50, geltend machen. Dem schweizerischen Gesellschafter bleibt eine Entlastung aufgrund des DBA-D versagt, da er nicht in Deutschland ansässig ist. Nach der Praxis zum Verrechnungssteuergesetz ist dem schweizerischen Gesellschafter eine

Beispiel 8



Rückerstattung auch innerstaatlich verwehrt. Insgesamt beträgt die verbleibende Verrechnungssteuer 162,50.

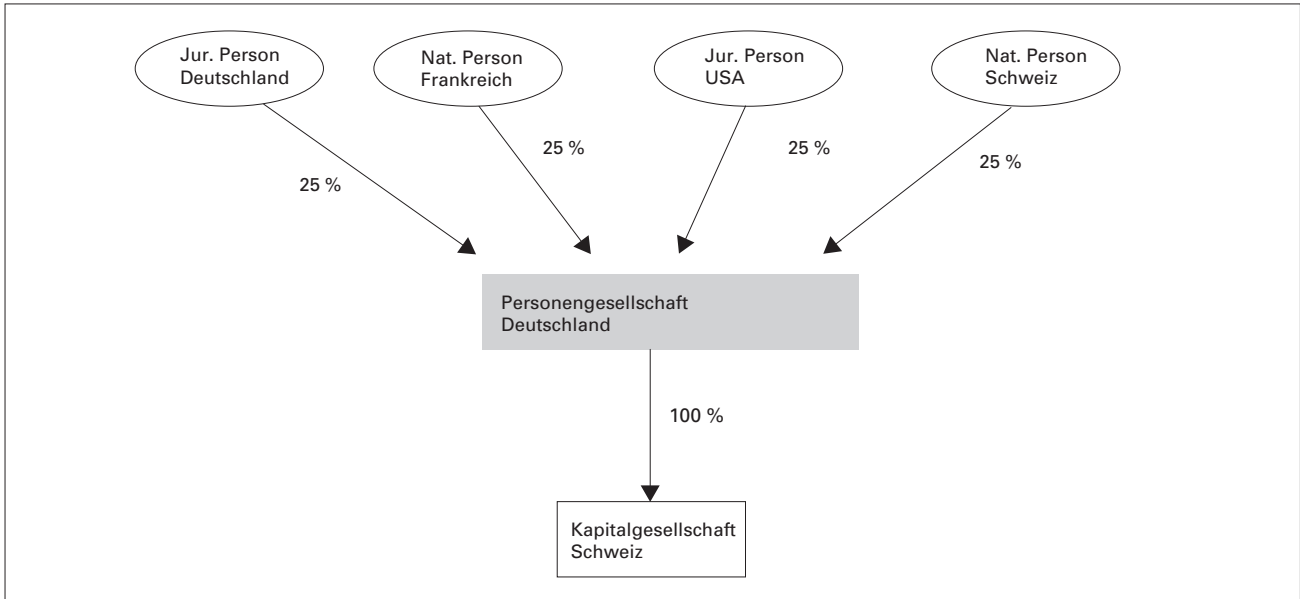
Schüttet die schweizerische Kapitalgesellschaft eine Dividende von 1000 aus, beträgt die Verrechnungssteuer in Beispiel 8 350. Da weniger als drei Viertel der Gewinne der Personengesellschaft Personen zustehen, die in Deutschland ansässig sind, kann die Entlastung von der

23 Vgl. oben, Abschn. 2.2.1. Hier stehen die Gewinne der Personengesellschaft vollumfänglich Personen zu, die in Deutschland ansässig sind.

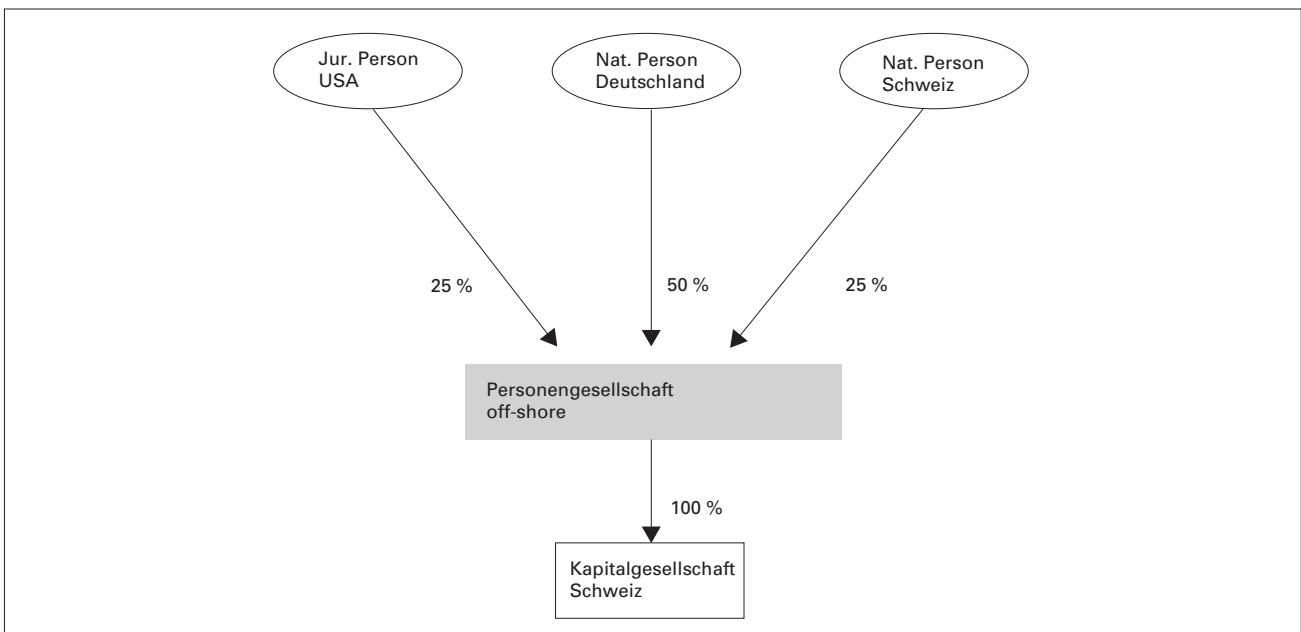
24 Möglich wäre auch die Einreichung des Formulars 823C, das eine Entlastung aufgrund von Art. 15 ZBstA vorsieht.

25 Drei Viertel der Gewinne der Personengesellschaft stehen Personen zu, die in Deutschland ansässig sind.

Beispiel 9



Beispiel 10



Verrechnungssteuer – im Unterschied zu den Beispielen 6 und 7 – nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von ihren Gesellschaftern beansprucht werden. Die in Deutschland ansässige juristische Person kann eine direkte Entlastung an der Quelle von 35 %, d. h. 175, geltend machen. Keine Entlastungsmöglichkeit besteht wiederum für den schweizerischen Gesellschafter.²⁶ Insgesamt beträgt die verbleibende Verrechnungssteuer 175.

Im Unterschied zu den Beispielen 6 - 8 sind in Beispiel 9 mehrere Staaten involviert. Schüttet die schweizerische Kapitalgesellschaft eine Dividende von 1000 aus, beträgt die Verrechnungssteuer 350. Die Gesellschafter erhalten eine Entlastung von der Verrechnungssteuer nach Massgabe des DBA zwischen ihrem Ansässigkeitsstaat und der Schweiz.

Die in Deutschland ansässige juristische Person kann eine vollständige Entlastung an der Quelle, d. h. von 87.50, beanspruchen. Die in Frankreich ansässige natürliche Person hat einen Erstattungsanspruch von 20 %, d. h. 50, den sie mit Formular 83 geltend machen kann. Die in den

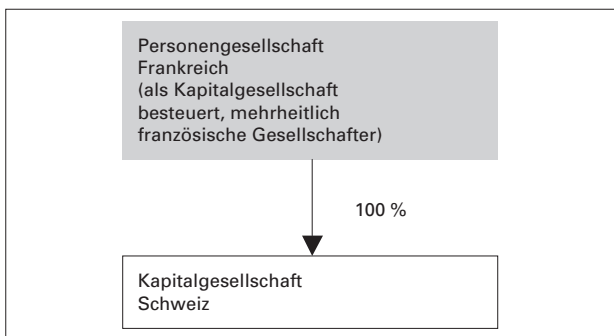
²⁶ Vgl. Ausführungen zum Beispiel 7.

USA ansässige juristische Person erhält aufgrund des Formulars 823 eine Entlastung an der Quelle im Wege des Meldeverfahrens von 30 %, d. h. 75.²⁷ Der schweizerische Gesellschafter kann keine Entlastung beanspruchen. Insgesamt beträgt die verbleibende Verrechnungssteuer 137.50.

Wie in Beispiel 3 ist in Beispiel 10 die Personengesellschaft in einem niedrig besteuerten Drittstaat errichtet. Anders als im erwähnten Beispiel, das die Entwicklung der Praxis aufzeigt, ist aber kein Gesellschafter im Ergebnis zu nahezu 100 % an der schweizerischen Kapitalgesellschaft beteiligt. Schüttet die schweizerische Gesellschaft eine Dividende von 1000 aus, beträgt die Verrechnungssteuer 350. Die in den USA ansässige Gesellschaft erhält eine Entlastung von 30 %, weil sie das Erfordernis einer Beteiligungshöhe von mindestens 10 % erfüllt. Demzufolge kann sie mit Formular 823 eine Entlastung an der Quelle von 30 %, d. h. 75, beanspruchen. Die in Deutschland ansässige natürliche Person erhält eine Rückerstattung von 20 %, d. h. 100. Der schweizerische Gesellschafter kann wiederum keine Entlastung beanspruchen. Insgesamt beträgt die verbleibende Verrechnungssteuer 175.

3.3 Als Steuersubjekt behandelte Personengesellschaft

Beispiel 11



3.3.1 Darlegung des Grundsatzes anhand von französischen Personengesellschaften

Französische Personengesellschaften unterliegen idR nicht der Körperschaftsteuer.²⁸ Ihre Gewinne werden

demzufolge bei den Gesellschaftern besteuert. Sie können jedoch dafür optieren, der unbeschränkten Steuerpflicht als Kapitalgesellschaft zu unterliegen. Unterliegt eine Personengesellschaft von Gesetzes wegen der Körperschaftsteuer oder optiert sie dafür, als Körperschaft besteuert zu werden, so wirkt sich dies in Bezug auf ihre Abkommensberechtigung wie folgt aus: Wie in Abschn. 2.2.3 aufgezeigt, gilt eine aufgrund ihres Sitzes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtige Personengesellschaft als ansässige Person im Sinne des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA. Davon ausgehend, dass die französische Personengesellschaft den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich hat und demnach dort unbeschränkt steuerpflichtig ist, könnte sie demzufolge das DBA-F auch dann beanspruchen, wenn Art. 4 DBA-F nicht Sonderbestimmungen für Personengesellschaften enthielte²⁹, sondern im Wortlaut Art. 4 Abs. 1 OECD-MA folgen würde. Gestützt auf Art. 11 Abs. 2 Bst. b(i) 30 kann die französische Personengesellschaft mit Formular 823B eine vollständige Entlastung von der Verrechnungssteuer beanspruchen.

3.3.2 US Limited Liability Companies – Check-the-box-Bestimmungen

Die Limited Liability Company (LLC), deren Bezeichnung wörtlich übersetzt «Gesellschaft mit beschränkter Haftung» heißt, ist eine Personenvereinigung zu Gewinnzwecken mit selbständiger Rechtspersönlichkeit, welche insbesondere durch die beschränkte Haftung ihrer Mitglieder gekennzeichnet ist. Sie kann allerdings nicht mit der GmbH nach schweizerischem Recht gleichgesetzt werden, da sie ein hybrides Rechtsgebilde ist, das sowohl Züge einer Kapitalgesellschaft als auch einer

ren Namen und Adressen von der Verwaltung nicht bekannt gegeben werden.

²⁹ Art. 4 Abs. 1 und 3 DBA-F, vgl. oben, Abschn. 2.2.1.

³⁰ Art. 11 Abs. 2 Bst. b(ii) DBA-F setzt für den Nullsatz zusätzlich voraus, dass die die Dividenden beziehende Gesellschaft nicht überwiegend ausländisch beherrscht ist (wobei in der EU ansässige Personen in diesem Sinne nicht als Ausländer gelten) oder beide Gesellschaften an der Börse kotiert sind. Im vorliegenden Beispiel sind die Gesellschafter mehrheitlich in Frankreich ansässige Personen. Demnach wären die Voraussetzungen zur Anwendung des Nullsatzes erfüllt. Sollte der Nullsatz infolge anderer Verhältnisse aufgrund des DBA-F nicht beansprucht werden können, so wäre zu untersuchen, ob eine entsprechende Entlastung allenfalls nach Art. 15 ZBstA geltend gemacht werden könnte. Aufgrund des in Art. 15 Abs. 1 ZBstA enthaltenen Hinweises auf innerstaatliche und bilaterale Missbrauchsbestimmungen wäre allenfalls die Bestimmung des Art. 14 DBA-F zu beachten. Dagegen wäre die Bestimmung des Art. 11 Abs. 2 Bst. a(ii) DBA-F nach der hier vertretenen Auffassung unbeachtlich, da es sich bei dieser Bestimmung nicht um eine eigentliche Missbrauchsbestimmung handelt, sondern um eine Regelung zur Begrenzung der Abkommensvorteile.

²⁷ Aufgrund der am 22.12.2004 geänderten Verordnung zum DBA-US ist für die direkte Entlastung an der Quelle nicht mehr eine Beteiligung von über 50 % erforderlich, sondern es genügt die in Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA-US festgelegte Beteiligungshöhe von 10 %.

²⁸ Eine Ausnahme bildet die société civile, welche der Körperschaftsteuer unterliegt. Körperschaftsteuerpflichtig ist auch der Anteil des Kommanditars einer société en commandite simple sowie bei der société en participation der Anteil der Gesellschafter, die nicht unbeschränkt haftbar sind oder de-

Personengesellschaft aufweist. Die Beliebtheit der LLC als Gesellschaftsform hat in den USA seit den neunziger Jahren stark zugenommen. Vor allem kleinere und mittlere Unternehmen, aber auch Konzernstrukturen verwenden sie. Sie bietet:

- zivilrechtliche Flexibilität bezüglich der gesellschaftsvertraglichen Gestaltung;
- beschränkte Haftung der Gesellschafter; und
- idR die steuerrechtliche Behandlung in den USA als Personengesellschaft, womit die für das amerikanische Körperschaftsteuersystem charakteristische Doppelbelastung durch Besteuerung der Gewinne auf der Ebene der Gesellschaft und der Gesellschafter vermieden werden kann.³¹

Nach amerikanischem Steuerrecht wird eine LLC grundsätzlich als Personengesellschaft besteuert. Nach den sog. check-the-box-Bestimmungen haben die Gesellschafter die Möglichkeit, für die LLC die Besteuerung als Körperschaft zu wählen.³²

Bezieht eine amerikanische LLC von einer schweizerischen Gesellschaft Dividenden, stellt sich die Frage, ob und inwieweit die LLC die Abkommensvorteile beanspruchen kann. Wird die LLC als Personengesellschaft besteuert, so wird eine Entlastung von der Verrechnungssteuer nach den in Abschn. 3.2.1.4 dargestellten Grundsätzen gewährt.

Hat die LLC dagegen für die Besteuerung als Kapitalgesellschaft optiert und unterliegt sie auf den schweizerischen Dividenden der Besteuerung, so gilt sie als nutzungsberechtigte Empfängerin und kann die Abkommensvorteile beanspruchen. Sofern sie über mindestens 10 % der Stimmrechte der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt, hat sie nach Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA-US Anspruch auf eine Entlastung von 30 %.

3.3.3 Organschaft

Bezieht eine ausländische Organtochtergesellschaft Dividenden aus der Schweiz, so stellt sich die Frage, ob diese für die Zwecke von Art. 10 ihr selbst oder der als Organträger dahinter stehenden Person zuzurechnen sind. Die Frage wurde im schweizerisch-österreichischen Verhältnis im ersteren Sinne beantwortet. In einer

Verständigungsvereinbarung vom 10. Dezember 1999³³ wurde festgehalten, dass Gewinnausschüttungen einer schweizerischen Kapitalgesellschaft an eine österreichische GmbH, die nach österreichischem Recht Organgesellschaft einer in Österreich ansässigen Organträgergesellschaft ist, ihr – und nicht der als Organträger dahinter stehenden Person – zuzurechnen sind, so dass nach den allgemeinen Grundsätzen Anspruch auf Entlastung von der schweizerischen Quellensteuer besteht. Diese Regelung dürfte auch im Verhältnis zu Staaten mit einem vergleichbaren Organschaftssystem Anwendung finden. Offen ist, ob die Regelung auch dann gilt, wenn der Organträger nicht eine Gesellschaft, sondern eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft ist. Sollte in solchen Fällen die Organgesellschaft, welche die schweizerische Gesellschaft hält, nur deshalb dazwischengeschaltet worden sein, um für die ausländische natürliche Person oder die Personengesellschaft eine Möglichkeit zu schaffen, in den Genuss der tieferen Sockelsteuer bzw. des Nullsatzes zu gelangen, müsste die Gestaltung unter dem Gesichtspunkt des Missbrauchs geprüft werden.

3.3.4 Personengesellschaft als Muttergesellschaft bei DBA, die dem OECD-MA folgen

Die erwähnten Bestimmungen in den DBA-F und DBA-US über die Entlastung bei wesentlichen Beteiligungen weichen von Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA ab. Nach dieser Bestimmung findet die Sockelsteuer von 5 % Anwendung, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 25 % des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt. Muss aus dieser Formulierung abgeleitet werden, dass auf Personengesellschaften als Muttergesellschaft stets die höhere Sockelsteuer Anwendung findet?

Der OECD-MK enthält keine klare Stellungnahme zu dieser Frage. Es wird lediglich darauf hingewiesen, dass die Vertragsstaaten Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA in ihren DBA ändern können, um auch eine Personengesellschaft, die nach dem geltenden innerstaatlichen Recht als juristische Person behandelt wird, in den Genuss des ermässigten Satzes für Muttergesellschaften kommen zu lassen. Sollte daraus abgeleitet werden können, dass der reduzierte Satz auf Personengesellschaften, die wie juristische Personen besteuert werden, keine Anwendung finden soll, so liegt darin ein Widerspruch zu der in Ziff. 10 OECD-MK zum Ausdruck gebrachten Begründung. Danach liegt der Grund für die tiefere Besteuerung von Gewinnausschüttungen einer Tochtergesellschaft an die

31 SCHNITTKER, LLP und LLC: Die Haftung der Mitglieder und Manager, S. 382; DERS., LLP und LLC: Was bedeutet der Konflikt zwischen den einzelnen Jurisdiktionen in den USA für die Haftung der Mitglieder und Partner?, S. 713.

32 Dieses Optionsrecht zur Besteuerung als Körperschaft besteht seit 1997 und kann namentlich auch im Falle von general partnerships und limited partnerships ausgeübt werden. Der gewählte Status muss dann mindestens 5 Jahre beibehalten werden.

33 Vgl. ESTV, DBA-Verhandlungen mit Österreich, S. 493.

ausländische Muttergesellschaft darin, eine mehrfache Steuerbelastung zu vermeiden und die Auslandsinvestitionen zu erleichtern. Die Verwirklichung dieses Ziels hänge von der steuerlichen Behandlung der Dividenden in dem Staat ab, in dem die Muttergesellschaft ansässig ist. Wird nun aber die Dividende im Staat der Muttergesellschaft bei Personengesellschaften gleich behandelt wie bei juristischen Personen, so besteht kein sachlicher Grund, der Personengesellschaft den reduzierten Satz zu verweigern.³⁴ Aus diesem Grunde wendet die ESTV die in Abschn. 3.3.1 und 3.3.2 dargestellte Praxis auch unter den DBA, die dem Wortlaut von Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA folgen, an und gewährt Personengesellschaften, die wie juristische Personen besteuert werden, grundsätzlich die tiefere Sockelsteuer.

4 Schlussbemerkung

Mit der Festlegung einer einheitlichen Praxis wurde die Diskrepanz zwischen zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Betrachtungsweise zugunsten der letzteren beseitigt. Damit ist für ausländische Personengesellschaften bzw. deren Gesellschafter Rechtssicherheit geschaffen worden. Da die bestehende Kommentierung von Art. 10 Abs. 2 OECD-MA nicht zu befriedigen vermag, wäre es sehr zu begrüßen, wenn in einer künftigen Revision eine Klarstellung im Sinne dieser einheitlichen Praxis herbeigeführt werden könnte.

Literatur und Materialien

ESTV, DBA-Verhandlungen mit Österreich, ASA 68 (1999/00), S. 490 ff.

KOLB ANDREAS, Dividendenbesteuerung im schweizerisch-deutschen Verhältnis, IWB Fach 5 Schweiz Gruppe 2, S. 515 ff.

LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Basel (Loseblatt)

OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6, Paris 1999

OECD-MA, OECD Committee On Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 15 July 2005, Paris 2005

OECD-MK, OECD Committee On Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 15 July 2005, Paris 2005

SCHNITTKER HELDER, LLP und LLC: Die Haftung der Mitglieder und Manager, GmbHR 2001, S. 382 ff.

– LLP und LLC: Was bedeutet der Konflikt zwischen den einzelnen Jurisdiktionen in den USA für die Haftung der Mitglieder und Partner?, GmbHR 2001, S. 713 ff.

WALDBURGER ROBERT, Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften, FStR 2002, S. 34 ff.

Rechtsquellen

DBA-A, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Verhandlungsprot.) (vom 30.1.1974), SR 0.672.916.31

DBA-AUS, Abkommen zwischen der Schweiz und Australien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 28. Februar 1980), SR 0.672.915.81

DBA-CDN, Abkommen zwischen der Schweiz und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 5.5.1997), SR 0.672.923.21

DBA-CI, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Côte d'Ivoire zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 23. November 1987), SR 0.672.928.91

DBA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 11.8.1971), SR 0.672.913.62

DBA-DK, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 23.11.1973), SR. 0.672.931.41

DBA-EC, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Ecuador zur

³⁴ Vgl. auch die weiterführenden Hinweise von WALDBURGER, Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften, S. 34 ff.

- Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 28. November 1994), SR 0.672.932.71
- DBA-EST, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Estland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 11.6.2002), SR 0.672.933.41
- DBA-F, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 9.9.1966), SR 0.672.934.91
- DBA-FIN, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Finnland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 16. Dezember 1991), SR 0.672.934.51
- DBA-GB, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 30.9.1954), SR 0.672.936.711
- DBA-GR, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Hellenischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 16.6.1983), SR 0.672.937.21
- DBA-H, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Ungarischen Volksrepublik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 9.4.1981), SR 0.672.941.81
- DBA-I, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 9.3.1976), SR 0.672.945.41
- DBA-IL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Staat Israel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 2.7.2003), SR 0.672.944.91
- DBA-IND, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 2.11.1994), SR 0.672.942.31
- DBA-IR, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Islamischen Republik Iran zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 27.10.2002), SR 0.672.943.61
- DBA-IRL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Briefwechsel) (vom 8.11.1966), SR 0.672.944.11
- DBA-J, Abkommen zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Notenwechsel) (vom 19.1.1971), SR 0.672.946.31
- DBA-JA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Jamaika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 6.12.1994), SR 0.672.945.81
- DBA-KAZ, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik von Kasachstan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll) (vom 21.10.1999), SR 0.672.947.01
- DBA-KWT, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Staat Kuwait zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll und Briefwechsel) (vom 16.2.1999), SR 0.672.947.61
- DBA-LT, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Litauen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll) (vom 27.5.2002), SR 0.672.951.61
- DBA-LV, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Lettland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll) (vom 31.1.2002), SR 0.672.948.71

- DBA-NZ, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Neuseeland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 6.6.1980), SR 0.672.961.41
- DBA-P, Abkommen zwischen der Schweiz und Portugal zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 26.9.1974), SR 0.672.965.41
- DBA-PI, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik der Philippinen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 24.6.1998), SR 0.672.964.51
- DBA-PK, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Pakistan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 30.12.1959), SR 0.672.962.31
- DBA-R, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Rumänien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 25.10.1993), SR 0.672.966.31
- DBA-RC, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 6.7.1990), SR 0.672.924.91
- DBA-RUS, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Briefwechsel) (vom 15.11.1995), SR 0.672.966.51
- DBA-S, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 7.5.1965), SR 0.672.971.41
- DBA-T, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Thailand zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 12.2.1996), SR 0.672.974.51
- DBA-TN, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Tunesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (vom 10.2.1994), SR 0.672.975.81
- DBA-TT, Abkommen zwischen der Schweiz und Trinidad und Tobago zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 1.2.1973), SR 0.672.975.41
- DBA-UA, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Ukraine zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll) (vom 30.10.2000), SR 0.672.976.71
- DBA-US, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61
- DBA-UZB, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Usbekistan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 3.4.2002), SR 0.672.962.11
- DBA-VN, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Sozialistischen Republik Vietnam zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 6.5.1996), SR 0.672.978.91
- DBA-ZA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Südafrika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 3.7.1967), SR 0.672.911.81
- Verordnung zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2.10.1996 (vom 15.6.1998), SR 672.933.61
- ZBstA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (vom 26.10.2004), SR 0.642.026.81