

Aus der Rechtsprechung im Jahr 2011

Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger*

Inhalt**

1	Formalitäten beim Meldeverfahren für grenzüberschreitende Dividenden im Konzern	280	Literatur	302
2	Verlustverrechnung nach dem Übergang von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung	289	Dokumente und Berichte	302
3	Abschied vom «Verwertungstatbestand» bei Erwerbstätigkeit im internationalen Verhältnis	295	Rechtsquellen	303
4	Abkommensberechtigung einer nicht besteuerten Gesellschaft mit Sitz in Madeira	299	Formulare	303
			Materialien	304
			Praxisanweisungen	304

1 Formalitäten beim Meldeverfahren für grenzüberschreitende Dividenden im Konzern¹

Sachverhalt²

Die schweizerische X.-AG wurde zunächst von einer ausländischen BV in einem in den Gerichtsentscheiden nicht genannten Staat gehalten und am 2.1.2006 von der in Irland ansässigen Y.-Ltd. erworben. Am 25.6.2007 beschloss die X.-AG eine per 25.9. des gleichen Jahres fällige Dividende von Fr. 14 Mio. Vor Fälligkeit der Dividende erkundigte sich die X.-AG bei der ESTV, wie sie bezüglich des Meldeverfahrens vorzugehen habe und erhielt offenbar die Antwort, sie habe zunächst das Formular 823 B – Gesuch um Bewilligung zur ermässigten Versteuerung von schweizerischen Dividenden einer ausländischen Kapitalgesellschaft einzureichen und nach der Dividendenzahlung zusammen mit dem Formular 103 – Verrechnungssteuer auf dem Ertrag inländischer Aktien, Partizipations- und Genussscheine auch das Formular 108 – Meldung statt Entrichtung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden aus wesentlicher Be-

teilung einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Noch vor der Fälligkeit der Dividende, am 18.9.2007, reichte die X.-AG das Formular 823 B (gemäss dem DBA-IRL) ein, unterliess es jedoch, innerhalb von 30 Tagen nach der Dividendenfälligkeit das Formular 108 einzureichen.

Am 5.2.2008 teilte die ESTV der X.-AG mit, das Meldeverfahren werde nicht genehmigt, weil der Y.-Ltd., Irland, wegen ungenügender Eigenfinanzierung das Nutzungsrecht an der Dividende abzusprechen sei. Die an die Y.-Ltd. ausgerichtete Dividende unterliege deshalb der vollen Verrechnungssteuer von 35 %.

Am 8.4.2008 präziserte die X.-AG ihr Gesuch um Bewilligung des Meldeverfahrens. Sowohl im Urteil der Vorinstanz als auch in jenem des Bundesgerichts wird ausgeführt, dass die X.-AG hierbei die Bewilligung des Meldeverfahrens rückwirkend per 2.1.2008 beantragt habe. Richtigerweise sollte wohl in beiden Urteilen der 2.1.2006 genannt sein.³ Am 21.11.2008 ergänzte die X.-AG ihr Gesuch im Anschluss an eine Besprechung mit der ESTV und reichte nunmehr das Formular 823 C –

* Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen, Konsulent Bär & Karrer AG, Zürich.

** Der Autor dankt Herrn Marco Rostetter, M.A. HSG, für seine wertvolle Mitarbeit.

1 BGer 2C_756/2010 (19.1.2011) = ASA 2010/11, 855.

2 Der Sachverhalt ist im Urteil der Vorinstanz, BVer A-633/2010 (25.8.2010), ausführlicher dargestellt, und es wird deshalb hier teilweise darauf zurückgegriffen.

3 Ein rückwirkender Antrag per 2.1.2008 würde angesichts der Tatsache, dass die Dividende bereits am 25.9.2007 und die Verrechnungssteuer am 25.10.2007 fällig waren, keinen Sinn ergeben. Es wird deshalb hier davon ausgegangen, dass dem BVer bezüglich dieses Datums ein Schreibversehen unterlaufen sei und das Bundesgericht dieses Datum unbesehen übernommen habe. Das Gesuch der X.-AG war aller Wahrscheinlichkeit nach auf eine rückwirkende Gewährung des Meldeverfahrens ab Erwerb der Beteiligung an der X.-AG durch die Y.-Ltd. am 2.1.2006 gerichtet.

Grundgesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen an eine ausländische Kapitalgesellschaft, welche eine wesentliche Beteiligung hält – Gestützt auf das Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA) zusammen mit dem Formular 103 und dem Formular 108 ein.

Nachdem die ESTV nicht bereit war, das Meldeverfahren zu bewilligen, verlangte die X.-AG einen anfechtbaren Entscheid. Darin entschied die ESTV, dass die X.-AG auf der Dividende von Fr. 14 Mio. die volle Verrechnungssteuer von Fr. 4,9 Mio. schulde. Diese Verrechnungssteuerschuld könne nicht durch Meldung getilgt werden. Die gegen diesen Entscheid gerichtete Einsprache⁴ wies die ESTV ab, ohne auf die materielle Frage der Abkommensberechtigung der Muttergesellschaft Y.-Ltd. überhaupt einzutreten. Begründet wurde der abschlägige Einspracheentscheid mit dem formalen Argument, die X.-AG habe das Formular 108 (betr. die am 25.9.2007 ausgeschüttete Dividende) nicht innerhalb der Frist von 30 Tagen eingereicht. Zusätzlich wurde festgehalten, die X.-AG schulde auf dem Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 4,9 Mio. seit dem 25.10.2007 5 % Verzugszins. Der Entscheid wurde an das Bundesverwaltungsgericht weitergezogen und von diesem abgewiesen.⁵ Gleich entschied das Bundesgericht.

Erwägungen des Bundesgerichts⁶

Zunächst beschreibt das Bundesgericht (E 2.2 f.), gleich wie die Vorinstanz, das innerstaatliche Meldeverfahren für konzerninterne Dividenden gemäss Art. 26a VStV und stellt fest, dass dieses auf grenzüberschreitende Dividenden keine Anwendung finde, weil die ausländische Dividendenempfängerin nicht nach dem VStG rückerstattungsberechtigt sei. Im vorliegenden Fall sei hingegen das EU-Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA) anwendbar. Obwohl sich Art. 15 Abs. 1 dieses Abkommens eng an die Mutter-Tochter-Richtlinie der EU anlehne, bil-

de das Verfahren zur Steuerbefreiung Sache des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten, und deshalb sei für die Schweiz auch das Rückerstattungsverfahren (neben dem Verfahren der Entlastung an der Quelle, in Form des Meldeverfahrens) grundsätzlich zulässig. Sodann stellt das Bundesgericht (E 2.4) kurz das Verfahren gemäss der Verordnung vom 22.12.2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften (Steuerentlastungsverordnung) dar. Dabei erwähnt das Gericht das Formular 108 lediglich, ohne sich jedoch mit der Frage der Funktion dieses Formulars auseinanderzusetzen, und es geht auch nicht auf das (Grund-)Bewilligungsformular 823 C ein. Die Vorinstanz hat zur Funktion des Formulars 108 (in E 5.1.4) ausgeführt, dieses Formular und die in Art. 5 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung festgelegte Frist von 30 Tagen «ermöglich(e) der ESTV, rechtzeitig zu erkennen, ob das Meldeverfahren zur Anwendung kommen soll(e) und verhinder(e) das Inkasso nicht bezahlter Verrechnungssteuern.» Zudem stehe die Frist von 30 Tagen für die Einreichung des Formulars 108 im Einklang mit der inländischen Regelung hinsichtlich Dividenden qualifizierter Beteiligungen gemäss Art. 26a VStV, wonach ebenfalls innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende das Gesuch um Meldung zusammen mit dem entsprechenden amtlichen Formular einzureichen sei. Zudem entspreche sie dem im Bereich der Verrechnungssteuer geltenden Selbstveranlagungsprinzip. Die 30-tägige Frist gemäss Art. 5 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung sei keine Ordnungs-, sondern eine Verwirkungsfrist.

In E 3.2.3 stellt das Bundesgericht ohne nähere Begründungen fest, dass all diese Entscheidungsgründe der Vorinstanz zutreffend bzw. nachvollziehbar seien und weist deshalb die Beschwerde ab.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

1. Das hier zu besprechende Urteil war bereits Gegenstand von zwei wissenschaftlichen Beiträgen⁷ und wurde auch in einer Rechtsprechungsübersicht⁸ behandelt. Es wurde mit verschiedenen Begründungsansätzen, auf die in der vorliegenden Entscheidungsbegründung nicht im Detail eingegangen werden kann, z. T. hart kritisiert. Dabei wurden sowohl die von den Steuer- und Rechtsmittelbehörden aus der Nichteinhaltung der Frist (von 30 Tagen seit der Dividendenfälligkeit zur Einreichung des Formulars 108) gezo-

4 Die Einsprache stützte sich auf Art. 15 des EU-Zinsbesteuerungsabkommens (ZBstA). Da die dort festgehaltene 2-jährige Haltedauer an der X.-AG durch die Y.-Ltd., Irland, im Zeitpunkt der Dividendenausschüttung noch nicht erfüllt, jedoch im Zeitpunkt der Einsprache überschritten war, verlangte die X.-AG das Meldeverfahren nur für 25 % und war bereit, 10 % (Satz der residualen Verrechnungssteuer gemäss dem DBA-IRL) abzuliefern, und beantragte die umgehende Rückerstattung der zuvor entrichteten 10 % Verrechnungssteuer.

5 Das Gericht trat auf die Beschwerde der Y.-Ltd. nicht ein, weil es in diesem Verfahren lediglich um die Frage der Bewilligung des Meldeverfahrens der X.-AG, nicht jedoch um die Rückerstattungsberechtigung der Y.-Ltd. ging; auf diesen Aspekt des bundesgerichtlichen Verfahrens wird nachfolgend nicht eingegangen.

6 Da die Erwägungen der Vorinstanz (BVGer A-633/2010) ausführlicher sind, werden auch diese nachfolgend berücksichtigt.

7 BRÜLISAUER, 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden; MATTEOTTI, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren.

8 OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2011), 29 ff.

genen Rechtsfolgen der Verweigerung des Meldeverfahrens und der Verzugszinspflicht in Frage gestellt als auch die Qualifikation der 30-Tage-Frist als Verwirklichungsfrist als unsachgemäss dargestellt.

Allerdings haben es sowohl das Bundesgericht und die Vorinstanz als auch die Verfasser der genannten Beiträge unterlassen, sich mit wichtigen, entscheidungsrelevanten Bestimmungen der Steuerentlastungsverordnung, den Einzelheiten des Mechanismus des Entlastungsverfahrens bei grenzüberschreitenden Dividenden im Konzern – auch in Abgrenzung zum Meldeverfahren für landesinterne Dividendenzahlungen – sowie der Funktion, welche dem Formular 108 in diesem Verfahren gemäss der Steuerentlastungsverordnung,⁹ auch im Licht ihrer Entstehungsgeschichte (unilateraler Übergang der Schweiz vom Rückerstattungs- zum Meldeverfahren per 1.1.2005) zukommt, im Detail auseinanderzusetzen. Es sind wesentliche Aspekte der Grundproblematik und des zu entscheidenden Sachverhalts ausser Acht gelassen worden. Dies ist der Grund, weshalb der Autor dieses Beitrags auf diesen Entscheid ebenfalls eingeht.

2. Eine ganz entscheidende Aussage, welche die Vorinstanz gemacht hat und die vom Bundesgericht ohne nähere Prüfung als richtig dargestellt wurde, betrifft die *Funktion des Formulars 108*. Hierzu führte das Bundesverwaltungsgericht in E 5.1.4 aus (s. die obige Darstellung des Sachverhalts), dieses Formular diene der ESTV dazu, rechtzeitig zu erkennen, ob das Meldeverfahren zur Anwendung kommen soll, und es verhindere das Inkasso nicht bezahlter Verrechnungssteuern. Die 30-Tage-Frist in Art. 5 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung stehe auch in Übereinstimmung mit der Frist für das Meldeverfahren für landesinterne Konzerndividenden gemäss Art. 26a VStV. Diese Aussage über die Funktion des Formulars 108 ist, wie nachfolgend aufgezeigt wird, unzutreffend.

Dem Formular 108 kommt im Rahmen des Meldeverfahrens gemäss den DBA und dem im zu beurteilenden Fall ebenfalls anwendbaren EU-Zinsbesteuerungsabkommen¹⁰ eine andere als die vom Bundes-

gericht und von der Vorinstanz angenommene Funktion zu. Dieses Formular dient nämlich nicht schweizerischen Fiskalinteressen, sondern dazu, die ausländischen Steuerbehörden im Ansässigkeitsstaat der die Dividenden empfangenden Gesellschaft über die einzelnen Dividendenausschüttungen, für welche die Schweiz das Meldeverfahren bewilligt hat oder (im Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung) allenfalls noch bewilligen wird, zu informieren.

Problematisch ist auch die vom Bundesgericht unbezogen vorgenommene gedankliche Gleichstellung des Meldeverfahrens für landesinterne Dividendenzahlungen aus wesentlichen Beteiligungen gemäss Art. 26a VStV mit dem Meldeverfahren für grenzüberschreitende Dividendenzahlungen aus der Schweiz gemäss der Steuerentlastungsverordnung. Zwischen diesen beiden Meldeverfahren besteht nämlich der gleiche funktionale Unterschied wie zwischen allen verrechnungssteuerbelasteten Erträgen, die an inländische Empfänger einerseits und an ausländische Empfänger andererseits fliessen. Für Erstere hat die Verrechnungssteuer Sicherungsfunktion, für Letztere – unter Vorbehalt von abweichenden staatsvertraglichen Regelungen – Belastungsfunktion. Dieser funktionale Unterschied ist auch bei den beiden Meldeverfahren zu beachten, und es dürfen deshalb nicht ohne nähere Begründung Parallelen zwischen diesen beiden Verfahren hergestellt werden – weder in materieller noch in formeller Hinsicht.

Beim Meldeverfahren für grenzüberschreitende Dividendenzahlungen gemäss der Steuerentlastungsverordnung besteht das schweizerische Fiskalinteresse lediglich darin, zu prüfen, ob die staatsvertraglichen Voraussetzungen für eine Entlastung gemäss einem DBA oder Art. 15 ZBstA gegeben seien oder nicht. Diesem Zweck dienen die mit den Ansässigkeitsbescheinigungen der Steuerbehörden im Ansässigkeitsstaat der empfangenden Gesellschaft ausgestatteten Gesuche um Gewährung des Meldeverfahrens gemäss den Formularen 823 B (für DBA) und 823 C (für Art. 15 ZBstA). Die entsprechenden Bewilligungen sind für 3 Jahre gültig, unbezogen darum, ob und wie häufig in dieser Zeitspanne die

9 Und den das Meldeverfahren regelnden Bestimmungen in den Verordnungen zu den DBA mit Deutschland und den USA (VzDBA-D bzw. VzDBA-US 1996). Wenn nachfolgend von der Steuerentlastungsverordnung die Rede ist, sind diese beiden Spezialverordnungen, welche für das Meldeverfahren praktisch identische Regelungen enthalten, stets mitgemeint, es sei denn, es werde spezifisch auf diese beiden Spezialverordnungen hingewiesen. Analoges gilt für das Formular 823 (Bewilligungsgesuch für das Meldeverfahren gemäss DBA-US); dieses ist jeweils mitgemeint, wenn nachstehend das Formular 823 B genannt wird.

10 Die X.-AG hatte zunächst das DBA-IRL in Anspruch nehmen wollen und deshalb das Formular 823 B eingereicht. Dies war

zwar angesichts der Tatsache, dass das EU-Zinsbesteuerungsabkommen eine für die X.-AG günstigere Lösung enthält (keine residuale Verrechnungssteuer, während gemäss dem DBA-IRL die residuale Verrechnungssteuer 10 % beträgt), aus steuerplanerischer Sicht kein gutes, aber gemäss der Praxis der ESTV zulässiges Vorgehen. Die Verfahren gemäss den Formularen 823 B (Meldeverfahren für DBA-Entlastungen) und 823 C (Meldeverfahren gemäss Art. 15 ZBstA) stehen gewissermassen nebeneinander. Jede Gesellschaft kann frei entscheiden, welches Verfahren sie wählen will.

schweizerische Bewilligungsinhaberin tatsächlich Dividenden ausschüttet.¹¹ Die Frage, ob die unter Inanspruchnahme des schweizerischen Meldeverfahrens für die Verrechnungssteuer an ausländische Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden dort korrekt deklariert werden, liegt jedoch weder im Bereich der schweizerischen Steuer- noch Verwaltungshoheit, und sie kann und muss deshalb von der ESTV nicht geprüft werden.

Beim Meldeverfahren für landesinterne Dividendenzahlungen im Konzern gemäss Art. 26a VStV hingegen ist das Verfahren richtigerweise so ausgestaltet, dass für jede Dividendenzahlung ein Gesuch um Gewährung des Meldeverfahrens eingereicht werden muss, damit die schweizerischen Steuerbehörden nicht nur die Anspruchsvoraussetzungen für das Meldeverfahren der ausschüttenden Gesellschaft prüfen, sondern auch die korrekte Deklaration der Dividenden bei der empfangenden Gesellschaft überwachen können. Diesem Zweck dient das Formular 106 – Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Dividenden auf Beteiligungen von mindestens 20 % (Art. 26a VStV).

Diese unterschiedlichen Verfahrensordnungen und die diesen zugrunde liegenden je verschiedenen Mechanismen für das Meldeverfahren für landesinterne und das Meldeverfahren für grenzüberschreitende Dividendenzahlungen im Konzern werden weder vom Bundesgericht noch von der Vorinstanz beim Entscheid über die Rechtsfolgen der Nichteinhaltung der Einreichungsfrist für das Formular 108 klar auseinandergehalten.

Die Gerichte haben sich wohl von der in der Tat eher ungewöhnlichen Einordnung dieses Formulars in die Nummerierung der Formulareammlung der ESTV fehlerhaft lassen und stellen Parallelen zwischen dem Formular 106 und dem Formular 108 her, die nicht zulässig sind. Trotz seiner numerischen Einordnung nach den Formularen 106 (Gesuch um Meldeverfahren für landesinterne Dividendenzahlungen im Konzern) und dem per 1.1.2005 wieder abgeschafften und durch das Formular 823 B ersetzten Formular 107 (Gesuch um Meldeverfahren gemäss dem DBA-D) sowie vor dem Formular 109 (Gesuch um Meldeverfahren für Erträge aus Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen) handelt es sich beim Formular 108 nicht um ein Gesuch um Gewährung des Meldeverfahrens, sondern um eine Meldung von Dividendenausschüttungen von Gesellschaften, die im Regel-

fall¹² bereits über eine von der ESTV schriftlich erteilte Bewilligung¹³ aufgrund von zuvor eingereichten Formularen 823 B oder 823 C verfügen.

Der normative Schlüssel zum richtigen Verständnis der Funktion des Formulars 108 liegt in dem von den Gerichten nicht einmal erwähnten Art. 7 Steuerentlastungsverordnung¹⁴ und dessen historischer und funktionaler Auslegung. Diese Norm steht unter dem Titel «Informationsaustausch» und lautet: «Die ESTV kann den zuständigen ausländischen Behörden Doppel der Formulare 108 zustellen.» Obwohl es sich hier um eine Kann-Vorschrift handelt, liegt der Sinn dieser Bestimmung darin, dass die Schweiz – ohne staatsvertraglich dazu verpflichtet zu sein – die ausländischen Partnerstaaten in die Lage versetzen will, die ordentliche Deklaration der aus der Schweiz stammenden einzelnen Dividendenzahlungen auch dann zu überprüfen, wenn die ausschüttende schweizerische Gesellschaft über eine 3 Jahre gültige Bewilligung der Steuerentlastung an der Quelle in Form des Meldeverfahrens verfügt.

Mit dieser Ordnung wurde im Rahmen des von der Schweiz per 1.1.2005 unilateral, d. h. ohne vorgängige Konsultation ihrer DBA-Partnerstaaten vollzogenen Übergangs vom Rückerstattungsverfahren zum Meldeverfahren¹⁵ das Gleichgewicht des Informationsstands der ausländischen zuständigen Behörden gewahrt.¹⁶ Vor diesem Übergang zum Meldeverfahren erhielten die ausländischen zuständigen Behörden¹⁷ von jeder Dividendenausschüttung, für die eine schweizerische Gesellschaft ein Doppelbesteuerungsabkommen in Anspruch nahm, Kenntnis, weil die Dividendenempfängerin ihren Steuerbehörden für jede dieser Dividenden ein Rückerstattungsformular zum Zweck der Anbringung einer Ansässigkeitsbescheinigung unterbreiten musste. Nach dem Übergang zum Meldeverfahren, verbunden mit einer 3-jährigen Bewilligungsfrist, wäre der Informationsstand der zuständigen Behörden der Partnerstaaten gesunken, wenn ihnen während der 3-jährigen Laufzeit der Bewilligungen keine (amtlichen) Informati-

11 Wenn während der 3-jährigen Bewilligungsdauer die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen, muss die schweizerische Gesellschaft dies der ESTV mitteilen (Art. 4 Steuerentlastungsverordnung).

12 Auf die Ausnahmen gemäss Art. 5 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung ist noch zurückzukommen; s. unten, Ziff. 4.

13 Art. 3 Abs. 4 Steuerentlastungsverordnung.

14 Auch die Autoren der in den Fn 7 und 8 erwähnten Beiträge haben diese Verordnungsbestimmung ausser Acht gelassen.

15 S. dazu SCHMID/ANDERRÜTHI, Meldeverfahren für die Verrechnungssteuer auf Dividenden im grenzüberschreitenden Verhältnis.

16 Eine Ausnahme bildete das Verhältnis zu den USA, wo das Meldeverfahren (mittels Formular 823) bereits eine lange Tradition hatte. Aber auch dort wurden die einzelnen Dividendenzahlungen dem IRS zur Kenntnis gebracht.

17 Oder jene andern lokalen Steuerbehörden, welche die Ansässigkeitsbescheinigungen auf den schweizerischen Rückerstattungsformularen anbrachten.

onen über die einzelnen Dividendenausschüttungen der schweizerischen Konzerngesellschaften mehr zur Kenntnis gebracht worden wären.¹⁸ Diese potentielle Informationslücke füllt das Formular 108, welches die ausschüttenden Gesellschaften für jede Dividendenzahlung der ESTV – zum Zweck der Weiterleitung an die ausländischen zuständigen Behörden und nicht für schweizerische Steuerzwecke¹⁹ – einreichen müssen. Dies ist auch der Grund dafür, dass die ausschüttende Gesellschaft auf dem Formular 108 Angaben, wie z.B. die ausländische Steuernummer und andere detaillierte Angaben über die Dividendenempfängerin, machen muss. Diese Informationen sind für die Kontrolle der korrekten Deklaration der aus der Schweiz stammenden Dividenden durch die ausländischen Steuerbehörden bedeutsam. Mit Ausnahme der Angabe der Bewilligungsnummer für das Meldeverfahren und der Erklärung, dass die Gesellschaft von den Erläuterungen auf den Erhebungsformularen Kenntnis genommen habe, muss die Gesellschaft auf dem Formular keinerlei für die ESTV relevanten Informationen anbringen. Richtigerweise werden jene Angaben, die der Durchsetzung der schweizerischen Fiskalinteressen dienen, nicht auf dem Meldeformular 108, sondern auf den Gesuchsformularen 823 B bzw. 823 C verlangt.

Auch aus Art. 5 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung geht klar hervor, dass das Formular 108 kein Bewilligungsformular, sondern ein blosses Meldeformular ist. Diese Bestimmung regelt die Fälle, in denen im Zeitpunkt der Dividendenausschüttung das Bewilligungsverfahren noch nicht abgeschlossen oder, mangels eingereichten Bewilligungsgesuchs, noch nicht eröffnet worden ist. Für den letzteren Fall ordnet die Verordnung an, dass «das Formular 108 zusammen mit dem Gesuch nachzureichen» ist. Aus dieser Formulierung geht, in Übereinstimmung mit dem Titel von Art. 5 Steuerentlastungsverordnung («Meldung an die ESTV»), klar hervor, dass das Formular 108 ein blosses Meldeformular und kein Bewilligungsgesuch ist.

Nebst der Steuerentlastungsverordnung und deren Entstehungsgeschichte zeigt auch die Entstehungsgeschichte der von der ESTV (und z. T. auch vom

Verordnungsgeber) vorgegebenen Formulare zum Meldeverfahren für grenzüberschreitende Konzerndividenden den Charakter des Formulars 108 als Meldeformular zu Informationszwecken des ausländischen Fiskus (und nicht, wie von den Gerichtsinstanzen angenommen, als Formular mit schweizerischen Fiskalzwecken) auf. Vorbildfunktion – auch formulärmässig – kam dem seit Inkrafttreten des DBA-US 1951 geltenden Meldeverfahren für Konzerndividenden von schweizerischen Gesellschaften an ihre amerikanischen Muttergesellschaften zu.²⁰ Dort mussten die US-beherrschten schweizerischen Gesellschaften das Formular 823 für das Bewilligungsverfahren zur Entlastung an der Quelle einreichen. Sofern dieses Gesuch genehmigt wurde, konnten diese Gesellschaften die Dividenden direkt mit 5 % statt mit 35 % abrechnen. Als gegen Ende des Jahres 2004 der Entscheid gefällt wurde, unter allen DBA für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen vom Rückerstattungsverfahren zum Verfahren der Entlastung an der Quelle in Form des Meldeverfahrens überzugehen, musste ein neues Gesuchsformular für das Meldeverfahren unter allen DBA kreiert werden. Um Missverständnisse aufgrund einer zu grossen Nähe zum Formular 823 zu verhindern, wurde dieses Formular nicht als Formular 823 A bezeichnet, sondern mit der Bezeichnung «823 B» versehen. In jenem Zeitpunkt lag bereits das unterzeichnete EU-Zinsbesteuerungsabkommen vor, und es war absehbar, dass dieses spätestens per 1.7.2005 in Kraft treten würde. Deshalb wurde das Formular für die einzelnen Dividendenmeldungen nicht alphabetisch weiterlaufend mit der Bezeichnung «823 C» versehen, sondern diese Bezeichnung wurde für das Bewilligungsverfahren gemäss Art. 15 ZBstA reserviert und dann auch per 1.7.2005 so umgesetzt.

Aus diesen Gründen hat dann die ESTV im Rahmen der Vorbereitungsarbeiten zum Übergang zum internationalen Meldeverfahren das Formular zur Meldung der Dividendenzahlungen an die ausländischen Steuerbehörden nicht alphabetisch fortlaufend an die 823er-Serie angehängt, sondern neu in die Serie zum landesinternen Meldeverfahren eingeordnet und diesem Formular, numerisch an das Gesuchsformular für die Gewährung des Meldeverfahrens gemäss dem DBA mit Deutschland (Formular 107) anschliessend, die Bezeichnung «Formular 108» gegeben. Gleich-

18 Von den Gesuchsformularen 823 B und 823 C erhalten die ausländischen Steuerbehörden Kenntnis, weil sie darauf eine Anässigkeitsbescheinigung anbringen müssen.

19 Die Tatsache, dass bei rechtzeitiger Einreichung des Formulars 108, d. h. gleichzeitig mit dem Erhebungsformular für die Verrechnungssteuer (idR Formular 103), die ESTV daran erinnert wird, dass die ausschüttende Gesellschaft über eine Bewilligung zur Anwendung des Meldeverfahrens verfügt und deshalb nicht die volle oder gar keine Verrechnungssteuer entrichtet, ändert an der Hauptfunktion dieses Formulars nichts.

20 Unter dem DBA-US 1951 stimmte die Beteiligungsschwelle für das Meldeverfahren mit jener für die Gewährung des ermässigten Satzes der residualen Quellensteuer von 5 % überein. Gemäss dem DBA-US 1996 waren die Beteiligungsschwellen für den Satz der residualen Quellensteuer von 5 % und jene für die Gewährung des Meldeverfahrens unterschiedlich: 10 % für den 5 %-Steuersatz, 50 % für das Meldeverfahren.

zeitig mit dem Erlass der Steuerentlastungsverordnung hat der Bundesrat auch die Verordnung zum DBA-US 1996 (VzDBA-US 1996) angepasst und angeordnet, dass ab jenem Zeitpunkt das Formular 108 als einheitliches, für alle Meldungen an ausländische Steuerbehörden konzipiertes Formular auch für das Meldeverfahren im Verhältnis zu den USA verwendet werden musste.²¹

Auf den ersten Blick etwas weniger klar, aber im Ergebnis dennoch eindeutig kommt der Charakter des Formulars 108 als blosses Meldeformular zu Informationszwecken der ausländischen Steuerbehörden auf den Formularen 823 B, 823 C, 103 und auf dem Formular 108 selbst zum Ausdruck. Etwas irreführend wird auf den als «Grundgesuch» bezeichneten Formularen 823 B und 823 C ausgeführt, dass nebst diesen Grundgesuchen für jede Dividende ein «Einzelgesuch» auf Formular 108 zu stellen sei.

Klarer sind jedoch das Formular 103 und die Erläuterungen dazu ausgestaltet. Auf dem Formular 103 wird in der Rubrik «Berechnung der Verrechnungssteuer» die Anweisung erteilt, im Fall der Geltendmachung eines Abzugs für Dividenden im Konzernverhältnis das Gesuchsformular bzw. die Gesuchsformulare gemäss der Erläuterung in Ziff. 8 des Formulars 103 beizulegen. In Ziff. 8 der Erläuterungen wird für den Fall von inländischen Dividendenempfängerinnen ausgeführt, dass das Formular 106 (Gesuch um Gewährung des Meldeverfahrens) beizulegen sei. Für ausländische Dividendenempfängerinnen wird hingegen keine Beilage eines mit der Dividendenausschüttung zusammenhängenden Formulars verlangt, sondern nur allgemein darauf hingewiesen, dass für ausländische Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit wesentlichen Beteiligungen «ein bewilligungspflichtiges Meldeverfahren mit amtlichem Formular» möglich sei.

Das Formular 108 selbst ist richtigerweise – anders als die numerisch vorangehenden und nachfolgenden Formulare 106 und 109 – nicht als «Gesuchsformular», sondern als «Meldeformular» bezeichnet.

Die Auswertung der amtlichen Formulare ergibt, dass die Hinweise auf den Formularen 823 B und 823 C auf das Einzelgesuch mittels Formular 108 für sich allein so gedeutet werden könnten, dass es sich beim Formular 108 nicht um ein blosses Meldeformular zu Händen der ausländischen Steuerbehörden handle und dass damit die vom Bundesverwaltungsgericht aufgestellte und vom Bundesgericht gutge-

heissene These, das Formular 108 diene dazu, rechtzeitig zu erkennen, ob das Meldeverfahren zur Anwendung kommen soll, und es verhindere das Inkasso nicht bezahlter Verrechnungssteuern, zutreffend sein könnte. Die Bezeichnung des Formulars 108 als «Meldung» und die Erläuterungen zum Formular 103 bezüglich der Dividenden an ausländische Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit wesentlichen Beteiligungen stützen diese These jedoch in keiner Weise. Zu beachten ist auch, dass die ESTV keine Kompetenz hat, durch blosser Aussagen auf den Formularen die durch die Steuerentlastungsverordnung vorgegebene Rechtsnatur von Formularen abzuändern. Wie bereits ausgeführt, geht aus dem Wortlaut und der Überschrift von Art. 5 Steuerentlastungsverordnung und namentlich aus dessen Abs. 2 für den Fall der verspäteten Einreichung der Formulare 823 B bzw. 823 C mit aller Deutlichkeit hervor, dass es sich beim Formular 108 um ein Melde- und nicht um ein Gesuchsformular handelt. Die Hinweise auf das Erfordernis eines «separaten Einzelgesuchs» gemäss Formular 108 auf den Formularen 823 B und 823 C müssen deshalb als Verwaltungsversehen, ohne rechtliche Tragweite, beurteilt werden.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass (i) die funktionalen Unterschiede der Meldeverfahren für landesinterne Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen einerseits und für grenzüberschreitende Dividenden andererseits, (ii) die Überschriften zu Art. 5 sowie Art. 7 Steuerentlastungsverordnung, (iii) die funktionale und die historische Auslegung dieses Art. 7 und (iv) die Entstehungsgeschichte der Formulare 823 B, 823 C und 108 klar zeigen, dass die vom Bundesverwaltungsgericht aufgestellte und vom Bundesgericht bestätigte These, wonach das Formular 108 dazu diene, rechtzeitig zu erkennen, ob das Meldeverfahren zur Anwendung kommen soll, und das Inkasso nicht bezahlter Verrechnungssteuern zu verhindern, unzutreffend ist. Vielmehr dient das Formular 108 der Information der Steuerbehörden ausländischer Vertragspartner und ermöglicht diesen, auch nach dem Übergang zum Meldeverfahren durch die Schweiz – welches eine 3-jährige Bewilligungsdauer vorsieht – die korrekte Deklaration jeder einzelnen, während der Bewilligungsperiode ausgeschütteten Dividende zu überwachen.

3. Die vorstehend aufgezeigte Funktion des Formulars 108 als blosses Meldeformular zum Zweck der Information der ausländischen Steuerbehörden im Rahmen des Entlastungsverfahrens gemäss den DBA und gemäss Art. 15 ZBstA rückt die Frage der vom Bundesgericht entschiedenen *Rechtsfolgen der Nichteinhaltung* der in Art. 5 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung enthaltenen Frist von 30 Tagen in ein völlig

21 Auch das in der Revision des DBA-D vereinbarte und per 1.7.2003 umgesetzte Meldeverfahren wurde an das neue Meldeverfahren gemäss der Steuerentlastungsverordnung angepasst, und das Formular 107 wurde durch das Formular 108 ersetzt.

neues Licht. Sie kann nicht mehr, wie es das Bundesgericht und die Vorinstanz tun, mit der schlichten Feststellung, die 30-Tage-Frist sei eine gesetzliche Frist, welche ihrer Natur nach eine Verwirkungsfrist darstelle,²² beantwortet werden, und es kann bei verspäteter Einreichung des Formulars im Einzelfall nicht einfach die Rechtsfolge der Verweigerung des Meldeverfahrens verfügt werden. Vielmehr ist diese Frage im Licht der Erkenntnis der richtig verstandenen Funktion des Formulars 108 unter Berücksichtigung der übrigen Bestimmungen in der Steuerentlastungsverordnung und in den das Meldeverfahren regelnden Bestimmungen der Verordnungen zu den DBA mit den USA und mit Deutschland und des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes zu prüfen und zu beantworten. Da sich, wie nachfolgend dargelegt wird, bereits aus dieser Prüfung ergibt, dass die verspätete Einreichung des Formulars 108 nicht zur Verwirkung des Anspruchs auf das Meldeverfahren führen kann, bedarf es des in der Literatur vorgenommenen Rückgriffs auf die staatsvertraglichen Vorgaben (DBA bzw. Art. 15 ZBstA)²³ gar nicht.

In grundsätzlicher Hinsicht wird hier nochmals darauf hingewiesen, dass sich aus der völlig unterschiedlichen Funktion der Verrechnungssteuer für landesintern fließende Dividenden einerseits (Sicherungsfunktion) und für grenzüberschreitend ausgerichtete Dividenden andererseits (Belastungsfunktion, unter Berücksichtigung von staatsvertraglichen Vorgaben) ergibt, dass die Meldeverfahren für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen gemäss Art. 26a VStV und der Steuerentlastungsverordnung einen völlig andern Fokus haben. Bei den grenzüberschreitenden, in den Geltungsbereich der Steuerentlastungsverordnung fallenden Dividendenzahlungen ist den schweizerischen Fiskalinteressen dann genüge getan, wenn sichergestellt ist, dass die Abkommensberechtigung der ausländischen, die Dividende empfangenden Gesellschaft gegeben ist, während die Frage der korrekten Deklaration dieser Dividende durch die empfangende Gesellschaft nur bei landesintern fließenden Dividenden in den Bereich der Steuer- und Verwaltungshoheit der Schweiz fällt. Bei den landesinternen Dividenden erfüllt das im Formular 106 umgesetzte Verfahren eine Sicherungsfunktion; bei den grenzüberschreitenden Dividenden sor-

gen die Formulare 823 B und 823 C für die Wahrung der schweizerischen Fiskalinteressen. Bei der Auslegung der Steuerentlastungsverordnung und insbes. bei der Frage, ob allfällige Parallelen zu den Fristen für das landesinterne Meldeverfahren gemacht werden können, ist deshalb die massgebliche Ordnung jene, welche die eigentlichen Gesuchsformulare 823 B und C betrifft und – trotz dessen numerischer Einordnung in der Formularsammlung der ESTV – nicht die Regelung für das Meldeformular 108.

Die in Art. 5 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung getroffene Regelung für die nicht rechtzeitig eingereichten Gesuchsformulare 823 B und 823 C zeigt auf, dass sich der Ordnungsgeber für eine formal zu Gunsten der gesuchstellenden Gesellschaften grosszügige Regelung entschieden hat, die nicht mit jener in Art. 26a VStV für das landesinterne Meldeverfahren übereinstimmt. Art. 5 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung eröffnet nämlich den Gesellschaften beim Vorliegen wichtiger Gründe, in Abweichung von Art. 3 Abs. 2 dieser Verordnung, die Möglichkeit, das Gesuchsformular erst nach der Dividendenfälligkeit einzureichen und auch das Meldeformular 108 erst dann der ESTV zukommen zu lassen. Art. 3a VzDBA-D und Art. 4a VzDBA-US 1996 verlangen überdies nicht einmal wichtige Gründe für das nachträgliche Einreichen des Bewilligungsgesuchs (Formular 823 B für Deutschland, Formular 823 für die USA) und des Meldeformulars 108.

Es liegt deshalb ein Verstoss gegen die Rechtsgleichheit vor, wenn das Bundesgericht einer Gesellschaft, die das Gesuchsformular (im entschiedenen Fall das Formular 823 B der X.-AG) rechtzeitig eingereicht, aber die Frist für das Meldeformular 108 nicht eingehalten hat, das Meldeverfahren nicht zugesteht, ohne die von der Gesellschaft für diese Verspätung geltend gemachten Gründe zu prüfen, und damit diese Gesellschaft schlechter stellt, als dies der Ordnungsgeber für jene Gesellschaften angeordnet hat, welche sowohl das Gesuch um Gewährung des Meldeverfahrens (823 B oder 823 C) als auch das Meldeformular 108 aus einem wichtigen Grund verspätet, ja sogar erst nach erfolgter Dividendenausschüttung einreichen. Zur Wahrung der Rechtsgleichheit müsste das Bundesgericht bereits allein aufgrund des Regelungsinhalts von Art. 5 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung zumindest sämtliche Gesellschaften, die das Formular 108 verspätet einreichen, in dem Sinn gleich behandeln, dass es eine Prüfung vornimmt, ob wichtige Gründe für diese Verspätung vorliegen. Im zu entscheidenden Fall hat die X.-AG entsprechende Gründe vorgebracht, auf die das Bundesgericht jedoch überhaupt nicht eintritt. Abgesehen davon, dass, wie aufgezeigt und nachfolgend in Ziff. 4 wei-

22 MATTEOTTI hat in seinem Beitrag (Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, 479 ff.) nachgewiesen, dass diese Aussage ohnehin so undifferenziert nicht zutrifft.

23 Vgl. BRÜLISAUER, 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden; MATTEOTTI, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, 487 ff.; OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2011), 30 f.

ter erhärtet wird, schon der Grundansatz der bundesgerichtlichen Optik verfehlt ist, müsste das Gericht, zur Wahrung der Rechtsgleichheit, selbst in seiner eigenen Optik prüfen und entscheiden, ob die von der X.-AG dargelegten Gründe für die verspätete Einreichung des Formulars 108 als «wichtig» iSv Art. 5 Abs. 2 dieser Verordnung zu qualifizieren sind. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Verordnungen zu den DBA mit Deutschland und den USA auf das Erfordernis des Vorliegens von wichtigen Gründen für die nachträgliche Einreichung der Formulare 823 bzw. 823 B und das Formular 108 ganz verzichten, wäre der Massstab, der an das Vorliegen von wichtigen Gründen gelegt werden kann, nicht streng anzusetzen, weil nicht einzusehen ist, weshalb diesbezüglich in diesen 3 Verordnungen, die materiell identisch sind, wesentliche Unterschiede gemacht werden können.

Die Erkenntnis, dass das Formular 108 kein Gesuchs-, sondern ein blosses Meldeformular ist, das dem Hauptzweck dient, die ausländischen Steuerbehörden über die während einer laufenden Bewilligungsfrist erfolgten einzelnen Dividendenzahlungen zu informieren, muss jedoch noch weitergehende Konsequenzen zugunsten von Gesellschaften wie die X.-AG haben, welche zwar rechtzeitig ein Gesuch um Gewährung des Meldeverfahrens (823 B oder 823 C) gestellt, aber aus irgendwelchen Gründen das Formular 108 nicht innerhalb der in der Steuerentlastungsverordnung vorgesehenen Frist von 30 Tagen nach Dividendenfälligkeit einreichen. Die Rechtsfolge eines Versäumnisses, welches dazu führt, dass ausländische Steuerbehörden nicht innerhalb von 30 Tagen nach der Fälligkeit der Dividende zuzüglich jener Zeit, welche die ESTV für die Weiterleitung des Doppels des Formulars 108 an diese Behörden benötigt, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt von der Dividendenzahlung Kenntnis erhalten, kann von der Natur der Sache her gar nicht die schweizerische Besteuerung beschlagen (im vorliegenden Fall in Form der Verweigerung der Bewilligung des Meldeverfahrens).

Überdies ist zu beachten, dass der Zeitpunkt, in dem die ausländischen Steuerbehörden über die von der schweizerischen Gesellschaft ausgerichteten Dividenden in Kenntnis gesetzt werden, für diese Behörden von untergeordneter Bedeutung ist, weil die empfangende Gesellschaft den Eingang dieser Dividende zu einem späteren Zeitpunkt steuerlich deklarieren wird und die Kontrolle durch die Steuerbehörden in den allermeisten Fällen noch später erfolgt. Viel wichtiger als der Zeitpunkt der Information ist es für diese Behörden, dass sie von den Dividendenzahlungen überhaupt erfahren.

Es sei hier noch einmal daran erinnert (s. oben, Ziff. 2), dass der Grund für die Einführung des Formulars 108 per 1.1.2005 darin lag, zu verhindern, dass die ausländischen Steuerbehörden durch den unilateralen Übergang der Schweiz vom Rückerstattungs- zum Meldeverfahren informationsmässig schlechter als zuvor gestellt werden. Auch beim Rückerstattungsverfahren erhielten die ausländischen Steuerbehörden u. U. erst zu einem viel späteren Zeitpunkt Kenntnis von der ausgeschütteten Dividende. Gemäss der Praxis der ESTV waren unter jenem Verfahren zwar (in Abweichung vom landesinternen Verfahren) sofortige Rückerstattungs-gesuche möglich. Unter Vorbehalt abweichender Bestimmungen in den DBA galt jedoch eine 3-jährige Verwirkungsfrist für die Einreichung der Rückerstattungsbeträge, was bei deren Ausschöpfung durch die rückerstattungsberechtigte ausländische Gesellschaft zu einer viel späteren Information der ausländischen Steuerbehörden führte, als dies bei der X.-AG, welche die Frist für die Einreichung des Formulars 108 ein Jahr überschritten hat, der Fall war.

Es zeigt sich somit nicht nur, dass weder die Interessenlage der ausländischen Steuerbehörden noch das Bestreben der Schweiz, die ausländischen Steuerbehörden durch den unilateralen Übergang vom Rückerstattungs- zum Meldeverfahren informationsmässig nicht schlechter zu stellen, erfordert, dass die 30-Tage-Frist von Art. 5 Abs. 1 Steuerentlastungsverordnung als Verwirkungsfrist ausgestaltet wird. Vielmehr ergibt eine solche Verwirkungsfrist unter diesen Aspekten überhaupt keinen Sinn.

4. Ein weiteres Element, das gegen das Verständnis der 30-Tage-Frist für die Einreichung des Formulars 108 als Verwirkungsfrist mit der Rechtsfolge des Verlusts des Anspruchs auf das Meldeverfahren spricht, ergibt sich bereits aus dem *Wortlaut von Art. 5 Abs. 2 Steuerentlastungsverordnung*. Satz 1 von Abs. 2 dieser Bestimmung legt fest, dass Abs. 1 auch dann gilt, wenn über das Bewilligungsgesuch noch nicht entschieden ist oder wenn aus wichtigen Gründen noch kein Gesuchsformular eingereicht wurde. Für den letzteren Fall sieht Satz 2 von Abs. 2 vor, dass das Gesuch und das Formular nachgereicht werden können. Würde die 30-Tage-Frist in Abs. 1 von Art. 5 als Verwirkungsfrist verstanden, könnte dieser letztere Fall gar nicht eintreten, weil Satz 1 von Abs. 2 auf diese Verwirkungsfrist verweisen würde. Wäre also die Verwirkung durch die Nichteinreichung des Formulars 108 (und des Gesuchs 823 B und 823 C) eingetreten, würde die in Satz 2 von Abs. 2 eröffnete Möglichkeit der nachträglichen Einreichung des Gesuchs um Gewährung des Meldeverfahrens und des Formulars 108 ins Leere laufen. Dieses Ergebnis

würde dem Sinn und Zweck von Art. 5 Abs. 2 offensichtlich zuwiderlaufen. Die Regelung über die nachträgliche Einreichungsmöglichkeit des Gesuchs gemäss Satz 1 von Abs. 2 macht nur dann Sinn, wenn sich der Verweis von Satz 1 dieses Absatzes nicht auf eine Verwirkungs-, sondern auf eine Ordnungsfrist bezieht. Der einheitliche Verweis von Satz 1 von Art. 5 Abs. 2 auf Abs. 1 für 2 unterschiedliche Tatbestände (Bewilligungsverfahren ist noch nicht abgeschlossen; aus wichtigen Gründen ist noch kein Bewilligungsgesuch eingereicht worden) kann auch nicht so gedeutet werden, dass für einen der beiden gemeinsam geregelten Fälle (Bewilligungsverfahren ist noch nicht abgeschlossen) auf eine Verwirkungsfrist und für den andern Fall (es ist noch kein Bewilligungsgesuch eingereicht worden) auf eine blosser Ordnungsfrist verwiesen wird. Vielmehr ist aus Art. 5 der Steuerentlastungsverordnung entweder der Schluss zu ziehen, dass aus Kohärenzgründen die 30-Tage-Frist nur eine Ordnungsfrist sein kann, weil sonst Abs. 2 Satz 2 gar keinen Sinn ergeben würde, oder es muss entschieden werden, dass der Wortlaut dieser Verordnungsbestimmung nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt, und es ist im Weg der Auslegung der 2. Halbsatz von Satz 1 in Art. 5 Abs. 2 («oder das Gesuch aus wichtigen Gründen nicht rechtzeitig eingereicht wurde») zu streichen und in Satz 2 dieser Bestimmung zu integrieren. Eine solche Auslegung gegen den Wortlaut bedürfte jedoch einer qualifizierten Begründung. Wie die Ausführungen oben in den Ziff. 2 und 3 gezeigt haben, bestehen jedoch keine solchen überzeugenden Gründe, was bedeutet, dass auch unter diesem Aspekt die 30-Tage-Frist in Art. 5 Abs. 1 nur eine Ordnungsfrist darstellen kann. Deren Nichteinhaltung kann in keinem Fall zur Verweigerung des Meldeverfahrens führen. (Zu den Rechtsfolgen der Nichteinhaltung dieser Frist s. unten, Ziff. 6.)

Das Bundesgericht und die Vorinstanz versäumen es leider auch, die hier behandelte Problematik der Qualifikation der 30-Tage-Frist als Verwirkungsfrist für jene Fälle, in denen die Formulare 823 B und 823 C nicht rechtzeitig eingereicht wurden, in ihre Erwägungen miteinzubeziehen. Nur aufgrund dieses Versäumnisses können sich diese Gerichtsinstanzen mit der – unzutreffenden – Feststellung begnügen, der Verweis in Satz 1 von Abs. 2 auf Abs. 1 von Art. 5 bedeute, dass die in Abs. 1 enthaltene 30-Tage-Frist eine Verwirkungsfrist bezüglich der Möglichkeit der Gewährung des Meldeverfahrens sei.

Aus den vorstehend genannten Gründen muss der hier besprochene Entscheid des Bundesgerichts und der Vorinstanz, welche die Frist von Art. 5 Abs. 1 und Abs. 2 als Verwirkungsfrist für die Gewährung des

Meldeverfahrens interpretieren, als Fehlurteil bezeichnet werden. Das Urteil verkennt den Charakter des Formulars 108 als blosses Meldeformular zu Händen der ausländischen Steuerbehörden, lässt die Entstehungsgeschichte, d. h. den unilateralen Übergang der Schweiz vom Rückerstattungs- zum Meldeverfahren und die dazu geschaffenen Formulare, sowie wesentliche entscheidrelevante Elemente der Steuerentlastungsverordnung ausser Acht. Die Berücksichtigung all dieser Elemente bei der Entscheidfindung hätten dem Gericht bewusst machen müssen, dass die 30-Tage-Frist von Art. 5 Abs. 1 nur eine Ordnungs-, in keinem Fall aber eine Verwirkungsfrist mit der Rechtsfolge der Verweigerung des Meldeverfahrens bei deren Nichteinhaltung sein kann.

5. Die Steuerentlastungsverordnung enthält insofern eine *Lücke*, als sie sich über die Rechtsfolgen einer nicht rechtzeitigen Einreichung sowie einer allfälligen Weigerung einer schweizerischen Gesellschaft, ein Formular 108 überhaupt einzureichen, ausschweigt. Verhältnismässig wäre es, im Fall von solchen Versäumnissen die Gesellschaft zu mahnen und ihr anzukündigen, dass die ESTV im Fall des unbenützten Ablaufs der Mahnfrist an Stelle einer Kopie des Formulars 108 eine Kopie des Erhebungsformulars für die Verrechnungssteuer (idR Formular 103) an die zuständigen ausländischen Steuerbehörden übermitteln werde. Damit könnte das Ziel der Information der ausländischen Steuerbehörden erreicht werden,²⁴ und die Schweiz würde sich nicht dem Vorwurf aussetzen, die 3-jährige Bewilligungsfrist für das Meldeverfahren könne von ausländischen Gesellschaften dazu ausgenützt werden, aus der Schweiz stammende Dividenden, die von staatsvertraglich vorgesehenen Entlastungen bei der Verrechnungssteuer profitiert haben, ohne korrekte Steuerdeklaration im Ausland zu vereinnahmen. Aus Sicht des Autors wäre eine solche Information bei wiederholtem Versäumnis oder wiederholter Weigerung zur Einreichung des Formulars 108 durch eine schweizerische Gesellschaft in analoger Anwendung von Art. 7 Steuerentlastungsverordnung zulässig.

24 Aus dem Formular 103 ist zwar – anders als aus dem Formular 108 – nur die ausschüttende, nicht aber die empfangende Gesellschaft ersichtlich. Die empfangende ausländische Gesellschaft zu ermitteln, verursacht den ausländischen Steuerbehörden möglicherweise gewisse Umtriebe; aber es ist davon auszugehen, dass sie dabei erfolgreich sein werden. Zudem hätte eine solche Ankündigung wohl für ausländische Gesellschaften, die planen, eine aus der Schweiz stammende Dividende nicht oder nicht korrekt zu deklarieren, eine dissuasive Wirkung.

Aus rechtsstaatlicher Sicht wünschbar wäre es allerdings, dass die Verordnung in diesem Sinn angepasst würde.

6. Abschliessend wird hier der Hoffnung Ausdruck verliehen, dass diese Ausführungen dazu beitragen, die ESTV davon abzuhalten, das hier besprochene Urteil zum Anlass zu nehmen, in allen Fällen, in denen das Formular 108 nicht innerhalb von 30 Tagen nach der Dividendenfälligkeit eingereicht wird bzw. eingereicht worden ist, die Bewilligung für das Meldeverfahren zu verweigern bzw. rückgängig zu machen und von den betreffenden Gesellschaften die Verrechnungssteuer inkl. Verzugszinsen einzufordern. Wie vorstehend ausgeführt, wäre dies ein Verstoss gegen die Steuerentlastungsverordnung und unverhältnismässig, wenn nicht sogar willkürlich. Sollte jedoch die ESTV dieses Fehlurteil des Bundesgerichts über den entschiedenen Einzelfall hinaus umsetzen, werden hoffentlich die Gerichtsinstanzen ihre Praxis im Licht der vorstehenden Ausführungen im Rahmen eines künftigen Rechtsmittelverfahrens nochmals überprüfen und korrigieren.

2 Verlustverrechnung nach dem Übergang von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung²⁵

Sachverhalt

Die Y.-AG²⁶ mit Sitz im Kanton Zürich wurde 1981 gegründet und bis 2004 als Holdinggesellschaft besteuert, zahlte somit keine Kantons- und Gemeindesteuern. Ab der Steuerperiode 2005 erfüllte sie die Voraussetzungen zur Besteuerung als Holdinggesellschaft nicht mehr und wurde deshalb auch für die Kantons- und Gemeindesteuern ordentlich besteuert. Für die Steuerperiode 2007 deklarierte sie einen Reingewinn von Fr. 559 098 sowie noch nicht verrechnete Vorjahresverluste von Fr. 586 286. Nach Verlustverrechnung deklarierte sie einen steuerbaren Reingewinn von null. Das kantonale Steueramt Zürich liess die Verlustverrechnung nur für die direkte Bundessteuer zu, veranlagte jedoch für die Kantons- und Gemeindesteuer einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 559 000. Sowohl die gegen diese Steuereinschätzung (Veranlagungsverfügung) erhobene Einsprache als auch der Rekurs blieben erfolglos, worauf die Y.-AG beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhob, welche am

29.6.2011 in der Hauptsache gutgeheissen wurde. Das kantonale Steueramt legte gegen diesen Entscheid Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht ein. Das Gericht wies die Beschwerde mit Entscheid vom 12.3.2012 ab.

Erwägungen der Gerichte

1. Verwaltungsgericht des Kantons Zürich

Das Verwaltungsgericht führte aus, das «Holdingprivileg» stelle keine Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht dar. Vielmehr setze es – wie sich aus der gesetzlichen Systematik des StG ZH und des StHG ergebe – erst bei der Steuerberechnung ein (E 2.2). Weil die Verlustverrechnung die Bemessung des steuerbaren Reingewinns beschlage und deshalb vor der Steuerberechnung einsetze, habe der Wechsel von der Holdingbesteuerung zur ordentlichen Besteuerung keinen Einfluss auf den steuerbaren Reingewinn. Folglich könne eine Gesellschaft ihre unter dem Holdingprivileg erlittenen Verluste mit den nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung erzielten Gewinnen verrechnen. Im Gegenzug müssten vor oder während der Dauer des Holdingprivilegs entstandene Verluste auch mit Gewinnen verrechnet werden, die unter dem Holdingprivileg erzielt worden seien.

Weiter führte das Verwaltungsgericht aus, es könne offengelassen werden, ob eine Beschränkung der Verlustverrechnung trotz des klaren Wortlauts von Art. 25 Abs. 2 StHG dergestalt möglich wäre, dass Verluste lediglich im Umfang der bisherigen Gewinnbesteuerung vorgetragen werden können (E 2.3).²⁷ Auf jeden Fall bedürfte eine solche Einschränkung einer gesetzlichen Grundlage, die im Zürcher Recht fehle. Die Einschränkung der gesetzlich vorgesehenen Verlustverrechnungsmöglichkeit durch die Verwaltungspraxis sei nicht zulässig, auch wenn offenbar die meisten Kantone diese Vorgehensweise gewählt hätten.

Vor dem Hintergrund dieser Erwägungen entschied das Gericht, dass die Y.-AG ihre Vorjahresverluste grundsätzlich zur Verrechnung bringen könne. Weil die Rekurskommission offengelassen habe, ob die unter dem Holdingprivileg erlittenen Verluste steuerlich anerkannt seien und aus den letzten 7 Jahren stammten, und unklar sei, ob die Beschwerdeführerin vor der hier massgebenden Steuerperiode Gewinne erzielt habe, die zuerst mit den

25 VGer ZH SB.2010.00170 (29.6.2011) und BGer 2C_645/2011 (12.3.2012).

26 Bezeichnung gemäss Urteil des Bundesgerichts. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich bezeichnete die gleiche Gesellschaft als A.-AG.

27 Das Gericht verweist auf § 65 Abs. 4 StG ZG, welcher eine solche Beschränkung für Holding- und Verwaltungsgesellschaften normiert. Bei Holdinggesellschaften greift somit nach zugerischem Recht eine Verlustverrechnung nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung nur dann, wenn sie während der Dauer des Holdingstatus positive Ergebnisse aus schweizerischem Grundbesitz erzielt hat.

vorgetragene Verluste zu verrechnen wären,²⁸ wies das Gericht die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinne seiner Erwägungen an das kantonale Steueramt (und nicht an die Steuerrekurskommission II) zurück, damit der Beschwerdeführerin bezüglich der Frage der steuerlichen Anerkennung der Verluste und deren Vortragbarkeit der gesamte Instanzenzug erhalten bleibe.

Obwohl es sich beim Entscheid um einen Zwischen- und nicht um einen Endentscheid handelte, erwog das Verwaltungsgericht, dass dieser Zwischenentscheid aufgrund von Art. 93 Abs. 1 BGG mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten anfechtbar sei.

2. Bundesgericht

Zunächst bestätigt das Bundesgericht die Auffassung der Vorinstanz, wonach der Zwischenentscheid – ausnahmsweise – selbständig mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten anfechtbar sei (E 1.3).

Weil die Sache an das kantonale Steueramt zurückgewiesen und dieses angewiesen worden ist, ergänzende Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen und nicht einzig eine rechnerische Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten vorzunehmen, handle es sich beim Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich nicht um einen (Quasi-)Endentscheid, sondern um einen Zwischenentscheid.

Das kantonale Steueramt könnte – je nach Ergebnis seiner Abklärungen – zu einer aus seiner Optik unrichtigen Veranlagungsverfügung, zu deren späteren Anfechtung es nicht mehr befugt wäre, verpflichtet werden. Auf diese Weise könnte der im Ergebnis allenfalls rechtswidrige Entscheid des Verwaltungsgerichts vom kantonalen Steueramt keiner bundesgerichtlichen Überprüfung zugeführt werden. Dies hätte einen nicht wieder gutzumachenden rechtlichen Nachteil iSv Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG zur Folge. Deshalb sei auf die Beschwerde des kantonalen Steueramts einzutreten.

Sodann erwägt das Bundesgericht, dass es den vorliegenden Entscheid des Verwaltungsgerichts zum harmonisierten kantonalen Steuerrecht – ausnahmsweise – nicht mit freier Kognition, sondern lediglich unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür überprüfen könne, weil Art. 28 StHG den Kantonen einen recht weiten Gestal-

tungsspielraum belasse. Auch nach der vom Bundesrat in der Botschaft zum StHG vertretenen Auffassung sei es Sache des kantonalen Gesetzgebers, die steuerlichen Konsequenzen eines Übergangs von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung festzulegen.

In materieller Hinsicht führt das Bundesgericht aus, die vorinstanzliche Begründung, wonach der Holdingstatus erst bei der Steuerberechnung, nicht schon bei der Bemessung des steuerbaren Reingewinns einsetze und damit der Wechsel von der Holdingbesteuerung zur ordentlichen Besteuerung keinen Einfluss auf den steuerbaren Reingewinn habe, weshalb die Verlustverrechnung in jedem Fall zuzulassen sei, greife zu kurz (E 2.2). Obwohl Art. 28 Abs. 2 StHG im 2. Abschn. des 2. Kapitels mit dem Titel «Steuerberechnung» stehe, gehe es insbesondere in Art. 28 Abs. 2 - 5 um Fragen der Steuerbemessung bzw. des Steuerobjekts. Art. 28 Abs. 2 StHG bzw. § 73 Abs. 1 StG ZH nähmen nämlich nicht nur die Beteiligungserträge von der Gewinnsteuer aus, sondern befreiten auch andere, nicht vorbelastete Erträge. Damit stecke in diesem Besteuerungskonzept ein «systemwidriges Element», das insoweit zu einer problematischen «Privilegierung» führe. Die Auffassung der Vorinstanz, die Verlustverrechnung sei, unabhängig von Art. 28 StHG, immer gleich vorzunehmen, lasse sich «damit jedenfalls nicht aus der Gesetzessystematik ableiten». Fraglich sei jedoch, ob sich dieses Ergebnis nicht aus andern Überlegungen ableiten lasse. Weil das StHG ein Rahmen- oder Grundsatzgesetz sei, dessen Regelungsdichte je nach Gegenstand variere, sei auslegungswise zu ermitteln, welcher Gestaltungsspielraum dem kantonalen Gesetzgeber verbleibe.

Nach allgemeinen Ausführungen zur Methodik der Auslegung (E 2.3) setzt sich das Bundesgericht mit der Argumentation des beschwerdeführenden kantonalen Steueramts auseinander, wonach bereits aus dem Wortlaut von Art. 25 Abs. 2 StHG bzw. § 70 Abs. 1 StG ZH und Art. 68 DBG hervorgehe, dass nur Verluste, die unter dem ordentlichen Besteuerungsregime angefallen sind, verrechnet werden könnten, auseinander (E 3.1). Gemäss dieser Auffassung ergebe sich aus der gesetzlichen Anordnung, wonach nur Verluste verrechenbar sind, die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns der vorangehenden Jahre nicht berücksichtigt werden konnten, dass bei einer Holdinggesellschaft, bei der gar kein steuerbarer Reingewinn zu ermitteln sei, auch keine Möglichkeit der Verlustverrechnung bestehe. Dieser Argumentation entgegen das Bundesgericht, es werde übersehen, dass die Begriffe (gesamter) «Reingewinn» und «steuerbarer Reingewinn» rein technischer Natur seien; sie klärten, ob die Vorjahresverluste von einem Ergebnis abgezogen wurden oder nicht. Der Begriff «steuerbarer Reingewinn» bringe nur eine Grössenordnung zum Ausdruck

28 Gemäss Sachverhaltsdarstellung im Entscheid der StRK II ZH (2 ST.2010/277, 28.10.2010) erzielte die Gesellschaft im ersten Jahr nach dem Übergang von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung (2005) einen Gewinn von Fr. 457 653 und im Jahr 2006 einen Gewinn vom Fr. 465 543. Es ist deshalb zu vermuten, dass das kantonale Steueramt bei seiner Neuurteilung der Y.-AG die Verlustverrechnung im Jahr 2007 verweigerte, weil sie diese Verluste bereits in den beiden Vorjahren hätte verrechnen können (§ 70 Abs. 1 2. Halbsatz StG ZH).

und vermöge darüber, ob dieser Reingewinn tatsächlich besteuert worden ist, nichts auszusagen. Dies ergebe sich auch aus den Steuererklärungsformularen der Y.-AG. Aus diesem allgemeinen Steuererklärungsformular gehe hervor, dass jede Gesellschaft und damit auch jede Holdinggesellschaft den «Reingewinn» und die Grösse «steuerbarer Reingewinn» anzugeben habe, obwohl der Reingewinn bei letzteren gar nicht steuerlich erfasst werde. Die Verlustverrechnung bereits aufgrund dieser grammatikalischen Überlegungen auszuschliessen, greife zu kurz.

Auch die Tatsache, dass unter der Geltung der früheren Systeme der Vergangenheitsbemessung beim Übergang von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung eine Zwischenveranlagung mit Gegenwartsbemessung durchgeführt worden und deshalb die Verlustverrechnung gewissermassen «automatisch» weggefallen ist, habe keine Auswirkungen auf die vorliegend zu entscheidende Rechtsfrage. Unter dem harmonisierten Recht bewirke der Statuswechsel gerade keine Zäsur mehr bezüglich der zeitlichen Bemessung, sondern es bestehe insoweit Kontinuität. Allerdings dürften die Erfahrungen aus der Vergangenheit einige Kantone zum Schluss verleitet haben, unter dem neuen Recht ändere sich bezüglich der Verlustverrechnung beim Statuswechsel nichts. Gemäss Bundesgericht ist ein solcher Schluss nicht überzeugend. Vielmehr habe bereits der Bundesrat in seiner Botschaft zum StHG zu Recht darauf hingewiesen, es sei Sache der kantonalen Gesetzgebung, die Folgerungen aus dem endgültigen Verlust des Holdingprivilegs zu ziehen. Nur die Kantone Zug und Jura hätten diesen Rat befolgt und Gesetzesnormen zur Regelung der Verlustanrechnung nach einem Statuswechsel geschaffen.

In E 3.3 kommt das Bundesgericht schliesslich zum Punkt und stellt folgende, für die Streitfrage massgebliche Regel auf: Kantone, welche es den Holdinggesellschaften, die den Holdingstatus verlieren, in ihrer Verwaltungspraxis erlauben, vor diesem Übergang sämtliche stillen Reserven (steuerfrei) offenzulegen, haben auch das Recht, diesen Gesellschaften die Verrechnung von Verlusten, die sie während der Dauer des Holdingstatus erlitten haben, zu verweigern. Diese Lösung behandle Gewinne und Verluste, die unter dem Holdingstatus entstanden sind, richtigerweise gleich, d. h., sie blieben unberücksichtigt. Bei einem Kanton wie dem Kanton Zürich, der den Gesellschaften die steuerfreie Aufdeckung der stillen Reserven lediglich bis zum handelsrechtlichen Höchstwert (Anschaffungskosten) erlaubt, sei es haltbar, die Verrechnung von Verlusten, die unter dem Holdingstatus entstanden sind, auch nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung zur Verrechnung zuzulassen.

Das Bundesgericht anerkennt auch die vom kantonalen Steueramt gegen die Zulässigkeit der Verlustverrechnung

geltend gemachten verfahrensrechtlichen und praktischen Gründe nicht. Namentlich das Argument, gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Zürich müssten Gewinne und Verluste, die unter dem Holdingregime angefallen sind, nachträglich rekonstruiert werden, dem stehe aber die Rechtskraft der «Nullveranlagungen» entgegen, weist das Bundesgericht zurück. Zum einen seien die vortragbaren Verluste ohnehin für die Zwecke der direkten Bundessteuer laufend nachzuführen und zu dokumentieren, und zum andern werde aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch bei Betriebsgesellschaften die Höhe der Verluste erst geprüft, wenn sie mit Gewinnen verrechnet werden sollen. Praxisgemäss fehle es nämlich an einem Feststellungsinteresse, wenn eine Steuerperiode klarerweise mit Verlust abschliesst und von der steuerpflichtigen Gesellschaft nur verlangt wird, es sei die Höhe der auf das Folgejahr vortragbaren Verluste festzustellen. Genau gleich verhalte es sich aber im zu entscheidenden Fall, und irgendeine rechtskräftige Verfügung stehe dem nicht entgegen.

Zusammenfassend hält das Bundesgericht fest, dass das kantonale Steueramt nicht aufzuzeigen vermöge, dass die Lösung der Vorinstanz geradezu unhaltbar sei und sich damit als willkürlich erweise. Vielmehr liessen sich – wenn auch aus andern als den durch die Vorinstanz dargelegten Gründen – durchaus sachliche Gründe für dieses Vorgehen anführen. Allerdings seien diese Verlustvorträge noch vom kantonalen Steueramt zu verifizieren. Die Rückweisung an dieses sei damit gerechtfertigt. Die Beschwerde sei deshalb abzuweisen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

1. Dem Bundesgericht ist darin zuzustimmen, dass der Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich, welcher die Verrechenbarkeit von Verlusten, welche während der Dauer des Holdingstatus angefallen sind, alleine damit begründet hat, das StHG und das StG ZH ordneten die 7-jährige Verlustverrechnung ohne Einschränkungen an und der Holdingstatus setze erst bei der Steuerberechnung, nicht schon bei der Steuerberechnungsgrundlage (d. h. beim Steuerobjekt), ein und deshalb könnten sich keine Beschränkungen der Verlustverrechnung nach dem Übergang vom Holdingstatus zum ordentlichen Besteuerungsregime ergeben, zu kurz greife.
Im Übrigen gibt jedoch dieser Entscheid Anlass zu Kritik, sowohl was das Ergebnis, als auch was Teile der Begründung betrifft.
2. Das Bundesgericht stellt im Ergebnis den folgenden Rechtssatz auf: «Kantone, welche in ihrer Verwaltungspraxis anlässlich des Übergangs von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung den Gesellschaften erlauben, in einer Steuerbilanz sämtliche stillen

Reserven offenzulegen, sind berechtigt, die Verrechnung von während dem Holdingstatus entstandenen Gewinnen zu verweigern, während Kantone, die eine steuerfreie Aufdeckung von stillen Reserven nur bis zur Höhe der handelsrechtlichen Höchstwerte ermöglichen, im Gegenzug die Verrechnung von während dem Holdingstatus erlittenen Verlusten auch nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung zulassen müssen.» Auch die vom Bundesgericht vorgenommene Gesetzesauslegung greift zu kurz.

3. Zunächst ist anzumerken, dass das Ergebnis, welches das Bundesgericht aus dem von ihm aufgestellten Gleichbehandlungsgrundsatz ableitet, keinesfalls zwingend ist. Das Gericht geht nämlich ohne weitere Prüfung davon aus, dass die Kantone – bei gleichen gesetzlichen Vorgaben – frei seien, zu entscheiden, ob sie in ihrer Verwaltungspraxis im Zeitpunkt des Statuswechsels (in einer Steuerbilanz) die Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven steuerneutral zulassen oder ob sie eine Beschränkung auf die handelsrechtlich erlaubten Wertansätze vornehmen. Aus der diesbezüglichen Entscheidung wird automatisch auf die Frage der Verpflichtung zur Verlustverrechnung nach dem Statuswechsel geschlossen. Methodisch könnte jedoch auch umgekehrt vorgegangen werden. Es könnten – immer in der Grundsatzlogik des Bundesgerichts bleibend – jene Kantone, die Verlustverrechnungen nach dem Statuswechsel erlauben, dazu verpflichtet werden, die Aufdeckung der stillen Reserven nur bis zur Höhe der handelsrechtlichen Höchstwerte zuzulassen, während jene Kantone, welche keine Verlustverrechnung nach dem Statuswechsel vorsehen, zu verpflichten wären, die Offenlegung sämtlicher stillen Reserven zuzulassen. Auch auf diese Weise würde die vom Bundesgericht angeordnete Gleichbehandlung erreicht.

Diese Überlegung zeigt, dass das vom Bundesgericht als ausschlaggebend herangezogene Kriterium der Gleichbehandlung das Problem der Verlustverrechnung nicht zu lösen vermag, bevor nicht einer der beiden Massstäbe für die Gleichbehandlung (entweder die Frage der Verlustverrechnung oder jene des Umfangs der zulässigen aufzudeckenden stillen Reserven) aufgrund einer Gesetzesauslegung festgelegt ist. Dies hat das Bundesgericht jedoch unterlassen, und deshalb steht das Ergebnis, das es aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz abgeleitet hat, bereits aus diesem Grund auf keinem soliden gesetzlichen Fundament.

4. Der methodische Ansatz des Bundesgerichts weist jedoch auch einen andern Mangel auf. Das Gericht leitet den aufgestellten Rechtssatz einzig aus der Verwaltungspraxis (der Kantone Obwalden und Graubünden) und der Regelung im Steuergesetz des Kan-

tons Jura ab. Es bleibt jedoch eine Aussage, auf welcher gesetzlichen Grundlage dieser Rechtssatz gründe, schuldig, obwohl es festhält, der Bundesrat habe in der Botschaft zum StHG zu Recht darauf hingewiesen, es sei Sache der kantonalen Gesetzgebung, «die Folgerungen aus dem endgültigen Verlust des Holdingprivilegs» zu ziehen (E 3.2).²⁹

Nachdem das Bundesgericht die Auslegung des StHG, namentlich von Art. 28 Abs. 2, durch die Vorinstanz als – weil zu kurz greifend – zurückweist und auch die vom kantonalen Steueramt Zürich vorgenommene Auslegung von Art. 25 Abs. 2 StHG nicht akzeptiert (E 2.2), darf es sich nicht einfach vom StHG lösen und die Gleichbehandlungsthese aufstellen. Diese Methodik der Entscheidungsfindung ohne Bezugnahme auf die gesetzlichen Bestimmungen ist umso erstaunlicher, als es zunächst selbst die von ihm grundsätzlich befolgten Gesetzesauslegungsregeln wiederholt (E 2.3).

Richtigerweise müsste das Bundesgericht feststellen, dass der Steuergesetzgeber – gemäss seiner, von der Auffassung des Verwaltungsgerichts Zürich abweichenden, Meinung – die Frage der Verlustverrechnung beim Statuswechsel nicht ausdrücklich geregelt hat. Daraus wäre entweder der Schluss zu ziehen, dass diesbezüglich eine echte Regelungslücke bestehe, welche das Bundesgericht auszufüllen habe, oder dass die Auslegung der bestehenden gesetzlichen Bestimmungen eine Lösung der Streitfrage hergebe.

Es ist zwar zutreffend, dass der Schlüssel für das korrekte Auslegungsergebnis nicht, wie vom Verwaltungsgericht Zürich entschieden, in den gesetzlichen Regelungen über den Holdingstatus (§ 73 Abs. 1 StG ZH bzw. Art. 28 Abs. 2 StHG) liegt. Die vom Bundesgericht für dieses Ergebnis angeführte Begründung³⁰ trägt jedoch in keiner Weise. Noch korrekt ist die Aussage, es sei nicht zutreffend, dass Art. 28 Abs. 2 - 5 lediglich die Frage der Steuerberechnung betreffen. Bezüglich Art. 28 Abs. 2 StHG, welcher den Holdingstatus regelt, trifft die bundesgerichtliche Aussage jedoch nur auf die Anweisung zur Ermittlung der steuerbaren Einkünfte aus schweizerischem Grundbesitz zu. Die weitere vom Bundesgericht gegen die Auffassung der Vorinstanz vorgebrachte Argumentation ist hingegen schlicht nicht nachvollziehbar. Es bleibt schleierhaft, was die Aussage, Art. 28 Abs. 2 StHG bzw. § 73 Abs. 1 StG ZH nähmen nicht nur die Beteiligungserträge von der Gewinnsteuer aus, sondern befreien auch andere, nicht vorbelastete Erträge, und damit stecke in die-

29 S. Botschaft Steuerharmonisierung, 117.

30 S. oben, Erwägungen der Gerichte/2. Bundesgericht, 3. Abs.

sem Besteuerungskonzept ein «systemwidriges Element», d. h., es führe insoweit zu einer problematischen «Privilegierung», gegen die Auffassung der Vorinstanz zu leisten vermögen soll. Eine Basis für die Aussage des Bundesgerichts (in E 2.2), die Auffassung der Vorinstanz, die Verlustverrechnung sei, unabhängig von Art. 28 StHG, immer gleich vorzunehmen, lasse sich «damit jedenfalls nicht aus der Gesetzssystematik ableiten», bilden diese allgemeinen Feststellungen zur Problematik des Holdingstatus in keiner Weise.

5. Ebenfalls im Ergebnis zutreffend, aber in der Argumentation nicht schlüssig ist die Entscheidung des Bundesgerichts gegen die Auffassung der kantonalen Steuerverwaltung, wonach die Verweigerung der Verlustverrechnung sich bereits aus dem Wortlaut von Art. 25 Abs. 2 StHG bzw. § 70 Abs. 1 StG ZH ergebe.

Gemäss den bundesgerichtlichen Erwägungen (E 3.1) vertrat die kantonale Steuerverwaltung Zürich in ihrer Beschwerde die Auffassung, gemäss diesen gesetzlichen Bestimmungen seien nur Verluste absetzbar, die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns der Vorjahre nicht berücksichtigt werden konnten. Bei Holdinggesellschaften sei aber gar kein steuerbarer Reingewinn zu ermitteln, weshalb auch keine Verluste berücksichtigt werden könnten. Dieser Auffassung hält das Bundesgericht wie ausgeführt³¹ entgegen, dass die Begriffe (gesamter) «Reingewinn» und «steuerbarer Reingewinn» rein technischer Natur seien und nur eine Grössenordnung zum Ausdruck brächten, aber nichts darüber aussagten, ob der Reingewinn tatsächlich auch besteuert worden sei. Dies erhelle auch aus der Steuerdeklaration von Holdinggesellschaften, welche mit dem allgemeinen Steuererklärungsformular erfolge, das auch von den ordentlich besteuerten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften verwendet werde. Deshalb müssten dort auch dann die Grössen «Reingewinn» und «steuerbarer Reingewinn» angegeben werden, wenn dieser aufgrund des Holdingprivilegs gar nicht steuerlich erfasst werde. Aus diesen Gründen greife die Möglichkeit, die Verlustverrechnung bereits aufgrund dieser «grammatikalischen Überlegungen» auszuschliessen, zu kurz.

Diese Begründung verkennt, dass eine solche Auslegungsakrobatik für die Widerlegung der These des kantonalen Steueramts gar nicht notwendig gewesen wäre.³²

Richtigerweise müsste sich das Bundesgericht auf die juristische Logik berufen und feststellen, dass bereits der Wortlaut des 2. Halbsatzes von Art. 28 Abs. 2 StHG und von § 70 Abs. 1 StG ZH das vom kantonalen Steueramt hineingelesene Ergebnis, wonach die Verlustverrechnung deshalb nicht mehr möglich sei, weil bei Holdinggesellschaften gar kein steuerbarer Reingewinn zu ermitteln sei, gar nicht hergibt. Vielmehr wäre bei einer isolierten Betrachtungsweise des 2. Halbsatzes von Art. 25 Abs. 2 StHG nur der gegenteilige Schluss zulässig: Aus der Wendung (die Verlustverrechnung ist für 7 Steuerperioden möglich) «soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten» wäre abzuleiten, dass mangels Vorliegens eines steuerbaren Reingewinns während der Inanspruchnahme des Holdingstatus durch die betroffene Gesellschaft die in den 7 Vorperioden entstandenen Verluste nicht bereits mit steuerbaren Gewinnen verrechnet werden konnten und dass deshalb in den Steuerperioden nach dem Statuswechsel eine Verlustverrechnung noch möglich wäre.

Es wird jedoch hier nicht dafür eingetreten, dass eine solche grammatikalische Auslegung von Art. 25 Abs. 2 StHG und in Art. 70 Abs. 1 StG ZH zutreffend sei, wie nachstehend noch ausgeführt wird.

6. Auch die vom Bundesgericht angeführte Begründung für seinen Entscheid (E 3.2) gibt Anlass zu Kritik. Die Aussage, beim Statuswechsel von der Holding zur ordentlichen Besteuerung unter dem «vorharmónisierten Recht»³³ habe sich das Problem der Verrechnung der vor dem Statuswechsel angefallenen Verluste im Rahmen der ordentlichen Besteuerung dadurch gelöst, dass aufgrund der beim Statuswechsel vorzunehmenden Zwischeneinschätzung die Verlustanrechnung «automatisch» weggefallen sei, ist unzutreffend. (Die vom Bundesgericht als Beleg für diese Aussage angeführte Stelle im Zürcher Kommentar³⁴ enthält die vom Gericht gemachte Aussage gar nicht [!]. Der Kommentar äussert sich an dieser Stelle überhaupt nicht zur Frage der Verlustverrechnung, sondern hält einzig fest, dass eine Zwischeneinschätzung vorzunehmen sei und dass die Gesellschaft beim Eintritt in die ordentliche Besteuerung eine neue Rechnung mit den handelsrechtlich zulässigen Höchstwerten eröffnen könne.) Die vom Bundesgericht behauptete «automatische» Lösung durch

ermitteln und zu deklarieren ist, dann aber nicht besteuert wird, in den Vordergrund rückt.

31 S. oben, Erwägungen der Gerichte/2. Bundesgericht, 3. Abs.

32 Diese Begründung kommt im Kern der vom Bundesgericht abgelehnten Auffassung des Verwaltungsgerichts sehr nahe, weil auch sie die Tatsache, dass der Reingewinn zwar ordentlich zu

33 Das Bundesgericht versteht darunter im vorliegenden Zusammenhang das System der Pränumerandobesteuerung mit 1- oder 2-jähriger Vergangenheitsbemessung für juristische Personen.

34 REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 45 StG ZH N 208.

Wegfall der Verlustverrechnung trat bei den Systemen mit Vergangenheitsbemessung einzig für jene Verluste ein, welche in die aufgrund der Zwischenveranlagung entstandene Bemessungslücke fielen. Frühere, innerhalb der Verlustverrechnungsperiode erlittene Verluste entfielen auch unter den alten Bemessungssystemen nicht automatisch. Die Kantone mussten also auch unter dem vom Bundesgericht als «vorharmonisiert» bezeichneten Recht entscheiden, ob Verluste, die vor dem Wechsel von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung ausserhalb der Bemessungslücke angefallen waren, nach dem Statuswechsel zur Verrechnung gebracht werden konnten. Vor diesem Hintergrund erweist sich auch die Aussage des Bundesgerichts, die Erfahrungen aus dem «vorharmonisierten» Recht dürften einige Kantone zum nicht überzeugenden Schluss verleitet haben, unter dem neuen Recht ändere sich bezüglich der Verlustverrechnung beim Statuswechsel nichts, als unzutreffend. Anders als vom Bundesgericht unterstellt, beruht die Praxis der Kantone,³⁵ nach dem Statuswechsel keine Verlustverrechnung zuzulassen, nicht auf einem falschen, sondern auf dem richtigen Schluss, dass sich unter dem neuen Recht bezüglich der Verlustverrechnung beim Statuswechsel nichts Grundlegendes geändert hat. Namentlich ist es – anders als vom Bundesgericht geltend gemacht – nicht so, dass in den Systemen der Vergangenheitsbemessung die Problematik der Verlustverrechnung nach dem Statuswechsel wegen der Zwischenveranlagung automatisch gelöst gewesen sei, während sich durch den Übergang zum System der Gegenwartsbemessung eine neue Frage gestellt habe, welche die Kantone aufgrund ihrer Erfahrungen aus der Vergangenheit nicht erkannt hätten. Vielmehr verkennt das Bundesgericht die Rechtslage im «vorharmonisierten» Recht.

7. Zusammenfassend muss festgestellt werden, dass der vom Bundesgericht aufgestellte Rechtssatz, wonach für jene Kantone, welche die Streitfrage nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt haben (d. h. für alle Kantone ausser Zug und Jura), die Verweigerung der Verlustverrechnung nach dem Übergang von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung dann zulässig sei, wenn ein Kanton in seiner Verwaltungspraxis an-

lässlich des Statuswechsels die Auflösung sämtlicher stillen Reserven zugesteht, während die Verlustverrechnung durch jene Kantone (wie den Kanton Zürich), die nur eine steuerneutrale Aufdeckung stiller Reserven bis zum handelsrechtlichen Höchstwert zulassen, zu gewähren sei, vor den Gesetzen nicht standhält und dass die Begründungen, mit denen das Gericht die Erwägungen der Vorinstanz als zu kurz greifend qualifiziert und die Auffassung des beschwerdeführenden kantonalen Steueramts zurückweist, erhebliche Mängel aufweisen. Es ist deshalb zu hoffen, dass dieses Urteil keine über den entschiedenen Fall hinausgehende Wirkung entfalten wird.

8. Damit stellt sich die Frage nach der richtigen Entscheidung und Begründung der Streitfrage. Aus Sicht des Verfassers liegt der Schlüssel für die Entscheidung nicht in Art. 28 Abs. 2 StHG, sondern in Art. 25 Abs. 2 StHG, wobei festzustellen ist, dass diese Norm die Streitfrage nicht ausdrücklich regelt. Deshalb besteht für den kantonalen Gesetzgeber ein Freiraum. Die vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich geäusserte, aber offen gelassene Frage, ob die von den Kantonen Zug und Jura getroffenen Regelungen vor dem Bundesrecht standhalten, ist deshalb eindeutig zu bejahen.

Für die übrigen Kantone, welche die Streitfrage nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt, sondern sich darauf beschränkt haben, Art. 25 Abs. 2 StHG in das kantonale Recht zu übernehmen, bestehen 2 methodisch vertretbare Lösungen: Entweder wird davon ausgegangen, dass Art. 25 Abs. 2 eine Frage, die der Gesetzgeber hätte regeln müssen, offen gelassen hat, und auch keine andere StHG-Bestimmung eine Regelung der Streitfrage enthält und dass damit eine echte Lücke vorliegt, oder das Auslegungsergebnis wird direkt aus Art. 25 Abs. 2 gewonnen.

Sinn und Zweck von Art. 25 Abs. 2 StHG besteht darin, das Periodizitätsprinzip zu durchbrechen und dem Totalgewinnprinzip Nachachtung zu verschaffen. In seiner reinen Form führt das Totalgewinnprinzip dazu, dass eine Unternehmung während ihrer Existenz nicht mehr, aber auch nicht weniger, als den gesamten erzielten Gewinn zu versteuern hat. Das Totalgewinnprinzip ist im schweizerischen Steuerrecht nicht vollständig verwirklicht, weil der Verlustvortrag zeitlich auf 7 Steuerperioden beschränkt ist. Dies ändert aber nichts am Sinn des Instituts der Verlustverrechnung, dafür zu sorgen, dass Verluste nur mit steuerbaren Gewinnen verrechnet werden sollen. Da Holdinggesellschaften keine Gewinnsteu-

35 Das Bundesgericht spricht von «einigen Kantonen» und erwähnt die von Niederer/Scherrer publizierten Resultate einer Umfrage bei den Kantonen (NIEDERER/SCHERRER, Vortrag von Verlusten beim Systemwechsel von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung, 296 Fn 2 und 3). Aus dieser Publikation ergibt sich jedoch, dass nicht bloss «einige», sondern nebst den Kantonen Jura und Zug, welche eine entsprechende ausdrückliche gesetzliche Grundlage haben, sämtliche Kantone keine Verlustverrechnung nach dem Statuswechsel zulassen.

er entrichten,³⁶ ist ein Verlustvortrag somit systemfremd, ja sogar sinnlos, weil hier eine Totalgewinnbesteuerung zum vorneherein nie verwirklicht wird. Verluste, die eine Holdinggesellschaft erleidet, müssen deshalb auf Stufe der Kantons- und Gemeindesteuern steuerlich unbeachtlich bleiben. Die Streitfrage ist somit nicht, ob verrechenbare Verluste nach dem Statuswechsel weiterhin in Anrechnung gebracht werden können, sondern ob steuerlich unbeachtliche Verluste nach dem Statuswechsel von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung neu eine steuerliche Wirkung entfalten können. Diese Frage ist deshalb zu verneinen, weil diese Gesellschaften mit dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung neu in die objektive Kantons- und Gemeindesteuerpflicht eintreten. Erst ab diesem Zeitpunkt gilt das Prinzip der Totalgewinnbesteuerung. Früher eingetretene Ereignisse können keine Wirkung entfalten, und damit können auch steuerlich unbeachtliche Verluste nicht verrechenbar werden. Daraus ergibt sich, dass Art. 25 Abs. 2 StHG gemäss seinem Sinn und Zweck nur auf Ereignisse, die nach dem Eintritt einer Gesellschaft in die objektive Steuerpflicht eingetreten sind, d. h. nach dem Statuswechsel, anwendbar ist. Eine Verrechnung von unter dem Holdingstatus angefallenen Verlusten mit nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung erzielten Gewinnen ist deshalb ausgeschlossen.

Selbst wenn die Auffassung vertreten würde, Art. 25 Abs. 2 StHG gebe das vorstehend gewonnene Auslegungsergebnis nicht her, sondern es liege eine echte Gesetzeslücke vor, die von den rechtsanwendenden Behörden geschlossen werden müsse, wäre diese Lücke aufgrund des Sinns und Zwecks der Besteuerungsordnung für die steuerbaren bzw. steuerfreien Unternehmensgewinne im StHG im Allgemeinen und von Art. 25 Abs. 2 StHG im Besonderen mit dem gleichen Ergebnis zu schliessen.

9. Der Neueintritt in die objektive Steuerpflicht würde es auch rechtfertigen, dass die betroffene Gesellschaft in ihrer Steuerbilanz die Verkehrswerte (und nicht nur, wie dies im Kanton Zürich der Fall ist, die handelsrechtlichen Höchstwerte) ansetzen kann. Die Rechtsfrage, ob dies den Kantonen zwingend vorgegeben sei, kann hier offenbleiben. Sie steht in keinem Zusammenhang mit dem Auslegungsergebnis, dass Art. 25 Abs. 2 StHG nur auf Ereignisse anwendbar ist, die nach dem Statuswechsel von der Holding- zur ordentlichen Besteuerung eingetreten sind und dass deshalb eine Verrechnung von ordentlich besteuerten

Gewinnen mit unter dem Holdingstatus angefallenen Verlusten entfallen muss.

3 Abschied vom «Verwertungstatbestand» bei Erwerbstätigkeit im internationalen Verhältnis³⁷

Sachverhalt

R., ein ausländischer Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung und damit für seinen Lohn der Quellenbesteuerung unterliegend, arbeitete im Jahr 2006 bei der schweizerischen X.-AG. Am 1.5.2006 verlegte er seinen Wohnsitz und Arbeitsort nach Doha (Katar), wo er weiterhin für die X.-AG tätig war. Die Arbeitgeberin zog für den Zeitraum vom 1.5. bis zum 30.6. auf dem Lohn von R. Fr. 2786.60 Quellensteuer ab und überwies diese den Steuerbehörden. Zu einem späteren Zeitpunkt vertrat die X.-AG den Standpunkt, ihr Arbeitnehmer sei seit dem 1.5. nicht mehr quellensteuerpflichtig gewesen und forderte die Rückerstattung der Fr. 2786.60. Das Steueramt Zürich vertrat jedoch die Auffassung, R. sei für das ganze Steuerjahr 2006 quellensteuerpflichtig gewesen und wies das Rückerstattungs-gesuch der X.-AG am 24.1.2007 ab. Nach erfolglosem Einspracheverfahren stellte die von der X.-AG angerufene Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich fest, dass R. vom 1.5. bis zum 31.12.2006 in der Schweiz nicht quellensteuerpflichtig sei und ordnete die Rückerstattung der bereits abgelieferten Quellensteuer an. Gegen dieses Urteil führte das kantonale Steueramt Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich. Dieses Gericht entschied mit Urteil vom 23.1.2008, dass R. in der Schweiz nur dann für sein Arbeitsentgelt besteuert werden könne, wenn er hier seinen tatsächlichen Arbeitsort im Sinne von physischer Anwesenheit habe. Das Gericht warf der Vorinstanz vor, die Frage der tatsächlichen Arbeitsausübung von R. nicht genügend geprüft zu haben, hiess deshalb die Beschwerde teilweise gut und wies die Sache an die Vorinstanz zurück. Auf eine gegen dieses Urteil vom kantonalen Steueramt erhobene Beschwerde trat das Bundesgericht am 27.3.2009 nicht ein, weil es sich beim angefochtenen Urteil um einen nicht anfechtbaren Zwischenentscheid gehandelt habe. Die Steuerrekurskommission bestätigte in der Folge ihren Entscheid vom 11.7.2007, wonach R. mangels tatsächlicher Arbeit in der Schweiz vom 1.5. bis zum 31.12.2006 hier auf seinem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht steuerpflichtig sei, und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich vertrat mit Entscheid vom 7.7.2007 die gleiche Auffassung.

³⁶ Der Fall, in dem Holdinggesellschaften Gewinne aus schweizerischem Grundbesitz erzielen und dafür steuerpflichtig sind, bleibt hier ausgeklammert.

³⁷ BGer 2C_662/2010 (25.3.2011).

Gegen dieses Urteil führte das kantonale Steueramt Zürich Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Mit Urteil vom 25.3.2011 wies das Bundesgericht diese Beschwerde ab.

Erwägungen des Bundesgerichts

Zunächst umschreibt das Bundesgericht den Streitgegenstand (E 2). Die Vorinstanz vertrat die Auffassung, dass es keine überzeugenden Argumente dafür gebe, Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG bzw. den gleichlautenden § 4 Abs. 2 lit. a StG ZH, welche die beschränkte Steuerpflicht von im Ausland wohnenden Personen dann anordnen, wenn diese in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben, gegen seinen Wortlaut auszulegen. Ein schweizerisches Besteuerungsrecht sei nur dann gegeben, wenn R. in der fraglichen Zeit tatsächlich in der Schweiz gearbeitet habe.

Das beschwerdeführende kantonale Steueramt war dagegen der Auffassung, für die beschränkte Steuerpflicht von R. sei seine physische Anwesenheit in der Schweiz nicht erforderlich. Die frühere, vom Bundesgericht unter dem Vorgängererlass des DBG (BdBSt) entwickelte Praxis sei weiterzuführen. Andernfalls würde das Erwerbseinkommen von Arbeitnehmern, die für Schweizer Arbeitgeber in Staaten ohne oder nur mit beschränkter Einkommensteuer tätig sind, ganz oder weitgehend steuerfrei bleiben.

Sodann beschreibt das Bundesgericht seine frühere Rechtsprechung zum BdBSt (in E 5). Gemäss dieser Praxis war eine persönliche Anwesenheit³⁸ einer im Ausland wohnhaften Person für die beschränkte Steuerpflicht aufgrund des Ausübens einer persönlichen Tätigkeit in der Schweiz nicht in jedem Fall erforderlich. Es reichte aus, wenn alle wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte der Tätigkeit in der Schweiz lagen. Das Bundesgericht verweist auf sein Urteil vom 2.12.1988. Dort wurde entschieden, dass eine im Ausland ansässige Person, die von dort aus bloss telefonisch und schriftlich mit ihren Partnern verkehrt – namentlich wenn sie diese Partner als Kunden und Vertragspartner für eine schweizerische Unternehmung anwirbt und dies in enger Zusammenarbeit mit Leitung und Personal am schweizerischen Geschäftsort des Unternehmens tut –, für die ihr von der schweizerischen Gesellschaft ausgerichtete Entschädigung hier der be-

schränkten Steuerpflicht unterliege.³⁹ Gleich wurde entschieden bei einer Person, die vom Ausland aus mit schweizerischen Liegenschaften handelte. Durch die Tatsache, dass die Sachen und Rechte mit den schweizerischen Gemeinwesen wirtschaftlich verbunden seien, ergebe sich auch ohne persönliche Anwesenheit eine persönliche Tätigkeit in der Schweiz.

Vor diesem Hintergrund bestätigt das Bundesgericht die Aussage des kantonalen Steueramts Zürich, dass es die fragliche Bestimmung des früheren BdBSt so ausgelegt habe, dass bereits eine Tätigkeit in der Schweiz – ohne persönliche Anwesenheit – für die beschränkte Steuerpflicht genüge.

Unter dem DBG hatte das Bundesgericht bereits in 2 früheren Entscheiden gegenteilig entschieden, ohne dies näher zu begründen, was das beschwerdeführende Amt kritisierte. Diese Kritik gibt dem Bundesgericht Anlass, seine frühere Rechtsprechung zum BdBSt im Licht des DBG zu prüfen.

Das Bundesgericht stellt zunächst fest, dass allein die Tatsache, dass der zu treffende Entscheid bedeutende fiskalische und wirtschaftliche Auswirkungen haben könne, wie dies der Beschwerdeführer geltend gemacht hatte, für die Gesetzesauslegung nicht massgeblich sein könne. Das Gesetz sei nach anerkannter Auslegungsmethode zu interpretieren, wobei der Wortlaut die physische Anwesenheit in der Schweiz verlange. Es sei daher zu prüfen, ob unter dem DBG «weiterhin triftige Gründe» bestünden, die ein Abweichen vom Wortlaut rechtfertigten (E 6).

Gemäss Auffassung des Beschwerdeführers spreche vor allem die Entstehungsgeschichte von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG für eine Fortführung der zu Art. 3 Ziff. 3 lit. e BdBSt ergangenen Praxis. Das Bundesgericht bestätigt die grundsätzliche Sichtweise, wonach es nahe liege, die unter dem BdBSt entwickelte Praxis weiterzuführen, zumal, wie bereits die Vorinstanz festgestellt habe, aus der Entstehungsgeschichte dieser Norm nicht klar hervorgehe, dass der Gesetzgeber diesbezüglich eine Änderung herbeiführen wollte. Es ergebe sich aber immerhin, dass der Gesetzgeber bei der Regelung der Art. 4 und 5 DBG die zum BdBSt ergangene Praxis nicht unverändert weitergeführt habe. So habe er beispielsweise mit Art. 4 Abs. 1 lit. d DBG den Handel mit in der Schweiz gelegenen Grundstücken in Anwendung der vom Bundesgericht

38 Der BdBSt verlangte in Art. 3 Ziff. 3 lit. e, dass die Tätigkeit in der Schweiz «persönlich» ausgeübt werde, während Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG nur von «einer Erwerbstätigkeit» in der Schweiz spricht. Aus diesen unterschiedlichen Formulierungen wollte das kantonale Steueramt ableiten, dass die frühere Rechtsprechung zur enger gefassten Bestimmung des BdBSt erst recht unter der weiter gefassten Bestimmung des DBG weiterzuführen sei. Diese Argumentation wurde jedoch vom Bundesgericht nicht gehört.

39 ASA 59 (1990/91), 471; es ging um eine im Fürstentum Liechtenstein wohnhafte selbständigerwerbende Person, die dem Generalagenten einer schweizerischen Versicherungsgesellschaft gegen Entgelt Informationen über potentielle Versicherungsabschlüsse lieferte. Wegen unvollständiger Sachverhaltsfeststellung wurde die Sache aber an die Vorinstanz zurückgewiesen.

aus Art. 3 Ziff. 3 lit. e BdBSt abgeleiteten Anknüpfung nunmehr separat geregelt. Zudem habe er in Art. 5 Abs. 1 lit. b und f spezifische Tatbestände vorgesehen, in denen sich ein Arbeitnehmer regelmässig «im Ausland aufhalte». Diese Änderungen schienen zu gewichtig, als dass gesagt werden könnte, der Gesetzgeber habe die bisherige Praxis unverändert weitergeführt (E 7).

Im Weiteren führt das Gericht aus, für diese Auslegung spreche auch die Rechtssystematik. Die erwähnten Sonderregelungen in Art. 5 Abs. 1 lit. b und f DBG hätten sich erübrigt, wenn bereits Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG Erwerbseinkünfte mit tatsächlichem Aufenthalt im Ausland erfassen würde. Diese Fälle sowie die in Art. 4 Abs. 1 lit. d DBG geregelten Tatbestände der Vermittlung und des Handels mit in der Schweiz gelegenen Grundstücken seien abschliessend, und deshalb dürften nicht im Weg der Auslegung weitere Fälle ohne hiesige Anwesenheit der Steuerpflicht unterworfen werden. Dies gelte umso mehr, als der Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG klar sei und weil die einhellige Lehre ebenfalls diese Auffassung vertrete.

Schliesslich setzt sich das Bundesgericht noch mit dem vom kantonalen Steueramt vorgebrachten Argument auseinander, wonach eine Auslegung, welche für die beschränkte Steuerpflicht eine tatsächliche Anwesenheit für die Erwerbstätigkeit in der Schweiz verlange, zu Schwierigkeiten bei der Anwendung des DBA mit Deutschland im Zusammenhang mit leitenden Angestellten gemäss Art. 15 Abs. 4 DBA-D führen und die dazu entwickelte Praxis gefährden würde (E 9). Weil jene Norm bei in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten von schweizerischen Kapitalgesellschaften der Schweiz auch ein Besteuerungsrecht für solche Tätigkeiten zuweise, die nicht physisch in der Schweiz ausgeübt werden, könnte dieses Besteuerungsrecht bei Abweisung seiner Beschwerde nicht mehr voll ausgeschöpft werden. Das Bundesgericht entgegnet dieser Argumentation, dass die Besteuerung solcher leitender Angestellter bereits teilweise durch Art. 5 Abs. 1 lit. b iVm Art. 93 DBG abgedeckt sei. Leitende Angestellte, deren Aufgabenfeld mindestens teilweise in der Schweiz liege,⁴⁰ seien zudem zur Ausübung ihrer Funktion hier auch regelmässig anwesend. Zudem sei der Anwendungsbereich der staatsvertraglichen Norm durch eine Verständigungslösung vom 18.9.2008 eingeschränkt worden, und auch die Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung lasse «sich abwenden,

zumal Art. 15 Abs. 3 des Abkommens ein subsidiäres Besteuerungsrecht» vorsehe.

Abschliessend stellt das Bundesgericht fest, dass das StHG mit dem DGB vergleichbare Regelungen enthalte und dass sie deshalb im gleichen Sinn auszulegen seien, und es weist die Beschwerde des kantonalen Steueramts sowohl für die Quellensteuer des Bundes als auch für jene des Kantons Zürich ab.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

1. Das Ergebnis dieses Entscheids ist sehr zu begrüssen. Die frühere Rechtsprechung des Bundesgerichts, namentlich zum BdBSt, legte fest, dass in gewissen Fällen auch eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz vorliegt, wenn die Tätigkeit nicht physisch in der Schweiz ausgeübt wird. Ohne dies klar zu sagen, kam jene Rechtsprechung dem im deutschen Einkommensteuerrecht in § 49 Abs. 3 EStG für Selbständigerwerbende und in § 49 Abs. 4 lit. a EStG für Unselbständigerwerbende gesetzlich vorgesehenen Verwertungstatbestand sehr nahe oder war mit diesem sogar deckungsgleich. Ein schweizerisches Besteuerungsrecht wurde in der Gerichtspraxis dann bejaht, wenn sich das Ergebnis der im Ausland ausgeübten Tätigkeit zugunsten einer schweizerischen Unternehmung auswirkte, d. h. hier verwertet wurde, oder wenn aufgrund des Handels mit schweizerischen Liegenschaften ein Konnex zur Schweiz gegeben war.⁴¹ Während jedoch § 49 Abs. 3 und § 49 Abs. 4 lit. a EStG ausdrücklich festlegen, dass die beschränkte Steuerpflicht dann gegeben ist, wenn die Tätigkeit in Deutschland «ausgeübt oder verwertet» wird, hatte das Bundesgericht einen solchen Verwertungstatbestand unter den Begriff der (persönlichen) Ausübung einer Erwerbstätigkeit subsumiert und war damit über Wortlaut und Sinn der einschlägigen Bestimmung hinausgegangen. Mit dem hier zu besprechenden Urteil entfernt das Bundesgericht diesen Verwertungstatbestand wieder aus den Bundessteuergesetzen und stellt klar, dass ein schweizerisches Besteuerungsrecht gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG nur dann gegeben ist, wenn die Tätigkeit bei physischer Anwesenheit in der Schweiz ausgeübt wird.
2. Im zu entscheidenden Fall geht es um einen Arbeitnehmer einer schweizerischen Gesellschaft. Gleiches muss jedoch auch für Selbständigerwerbende gelten. Anders als noch in ASA 59 (1990/91), 471, entschieden, unterliegt somit künftig z. B. ein selbständig

40 Dies ist eine Anwendungsvoraussetzung für Art. 15 Abs. 4 DBA-D. Leitende Angestellte iSv Art. 15 Abs. 4, deren Tätigkeit so abgegrenzt ist, dass sie lediglich Aufgaben ausserhalb des Staats des Arbeitgebers umfasst, fallen nicht unter diese Bestimmung.

41 S. etwa ASA 65 (1996/97), 822 E 2.

erwerbender Versicherungsmakler, der im Ausland wohnt und von dort aus per Telefon und brieflich für eine schweizerische Versicherungsgesellschaft Kunden anwirbt und mit dieser Gesellschaft eng zusammenarbeitet (soweit er dies nicht physisch in der Schweiz tut), künftig in der Schweiz keiner Besteuerung mehr.

3. Interessant ist der vom Bundesgericht gewählte methodische Ansatz. Das Gericht vermeidet es, die frühere, zum BdBST ergangene Rechtsprechung als unzutreffend zu bezeichnen, sondern es begründet seine neue Beurteilung mit dem Argument, die Rechtslage habe sich mit dem Erlass des DBG geändert. Zu Recht weist das Bundesgericht darauf hin, dass der Bundesgesetzgeber den Tatbestand des Handels mit in der Schweiz gelegenen Grundstücken in Art. 4 Abs. 1 lit. d DBG ausdrücklich geregelt⁴² und damit einen Fall, den das Bundesgericht unter dem BdBST unter Anwendung des «Verwertungskonzepts» der beschränkten Steuerpflicht unterworfen hatte, in das DBG überführte. Im Übrigen ist die Begründung jedoch nicht sehr überzeugend und enthält eine zumindest unpräzise Aussage. Letzteres betrifft die heute in Art. 5 Abs. 1 lit. b DBG geregelten Tatbestände. Anders als das Bundesgericht anführt, stellt die ausdrückliche Erwähnung der beschränkten Steuerpflicht für Verwaltungsräte keine vollständige Neuerung dar. Bereits Art. 3 Abs. 3 lit. f und g BdBST enthielten entsprechende Regelungen für Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen und sonstige Vergütungen. Im DBG wurde also dieser Tatbestand nicht neu aufgenommen, sondern bloss erweitert. Die Aussage des Gerichts, auch die Rechtssystematik spreche dafür, dass sich die Rechtslage im DGB gegenüber jener unter dem BdBST geändert habe, weil sich die Art. 5 Abs. 1 lit. b (Verwaltungsräte und Mitglieder der Geschäftsleitung) und f (Schiff- und Luftfahrzeugbesatzungen, Automobilchauffeure im internationalen Verkehr) erübrigt hätten, wenn Art. 5 Abs. 1 lit. a auch Tätigkeiten ohne physische Präsenz in der Schweiz erfassen würde, überzeugt nicht. Zum einen hätte dieses Argument bezüglich der Verwaltungsräte bereits unter dem BdBST verwendet werden können, und zum andern ist der Geltungsbereich von Art. 5 Abs. 1 lit. b und f DBG weiter als jener, welchen das Bundesgericht zu Art. 3 Abs. 3 lit. f BdBST gezogen hatte. So hätte das Bundesgericht unter dem BdBST z. B. keine Steuerpflicht für einen ausserhalb der Schweiz ansässigen Chauffeur, der für ein schweizerisches Transportunternehmen Fahrten zwischen Brüssel und Paris durchführt, angenommen.

4. Zu Recht hört das Bundesgericht den Einwand des kantonalen Steueramts, das Erfordernis der physischen Präsenz für die Begründung einer Steuerpflicht aufgrund von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG führe zu Anwendungsschwierigkeiten im Geltungsbereich von Art. 15 Abs. 5 DBA-D, nicht. Das Gericht könnte allerdings klarer sagen, dass sich das schweizerische Besteuerungsrecht für in Deutschland ansässige leitende Angestellte von schweizerischen Kapitalgesellschaften umfassend aus Art. 5 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 4 Abs. 1 lit. b StG ZH ergebe, wenn der von Art. 15 Abs. 4 DBA-D erfasste Personenkreis unter den Begriff «Mitglieder der Geschäftsführung» subsumiert werde und dass deshalb die Aussage des kantonalen Steueramts, bei einer «restriktiven Auslegung» von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG könne das schweizerische Besteuerungsrecht nicht mehr voll ausgeschöpft werden, kaum zutreffend sei. Dies wäre nur dann der Fall, wenn das Bundesgericht in einer künftigen Rechtsprechung eine solche Subsumtion ablehnen würde. Die Wahrscheinlichkeit, dass es zu einer solchen Entscheidung kommt, ist, unabhängig von der Auslegung von Art. 5 Abs. 1 lit. b DBG durch die schweizerischen Gerichte, deshalb gering, weil die betroffenen Steuerpflichtigen vom Steuergefälle zwischen Deutschland und der Schweiz profitieren können, da der deutsche Bundesfinanzhof entschieden hat, dass Art. 15 Abs. 4 DBA-D eine Arbeitsortfiktion enthält, die auch für den Methodenartikel im DBA-D massgeblich ist. Könnte hingegen die Schweiz die unter Art. 15 Abs. 4 DBA-D fallenden Einkünfte nicht besteuern, würde aufgrund der in dieser Bestimmung enthaltenen subject-to-tax-Klausel iVm § 50 lit. d Abs. 8 EStG, welcher die Rechtsgrundlage für die Ausübung des subsidiären Besteuerungsrechts Deutschlands als Ansässigkeitsstaat enthält, Deutschland diese Einkünfte besteuern, was nicht im Interesse der in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen ist. Bereits aus diesem praktischen Grund wird es wohl zu keinem Rechtsmittelverfahren kommen, wenn die schweizerischen Steuerbehörden die leitenden Angestellten gemäss Art. 15 Abs. 4 DBA-D aufgrund von Art. 5 Abs. 1 lit. b hier zur Besteuerung heranziehen.

Zu beachten ist, dass die vom Bundesgericht thematisierte Gefahr der doppelten Nichtbesteuerung für die Auslegung des unilateralen schweizerischen Steuerrechts richtigerweise keine Bedeutung haben darf. Diese Gefahr besteht jedoch, wie vorstehend ausgeführt und vom Bundesgericht richtigerweise erwogen – allerdings unter Berufung auf die falsche subject-to-tax-Klausel (es wird Art. 15 Abs. 3 DBA-D statt Art. 15 Abs. 4 dieses Abkommens angeführt) –, ohnehin nicht.

42 Dieser Tatbestand wurde auf die Vermittlung erweitert.

4 **Abkommensberechtigung einer nicht besteuerten Gesellschaft mit Sitz in Madeira**⁴³

Sachverhalt

Die in Funchal (Portugal) errichtete Gesellschaft X., gemäss ihren Statuten ausschliesslich in der Freizone Madeira tätig, ist zusammen mit einer andern Aktionärin an der schweizerischen Gesellschaft Y. beteiligt.

Mit Fälligkeit per 1.1.2001 schüttete die Y. an die X. eine Dividende von Fr. 850 000 aus. Darauf wurde eine Verrechnungssteuer von Fr. 297 500 erhoben. Am 28.3.2002 verlangte die X. gemäss dem DBA Schweiz-Portugal (DBA-P) die Rückerstattung von 25 %, d. h. von Fr. 212 500 Verrechnungssteuer.⁴⁴ Nachdem die ESTV von der X. verschiedene Informationen über die weltweiten Beteiligungsverhältnisse sowie weitere Unterlagen anforderte, welche sie offenbar auch erhielt, verweigerte die ESTV am 20.10.2002 der X. die Rückerstattung der Verrechnungssteuer mit der Begründung, dass sie aufgrund ihres Sitzes in der Freizone Madeira nur eine Pauschalsteuer entrichte und aufgrund ihres besonderen Steuerstatus nicht als ansässig iSv Art. 4 Abs. 1 DBA-P betrachtet werden könne. Diese Auffassung wurde mit förmlicher Verfügung vom 5.10.2009 bestätigt. Die dagegen von der X. erhobene Einsprache wurde abgewiesen. Am 10.2.2010 erhob die X. Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Dieses Gericht hat die Beschwerde mit Urteil vom 7.9.2011 gutgeheissen, und die Sache wurde zu neuer Beurteilung an die ESTV zurückgewiesen.

Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts (Zusammenfassung)⁴⁵

Das Bundesverwaltungsgericht stellt fest, dass der räumliche Geltungsbereich im DBA-P gemäss dessen Art. 3 Abs. 1 lit. b als Europäisch-Portugal, umfassend das kontinentale Gebiet und die Inselgruppen der Azoren und Madeira, definiert sei (E 4.1). Bezüglich des persönlichen Geltungsbereichs hält das Gericht fest, dass dieser sämtliche ansässigen Personen umfasse, somit – anders als z. B. das DBA Schweiz-Luxemburg – keinen Ausschluss von gewissen Gesellschaften enthalte (E 4.2).

Ansässigkeit bedeute Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit bzw. unbeschränkte Steuerpflicht. Für die Abkommensberechtigung komme es grundsätzlich nicht darauf an, ob und wie die Person tatsächlich besteuert wird. Dies entspreche auch der schweizerischen Auffassung.⁴⁶

Das Gericht prüft sodann, ob die X. in Portugal ansässig sei und stellt fest, dass entsprechende Bestätigungen der Steuerverwaltung Madeira ins Recht gelegt worden seien, an deren Richtigkeit nicht zu zweifeln sei (E 7.2). Somit sei die X. grundsätzlich steuerpflichtig. Zur Auffassung der ESTV, die Beschwerdeführerin entfalte ausschliesslich in der Freizone Madeira Aktivitäten und sie sei dort völlig von den Steuern auf dem Einkommen befreit und deshalb seien die betreffenden Bestimmungen des DBA-P «vernünftig zu interpretieren», um zu erreichen, dass die Etablierung ganzer Gesellschaften in besonderen, sogar geographisch klar definierten, steuerfreien Zonen nicht in missbräuchlicher Weise dazu dienen könne, DBA in Anspruch zu nehmen, macht das Gericht verschiedene Anmerkungen. Nicht entscheidrelevant sind dabei die Ausführungen zur Rechtslage in der EU i. S. staatliche Beihilfen und zur Beurteilung der in Madeira errichteten Gesellschaften im Rahmen des OECD-Projekts über schädliche Steuerpraktiken. Sodann stellt das Bundesverwaltungsgericht fest, dass auch die Schweiz steuerliche Vergünstigungen gewähre, und stellt diese im Zusammenhang mit Art. 15 Abs. 1 ZBstA und der dazu erlassenen Wegleitung (WL Dividendenzahlungen) dar. Das Gericht hält fest, dass gemäss der genannten Wegleitung weder der Beteiligungsabzug auf Bundes- und Kantonebene⁴⁷ noch der kantonale Holdingstatus eine Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht darstellten und deshalb in Bezug auf die Anwendbarkeit von Art. 15 Abs. 1 ZBstA unschädlich seien. Analoges gelte für die Verwaltungsgesellschaften, wobei das Gericht die Anmerkung macht, dass die OECD die kantonalen Verwaltungsgesellschaften als «möglicherweise schädlich» bezeichnet habe. Sodann wird erwähnt, dass gemäss WL Dividendenzahlungen Steuererleichterungen für neu eröffnete Gesellschaften zu einer vollständigen oder nahezu vollständigen Steuerbefreiung führen könnten und dass deshalb den von einer Steuererleichterung profitierenden Gesellschaften Ansässigkeitsbescheinigungen nur

43 BVGer A-813/2010 (7.9.2011).

44 Art. 10 Abs. 2 lit. a des geltenden DBA Schweiz-Portugal sieht ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats der die Dividende zahlende Gesellschaft von 10 % vor, sofern die Dividendenempfängerin über eine Beteiligung von mindestens 25 % verfügt.

45 Wie oft, macht das Bundesverwaltungsgericht auf ca. 11 Seiten materielle Erwägungen, die jedoch zu einem grossen Teil blosser Darstellungen der rechtlichen Grundlagen enthalten. Deshalb werden nachstehend nur die wesentlichen Erwägungen dargestellt.

46 Die Schweiz stellt sich z. B. auf den Standpunkt, dass auch steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge ansässig und damit abkommensberechtigt sind.

47 Das Gericht führt als Rechtsgrundlage für den Beteiligungsabzug in E 7.4.2.3 Art. 52 Abs. 1 DBG an (!). Dieser Artikel wird jedoch in der WL Dividendenzahlungen (S. 8) zwar unter dem Titel «Beteiligungsabzug», jedoch inhaltlich richtigerweise im Zusammenhang mit der unilateralen Befreiung von Einkünften aus ausländischen Betriebsstätten, Geschäftsbetrieben und Liegenschaften erwähnt.

dann ausgestellt werden sollten, wenn eine sorgfältige Prüfung des Einzelfalls ergeben habe, dass keine Steuerbefreiung im dort definierten Sinne vorliege.

Das Bundesverwaltungsgericht führt sodann aus, dass aus der soeben erwähnten Wegleitung hervorgehe, dass auch die ESTV grundsätzlich der Ansicht sei, dass es für die Abkommensberechtigung nicht darauf ankomme, ob und wie die Person besteuert werde (E 7.4.2.4). Auch aufgrund des Zinsbesteuerungsabkommens, welches gemäss Art. 20 ZBstA auch auf Madeira anwendbar sei und welches als zwischen den Vertragsparteien anwendbarer einschlägiger Völkerrechtssatz bei der Auslegung des DBA-P zu berücksichtigen sei, ergebe sich somit, dass selbst Gesellschaften, welche aufgrund von objektiven, allgemeingültigen, generell-abstrakten Regeln keine Steuern bezahlten, aber «steuerpflichtig» seien, weil sie die ansässigkeitsbegründenden Merkmale in Portugal erfüllten, auch als dort ansässig iSv Art. 1 iVm Art. 4 Abs. 1 DBA-P zu betrachten seien. Zur weiteren Unterstützung dieses Auslegungsergebnisses verweist das Gericht noch auf die Literatur, die Mehrheitsmeinung im OECD-Kommentar in N 8.6 zu Art. 4 OECD-MA und auf die Technical Explanation (des IRS) zum U.S.-Modellabkommen. Diese könnten – zwar nur, aber immerhin – iSv Art. 32 VRK einbezogen werden.

Sodann verweist das Gericht auf 2 eigene Urteile vom 12.5.2011.⁴⁸ Dort habe das Gericht entschieden, dass in das DBA Schweiz-Singapur keine subject-to-tax-Klausel hineininterpretiert werden dürfe, und die Rückerstattungs-berechtigung für die Verrechnungssteuer sei trotz der Steuerfreiheit der entsprechenden Erträge in Singapur nach Massgabe dieses Abkommens gegeben, obwohl dieses Abkommen eine remittance-Klausel enthalte. Das DBA-P enthalte keine solche remittance-Klausel, weshalb eine tatsächliche Besteuerung unter dem DBA-P erst recht nicht verlangt werden könne.⁴⁹

Schliesslich stellt das Bundesverwaltungsgericht fest, dass die ESTV in ihrer Vernehmlassung zusammenfassend ausgeführt habe, weil das DBA-P nicht zur Anwendung komme, erübrige es sich, die Nutzungsberechtigung und den Ausschluss eines Missbrauchstatbestands einer näheren Prüfung zu unterziehen. Das Gericht erwägt, dass die ESTV aufgrund ihrer Rechtsauffassung diese Voraussetzungen richtigerweise nicht geprüft habe. Deshalb sei die Sache zur Prüfung, ob das Nutzungsrecht gegeben sei und ob Missbrauchstatbestände vorlägen, an

die ESTV zurückzuweisen. Nur wenn die ESTV aufgrund noch vorzunehmender näherer Untersuchungen zur Auffassung komme, die Beschwerdeführerin (X.) sei nicht die Nutzungsberechtigte bzw. dass Missbrauchstatbestände bestünden, dürfe sie die Rückerstattung verweigern. Andernfalls habe sie die beantragte Rückerstattung (ohne den von X. verlangten Vergütungszins) zu gewähren.

Die Rückweisung an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit offenem Ausgang) gelte praxisgemäss als volles Obsiegen der Beschwerdeführerin, weshalb ihr keine Kosten auferlegt und eine Parteientschädigung ausgerichtet werden.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

1. Auch wenn es aus fiskalischer Sicht als unbefriedigend erscheinen mag, dass die Schweiz einer Gesellschaft, deren Sitz und Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich in einer nach Abschluss eines DBA⁵⁰ vom Partnerstaat eingerichteten Sonderzone mit Steuerfreiheit befinden, Abkommensvorteile zu gewähren hat, ist der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in seinem Ergebnis richtig.
2. Die vom Gericht gegebene Begründung ist jedoch sehr ausufernd und, soweit sie Parallelen zu Art. 15 Abs. 1 ZBstA und der dazu von der ESTV erlassenen WL Dividendenzahlungen zieht, völlig abwegig. Das Gericht verkennt nämlich die Bedeutung der Tatsache, dass zwischen Art. 15 Abs. 1 ZBstA und Art. 10 DBA-P ein ganz entscheidender Unterschied besteht: Art. 15 Abs. 1 ZBstA enthält im 4. Lemma die ausdrückliche Anwendungsvoraussetzung, dass weder die ausschüttende noch die empfangende Gesellschaft «ohne Befreiung der Körperschaftsteuer» unterliegen müssen, während das DBA-P gerade keine solche Anwendungsvoraussetzung kennt.⁵¹ Zwar erwähnt das Bundesverwaltungsgericht die Bedingung, dass beide Gesellschaften (jene, die in der EG, und jene, die in der Schweiz steuerlich ansässig ist) ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen müssen, damit die Quellensteuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 1 greifen kann (E 7.4.2.1); es unterlässt es aber, den aus dieser im Vergleich zum DBA-P völlig unterschiedlichen Rechtslage zwingenden Schluss zu ziehen, dass die Ausführungen der ESTV zu Art. 15 ZBstA nicht herangezogen werden

48 In E 8.1 wird 2 Mal das Datum des 12.5.2001 genannt; dabei handelt es sich jedoch um ein Versehen.

49 BVGer A-4683/2010 und A-4677/2010 (12.5.2001). In diesen Urteilen ging es um die Rückerstattungs-berechtigung für die Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen von in Singapur ansässigen natürlichen Personen.

50 Das noch geltende DBA-P ist 1974 abgeschlossen worden. Die steuerfreie Sonderzone Madeira ist 1997 (mit Beihilfebewilligung der EU) geschaffen worden.

51 Das ZBstA trat am 1.7.2005 in Kraft, während die fragliche Dividendenausschüttung bereits am 1.1.2001 fällig wurde und deshalb nicht in den Geltungsbereich dieses Abkommens, sondern einzig in jenen des DBA-P fiel.

können, um der Auffassung der ESTV zur Anwendung des DBA-P entgegenzutreten.

Aufgrund der Vorgaben von Art. 15 ZBstA,⁵² welche steuerbefreite Gesellschaften vom Geltungsbereich ausschliessen, hat die vom Bundesverwaltungsgericht herangezogene Wegleitung der ESTV eine mit der Anwendung des DBA-P in keinem Zusammenhang stehende Funktion. Die vom Gericht wiedergegebenen Passagen der Wegleitung haben einzig die Funktion, die Auffassung der ESTV darzulegen, welche Institute des schweizerischen Rechts eine für die Anwendung von Art. 15 ZBstA schädliche Steuerbefreiung darstellen bzw. welche Institute generell oder unter bestimmten Voraussetzungen nicht als schädliche Steuerbefreiungen zu qualifizieren sind. Ein Zusammenhang zu den Anwendungsvoraussetzungen von Art. 10 DBA-P ist dabei nicht auszumachen. Namentlich kann aus den vom Bundesverwaltungsgericht wiedergegebenen Passagen der Wegleitung der ESTV, wonach der Beteiligungsabzug und der Holdingstatus keine Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht darstellen und deshalb in Bezug auf die Anwendbarkeit von Art. 15 Abs. 1 ZBstA unschädlich seien und dass Analoges auch für die Verwaltungsgesellschaften gelte (E 7.4.2.3), für die Position der ESTV in der Streitfrage der Anwendung von Art. 10 DBA-P überhaupt nichts abgeleitet werden.⁵³

Deshalb ist es völlig verfehlt, die Ausführungen in der WL Dividendenzahlungen zur Abgrenzung von

schädlichen und unschädlichen ganzen oder teilweisen Steuerbefreiungen für die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA als Beleg dafür heranzuziehen, dass die ESTV selbst der Auffassung sei, dass eine in Portugal (Madeira) steuerbefreite Gesellschaft ansässig und damit abkommensberechtigt sei (E 7.4.2.4). Anders als vom Bundesverwaltungsgericht in dieser Erwägung angeführt, ist Art. 15 Abs. 1 ZBstA aufgrund der Anwendungsvoraussetzung der fehlenden Steuerbefreiung in beiden Staaten kein einschlägiger Völkerrechtssatz, wenn es um die Anwendung von Art. 10 DBA-P geht.

3. Eine stringente Begründung des vorliegenden Urteils hätte sich auf die Feststellung beschränken können, dass auch gemäss schweizerischer Auffassung eine Person im Sinn der DBA, welche grundsätzlich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, aber gesetzlich nicht verpflichtet ist, tatsächlich Steuern zu bezahlen (wie z. B. Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder der gebundenen Selbstvorsorge), ansässig und damit unter Vorbehalt von staatsvertraglichen Regelungen, welche dies ausdrücklich ausschliessen, abkommensberechtigt sei (ausser wenn das Nutzungsrecht an den fraglichen Einkünften fehlt oder wenn ein Rechtsmissbrauch [«Abkommensmissbrauch»] vorliegt). Diese schweizerische Auffassung muss konsequent umgesetzt werden, und zwar nicht nur dann, wenn von Partnerstaaten verlangt wird, dass sie die Abkommensberechtigung in solchen Fällen (wie z. B. bei den Vorsorgeeinrichtungen) schweizerischen Personen im Sinn der DBA gewähren, sondern auch, wenn es um die Reduktion der Verrechnungssteuer auf Erträgen ausländischer Personen, d. h. um die reziproke Rechtslage geht. Für Einschränkungen, wie sie die ESTV im Streitfall unter dem Titel «vernünftiger Abkommensanwendung» machen wollte, bleibt kein Raum.

4. Das hier besprochene Urteil zeigt auf, dass ein DBA, dessen Art. 10 der analogen Bestimmung des OECD-Musterabkommens entspricht, den schweizerischen Steuerbehörden keine Handhabe dazu gibt, Gesellschaften, die in einer Sonderzone innerhalb des räumlichen Geltungsbereichs eines DBA errichtet worden sind und dort den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung haben, von den Abkommensvorteilen auszuschliessen. Das Urteil hat deshalb eine Bedeutung über das geltende DBA-P hinaus und gilt z. B. auch für Gesellschaften, die ihren Sitz und ihre tatsächliche Geschäftsleitung in Labuan (Malaysia) haben und dort für die Nichtbesteuerung ihres Gewinns optiert haben, oder für andere gleichartige Vorzugs- oder Nichtbesteuerungsregimes.

Wenn die Schweiz der Auffassung ist, dass das Ergebnis des vorliegenden Urteils im Verhältnis zu

52 Auch Art. 15 Abs. 2 ZBstA enthält (für konzerninterne Zinsen und Lizenzgebühren) die analoge Anwendungsvoraussetzung, wonach die betreffenden Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen müssen.

53 Vorsichtig ausgedrückt als unbedarft bezeichnet werden muss zudem die in E 7.4.2.3 am Schluss des zweitletzten Absatzes (in der Klammer) vom Gericht gemachte Aussage, dass «in diesem Zusammenhang» anzumerken sei, dass die OECD auch die «kantonalen» Verwaltungsgesellschaften als «möglicherweise schädlich» bezeichnet habe.

Erstens gibt es nur kantonale und keine Bundes-Verwaltungsgesellschaften, weshalb der vom Gericht verwendete Ausdruck «kantonale» Verwaltungsgesellschaften nicht erhellend ist. Zweitens lässt das Gericht ausser Acht, dass es sich beim zitierten OECD-Bericht aus dem Jahr 2000 (Vers une coopération fiscale globale) nur um einen Zwischenbericht handelte, welcher keine definitiven Qualifizierungen enthält, während in der definitiven Evaluation die Verwaltungsgesellschaften deshalb nicht als schädlich beurteilt wurden, weil sie die ordentliche direkte Bundessteuer entrichten und weil die schweizerische Delegation in den Verhandlungen mit Erfolg darauf hingewiesen hat, dass auch andere Staaten, namentlich die USA, auf Gliedstaatenebene Sonderbesteuerungsregimes kennen, die von der OECD nicht als schädlich qualifiziert worden seien. Schliesslich ist nicht zu erkennen, wie das Gericht zur Aussage kommt, «in diesem Zusammenhang» (d. h. im Zusammenhang mit der Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA) sei auf die Qualifikation der Verwaltungsgesellschaften durch die OECD hinzuweisen. Ein solcher Zusammenhang besteht nämlich ganz offensichtlich nicht.

einem DBA-Partnerstaat unbefriedigend sei, kann sie dieses nur durch eine Revision des entsprechenden Abkommens korrigieren. Im Verhältnis zu Portugal ist dies bezüglich der Voraussetzungen des Nullsatzes für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren im Änderungsprotokoll (am 25.6.2012 unterzeichnet)⁵⁴ geschehen. Dort wird – analog zu Art. 15 ZBstA – u. a. die Bedingung aufgestellt, dass keine der Gesellschaften steuerbefreit sein darf.

5. Es gibt eine weitere – vom Bundesverwaltungsgericht nicht angeführte – Begründung dafür, in Fällen wie dem hier besprochenen die Abkommensvorteile für Dividenden zwischen verbundenen Unternehmen zu gewähren. Wenn die Partnerstaaten in einem internationalen Vertrag – ohne die Besteuerung im Empfängerstaat ausdrücklich als Anwendungsvoraussetzung zu normieren – eine Reduktion des Besteuerungsrechts des Quellenstaats, allenfalls sogar auf null, vereinbart haben, ist es für den Quellenstaat belanglos, ob der Ansässigkeitsstaat der Empfängerin diese Dividenden besteuert (unter Anrechnung einer allfälligen residualen Steuer im Quellenstaat) oder aufgrund eines Schachtelprivilegs bzw. Beteiligungsabzugs steuerlich entlastet oder die Gesellschaft überhaupt nicht besteuert. M. a. W. kann die Auffassung vertreten werden, dass bei Dividenden (Gleiches gilt auch für Zinsen und Lizenzgebühren, wenn der Quellenstaat dafür gemäss unilateralem Recht eine Besteuerung vorsieht) eine staatsvertragliche Aufteilung des Besteuerungssubstrats vereinbart worden sei. Nachdem diese Aufteilung des Besteuerungssubstrats im Abkommen vereinbart worden ist, hat der Quellenstaat seinen Beitrag (Reduktion oder Herabsetzung auf null) zu gewähren, unabhängig davon, ob – und wenn ja, wie – der Partnerstaat die Dividende besteuert oder freistellt.

Diese Überlegung gilt nicht nur für die Abkommensanwendung, sondern kann auch gegen die Notwendigkeit von Sonderregelungen im Fall von Sonderzonen mit Steuerbefreiung angestellt werden.

Selbstverständlich stehen solche staatsvertraglichen Verpflichtungen – wie dies das Bundesverwaltungsgericht zutreffend ausführt – immer unter dem Vorbehalt, dass kein Abkommensmissbrauch vorliegt und dass die empfangende Gesellschaft das Nutzungsrecht am entsprechenden Ertrag hat.

Literatur

- BRÜLISAUER PETER, 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden, ST 2011, 1042
- MATTEOTTI RENÉ, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, ASA 2011/12, 469
- NIEDERER CHRISTOPH/SCHERRER ANDREA, Vortrag von Verlusten beim Systemwechsel von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung, ST 2011, 296
- OESTERHELT STEFAN, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2011), SZW 2012, 29
- REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, III Bd., Bern 1969
- SCHMID WERNER/ANDERRÜTHI MARKUS, Meldeverfahren für die Verrechnungssteuer auf Dividenden im grenzüberschreitenden Verhältnis, FStR 2005, 121

Dokumente und Berichte

- OECD-Komm., Kommentar zu den Artikeln des Musterabkommens, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-22-2010), Condensed Version, Paris 2010, 43
- Technical Explanation accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/TEMod006.pdf
- Vers une coopération fiscale globale. Rapport pour la réunion du Conseil au niveau des ministres de 2000 et recommandations du comité des affaires fiscales, progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables, OCDE, Paris 2000, www.oecd.org/fr/ctp/pratiquesfiscalesdommageables/2090184.pdf

Rechtsquellen

- BdBSt, BRB über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (vom 9.12.1940; in Kraft bis 31.12.1994), BS 6, 350
- BGG, BG über das Bundesgericht (vom 17.6.2005), SR 173.110
- DBA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem

54 Protokoll 2012 DPA-P.

- Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 11.8.1971), SR 0.672.913.62
- DBA-IRL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 8.11.1966), SR 0.672.944.11
- DBA-P, Abkommen zwischen der Schweiz und Portugal zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 26.9.1974), SR 0.672.965
- DBA-US 1951, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 24.5.1951), AS 1951, 892
- DBA-US 1996, 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
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- EStG, (dt.) EinkommensteuerG idF der Bekanntmachung vom 8.10.2009, BGBl I 2009, 3366, 3862, zuletzt geändert durch Art. 3 des Gesetzes vom 8.5.2012, BGBl I, 1030
- Mutter-Tochter-RL, RL 90/435/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (vom 23.7.1990), AB L 225 vom 20.8.1990, 6
- Protokoll 2012 DBA-P, Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweiz und Portugal zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie des entsprechenden Zusatzprotokolls (vom 25.6.2012) <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/27289.pdf>
- Steuerentlastungsverordnung, V über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (vom 22.12.2004), SR 672.203
- StG ZG, SteuerG (vom 25.5.2000), BGS 632.1
- StG ZH, SteuerG (vom 8.6.1997), LS 631.1
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- VRK, Vertragsrechtskonvention, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111
- VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21
- VStV, VV zum BG über die Verrechnungssteuer (vom 19.12.1966), SR 642.211
- VzDBA-D, V zum schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (vom 30.4.2003), SR 672.913.610
- VzDBA-US 1996, V zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen 1966 (vom 15.6.1998), SR 672.933.61
- ZBstA, EU-Zinsbesteuerungsabkommen, 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 0.641.926.81 sowie AB L 385 vom 29.12.2004, 30

Formulare

- Formular 103 – Verrechnungssteuer auf dem Ertrag inländischer Aktien, Partizipations- und Genussscheine
- Formular 106 – Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Dividenden auf Beteiligungen von mindestens 20 % (Art. 26a VStV)
- Formular 107 – Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Dividenden einer schweizerischen Gesellschaft an die deutsche Muttergesellschaft (Art. 3 VO DBA-D) (per 1.1.2005 abgeschafft)
- Formular 108 – Meldung statt Entrichtung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden aus wesentlicher Beteiligung einer ausländischen Kapitalgesellschaft
- Formular 109 – Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Erträge von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen (KAG) (Art. 38a VStV)
- Formular 823 – Gesuch um Bewilligung zur ermässigten Versteuerung der Dividendenauszahlungen oder ihnen gleichgestellten Leistungen einer schweizerischen Gesellschaft an ihre amerikanische Gesellschaft (ursprüngliche Bezeichnung: Formular S-823)
- Formular 823 B – Grundgesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer der Dividendener-

träge infolge wesentlicher Beteiligung einer ausländischen Kapitalgesellschaft – Gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ohne DBA-USA

Formular 823 C – Grundgesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen an eine ausländische Kapitalgesellschaft, welche eine wesentliche Beteiligung hält – Gestützt auf das Zinsbesteuerungsabkommen (ZbstA)

Materialien

Botschaft Steuerharmonisierung, Botschaft zu BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (vom 25.5.1983), BBl 1983 III, 1

Praxisanweisungen

WL Dividendenzahlungen, WL der ESTV betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (vom 15.7.2005)