

Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (2. Teil)

Peter Riedweg, dipl. Steuerexperte/Dr. iur. Reto Heuberger

Inhalt*

In der vorangehenden Ausgabe:

1	Einleitung	5.1.2	Lizenzgebühren
		5.1.2.1	Begriff der Lizenzgebühren
		5.1.2.2	Anwendungsfälle
2	Vorbemerkungen		
2.1	Mutter-Tochter-Richtlinie	5.2	Verbundene Unternehmen
2.2	Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie	5.2.1	Direkte Beteiligung von 25 % mit Haltedauer von 2 Jahren
2.3	Verhältnis zwischen Richtlinien und bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen	5.2.1.1	Direkte Beteiligung (Empfängerin ist Mutter-, Tochter- oder Schwestergesellschaft)
2.4	Schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen	5.2.1.2	Haltedauer von 2 Jahren
		5.2.2	Ansässige, der Körperschaftssteuer unterliegende Kapitalgesellschaften oder Betriebsstätten
3	Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA)	5.2.2.1	Kapitalgesellschaften
3.1	Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der EG und der Schweiz	5.2.2.2	Betriebsstätten
		5.2.2.3	Steuerliche Ansässigkeit und keine Ansässigkeit in einem Drittstaat
3.2	Umsetzung des Abkommens	5.2.2.4	Subject-to-tax-Klausel
3.2.1	In der Schweiz	5.2.3	Nutzungsberechtigung
3.2.2	In den EU-Ländern	5.3	Rechtsfolge
3.3	Räumlicher Geltungsbereich	5.3.1	Steuerbefreiung
3.4	Zeitlicher Geltungsbereich	5.3.2	Nachweispflichten und Rückerstattung
3.4.1	Inkrafttreten	5.3.2.1	Schweizerische Quelle
3.4.2	Übergangsbestimmungen	5.3.2.2	Quelle in EU-Mitgliedstaat
3.4.3	Überprüfung		
3.4.4	Aufhebung		
3.5	Auslegung und Konsultationsverfahren		Literatur
3.6	Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen		Rechtsquellen
			Materialien
4	Art. 15 Abs. 1 ZBstA – Dividenden		Praxisanweisungen
4.1	Dividendenzahlungen		
4.1.1	Auslegung des Begriffs der Dividendenzahlungen	<i>In dieser Ausgabe:</i>	
4.1.2	Altreserven	6	Körperschaftssteuerunterstellung ohne Befreiung
4.2	Verbundene Unternehmen	6.1	Geltungsbereich
4.2.1	Direkte Beteiligung von 25 % mit 2-jähriger Haltedauer	6.1.1	Wortlaut
4.2.2	Ansässige, der Körperschaftssteuer unterliegende Kapitalgesellschaften	6.1.2	Quelle in EU-Mitgliedstaat
4.3	Rechtsfolge	6.1.3	Schweizerische Quelle
		6.1.4	Wegleitung Dividendenzahlungen ESTV
5	Art. 15 Abs. 2 ZBstA – Zinsen und Lizenzgebühren	6.2	Begriff der Körperschaftssteuer
5.1	Definitionen	6.3	Subjektive Steuerpflicht
5.1.1	Zinsen	6.3.1	Art. 15 Abs. 1 ZBstA
5.1.1.1	Begriff der Zinsen	6.3.2	Art. 15 Abs. 2 ZBstA
5.1.1.2	Anwendungsfälle	6.4	Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz
		6.4.1	Unbeschränkte Steuerpflicht
		6.4.2	Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht
		6.4.3	Beteiligungsabzug

* Die Autoren danken Herrn Marc André Mauerhofer, MLaw, für die verdienstvolle Mitarbeit.

6.4.4	Kantonaler Holdingstatus
6.4.5	Kantonaler Verwaltungsgesellschaftsstatus
6.4.6	Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen
6.5	Gesellschaften mit Sitz in den EU-Mitgliedstaaten
7	Vorbehalt von Missbrauchsvorschriften
7.1	Vorbemerkungen
7.2	Nutzungsberechtigung
7.3	Steuerungumgehung
7.4	Missbrauchsbeschluss 1962
7.5	Doppelbesteuerungsabkommen
8	Würdigung
	Literatur
	Rechtsquellen
	Materialien
	Praxisanweisungen

6 Körperschaftssteuerunterstellung ohne Befreiung

6.1 Geltungsbereich

6.1.1 Wortlaut

Art. 15 ZBstA lautet bezüglich der Körperschaftssteuerunterstellung wie folgt:

Abs. 1: ...wenn

– beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen...¹¹⁸

Abs. 2: ... wenn

– alle Gesellschaften im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der Körperschaftsteuer unterliegen...¹¹⁹

Nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA haben «beide Gesellschaften» der Körperschaftssteuer zu unterliegen, sowohl die zahlende wie auch die empfangende. In Bezug auf Art. 15 Abs. 2 ZBstA sind wohl mit «alle Gesellschaften» die zahlende und die empfangende Gesellschaft gemeint, bei Zahlungen zwischen Schwestergesellschaften nicht auch deren Muttergesellschaft¹²⁰.

6.1.2 Quelle in EU-Mitgliedstaat

Der Quellenstaat in der EU muss Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren an eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz nach Art. 15 ZBstA nicht befreien, wenn die empfangende Gesellschaft in der Schweiz von der Körperschaftssteuer befreit ist. Die Mitgliedstaaten der EU werden demnach beurteilen müssen, ob eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz, die Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren erhält, als von der Körperschaftssteuer befreit zu qualifizieren ist. Die schweizerischen (kantonalen) Steuerbehörden helfen dabei mit, indem sie die Ansässigkeitsbescheinigungen und die Bestätigungen über die Steuerunterstellung ohne Befreiung mit Bezug auf die Anwendung von Art. 15 ZBstA ausstellen. Die ESTV weist die zuständigen kantonalen Steuerbehörden an, steuerbefreiten schweizerischen Gesellschaften keine solchen Bestätigungen auszustellen¹²¹.

6.1.3 Schweizerische Quelle

Nach dem Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 und 2 dürfen auch diejenigen Gesellschaften, welche die Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zahlen, nicht steuerbefreit sein. Folglich kann die Schweiz beispielsweise eine Verrechnungssteuerentlastung auf der Dividendenzahlung einer schweizerischen Tochtergesellschaft an ihre in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft verweigern, wenn die schweizerische Tochtergesellschaft von der schweizerischen Steuerpflicht ausgenommen ist. In der Tat will die ESTV gemäss der Wegleitung Dividendenzahlungen auf den Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 ZBstA abstellen und den steuerbefreiten schweizerischen Gesellschaften bzw. ihren in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaften die Vorteile von Art. 15 Abs. 1 ZBstA grundsätzlich nicht gewähren¹²². Diese Muttergesellschaften müssen sich somit auf das betreffende DBA zwischen ihrem Ansässigkeitsstaat und der Schweiz berufen. Die DBA der Schweiz kennen keinen Vorbehalt für Zahlungen von steuerbefreiten schweizerischen Gesellschaften.

6.1.4 Wegleitung Dividendenzahlungen ESTV

Die ESTV beschreibt in ihrer Wegleitung Dividendenzahlungen ausführlich, was sie unter «Körperschafts-

118 «both companies are subject to corporation tax without being exempted».

119 «all companies are subject to corporation tax without being exempted in particular on interest and royalty payments».

120 Vgl. oben, Abschn. 5.2.2.4.

121 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(ii) letzter Abs. Wenn sich die ESTV bzw. die kantonale Steuerbehörde weigert, gegenüber der ausländischen Verwaltungsbehörde die Abkommensberechtigung zu bestätigen, so kann die Gesellschaft von der ESTV einen anfechtbaren Entscheid verlangen (vgl. OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.3.2).

122 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(ii).

steuerunterstellung beider Kapitalgesellschaften ohne Befreiung» versteht¹²³. Dabei befasst sich diese Wegleitung gemäss ihrer Vorbemerkung bloss mit Art. 15 Abs. 1 ZBstA sowie ausschliesslich unter dem Gesichtspunkt der Entlastung von Dividendenzahlungen von der schweizerischen Verrechnungssteuer¹²⁴. Die Wegleitung bezieht sich somit bloss auf in der Schweiz ansässige, Dividenden zahlende Kapitalgesellschaften (outbound dividends).

Da gemäss Art. 15 Abs. 1 ZBstA beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftssteuer zu unterliegen haben – also die zahlende wie auch die empfangende – und in Art. 15 Abs. 1 ZBstA kein Unterschied bezüglich der subjektiven Steuerpflicht der zahlenden und der empfangenden Gesellschaft gemacht wird, können die Ausführungen der ESTV zur Körperschaftssteuerunterstellung u. E. mutatis mutandis auch auf in der Schweiz ansässige Muttergesellschaften, welche Dividendenzahlungen von ihren in den EU-Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften erhalten (inbound dividends), übertragen werden.

Gleiches hat grundsätzlich auch für die Anwendung und Auslegung von Art. 15 Abs. 2 ZBstA zu gelten. Die Ausführungen der ESTV bezüglich Körperschaftssteuerunterstellung von schweizerischen Gesellschaften können u. E. auch für in der Schweiz ansässige Empfänger von Zinsen und Lizenzgebühren (inbound) angewendet werden. Wohl unterscheidet sich der Wortlaut des Abkommenstextes, indem in Art. 15 Abs. 2 ZBstA von «im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der Körperschaftssteuer unterliegen» die Rede ist, während in Art. 15 Abs. 1 ZBstA verlangt wird, dass «beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftssteuer unterliegen». Dennoch ist materiell zwischen den beiden Wortlauten kein Unterschied auszumachen; beide gehen von einer subjektiven Steuerpflicht der betroffenen Kapitalgesellschaften bzw. Betriebsstätten aus.

6.2 Begriff der Körperschaftssteuer

Erstaunlicherweise wird in der Botschaft und den Vernehmlassungserläuterungen der Schweiz zum ZBstA der Wortlaut des Abkommens wiedergegeben, wonach alle Gesellschaften im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der «Körperschaftssteuer» unterliegen¹²⁵, obwohl der Begriff der Körperschaftssteuer in der schweizerischen Steuergesetzgebung gar keine Ver-

wendung findet. Für die Schweiz kann damit nur die Gewinnsteuer gemäss Art. 57 DBG bzw. Art. 24 StHG gemeint sein, wie dies auch in der Wegleitung Dividendenzahlungen bestätigt wird¹²⁶.

6.3 Subjektive Steuerpflicht

6.3.1 Art. 15 Abs. 1 ZBstA

Der Ausdruck «der Körperschaftssteuer¹²⁷ unterliegen» bezieht sich auf die subjektive Steuerpflicht einer Gesellschaft; d. h., die Gesellschaft hat subjektiv der Steuerhoheit des Gemeinwesens unterworfen zu sein. Aufgrund des Zusatzes «ohne Befreiung» darf die Gesellschaft – aus welchen Gründen auch immer – nicht von der subjektiven Steuerpflicht ausgenommen sein. Diese subjektive Steuerpflicht beinhaltet jedoch nicht, dass die Gesellschaft tatsächlich Steuern bezahlt bzw. die von Art. 15 Abs. 1 ZBstA begünstigten Einkünfte auch tatsächlich besteuert werden (keine subject-to-tax-Klausel)¹²⁸.

Ähnlich ist die Regelung der Mutter-Tochter-Richtlinie. Diese setzt nach Art. 2 Abs. 1 Bst. c voraus, dass die Gesellschaft eines Mitgliedstaates (gemeint sind sowohl die Dividenden empfangende wie auch die Dividenden zahlende Gesellschaft) ohne Wahlmöglichkeit der Körperschaftssteuer unterliegt, ohne davon befreit zu sein¹²⁹.

6.3.2 Art. 15 Abs. 2 ZBstA

Scheinbar besteht ein Unterschied zwischen Abs. 1 und Abs. 2 von Art. 15 ZBstA, indem in Abs. 1 «ohne Be-

126 Gemäss Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(i), wurde der Begriff «Körperschaftssteuer» auf Verlangen der EU-Übersetzer in der deutschen Fassung von Art. 15 ZBstA verwendet. Er ist als Oberbegriff für die direkten Steuern zu verstehen, die auf dem steuerlich massgebenden Reingewinn von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften erhoben werden und umfasst die auf der Grundlage des DBG und der kantonalen Steuergesetze bei schweizerischen Kapitalgesellschaften erhobenen Gewinnsteuern. Vgl. auch OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.7.1.1.

127 Tatsächlich wird in der deutschen Fassung des Abkommens in Abs. 1 der Begriff «Körperschaftssteuer» verwendet, während in Abs. 2 von «Körperschaftssteuer» die Rede ist.

128 OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.7; vgl. auch Ausführungen in Abschn. 6.4.3 und 6.4.4, unten.

129 Die Richtlinie geht jedoch noch einen Schritt weiter, indem sie in ihren einleitenden Erwägungsgründen verlangt, dass die Dividenden empfangende Muttergesellschaft diese entweder nicht besteuert oder eine Steueranrechnung gewährt (4. Erwägungsgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie). Diese zweite, auf die Dividenden empfangende Gesellschaft bezogene Vorschrift der Befreiung bzw. Anrechnung fehlt in Art. 15 Abs. 1 ZBstA.

123 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.

124 Wegleitung Dividendenzahlungen, Vorbemerkungen Bst. B.

125 Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen («Bilaterale II») vom 1.10.2004, BBl 2004, S. 5965 ff., S. 6213 f.

freierung» erwähnt wird, während dies in Abs. 2 nicht der Fall ist. Der Unterschied ist jedoch nicht beabsichtigt, wie eine Betrachtung der Formulierungen in den anderen Vertragssprachen ergibt. Der englische Text von Abs. 2 weist wie Abs. 1 ebenfalls den Zusatz «without being exempted» auf. Entsprechend kann davon ausgegangen werden, dass diesbezüglich kein Unterschied zwischen den beiden Absätzen besteht¹³⁰.

Was «im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der Körperschaftsteuer unterliegen» nach Art. 15 Abs. 2 ZBstA bedeutet, ist auslegungsbedürftig. Den Materialien zum ZBstA ist dazu nichts zu entnehmen. Der Wortlaut verbindet die subjektive Steuerpflicht mit dem Steuerobjekt der Zinsen und Lizenzgebühren. Es erscheint unklar, ob dieser Wortlaut auf eine effektive Besteuerung der Zinsen und Lizenzgebühren hinzielt (subject-to-tax-Klausel). Ein Vergleich mit der noch gültigen Version der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie bringt auch keine Klärung. Zwar erwähnt diese in ihrem 3. Erwägungsgrund, es müsse gewährleistet sein, dass Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden, ohne dies jedoch in der Richtlinie selbst zu konkretisieren. Für Unternehmen eines Mitgliedstaats wird in Art. 3 Bst. a(iii) gefordert, dass sie der Körperschaftsteuer unterliegen, ohne von ihr befreit zu sein. Bezüglich Betriebsstätten geht der Wortlaut in Art. 1 Abs. 5 Bst. b der Richtlinie weiter. Eine Betriebsstätte wird als Nutzungsberechtigte der Zinsen und Lizenzgebühren behandelt, wenn diese Zinsen und Lizenzgebühren Einkünfte darstellen, aufgrund deren die Betriebsstätte der Körperschaftsteuer unterliegt¹³¹. Ob eine effektive Besteuerung der Zinsen und Lizenzgebühren durch die Betriebsstätte gefordert wird, scheint umstritten¹³². U. E. ist Art. 15 Abs. 2 ZBstA ein Erfordernis der effektiven Besteuerung (subject to tax) nicht zu entnehmen. Vielmehr wird die subjektive Steuerpflicht, der die empfangende Gesellschaft zu unterliegen hat, bezüglich des Steuerobjekts konkretisiert¹³³. Wäre die effektive Besteuerung Zielsetzung gewesen, hätten die Vertragsparteien dies so formuliert bzw. die EU-Kommission dies so verlangt, lag doch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Zinsbesteuerungsabkom-

mens der Vorschlag der EU-Kommission zur Änderung der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie bereits vor, der die Steuerbefreiung im Quellenstaat ausdrücklich davon abhängig machen soll, dass der Vergütungsempfänger effektiv einer Besteuerung auf diesen Einkünften im anderen Mitgliedstaat unterliegt¹³⁴. Trotz ihres eigenen, EU-internen Vorschlags hat die EU-Kommission auf eine solche Wortwahl verzichtet. Sollten EU-Mitgliedstaaten künftig dennoch eine effektive Besteuerung des Ertragsempfängers verlangen, widerspräche dies sowohl einer auf den Wortlaut ausgerichteten als wohl auch einer historischen Auslegung des Zinsbesteuerungsabkommens.

6.4 Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz

6.4.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

Kapitalgesellschaften mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz sind aufgrund ihrer persönlichen Zugehörigkeit in der Schweiz subjektiv unbeschränkt steuerpflichtig¹³⁵ und unterliegen grundsätzlich der Gewinnsteuer. Dass sich der Umfang der subjektiven Steuerpflicht nach internem Recht nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland er-

130 OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 3.1.7.

131 Diese Formulierung der Richtlinie bezüglich Betriebsstätten kommt derjenigen von Art. 15 Abs. 2 ZBstA recht nahe.

132 Befürwortend: DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 143 ff., S. 149, und WEBER, The Proposed EC Interest and Royalty Directive, S. 21; ablehnend: OLIVER, S. 205.

133 DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 519 (letzter Satz).

134 Gestützt auf den Grundsatz, dass Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden sollen, sowie auf die abgegebene Erklärung zum Ratsprotokoll, wonach «der Rat und die Kommission sich darüber einig sind, dass Unternehmen, die in Bezug auf Einkünfte, die unter die Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren fallen, steuerbefreit sind, nicht in den Genuss der Rechtsvorteile dieser Richtlinie gelangen sollten», hat die EU-Kommission im Dezember 2003 einen weiteren Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 2003/49/EG vorgelegt (Vorschlag KOM[2003] 841 endg. v. 30.12.2003), der in Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie die Steuerbefreiung im Quellenstaat ausdrücklich davon abhängig macht, dass der Vergütungsempfänger effektiv einer Besteuerung auf diesen Einkünften im anderen Mitgliedstaat unterliegt: «In einem Mitgliedstaat angefallene Einkünfte in Form von Zinsen oder Lizenzgebühren werden von allen in diesem Staat darauf erhebenden Steuern – unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden – befreit, sofern der Nutzungsberechtigte der Zinsen oder Lizenzgebühren ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats oder eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats ist und effektiv einer Besteuerung auf diese Einkünfte in diesem anderen Mitgliedstaat unterliegt.» Den Erläuterungen der Kommission zur Änderung von Art. 1 ist weiter zu entnehmen, dass «die Mitgliedstaaten die Rechtsvorteile der Richtlinie nur dann gewähren müssen, wenn die betroffenen Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren beim Nutzungsberechtigten nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind. Dies gilt insbesondere für den Fall, dass bei einer Gesellschaft, die Körperschaftsteuer zahlt, Auslandseinkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren durch eine innerstaatliche steuerliche Sonderregelung von der Steuer befreit sind. Der Quellenstaat ist in diesen Fällen nicht verpflichtet, die in der Richtlinie vorgeschriebene Befreiung von der Quellensteuer zu gewähren.»

135 Art. 50 DBG, Art. 20 Abs. 1 StHG.

streckt, steht der Anwendung von Art. 15 ZBstA nicht entgegen. Diesbezüglich handelt es sich nicht um eine Steuerbefreiung, sondern um eine einseitige (unilaterale) und unbedingte Massnahme der Schweiz gegen die internationale Doppelbesteuerung¹³⁶.

6.4.2 Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht

Art. 56 DBG und Art. 23 StHG (bzw. die dieser Bestimmung nachgebildeten Vorschriften der kantonalen Steuergesetze) enthalten eine Aufzählung der Körperschaften und Anstalten, die subjektiv steuerbefreit sind. Die meisten dieser juristischen Personen sind nicht in der Form einer Kapitalgesellschaft organisiert und fallen deshalb nicht in den Anwendungsbereich von Art. 15 ZBstA. Sofern es sich dabei jedoch um Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Kommanditaktiengesellschaften handelt, können sie gemäss Wegleitung Dividendenzahlungen wegen ihrer subjektiven Steuerbefreiung Art. 15 ZBstA nicht beanspruchen¹³⁷. Nach Art. 23 StHG ist jedoch eine bloss teilweise, objektbezogene Steuerbefreiung denkbar, beispielsweise indem nur der Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich dem zur Steuerbefreiung berechtigenden Bereich gewidmet sind, steuerfrei bleiben¹³⁸. Ferner gibt es Kapitalgesellschaften, die auf Stufe Bund ordentlich besteuert werden und nur für die Staats- und Gemeindesteuer von einem Privileg iSv Art. 23 StHG profitieren. Der generelle Ausschluss der sog. steuerbefreiten Kapitalgesellschaften in der Wegleitung Dividendenzahlungen ist deshalb zu absolut formuliert. Vielmehr bedarf es einer sorgfältigen Prüfung des Einzelfalls, ob Art. 15 ZBstA trotz teilweiser subjektiver Steuerbefreiung Anwendung findet.

6.4.3 Beteiligungsabzug

Für Nettoertrag (einschliesslich Dividenden) aus berechtigenden Beteiligungen ermässigt sich für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften die Gewinnsteuer im Verhältnis des Nettoertrages aus diesen Beteiligungen zum gesamten Reingewinn¹³⁹. Gemäss der Wegleitung Dividendenzahlungen ist dieser Beteiligungsabzug eine

objektive, allgemeingültige, generell-abstrakte, auf In- und Auslandverhältnisse gleichermaßen anwendbare gesetzliche Massnahme zur Vermeidung der steuerlichen Mehrfachbelastung in der Schweiz. Er stellt keine Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht dar und ist deshalb mit Bezug auf die Anwendbarkeit von Art. 15 Abs. 1 ZBstA unschädlich¹⁴⁰. Zu Recht verweist die Wegleitung Dividendenzahlungen zudem auf die auch in den EU-Mitgliedstaaten gebräuchlichen Systeme zur Beseitigung der Mehrfachbelastung auf Stufe der beteiligten Gesellschaft.

Dabei gilt es insbesondere zu beachten, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie in ihrer einleitenden Erwägung der Gründe darauf hinweist, dass die empfangende Muttergesellschaft Gewinnausschüttungen ihrer Tochtergesellschaft entweder nicht versteuern muss oder ihr eine Steueranrechnung gewährt wird¹⁴¹, während in Art. 2 Abs. 1 Bst. c vorausgesetzt wird, dass die Gesellschaft eines Mitgliedstaates (gemeint sind die Dividenden empfangende wie auch die Dividenden zahlende Gesellschaft) ohne Wahlmöglichkeit der Körperschaftssteuer unterliegt, ohne davon befreit zu sein. Obwohl eine entsprechende Forderung nach Freistellung bzw. Anrechnung auf Stufe der Muttergesellschaft nicht in Art. 15 ZBstA aufgenommen wurde – der Fokus liegt alleine auf der Dividenden zahlenden Gesellschaft –, zeigt sich damit, dass (1) Steuersysteme, welche die empfangenen Dividenden freistellen, nicht schädlich sind, sondern geradezu gefordert werden, und (2) kein Widerspruch zwischen der Unterstellung unter die Körperschaftssteuer – ohne von ihr befreit zu sein – und den geforderten Freistellungs- bzw. Anrechnungssystemen besteht. Daraus lässt sich der Schluss ziehen, dass eine objektive Ausnahme von der gewinnsteuerlichen Berechnungsbasis einerseits bekannt und beabsichtigt war und diese Steuerentlastung auch für die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA unschädlich ist.

6.4.4 Kantonaler Holdingstatus

Gesellschaften, welche das kantonale Holdingprivileg iSv Art. 28 Abs. 2 StHG beanspruchen, entrichten auf dem Reingewinn keine Steuer, wobei jedoch Erträge aus schweizerischem Grundeigentum sowie – nach Art. 28 Abs. 5 StHG – Erträge, für welche eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und der Staatsvertrag die ordentliche Besteuerung in der Schweiz vorsieht, besteuert werden.

136 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 57.

137 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(ii). Die ESTV will diesen Kapitalgesellschaften die Vorteile des Art. 15 ZBstA nicht gewähren, und die zuständigen kantonalen Steuerbehörden stellen Gesellschaften keine Ansässigkeitsbescheinigungen und Bestätigungen über die Steuerunterstellung aus.

138 Vgl. beispielsweise juristische Personen mit gemeinnützigem Zweck oder mit Kultuszwecken oder konzessionierte Verkehrsunternehmen, GRETER, BSK StHG, Art. 23 N 23, 39 und 42.

139 Art. 69 DBG, Art. 28 Abs. 1 StHG.

140 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(ii); gl. M. OBERSON, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced «Compromis Helvétique», S. 113.

141 4. Erwägungsgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie.

Gemäss Wegleitung Dividendenzahlungen stellt der kantonale Holdingstatus nach Art. 28 Abs. 2 StHG neben dem Beteiligungsabzug eine in der Schweiz gebräuchliche Methode zur Vermeidung der Mehrfachbesteuerung von Unternehmensgewinnen dar¹⁴². Dieser Auslegung der ESTV ist für Dividendeneinkünfte zuzustimmen. Es wäre tatsächlich nicht einzusehen, weshalb gerade der schweizerische Holdingstatus, welcher die von der Mutter-Tochter-Richtlinie geforderte Mehrfachbelastung von Dividendeneinkünften auf Stufe der beteiligten Gesellschaft vermeiden soll, ein Ausschlussgrund für die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA sein sollte¹⁴³.

Weiter führt die Wegleitung Dividendenzahlungen aus, dass Gesellschaften mit Holdingstatus von der Gewinnsteuer nicht befreit sind¹⁴⁴, da sie auf kantonaler Ebene Gewinnsteuern auf dem Ertrag aus schweizerischem Grundeigentum entrichten und im Bundessteuerrecht ordentlich wie andere Gesellschaften besteuert werden, so dass sie objektiven, allgemeingültigen, generell-abstrakten, auf In- und Auslandsverhältnisse grundsätzlich gleichermaßen anwendbaren steuergesetzlichen Regeln unterliegen. Daraus schliesst die ESTV, dass der kantonale Holdingstatus der Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA nicht entgegensteht und eine ordentliche Besteuerung im Sinne des ZBstA gegeben ist¹⁴⁵.

Beachtenswert ist im Übrigen, dass schweizerische Gesellschaften, welche einem vorteilhaften kantonalen Steuerstatus unterstehen¹⁴⁶, oder beispielsweise inländische Gesellschaften und Betriebsstätten, welche eine besondere Berechnung der Bemessungsbasis aufweisen¹⁴⁷, in Art. 15 ZBstA weder erwähnt noch ausgeschlossen wurden, obwohl angenommen werden darf, dass diese vorteilhaften schweizerischen Steuerregimes in der EU bekannt sind¹⁴⁸. Daraus könnte geschlossen werden,

die Vertragsparteien hätten bewusst auf den Ausschluss dieser Gesellschaften verzichtet. Denn wenn dies der EU-Kommission ein Anliegen gewesen wäre, hätte sie einen entsprechenden Ausschluss im Abkommenstext vorschlagen können. Trotz Wissens über diese besonderen Steuerstatus und Regimes hat sie es nicht getan, was unter dem entstehungsgeschichtlichen Auslegungskriterium¹⁴⁹ sowie der Auslegung nach Treu und Glauben¹⁵⁰ von Bedeutung sein kann. So könnte man sich durchaus die Frage stellen, ob die Schweiz überhaupt bereit gewesen wäre, das Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU abzuschliessen, hätte die EU-Kommission zum damaligen Zeitpunkt den Ausschluss dieser schweizerischen Gesellschaften von Art. 15 ZBstA gefordert. Bedenkt man beispielsweise, dass die meisten in der Schweiz ansässigen, international tätigen, börsenkotierten Gesellschaften als Holdinggesellschaften besteuert werden, darf man wohl ernsthaft bezweifeln, dass es zum Vertragsabschluss gekommen wäre.

6.4.5 Kantonaler Verwaltungsgesellschaftsstatus

Für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine oder bloss eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben, ermässigt sich die Gewinnsteuer auf Einkünften aus dem Ausland aufgrund der Bedeutung der im Inland ausgeübten Verwaltungs- bzw. Geschäftstätigkeit (Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG). Es handelt sich um eine partielle Freistellung ausländischer Einkünfte.

Die ESTV hat in der Wegleitung Dividendenzahlungen bestätigt, dass der kantonale Verwaltungsgesellschaftsstatus der Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA nicht entgegensteht. Es sei eine ordentliche Besteuerung in der Schweiz im Sinne des ZBstA gegeben¹⁵¹. Die Wegleitung Dividendenzahlungen äussert sich nicht zu Art. 15 Abs. 2 ZBstA. Das Ergebnis kann aber für Zinsen und Lizenzgebühren nicht anders sein¹⁵².

Problematisch erscheint jedoch die Begründung, welche die ESTV in der Wegleitung Dividendenzahlungen für die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA auf Verwal-

142 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(iv).

143 Vgl. Abschn. 6.4.3.

144 Gesetzessystematisch fällt das Holdingprivileg nach Art. 28 Abs. 2 StHG nicht unter die Ausnahmen von der Steuerpflicht nach Art. 23 StHG.

145 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(iv); gl. M. OBERSON, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced «Compromis Helvétique», S. 113 f.

146 Vgl. unten, Abschn. 6.4.4 und 6.4.5.

147 Vgl. beispielsweise Principal-Gesellschaften nach KS Nr. 8 oder inländische, bankähnliche Betriebsstätten.

148 So wurden beispielsweise Zins- und Lizenzgebühren in den DBA mit Belgien, Frankreich und Italien (früher auch Deutschland) einer subject-to-tax-Klausel unterworfen (Art. 22 Abs. 2 DBA-B; Art. 14 Abs. 2 DBA-F und Art. 23 Abs. 2 DBA-I, Art. 23 Abs. 2 DBA-D in der bis Ende 2003 geltenden Fassung). Weiter wurde der besondere Steuerstatus der schweizerischen Holding- und Verwaltungsgesellschaften im OECD-Bericht über schädliche Steuerregimes explizit erwähnt (OECD-Bericht des Steuerausschusses Nr. 1, International tax avoidance and evasion, four related studies, Paris 1987, und OECD-Bericht des Steuerausschusses Nr. 1, Harmful tax competition, an emer-

ging global issue, Paris 1998). S. auch die black list der italienischen anti-tax-haven rules (vgl. GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 937 f.).

149 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 112 f.

150 ENGELN, Interpretation of Tax Treaties under International Law, S. 130 ff.

151 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(v).

152 Gl. M. OBERSON, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced «Compromis Helvétique», S. 114.

tungsgesellschaften gibt¹⁵³. Dort wird geltend gemacht, dass Verwaltungsgesellschaften bezüglich Dividenden «objektiven, generell-abstrakten, auf In- und Auslandsverhältnisse grundsätzlich gleichermaßen anwendbaren steuerrechtlichen Regeln» unterliegen und dass hinsichtlich Dividendeneinkünften bei der steuerlichen Gewinnbemessung «keine Differenzierungen zwischen In- und Auslandsverhältnissen» gemacht würden. Diese Begründung lässt sich nur beschränkt auf Zinsen und Lizenzgebühren übertragen, weil die kantonalen Privilegien eine unterschiedliche Besteuerung für Einkünfte aus in- und ausländischen Quellen vorsehen. Auf Bundesebene wird aber eine solche Unterscheidung nicht gemacht. Es sollte als Begründung genügen, allein auf die ordentliche Besteuerung auf Bundesebene zu verweisen¹⁵⁴.

6.4.6 Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen

Art. 23 Abs. 3 StHG erlaubt es den Kantonen, bei Unternehmensansiedlungen und Unternehmenserweiterungen für das Gründungsjahr und die neun folgenden Jahre Steuererleichterungen zu gewähren. Diese Erleichterungen bestehen in der teilweisen bis vollständigen Befreiung von der Staats- und Gemeindesteuer. Auf Bundesebene können identische Steuererleichterungen im Rahmen des Bundesbeschlusses zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete (Lex Bonny) gewährt werden¹⁵⁵. Diese setzen ein regionalwirtschaftlich bedeutendes Vorhaben voraus.

Die ESTV qualifiziert Steuererleichterungen, die zu einer vollständigen oder nahezu vollständigen Steuerbefreiung führen, als Befreiung im Sinne des 4. Lemmas von Art. 15 Abs. 1 ZBstA¹⁵⁶. Ansässigkeitsbescheinigungen, die der

Inanspruchnahme von Art. 15 Abs. 1 ZBstA dienen sollen, sind nur dann auszustellen, wenn eine sorgfältige Prüfung des Einzelfalles ergeben hat, dass keine Steuerbefreiung im hier definierten Sinne vorliegt. In allen anderen Fällen ist die Inanspruchnahme von Art. 15 Abs. 1 ZBstA ausgeschlossen. Die Kantone sind aufgefordert, in diesen Fällen die ESTV zu konsultieren¹⁵⁷.

Die Aussage der Wegleitung erscheint eindeutig in Bezug auf Gesellschaften, die eine vollständige Befreiung von den Staats- und Gemeindesteuern und von der direkten Bundessteuer geniessen. Weniger klar ist dagegen der in der Wegleitung verwendete Begriff der nahezu vollständigen Befreiung. Gehriger/Jaussi vertreten die Ansicht, dass sich eine teilweise steuerbefreite inländische Gesellschaft, welche bloss 3 - 4 % Steuern bezahlt, für die Vorteile von Art. 15 ZBstA qualifiziert¹⁵⁸. Ferner differenziert die Wegleitung Dividendenzahlungen nicht zwischen der Bundesebene und der kantonalen Ebene. Gesellschaften, die auf Bundesebene ordentlich besteuert werden, sollten Art. 15 ZBstA in Anspruch nehmen können, selbst wenn sie vollständig von den Staats- und Gemeindesteuern befreit sind. Denn sonst werden sie gegenüber den Holding- und Verwaltungsgesellschaften benachteiligt.

6.5 Gesellschaften mit Sitz in den EU-Mitgliedstaaten

Bis heute besteht aus EU-Sicht keine der schweizerischen Wegleitung Dividendenzahlungen vergleichbare Anweisung bzw. Interpretation bezüglich des Besteuerungsvorbehaltes, und es ist wohl auch kurzfristig keine solche zu erwarten. Vielmehr kann davon ausgegangen werden, dass jeder EU-Mitgliedstaat autonom seine Auslegung vornehmen wird¹⁵⁹. Die ESTV beabsichtigt, wichtige Informationen zum Entlastungsverfahren in den EU-Mitgliedstaaten auf ihrem Website bzw. in ihren Publikationen öffentlich zugänglich zu machen, sobald solche verfügbar sind¹⁶⁰.

153 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(v).

154 Gl. M. OBERSON, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced «Compromis Helvétique», S. 113 f.; GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 931, deren Beispiel 8 eine Dividende einer gemischt besteuerten Zuger Gesellschaft an in Deutschland und Belgien ansässige Mutter-Kapitalgesellschaften behandelt (outbound dividend). Dabei kann allerdings bezweifelt werden, ob es tatsächlich einer Ansässigkeitsbescheinigung und Bestätigung über die Steuerunterstellung der in Zug ansässigen Gesellschaft durch die kantonalen Steuerbehörden für die Befreiung von der Verrechnungssteuer nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA bedarf. Vielmehr ist diese Bestätigung von den Steuerbehörden der Ansässigkeitsstaaten der Mutter-Kapitalgesellschaften zu leisten (vgl. Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 12.a mit Verweis auf Formular 823C).

155 Bundesbeschluss vom 6.10.1995 zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete (Stand am 14.8.2001), SR 951.93.

156 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(vi); vgl. auch Beispiel 9 in GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 932 f.

157 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.a(vi).

158 GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 933, mit Beispiel 10 und Hinweisen zur sorgfältigen Prüfung des Einzelfalles sowie Verweis auf GEHRIGER/WALDBURGER, Unterlagen zum St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2005 (Seminar 3, Umsetzung von Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens CH-EU in der Schweiz und im Ausland, Lösungshinweise, S. 14).

159 GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 934 (mit Beispiel 11) und S. 936 f.

160 Wegleitung Dividendenzahlungen, Vorbemerkungen Bst. B. Nach OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.7.2, soll beispielsweise die Luxemburger Holding 1929 trotz Modifikation ihres Steuerregimes kaum von Art. 15 ZBstA profitieren können.

Gemäss Wegleitung Dividendenzahlungen sind in den EU-Mitgliedstaaten auf Kapitalgesellschaften anwendbare Steuerbefreiungen anlässlich der Inanspruchnahme von Art. 15 Abs. 1 ZBstA im konkreten Fall durch die ESTV zu beurteilen. Anhaltspunkte können die innerhalb der EU im sog. Code of Conduct on Enterprise Taxation sowie die in der OECD im Rahmen des Forums über schädliche Steuerpraktiken gemachten staatenbezogenen Feststellungen und insbesondere Rechtsvergleichsanalysen von Steuerbefreiungsnormen in den EU-Mitgliedstaaten mit jenen in der Schweiz liefern¹⁶¹. Gespannt darf man auf die Auseinandersetzung der ESTV mit Muttergesellschaften mit Sitz beispielsweise in Malta, Zypern oder Gibraltar sein¹⁶².

7 Vorbehalt von Missbrauchsvorschriften

7.1 Vorbemerkungen

Art. 15 Abs. 1 und 2 ZBstA behalten die Anwendung von Vorschriften zur Verhütung von Betrug und Missbrauch vor, wobei es sich um Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten handeln kann. Der Vorbehalt beschränkt sich jedoch nicht auf innerstaatliche Bestimmungen, sondern erstreckt sich auf Vorschriften, die «auf Abkommen beruhen».

Auch die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie sieht ausdrücklich vor, dass sie der Anwendung innerstaatlicher Bestimmungen zur Verhinderung von Betrug und Missbrauch nicht entgegensteht¹⁶³. Weiter können die Mitgliedstaaten Transaktionen, bei denen der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung, die Steuerumgehung oder der Missbrauch ist, die Richtlinienvorteile versagen¹⁶⁴.

Verschiedene Mitgliedstaaten der EU haben Missbrauchsvorschriften in ihr Aussensteuerrecht aufgenommen. Das ZBstA hindert sie nicht, diese Vorschriften auf grenzüberschreitenden Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren in die Schweiz anzuwenden. So verweigern etwa unter anderen Deutschland, Österreich, Frankreich und Grossbritannien die Entlastung von den Quellensteuern, wenn einer der hauptsächlichen Beweggründe für den Geschäftsvorfall in der Steuervermeidung oder im Missbrauch liegt (anti-directive shopping)¹⁶⁵.

Ferner gewährt Österreich¹⁶⁶ die Entlastung der Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren nur, wenn die empfangende Gesellschaft eine aktive Geschäftstätigkeit mit eigenem Personal in eigenen Geschäftseinrichtungen ausübt. Ausserdem verweigern etwa Deutschland¹⁶⁷ und Frankreich¹⁶⁸ die Quellensteuerentlastung für Zinsen und Lizenzgebühren, die dem Drittvergleich nicht standhalten. Bei dieser Vorschrift handelt es sich aber weniger um eine Missbrauchsvorschrift als um eine Abgrenzung der Zinsen und Lizenzgebühren von den Dividenden.

7.2 Nutzungsberechtigung

Die Schweiz gewährt die Vorteile von DBA nur, wenn es sich beim Empfänger der Dividenden tatsächlich um den Nutzungsberechtigten (beneficial owner) handelt¹⁶⁹. Das Nutzungsrecht gilt als allgemeine Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Steuerentlastungen auf Grund von internationalen Steuerabkommen der Schweiz¹⁷⁰. Auch nach dem Kommentar zum OECD-MA können die Abkommensvergünstigungen nicht beansprucht werden, wenn als Empfänger der Dividenden formal ein Vertreter oder Beauftragter zwischengeschaltet wird, während der tatsächliche Nutzungsberechtigte nicht abkommensberechtigt ist¹⁷¹. Nicht als Nutzungsberechtigter gilt deshalb ein «scheinbarer Empfänger» in Form eines Treuhänders oder einer «vorgeschobenen Person»¹⁷². Die ESTV stellt bei der Beurteilung dieser Frage nicht auf die rechtliche Gestaltung, sondern auf die wirtschaftlichen Verhältnisse ab¹⁷³. Sie beruft sich dabei auf die Rechtsprechung zum Begriff des Rechts zur Nutzung nach Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG¹⁷⁴. Diesbezüglich hat die Eidg. Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid vom 28.2.2001 die Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer nach Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-L aufgrund mangelnder Nutzungsberechtigung der luxembur-

§ 99a Abs. 9 Ziff. 2 EStG; Frankreich: Art. 119^{quater} Abs. 3 CGI; Grossbritannien: Sec. 104 FA.

166 § 99a Abs. 9 EStG.

167 § 50g Abs. 2 Ziff. 2 EStG.

168 Art. 119^{quater} Abs. 3 CGI.

169 ESTV, Steuerentlastungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, Allgemeines VI Ziff. 31.

170 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 10.a. LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 21 mwN; BAUER-BALMELLI, BSK VStG, Art. 21 N 8.

171 Kommentar zum OECD MA, Art. 10 N 12; VOGEL, DBA-Kommentar, vor Art. 10 - 12 N 10 ff.; OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, S. 221 ff.

172 ESTV, Steuerentlastungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, Allgemeines VI Ziff. 31.

173 LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 4.11 Nr. 1.

174 STOCKAR/HOCHREUTENER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG; vgl. auch BAUER-BALMELLI, BSK VStG, Art. 21 N 9 ff. mwN und Beispielen in N 13 ff.

161 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 8.b.

162 Vgl. oben, Abschn. 3.3.

163 Art. 5 Abs. 1 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

164 Art. 5 Abs. 2 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

165 Deutschland: § 50d Abs. 3 EStG für Dividenden und § 50g Abs. 4 EStG für Zinsen und Lizenzgebühren; Österreich:

gischen Zwischengesellschaft verweigert¹⁷⁵. Für den Entscheid war von Bedeutung, dass die luxemburgische Holdinggesellschaft erst unmittelbar vor dem Erwerb der Beteiligung an der schweizerischen Gesellschaft errichtet worden war, dass der Erwerb der Beteiligung fast ausschliesslich durch ein Aktionärsdarlehen finanziert wurde und dass diese Beteiligung das einzige massgebende Aktivum der luxemburgischen Holdinggesellschaft war¹⁷⁶.

Interessanterweise verweisen weder Art. 15 ZBstA noch die Mutter-Tochter-Richtlinie auf die Nutzungsberechtigung des Empfängers der Zahlungen¹⁷⁷. Danon/Glauser gehen jedoch aufgrund einer teleologischen Auslegung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA davon aus, dass das Konzept des beneficial ownership auch für Art. 15 ZBstA Anwendung finde¹⁷⁸. Ziel und Zweck von Art. 15 ZBstA lassen kaum einen anderen Schluss zu, als dass die Bedingung der Nutzungsberechtigung Tatbestandsvoraussetzung sein soll. Entsprechend ist einer vorfrageweisen Abklärung der Nutzungsberechtigung des Antragstellers durch die ESTV wohl kaum zu widersprechen¹⁷⁹, soweit die Frage des Nutzungsrechts sich darauf bezieht, wer an den Aktien der schweizerischen Gesellschaft, welche die Dividenden an den ausländischen Empfänger bezahlt, das Eigentum, eine Nutzniessung oder einen obligatorischen Anspruch hat¹⁸⁰. Die Praxis der ESTV zur Auslegung der Nutzungsberechtigung überspannt jedoch den Bogen und wird zu einer Missbrauchspraxis, für die es an einer gesetzlichen Grundlage mangelt, wenn sie dem ausländischen Empfänger trotz unbelastetem Eigen-

tum der Aktien das Nutzungsrecht abspricht, weil dieser nach ihrer Ansicht nicht über genügend Substanz bzw. nicht über eine wirtschaftlich begründete Struktur im Ansässigkeitsstaat verfügt. Zur Prüfung dieser Frage stellt die ESTV auf Indizien ab und verlangt in der Regel von der ausländischen Empfängerin entsprechende Unterlagen. Reine Holdinggesellschaften werden zuweilen nicht als Nutzungsberechtigte anerkannt, wenn sie nur eine Beteiligung halten, keine Infrastruktur haben oder nicht über genügend Eigenkapital verfügen¹⁸¹. Mit Blick auf unsere interne Gesetzgebung wäre etwas mehr Zurückhaltung durchaus geboten, setzt doch beispielsweise das Steuerharmonisierungsgesetz für Holding- und Sitzgesellschaften voraus, dass sie in der Schweiz keine oder allenfalls bloss eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben¹⁸². Diesen Gesellschaften wird – abgesehen von Ausnahmen¹⁸³ – die DBA-Berechtigung auch nicht abgesprochen, wenn sie bloss über ein Aktivum verfügen oder in der Schweiz – gestützt auf das gesetzliche Erfordernis – eine bloss bescheidene Infrastruktur aufweisen. Einerseits wirbt die Schweiz international erfolgreich als Sitz- und Holdingstandort, andererseits weist sie gleichartige ausländische Strukturen zurück. Eine solche Politik kann sich des Vorwurfs der Scheinheiligkeit kaum erwehren; insbesondere dann nicht, wenn ausländische Gewinne über eine solche schweizerische Holding- oder Sitzgesellschaft an ihre ausländische Muttergesellschaft weitergeleitet werden.

7.3 Steuerumgehung

Das ZBstA enthält keinen eigenständigen allgemeinen Missbrauchsvorbehalt, sondern verweist auf innerstaatliche oder auf Abkommen beruhende Vorschriften zur Verhütung von Betrug und Missbrauch. Dieser Vorbehalt ermächtigt die Vertragsstaaten, die bestehenden landes- und abkommensrechtlichen Bestimmungen zur Vermeidung von Abkommensmissbrauch in Verbindung mit Art. 15 ZBstA anzuwenden. Es handelt sich um eine gewollte Einschränkung¹⁸⁴.

Eine Steuerumgehung liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes vor, wenn (1) das gewählte Vorgehen dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht entspricht, (2) eine erhebliche Steuerersparnis eintreten würde und

175 SRK vom 28.2.2001, VPB 65.68; OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, S. 213 ff.; BUSIN/VOCK, Abkommensberechtigung von ausländischen Holdinggesellschaften, S. 624 ff. Im Unterschied zur Eidg. Steuerrekurskommission (betreffend eine Ausschüttung an eine dänische Holdinggesellschaft, SRK vom 3.3.2005 [SRK 2003-159]) hat das BGer in einem neuen Entscheid offen gelassen, ob die Nutzungsberechtigung als zusätzliches Kriterium für die DBA-Berechtigung vorauszusetzen sei (BGer vom 28.11.2005, 2A. 239/2005, E 3.5.3).

176 LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 143.

177 Demgegenüber verweist die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie in Art. 1 Abs. 1 auf die Nutzungsberechtigung, vgl. oben, Abschn. 5.2.3.

178 DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 516 f. mwN; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.1., sind kritisch.

179 Vgl. auch LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 181d (Nachtrag zu Teil II).

180 LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 4.11 Nr. 33. Vgl. zum Ganzen ausführlich und differenziert OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, S. 213 ff.

181 Vgl. LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 93 f., mit einer Aufzählung der Sachkriterien im Rahmen der Altreservenpraxis, welche für und gegen eine Abkommensberechtigung sprechen.

182 Art. 28 Abs. 2, 3 und 4 StHG.

183 Vgl. als Ausnahme Art. 22 DBA-US.

184 Vgl. auch LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 181c (Nachtrag zu Teil II).

(3) eine ungewöhnliche Gestaltung nur aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurde¹⁸⁵. Die Anwendung von Art. 15 ZBstA steht schweizerischerseits unter diesem Missbrauchsvorbehalt. Nach Auffassung der ESTV kommt bezüglich der Verrechnungssteuer das allgemeine Verbot des Rechtsmissbrauchs nach Art. 2 Abs. 2 ZGB und daraus abgeleitet das Verbot der rechtsmissbräuchlichen Steuerumgehung in Betracht¹⁸⁶. Ein Rechtsmissbrauch liegt aber nach Lutz nur unter strengen Voraussetzungen vor, wenn besonders gewichtige Gründe die Anwendung des Grundsatzes als geboten erscheinen lassen. Ein Abweichen von der gesetzlich festgelegten Steuerfreiheit, gestützt auf das Rechtsmissbrauchsverbot, kommt deshalb nur in ausgesprochenen Ausnahmefällen in Betracht¹⁸⁷. Die ESTV nimmt eine Beurteilung nach dem Rechtsgrundsatz des Rechtsmissbrauchsverbotes vor und stützt sich nicht auf Art. 21 Abs. 2 VStG. Oesterhelt/Winzap lehnen eine Abstützung von Art. 15 ZBstA auf Art. 21 Abs. 2 VStG ebenfalls ab¹⁸⁸. Auch Lutz erscheint eine Nichtanwendung von abkommensrechtlichen Bestimmungen aufgrund der unterschiedlichen Rechtsnatur und Ausgestaltung von Art. 21 Abs. 2 VStG im Allgemeinen als problematisch¹⁸⁹. Demgegenüber schlagen Danon/Glauser eine analoge Anwendung von Art. 21 Abs. 2 VStG vor, welche sachlich auf Missbräuche im Bereich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer abziele und mit der Zielsetzung von Art. 15 ZBstA übereinstimme¹⁹⁰. Unabhängig von der Abstützung der Steuerumgehung im Staatsvertragsrecht sind sich alle

Autoren jedoch darüber einig, dass die Nichtanwendung abkommensrechtlicher Bestimmungen, gestützt auf den Vorwurf der Steuerumgehung bzw. des Rechtsmissbrauchs, nur in krassen Einzelfällen gerechtfertigt erscheint¹⁹¹ bzw. nur zurückhaltend davon Gebrauch zu machen sei¹⁹². Entsprechend kann die steuerplanerisch motivierte Inanspruchnahme von Art. 15 ZBstA nicht per se als missbräuchlich qualifiziert werden, wenn die Abkommensvorschriften eingehalten sind, so beispielsweise wenn der letztendliche Aktionär der in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Zwischengesellschaft selbst nicht in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sein sollte.

7.4 Missbrauchsbeschluss 1962

Mit dem Erlass des Bundesratsbeschlusses vom 14.12.1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerichtfertigte Inanspruchnahme von DBA des Bundes (BRB 62)¹⁹³ bezweckte der Bundesrat, die konkrete Anwendung der schweizerischen DBA zu überwachen und gegen entsprechende Missbräuche vorzugehen. Näher konkretisiert wurde der BRB 62 in den Kreisschreiben der ESTV vom 31.12.1962 und 17.12.1998.

Die ESTV stellt sich gestützt auf eine Auslegung nach Sinn und Zweck auf den Standpunkt, Art. 15 ZBstA werde als partielles multilaterales DBA von der Geltungskraft der Bestimmungen des BRB 62 erfasst¹⁹⁴. Das bisherige Schrifttum¹⁹⁵ stimmt mit der von der ESTV vertretenen Ansicht überein, der BRB 62 sei auch für die Anwendung des Art. 15 ZBstA zu berücksichtigen. Dieser Ansicht ist zu widersprechen. Die Missbrauchsbestimmungen des BRB 62 beziehen sich auf ausländische Einkünfte, für die aufgrund eines Staatsvertrages eine

185 BGer vom 16.8.1996, ASA 66 (1997/98), S. 414 f.; BGer vom 10.1.1994, ASA 64 (1995/96), S. 80 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, S. 173; LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 87.

186 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 10.b; grundsätzlich gl. M. OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.2.

187 Vgl. allgemeine Ausführungen zum Rechtsmissbrauchsverbot (ohne Bezug zu Art. 15 ZBstA) in LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 100 f. mwN. Weniger zurückhaltend ist das BGer im jüngsten Entscheid, in dem es ein allgemeines Missbrauchsverbot in das DBA-DK hineininterpretiert hat (BGer vom 28.11.2005, 2A. 239/2005, E 3.4.3 und E 3.4.6).

188 OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.2.; BAUER-BALMELLI, BSK VStG, Art. 21 N 58, erachtet den direkten Rückgriff auf Art. 21 Abs. 2 VStG zur Verweigerung abkommensrechtlicher Entlastungsansprüche als nicht zulässig. Für den einen Entlastungsantrag stellenden Ausländer sind ausschliesslich die konkreten – expliziten und inhärenten – DBA-rechtlichen Bestimmungen anwendbar. Das BGer hat die Frage im jüngsten Entscheid offen gelassen (BGer vom 28.11.2005, 2A. 239/2005, E 3.3.3).

189 Vgl. allgemeine Ausführungen (ohne Bezug zu Art. 15 ZBstA) zum Abkommensmissbrauch in LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 98 f.

190 DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 517 f.

191 LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 99 ff.; DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 518.

192 OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.2.

193 SR 672.202.

194 S. Homepage ESTV: www.estv.admin.ch/data/dba/d/missbr.htm.

195 LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 181c (Nachtrag zu Teil II.); DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 515 f.; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.3. GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 934 f., beschreiben die Position der ESTV, ohne sich selbst dazu zu äussern.

Entlastung von den Steuern des anderen Vertragsstaates beansprucht wird (inbound); d. h., das Steuersubstrat des anderen Staates und nicht dasjenige der Schweiz wird geschützt. Demgegenüber beziehen sich die vorbehaltenen, innerstaatlichen oder auf Abkommen beruhenden Vorschriften zur Verhütung von Missbrauch und Betrug gemäss Wortlaut von Art. 15 ZBStA auf diejenigen des Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren zahlenden Staates (outbound). Es sind die Missbrauchsbestimmungen des Quellenstaates, aus dessen Rechtsraum die Zahlungen erfolgen, angesprochen und nicht jene des Empfängerstaates. Beim BRB 62 handelt es sich jedoch weder um innerstaatliches Recht des Quellenstaates noch kommt ihm der Charakter von Abkommensrecht zu¹⁹⁶. Zudem fehlt diesen schematischen Regeln das Begriffsmerkmal der Missbrauchsabsicht. Selbst wenn man Art. 15 Abs. 1 und 2 ZBStA nicht so verstehen wollte, stellt sich die Frage, ob es eines solchen zusätzlichen Schutzes des Steuersubstrats der Quellenstaaten (EU-Mitgliedstaaten) mittels BRB 62 überhaupt bedarf, werden doch deren innerstaatlichen Vorschriften zum Schutz ihres Steuersubstrats in Art. 15 ZBStA ausdrücklich vorbehalten und wohl ohne Zweifel in der Praxis auch angewandt¹⁹⁷. Aufgrund dieser Sachlage kann man sich des Eindrucks nicht erwehren, die Anwendung des BRB 62 schiesse über das Ziel hinaus, regle mehr, als Sinn und Zweck von Art. 15 ZBStA verlangten¹⁹⁸. Oesterheld/Winzap stellen im Übrigen zu Recht fest, dass Betriebsstätten, die nach Art. 15 Abs. 2 ZBStA eine Entlastung von ausländischen Steuern fordern können, vom Wortlaut des BRB 62 gar nicht erfasst werden¹⁹⁹.

Soll der BRB 62 für die Anwendung des Art. 15 ZBStA dennoch zur Anwendung gelangen, bedarf es zumindest einiger Ergänzungen bzw. Klarstellungen. Erstens hat der BRB 62 der Natur des Art. 15 ZBStA als Teil eines multilateralen Abkommens gerecht zu werden und entsprechend den Begriff der nicht abkommensberechtigten Person umfassend auf die in den EU-Mitgliedstaaten ansässigen Personen auszuweiten, einschliesslich der vom Kernland der jeweiligen Mitgliedstaaten räumlich entfernten Gebiete²⁰⁰. Zweitens ist Danon/Glauser zuzustimmen, dass die Anwendung des BRB 62 mit seinen schematisch ausgestalteten Missbrauchstatbestandsmerkmalen im Rahmen von Art. 15 ZBStA einer Ergänzung des Vorliegens des subjektiven Tatbestandselementes des Missbrauchs im Einzelfall bedarf. Zumindest eine *escape clause*, d. h. der subjektive Nachweis des Nicht-Missbrauchs, ist zuzulassen²⁰¹.

7.5 Doppelbesteuerungsabkommen

Verschiedene schweizerische DBA enthalten besondere Bestimmungen zur Vermeidung des Abkommensmissbrauchs. Zum einen haben sie wesentliche Teile des BRB 62 übernommen²⁰² bzw. verweisen darauf²⁰³, zum anderen enthalten sie spezifische Bestimmungen²⁰⁴ oder sehen die Möglichkeit vor, Abkommensmissbräuche im Rahmen von Verständigungsverfahren zu verhindern²⁰⁵.

Es stellt sich die Frage, ob und in welchem Umfang diese DBA-rechtlichen Bestimmungen als solche zu gelten haben, die nach Art. 15 Abs. 1 und 2 ZBStA als auf «Abkommen beruhende (...) Vorschriften (...) zur Verhütung von Missbrauch» zu verstehen sind. Nach Oesterheld/Winzap dürfen diese Vorschriften jedenfalls nicht über den dem EU-Recht nachgebildeten Missbrauchs begriff von Art. 15 ZBStA hinausgehen und haben somit sowohl

196 Der Aussage in LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 183 f., dass den Missbrauchsvorschriften faktisch ein staatsvertraglicher Charakter zukommt, kann nicht beigezweifelt werden. Auch der Hinweis in Fn. 893 auf S. 184, wonach die Vertragspartner aller nach 1962 abgeschlossenen oder revidierten DBA vom Inhalt des BRB 62 Kenntnis hatten oder haben konnten, ändert daran nichts. So binden aussensteuerliche Regelungen eines Vertragsstaates die Schweiz nicht, auch wenn sie im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannt waren oder hätten bekannt sein können. Im Gegenteil beweist deren Nichtaufnahme im Vertrag (trotz Bekanntseins), dass sie eben bewusst nicht in den Vertrag aufgenommen wurden. Anders verhält es sich in Bezug auf DBA, in welchen Teile des BRB 62 explizit enthalten sind.

197 Vgl. beispielsweise die in GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 937 f., angesprochenen, weitgehenden italienischen Missbrauchsvorschriften.

198 Vgl. allgemein die Kritik sowie Änderungsvorschläge und Lösungsansätze zum BRB 62 in LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 183 ff., insb. S. 186 f. (Nachtrag zu Teil II).

199 OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.3.

200 GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 935; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.3.

201 DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 516. Gl. M. OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.1.3.

202 Art. 22 DBA-B, Art. 14 DBA-F und Art. 23 DBA-I; vgl. dazu LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 125 ff.

203 Vgl. LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 103 Fn 494.

204 Beispielsweise Art. 11 Abs. 2 Bst. b(ii) DBA-F, Art. 10 Abs. 3 Bst. d(i) DBA-GB, Art. 28 DBA-L, Art. 9 Abs. 2 Bst. a(i) DBA-NL, Art. 22 DBA-US.

205 Vgl. LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 103 Fn 495.

objektive wie subjektive Komponenten²⁰⁶ aufzuweisen und den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten²⁰⁷. Danon/Glauser verdeutlichen dies, indem sie entgegen der Ansicht der ESTV²⁰⁸ die dem BRB 62 nachgebildeten Missbrauchsvorschriften in den DBA mit Frankreich, Belgien und Italien nicht als Missbrauchsvorschriften iSv Art. 15 Abs. 1 und 2 ZBstA gelten lassen, da ihnen bloss objektive, schematische Regeln zugrunde liegen, die einen subjektiven Nachweis des Nicht-Missbrauchs nicht zulassen²⁰⁹. Ob die künftige bundesgerichtliche Rechtsprechung dieser Differenzierung folgt, bleibt abzuwarten.

Nach den DBA mit Italien, Belgien und Frankreich können schweizerische Gesellschaften die Quellensteuerentlastung von Zinsen und Lizenzgebühren nur beanspruchen, wenn sie in der Schweiz im Bund und im Kanton der Gewinnsteuer unterliegen. Das ZBstA hat jedoch eine eigene Bestimmung zur subjektiven Körperschaftsteuerunterstellung, und nach der schweizerischen Interpretation dieser Klausel dürfen schweizerische Holding- und Verwaltungsgesellschaften die Vorteile des ZBstA beanspruchen, wenn sie auf Stufe Bund ordentlich besteuert werden. Aus diesem Grund sollte sich die Einschränkung in den DBA nur auf die Anwendung der DBA beziehen und keine Auswirkung auf das ZBstA haben. Sie sind nicht als Missbrauchsbestimmungen zu qualifizieren, die im ZBstA vorbehalten werden.

8 Würdigung

Mit dem ZBstA wird der steuerliche Wettbewerbsnachteil der Schweiz aus dem Nichtzugang zur Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie weitgehend beseitigt. Dies führt zu einer Stärkung des Steuerstandortes Schweiz. Das Abkommen stellt einen attraktiven Schritt nach vorne dar und eröffnet in-

teressante grenzüberschreitende Steuerplanungsmöglichkeiten. Dem Bundesrat, der Verwaltung und der Verhandlungsdelegation ist ein Lob auszusprechen für die geschickte Verhandlungsführung. Immerhin ist die Schweiz der einzige Staat ausserhalb der EU mit einer derartigen Sonderbehandlung.

Dass das ZBstA statisch ist und die Änderungen der EU-Richtlinien – inklusive der am 1.1.2005 in Kraft gesetzten Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie – nicht übernimmt, mag nachteilig sein. Andererseits ist verständlich, dass sich die Schweiz nicht einseitig von der EU inhaltliche Änderungen von Abkommen aufzwingen lassen will. Die Nichtübernahme des Wortlautes der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie lässt jedoch viele Fragen offen. In mehreren Punkten stellt sich die Frage, ob eine über die Richtlinien hinausgehende Auslegung möglich ist und ob überhaupt ein Auslegungsspielraum besteht. Es ist zu befürchten, dass sich die Verwaltungsbehörden und Gerichte inklusive allenfalls des EuGH an den EU-Richtlinien und nicht am weitergehenden Wortlaut des ZBstA ausrichten. Auf der anderen Seite ist unklar, welchen Einfluss die Änderungen der EU-Richtlinien auf die Anwendung von Art. 15 Abs. 2 ZBstA haben werden. Daraus folgt in mehreren Bereichen eine erhebliche Rechtsunsicherheit.

Deshalb ist es zu begrüessen, dass der Bund bemüht ist, die DBA mit den EU-Staaten zu revidieren und darin den Nullsatz für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zu vereinbaren. Schliesslich können verbundene Kapitalgesellschaften wählen, ob sie die Steuerentlastung auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren gestützt auf Art. 15 ZBstA oder auf ein DBA beanspruchen wollen, sofern die Voraussetzungen beider Verträge erfüllt sind. In diesem Sinne dient das ZBstA als Mittel zum Zweck, die DBA zu revidieren.

Literatur²¹⁰

BAUER-BALMELLI MAJA, Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, FStR 2004, S. 201 ff.

– Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigtheorie, FStR 2001, S. 58 ff.

BEHNISCH URS, Auswirkungen der Bilateralen II auf das Schweizerische Steuerrecht, AJP 2005, S. 947 ff.

– Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, Basel 1996

BEUSCH MICHAEL, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über

206 LUTZ, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 6, stellt eine Entwicklung fest, wonach nur noch solche Missbrauchsfälle bekämpft werden sollen, denen eine Missbrauchsabsicht zugrunde liegt. Er weist auf amerikanische (U. S. Department of the Treasury) und deutsche Quellen (u. a. Schaumburg und Vogel) hin, welche das Absichtselement als notwendiges Begriffsmerkmal des Abkommensmissbrauchsbegriffs verstehen.

207 OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.2.

208 S. Homepage ESTV: www.estv.admin.ch/data/dba/d/index.htm. Gl. M. wie die ESTV: OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.6.2.3.

209 DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 518 f.

210 Gesamtverzeichnis für den 1. und den 2. Teil.

- die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005 (zit.: BSK VStG)
- BROKELIND CÉCILE, Royalty Payments: Unresolved Issues in the Interest and Royalty Directive, *European Taxation* 2004, S. 252 ff.
- Ten years of application of the Parent-Subsidiary Directive, *EC Tax Review* 2003, S. 158 ff.
 - The Proposed Amendments to the Parent-Subsidiary Directive: Some Progress?, *European Taxation* 2003, S. 451 ff.
- BURRI ANITA, Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen, *FStR* 2001, S. 204 ff.
- BUSIN CHRISTOPH/VOCK MATTHIAS ERIK, Abkommensberechtigung von ausländischen Holdinggesellschaften, *ST* 2002, S. 624 ff.
- DANON ROBERT/GLAUSER PIERRE-MARIE, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, *Intertax* 2005, S. 503 ff.
- DISTASO MARCELLO/RUSSO RAFFAELE, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, *European Taxation* 2004, S. 143 ff.
- ENGELEN FRANK, Interpretation of Tax Treaties under International Law, Amsterdam 2004
- ESTV, Steuerentlastungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, Loseblattwerk, Bern
- GEHRIGER PIERRE-OLIVIER/JAUSSI THOMAS, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, *StR* 2005, S. 818 ff. und 930 ff.
- GEHRIGER PIERRE-OLIVIER/WALDBURGER ROBERT, Unterlagen zum St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2005 (Seminar 3, Umsetzung von Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens CH-EU in der Schweiz und im Ausland, Lösungshinweise, S. 14), St.Gallen 2005
- GRETER MARCO, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel 2002 (zit.: BSK StHG)
- HELMINEN MARJAANA, Dividend equivalent benefits and the concept of profit distribution of the EC Parent-Subsidiary Directive, *EC Tax Review* 2000, S. 161 ff.
- HINNY PASCAL, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, *FStR* 2004, S. 165 ff.
- HÖHN ERNST (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern 1993
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten. Interkantones und Internationales Steuerrecht. Steuerverfahrens- und Strafverfahrensrecht, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- HUBER MARKUS F./HELBING ANDREAS/KUBAILE HEIKO, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, *StR* 2004, S. 819 ff.
- HUBER MARKUS F./HELBING ANDREAS/KUBAILE HEIKO/RAAB JÜRGEN, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, *StR* 2005, S. 914 ff.
- HULL HOWARD R., EC Parent-Subsidiary Directive in Switzerland: Swiss Outbound Dividends, *ST* 2005, S. 178 ff. und *BIFD* 2005, S. 63 ff.
- JAUSSI THOMAS/BURRI ANITA, Entlastung an der Quelle bei der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Meldeverfahrens bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen, *StR* 2005, S. 370 ff.
- KESSLER WOLFGANG/EICKER KLAUS/OBSER RALPH, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, *IStr* 2005, S. 658 ff.
- LEHNER MORIS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4. A., München 2003 (zit.: DBA-Kommentar)
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Loseblattwerk, Basel
- LOCHER PETER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen – Schweiz, *CDFI LXXVIIIa* (1993), S. 573 ff.
- Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005
- LUTZ GEORG, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, Zürich 2005
- MAISTO GUGLIELMO, The 2003 amendments to the EC Parent-Subsidiary Directive: what's next?, *EC Tax Review* 2004, S. 164 ff.

- OBERSON XAVIER, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced «Compromis Helvétique», BIFD 2005, S. 108 ff.
- La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, Festschrift SRK, Lausanne 2004, S. 213 ff.
 - Précis de droit fiscal international, Bern 2004 (zit.: Droit fiscal international)
- OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 15 July 2005, Paris 2005
- OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA), ASA 74 (2005/06), S. 449 ff.
- PFUND ROBERT, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971
- PFUND ROBERT/ZWAHLEN BERNHARD, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Basel 1985
- REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996
- RIEDWEG PETER/GRÜNBLATT DIETER, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker (Hrsg.), Kommentar zum Fusionsgesetz, Basel 2005 (zit.: BSK FusG)
- SCHMALENBACH KIRSTEN, in: Christian Calliess/Matthias Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2. A., Neuwied/Kriftel 2002 (zit.: Kommentar EU-Vertrag)
- SCHMIDT CHRISTIAN/BLÖCHLE DANIEL/WUERMLI RICHARD, Fallstricke bei der schweizerischen Verrechnungssteuer, IStR 2002, S. 630 ff.
- SIDLER SONJA/WETLI ROGER, Bilaterale II – Vorteile aus dem Steuerpaket für die Schweiz, ST 2005, S. 91 ff.
- STOCKAR CONRAD/HOCHREUTENER HANS PETER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 1 - 4, Loseblattsammlung, Basel
- TISCHBIEREK WOLFGANG, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4. A., München 2003 (zit.: DBA-Kommentar)
- VOGEL KLAUS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4. A., München 2003 (zit.: DBA-Kommentar)
- VOGEL KLAUS/PROKISCH RAINER G., Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen – Generalbericht, CDFI LXXVIIIa (1993), S. 19 ff.
- WALDBURGER ROBERT, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Michael Lang (Hrsg.), Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 1998, S. 51 ff.
- Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften, FStR 2002, S. 34 ff.
- WEBER DENNIS, The Proposed EC Interest and Royalty Directive, EC Tax Review 2000, S. 21 ff.

Rechtsquellen²¹¹

- Abkommen in Form eines Briefwechsels 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 ABl. L 385 vom 29.12.2004, S. 30
- Beschluss 2004/911/EG des Rates über die Unterzeichnung des Zinsbesteuerungsabkommens (vom 2.6.2004), ABl. L 385 vom 29.12.2004, S. 28
- Bundesbeschluss zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete (vom 6.10.1995, Stand am 14.8.2001), SR 951.93
- Bundesgesetz zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (vom 17.12.2004), SR 641.91
- Bundesratsbeschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (vom 14.12.1962), SR 672.202
- DBA-B, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet

²¹¹ Gesamtverzeichnis für den 1. und den 2. Teil.

der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (abgeschlossen am 28.8.1978), SR 0.672.917.21

DBA-F, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 9.9.1966), SR 0.672.934.91

DBA-GB, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 30.9.1954), SR 0.672.936.711

DBA-I, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 9.3.1976), SR 0.672.945.41

DBA-L, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.1.1993), SR 0.672.951.81

DBA-NL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Anlagen, Schluss- und Zusatzprotokoll) (vom 12.11.1951), SR 0.672.963.61

DBA-US, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

Freizügigkeitsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (mit Anhängen, Prot. und Schlussakte) (vom 21.6.1999), SR 0.142.112.681

Richtlinie 2003/123/EG des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (vom 22.12.2003), ABl. L 7 vom 13.1.2004, S. 41

Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (vom 3.6.2003), ABl. L 157 vom 26.6.2003, S. 38

Richtlinie 2003/49/EG des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (vom 3.6.2003), ABl. L 157 vom 26.6.2003, S. 49

Richtlinie 90/435/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (vom 23.7.1990), ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 6

Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (vom 22.12.2004), SR 672.203

Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111 (zit.: WÜR.V)

Materialien²¹²

Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen («Bilaterale II») (vom 1.10.2004), BBl 2004, S. 5965 ff.

Praxisanweisungen²¹³

KS Nr. 10, Kreisschreiben Nr. 10 der ESTV – Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften basierend auf Artikel 15 Absatz 1 des Zinsbesteuerungsabkommens mit der EG (vom 15.7.2005, Ergänzung zu Kreisschreiben Nr. 6 vom 22.12.2004)

KS Nr. 8, Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV – Internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften (vom 18.12.2001)

KS Nr. 9, Kreisschreiben Nr. 9 der ESTV – Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 9.7.1998)

MB Leistungsempfänger, Merkblatt S-02.141 der ESTV – Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer (Februar 2001)

212 Gesamtverzeichnis für den 1. und den 2. Teil.

213 Gesamtverzeichnis für den 1. und den 2. Teil.

Wegleitung Dividendenzahlungen, Wegleitung 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)

Wegleitung EU-Zinsbesteuerung, Wegleitung der ESTV zur EU-Zinsbesteuerung (Steuerrückbehalt und freiwillige Meldung) (vom 24.6.2005)