

Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften

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

Inhalt*

1	Problemstellung
2	Rechtsgrundlagen
2.1	OECD-Musterabkommen
2.2	Schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen
3	Praxis der Eidg. Steuerverwaltung
4	Auslegung
4.1	Allgemeines zum Verhältnis zwischen schweizerischem Zivil- und Steuerrecht bei Personengesellschaften und deren Gesellschaftern
4.2	OECD-Musterabkommen
4.2.1	Wortsinn und Entstehungsgeschichte
4.2.1.1	Verbindung von OECD-MA 10 II Ingress mit 10 II a und b
4.2.1.2	Kann der Wendung «eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft)» durch Lückenfüllung ein Sinn gegeben werden?
4.2.1.3	Erfordernis des «unmittelbaren» Verfügens
4.2.1.3.1	Auswirkungen der unterschiedlichen Behandlung von Personengesellschaften im Zivil- und Steuerrecht
4.2.1.3.2	Verbindung von OECD-MA 10 II Ingress mit OECD-MA 10 II a und b
4.2.1.3.3	Ergebnis
4.2.1.4	Entstehungsgeschichte
4.2.2	Normzweck
4.2.2.1	Gründe für die Gewährung des Vorzugssteuersatzes im Allgemeinen
4.2.2.2	Wendung «eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft)»
4.2.2.3	Erfordernis des «unmittelbaren» Verfügens
4.2.3	Erfordernis der Reziprozität?
4.3	Vom OECD-Musterabkommen abweichende schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen
5	Schlussfolgerung
	Literatur und Materialien

1 Problemstellung

Personengesellschaften werfen im internationalen Steuerrecht mehrere, z.T. komplexe Fragen auf¹. In diesem Beitrag soll nur eine Teilfrage bezüglich der schweizerischen Verrechnungssteuer untersucht werden.

Verschiedene ausländische Rechtsordnungen behandeln Personengesellschaften zivil- und steuerrechtlich in vergleichbarer Art wie die Schweiz. Zivilrechtlich gibt es dort auch Formen von Personengesellschaften, die auch juristische Personen als Personengesellschafter zulassen (z.B. Deutschland und Österreich: Kommanditgesellschaft «KG», Niederlande: Commanditaire Vennootschap «CV», Belgien: Société en commandite simple «SCS»²).

Für die Einkommen- bzw. Gewinnsteuer werden in diesen Staaten nicht die Personengesellschaften als Steuersubjekte behandelt, sondern es wird den einzelnen Gesellschaftern das Ergebnis der Personengesellschaft nach Massgabe des Gesellschaftsvertrags steuerlich zugerechnet.

Ist nun eine ausländische Personengesellschaft eines Staates, der die beschriebene zivil- und steuerrechtliche Ordnung kennt, massgeblich an einer schweizerischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligt und trägt auch die einer juristischen Person als Gesellschafterin steuerlich zurechenbare Quote mindestens die im entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen für

-
- 1 OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6, Paris 1999; LANG MICHAEL, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Wien 2000; GASSNER WOLFGANG/LANG MICHAEL/LECHNER EDUARD (Hrsg.), Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Die Auswirkungen des OECD-Reports auf die Abkommenspraxis, Wien 2000; IFA, International tax problems of partnerships, Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXa, Rotterdam 1995; ALIG KURT, Personengesellschaften im interkantonalen und internationalen Steuerrecht, Bern u.a. 1980; SALVI IRENE, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, ASA 64 (1995/96) 177 ff.
 - 2 Sofern diese belgischen Gesellschaften für die Besteuerung nach dem Regime für natürliche Personen optiert haben; DBA Belgien 0.672.917.21, Art. 10 § 2 lit.a.

* Der Verfasser gibt seine persönliche Meinung wieder. Diese vermag die Eidg. Steuerverwaltung nicht zu binden. Er dankt seinem Assistenten lic. iur. Roland Burkhalter für die wertvolle Mitarbeit und seinem Kollegen Dr. Ruedi Baumann für die kritische Durchsicht des Manuskripts und für wichtige Anregungen.

die Gewährung des tieferen Satzes der residualen Verrechnungssteuer³ vorausgesetzte Höhe, stellt sich die Frage, ob dieser tiefere Satz (nachfolgend «Vorzugssteuersatz») trotz Haltens der Beteiligung durch eine Personengesellschaft Anwendung findet oder nicht.

Beispiel:

Die deutsche X GmbH & Co., Kommanditgesellschaft, hat eine schweizerische Tochtergesellschaft, A AG. An der X GmbH & Co. sind eine in Deutschland wohnhafte natürliche Person A und die in Deutschland ansässige B GmbH je zu 50 % beteiligt. Der Gewinnanspruch bemisst sich nach der Beteiligungsquote. Die A AG schüttet eine Dividende aus. Nun stellt sich die Frage, ob die Schweiz im Ergebnis 5 oder 15 % des Bruttobetrags dieser Dividende einbehalten kann (vgl. Art. 10 Abs. 2 lit. b und d des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens; «DBA D»).

Dieser Frage soll im Folgenden nachgegangen werden.

2 Rechtsgrundlagen

2.1 OECD-Musterabkommen

Art. 10 Abs. 1 und 2 des OECD-Musterabkommens (nachfolgend: «OECD-MA») lauten wie folgt:

¹ Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können im anderen Staat besteuert werden.

² Diese Dividenden können jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, nicht übersteigen:

a) 5 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (*jedoch keine Personengesellschaft*⁴) ist, die unmittelbar über mindestens 25 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;

b) 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden in allen anderen Fällen.

Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten regeln in gegenseitigem Einvernehmen, wie diese Begrenzungsbestimmungen durchzuführen sind. Dieser Absatz berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.

Ein erster Blick auf den Wortlaut dieser Bestimmung führt zum Schluss, dass Personengesellschaften vom

tieferen Steuersatz von 5 % ausgeschlossen sind. Der Kommentar zum OECD-MA scheint diesen Schluss zu bestätigen; dort ist festgehalten, dass Staaten, die Personengesellschaften selbst als Steuersubjekte behandeln, in ihren Abkommen vorsehen können, dass, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, auch Personengesellschaften der tiefere Steuersatz gewährt wird⁵.

Eine *nähere Betrachtung* der Bestimmung zeigt jedoch Folgendes:

OECD-MA 10 II enthält *zwei Ungereimtheiten*. Einerseits sind Personengesellschaften zwar «Personen» i.S. des Abkommens (vgl. OECD-MA 3 I a). In Staaten, die Personengesellschaften nicht als Steuersubjekte behandeln, sind diese Personen jedoch nicht «ansässig» i.S.v. OECD-MA 4 und deshalb mangels Einschluss in den persönlichen Geltungsbereich (vgl. OECD-MA 1) gar nicht abkommensberechtigt. Abkommensberechtigt sind einzig die im anderen Staat ansässigen Gesellschafter⁶. OECD-MA 10 II Ingress stellt für die Begrenzung der Steuer im Quellenstaat die Bedingung auf, dass «der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist». Würden die – nicht wie juristische Personen besteuerten – Personengesellschaften als Nutzungsberechtigte der Dividenden angesehen, wäre somit das Besteuerungsrecht des Quellenstaates mangels Ansässigkeit der Personengesellschaften überhaupt nicht beschränkt. Im Ausgangsbeispiel könnte deshalb die Schweiz die volle Verrechnungssteuer einbehalten!

Ein solches Ergebnis ist jedoch in keinem Fall gewollt und wird auch nicht praktisch vollzogen⁷. Es würde überdies dem Sinn des OECD-MA widersprechen, geht doch dieser dahin, das Besteuerungsrecht zwischen dem Quellen- und dem Wohnsitzstaat aufzuteilen und durch eine Reduktion im Quellenstaat dafür zu sorgen, dass im Regelfall⁸ dem Wohnsitzstaat auch ein tatsächliches Steuersubstrat verbleibt.

Andererseits bleibt der Sinn der Wendung «wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist» in OECD-MA 10 II a unklar.

3 Im Schrifttum und in der Verwaltungspraxis wird die nach Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens verbleibende Verrechnungssteuer häufig als «Sockelsteuer» bezeichnet. (Gleiches gilt für die verbleibenden ausländischen Quellensteuern.) Der Verfasser stellt sich gegen diese Bezeichnung. Es existieren keine «Sockelsteuern», sondern lediglich die Verrechnungssteuer bzw. die entsprechenden ausländischen Quellensteuern. Die Bezeichnung einer Steuer kann nicht von der Höhe des Steuersatzes abhängen. Die nach Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens verbleibende Steuer wird hier aus Vereinfachungsgründen als «residuale» Steuer bezeichnet.

4 Hervorhebung durch den Verfasser.

5 OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary, Paris 2000, Art. 10 Ziff. 11.

6 Die Abkommensberechtigung anderer Gesellschafter richtet sich nach dem allenfalls zwischen dem Wohnsitzstaat der Gesellschafter und dem Quellenstaat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen.

7 Zur Praxis der Eidg. Steuerverwaltung vgl. unten, 3.

8 Immer dann, wenn die tatsächliche Steuerbelastung der Dividende beim Empfänger im Wohnsitzstaat den Steuersatz des Quellenstaates überschreitet.

OECD-MA 3 I b definiert den Begriff «Gesellschaft» und bestimmt, dass er juristische Personen und Rechtsträger umfasst, die für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt werden. Personengesellschaften, die Steuerordnungen zugehörig sind, welche nicht die Personengesellschaften, sondern deren Gesellschafter als Steuersubjekte heranziehen, können schon deswegen nicht in den Genuss des Vorzugssteuersatzes gelangen, weil sie gar keine «Gesellschaften» i.S. des OECD-MA sind. Die Wendung «jedoch keine Personengesellschaft» erweist sich somit – unter Vorbehalt einer Lückenfüllung⁹ – als überflüssig.

Werden hingegen Personengesellschaften wie juristische Personen behandelt, ist nicht einzusehen, weshalb sie von der Gewährung des Vorzugssteuersatzes ausgeschlossen werden sollen¹⁰. Für eine unterschiedliche Behandlung von Gewinnsteuersubjekten je nach ihrer Rechtsform sind keine Gründe auszumachen. Aus der bereits erwähnten Stelle im Kommentar zum OECD-MA¹¹, wonach Staaten, die Personengesellschaften wie juristische Personen behandeln, für die Personengesellschaften den Vorzugssteuersatz vereinbaren können, geht hervor, dass die Kommentatoren offenbar verkannt haben, dass Personengesellschaften, die nicht wie juristische Personen behandelt werden, gar keine Gesellschaften im Sinne des OECD-MA sind.

Die Bedeutung des Wortlauts von OECD-MA 10 II bleibt somit bezüglich der hier untersuchten Frage zunächst im Dunkeln. Weshalb sollen in Steuerordnungen, die Personengesellschaften wie juristische Personen besteuern, die Personengesellschaften vom Vorzugssteuersatz ausgeschlossen bleiben? Wie können in Steuerordnungen, die Personengesellschaften nicht wie juristische Personen besteuern, Personen, die gar nicht abkommensberechtig sind, vom tieferen Steuersatz ausgeschlossen werden? Wie können dort Personen, die sich gar nicht als Gesellschaften im Sinne des OECD-MA qualifizieren, eine besondere Kategorie von «Gesellschaften» bilden, die vom Vorzugssteuersatz ausgeschlossen bleibt? Auch der

Kommentar zum OECD-MA enthält keine erhellenden Ausführungen zu diesen Problemen.

Aus den angeführten Unklarheiten lässt sich jedoch *eine Erkenntnis gewinnen*: Die in diesem Beitrag behandelte Frage kann nicht mit einem *ersten Blick auf den Wortlaut* von OECD-MA 10 II a dahingehend *beantwortet werden*, dass für Personengesellschaften, die Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen vereinnahmen, der Vorzugssteuersatz nicht in Frage kommen kann. Der Frage muss vertieft nachgegangen werden.

Dabei ergeben sich im Hinblick auf die hier zu untersuchende Problemstellung drei Unterfragen:

1. Wie ist die Verbindung von OECD-MA 10 II Ingress mit OECD-MA 10 II a und b herzustellen, und was ist daraus abzuleiten?
2. Kann der Wendung «Gesellschaften (nicht aber Personengesellschaften)» durch Lückenfüllung ein Sinn gegeben werden?
3. Wie ist der Begriff «unmittelbar» in OECD-MA 10 II a zu verstehen?

2.2 Schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen

Verschiedene von der Schweiz abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen verwenden dieselbe Formulierung wie das OECD-MA¹². Andere weichen in verschiedenen Punkten vom OECD-MA ab, enthalten jedoch sinngemäss die Wendung «jedoch keine Personengesellschaft» und den Begriff «unmittelbar»¹³. In weiteren Abkommen ist die Wendung «jedoch keine Personengesellschaft» nicht enthalten; teilweise findet sich in diesen Abkommen der Begriff «unmittelbar»¹⁴, teilweise die Formulierung «unmittelbar oder mittelbar»¹⁵ und teilweise wird diese Voraussetzung nicht erwähnt¹⁶. Schliesslich sieht ein Doppelbesteuerungsabkommen eine Reduktion des Steuersatzes nur vor, wenn der Empfänger eine Kapitalgesellschaft ist¹⁷, und ein anderes Abkommen enthält die Formulierung «jedoch keine Per-

9 Vgl. unten, 4.2.1.2.

10 Zur Begründung vgl. unten, 4.2.2.1.

11 Vgl. oben, FN 6.

12 DBA Albanien BBI 2000, 2509 ff.; DBA Belarus 0.672.916.91; DBA Bulgarien 0.672.921.41; DBA Kroatien 0.672.929.11; DBA Mazedonien BBI 2000, 3927 ff.; DBA Mexiko 0.672.956.31; DBA Moldova 0.672.956.51; DBA Polen 0.672.964.91; DBA Slowakei 0.672.969.01; DBA Tschechien 0.672.974.31.

13 DBA Ägypten 0.672.932.15; DBA Belgien 0.672.917.21; DBA Finnland 0.672.934.51; DBA Griechenland 0.672.937.21; DBA Indonesien 0.672.942.71; DBA Island 0.672.944.51; DBA Korea 0.672.928.11; DBA Luxemburg 0.672.951.81; DBA Malaysia 0.672.952.71; DBA Marokko 0.672.954.91; DBA Norwegen

0.672.959.81; DBA Russische Föderation 0.672.966.51; DBA Schweden 0.672.971.41; DBA Singapur 0.672.968.91; DBA Spanien 0.672.933.21; DBA Sri Lanka 0.672.971.21; DBA Venezuela 0.672.978.51; DBA Vietnam 0.672.978.91.

14 DBA Deutschland 0.672.913.62; DBA Kasachstan BBI 2000, 2564 ff.; DBA Portugal 0.672.965.41; DBA Slowenien 0.672.969.11; DBA Thailand 0.672.974.51; DBA USA 0.672.933.61.

15 DBA Frankreich 0.672.934.91; DBA Grossbritannien und Nordirland 0.672.936.712; DBA Irland 0.672.944.11; DBA Trinidad und Tobago 0.672.975.41.

16 DBA Japan 0.672.946.31; DBA Kanada BBI 1997 III 1453 ff.; DBA Pakistan 0.672.962.31.

17 DBA Niederlande 0.672.963.61.

sonengesellschaft» und die Voraussetzung «unmittelbar oder mittelbar»¹⁸. Bei den restlichen von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen entfällt die thematisierte Problematik, da ein einheitlicher Steuersatz zur Anwendung gelangt¹⁹ bzw. das Besteuerungsrecht des Quellenstaates generell entfällt²⁰.

3 Praxis der Eidg. Steuerverwaltung

Eine publizierte Praxis der Eidg. Steuerverwaltung liegt einzig zum DBA mit Deutschland vor²¹. Dieses DBA setzt für die Gewährung des Vorzugssteuersatzes von 5 % eine unmittelbare Beteiligung von mindestens 20 % voraus. Eine entsprechende Erhebung hat gezeigt, dass die Praxis zum DBA mit Deutschland auch unter den übrigen Doppelbesteuerungsabkommen angewendet wird.

Die Eidg. Steuerverwaltung stellt die zivilrechtliche Betrachtung in den Vordergrund. Aufgrund des Umstandes, dass die von Personengesellschaften vereinnahmten Dividenden im Gesamteigentum der Personengesellschafter und nicht im anteiligen Alleineigentum dieser Personen stehen, wird der Vorzugssteuersatz auch dann nicht gewährt, wenn auf Gewinnsteuersubjekte eine Quote am Gewinn der Personengesellschaft entfällt, welche die im DBA vorgesehene Beteiligungshöhe erreicht oder überschreitet²². Ebenfalls aufgrund zivilrechtlicher Erwägungen ist von diesem Grundsatz in einem Sonderfall eine Ausnahme gemacht worden. Eine deutsche Kommanditgesellschaft «KG» hatte nur eine Gesellschafterin, eine deutsche GmbH. Für die von einer schweizerischen AG an die deutsche KG bezahlten Dividenden wurde der Vorzugssteuersatz (von 5 % statt 15 %) gewährt. Zur Begründung wird zunächst angeführt, in diesem Fall stünden die Dividenden dem (einzigem) «Personengesellschafter vollumfänglich und nicht nur in

ihrer gesamthänderischen Verbundenheit zu»²³. Im Weiteren wird hier – anders als im vorangegangenen Fall²⁴ – auch steuerrechtlich argumentiert und darauf hingewiesen, dass «damit das durch den reduzierten Satz angestrebte Ziel, eine Doppelbelastung der Dividenden zu vermeiden, erreicht»²⁵ werde.

4 Auslegung

4.1 Allgemeines zum Verhältnis zwischen schweizerischem Zivil- und Steuerrecht bei Personengesellschaften und deren Gesellschaftern

Zivilrechtlich kommt den Kommandit- und Kollektivgesellschaften eine grosse Eigenständigkeit zu. Obwohl sie dogmatisch Personengesellschaften sind, ist es praktischer und zuverlässiger zu sagen, sie folgten grundsätzlich den Regeln über juristische Personen²⁶. Sie können im eigenen Namen Rechte erwerben, Verpflichtungen eingehen, sind prozess- und parteifähig und haften auch primär für die Gesellschaftsschulden. Auch können einzelne Gesellschafter Forderungen an ihre Gesellschaft stellen. Das Vermögen der Personengesellschaften steht im Gesamteigentum der Gesellschafter. Anders als bei den einfachen Gesellschaften kann kein Miteigentum begründet werden²⁷.

Wesentlich anders ist die Stellung der Personengesellschaften im Recht der Einkommen/Gewinn- und der Vermögen/Kapitalsteuern²⁸. Die Ähnlichkeiten mit den juristischen Personen haben keine steuerlichen Auswirkungen. Insbesondere sind die Personengesellschaften keine Steuersubjekte. Ergebnis und Vermögen werden den Beteiligten nach Massgabe ihrer diesbezüglichen Ansprüche aus dem Gesellschaftsvertrag individuell zugerechnet. Die Besteuerung der zugerechneten Faktoren

18 DBA Jamaika 0.672.945.81.

19 DBA Australien 0.672.915.81; DBA China 0.672.924.91; DBA Ecuador 0.672.932.71; DBA Elfenbeinküste 0.672.928.91; DBA Indien 0.672.942.31; DBA Italien 0.672.945.41; DBA Neuseeland 0.672.961.41; DBA Österreich 0.672.916.31; DBA Rumänien 0.672.966.31; DBA Südafrika 0.672.911.81; DBA Tunesien 0.672.975.81; DBA Ungarn 0.672.941.81.

20 DBA Dänemark 0.672.931.41.

21 LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 10.2, Nr. 23 und Nr. 26.

22 Diese Praxis ist in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofs; BFH v. 15.6.1988 II R 224/84, BStBl II 1988, 761.

23 LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 10.2, Nr. 26.

24 LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 10.2, Nr. 23.

25 LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 10.2, Nr. 26.

26 DRUEY JEAN NICOLAS, in Guhl Theo, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Auflage, Zürich 2000, § 63, Rz. 12 (zur Kollektivgesellschaft; Zitat vom Verfasser in die Mehrzahl gesetzt).

27 Vgl. zum Ganzen DRUEY JEAN NICOLAS, in Guhl Theo, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Auflage, Zürich 2000, § 63, Rz. 12, 17 ff.

28 Auf die in DBG 11 abweichend geregelten Sonderfälle, die hier nicht von Bedeutung sind, wird nachfolgend nicht eingegangen.

richtet sich nach den für die einzelnen Gesellschafter geltenden Regeln. (Sind z.B. am Ergebnis einer Kommanditgesellschaft eine natürliche und eine juristische Person beteiligt, entrichtet die natürliche Person auf ihrem Gewinnanteil die Einkommensteuer, die juristische Person die Gewinnsteuer. Weist eine der beteiligten Personen Verluste aus anderen Quellen aus, kann sie diese mit ihrem Gewinnanteil aus der Personengesellschaft verrechnen, so dass u.U. nur einer der Beteiligten auf dem Gewinnanteil Steuern entrichten muss.)

Es zeigt sich somit, dass weder die weitgehende zivilrechtliche Eigenständigkeit der Personengesellschaften noch die Tatsache, dass das Gesellschaftsvermögen nicht im Mit-, sondern im Gesamteigentum der Gesellschafter steht, von steuerrechtlicher Bedeutung sind²⁹.

Aus dieser unterschiedlichen Behandlung der Personengesellschaft im Zivil- und im Steuerrecht ist abzuleiten, dass aus den zivilrechtlichen Verhältnissen nicht ohne nähere Begründung steuerrechtliche Schlüsse gezogen werden dürfen. Vielmehr sind Bestimmungen über Personengesellschaften im Steuerrecht stets im Lichte der steuerlichen Behandlung dieses Gesellschaftstypus zu würdigen. Dies muss auch für Auslegungsfragen im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen gelten. Die sich in der publizierten Praxis der Eidg. Steuerverwaltung z.T. findende ausschliessliche Referenz auf die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse³⁰ erweist sich deshalb als nicht sachgemäss.

Die hier für das schweizerische Recht aufgezeigten Unterschiede zwischen der zivil- und steuerrechtlichen Behandlung der Personengesellschaft sind grundsätzlich auch für jene ausländischen Rechtsordnungen zutreffend, die nicht die Personengesellschaften, sondern deren Gesellschafter als Steuersubjekte behandeln³¹.

4.2 OECD-Musterabkommen

4.2.1 Wortsinn und Entstehungsgeschichte

4.2.1.1 Verbindung von OECD-MA 10 II Ingress mit 10 II a und b

Wie bereits aufgezeigt³², würde die Qualifikation der Personengesellschaften als Nutzungsberechtigte der Dividenden aufgrund von OECD-MA 10 II Ingress dazu

führen, dass im hier untersuchten Fall das Besteuerungsrecht des Quellenstaats überhaupt nicht beschränkt wäre; ein Ergebnis, das in keinem Fall hingenommen werden kann. Es ist ebenfalls bereits dargelegt worden³³, dass die Wendung «eine Gesellschaft (nicht aber eine Personengesellschaft)» in OECD-MA 10 II a die Personengesellschaften vom Vorzugssteuersatz auszuschliessen scheint, dass jedoch dieser Ausschluss ohnehin gilt, weil der Vorzugssteuersatz nur «Gesellschaften» zusteht und weil die – nicht als Steuersubjekte behandelten – Personengesellschaften sich nicht als Gesellschaften im Sinne des OECD-MA qualifizieren.

Aus OECD-MA 10 II a und b ergibt sich im Weiteren, dass diese beiden Normteile komplementär sind. Wer nicht unter lit.a fällt, wird von lit.b erfasst. Der Ausschluss von Personengesellschaften – auch wenn er richtigerweise nicht auf die Wendung «nicht aber eine Personengesellschaft» abgestützt wird – führt somit dazu, dass den Personengesellschaften der Satz von 15 % zugestanden wird.

Damit tritt eine *weitere Ungereimtheit* in OECD-MA 10 II zu Tage: *OECD-MA 10 II Ingress schliesst* die – nicht als Steuersubjekte behandelten – Personengesellschaften von der *Abkommensberechtigung* aus. *OECD-MA 10 II a und b gewähren* hingegen den Personengesellschaften den *Steuersatz von 15 %*.

Dieses *Ergebnis verträgt sich* jedoch nicht mit der *Systematik* von OECD-MA 10 II. Der Bedingung in *OECD-MA 10 II Ingress* muss der *Vorrang* eingeräumt werden, weil die *Abkommensberechtigung* eine unabdingbare Voraussetzung für die Beschränkung der Steuer im Quellenstaat darstellt.

Nur die folgende Auslegung vermag die dargelegten Ungereimtheiten teilweise aufzulösen:

Nutzungsberechtigt für die Dividenden sind nicht die Personengesellschaften selbst, sondern die an diesen beteiligten *Gesellschafter*. Diese Gesellschafter unterliegen der unbeschränkten Steuerpflicht und sind deshalb abkommensberechtigt i.S.v. OECD-MA 10 II Ingress³⁴. Aus dem Aufbau von OECD-MA 10 II ergibt sich sodann zwingend, dass auch für die Frage der Gewährung des Vorzugssteuersatzes auf den Personengesellschafter abzustellen ist. OECD-MA 10 II a und b haben keine eigen-

29 Diese Aussage bezieht sich lediglich auf die vorstehend erwähnten und hier relevanten Steuerarten. Nicht von der Rechtsform abhängig ist die Besteuerung bei gewissen anderen Steuerarten (z.B. Mehrwertsteuer, Stempelabgaben).

30 Vgl. oben, 3.

31 Vgl. z.B. in Deutschland: TIPKE KLAUS/LANG JOACHIM, Steuerrecht, 16. Auflage, Köln 1998, § 9, Rz. 21.

32 Vgl. oben, 2.1.

33 Vgl. oben, 2.1.

34 Hier wird davon ausgegangen, dass keine Gesellschafter ausserhalb des Errichtungsstaats der Personengesellschaft bestehen.

ständige Bedeutung. Die dort genannten Beschränkungen des Besteuerungsrechts gelten nur – jedoch ausnahmslos – für Fälle, die unter OECD-MA II Ingress fallen. Daraus folgt, dass die Auslegung von OECD-MA 10 II nach dessen Wortsinn zum eindeutigen Ergebnis führt, wonach bei der Frage der Gewährung des Vorzugssteuersatzes auf die Verhältnisse bei den Personengesellschaften abzustellen ist. Sind die Personengesellschafter «Gesellschaften» i.S. des OECD-MA (d.h. unterliegen diese der Gewinnsteuer) und erfüllen sie die übrigen Voraussetzungen von OECD-MA 10 II a, steht ihnen der Vorzugssteuersatz zu, andernfalls kann der Quellenstaat gemäss OECD-MA 10 II b 15 % Steuern erheben.

Eine Ungereimtheit verbleibt allerdings auch bei dieser Auslegung: Der Wortlaut von OECD-MA 10 II a behandelt die Personengesellschaften als Nutzungsberechtigt. Dies geht aus der Wendung: «wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist» hervor. Wie bereits gezeigt worden ist³⁵, können jedoch in OECD-MA 10 II nicht verschiedene Konzepte von Nutzungsberechtigten Anwendung finden. Die Zuerkennung des Nutzungsrechts an die Personengesellschaft selbst würde automatisch zur Verneinung der Abkommensberechtigung gemäss OECD-MA 10 II Ingress führen und damit nicht zum offenbar angestrebten Ziel, bei Personengesellschaften den Satz von 15 % zuzuerkennen. Überdies ist bereits dargelegt worden, dass die Wendung «jedoch keine Personengesellschaft» im Zusammenhang mit der Gewährung des Vorzugssteuersatzes sinnlos bzw. überflüssig ist, weil Personengesellschaften keine «Gesellschaften» i.S. des OECD-MA sind und sich deshalb ohnehin nie für den Vorzugssteuersatz qualifizieren³⁶.

Die Auslegung von OECD-MA 10 II zeigt somit, dass die Wendung «jedoch keine Personengesellschaft» gar keine Bedeutung im Zusammenhang mit der Abkommensberechtigung bzw. mit der Gewährung des Vorzugssteuersatzes hat. Sie ist deshalb in diesem Zusammenhang unbeachtlich³⁷.

Bei diesem Auslegungsergebnis muss natürlich die Frage auftauchen, wie eine solche mit Ungereimtheiten versehene Bestimmung nicht nur in das OECD-MA 1963 Aufnahme finden, sondern sich nun schon bald 40 Jahre im OECD-MA halten konnte. Für letzteren Aspekt besteht überhaupt kein Erklärungsansatz. Bezüglich der Aufnahme dieser Bestimmung kann spekuliert

werden, dass seinerzeit aus Versehen die Version für Steuerordnungen, die Personengesellschaften als Steuersubjekte behandeln, Eingang in das OECD-MA gefunden hat. Für diesen Fall weist der bestehende Text nämlich keine Ungereimtheiten auf; die Norm ist dann ohne weiteres anwendbar; unklar bleibt bei dieser Hypothese einzig, weshalb in Steuerordnungen, die Personengesellschaften als Steuersubjekte behandeln, diesen der Vorzugssteuersatz verweigert werden sollte. Gegen die Annahme einer Verwechslung im Zusammenhang mit der Ausarbeitung des OECD-MA 1963 spricht allerdings, dass bereits der Kommentar zu OECD-MA 1963 10 II materiell mit der Ziff. 11 des heutigen Kommentars vergleichbare Ausführungen enthielt³⁸.

4.2.1.2 Kann der Wendung «eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft)» durch Lückenfüllung ein Sinn gegeben werden?

Wie aufgezeigt, führt die Analyse des Wortlauts der einschlägigen Bestimmungen des OECD-MA zum Ergebnis, dass in den hier relevanten Steuerordnungen, welche Personengesellschaften nicht als Gewinnsteuersubjekte behandeln, diese Vorschrift überhaupt *keinen Sinn ergibt*.

Wird versucht, dem Umstand, dass eine Norm während bald 40 Jahren im OECD-MA enthalten ist, Rechnung zu tragen, indem davon ausgegangen wird, dass hier eine durch Auslegung zu füllende echte Gesetzeslücke vorliegt, eröffnet sich die folgende Möglichkeit:

Es handelt sich hier um eine *Verfahrensbestimmung*, welche besagt, dass sich nicht die Personengesellschaften selbst, sondern einzig die daran Beteiligten auf diese Bestimmung berufen können. Es ginge dann nicht um die Frage der *Abkommensberechtigung* – diese ist für eine Personengesellschaft, die in einem Staat errichtet worden ist, der Personengesellschaften nicht als Gewinnsteuersubjekte behandelt, ohnehin nie gegeben –, sondern um die *Antragsberechtigung* zur Inanspruchnahme der Entlastung von der Quellensteuer auf Dividenden. Von dieser *Antragsberechtigung* wären Personengesellschaften, bezüglich Gesellschaftern, die als juristische Personen besteuert werden und über eine mindestens 25 %-ige Beteiligung verfügen, ausgeschlossen³⁹. Diese Gesellschafter müssten die Gewährung des Vorzugssteuersatzes selber beantragen⁴⁰.

35 Vgl. oben, 2.1.

36 Vgl. oben, 2.1.

37 Zur möglichen Interpretation dieser Wendung als Verfahrensbestimmung vgl. unten, 4.2.1.2.

38 Vgl. Ziff. 27, letzter Satz.

39 Dieser Lückenfüllung stehen u.E. die Sätze 1 und 2 von Ziff. 19 des Kommentars zum OECD-MA nicht entgegen, weil aus Satz 3 dieser Kommentarstelle hervorgeht, dass es hier um die Frage der Entlastung an der Quelle bzw. der Rückerstattung geht.

40 Selbstverständlich könnte auch die Personengesellschaft im Namen und im Auftrag dieser Gesellschafter entsprechend tätig werden.

Das Ergebnis der Lückenfüllung würde also sinngemäss wie folgt lauten: statt «jedoch keine Personengesellschaft» müsste es in der Klammer von OECD-MA 10 II a heissen «antragsberechtigt ist jedoch keine Personengesellschaft».

Die Frage, ob die Wendung «jedoch keine Personengesellschaft» im aufgezeigten Weg der Lückenfüllung ergänzt werden kann oder ob sie als völlig bedeutungslos qualifiziert werden muss, kann hier offenbleiben, weil Gegenstand der Untersuchung lediglich die materielle Frage ist, ob der Vorzugssteuersatz zu gewähren ist, nicht jedoch die verfahrensrechtliche Frage der Antragsberechtigung.

4.2.1.3 Erfordernis des «unmittelbaren» Verfügens

4.2.1.3.1 Auswirkungen der unterschiedlichen Behandlung von Personengesellschaften im Zivil- und Steuerrecht

Die juristische Person als Personengesellschafterin verfügt über die massgebliche Beteiligung nicht unmittelbar im zivilrechtlichen Sinn, weil die Anteile an der Kapitalgesellschaft, welche die Dividende ausgeschüttet hat, zivilrechtlich im Gesamthandvermögen der Personengesellschafter stehen und weil dieses Vermögen teilweise verselbständigt ist⁴¹. In diesem Sinne ist die juristische Person nicht direkt an der die Dividende zahlenden Gesellschaft, sondern nur indirekt und somit gewissermassen «mittelbar» beteiligt. Zu beachten ist jedoch, dass OECD-MA 10 II a *nicht* eine unmittelbare *Beteiligung* an der ausschüttenden Gesellschaft verlangt, sondern das Erfordernis aufstellt, dass *der Nutzungsberechtigte* dieser Dividenden⁴² *unmittelbar* über mindestens 25 % des Kapitals *verfügt*. Zivilrechtlich liegt diese Nutzungsberechtigung gesamthänderisch bei allen Gesellschaftern, *steuerrechtlich wird sie jedoch quotenmässig individuell den Personengesellschaftern zugerechnet*⁴³. Steuerrechtlich ist somit das Erfordernis der Unmittelbarkeit im Ausgangsbeispiel erfüllt. Es wäre widersprüchlich, bei der steuerlichen Behandlung der Personengesellschaften im Bereich der direkten Steuern vom Zivilrecht abzuweichen⁴⁴, d.h. eine individuelle Zurechnung von Vermögen und Ergebnis der Personengesell-

schaften an deren Gesellschafter vorzunehmen und bei der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen die Tatsache, dass das Vermögen der Personengesellschaften zivilrechtlich nicht im Mit-, sondern im Gesamteigentum der Gesellschafter steht, zur Verneinung des Merkmals der «unmittelbaren Verfügung» heranzuziehen. Die steuerrechtliche «Transparenz» muss auch auf die Abkommensanwendung durchschlagen. Dieses Verständnis der Doppelbesteuerungsabkommen wird – allerdings nicht im Zusammenhang mit der hier untersuchten Bestimmung – durch den Kommentar zum OECD-MA⁴⁵ in aller Deutlichkeit bestätigt. In Ziff. 6.4 des Kommentars zu Art. 1 wird u.a. ausgeführt: «Where, as described in paragraphs 6.2, income has «flowed through» a transparent partnership to the partners who are liable to tax on that income in the State of their residence then the income is appropriately viewed as «paid» to the partners since it is to them and not to the partnership that the income is allocated for purposes of determining their tax liability (...) This interpretation avoids denying the benefits of tax Conventions to a partnership's income on the basis that neither the partnership, because it is not a resident, nor the partners, because the income is not directly paid to them or derived by them, can claim the benefits of the Convention with respect to that income.»

Im Weiteren ist zu beachten, dass die zivilrechtlichen Verhältnisse für die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen nicht alleine massgeblich sein können. Wie alle Steuerrechtsnormen sind auch diese Rechtsquellen nicht bloss zivilrechtlich zu verstehen, sondern in den steuerrechtlichen Kontext einzubetten⁴⁶. Dies gilt in besonderem Masse bei der steuerlichen Beurteilung von Personengesellschaften, weil hier die zivilrechtliche und die steuerrechtliche Ordnung fundamental voneinander abweichen⁴⁷. Dieser steuerliche Kontext verlangt, dass bei der Anwendung von OECD-MA 10 II a geprüft wird, ob bei der steuerlichen Zurechnung von Vermögen und Ergebnis an die an einer Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft die Quote einer unmittelbaren Beteiligung von mindestens 25 % gegeben ist. Im Ausgangsbeispiel ist dies der Fall; der B GmbH werden 50 % der Beteiligung an der A AG und 50 % der von dieser Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden steuerlich zugerechnet.

41 Vgl. oben, 4.1.

42 Hier ist auf eine weitere Ungereimtheit in der Formulierung von OECD-MA 10 II hinzuweisen: Während der erste Satz dieser Bestimmung die Wendung «der Nutzungsberechtigte der Dividenden» enthält, ist in 10 II a nur noch die Rede vom «Nutzungsberechtigten», ohne zu präzisieren, woran die Nutzungsberechtigung bestehen muss. Aus dem Normzusammenhang ergibt sich jedoch u.E., dass auch diese Lücke dadurch zu schliessen ist, dass die Nutzungsberechtigung an der Dividende gegeben sein muss.

43 Vgl. oben, 4.1.

44 Vgl. oben, 4.1.

45 OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary, Paris 2000, Art. 1, Ziff. 6.4.

46 HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern u.a. 2001, § 5, Rz. 41.

47 Vgl. oben, 4.1.

4.2.1.3.2 Verbindung von OECD-MA 10 II Ingress mit OECD-MA 10 II a und b

Wie oben aufgezeigt⁴⁸, müssen für die Anwendung von OECD-MA 10 II zwingend die *Personengesellschafter* als Nutzungsberechtigte angesehen werden. Würde die Nutzungsberechtigung den Personengesellschaften zuerkannt, würde das Besteuerungsrecht des Quellenstaates überhaupt nicht begrenzt, weil die Personengesellschaften gar nicht abkommensberechtigt sind. Daraus folgt, dass für die Frage der unmittelbaren Beteiligung ebenfalls auf die *Personengesellschafter* abzustellen ist.

4.2.1.3.3 Ergebnis

Sowohl aus dem Verhältnis zwischen Zivil- und Steuerrecht als auch aus der Systematik von OECD 10 II geht hervor, dass das Erfordernis der unmittelbaren Beteiligung erfüllt ist, wenn die *Personengesellschafter* in einem Mass an der Personengesellschaft beteiligt sind, der ihnen einen Anspruch auf mindestens 25 % an der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft einräumt. Im Ausgangsbeispiel⁴⁹ ist somit die B GmbH i.S.v. DBA D 10 II b und d zu 50 % unmittelbar an der Y-AG beteiligt.

4.2.1.4 Entstehungsgeschichte

Zur Entstehungsgeschichte dieser Norm, die bereits im OECD-MA von 1963 enthalten war und seither praktisch unverändert übernommen worden ist⁵⁰, sind keine Anhaltspunkte publiziert worden. Aus der Entstehungsgeschichte lassen sich deshalb keine Auslegungsergebnisse gewinnen.

4.2.2 Normzweck

4.2.2.1 Gründe für die Gewährung des Vorzugssteuersatzes im Allgemeinen

Für Dividenden und Zinsen sieht das OECD-MA eine Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat vor. Die Doppelbesteuerung kann in diesen Fällen einzig durch die Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Steuer auf die Einkommen- bzw. Gewinnsteuer des Ansässigkeitsstaates vermieden werden. Für die Empfänger solcher Leistungen bedeutet dies im Regelfall, dass sie von der Höhe des Quellen-

steuersatzes wirtschaftlich nicht betroffen sind. Je höher der Steuersatz im Quellenstaat ist, desto höher fällt auch der Anrechnungsbetrag aus und desto tiefer wird damit die Steuerzahllast im Ansässigkeitsstaat.

Aus diesem Anrechnungsmechanismus ergibt sich, dass in Fällen, in denen der mit einer Quellensteuer belastete Ertrag bei der empfangenden Person keiner Steuer unterliegt, das Konzept der Aufteilung des Steuersubstrats zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat nicht mehr greift. Hier stellt die Quellensteuer für die Empfänger in jedem Fall eine *steuerliche Belastung* dar. Hauptanwendungsfall für dieses Resultat sind Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen an ein Gewinnsteuersubjekt, wenn dieses in einem Staat ansässig ist, der die wirtschaftliche Doppel- und Mehrfachbelastung durch die Freistellungsmethode (sog. «Schachtelprivileg»; in der Schweiz: «Beteiligungsabzug») vermeidet⁵¹. Die aus der Quellenbesteuerung der Dividenden auf massgeblichen Beteiligungen resultierende Steuerlast kommt zu der in vielen Steuerordnungen gewollten wirtschaftlichen Doppelbelastung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilsinhabern hinzu.

Bei Dividendenzahlungen im Konzern ist im Weiteren zu beachten, dass die Zahlung einer Dividende keinen Ausdruck von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit darstellt. Bei konsolidierter Betrachtungsweise stellt nämlich der Vorgang der Dividendenausschüttung lediglich die Zahlung von einem Konto auf ein anderes Konto des Unternehmens dar und hat keinen Einfluss auf dessen Konzernergebnis. Die Erhebung von Steuern auf einem solchen Vorgang ist unter dem Aspekt des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit problematisch.

Diese beiden Gründe haben dazu geführt, dass für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen der Quellensteuersatz reduziert wird (im OECD-MA von 15 % auf 5 %). In der EU wurde in dieser Besteuerung eine Beeinträchtigung der Freiheit des Kapitalverkehrs erblickt und es wurde bereits im Jahr 1990 eine Richtlinie erlassen, die den EU-Mitgliedstaaten u.a. die Erhebung einer Quellensteuer auf Zinsen an Anteilsinhaber, die eine Beteiligung von mindestens 25 % halten, untersagt⁵².

48 Vgl. oben, 4.2.1.1.

49 Vgl. oben, 1.

50 Im OECD-MA von 1963 lautete die Wendung «ausgenommen eine Personengesellschaft» und wurde im OECD-MA 1977 in seinen heute noch bestehenden Wortlaut umformuliert. Eine materielle Änderung ist dieser Umformulierung nicht zu entnehmen.

51 Für Staaten, welche die wirtschaftliche Doppel- und Mehrfachbesteuerung durch die sog. «indirekte Steueranrechnung» vermeiden, hat die Reduktion zum Ziel, sog. «Anrechnungsberechtigungen» zu vermeiden. Da sowohl die Schweiz als auch die hier betrachteten Staaten Belgien, Deutschland (für Dividen-

den aus aktiver Geschäftstätigkeit), Niederlande und Österreich im Regelfall sog. «Freistellungsländer» sind, wird im Folgenden auf diesen Aspekt nicht mehr eingegangen.

52 Richtlinie 1990/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. Deutschland und Griechenland wurden aufgrund der Besonderheiten des Körperschaftsteuersystems und Portugal aus budgetären Gründen Übergangsregelungen zugestanden. Diese Übergangszeiten sind jedoch mittlerweile abgelaufen, so dass heute bei den massgeblichen Beteiligungen keine Quellensteuern mehr erhoben werden dürfen.

Sinn und Zweck der Reduktion des Quellensteuersatzes bei Dividendenzahlungen an massgeblich beteiligte Kapitalgesellschaften besteht also einerseits darin, deren steuerliche Belastung zu reduzieren bzw. ganz zu beseitigen und damit die wirtschaftliche Drei- und Mehrfachbelastung der Dividenden zu minimieren bzw. zu eliminieren, und andererseits soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass Dividendenzahlungen innerhalb von Konzernen kein Ausdruck von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sind und deshalb sinnvollerweise überhaupt nicht besteuert bzw. nur mit einer geringen Steuer belegt werden sollten.

Dieser Normzweck, verbunden mit der steuerrechtlichen Besonderheit, vom Zivilrecht abzuweichen und die im Eigentum der Personengesellschaft stehenden Wirtschaftsgüter steuerlich direkt den Gesellschaftern zuzurechnen⁵³, verlangt, dass in Fällen, in denen diese steuerliche Zurechnung auch Dividenden aus (bezogen auf den einzelnen Gesellschafter) massgeblichen Beteiligungen umfasst, der Vorzugssteuersatz gewährt wird.

4.2.2.2 Wendung «eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft)»

Wie bereits aufgezeigt, ist es nicht einfach, dieser Wendung im Kontext von OECD-MA 10 II und in jenem des ganzen Abkommens überhaupt einen Sinn zu geben⁵⁴. Es kann hier offenbleiben, ob diese Bestimmung im Wege der Lückenfüllung als *Verfahrensbestimmung* verstanden wird⁵⁵. Wird dies bejaht, hat die Transparenz der Personengesellschaft (individuelle Zurechnung der anteiligen Faktoren an die Personengesellschafter) für jene Gewinnsteuersubjekte, die i.S.v. OECD-MA 10 II a wesentlich an der Personengesellschaft beteiligt sind, zur Folge, dass die Personengesellschaften *nicht im eigenen Namen* für die abkommensberechtigten Gesellschafter, die Anspruch auf den Vorzugssteuersatz haben, Entlastungen beantragen können. Der Antrag muss individuell durch jeden dieser Gesellschafter (bzw. durch die Gesellschaft im Namen ihrer Gesellschafter) gestellt werden⁵⁶. Wird die Möglichkeit der Lückenfüllung verworfen, muss die Wendung: «jedoch keine Personengesellschaft» unbeachtlich bleiben⁵⁷.

In keinem Fall kann jedoch die Wendung «eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft)» bedeuten, dass die Personengesellschafter durch die Zurechnung der individuellen Faktoren aus dem Ergebnis der Personengesellschaft schlechter gestellt werden, als wenn ihnen diese Faktoren nicht nur steuerlich zugerechnet würden, sondern sie über diese auch zivilrechtlich im Alleineigentum verfügen könnten⁵⁸.

4.2.2.3 Erfordernis des «unmittelbaren» Verfügens

Der Zweck des Erfordernisses, dass die nutzungsberechtigte, im anderen Staat ansässige Person eine Gesellschaft sein muss, die *unmittelbar* über mindestens 25 % des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt, erschliesst sich aus dem Normzweck als Ganzem. Wie aufgezeigt⁵⁹, soll der Vorzugssteuersatz einerseits wirtschaftliche Mehrbelastungen, die aus der Nichtanrechnung von Quellensteuern bei Dividenden aus sich für die Freistellung⁶⁰ qualifizierenden Beteiligungen resultieren, minimieren bzw. beseitigen und andererseits dem Umstand Rechnung tragen, dass bei konsolidierter Betrachtung Dividendenzahlungen kein Ausdruck wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sind und deshalb eine Besteuerung dieses Vorgangs mit Quellensteuern problematisch ist.

Das OECD-MA setzt die Beteiligungsschwelle, bei denen diese beiden Zwecke erreicht werden sollen, mit 25 % relativ hoch an. Im Kommentar wird jedoch festgehalten, dass in bilateralen Verhandlungen tiefere Prozentsätze vereinbart werden können, insbesondere dann, wenn die Steuerbefreiung im Ansässigkeitsstaat bereits beim Vorliegen einer tieferen Beteiligungsquote gewährt wird⁶¹. Unabhängig davon, wie hoch die Quote im Einzelfall festgelegt worden ist, besteht der Zweck des Erfordernisses des «unmittelbaren» Haltens darin, dass der Vorzugssteuersatz dann nicht Anwendung finden kann, wenn eine Gesellschaft verschiedene kleinere Beteiligungen in mehreren Gesellschaften hält; und zwar auch dann nicht, wenn die Addition dieser Beteiligungspakete die erforderliche Quote erreicht. In diesen Fällen wird für die Dividenden die Steuerfreistellung bei der Gewinnsteuer ja ebenfalls nicht gewährt.

53 Zur unterschiedlichen Betrachtung im Zivil- und im Steuerrecht vgl. oben, 4.1.

54 Vgl. oben, 2.1 und 4.2.1.

55 Vgl. oben, 4.2.1.2.

56 Da die Anzahl solcher Gesellschaften maximal vier betragen kann, ist es hier auch nicht aus Praktikabilitätsgründen notwendig, der Personengesellschaft selbst die Antragsberechtigung zuzuerkennen.

57 Vgl. oben, 4.2.1.1.

58 Vgl. oben, 4.1.

59 Vgl. oben, 4.2.2.1.

60 In der Schweiz: Beteiligungsabzug.

61 OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary, Paris 2000, Art. 10, Ziff. 14.

In den hier untersuchten Fällen wird den juristischen Personen, denen steuerlich eine qualifizierte Beteiligung und die daraus fliessenden Dividenden zugerechnet werden, die Steuerbefreiung für die Dividenden gewährt. Es entspricht somit auch dem Sinn von OECD-MA 10 II a, davon auszugehen, dass ein unmittelbares Halten vorliegt.

4.2.3 Erfordernis der Reziprozität?

Aus Sicht des schweizerischen Fiskus wäre es an sich verführerisch, die Gewährung des Vorzugssteuersatzes davon abhängig zu machen, ob der Partnerstaat im umgekehrten Fall (eine schweizerische Kapitalgesellschaft ist über eine schweizerische Kommanditgesellschaft massgeblich an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt) der schweizerischen Kapitalgesellschaft⁶² den Vorzugssteuersatz ebenfalls gewährt. Ein solches Erfordernis der Reziprozität ist jedoch aus folgenden Gründen *abzulehnen*:

Jeder Vertragsstaat muss zunächst das zu seinem Landesrecht gewordene Doppelbesteuerungsrecht autonom auslegen. Die Praxis des Partnerstaates kann hier als ein Auslegungselement herangezogen werden, mit dem Ziel, dem Gebot der Entscheidungsharmonie nachzukommen⁶³. Eine Bindungswirkung hat diese ausländische Praxis jedoch nicht⁶⁴. Wenn, wie in der hier untersuchten Frage, überzeugende Gründe für ein Auslegungsergebnis bestehen, vermag das Gebot der Entscheidungsharmonie dieses nicht umzustossen.

Bei einer Norm, die nicht spezifischen Besonderheiten des Rechts der Partnerstaaten Rechnung trägt, sondern dem OECD-MA nachgebildet ist oder von diesem nur unwesentlich abweicht, würde das Erfordernis der Reziprozität bei unterschiedlichen Praktiken von ausländischen Staaten dazu führen, dass identische schweizerische Rechtsnormen mit Bezug auf die gleiche Steuer

(schweizerische Verrechnungssteuer) unterschiedlich angewendet würden. Ein solches Ergebnis kann nicht hingenommen werden⁶⁵.

4.3 Vom OECD-Musterabkommen abweichende schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen

Die hier untersuchte Frage stellt sich nur für jene Staaten, deren Zivilrechtsordnung juristische Personen als Personengeschafter überhaupt zulassen und die Personengesellschaften steuerlich transparent behandeln. Es würde den Rahmen dieses Beitrags sprengen, zu untersuchen, ob diese beiden Voraussetzungen für sämtliche DBA-Partnerstaaten erfüllt sind. Es wird deshalb nachfolgend von der Hypothese ausgegangen, diese beiden Voraussetzungen seien erfüllt.

Für jene 28 von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, die wörtlich oder sinngemäss mit dem OECD-MA übereinstimmen⁶⁶, gilt naturgemäss das oben gewonnene Ergebnis der Auslegung des OECD-MA. Das Ergebnis der Auslegung der Wendung «unmittelbar»⁶⁷ zeigt, dass der Vorzugssteuersatz auch im Verhältnis zu jenen sechs Staaten⁶⁸, die lediglich dieses Erfordernis aufstellen, zu gewähren ist, wenn der an der Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft steuerlich eine Quote zugerechnet wird, welche die im entsprechenden Abkommen geforderte Beteiligungshöhe erreicht oder überschreitet. Bezüglich jener fünf Staaten⁶⁹, deren Abkommen eine «unmittelbare oder mittelbare» Beteiligung in bestimmter Höhe voraussetzen, besteht der Anspruch auf die Gewährung des Vorzugssteuersatzes sogar, wenn erst bei konsolidierter Betrachtung die geforderte Beteiligungshöhe erreicht oder überschritten wird. Da in diesem Beitrag davon ausgegangen wird, dass die an der Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft die erforderliche Beteiligungshöhe unmittelbar erreicht, muss hier nicht untersucht

62 Bzw. dort, wo der schweizerischen Personengesellschaft selbst die Antragsberechtigung zuerkannt wird (vgl. z.B. im Verhältnis zu Deutschland, wenn mehr als drei Viertel des Gewinns in der Schweiz ansässigen Personen zustehen; Verhandlungsprotokoll vom 18. Juni 1971 zu den Artikeln 10 bis 12, BBl 1971 II, 1476), im Umfang der Quote der massgeblichen Beteiligung der Kapitalgesellschaft an dieser Personengesellschaft.

63 Vgl. dazu VOGEL KLAUS, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3. Auflage, München 1996, Einl., Rz. 73 ff.

64 VOGEL KLAUS, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3. Auflage, München 1996, Einl., Rz. 76.

65 Der Verzicht auf das Erfordernis der Reziprozität ist vorläufig namentlich im Verhältnis zu Deutschland von Bedeutung,

weil dort eine Rechtsprechung besteht, wonach der Vorzugssteuersatz unter Berufung auf die zivilrechtlichen Verhältnisse bei Personengesellschaften nicht zu gewähren ist; BFH v.15.6.1988 II R 224/84, BStBl II 1988, 761. Diese Rechtslage wird sich jedoch voraussichtlich ändern, weil am 7. Dezember 2001 ein Protokoll zum DBA mit Deutschland paraphiert worden ist, das auf der Basis der Gegenseitigkeit klarstellend festhält, dass der neu vereinbarte «Nullsatz» für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen auch gewährt wird, wenn juristische Personen eine wesentliche Beteiligung über eine Personengesellschaft halten (vgl. www.estv.admin.ch/data/dba/d, Ziff. 1 Abs. 2).

66 Vgl. FN 13 und 14.

67 Vgl. oben, 4.2.1.3 und 4.2.2.3.

68 Vgl. FN 15.

69 Vgl. FN 16 und 19.

werden, ob bei jenen drei Abkommen, die weder die Wendung «unmittelbar» noch die Wendung «unmittelbar oder mittelbar» enthalten⁷⁰, ein konsolidiertes Erreichen der Beteiligungshöhe ausreichend ist, oder ob der an der Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft die geforderte Beteiligungsquote direkt zugerechnet werden muss. Schliesslich ergibt sich aus der Erkenntnis, wonach nicht auf die zivilrechtlichen Verhältnisse, sondern auf die steuerliche Zurechnung der Dividenden abzustellen ist⁷¹, dass auch einer holländischen Kapitalgesellschaft, die über eine holländische Personengesellschaft massgeblich an einer schweizerischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, der Vorzugssteuersatz zu gewähren ist, weil diese steuerlich als Empfängerin der Dividende zu betrachten ist⁷².

5 Schlussfolgerung

Die heutige Praxis der Eidg. Steuerverwaltung ist zu ändern. Unabhängig davon, ob das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen genau dem OECD-MA folgt oder ob es leichte Abweichungen enthält, ergibt die Auslegung jener Abkommensbestimmungen, die bei Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen einen Vorzugssteuersatz vorsehen, dass dieser Vorzugssteuersatz auch Kapitalgesellschaften, die an ausländischen, dort steuerlich transparent behandelten Personengesellschaften beteiligt sind, gewährt werden muss, sofern ihnen steuerlich eine Quote zugerechnet wird, die bei direktem Halten durch diese Kapitalgesellschaft Anspruch auf den Vorzugssteuersatz gewähren würde. In jenen fünf Abkommen⁷³, die für die Gewährung des Vorzugssteuersatzes eine «unmittelbare oder mittelbare» Beteiligung in gewisser Höhe verlangen, findet dieser auch dann Anwendung, wenn die geforderte Beteiligungshöhe lediglich bei konsolidierter Betrachtungsweise erreicht oder überschritten wird⁷⁴. Dieses Auslegungsergebnis folgt zwingend aus dem Wortsinn der einschlägigen Bestimmungen und steht im Einklang mit dem Normzweck von OECD-MA 10 II.

Aus der Funktion der Steuerbehörden kann abgeleitet werden, dass in Fällen, in denen zwei Auslegungsergebnisse vertretbar sind, die Wertungen im Sinne des Fiskus ausfallen und in der Folge allenfalls durch die Justizbehörden beurteilt werden. Die vorliegende Untersuchung hat jedoch ergeben, dass hier kein solcher Grenzfall vorliegt. Die postulierte Praxisänderung ist deshalb geboten.

Literatur und Materialien

ALIG KURT, Personengesellschaften im interkantonalen und internationalen Steuerrecht, Bern u.a. 1980

DRUEY JEAN NICOLAS, in Guhl Theo, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Auflage, Zürich 2000

GASSNER WOLFGANG/LANG MICHAEL/LECHNER EDUARD (Hrsg.), Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Die Auswirkungen des OECD-Reports auf die Abkommenspraxis, Wien 2000

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern u.a. 2001

IFA, International tax problems of partnerships, Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXa, Rotterdam 1995

LANG MICHAEL, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Wien 2000

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

SALVI IRENE, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, ASA 64 (1995/96) 177 ff.

TIPKE KLAUS/LANG JOACHIM, Steuerrecht, 16. Auflage, Köln 1998

VOGEL KLAUS, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3. Auflage, München 1996

OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary, Paris 2000

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

70 Vgl. FN 17.

71 Vgl. oben, 4.2.2.1.

72 Sofern kein Missbrauchstatbestand gemäss Art.9 Abs.2 lit. a (ii) DBA Niederlande 0.672.963.61 vorliegt.

73 DBA Frankreich 0.672.934.91; DBA Grossbritannien und Nordirland 0.672.936.712; DBA Irland 0.672.944.11; DBA Jamaika 0.672.945.81; DBA Trinidad und Tobago 0.672.975.41.

74 Hier nicht untersucht worden ist, wie diese Frage bei den Abkommen mit Japan 0.672.946.31, Kanada BBI 1997 III, 1453 ff. und Pakistan 0.672.962.31 beantwortet werden muss.