

Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium

Am Beispiel des Doppelbesteuerungsabkommens mit Österreich

Dr. iur. Maja Bauer-Balmelli



Maja Bauer-Balmelli, Dr. iur.,
dipl. Steuerexpertin, Partnerin bei Pestalozzi Lachenal Patry, Rechtsanwälte, Zürich

Inhalt*

1	Einleitung
2	Die Altreservenpraxis – Beschrieb
3	Rechtmässigkeit der Altreservenpraxis
3.1	Allgemeines
3.2	Verhältnis zwischen Staatsvertragsrecht (DBA) und unilateralem Recht (VStG)
3.2.1	Grundsatz «Staatsvertrag derogiert unilateralem Recht»
3.2.2	Konkret: DBA vs. VStG
3.3	Nicht-Anwendbarkeit des VStG
3.4	Anwendbarkeit des DBA-Rechts
3.4.1	Grundsätzliches
3.4.2	Zuständigkeit
3.4.3	Das zeitliche Moment: welches DBA?
3.4.4	Geteiltes oder ungeteiltes Steuerobjekt: Was ist Gegenstand der Verteilungsnormen?
3.4.5	Wesen und Rechtsnatur der Verteilungsnormen
3.5	Missbrauchsvorbehalt
3.5.1	Grundsätzliches
3.5.2	Expliziter vs. stillschweigender Missbrauchsvorbehalt
3.5.3	Herleitung des Gehaltes des stillschweigenden Missbrauchsvorbehaltes
3.5.4	Inhalt und Tragweite des stillschweigenden Missbrauchsvorbehaltes
3.6	Fazit
4	Zusammenfassung
	Literatur
	Rechtsgrundlagen und Materialien

1 Einleitung

Im Zusammenhang mit internationalen Unternehmensumstrukturierungen ist die Auseinandersetzung mit dem Thema Altreserven nicht zu umgehen. Da die Altreservenpraxis der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) an sich klar und bekannt ist, die Zeit jedoch meistens drängt und überdies in vielen Fällen im ausländischen Ansässigkeitsstaat der neu beteiligten Gesellschaft eine Anrechnung der schweizerischen Verrechnungssteuer geltend gemacht werden kann, werden die Altreservenfälle in der Praxis in aller Regel mehr oder weniger einvernehmlich gelöst; die «alte» Sockelsteuer auf den Altreserven wird anlässlich der ersten Dividendenausschüttungen nach erfolgter Umstrukturierung entrichtet. Die mit der ESTV geregelten Fälle sind wohl zahlreich, bundesgerichtliche Präjudizien dagegen rar: Nur in einem – sehr spezifischen – Sachverhalt hat sich das Bundesgericht¹ zur Anwendung der (einzigartigen) Missbrauchsbestimmung im relevanten DBA-USA (1951) ausdrücklich zum Thema Altreserven resp. zum Thema DBA-Missbrauch geäußert.

Aufgrund einer Verlautbarung der ESTV² in dieser Zeitschrift, gefolgt von einer zu Recht sehr kritischen Entgegnung aus der Praxis³, hat das Thema im Jahr 2001 erstmals konzentriert auch im Schrifttum eine, wenn auch nur kurze, Auseinandersetzung erfahren⁴.

* Die Autorin dankt ihrem Mitarbeiter, Herrn lic. iur. Marco E. Vitali, für die engagierte Unterstützung.

1 BGER 16.8.1996, ASA 66 (1997/98), S. 406; vgl. dazu Abschn. 2.

2 BURRI, FStR 2001, S. 204.

3 RYSER, FStR 2001, S. 301.

4 Dazu auch BAUER-BALMELLI, S. 175f. und 246ff.

Unlängst hat allerdings in der Praxis, so die Erfahrung der Autorin, eine klare Konkretisierung der massgeblichen Kriterien und damit auch eine differenziertere Anwendung der rechtlichen Grundlagen im Einzelfall stattgefunden. Der Eindruck, die Altreservenpraxis werde als objektiverer Steuerumgehungstatbestand, der sich einzig am quantitativen, rein fiskalisch begründeten Kriterium der faktischen Sockelsteuersatzreduktion orientiert, angewandt, verblasst zusehends. Eine gleichermaßen erfreuliche wie notwendige Entwicklung, der im Nachfolgenden Substanz gegeben resp. das adäquate rechtliche Argumentarium unterlegt werden soll. Konkret wird untersucht, bei Vorliegen welcher sachverhältnismässigen Voraussetzungen aufgrund welcher Rechtsgrundlagen die Altreservenpraxis – sofern diese überhaupt noch so benannt werden soll – angewandt werden kann.

2 Die Altreservenpraxis – Beschrieb

Gemäss langjähriger *Praxis der ESTV* werden die folgenden Transaktionen unter dem Stichwort Altreservenpraxis oder unter dem Aspekt der Steuerumgehung bei der Rückerstattung gewürdigt:

Ein Ausländer überträgt seine Beteiligungsrechte an einer Schweizer Gesellschaft entweder an einen anderen Ausländer oder an einen Inländer und erreicht damit, dass die definitive Verrechnungssteuerbelastung auf künftigen Ausschüttungen (grundsätzlich) reduziert wird, weil als Folge entweder neu ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder ein anderes DBA mit geringerem Sockelsteuersatz oder dasselbe DBA, jedoch neu mit dessen privilegiertem Sockelsteuersatz, oder das Verrechnungssteuergesetz (VStG) zur Anwendung kommt⁵.

- Wird die von einem Ausländer auf einen Inländer übertragene Gesellschaft im Anschluss an die Übertragung voll- oder, im Sinne der These der indirekten Teilliquidation, teilliquidiert, wird in der Regel in Anwendung von Art. 21 Abs. 2 VStG wegen *Steuerumgehung* die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf der entsprechenden Substanz- oder Liquidationsdividende verweigert.

Wird die übertragene Gesellschaft nicht unmittelbar im Anschluss an die Übertragung teil- oder vollliquidiert, verfügt sie jedoch im Zeitpunkt der Übertragung über ausschüttbare Reserven, wird in Anwendung der sog. Altreservenpraxis auf zukünftigen

Ausschüttungen dieser (bestehenden Alt-)Reserven nicht die volle Rückerstattung gewährt, sondern diese wird im Umfang des vor der Übertragung anwendbaren Sockelsteuersatzes verweigert.

- Analoges gilt bei der *Beteiligungsübertragung zwischen Ausländern*: Resultiert aus der Beteiligungsübertragung gemäss (neu) anwendbarem DBA eine Sockelsteuersatzreduktion, wird in Anwendung der sog. Altreservenpraxis auf künftigen Ausschüttungen der im Zeitpunkt der Beteiligungsübertragung bestehenden Reserven die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Umfang des unter der alten Beteiligungsstruktur geltenden Sockelsteuersatzes verweigert. Insbesondere diese Fälle sind es, die am Beispiel des DBA-A näher betrachtet werden sollen.

In seinem bisher einzigen Entscheid zur Altreservenpraxis hat das *Bundesgericht* die gemeinsame Übertragung einer Schweizer Beteiligung durch zwei zu 60% resp. 40% beteiligte amerikanische Konzerngesellschaften auf deren amerikanische Muttergesellschaft – was aufgrund des nunmehr 100%igen Beherrschungsverhältnisses zur Anwendung des privilegierten Sockelsteuersatzes geführt hätte – als Verstoß gegen die ratio legis der Missbrauchsbestimmung in Art. VI Abs. 2 DBA-USA (1951) betrachtet, das Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs oder einer Steuerumgehung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 VStG dagegen verneint⁶.

3 Rechtmässigkeit der Altreservenpraxis

3.1 Allgemeines

Die Steuererhebung muss in materieller und formeller Hinsicht rechtmässig sein. Dies bedeutet, dass die Steuerveranlagung sich sowohl bezüglich Inhalt als auch bezüglich Form und Verfahren, in dem sie zustande kommt, auf eine generell-abstrakte Norm stützen muss. Dabei muss zum einen das Erfordernis der Rechtsgrundlage (Vorbehalt und Vorrang des formellen Gesetzes sowie dessen Kompetenzmässigkeit) und zum anderen das Erfordernis der *Schrankenkonformität* erfüllt sein. Letzteres bedeutet, dass die Veranlagung der Steuer und die Rechtssätze, auf die sich diese stützt, nicht gegen andere, höherrangige Rechtssätze verstossen dürfen⁷.

Der Grundsatz der *Rechtmässigkeit der Besteuerung* gilt nicht nur für die *Steuererhebung*, sondern gleichermaßen auch für die Frage der *Rückerstattung der Verrech-*

⁵ Vgl. auch die Analyse solcher Fälle bei CLOPATH, ST 1993, S. 889 ff.

⁶ BGer 16.8.1996, ASA 66 (1997/98), S. 406 Erw. 5c.

⁷ HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 4 N. 6 ff.

nungssteuer – sowohl für deren Gewährung als auch für deren Verweigerung, wirkt doch Letztere indirekt-retrospektiv steuerbegründend.

3.2 Verhältnis zwischen Staatsvertragsrecht (DBA) und unilateralem Recht (VStG)

3.2.1 Grundsatz «Staatsvertrag derogiert unilateralem Recht»

Nach schweizerischer Auffassung wird ein DBA mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden für die Vertragsstaaten verbindlich und erhält gleichzeitig landesrechtliche Wirkung (sog. Monismus). Damit bindet es die staatlichen Behörden und erzeugt, da unmittelbar anwendbar (self executing), gleichzeitig Rechte und Pflichten für die Steuerpflichtigen.

Der geltende Monismus anerkennt ganz grundsätzlich das Primat des Völkerrechts gegenüber dem Landesrecht und damit den Vorrang des DBA-Rechts vor dem Steuerrecht von Bund und Kantonen. Das Bundesgericht hat schon verschiedentlich betont, dass sich die Schweiz ihren völkerrechtlichen Verpflichtungen nicht unter Berufung auf inländisches Recht entziehen könne. Das Völkerrecht gehe dem Landesrecht in allen Rechtsgebieten prinzipiell vor⁸. Diese Konfliktregelung dränge sich umso mehr auf, wenn sich der Vorrang aus einer völkerrechtlichen Norm ableite, die dem Schutz der Menschenrechte diene. Ob in anderen Fällen heute noch zur sog. Schubert-Praxis⁹ Zuflucht genommen würde, liess das Bundesgericht in einem neueren Fall offen¹⁰. Hinsichtlich des DBA-Rechts würde der Vorrang des Völkerrechts ohnehin auch nach der Schubert-Praxis generell zur Anwendung kommen, da im Bundessteuerrecht keine Normen existieren, mit denen der Gesetzgeber das Staatsvertragsrecht bewusst hat verdrängen wollen. Es gilt m. a. W. der Grundsatz «DBA derogiert VStG»; die *Anwendung des Verrechnungssteuerrechtes darf DBA-Recht nicht widersprechen, muss DBA-konform sein*.

3.2.2 Konkret: DBA vs. VStG

Das entsprechende DBA ist dann anzurufen, wenn aufgrund landesrechtlicher steuerlicher Anknüpfung in zwei Staaten dieselben Einkünfte steuerlich erfasst werden könnten. Diese Doppelbesteuerung wird mittels

Anwendung der Verteilungsnormen der DBA und, sofern diese keine ausschliessliche Zuweisung enthalten, in Verbindung mit dem Methodenartikel vermieden¹¹.

Dividendenausschüttungen einer Schweizer Gesellschaft an ihre Muttergesellschaft im DBA-Ausland unterliegen einerseits der schweizerischen Verrechnungssteuer im Quellenstaat und andererseits der Einkommenssteuer im Ansässigkeitsstaat der Empfängerin.

Das DBA regelt diesen Doppelbesteuerungskonflikt und damit die Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse (right to tax¹²) zwischen Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat nicht nur qualitativ, indem es definiert, was als Dividende gilt, sondern insbesondere auch quantitativ: Bei Dividenden wird das Besteuerungsrecht regelmässig dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen, allerdings idR nicht ausschliesslich. Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates dagegen wird mittels der DBA-rechtlichen Verteilungsnormen quantitativ begrenzt; es ist dies eine Folge der *Negativkraft der DBA*¹³. In Bezug auf die Verrechnungssteuer auf Dividendenausschüttungen bedeutet dies, dass diese in dem im DBA vorgesehenen Ausmass nicht erhoben werden darf oder rückerstattet werden muss, falls die DBA-rechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind¹⁴. *Die Rückerstattung ist die Konsequenz der zwischen den Vertragsstaaten vereinbarten Besteuerungsbefugnisse, der DBA-rechtlichen Verteilungsnormen*¹⁵. Die verrechnungssteuerliche Rückerstattung hat sich nach dieser staatsvertraglichen Vereinbarung zu richten.

Gemäss dem für das Steuerrecht vertretenen reinen Monismus¹⁶ gilt der Grundsatz des Vorrangs des DBA-Rechts gegenüber dem Verrechnungssteuerrecht ohne Einschränkung und absolut.

3.3 Nicht-Anwendbarkeit des VStG

Der hier zu beurteilenden Altreservenpraxis liegt regelmässig ein internationaler Sachverhalt zugrunde: Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Ausschüttungen sog. Altreserven an die neue ausländische Muttergesellschaft wird nicht in dem gemäss neu anwendbarem DBA vorgesehenen Masse gewährt, sondern im Umfang des im bisher anwendbaren DBA vorgesehenen Sockelsteuersatzes verweigert. Es stellt sich also die Frage der Anwendbarkeit des Verrechnungssteuergesetzes im internationalen Verhältnis.

8 BGer 15.11.1991, BGE 117 Ib 367 Erw. 2b = ASA 61 (1992/93), S. 779 mit weiteren Hinweisen.

9 Dazu BGer 2.3.1973, BGE 99 Ib 39 Erw. 3, 4.

10 BGer 26.7.1999, BGE 125 II 417 Erw. 4d.

11 OECD-MA, Introduction Ziff. 19; Art. 10 iVm Art. 23 DBA-A.

12 OECD-MA, Introduction Ziff. 19; Art. 10 DBA-A.

13 LOCHER, S. 85 f., 88; DANON/SALOMÉ, 678 f.

14 Zur Entlastung des Texts wird im Folgenden nur von der Rückerstattung gesprochen.

15 BAUER-BALMELLI, S. 177.

16 Siehe vorne, Abschn. 3.2.1.

Das VStG ist grundsätzlich *nur für im Inland Steuerpflichtige* anwendbar. Dies gilt, ausser in zwei explizit genannten Ausnahmefällen (Art. 27 und 28 Abs. 1 VStG), auch für die Bestimmungen über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Entsprechend gilt auch der Steuerumgehungsvorbehalt gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG nur im Zusammenhang mit der Rückerstattung im inländischen Verhältnis; er ist Vorbehalt zu den materiellen Rückerstattungsvoraussetzungen.

Die *grundsätzliche Nichtanwendbarkeit des verrechnungssteuerrechtlichen Steuerumgehungsvorbehaltes* gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG im internationalen Verhältnis ergibt sich sodann auch aus dessen materiellem Gehalt: Nur dem durch einen Ausländer oder einen inländischen Defraudanten vorgeschobenen und damit nicht originär rückerstattungsberechtigten Inländer, der einen Rückerstattungsanspruch geltend macht, kann die Rückerstattung wegen Steuerumgehung verweigert werden¹⁷.

Und schliesslich geht es im internationalen Verhältnis im Grunde nicht um die Frage der Rückerstattung der Verrechnungssteuer im originären Sinne des Verrechnungssteuerrechts, sondern, wie erwähnt, ausschliesslich um die *quantitative Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse* der beiden das Besteuerungsrecht aufgrund unilateraler Anknüpfung beanspruchenden Vertragsstaaten mittels der DBA-rechtlichen Verteilungsnormen.

Aus den vorgenannten Gründen ist ein *direkter Rückgriff auf die Steuerumgehungsklausel* gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG zur Begründung der Altreservenpraxis *ausgeschlossen*.

3.4 Anwendbarkeit des DBA-Rechts

3.4.1 Grundsätzliches

Ist der Empfänger des verrechnungssteuerbelasteten Ertrages in einem Staate ansässig, mit dem die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat, so hat er grundsätzlich das Recht, nach Massgabe dieses DBA die schweizerische Verrechnungssteuer teilweise oder vollständig zurückzufordern. Die im DBA vorgesehene Steuerentlastung kann

eine Person idR, vorbehaltlich der missbräuchlichen Inanspruchnahme des DBA, dann in Anspruch nehmen, wenn sie gemäss den Abkommensbestimmungen im Abkommensstaat ansässig (resident) und an den Vermögenswerten, die den Ertrag abwerfen, uneingeschränkt Nutzungsberechtigt (d.h. der beneficial owner) ist¹⁸. Der Nachweis der effektiven Versteuerung der verrechnungssteuerbelasteten Erträge (eine subject-to-tax-Klausel¹⁹) ist in den DBA regelmässig nicht vorgesehen²⁰.

Das Erfordernis der *Ansässigkeit*²¹ ist eine Grundvoraussetzung der Anwendbarkeit jedes DBA und verlangt, dass eine Person im entsprechenden Vertragsstaat nicht nur Steuersubjekt-Qualität hat, sondern nach den dort geltenden Bestimmungen unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Das *DBA-rechtliche Nutzungsrecht*²² an den die verrechnungssteuerbelasteten Erträge abwerfenden Vermögenswerten ist (wie das Recht zur Nutzung im Verrechnungssteuerrecht) ein in den Abkommen nicht näher definierter wirtschaftlicher Begriff und umfasst entsprechend nicht nur die formalrechtliche Berechtigung, sondern – im Sinne einer substance-over-form-Betrachtung – die wirkliche, tatsächliche Nutzungsberechtigung²³. «Nur der wahre Berechtigte (der Nutzungsberechtigte Empfänger oder Eigentümer) kann die in einem DBA vereinbarten Steuerentlastungen beanspruchen, nicht dagegen der scheinbare Empfänger, eine bloss vorgeschobene Person, ein Treuhänder.»²⁴

Wesentlich ist zunächst die grundsätzliche *Steuerobjekt-Qualität der Erträge in den Händen des unmittelbaren Empfängers*²⁵; eine subjektive Steuerbefreiung oder -privilegierung ist nicht schädlich. Aufwand- und damit steuerwirksame Weiterleitungen sind allerdings genauer zu betrachten; Indiz für die fehlende Nutzungsberechtigung ist ein klarer Konnex solcher Weiterleitungen zu den DBA-begünstigten Erträgen.

3.4.2 Zuständigkeit

Primär zuständig für die Prüfung, ob diese materiellrechtlichen Bedingungen erfüllt sind, ist der Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers; Gegenstand der

17 BAUER-BALMELLI, S. 162.

18 LOCHER, S. 135; VOGEL/LEHNER, Vor Art. 10–12 N. 10 ff., 20.

19 Dazu LANG, S. 63.

20 LANG, S. 45; LUTZ, S. 87 ff.; VOGEL/LEHNER, Vor Art. 10–12 N. 12.

21 Art. 1 OECD-MA; VOGEL/LEHNER, Vor Art. 10–12 N. 11, 20; BGER 3.10.1980, ASA 50 (1981/82), S. 145 Erw. 2: «Erforderlich ist eine Bescheinigung über den Wohnsitz und über die Heranziehung zu den direkten Steuern im Wohnsitzstaat.» Mit dieser Bescheinigung kann eine Rückerstattung i.c. gemäss DBA-NL

verlangt werden. Zum unterschiedlichen Verständnis verschiedener Steuerbehörden LANG, S. 37 ff.

22 Vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA. Zum unterschiedlichen internationalen Verständnis LANG, S. 44 ff.

23 VOGEL/LEHNER, Vor Art. 10–12 N. 16 ff.; LUTZ, S. 35 ff., spricht von der Sinnverwandtschaft der beiden Begriffe des Nutzungsberechtigten und des Rechtes zur Nutzung.

24 ESTV, Steuerentlastungen, Allgemeines VI, Ziff. 31.

25 BAUER-BALMELLI, SWI 2002, S. 569; LANG, SWI 1998, S. 219 ff.

Qualifikation ist ein Steuersubjekt, das Ansässigkeit in seinem Hoheitsgebiet behauptet. Am Beispiel Österreich ist dies gemäss Art. 10 der Vereinbarung zwischen der Schweiz und Österreich über die Durchführung der Entlastung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zunächst das *zuständige österreichische Finanzamt, alsdann das Bundesministerium für Finanzen*, welches gestützt auf die Bestätigung des Finanzamtes die Erstattungsberechtigung zu Handen der ESTV bestätigt²⁶.

Der Text der Bestätigung lautet²⁷: «Es wird bestätigt, dass der Ertragsgläubiger an den in Spalte 5 angegebenen Daten [Ertragsfälligkeiten] seinen Wohnsitz im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens in Österreich gehabt hat, dass er daselbst mit allen nach dem österreichischen Steuerrecht allgemein steuerpflichtigen Einkünften aus der Schweiz den allgemein erhobenen Steuern unterliegt und dass die tatsächliche Versteuerung der in diesem Antrag angegebenen Kapitalanlagen und ihrer Erträge überwacht wird.»

Gemäss Art. 11 der Vereinbarung *prüft die ESTV den Antrag auf «seine Berechtigung und seine Richtigkeit»*. Notwendige ergänzende Auskünfte und Beweismittel kann sie direkt beim Antragssteller oder beim Bundesministerium für Finanzen einholen. *Die ESTV entscheidet über die Durchführung der Erstattung.*

Generell gilt, dass die Frage der Anwendung des Staatsvertrages im konkreten Fall letztlich Sache beider Vertragspartner ist und, ausser die Beurteilung ist explizit dem einen Vertragsstaat übertragen, von beiden Staaten – wenn nicht gemeinsam, so doch *in gegenseitiger Übereinstimmung* – wahrgenommen wird. Letztes Mittel, um diese Übereinstimmung sowie die Ausräumung von echten Qualifikationskonflikten anzustreben, ist das in den DBA regelmässig vorgesehene Verständigungsverfahren²⁸.

Die vereinzelt vertretene Meinung²⁹, der Ansässigkeitsstaat entscheide abschliessend über die Erstattungsbeurteilung, geht wohl zu weit, insbesondere in der klar formulierten Konsequenz, der Quellenstaat habe sich an die Beurteilung des Ansässigkeitsstaates zu halten; verweigere der Quellenstaat trotz positiver Beurteilung durch den Ansässigkeitsstaat die Rückerstattung, so werde er dadurch vertragsbrüchig³⁰.

3.4.3 Das zeitliche Moment: welches DBA?

Die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit ein DBA beansprucht und damit konkret die Verteilungsnormen angewandt werden können, müssen (mindestens) in dem Zeitpunkt erfüllt sein, für den das DBA beansprucht wird. *Relevant ist der Zeitpunkt des Leistungszuflusses*, der Zeitpunkt, in dem das von beiden Vertragsstaaten beanspruchte Steuerobjekt sich materialisiert. Dies ist dann der Fall, wenn einerseits die Dividende und damit die Verrechnungssteuer fällig wird und andererseits für die Einkommenssteuer des Ansässigkeitsstaates des Empfängers der Realisationszeitpunkt gegeben ist. Massgebend ist einzig der Zeitpunkt, für den es gilt, eine drohende Doppelbesteuerung qua Anwendung des DBA zu vermeiden³¹.

Weder die Erfüllung der DBA-rechtlichen Anspruchsvoraussetzungen *vor diesem Zuflusszeitpunkt* noch diejenige *nach diesem Zeitpunkt* vermag die Anspruchsberechtigung in Bezug auf diesen konkreten Leistungsfluss zu begründen. Zuweilen ist allerdings die vorgängige Erfüllung innerhalb einer bestimmten Periode zusätzliches Erfordernis³².

Die Anwendung eines früheren, d. h. vor dem Zufluss anwendbaren DBA auf einen aktuellen Dividendenfluss würde jeder Begründung entbehren. Die Grundvoraussetzungen der Anwendbarkeit sind im relevanten Zeitpunkt nicht mehr erfüllt, können nicht gleichzeitig in zwei Staaten resp. unter zwei DBA erfüllt sein. Eine *Nachwirkungskraft* (Zukunftswirkung) eines früher einmal anwendbaren DBA wäre ein *DBA-rechtliches Paradox*, bedarf doch ein nicht (mehr) bestehender Konflikt nicht der Regelung, genauso wenig, wie ein noch nicht bestehender der Regelung bedarf. Zudem ist es selbstverständlich, dass sich der Empfänger nicht auf die Nachwirkungskraft eines für ihn günstigeren älteren Sockelsteuersatzes berufen kann; vice versa muss Analoges für den Fiskus gelten.

Im bisher einzigen Altreservenfall erläuterte das Bundesgericht³³ explizit: «Abzustellen ist daher auf das im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung anwendbare Recht und die dazumal noch vorhandenen Reserven.» Verluste, welche die im Zeitpunkt der Umstruktura-

26 Vgl. LOCHER, S. 98f. Die verfahrensmässigen Aspekte der DBA-Entlastung sind nicht Gegenstand der DBA, sondern von zusätzlichen zwischenstaatlichen Vereinbarungen oder autonomen Anordnungen der Vertragsstaaten; Bundesbeschluss über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (BB DBA) vom 22.6.1951, SR 672.2.

27 Gemäss Form. 840.

28 Art. 25 DBA-A.

29 BEHNISCH, S. 426.

30 Zur Bedeutung der Ansässigkeitsbescheinigung LANG, S. 40 ff.

31 PORTNER, Art. 10 OECD-MA, N. 51, 54; VOGEL/LEHNER, Art. 10, N. 24, mit Hinweisen.

32 Z. B. zwei Jahre Haltedauer für die Beanspruchung des reduzierten Sockelsteuersatzes unter dem DBA-L (Art. 10 Abs. 2 lit. b).

33 BGER 16.8.1996, ASA 66 (1997/98), S. 406 Erw. 6.

rierung festgestellten Altreserven nachträglich vermindern, sind zu berücksichtigen. Damit bestätigt das Bundesgericht mit aller Deutlichkeit die an sich uneingeschränkte Massgeblichkeit des Zeitpunktes des Leistungszuflusses, auch wenn es anschliessend, dazu im Widerspruch, festhält: «Nur in diesem Umfang bleiben die <Altreserven> der bisherigen Besteuerung verhaftet.»

Das österreichische Bundesministerium für Finanzen³⁴ hat im Zusammenhang mit der Anwendung des wie Art. 10 DBA-A lautenden Art. 11 des DBA zwischen Deutschland und Österreich ausgeführt: «Bei Gewinnausschüttungen stellt allerdings das Abkommen auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge ab, sodass Gewinnausschüttungen, die nach Hauptwohnsitzverlegung nach Österreich erfolgen, gemäss Artikel 11 DBA-D in Österreich steuerpflichtig sind, gleichgültig, ob sie aus Gewinnen stammen, die die Kapitalgesellschaft in Jahren vor der Hauptwohnsitzverlegung erzielt hat...»

Aus diesen Gründen bedarf die Nichtanwendung des aktuell, d. h. im Zuflusszeitpunkt grundsätzlich anwendbaren DBA und damit die Nichtbeachtung der in diesem statuierten Verteilungsnormen besonderer Begründung und rechtsstaatlicher Rechtfertigung. Sind sowohl die Frage der Ansässigkeit des Empfängers als auch dessen Nutzungsberechtigung grundsätzlich positiv geklärt, darf die Anwendung des DBA nur und allenfalls wegen DBA-Missbrauchs³⁵ verweigert werden.

3.4.4 Geteiltes oder ungeteiltes Steuerobjekt: Was ist Gegenstand der Verteilungsnormen?

Gegenstand der Verteilungsnorm von Art. 10 DBA-A sind sämtliche in dessen Abs. 3 als Dividenden definierten Gewinnausschüttungen, die eine im einen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt (Abs. 1). Gegenstand dieser Verteilungsnorm ist m. a. W. *der als Dividende definierte Leistungsfluss*. Regelungsinhalt ist die staatsvertraglich vereinbarte Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse bezüglich eines aktuellen Leistungsflusses zwecks Vermeidung von dessen doppelter Besteuerung.

Wie und wann die dem Dividendenfluss zugrunde liegende *Leistungsquelle alimentiert* wurde, ist für die Anwendung dieser Verteilungsnorm *gänzlich irrelevant*. Eine Differenzierung bei der Anwendung der Verteilungsnorm auf ein und denselben Regelungsgegenstand,

konkret die von einer Gesellschaft bezahlten Dividenden, je nach dem Zeitpunkt, in welchem das diesen zugrunde liegende Substrat erschaffen wurde, ist schlicht nicht vorgesehen. *Die DBA-Berechtigung in Bezug auf Dividendenzahlungen unter einer gegebenen Struktur ist entweder erfüllt oder nicht, tertium non datur*³⁶.

Eine Unterscheidung lässt auch das Bundesgericht³⁷ nur unter der sehr spezifischen Missbrauchsbestimmung des Art. VI Abs. 2 DBA-USA (1951) zu, welcher die Herstellung oder Beibehaltung einer Beteiligungsstruktur in erster Linie in der Absicht, die DBA-Vorteile zu sichern, anvisiert. Der besondere Wortlaut dieser Bestimmung lässt eine solche Unterscheidung in Vorher und Nachher auch problemlos zu.

Die Materialien zur Einführung der 0%-Regelung im DBA-A³⁸ besagen, dass die neue Regelung für *Dividenden* gilt, die am oder nach dem 1. Januar 2000 *zugeflossen* sind. Eine Altreservenpraxis, die sich, vorbehaltlich des DBA-Missbrauchs, auf das DBA stützt resp. mit diesem konform sein will, hätte im Zusammenhang mit der Neuregelung des Sockelsteuersatzes explizit statuiert werden müssen³⁹. Eine solche Regelung hätte, wäre sie von den Vertragspartnern gewollt gewesen, ohne weiteres in den Abkommenstext aufgenommen werden können. *Eine Unterscheidung in Altreserven und Neureserven* wurde aber *nicht getroffen*. Auch in der Botschaft finden sich keinerlei Hinweise auf eine Einbindung vorbestandener Reserven irgendetweller Art.

3.4.5 Wesen und Rechtsnatur der Verteilungsnormen

Die DBA-rechtlichen Verteilungsnormen sind keine die Rückerstattung im originären Sinne des Verrechnungssteuerrechtes begründenden Normen, sondern *schlichte Verteilungs- oder Abgrenzungsnormen*. Das Besteuerungsrecht der beiden Vertragsstaaten wird aufgrund ihrer Vereinbarung quantitativ gegeneinander abgegrenzt.

Ist das DBA grundsätzlich anwendbar, weil sowohl die Ansässigkeit als auch die Nutzungsberechtigung gegeben sind, und liegt kein Missbrauch vor, sind die Verteilungsnormen ohne Einschränkung anzuwenden. Die Verteilungsnormen enthalten keine weitere qualitative Aussage. Sie lassen aufgrund ihres *rein das Quantitative regelnden Charakters* keine weitere qualitative Differenzierung in ihrer Anwendung zu. So ist insbesondere ihre Anwendung in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der

34 ÖBMF 26.3.1992, SWI 1992, S. 127; SCHUCH, S. 223.

35 Dazu hinten, Abschn. 3.5.

36 Vgl. dazu die widersprüchliche Aussage von BURRI, FStR 2001, S. 208.

37 BGer 16.8.1996, ASA 66 (1997/98), S. 406 Erw. 6.

38 BBI 2000, S. 5649, 5652.

39 So auch SCHMIDT/BLÖCHLE/WUERMLI, IStR 2002, S. 632 (zur Einführung des 0%-Satzes im DBA-D).

Generierung der Leistungsquelle – statt des effektiven, DBA-rechtlich zu behandelnden Leistungsflusses – nicht Teil ihres Normgehalts.

Eine Differenzierung ist allenfalls mittels des Missbrauchsvorbehaltes in den Anspruchskriterien der Ansässigkeit und der Nutzungsberechtigung zu suchen. Diese Differenzierung hat somit bereits in einer vorgelagerten Phase zu erfolgen.

3.5 Missbrauchsvorbehalt

3.5.1 Grundsätzliches

Das Pendant zum auf internationale Verhältnisse nicht anwendbaren Steuerumgehungsvorbehalt⁴⁰ bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG bildet die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA. Eine solche liegt etwa vor, wenn die im DBA umschriebenen Voraussetzungen für die Rückerstattung zwar formell, nicht aber in tatsächlicher, materieller Hinsicht erfüllt sind und damit letztlich die Abkommensvorteile Personen zugute kommen würden, die nicht abkommensberechtigt sind⁴¹. Der Missbrauchsvorbehalt ist somit Vorbehalt der Erfüllung der Anspruchskriterien Ansässigkeit und Nutzungsberechtigung.

Die missbräuchliche Inanspruchnahme eines DBA führt dazu, dass entweder die konkreten Abkommensvorteile nicht beansprucht werden können⁴², mithin die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vollumfänglich verweigert wird, oder allenfalls, wie z. B. in Art. 9 Abs. 2 DBA-NL explizit vorgesehen, nur die weniger umfassende Abkommensbegünstigung gewährt wird⁴³.

Auch der Missbrauchsvorwurf bedarf der gesetzlichen Grundlage. Er muss entweder explizit oder als allgemein gültiges Rechtsprinzip dem DBA-Recht zu entnehmen sein. Das Vorliegen eines Missbrauchs nachzuweisen

obliegt grundsätzlich den die Anwendung des DBA verweigernden Behörden, schweizerischerseits der ESTV.

3.5.2 Expliziter vs. stillschweigender Missbrauchsvorbehalt

Verschiedene Abkommen enthalten spezifische Missbrauchsbestimmungen betreffend die Kapitalerträge, speziell die Dividenden, so z. B. das alte DBA-USA (1951)⁴⁴ und das DBA-NL⁴⁵, oder es wurden die Bestimmungen des Missbrauchsbeschlusses ins DBA übernommen und ergänzt, so in den DBA-B, DBA-F und DBA-I⁴⁶.

Andere Abkommen, wie das DBA-A, enthalten wohl vereinzelt konkrete Missbrauchstatbestände, aber keine explizite Missbrauchsklausel bezüglich Dividenden. In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob explizit keiner gelten soll – insbesondere qua Umkehrschluss dann, wenn das DBA andere Missbrauchstatbestände konkret regelt – oder ob ein stillschweigender Missbrauchsvorbehalt im Sinne eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes generell gilt. Diesfalls ist dessen Gehalt sorgfältig zu ermitteln.

Die Meinung, dass ausserhalb des Anwendungsbereiches expliziter Missbrauchstatbestände die Annahme eines Rechtsmissbrauchs nicht zulässig ist, wird in der Doktrin zwar zum Teil vertreten⁴⁷, entspricht jedoch nicht der herrschenden Auffassung, nach welcher allgemeine Grundsatzregeln und Rechtsprinzipien den Abkommensbestimmungen inhärent sind. Diese vorwiegende Lehrmeinung wird von der Mehrheit der OECD-Mitgliedstaaten und der ESTV⁴⁸ geteilt. Der die ganze Rechtsordnung durchziehende allgemeine Rechtsgrundsatz des Rechtsmissbrauchsverbotes gilt deshalb auch im Recht der DBA.

40 Siehe vorne, Abschn. 3.3.

41 Ausführlich dazu LUTZ, S. 7 ff.; MEILI, S. 162 ff.

42 LOCHER, S. 141.

43 HOCHREUTENER, ASA 54 (1985/86), S. 367 f.

44 Nach Art. VI Abs. 2 DBA-USA (1951) «soll der Steuersatz 5 Prozent nicht übersteigen», wenn «der Aktionär eine Gesellschaft [ist], die unmittelbar oder mittelbar über mindestens 95 Prozent der Stimmrechte in der Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt, und [...] nicht mehr als 25 Prozent des Bruttoeinkommens der dividendenzahlenden Gesellschaft von andern Zinsen und Dividenden als den von ihren eigenen Tochtergesellschaften ausgerichteten [stammen]. [...] Diese Herabsetzung des Steuersatzes auf 5 Prozent soll jedoch nicht Platz greifen, wenn die Verbindung der beiden Gesellschaften in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, um sich diesen Vorteil zu sichern.»

45 Gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. a DBA-NL erfolgt die Rückerstattung «bei Dividenden (i) mit dem vollen Betrag, wenn der Empfän-

ger der Dividenden eine Kapitalgesellschaft ist, die mindestens 25 Prozent des Gesellschaftskapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft besitzt, vorausgesetzt, dass die Verbindung zwischen den beiden Gesellschaften nicht in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, sich diese volle Rückerstattung zu sichern; (ii) mit dem 15 Prozent der Dividenden übersteigenden Betrag in allen anderen Fällen;» d.h., wenn Missbrauchsabsicht zwar vorliegt, aber die sonstigen Rückerstattungsvoraussetzungen erfüllt sind. Vgl. dazu ausführlich HOCHREUTENER, ASA 54 (1985/86), S. 357 ff.; LUTZ, S. 213 ff.

46 Art. 22 DBA-B, Art. 14 DBA-F, Art. 23 DBA-I. Der hierin enthaltene Besteuerungsvorbehalt gilt allerdings nur für Schweizer Gesellschaften in Bezug auf die Entlastung von ausländischen Quellensteuern; vgl. LUTZ, S. 89 ff.

47 BENDLINGER/SCHUCH, SWI 2002, S. 377 mit Hinweis.

48 DUSS/HOCHREUTENER, S. 6.

3.5.3 Herleitung des Gehaltes des stillschweigenden Missbrauchsvorbehaltes

Fehlt eine explizite Missbrauchsklausel in einem DBA, stellt sich die Frage, inwieweit die in anderen DBA statuierten Missbrauchsklauseln oder das innerstaatliche Missbrauchsverständnis zur Gehaltsdefinition des allgemeinen Missbrauchsvorbehaltes herangezogen werden dürfen.

Sowohl die im *DBA-USA (1951)* als auch die im *DBA-NL* statuierte *Missbrauchsklausel* sind in ihrer Formulierung und entsprechend in ihrem Sinngehalt sehr spezifisch und taugen kaum dazu, einen generellen Missbrauchsvorbehalt zu definieren. Der Aussage, dass die für die Anwendung des *DBA-NL* aufgestellten Kriterien⁴⁹ in sinngemässer Weise auch für die anderen schweizerischen DBA Geltung haben sollen⁵⁰, ist deutlich zu widersprechen. Deshalb ist auch die Aussage des Bundesgerichtes, gegen die Altreservenpraxis sei unter dem Gesichtswinkel der Abkommensbestimmung nichts einzuwenden⁵¹, offenkundig dahin gehend zu verstehen, dass es die Altreservenpraxis nicht generell, sondern lediglich im Lichte der besonderen Missbrauchsbestimmung in Art. VI Abs. 2 *DBA-USA (1951)* gutgeheissen hat.

Die Bezugnahme auf die *innerstaatliche Steuerumgehungspraxis* zur Herleitung des Gehaltes des abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehaltes ist zwar nicht unbestritten, wird aber in der Tendenz eher befürwortet, allerdings nur insoweit, als der Einbezug mit dem Sinn und Zweck des DBA übereinstimmt, mithin den durch sorgfältige Auslegung ermittelten Rahmen der anzuwendenden Normen nicht sprengt oder aushöhlt⁵². Dem kann ohne weiteres beigespflichtet werden, sind doch sowohl der landesrechtliche Steuerumgehungs- als auch der abkommensrechtliche Missbrauchsvorwurf auf den allgemeinen Rechtsgrundsatz des Missbrauchsverbotes zurückzuführen und haben die beiden deshalb zwangsläufig nicht nur denselben Ursprung, sondern auch die gleiche Funktion und Bedeutung⁵³.

So hat die Schweiz bezüglich Ziff. 22.1 des OECD-Kommentars zu Art. 1 OECD-MA, der die grundsätzliche Konfliktfreiheit von unilateralen, nach Unterzeichnung

des Abkommens eingeführten Missbrauchstatbeständen festhält, denn auch die folgende Bemerkung angebracht: «With respect to paragraph 22.1, Switzerland believes that domestic tax rules on abuse of tax conventions must conform to the general provisions of tax conventions.»

Ein direkter Rückgriff auf Art. 21 Abs. 2 VStG ist aus den vorne dargelegten Gründen ausgeschlossen. Gegen eine indizielle Heranziehung der in dieser Bestimmung enthaltenen Umgehungskriterien zwecks Ermittlung des Inhaltes des Missbrauchsvorbehaltes ist dagegen nichts einzuwenden. Gesucht ist der von der Eidg. Steuerrekurskommission eingeschlagene Weg zur Nutzbarmachung des verrechnungssteuerlichen Steuerumgehungsvorbehaltes von Art. 21 Abs. 2 VStG: Sie erklärt diese aufgrund des Bedeutungszusammenhangs der 0%-Klausel im DBA als Ersatz für die nicht geltende Mutter-Tochter-Richtlinie und deren generellen Verweis auf die Anwendbarkeit der *lex-foi*-Missbrauchsbestimmungen als anwendbar⁵⁴.

3.5.4 Inhalt und Tragweite des stillschweigenden Missbrauchsvorbehaltes

Ergründet man Inhalt und Tragweite des stillschweigenden Missbrauchsvorbehaltes, so steht vorab fest, dass die Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen in Anbetracht des Fehlens entsprechender expliziter Abkommensvorschriften nicht leichthin unter Berufung auf einen diffusen Umgehungsvorwurf verweigert werden darf. Der Vorwurf des Rechtsmissbrauchs ist lediglich ein *Notbehelf*, von dem mit Rücksicht auf das Legalitätsprinzip und den Grundsatz der Rechtssicherheit nur mit äusserster Zurückhaltung Gebrauch gemacht werden darf⁵⁵.

Als missbräuchlich erscheint deshalb nicht jedes auf die Ausnutzung günstiger Abkommensbestimmungen gerichtete Verhalten. Auch eine innovative, eher ungewöhnliche Konstruktion ist noch keineswegs per se verwerflich. Ein Abkommensmissbrauch liegt nur bei einem tief greifenden Verstoss gegen die dem Abkommen zugrunde liegenden Grundgedanken vor. Das Verbot des Abkommensmissbrauchs erlaubt es dem Rechtsanwender nur dort korrigierend einzugreifen, wo der ausgeleg-

49 Dazu BGer 9.11.1984, BGE 110 Ib 287 Erw. 5a = ASA 54 (1985/86), S. 64; vgl. auch die Analyse dieses Entscheides durch HOCHREUTENER, ASA 54 (1985/86), S. 357 ff.

50 BURRI, FStR 2001, S. 207 mit Hinweis.

51 BGer 16.8.1996, ASA 66 (1997/98), S. 406 Erw. 6.

52 LANDOLF/WALDBURGER, Inanspruchnahme von schweizerischen DBA, Kritische Würdigung der Fälle 1 und 2, S. 3 ff.; vgl. LUTZ, S. 149 ff. und 159 ff. Zur Auslegung von DBA s. WALDBURGER, S. 51 ff.; HÖHN, Handbuch, S. 70 ff.

53 Eine Rechtfertigung des Einbezugs der nationalen Steuerumgehungsdoktrin über den *lex-foi*-Verweis (z. B. Art. 3 Abs. 2 DBA-A) ist abzulehnen.

54 Eidg. StRK 28.2.2001, VPB 65 Nr. 86 Erw. 7b.cc.aaa und bbb; vgl. dazu ausführlich BAUER-BALMELLI, SWI 2002, S. 565, 568.

55 Zum allgemeinen Rechtsgrundsatz des Rechtsmissbrauchsverbotes s. LARENZ, S. 421 ff.; HÄFELIN/MÜLLER, N. 715 ff.

te Staatsvertrag anderenfalls zu krassem Unrecht führen würde. Wo die Anwendung einer Abkommensvorschrift zu unerträglichen, jeder Gerechtigkeitsüberlegung widersprechenden Rechtsfolgen führen würde, weil bei der Sachverhaltsgestaltung ein absonderliches, einzig durch Steuerersparnisüberlegungen indiziertes Vorgehen gewählt wurde, muss von der tatsächlichen Gestaltung abgerückt werden. Es gelten dann jene Rechtsfolgen, die bei einem einigermaßen gradlinigen Vorgehen des Steuerpflichtigen ausgelöst worden wären.

Was das Bundesgericht in Zusammenhang mit der *Qualifizierung der Steuerumgehung* ausgeführt hat, gilt auch für die *Herleitung des Abkommensmissbrauchs*: «In einer erlaubten Steuerersparnis kann keine Steuerumgehung erblickt werden, sie ist ein «Gebot vernünftigen Haushaltens». Unerlaubt ist die Steuerersparnis dann, wenn zu deren Verwirklichung ein ungewöhnliches, sachwidriges Vorgehen gewählt wird, welches zudem gegen Treu und Glauben verstösst ...»⁵⁶. Nach anderer Formulierung des Bundesgerichts liegt eine Steuerumgehung vor, «wenn die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint; wenn anzunehmen ist, dass diese Wahl missbräuchlich, lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären; ...»⁵⁷.

Bei der Anwendung von DBA ist die Verhaltensweise der Steuerpflichtigen gemäss allgemeinen staatsvertragsrechtlichen Überlegungen immer aus der *Optik beider Vertragsstaaten* zu würdigen. Als rechtsmissbräuchlich erscheinen nur Gestaltungen, welche den Interessen beider Vertragsstaaten zuwiderlaufen. Grenzüberschreitende Steuersparmodelle können nur dann verworfen werden, wenn sie Sinn und Zweck der DBA und damit den Willen der Vertragspartner klar durchkreuzen. Der Verstoss gegen fiskalische Interessen bloss eines Vertragsstaates vermag die Inanspruchnahme des Missbrauchsvorwurfes in keiner Weise zu rechtfertigen.

Als Notbehelf bildet der stillschweigende Missbrauchsvorbehalt die *ultima ratio für die Verweigerung der DBA-Berechtigung*. Die ihrem Gehalt entsprechend weit ausgelegten Anspruchskriterien der Ansässigkeit und der Nutzungsberechtigung verhindern missbräuchliche Gestaltungen schon weitgehend⁵⁸. Das Erfordernis der Ansässigkeit ist eine Frage des Faktischen und deshalb relativ einfach zu überprüfen; verlangt werden eine zweckadäquate Substanz und Funktion. Steuerwirksame

und kausale Weiterleitungen führen gegebenenfalls zur Aberkennung der Nutzungsberechtigung.

3.6 Fazit

Aus diesen Gründen lässt sich eine *undifferenzierte Altreservenpraxis*, die den fiskalischen Status quo hinsichtlich der Steuerverhaftung der vorbestandenen Reserven trotz DBA-relevanter Veränderungen der Beteiligungsstruktur generell zementieren will, nicht auf einen stillschweigenden Missbrauchsvorbehalt abstützen. Weder das blosse Vorhandensein nicht betriebsnotwendiger liquider Mittel noch das gezielte Ausnutzen günstiger DBA vermag den Missbrauchsvorwurf zu begründen. Gegen eine steueroptimierte internationale Gestaltung kann grundsätzlich nichts eingewendet werden.

Wenn die Vertragsstaaten gewisse Gestaltungsformen unterbinden oder gar eine steuertechnische Abrechnung bei Sockelsteuersatzreduktion einführen möchten, so kann dies nur in *gegenseitigem Einvernehmen* erfolgen. Zudem müsste sich eine solche Absicht im *Vertragstext* selbst zumindest ansatzweise niederschlagen. Unzulässig ist ein einseitig schweizerischerseits eingeführter DBA-rechtlicher Ersatztatbestand.

Das Vorliegen eines Missbrauchs im konkreten Fall ist von den Steuerbehörden spezifiziert *nachzuweisen*. Die Verweigerung der DBA-rechtlichen Rückerstattung der Verrechnungssteuer ohne Nachweis des DBA-Missbrauchs ist materielle Rechtsverweigerung, ist schlicht DBA-widrig.

Der Missbrauchsvorwurf ist immer dann fehl am Platz, wenn neben den Steuervorteilen auch namhafte wirtschaftliche Gründe für ein konkretes Prozedere sprechen. Dabei darf den *wirtschaftlichen Motiven* durchaus ein gewisses Gewicht beigemessen werden; insbesondere darf die neue Struktur aus wirtschaftlicher Optik in keiner Weise nachteiliger sein als die bisherige. Die wirtschaftlichen Gründe müssen aber keineswegs im Vordergrund stehen. Die *Steueroptimierung ist ein Gebot vernünftigen Wirtschaftens* und darf durchaus die hauptsächliche Triebfeder einer Reorganisation darstellen. Auch wenn im Zuge einer grenzüberschreitenden Konzentration von Beteiligungen die Sockelsteuersätze drastisch reduziert werden, kann nicht von Abkommensmissbrauch gesprochen werden. Anderenfalls würde implizit verlangt, dass vor einer Verbesserung der Sockelsteuersätze sämtliche nicht betriebsnotwendigen Mittel ausgeschüttet würden, was aus einem stillschweigenden Missbrauchsvorbehalt gewiss nicht abgeleitet werden kann.

56 BGer 10.1.1994, ASA 64 (1995/96), S. 80 Erw. 3b.

57 BGer 2.4.1993, StE 1995 A 12 Nr. 5 Erw. 1 Ingress.

58 S. dazu und zum Folgenden vorne, Abschn. 3.4.1.

Bringt ein Unternehmen seine europäischen Beteiligungen in eine *Euroholding* ein, so kann in einer solchen Reorganisation *bereits im Ansatz kein missbräuchliches Verhalten* liegen. Die Umgestaltung ist weder absonderlich noch wirtschaftlich sinnlos, noch erfolgt sie offensichtlich ausschliesslich zur Eliminierung oder Reduktion von Quellensteuerbelastungen auf vorbestandene Reserven. Auch im umgekehrten Fall, wo eine US-beherrschte österreichische Gesellschaft auf eine schweizerische Holdinggesellschaft übertragen wird und z. B. kurz danach eine Substanzdividende ausschüttet, läge nach schweizerischer Auffassung, welche im KS 1999 niedergelegt ist, kein Missbrauchstatbestand vor. Es geht nun aber nicht an, dass die Schweiz den gleichen Sachverhalt je nach fiskalischer Interessenlage unterschiedlich beurteilt.

Hält eine grenzüberschreitende Umstrukturierung, insbesondere die Bildung einer Euroholding, als solche dem Missbrauchsvorwurf stand, so kann die Vorgehensweise auch nicht einzig hinsichtlich der transferierten *schweizerischen Beteiligungen* als missbräuchlich gebrandmarkt werden. Immerhin muss angemerkt werden, dass dort, wo die Einbringung einer schweizerischen Beteiligung im Zuge einer europäischen Konzentration zum Verkehrswert und überwiegend gegen Darlehen erfolgt und in kurzer zeitlicher Abfolge eine Liquidation mit anschliessender Repatriierung der Mittel an den Einbringer vorgenommen wird, dem Vorwurf des missbräuchlichen Verhaltens die Berechtigung nicht völlig abgesprochen werden kann.

4 Zusammenfassung

Das adäquate rechtliche Argumentarium zur Beurteilung internationaler Unternehmensumstrukturierungen mit der Folge einer Verrechnungssteuer-Sockelsatzreduktion bzw. Verminderung der definitiven Verrechnungssteuerbelastung kann somit wie folgt zusammengefasst werden:

- Im Bereich der Anwendung von DBA wird unter Altreservenpraxis die Weigerung der ESTV verstanden, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf den im Zeitpunkt der Beteiligungsübertragung bestehenden offenen Reserven (Altreserven) nach Massgabe des neu zur Anwendung kommenden DBA in Fällen zu gewähren, in welchen durch die Übertragung der Beteiligungsrechte an einer schweizerischen Gesellschaft die potentielle Verrechnungssteuerbelastung reduziert wird, indem neu ein DBA oder ein anderes DBA mit geringerem Sockelsteuersatz oder dasselbe DBA, jedoch neu mit

- dessen privilegiertem Sockelsteuersatz, oder das Verrechnungssteuergesetz zur Anwendung gelangt.
- Der Grundsatz der Rechtmässigkeit der Besteuerung gilt für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gleichermaßen wie für deren Erhebung. «Staatsvertragsrecht derogiert Landesrecht»; die Anwendung des Verrechnungssteuerrechts darf DBA-Recht nicht widersprechen, muss DBA-konform sein. Gemäss dem reinen Monismus gilt dieses Prinzip im Steuerrecht absolut.
- Im internationalen Verhältnis geht es nicht um die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im originären Sinne des Verrechnungssteuerrechtes, sondern um die quantitative Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse der beiden Vertragsstaaten mittels der DBA-rechtlichen Verteilungsnormen. Ein direkter Rückgriff auf die Rückerstattungsbestimmungen von Art. 21 ff. VStG ist ausgeschlossen. Somit gilt auch der Steuerumgehungsvorbehalt von Art. 21 Abs. 2 VStG als solcher nicht im Recht der DBA.
- Anwendbar ist ein DBA, sofern die beiden Grundvoraussetzungen der Ansässigkeit und des Nutzungsrechtes erfüllt sind. Dies zu beurteilen obliegt nicht nur dem Ansässigkeits-, sondern auch dem Quellenstaat.
- Anwendbar ist einzig das im Zeitpunkt des Leistungszufusses aufgrund der Anspruchskriterien grundsätzlich zur Verfügung stehende DBA. Dieses gilt unabhängig davon, wann die dem Dividendenfluss zugrunde liegende Leistungsquelle alimentiert wurde. Eine Unterscheidung zwischen Altreserven und Neureserven müsste von den Vertragspartnern explizit geregelt werden.
- Die DBA-rechtlichen Verteilungsnormen grenzen die Besteuerungsbefugnisse der beiden Vertragsstaaten quantitativ gegeneinander ab; sie sind entweder anwendbar oder nicht. Eine Differenzierung ist allenfalls mittels des Missbrauchsvorbehaltes in den vorgängig zu prüfenden Anspruchskriterien zu begründen.
- Enthält das DBA keinen expliziten, so gilt jedenfalls ein stillschweigender Missbrauchsvorbehalt. Dieser soll allerdings mit grösster Zurückhaltung und nur dann Anwendung finden, wenn das durch die getroffene Gestaltung erreichte Resultat in krasser Weise das Rechtsempfinden verletzen würde. Die Steuerbehörde hat den Missbrauch nachzuweisen. Wird beispielsweise die gesamte europäische Aktivität einer Gruppe in einer zentralen europäischen Holdingstruktur zusammengefasst, ist ein Nachweis der Missbräuchlichkeit kaum zu bewerkstelligen. Von einem verpönten *treaty shopping* kann in diesem Zusammenhang wohl nicht ernsthaft die Rede sein.

- Eine mit der Altreservenpraxis getroffene rückerstattungsrechtliche Unterscheidung zwischen Altreserven und Neureserven, ohne eingehende Missbrauchsprüfung, wäre somit haltlos, schlicht DBA-widrig.

Die Thematik wird durch die in Art. 15 des Abkommens zur Zinsenbesteuerung vorgesehene Nicht-Besteuerung von Dividendenzahlungen⁵⁹ einerseits rein faktisch an Bedeutung verlieren und andererseits in einer Übergangsphase deutlich an Bedeutung gewinnen, ist doch die steueroptimierte Repatriierung von in der Schweiz erwirtschafteten Gewinnen in Länder ausserhalb der EU nach wie vor ein steuerplanerisches Thema und gleichzeitig eine sich neu präsentierende Herausforderung. Ein unilateral dekretiertes Festhalten an einer objektiviert angewandten Altreservenpraxis ist in diesem Zusammenhang aufgrund der neueren Entwicklung der Praxis – explizit manifestiert im Zusammenhang mit der Bildung von Euroholdings – wohl kaum zu befürchten.

Literatur

- ARNOLD BRIAN J./COOPER GRAEME S./HULTQVIST ANDERS/RIDER CAMERON/SERRANO FERNANDO/TEJERO GUILLERMO O., General Anti-Avoidance Rules in International Taxation, 57th Congress of the International Fiscal Association, August 31 – September 5, 2003, Sydney, Seminar E (www.ifa.nl/)
- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Begriff «Nutzungsberechtigter» im DBA Schweiz-Luxemburg, SWI 2002, S. 563
- Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001
 - Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht, FStR 2002, S. 162
- BEHNISCH URS R., Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, Basel 1996
- BENDLIGER STEFAN/SCHUCH JOSEF, Beschränkung der Nutzung von Niedrigsteuersystemen durch multinationale Unternehmen: Stand und Trends, SWI 2002, S. 369
- BURRI ANITA, Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen, FStR 2001, S. 204
- CLOPATH GION, Changement d'actionnaire et impôt anticipé, ST 1993, S. 889
- DANON ROBERT J./SALOMÉ HUGUES, Länderbericht Schweiz, in: IFA (Hrsg.), Doppelte Nichtbesteuerung, Cahiers de Droit Fiscal International, Bd. 89a, 2004, S. 677
- DU TOIT CHARL P., Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, Amsterdam 1999
- DUSS MARCO/HOCHREUTENER HANS PETER, Einführung, in: Verrechnungssteuer und Stempelabgaben: Probleme im internationalen Verhältnis, Kammer-Seminar vom 2./3. Juli 1998, Bürgenstock
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. A., Zürich 2002
- HERDIN JUDITH/SCHILCHER MICHAEL, Avoidance of Double Non-Taxation in Austria, in: Michael Lang (Hrsg.), Avoidance of Double Non-Taxation, Wien 2003, S. 13
- HESS ERIC, Withholding Taxation and Relief for Foreign Withholding Taxes: Survey of the Swiss Rules regarding Source Taxation of Outbound and Inbound Payments, ASA 65 (1996/97), S. 147
- HOCHREUTENER HANS PETER, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an holländische Empfänger schweizerischer Dividenden, ASA 54 (1985/86), S. 357
- HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 47
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten. Interkantones und Internationales Steuerrecht. Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001 (zit.: HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht)
- Überblick über die Besteuerung von Vermögen, Vermögensertrag und Vermögensgewinn, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 315
- KUBAILE HEIKO, Erfreuliche Neuerungen im DBA Deutschland-Schweiz, ST 2003, S. 646
- LANDOLF URS/WALDBURGER ROBERT, Inanspruchnahme von schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, in: Steuerplanung im Spannungsfeld von Steuerersparnis, Steuerumgehung und Steuerkriminalität, Kammer-Seminar vom 1./2. Juli 1999, Lugano

59 Mit Einschränkungen für Estland (Art. 15 Ziff. 1 Abs. 2) und Spanien (Art. 18 Ziff. 3).

- LANG MICHAEL, Generalbericht, in: IFA (Hrsg.), *Doppelte Nichtbesteuerung*, Cahiers de Droit Fiscal International, Bd. 89a, 2004, S. 21
- Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime, IStR 2002, S. 609
 - VwGH zu Treaty Shopping, SWI 1998, S. 216
- LARENZ KARL, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6. A., Berlin 1991
- LOCHER PETER, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 2. A., Bern 2000
- LUTZ GEORG, *Die Massnahmen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen*, Zürich 2000
- MEILI MARKUS, *Die Steuerumgehung im schweizerischen Recht der direkten Steuern. Unter Einbezug der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes*, Winterthur 1976
- METZGER DIETER, *Das Steuerrecht der EG und die Schweiz*, ASA 60 (1991/92), S. 385
- MUELLER DANIEL, *Gedanken zur «Europatauglichkeit» der neuen Dividendenbesteuerung*, IStR 2002, S. 109
- OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, 28 January 2003, Paris 2002 (zit.: OECD-MA)
- PORTNER ROSEMARIE, *Kommentar zu Art. 10 OECD-MA*, in: Helmut Becker/Horst-Dieter Höppner/Siegfried Grotherr/Heinz-Klaus Kroppen (Hrsg.), *DBA-Kommentar*, Herne/Berlin 1997
- RYSER DAVID, «Altreservenpraxis» und internationale Umstrukturierungen, FStR 2001, S. 301
- SCHMIDT CHRISTIAN/BLÖCHLE DANIEL/WUERMLI RICHARD, *Fallstricke bei der Schweizerischen Verrechnungssteuer*, IStR 2002, S. 630
- SCHUCH JOSEF, *Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Wien 2002
- TIPKE KLAUS/LANG JOACHIM, *Steuerrecht*, 17. A., Köln 2002
- VAN WEEGTAL STEF, *The Improper Use of Tax Treaties*, London 1998
- VOGEL KLAUS/LEHNER MORIS, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4. A., München 2003
- WALDBURGER ROBERT, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts*, in: Michael Lang (Hrsg.), *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, Wien 1998, S. 51
- WITZEL DAVID, *Die europarechtlichen Anforderungen an die Besteuerung von Auslandsdividenden – Der Fall «Schmid»*, IStR 2002, S. 758

Rechtsgrundlagen und Materialien

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. Januar 1974, SR 0.672.916.31 (zit.: DBA-A)

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Abgeschlossen am 28. August 1978, SR 0.672.917.21 (zit.: DBA-B)

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. September 1966, SR 0.672.934.91 (zit.: DBA-F)

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. März 1976, SR 0.672.945.41 (zit.: DBA-I)

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 21. Januar 1993, SR 0.672.951.81 (zit.: DBA-L)

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Anlagen, Schluss- und Zusatzprotokoll) vom 12. November 1951, SR 0.672.963.61 (zit.: DBA-NL)

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 24. Mai 1951, BBl 1951 II, S. 285 ff. (zit.: DBA-USA [1951])

Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Regelung, die der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (Vernehmlassungsvorlage, Vertragstext vom 25. Juni 2004; www.europa.admin.ch/nbv/off/abkommen/d/tax.pdf)

Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Republik Österreich vom 18. Oktober 2000, BBl 2000, S. 5646 ff.

Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG) vom 13. Oktober 1965, SR 642.21

Bundesratsbeschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 14. Dezember 1962, SR 672.202

EIDG. STEUERVERWALTUNG, Kreisschreiben vom 17. Dezember 1998 (mit Ergänzung vom Dezember 2001) betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (zit.: KS 1999)

– Steuerentlastungen aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen, Bern (Loseblattwerk), Stand 1.1.2004 (zit.: ESTV, Steuerentlastungen)

Vereinbarung zwischen der Schweiz und Österreich über die Durchführung der Entlastung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vom 5./6. Dezember 1974, SR 0.672.916.311

Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (zit.: WÜRV)