

Substanz von Empfängergesellschaften bei Outbound-Dividenden

Analyse und Würdigung der Schweizer Praxis (2. Teil)

Dr. iur. Gernot Zitter/Daniel Gentsch, Betriebsökonom HWV

Inhalt

In der vorangehenden Ausgabe:

1	Problemstellung
2	Überblick über die Verwaltungspraxis und Rechtsprechung
2.1	Verwaltungspraxis
2.1.1	Allgemeines
2.1.2	Holland-Fall
2.1.2.1	Sachverhalt
2.1.2.2	Entscheid der ESTV
2.1.3	Luxemburg-Fall
2.1.3.1	Sachverhalt
2.1.3.2	Entscheid der ESTV
2.1.4	Dänemark-Fall
2.1.4.1	Sachverhalt
2.1.4.2	Entscheid der ESTV
2.1.5	Praxis der ESTV im Meldeverfahren
2.2	Rechtsprechung
2.2.1	Allgemeines
2.2.2	Luxemburg-Entscheid der SRK
2.2.3	Dänemark-Entscheid der SRK
2.2.4	Holland-Entscheid des Bundesgerichts
2.2.5	Dänemark-Entscheid des Bundesgerichts
2.3	Zwischenfazit
2.3.1	Finanzielle Substanz
2.3.2	Personelle und infrastrukturelle Substanz
2.3.3	Funktionelle Substanz

In dieser Ausgabe:

3	Normative Grundlagen und Grenzen der Bestimmung des Substanzbegriffs
3.1	Allgemeines
3.2	Unilaterales Recht
3.3	Abkommensrecht
3.3.1	Prüfungsreihenfolge
3.3.2	Ansässigkeit
3.3.3	Nutzungsrecht
3.3.4	Missbrauch
3.4	Zusammenfassung
4	Kriterien zur Bestimmung des Substanzbegriffs
4.1	Allgemeines
4.2	Gesellschaftszweck
4.3	Personal und Infrastruktur
4.4	Finanzierung
4.5	Anrechnung von Substanz verbundener Gesellschaften
5	Zusammenfassung
	Literatur
	Berichte, Sammelwerke und Tagungsunterlagen
	Rechtsquellen
	Materialien
	Praxisanweisungen

3 Normative Grundlagen und Grenzen der Bestimmung des Substanzbegriffs

3.1 Allgemeines

Im Folgenden gilt es, die etablierte ESTV- sowie die spärliche Gerichtspraxis zu den einzelnen Substanzerfordernissen auf ihre Vereinbarkeit mit den Rechtsgrundlagen zu überprüfen. Dabei ist in Erinnerung zu rufen, dass es um Outbound-Dividenden an ausländische Empfänger geht, welche die Entlastung von der Verrechnungssteuer nur nach Massgabe eines DBA bzw. von Art. 15 ZBstA erreichen können. An dieser Ausgangskonstellation müssen sich konsequenterweise auch die angerufenen Rechtsgrundlagen orientieren, und es wird aufgezeigt, dass diese Vorgabe von der Praxis mindestens teilweise nicht beachtet wird. Offensichtlich mangelt es Teilen der Praxis auch an einer systematischen Vorgehensweise bei der Prüfung der einzelnen Grundlagen, die zur Verweigerung oder Gutheissung der Abkommensberechtigung führen können. Diesem dogmatischen Manko soll begegnet werden, indem die Prüfung der möglichen Rechtsgrundlagen zuerst beim unilateralen Recht ansetzt und sich dann unter Einhaltung einer systematischen Reihenfolge auf die abkommensrechtlichen, für den Substanzbegriff relevanten Voraussetzungen konzentriert. In Bezug auf Letzteres ist v. a. von Interesse, ob das Substanzerfordernis tatsächlich nur über das Nutzungsrecht bzw. den (ungeschriebenen) abkommensrechtlichen Missbrauch definiert werden kann und, wenn ja, in welchem struktursystematischen Verhältnis diese beiden Merkmale zueinander stehen, oder ob mit dem in jedem DBA statuierten Merkmal der Ansässigkeit nicht ein zweckmässigeres Kriterium zur Beantwortung der vorliegenden Frage angerufen werden kann.

3.2 Unilaterales Recht

Ausreichende Substanz bei der ausländischen Empfängergesellschaft kann die Schweiz als Quellenstaat nicht gestützt auf eine unilaterale Rechtsgrundlage verlangen, da eine solche im Schweizer Steuerrecht für Outbound-Konstellationen nicht existiert.⁶⁰ Im Gegensatz dazu haben etwa Deutschland und Österreich explizite unilaterale Bestimmungen erlassen. Österreich kennt mit § 22 BAO und § 94a EStG allgemeine Bestimmungen zur Verhinderung von Missbrauch, wobei § 94a EStG in Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie in das unilaterale Recht aufgenommen wurde. Deutschland hat mit dem

seit dem 1.1.2007 wirksamen § 50d Abs. 3 EStG unter dem Titel «Besonderheiten im Fall von DBA (...)» im unilateralen Normenbestand eine im Vergleich zu Österreich noch konkretere Norm gegen das treaty shopping.⁶¹ Insbesondere Ziff. 3 dieser Bestimmung hat starke Aussagekraft für die personelle und infrastrukturelle Substanz, hat doch die ausländische Empfängergesellschaft dann keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung von der deutschen Quellensteuer auf Dividenden,⁶² wenn «die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt». Hier lässt sich bereits unmittelbar aus dem Gesetzestext das Erfordernis der personellen und infrastrukturellen Substanz in Form eines angemessen eingerichteten Geschäftsbetriebes ableiten. Zudem wurde dieses Erfordernis – wenn auch nicht ausführlich – durch das BMF-Schreiben vom 3.4.2007 unter Verweis auf die einschlägige Rechtsprechung konkretisiert.⁶³

Trotz des Fehlens unilateraler Rechtsgrundlagen greift die ESTV zur Begründung der Nichtgewährung von Abkommensvorteilen unmittelbar auf das VStG zurück. Dies kommt im Dänemark-Fall zum Ausdruck, wo die ESTV explizit Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG und die Steuerumgehung gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG anwendet. Dieser Rückgriff ist unzulässig, da die Empfängergesellschaft bei den hier untersuchten Outbound-Fällen ihren statutarischen Sitz im Ausland und nicht in der Schweiz hat und somit die grundlegende Anknüpfungsvoraussetzung für die Anwendung der Rückerstattungsbestimmungen des VStG fehlt.⁶⁴ Die SRK hat denn auch sowohl im Luxemburg- wie im Dänemark-Fall zu Recht erkannt, dass die Rückerstattungsberechtigung einer ausländischen Gesellschaft nicht gestützt auf das VStG, sondern auf das

60 Der Missbrauchsbeschluss ist nur auf Inbound-Fälle anwendbar, also jene Fälle, in denen die Schweiz nicht Quellenstaat, sondern Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers ist.

61 S. dazu ausführlich JAKOB/KUBAILE, Schweizerischer Holdingstatus und Novellierung des Treaty Shopping in Deutschland. Greift die Verschärfung von § 50d Abs. 3 EStG Schweizer Holdingstrukturen an?, 209 ff.

62 In Form der Kapitalertragsteuer gemäss § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 iVm § 20 Abs. 1 Nr. 1 (dt.) EStG.

63 In Ziff. 8 des BMF-Schreibens heisst es u. a.: «Die ausländische Gesellschaft muss über einen für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügen (qualifiziertes Personal, Geschäftsräume und technische Kommunikationsmittel (...)).»

64 Gemäss Art. 24 Abs. 2 VStG haben juristische Personen und Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatten.

DBA-LUX⁶⁵ bzw. DBA-DK⁶⁶ zu erfolgen hat.⁶⁷ Auch die Literatur vertritt diese Auffassung.⁶⁸

3.3 Abkommensrecht

3.3.1 Prüfungsreihenfolge

Werden Steuerentlastungen aufgrund eines DBA geltend gemacht, müssen diverse Voraussetzungen erfüllt sein. Gemäss der SRK ist beim Entscheid, ob eine Entlastung von der Verrechnungssteuer zu gewähren ist, folgende Prüfungsreihenfolge einzuhalten:⁶⁹

1. Ansässigkeit;
2. Nutzungsberechtigung;
3. Missbrauch.

Dieser Reihenfolge ist aus systematischer Sicht zuzustimmen.⁷⁰

3.3.2 Ansässigkeit

Die Ansässigkeit ist das zentrale Abkommenskriterium; sie muss vorliegen, damit auf die Frage, ob Abkommensvorteile gewährt werden können, überhaupt erst eingetreten wird. Ist die Ansässigkeit nicht gegeben, erübrigt sich die weitere Prüfung; die Abkommensvorteile werden nicht gewährt. Art. 1 OECD-MA statuiert zunächst ganz generell, dass das Abkommen auf Personen Anwendung findet, die in einem Vertragsstaat ansässig sind. Definiert wird die Ansässigkeit in Art. 4 OECD-MA, der diesem Merkmal entsprechend seiner Bedeutung für die doppelbesteuerungsrechtliche Anwendung relativ breiten Raum widmet. Danach bedeutet «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Nach der herrschenden Lehre in der Schweiz ist Ansässigkeit nur bei unbeschränkter Steuerpflicht im jeweiligen Vertragsstaat gegeben.⁷¹ Dies ist denn auch in

einigen Abkommen der Schweiz ausdrücklich in diesem Sinn festgeschrieben.⁷²

Der Kontext zwischen Ansässigkeit und Substanz mag auf den ersten Blick nicht sofort erkennbar sein. Er wird jedoch dann deutlich, wenn gemäss der abkommensrechtlichen Definition Ansässigkeit nicht nur als statutarischer Sitz der Gesellschaft, sondern auch als der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung verstanden wird. Die Ausführungen des Bundesgerichts im Dänemark-Entscheid lassen diese Unterscheidung beim Lesen zwischen den Zeilen erkennen, doch wurde der Gedanke vom Bundesgericht nicht weiterverfolgt bzw. musste er auch nicht weiter verfolgt werden. Das Bundesgericht hat in diesem Entscheid zunächst die Ansässigkeit der Empfängergesellschaft kraft ihres statutarischen Sitzes in Dänemark bejaht. Im Zusammenhang mit der für das Bundesgericht verbindlichen Feststellung der Vorinstanz, dass die dänische Gesellschaft in Dänemark weder über eigene Büroräumlichkeiten noch über eigenes Personal verfügte, ihr es mit anderen Worten an personeller und infrastruktureller Substanz mangelte, führte das Bundesgericht aus, dass die Verwaltung und Leitung der laufenden Geschäfte sowie die Unternehmensführung nicht in Dänemark besorgt worden seien,⁷³ sondern dass die den Konzern beherrschende, in Bermuda ansässige natürliche Person die Geschäftsführungsfunktionen der dänischen Gesellschaft wahrgenommen habe. Daraus folgt, dass der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der dänischen Gesellschaft nicht in Dänemark, sondern in Bermuda lag. Für den Dänemark-Entscheid hat diese Erkenntnis keine weitere Relevanz, weil weder zwischen Bermuda und Dänemark noch zwischen Bermuda und der Schweiz ein DBA besteht.

In einer Konstellation hingegen, in der die Empfängergesellschaft in einem Land tatsächlich geleitet worden wäre, mit dem Dänemark ein DBA abgeschlossen hat, hätte das Auseinanderfallen von statutarischem Sitz und tatsächlicher Geschäftsleitung zur Folge, dass die Empfängergesellschaft aufgrund des DBA Schweiz-Dänemark in Dänemark und aufgrund des DBA zwischen Dänemark und dem Drittstaat im Drittstaat ansässig wäre (doppelt ansässige Kapitalgesellschaft [dual resident company]).⁷⁴ Diesen Konflikt lösen die Art. 4 Abs. 3 OECD-MA nach-

65 SRK 2000-055 E 4, 28.2.2001, VPB 65.86.

66 SRK 2003-159 E 3a, 3.3.2005 (abgedruckt in: LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 23.1 Nr. 65).

67 Vom direkten Rückgriff auf das VStG im Sinne einer unmittelbaren Anwendung des darin normierten Rechts zur Nutzung und der Steuerumgehung ist die Frage zu unterscheiden, ob bei nicht definierten Abkommensbegriffen über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf die den unilateralen Normen inhärenten Grundsätze zurückgekommen werden darf. Näheres dazu in Abschn. 3.3.3.

68 BAUER-BALMELLI, Art. 21 VStG N 58.

69 S. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 23.1 Nr. 62 vor Widerrückgabe des Entscheids der SRK im Dänemark-Fall.

70 S. ATHANAS/GRUNDBACHER, Lösungshinweise zu Fall 2, 16 f.

71 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 225, und VON SIEBENTHAL, Persönlicher Geltungsbereich von DBA und Doppelansässigkeit, 135.

72 Vgl. dazu die vom Wortlaut her identischen Bestimmungen von Art. 4 Abs. 1 DBA-D und DBA-A: «Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.»

73 Im Holland-Entscheid finden sich praktisch identische Ausführungen; s. Abschn. 2.2.4 a. E.

74 Dies unter den Voraussetzungen, dass das DBA zwischen Dänemark und dem Drittstaat Art. 4 Abs. 1 und 3 OECD-MA entsprechende Regelungen enthält und der Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung diese als unilaterales Anknüpfungspunkt

gebildeten DBA über die tie-breaker-Regel, nach der eine andere als eine natürliche Person, die in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, als nur in dem Staat ansässig gilt, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.⁷⁵ Die meisten von der Schweiz abgeschlossenen DBA folgen Art. 4 Abs. 3 OECD-MA. Eine Ausnahme bilden das DBA-NL (Art. 2 Abs. 4) und das DBA-JP (Art. 4 Abs. 3), nach denen jenes Land «gewinnt», in dem sich der statutarische Sitz der doppelt ansässigen Gesellschaft befindet.

Das Kriterium des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung eignet sich deshalb für die Umschreibung des Substanzbegriffs, weil es impliziert, dass am Ort der Geschäftsleitung in gewissem Umfang personelle und infrastrukturelle Substanz vorhanden ist, da ansonsten die Gesellschaft schon begrifflich nicht vor Ort geleitet werden könnte. Es ist darüber hinaus – insbesondere im Vergleich zum Missbrauchskriterium – das einfachere zu handhabende Anknüpfungsmerkmal, weil die Ansässigkeit in den DBA definiert ist und der konkrete Verweis auf die lex fori es ermöglicht, das zumeist weitgehend ausjudizierte unilaterale Recht zum Ort der Geschäftsleitung oder – je nach Rechtsordnung – einer ähnlichen Begriffs Umschreibung heranzuziehen.⁷⁶

Aus Schweizer Sicht sind in solchen Konstellationen 2 Fälle zu unterscheiden: Entweder ergibt die Prüfung, dass die Empfängergeresellschaft mit statutarischem Sitz im Ausland tatsächlich in der Schweiz geleitet wird (Fall 1), oder der Ort ihrer Geschäftsleitung befindet sich in einem Land, mit dem der Staat des statutarischen Sitzes der Empfängergeresellschaft ein DBA abgeschlossen hat (Fall 2). Beiden Fällen ist gemeinsam, dass die tie-breaker-Regel gemäss Art. 4 Abs. 3 OECD-MA das Besteuerungsrecht über die doppelt ansässige Gesellschaft dem Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung definitiv zuweist.⁷⁷ Im 1. Fall wird damit die ursprüngliche Outbound-Dividende der Schweizer Gesellschaft an ihre Mutter in eine rein schweizerische Dividende umqualifiziert.⁷⁸ Die Substanz der Dividendenempfängerin kann in diesem Fall durch Rückgriff auf die tatsächliche Verwal-

tung iSv Art. 50 DBG näher bestimmt werden. Gemäss der Schweizer Doktrin ist unter dem Ort der tatsächlichen Verwaltung in etwa der Ort der wirklichen Leitung im Sinn der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot zu verstehen.⁷⁹ Nach dieser Rechtsprechung befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung dort, «wo eine Gesellschaft den wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt ihrer Existenz hat»,⁸⁰ «wo jene Handlungen ergriffen werden, welche in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zwecks dienen»⁸¹ und «wo die Fäden ihres Geschäftsverkehrs zusammenlaufen».⁸² Fasst man den gemeinsamen Nenner dieser Umschreibungen zusammen, ergibt sich, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer Gesellschaft mit statutarischem Sitz im Ausland dann in der Schweiz liegt, wenn die für die laufende Geschäftsführung notwendigen Entscheide von einiger Wichtigkeit hauptsächlich in der Schweiz gefällt werden.⁸³ Substanz einer ausländischen Gesellschaft ist nach der Lehre in der Schweiz somit vorhanden, wenn die Tätigkeit eines CEO zur Hauptsache in der Schweiz stattfindet oder ein Manager der Gesellschaft in der Schweiz über Arbeitsräume und idR auch über einen minimalen Mitarbeiterstab verfügt.⁸⁴

Im 2. Fall kann ein abkommensrechtlicher Dreiecksachverhalt vorliegen, dessen Ursache in dem Umstand begründet liegt, dass die Dividendenempfängerin in 2 Staaten ansässig ist. Unter der Voraussetzung, dass die Schweiz mit beiden Staaten ein Abkommen abgeschlossen hat, ist die Schweiz als Quellenstaat hier grundsätzlich durch 2 Abkommen – jenes mit dem Sitzstaat und jenes mit dem Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung – gebunden. Wo die ausländische Empfängergeresellschaft die für den Ort der Geschäftsleitung erforderliche Substanz aufweist, ist gemäss Art. 4 Abs. 1 OECD-MA in Anlehnung an das unilaterale Recht der beteiligten Staaten zu beurteilen, wobei sich bei Vorliegen bloss eines formellen Sitzes in einem der Vertragsstaaten die Prüfung der Substanz auf den anderen Vertragsstaat beschränken wird. Ergibt die Prüfung, dass in einem der Vertragsstaaten lediglich ein formeller Sitz, im anderen hingegen die erforderliche Substanz vorhanden ist, würde die tie-breaker-Regel, die zunächst ja nur das abkommensrecht-

kriterium für die Steuerpflicht iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA kennt, was in den meisten Staaten der Fall ist.

75 S. dazu z. B. LEHNER, Art. 4 OECD-MA Rz 20 ff.

76 Strenggenommen enthalten die DBA in Anlehnung an Art. 4 Abs. 1 OECD-MA grundsätzlich nur eine Definition der Ansässigkeit. Der Begriff des Ortes der Geschäftsleitung ist im OECD-Musterabkommen selbst nicht definiert. Er ist somit ein abkommensrechtlicher Begriff, der gestützt auf das unilaterale Recht ausgelegt wird; s. SEIBOLD, Problematik der Doppelansässigkeit von Kapitalgesellschaften, 49.

77 Die Gesellschaft gilt dann nur in diesem Staat als ansässig; S. LEHNER, Art. 4 OECD-MA Rz 3 und 13.

78 Auf die Frage der Rückforderbarkeit (oder Freistellung) der Verrechnungssteuer durch die doppelt ansässige Gesellschaft wird hier nicht eingegangen. Betreffend der diesbezüglichen

Praxis der ESTV sei auf Praxis, II. Teil, Art. 4 Abs. 2 VStG Nr. 7 und 12 ff. verwiesen

79 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 260.

80 BGE 54 I 308.

81 BGE 50 I 104.

82 BGE 45 I 190.

83 MÄUSLI, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 82.

84 MÄUSLI, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 82.

liche Verhältnis zwischen dem Staat des statutarischen Sitzes und dem Staat der Geschäftsleitung festlegt, nach dem neuesten Verständnis der OECD auf die Schweiz als Quellenstaat «durchschlagen».⁸⁵ Konkret bedeutet dies, dass die Gesellschaft für Zwecke des DBA zwischen der Schweiz und dem formellen Sitzstaat nicht als Person iSd Abkommens gelten würde.⁸⁶ Damit würde es im Verhältnis dieser beiden Staaten an der fundamentalen Voraussetzung der Ansässigkeit mangeln, und eine Berufung auf dieses DBA wäre der ausländischen Gesellschaft mangels Substanz im Staat des statutarischen Sitzes verwehrt.⁸⁷ Da sie nach dem Recht des Staates der Geschäftsleitung in diesem Staat ansässig wäre, könnte sie allerdings das DBA zwischen diesem Staat und der Schweiz in Anspruch nehmen.

Diese Lösung stellt eine substanzorientierte Anknüpfung an den Ort der tatsächlichen Leitung dar und ist unter dem Blickwinkel adäquater Substanz im Staat der Geschäftsleitung zutreffend. Problematisch hingegen ist aus völkerrechtlicher Sicht, dass die beschriebene Durchschlagswirkung des DBA zwischen dem Sitzstaat und dem Staat der Geschäftsleitung der Empfängergeresellschaft diese von den Abkommensvorteilen des DBA zwischen dem Sitzstaat und dem Quellenstaat (hier: Schweiz) ausschliesst. Im Schrifttum wird in diesem Zusammenhang denn auch vertreten, dass tie-breaker-Regelungen nur zwischen den Vertragsstaaten wirken und die nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA festgestellte abkommensrechtliche Ansässigkeit nichts an der Ansässigkeit der Empfängergeresellschaft (im Sitzstaat) nach nationalem Recht und der sich daraus ergebenden Abkommensberechtigung der Gesellschaft in diesem Staat ändert.⁸⁸ Nach der überwiegenden Lehre kann die ausländische Empfängergeresellschaft in einer solchen Konstellation zwischen dem günstigeren der beiden DBA wählen bzw. muss der Quellenstaat umgekehrt die weitestgehende Einschränkung seines (Quellen-)Besteuerungsrechts hinnehmen.⁸⁹

Als Zwischenergebnis lässt sich festhalten, dass sich das Ansässigkeitskriterium, insbesondere vor dem Hinter-

grund des neueren OECD-Verständnisses, im Vergleich zum noch zu behandelnden Missbrauchskriterium als griffigeres, weil eindeutig normiertes Merkmal zur Substanzbestimmung eignet. Voraussetzung ist allerdings, dass ein DBA zwischen Sitzstaat und Staat der Geschäftsleitung der ausländischen Empfängergeresellschaft besteht und die Schweiz mit beiden Staaten ein Abkommen abgeschlossen hat. Ist dies der Fall, kann über die tie-breaker-Regel zur Bestimmung der Substanz auf den abkommensautonomen, durch den konkreten lex-foi-Verweis aber meist ausjudizierten Begriff des Orts der Geschäftsleitung, der tatsächlichen Verwaltung o. ä. zurückgegriffen werden.

3.3.3 Nutzungsrecht

Entsprechend der Zielsetzung dieses Beitrags sollen lediglich einige spezifische Aspekte des Nutzungsrechts aufgegriffen werden, die u. E. für die Ausleuchtung der Rechtsgrundlagen und Konkretisierung des Substanzbegriffs nutzbar gemacht werden können. Nicht näher eingegangen wird auf die Frage, ob ein ungeschriebenes, allen DBA inhärentes Nutzungsrecht dogmatisch begründet werden kann, zumal die meisten der von der Schweiz abgeschlossenen DBA das Konzept des Nutzungsberechtigten beinhalten.⁹⁰ Hier von Interesse sind insbesondere die Korrelation des Nutzungsrechts mit dem Substanzpostulat der Praxis sowie das Verhältnis zwischen Nutzungsrecht und abkommensrechtlichem Missbrauch.

Damit die ausländische Empfängergeresellschaft als Nutzungsberechtigte der Schweizer Dividende anerkannt werden kann, verlangt die neuere Praxis der ESTV bei dieser wie dargelegt finanzielle Substanz in Form eines Eigenfinanzierungsgrades von idR 15 % bis 30 %. Dabei wird ohne nähere Substantiierung auf das KS Verdecktes Eigenkapital abgestellt. Ob ein derartiger Rückgriff auf unilaterale Bestimmungen zulässig ist, hängt massgeblich von der Auslegung des Begriffs des Nutzungsberechtigten ab. Die meisten von der Schweiz abgeschlossenen DBA wie auch das OECD-Musterabkommen enthalten keine Legaldefinition des Nutzungsberechtigten (beneficial owner). Für solche abkommensrechtlich nicht definierten Begriffe sieht die Art. 3 Abs. 2 OECD-

85 S. die Neukommentierung in OECD-Komm. zu Art. 4 OECD-MA Tz 8.2. Diese Meinung wird auch im internationalen Schrifttum vertreten; s. FRKALOVÁ/SOKOLOV, *Dividends Received by a Dual-Resident Company*, 187 ff.

86 Vgl. KOLB, *Überblick über das Update 2008 des OECD-Musterabkommens*, 68.

87 Diese Konzeption liegt im Übrigen auch Art. 15 ZBstA zugrunde: Gemäss Art. 15 Abs. 1 und Abs. 2 ZBstA wird die Quellensteuerentlastung nämlich nur dann gewährt, wenn «nach den DBA mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig ist (...)».

88 LEHNER, Art. 4 OECD-MA Rz 20 und Rz 243 mit weiteren Nachweisen.

89 S. die Literaturnachweise bei HEINSEN, *Behandlung von Dreiecksachverhalten unter DBA*, 1468, LEHNER, Art. 4 OECD-MA Rz 24.

90 S. die Aufzählung bei LUTZ, *Abkommensmissbrauch*, Fn 106. Die ESTV und auch die SRK gehen bekanntlich von einem allen DBA inhärenten Vorbehalt des Nutzungsrechts aus (s. Abschn. 2.3.1 und 2.2.3). Ebenso die herrschende Lehre in der Schweiz; s. dazu die Literaturnachweise bei MATTEOTTI, «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, Fn 51, und DERS., «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, 17. Diese Auffassung ist im Hinblick auf den Grundsatz «pacta sunt servanda» allerdings nicht unproblematisch; s. dazu KRAFT, *Die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA*, 23.

MA nachgebildete Bestimmung des jeweiligen DBA grundsätzlich vor, dass bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung hat, die ihm nach dem Recht dieses Staates über diejenigen Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt. Dementsprechend vertritt ein Teil der Doktrin die Auffassung, dass der Begriff «Nutzungsberechtigter» unter Anwendung unilateraler Grundsätze des Quellen- oder Ansässigkeitsstaates zu interpretieren sei.⁹¹ Aus der ebenfalls in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthaltenen Wendung «wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert» ist hingegen ein abkommensautonomes Verständnis des Begriffs des Nutzungsberechtigten abzuleiten. Wenn der Zusammenhang etwas anderes erfordert, sind nach der herrschenden Lehre in der Schweiz die allgemeinen Grundsätze der Auslegung völkerrechtlicher Verträge heranzuziehen.⁹² Die Auslegung erfolgt dabei gestützt auf Art. 31 - 33 WÜRV, wonach ein Vertrag in erster Linie nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Licht ihres Ziels und Zwecks auszulegen ist. Im Dänemark-Fall hat die SRK zunächst die Grundsätze des Rechts zur Nutzung gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG bei der Auslegung herangezogen, gleichzeitig aber betont, dass der Verweis auf das Recht zur Nutzung als unilaterales Recht im DBA-Kontext zu erfolgen habe und deshalb dem Zweck und der Aufgabe des DBA Rechnung getragen werden müsse.

Die abkommensautonome Auslegung muss sich vorwiegend an den OECD-Steuermaterialien, d. h. v. a. am OECD-MA Kommentar⁹³, orientieren, da hauptsächlich diese über die Absicht der Staaten zum Zeitpunkt der Abkommensunterzeichnung Aufschluss geben können.⁹⁴ Die Auslegung mithilfe der OECD-Materialien muss allerdings berücksichtigen, dass von einem gemeinsamen

Verständnis nicht definierter Abkommensbegriffe durch die Vertragsparteien letztlich nur dann ausgegangen werden kann, wenn die jeweilige Kommentierung des OECD-Musterabkommens im Zeitpunkt des Inkrafttretens des auszulegenden DBA bereits bestanden hat.⁹⁵ Befürwortet man eine abkommensautonome Interpretation, erweist sich der Rückgriff auf das KS Verdecktes Eigenkapital zur inhaltlichen Umschreibung des Nutzungsberechtigten und damit zur Bestimmung der finanziellen Substanz der ausländischen Empfängergesellschaft als problematisch. Allerdings ist einzuräumen, dass eine abkommensautonome Auslegung aufgrund der nicht allzu erschöpfenden Umschreibung des Nutzungsberechtigten in den OECD-Materialien interpretationstechnisch oft ein schwieriges Unterfangen ist,⁹⁶ insbesondere dann, wenn man dem Begriff des Nutzungsberechtigten über einen «vernünftigen» Eigenfinanzierungsgrad Konturen zu verleihen versucht. Vor diesem Hintergrund ist es zumindest verständlich, wenn unilaterale Normen herangezogen werden. Erweist sich das unilaterale Recht aus den dargelegten Gründen doch als ultima ratio, kann der Rückgriff auf das KS Verdecktes Eigenkapital als Konkretisierung des im DBG bzw. den kantonalen Gesetzen statuierten verdeckten Eigenkapitals⁹⁷ betrachtet werden.⁹⁸ Offen bleibt dann allerdings die Frage, wie es sich mit zwingenden Finanzierungsvorschriften im Ansässigkeitsstaat der Dividendenempfängerin verhält.⁹⁹

91 S. die Literaturnachweise bei POLIVANOVA-ROSENAUER, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, 258.

92 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 72, und LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 131, und die dort zitierte Literatur. Nach LOCHER, 132, ist der Rückgriff auf das schweizerische Recht nur als ultima ratio zulässig.

93 Daneben kommen auch der Conduit Companies Report sowie International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies in Betracht.

94 POLIVANOVA-ROSENAUER, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, 261. S. auch BAUER-BALMELLI, Der Begriff «Nutzungsberechtigter» im DBA Schweiz-Luxemburg, 566. Gemäss der Lehre wird der Kommentar zum OECD-Musterabkommen als Mittel zur Auslegung gemäss Art. 31 Abs. 1 WÜRV angesehen. Die SRK verwendete ihn im Dänemark-Fall als ergänzendes Auslegungsmittel iSv Art. 32 WÜRV. Vgl. dazu OESTERHELT/WINZAP, Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty Shopping, 775 f.

95 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 130 f. Ähnlich WALDBURGER, Die Auslegung von DBA in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, 61 f. Der Begriff des Nutzungsberechtigten wurde erst 1977 in das OECD-MA aufgenommen; der Conduit Companies Report datiert aus dem Jahr 1987. Zur problematischen «dynamischen» Verwendung der OECD-Materialien, wie vom Bundesgericht im Dänemark-Entscheid praktiziert, s. OESTERHELT/WINZAP, Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty Shopping, 776.

96 Dies gilt v. a. für jene DBA, die das Konzept des Nutzungsberechtigten nicht in den Abkommenstext aufgenommen haben, und in Fällen, in denen die OECD-Materialien im Zeitpunkt des Inkrafttretens des DBA noch gar nicht existierten. Für das DBA-NL (1951) und das DBA-DK (1973) trifft dies gar kumulativ zu.

97 Denn nur diese Normen sind als «Recht dieses Staates» iSv Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zu verstehen, nicht aber das KS Verdecktes Eigenkapital selbst. Bei diesem handelt es sich um eine Verwaltungsanordnung.

98 Falsch ist dabei jedoch die durch die ESTV vertretene schematische Berechnung anhand von steuerlichen Buchwerten. Ein sachgerechtes Ergebnis kann nur mittels Berücksichtigung der Verkehrswerte erzielt werden.

99 Die ESTV will sich dem Vernehmen nach nicht über solch zwingende ausländische Vorschriften hinwegsetzen. Aus Sicht des Steuerpflichtigen wird diese Frage v. a. bedeutsam, wenn das ausländische Recht günstigere Finanzierungsvorschriften bereithält, die verglichen zum KS Verdecktes Eigenkapital eine geringere finanzielle Substanz der Empfängergesellschaft verlangen, und man bedenkt, dass die Auslegung über die lex fori nicht nur aus Sicht des Quellen-, sondern auch des Ansässigkeitsstaates erfolgen kann.

Gegen die inhaltliche Bestimmung des Begriffs «Nutzungsberechtigter» unter Zuhilfenahme des Kriteriums der finanziellen Substanz ist auch mit Blick auf die OECD-Materialien grundsätzlich nichts einzuwenden. Allerdings muss eine abkommensautonome Interpretation des Nutzungsrechts dazu führen, dass finanzielle Substanz in Form einer genügenden Eigenfinanzierung nur als Indiz für die Nutzungsberechtigung angesehen werden kann. Insbesondere bei Verpflichtungen gegenüber unabhängigen Dritten, die betrieblich bedingt sind und mit abkommensbegünstigten Erträgen bedient werden, sollte im Sinn einer sich an den wirtschaftlichen Realitäten orientierenden Betrachtungsweise nicht automatisch auf fehlende Nutzungsberechtigung geschlossen werden. Der Conduit Companies Report trifft zwar beim sog. channel approach¹⁰⁰ keine Unterscheidung zwischen nahestehenden Personen und Dritten, die an einer Durchlaufgesellschaft beteiligt oder in anderer Weise interessiert sind. Es ist jedoch zu bezweifeln, ob das im channel approach zum Ausdruck gebrachte Verständnis einer Durchlaufgesellschaft auch jene Fälle erfasst, in denen die Gesellschaft abkommensbegünstigte Erträge an einen unabhängigen Dritten weiterleitet.¹⁰¹ Unseres Erachtens stellt die Weiterleitung abkommensbegünstigter Erträge an eine unabhängige Drittpartei (z. B. eine Bank) daher keinen Verstoß gegen das Erfordernis der Nutzungsberechtigung dar, und zwar auch dann nicht, wenn die Gesellschaft im Sinn der von der ESTV geforderten finanziellen Substanz über eine bloss geringe Eigenkapitalausstattung verfügt.¹⁰²

Es stellt sich allerdings auch die Frage, wie stark das Konzept der Nutzungsberechtigung die unerwünschte Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen durch Nichtberechtigte zu verhindern vermag. Die Beantwortung dieser Frage hängt letztlich davon ab, ob man das Nutzungsrecht eng oder weit interpretiert, und es ist auch von Bedeutung, ob man ein unilaterales oder abkommensautonomes Verständnis zugrunde legt. Gemäss OECD-Komm. zu Art. 10 OECD-MA Tz 12 ist die Nutzungsberechtigung bei Zwischenschalten eines blossen Vertreters oder sonstigen Beauftragten (agent or nominee) nicht gegeben. Ebenso fehlt es an der Nutzungsberechtigung, wenn eine Gesellschaft lediglich als Durchlaufgesellschaft für eine andere, nach dem jeweiligen DBA

nicht abkommensberechtigte Person dient.¹⁰³ Der Conduit Companies Report führt weiter aus, dass «a conduit company can normally not be regarded as the beneficial owner if, though the formal owner of certain assets, it has very narrow powers which render it a mere fiduciary or an administrator acting on account of the interested parties (...)». Und schliesslich ist ein Abkommensvorteil zu verwehren, wenn er «economically would benefit a person not entitled to it».¹⁰⁴ Diese Fundstellen untermauern einerseits, dass Abkommensvorteile nicht Personen zukommen sollen, die darauf keinen Anspruch haben, und reflektieren andererseits eine Art wirtschaftliches Begriffsverständnis der Nutzungsberechtigung, da die Nutzungsberechtigung trotz Vorliegens der formellen Berechtigung nicht gegeben ist, wenn die Empfängergesellschaft nicht über eine entsprechende Entscheidungsbefugnis in Bezug auf die Verwendung der abkommensbegünstigten Erträge verfügt.¹⁰⁵

Sowohl im Luxemburg- als auch im Dänemark-Entscheid legte die SRK den Begriff des Nutzungsberechtigten im Sinn einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus, allerdings nicht autonom, sondern unter Rückgriff auf das Art. 21 VStG innewohnende Begriffsverständnis. Im Dänemark-Entscheid vertrat die SRK weiter die Auffassung, dass das Nutzungsrecht der Empfängergesellschaft nur dann abzusprechen ist, wenn diese abkommensbegünstigte Erträge in Form von Aufwandzahlungen, nicht aber in Form von Dividenden weiterleitet. Diese Differenzierung wurde auf die Bestimmungen des Missbrauchsbeschlusses gestützt, dessen Anwendung über Art. 3 Abs. 2 DBA-DK (welcher im Wesentlichen Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entspricht) hergeleitet wurde.

Die Auffassung der SRK wurde von Matteotti mit dem beachtlichen Argument kritisiert, dass der Empfang der schweizerischen Dividende auf Ebene der dänischen Gesellschaft eine aufwandwirksame Abschreibung auf der Beteiligung an der Schweizer Tochter zur Folge gehabt habe, weil es sich um eine Substanzdividende handelte.¹⁰⁶ Matteotti geht allerdings noch einen Schritt weiter und spricht der dänischen Gesellschaft selbst dann das Nutzungsrecht ab, wenn sie keine Abschreibung auf der Schweizer Beteiligung vorgenommen hätte. Die anschliessende Weiterleitung an die Muttergesellschaft auf Guernsey ebenfalls in Form einer Dividende sei als

100 Conduit Companies Report Tz 37.

101 Die im Conduit Companies Report Tz 42 vorgeschlagenen bona-fide-Bestimmungen weisen im Gegenteil darauf hin, dass bei wirtschaftlich begründeten Transaktionen keine schädliche Weiterleitung gegeben ist.

102 Ähnliche Überlegungen finden sich bei ZIMMERMANN, Kritische Würdigung des schweizerischen Missbrauchsbeschlusses, 365, und DERS., Kreisschreiben vom 17.12.98 zum Missbrauchsbeschluss, 155 f.

103 «(...) simply acts as a Conduit for another person who in fact receives the benefit of the income concerned.»

104 Conduit Companies Report Tz 14.

105 POLIVANOVA-ROSENAUER, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, 265. Ähnlich MATTEOTTI, «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, 16.

106 MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, 779.

schädliche Weiterleitung zu qualifizieren. Zur Begründung führt er an, dass die dänische Gesellschaft keine eigenen Geschäftsleitungsbefugnisse innehatte. Im Ergebnis könne es daher entgegen der Ansicht der SRK nicht darauf ankommen, ob es sich um eine Weiterleitung in Form von Aufwand oder Dividenden handle.¹⁰⁷ Der Auffassung von Matteotti ist insofern zuzustimmen, als tatsächlich eine Substanzwertabschreibung vorzunehmen war. Handelt es sich hingegen nicht um eine Substanzdividende, ist bei einer Auslegung auf Basis der Grundsätze des Missbrauchsbeschlusses die Schädlichkeit der Weiterleitung in Dividendenform kaum zu begründen, da nach der Konzeption des Missbrauchsbeschlusses eben nur die aufwandwirksame eine schädliche Weiterleitungsform darstellt.¹⁰⁸ Legt man das Nutzungsrecht abkommensautonom aus, ist aus der bereits erwähnten Wendung im Conduit Companies Report «if (...) it has very narrow powers» zu schliessen, dass auch Durchlaufgesellschaften die Fähigkeit nutzungsberechtigter Empfänger nicht generell abgesprochen wird.¹⁰⁹ Hat die Gesellschaft eine entsprechende eigene Entscheidungsbefugnis hinsichtlich der abkommensbegünstigten Erträge und ist sie nicht gegenüber Dritten zu deren Weiterleitung verpflichtet oder vom Willen des beherrschenden Rechtsträgers bestimmt, ist das Nutzungsrecht zu bejahen.¹¹⁰ Dabei kann die konzernrechtliche Beherrschung der in Frage stehenden Gesellschaft u. E. nicht automatisch als Argument dafür herangezogen werden, dass die Gesellschaft selbst keine Entscheidungsfreiheit besitzt, da – wie die SRK im Dänemark-Entscheid zutreffend ausführte – ansonsten in Konzernverhältnissen meistens die Konzernobergesellschaft als letztlich entscheidende Instanz und damit effektiv Nutzungsberechtigte qualifiziert werden müsste.¹¹¹ Nur bei einem derartigen, restriktiven Verständnis könnte auch die Weiterleitung in Form einer Dividende als schädlich angesehen werden, weil man dann der Durchlaufgesellschaft unterstellen müsste, dass sie keine Entscheidungsbefugnis habe, sondern konzernrechtlich zur Abführung sämtlicher Gewinne, al-

so auch jener Gewinne, die aus abkommensbegünstigten Erträgen gespeist werden, verpflichtet wäre. Der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung kann jedoch höchstens Indizwirkung beigemessen werden.¹¹² Im Übrigen scheint auch das OECD-Verständnis dahin zu gehen, dass eine Weiterleitung grundsätzlich nur in Form von aufwandwirksamen Zahlungen wie Zinsen, Lizenzgebühren, Forschungs- und Entwicklungsausgaben, Werbeaufwendungen, Reisespesen, Abschreibungen etc. stattfinden kann.¹¹³

Die von Matteotti vertretene, weite Auslegung führt denn nach seinen eigenen Ausführungen auch dazu, dass das Konzept des Nutzungsberechtigten als Instrument für die Bekämpfung krasser Formen von treaty shopping geeignet ist.¹¹⁴ Es fällt auf, dass die Lehr- und Literaturmeinungen das Nutzungsrecht im Zusammenhang mit der Abwehr von Missbrauchsfällen anführen.¹¹⁵ Grundsätzlich ist das Nutzungsrecht jedoch, sofern es im Abkommenstext statuiert ist, immer als selbständiges, vom Missbrauch unabhängiges Kriterium bei der Frage der Abkommensberechtigung zu prüfen. Rein rechtlich handelt es sich bei der Nutzungsberechtigung um ein objektives Tatbestandsmerkmal,¹¹⁶ das unabhängig vom Vorliegen subjektiver Kriterien erfüllt sein muss, damit die Abkommensberechtigung anerkannt werden kann. Dass das Konzept des Nutzungsberechtigten im Einzelfall zu einer Vermeidung von Abkommensmissbrauch führt, ist daher bloss eine (effektive) Nebenwirkung.¹¹⁷

3.3.4 Missbrauch

Abkommensmissbrauch setzt voraus, dass die in Anspruch genommenen Abkommensvorteile im Wesentlichen direkt oder indirekt Personen zugute kommen, welche – wegen Ansässigkeit in einem anderen Staat – nicht

107 MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, 781.

108 Art. 2 Abs. 2 Bst. a Missbrauchsbeschluss spricht von direkter oder indirekter Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen. Als Erfüllung von Ansprüchen gelten gemäss KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA insbesondere die Bezahlung von Schuldzinsen, Lizenzgebühren, Entwicklungs-, Werbe-, Einführungs- und Reisespesen sowie die Vornahme von Abschreibungen auf von nicht abkommensberechtigten Personen erworbenen Vermögenswerten aller Art.

109 POLIVANOVA-ROSENAUER, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, 264.

110 S. POLIVANOVA-ROSENAUER, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, 264.

111 SRK 2003-159 E 3d/aa, 3.3.2005 (abgedruckt in: LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 23.1 Nr. 62).

112 Zutreffend POLIVANOVA-ROSENAUER, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, 264.

113 S. Conduit Companies Report Tz 37(ii). In den Entwürfen der Schweizer DBA mit Frankreich und Kolumbien spielt die Form der Weiterleitung allerdings keine Rolle. Die dort enthaltenen, als Missbrauchsbestimmungen ausgestalteten Weiterleitungsregeln sehen einen Ausschluss von den Abkommensvorteilen vor, «wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft Einkünfte, die aus dem anderen Vertragsstaat stammen, unmittelbar oder mittelbar, zu irgendeinem Zeitpunkt und in irgendwelcher Form (...) weiterleitet (...)»

114 MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, 782.

115 MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, 782; LUTZ, Abkommensmissbrauch, 21; VOGEL, Vor Art. 10 - 12 OECD-MA Rz 12.

116 So auch KRAFT, Die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA, 20.

117 S. POLIVANOVA-ROSENAUER, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, 265, unter Hinweis auf DU TOIT, Beneficial Ownership, 208 ff.

abkommensberechtigt sind.¹¹⁸ Damit wird lediglich ein Erfolg vorausgesetzt; auf ein Absichtselement kommt es nicht an. Missbrauchsbestimmungen können jedoch auch so ausgestaltet sein, dass ein subjektives Kriterium Voraussetzung für das Vorliegen von Missbrauch ist.¹¹⁹

Das Gros der Schweizer Abkommen, darunter auch das DBA-DK, beinhaltet allerdings keine eigenen Missbrauchsbestimmungen.¹²⁰ Dennoch ging die ESTV in ihrem erstinstanzlichen Dänemark-Entscheid von treaty shopping aus und befürwortete, gemäss ihrer bisherigen Praxis, einen sämtlichen DBA inhärenten Missbrauchsvorbehalt. Auffällig ist, dass sie in ihrer Argumentation¹²¹ den exakt gleichen Wortlaut wie in der Missbrauchsbestimmung von Art. 9 Abs. 2 Bst. a(i) DBA-NL enthalten zitierte und man daraus den Eindruck gewinnen könnte, die Geltung einer gleich formulierten Missbrauchsbestimmung werde auch für das DBA-DK unterstellt, obwohl dieses – wie bereits erwähnt – eben gerade keine solche «arranged-or-maintained-» oder andere Missbrauchs Klausel enthält. Im Ergebnis schlossen sich auch die SRK und das Bundesgericht der Meinung der ESTV an. Das Bundesgericht zog als rechtliche Grundlage den umstrittenen, von diversen Autoren¹²² jedoch befürworteten, ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt heran. Die Begründung des Bundesgerichts ist jedoch aus methodischer Sicht sehr problematisch. Dies wurde in der Literatur bereits zutreffend herausgearbeitet¹²³ und soll hier nicht weiter thematisiert werden. Ergänzend sei lediglich angemerkt, dass die vom Bundesgericht zitierte Auslegungsregel von Art. 31 Abs. 1 WÜRVE die Auslegung des Vertrags nicht nur nach Treu und Glauben, sondern auch im Lichte seines Ziels und Zwecks vorgibt. Die Berufung auf Ziel und Zweck des Vertrags im Zusammenhang mit einem ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt erscheint aber gerade aus Schweizer Sicht nicht hilfreich, da die Schweiz einen Vorbehalt zum OECD-Komm. zu Art. 1 OECD-MA Tz 7 abgegeben hat, gemäss welchem Ziel und Zweck von Abkommen auch die Verhinderung von Missbrauch (im Originalwortlaut: tax

avoidance and evasion) sei. Aus Schweizer Sicht hat ein Abkommen nämlich hauptsächlich die Doppelbesteuerung zu vermeiden.¹²⁴

Welche Erkenntnisse können aus diesen Ausführungen nun für die eingangs aufgeworfene Substanzfrage gewonnen werden? Zunächst ist klar festzuhalten, dass das Vorliegen von Substanz keine eigene Abkommensvoraussetzung ist und damit auch kein gesondert zu prüfendes Tatbestandsmerkmal darstellen kann.¹²⁵ Fehlende Substanz bei der ausländischen Empfängergeräten kann lediglich als Indiz für Abkommensmissbrauch gewertet werden. Enthält das anzuwendende DBA eine eigene Missbrauchsvorschrift, etwa iSd arranged-or-maintained-Klausel von Art. 9 Abs. 2 Bst. a(i) DBA-NL, indiziert fehlende personelle, infrastrukturelle und funktionelle Substanz gemäss der Auffassung des Bundesgerichts direkt den Abkommensmissbrauch.¹²⁶ Auch im Dänemark-Entscheid wurde hauptsächlich infolge fehlender personeller und infrastruktureller Substanz auf Abkommensmissbrauch geschlossen. Die Korrelation zwischen fehlender Substanz und Missbrauch zeigt sich im Lichte dieser Ausführungen v. a. bei substanzlosen Holdinggesellschaften, die weder Personal beschäftigen noch über Geschäftseinrichtungen verfügen, die es ihnen ermöglichen, ihre Funktionen ihrem Zweck entsprechend wahrzunehmen. Ein weiteres, entscheidendes Element in diesem Zusammenhang ist die zeitliche Abfolge vom Erwerb der Anteile an der Schweizer Gesellschaft durch die ausländische Empfängergeräten bis zur Ausschüttung der ersten Dividende. Je kürzer diese Zeitspanne, desto stärker präsentiert sich der Verdacht des missbräuchlichen Vorgehens. Insbesondere im Dänemark-Fall war dieses Element frappant, wurde doch die Dividende an die dänische Gesellschaft vor Ablauf nicht einmal eines Jahres nach Erwerb der Schweizer Gesellschaft beschlossen. Auch im Holland-Fall wies das Bundesgericht auf das zeitliche Element hin und bemerkte, dass die holländische Empfängergeräten kurz vor und offensichtlich im Hinblick auf die zu gründende Schweizer Tochtergesellschaft errichtet worden war.

Bei der Beurteilung der Frage, ob die Verweigerung der Abkommensvorteile infolge fehlender Substanz bei der Empfängergeräten über den Abkommensmissbrauch

118 LUTZ, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von DBA, 3.

119 S. Art. 9 Abs. 2 Bst. a(i) DBA-NL: «(...) in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird».

120 Hingegen zeigt die jüngste Entwicklung, dass eigentliche Missbrauchsbestimmungen zunehmend Eingang in die von der Schweiz ausgehandelten DBA finden. S. dazu ausführlich STOCKER/HÖSSL, Abkommensmissbrauch – Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Abkommenspolitik, 20.

121 S. Abschn. 2.1.4.2.

122 PROKISCH, Art. 1 OECD-MA Rz 117, und VOGEL, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, 469, auf die sich auch das Bundesgericht berief.

123 OESTERHELT/WINZAP, Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty Shopping, 775 f., und REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), 233 f.

124 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 90, und HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 56 f. Nach HÖHN, 77, können bei der Auslegung aber auch allfällige Nebenzwecke wie etwa die Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme in Betracht gezogen werden.

125 Eine explizite Rechtsgrundlage für das Substanzerfordernis stellt etwa die Regelung von § 50d Abs. 3 Ziff. 3 (dt.) EStG dar; s. Abschn. 3.2.

126 BGE 110 Ib 287 E 5c.

rechtlich begründet werden kann, ist zu berücksichtigen, dass mit der Ansässigkeit und dem Nutzungsrecht zwei Merkmale zur Verfügung stehen, die in allen bzw. den meisten Schweizer DBA verankert sind und mit Hilfe derer bestimmte Missbrauchskonstellationen bereits zufriedenstellend gelöst werden können. In der Schweizer Lehre wird denn auch darauf hingewiesen, dass das Konzept des Nutzungsberechtigten für die Bekämpfung einfacher Missbrauchsfälle herangezogen werden könne.¹²⁷ Ähnliches folgt aus der oben beschriebenen «Nebenwirkung» des Nutzungsrechts, Abkommensmissbrauch im Einzelfall hintanzuhalten. Nach einem anderen Teil der Lehre eignet sich das Konzept der sog. qualifizierten Ansässigkeit besser zur Bekämpfung von Abkommensmissbrauch als das Nutzungsrecht oder der allgemeine Missbrauchsvorbehalt.¹²⁸ Sind die Voraussetzungen der Ansässigkeit und des Nutzungsrechts erfüllt, erweist sich das Abstellen auf weitere Substanzerfordernisse und einen damit einhergehenden Missbrauchsvorwurf als rechtswidrig, da letztlich eine zusätzliche Anwendungsvoraussetzung konstruiert wird, die einer Rechtsgrundlage entbehrt.¹²⁹ Daher ist jenen Lehrmeinungen zuzustimmen, die den ungeschriebenen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalt nur in besonders krassen Fällen für anwendbar halten.¹³⁰ Als solche, im Schweizer Schrifttum nicht näher spezifizierte krasse Fälle können jene Konstellationen bezeichnet werden, in denen substanzlose Gesellschaften einzig mit dem Zweck der Erlangung von Abkommensvorteilen zwischengeschaltet werden und zwischen dem Erwerb der Schweizer Beteiligung und der ersten Dividendenausschüttung nur eine kurze Zeitspanne liegt.¹³¹ In solchen Fällen liegen typischerweise bloss Briefkastenfirmen vor. Bei diesen handelt es sich um funktionslose Rechtsträger, die dadurch gekennzeichnet sind, dass die ihr übertragenen Aufgaben nicht von diesen selbst, sondern durch die Muttergesellschaft wahrgenommen werden.¹³² Auch die dänische Empfängergesellschaft im Dänemark-Fall ist in diesem Sinn als reiner Briefkasten zu qualifizieren, da die Auf-

gaben der Gesellschaft tatsächlich von der in Bermuda ansässigen natürlichen Person wahrgenommen wurden. Es lag somit einer der oben zitierten krassen Fälle vor, weshalb der Entscheid des Bundesgerichts im Ergebnis richtig ist. Ferner musste das Bundesgericht förmlich zur Begründung auf den ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt abstellen, da eine Lösung über die Ansässigkeit nicht möglich war¹³³ und bei der von der SRK angewendeten Auslegung mittels Rückgriffs auf die *lex fori* auch das Nutzungsrecht zu bejahen ist.

Keinesfalls sollten die Überlegungen des Dänemark-Entscheids jedoch unkritisch auf andere Outbound-Fälle übertragen werden, weil – wie gezeigt – insbesondere das Ansässigkeitskriterium und das Nutzungsrecht die besser geeigneten Grundlagen darstellen, um auch jene Konstellationen zu erfassen, die von der Praxis gerne mit dem Stichwort «Abkommensmissbrauch» abgetan werden.

3.4 Zusammenfassung

Die von der Praxis angerufenen Rechtsgrundlagen im Zusammenhang mit der Substanz der Empfängergesellschaft im Ausland sind uneinheitlich. Da unilaterale Bestimmungen in der Schweiz im Gegensatz zu anderen Jurisdiktionen fehlen, ist das anwendbare Abkommen selbst die einzige Rechtsgrundlage, auf die das Substanzerfordernis in der Outbound-Konstellation abgestützt werden darf. Die Ansässigkeit als im Abkommen selbst definiertes Kriterium ist dann ein geeignetes Instrument zur Substanzbestimmung, wenn der Sitzstaat der Empfängergesellschaft nicht nur mit der Schweiz, sondern auch mit dem Land, wo allenfalls die tatsächliche Geschäftsleitung der Gesellschaft ausgeübt wird, ein DBA abgeschlossen hat. In einer solchen Situation führt die Ansässigkeit über das tie-breaker-Konzept für doppelt ansässige Kapitalgesellschaften zu sachgerechten Lösungen und vermeidet den vielpraktizierten Rückgriff auf ein ungeschriebenes Missbrauchskriterium.

Finanzielle Substanz im Sinn einer adäquaten Eigenmittelausstattung kann als Indiz zur Bestimmung des Nutzungsrechts herangezogen werden, wobei das Nutzungsrecht bei Transaktionen unter unabhängigen Dritten weniger streng auszulegen ist. Das Konzept des Nutzungsrechts ist in der Lage, zumindest krasse Missbrauchsfälle zu verhindern. Schwierig ist hingegen die Auslegung des Nutzungsrechts dann, wenn man – wie hier grundsätzlich befürwortet – ein abkommensautonomes Verständnis zugrunde legt.

127 LUTZ, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von DBA, 21.

128 MÄUSLI, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, 221 und 226 ff.

129 So auch RIEDWEG/HEUBERGER, Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 ZBStA, 118.

130 HÖHN, Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung, 161.

131 S. HÖLZEMANN, Neues zur steuerlichen Anerkennung ausländischer Kapitalgesellschaften – Sind eigenes Personal, eigene Geschäftsräume und eine Geschäftsausstattung noch erforderlich?, 836. Ab wann eine solche Zeitspanne «schädlich» ist, muss im Einzelfall geprüft werden. Verschiedene DBA wie auch das ZBStA sehen Mindesthaltedauern von zumeist 2 Jahren vor.

132 JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 467.

133 S. Abschn. 3.3.2.

Die Substanzbestimmung mittels abkommensautonomer Missbrauchskriterien ist für den Grossteil der Schweizer DBA nicht möglich, weil diese keine entsprechenden Missbrauchsbestimmungen enthalten. Die Praxis sieht hier den vielzitierten ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt als Ausweg und leitet aus diesem v. a. das Erfordernis personeller, infrastruktureller und zum Teil auch funktioneller Substanz ab. Da die Ansässigkeit und das Nutzungsrecht bereits viele Fälle, die in der Praxis ansonsten ohne nähere Begründung unter abkommensrechtlichen Missbrauch subsumiert werden, einer sachgerechten Lösung zuführen können, kommt ein ungeschriebener Missbrauchsvorbehalt nur als ultima ratio in Frage. Anders sind jene Fälle zu behandeln, auf die DBA mit im Wortlaut explizit verankerten Missbrauchsvorschriften anwendbar sind. Solche Vorschriften können taugliche Rechtsgrundlagen für die Bestimmung der Substanz von Auslandsgesellschaften darstellen.

4 Kriterien zur Bestimmung des Substanzbegriffs

4.1 Allgemeines

Abschliessend sollen einige spezifische Kriterien beleuchtet werden, die zur Bestimmung der erforderlichen Substanz der ausländischen Empfängergesellschaft dienen können.

4.2 Gesellschaftszweck

Der statutarische Gesellschaftszweck ist eine wichtige Orientierungshilfe bei der Umschreibung des Tätigkeitsfeldes einer Gesellschaft. Aus dem Zweck lässt sich insbesondere ersehen, welche Ressourcen eine Gesellschaft benötigt, um die ihr statutarisch zugewiesenen Aufgaben adäquat erfüllen zu können. Aktive Produktions-, Handels- oder Dienstleistungsgesellschaften bereiten in diesem Zusammenhang keine allzu grossen Schwierigkeiten, weil bei diesen Gesellschaften entsprechende Ressourcen in Form von Produktionsmitteln und Personal unabdingbare Voraussetzung für die Erfüllung ihrer Aufgaben sind. Bei reinen Holdinggesellschaften hingegen ist die statutarische Zweckerfüllung an viel geringere Ressourcen gebunden, sodass diese Gesellschaften meist auch mit einem entsprechend geringeren Personal- und Sachkörper auskommen. Die neuere Praxis der ESTV, wonach bei reinen Holdinggesellschaften aufgrund des Gesellschaftszwecks das Erfordernis der personellen und infrastrukturellen Substanz nicht mehr den dominanten Stellenwert hat, ist zu begrüssen, da dem Zweckkriterium die entsprechende Beachtung geschenkt wird. Um den Vorwurf, es handle sich um eine substanzlose Brief-

kastengesellschaft, erfolgreich entkräften zu können, versteht es sich jedoch von selbst, dass nicht allein auf den in den Statuten umschriebenen Zweck abgestellt werden darf, sondern dieser Zweck von der Gesellschaft auch tatsächlich gelebt werden und nach aussen in Erscheinung treten muss.

4.3 Personal und Infrastruktur

Auch für die erforderliche Personal- und Sachausstattung einer Gesellschaft kann der Gesellschaftszweck als Leitlinie dienen. Die Anzahl Personen, die eine Gesellschaft zur Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt, bestimmt sich bei aktiv tätigen Gesellschaften nach dem betrieblichen Bedarf, der wiederum im Gesellschaftszweck begründet ist. Ähnlich verhält es sich mit den erforderlichen Produktionsmitteln. Wie viel Personal eine reine Holdinggesellschaft beschäftigen muss, bestimmt sich letztlich nach sämtlichen von der Holding wahrgenommenen Aufgaben. Verwaltet die Holding mehrere Beteiligungen oder nimmt sie etwa auch Konzernfinanzierungstätigkeiten wahr, wird entsprechend qualifiziertes Personal erforderlich sein. Es sind aber auch Fälle denkbar, in denen Holdinggesellschaften mit einer Halbzeitstelle auskommen oder sogar überhaupt keine eigenen personellen oder sachlichen Ressourcen benötigen. In diesem Fall muss es möglich sein, den minimalen Personal- und Sachaufwand (Administration, Buchhaltung, Beteiligungscontrolling, Dokumentenaufbewahrung etc.) entweder von Konzerngesellschaften zu beziehen oder an Dritte auszulagern. In beiden Fällen sollten die eingekauften Leistungen drittvergleichskonform entschädigt und aufwandseitig verbucht werden. Insbesondere bei Auslagerung der Holdingfunktionen an Konzerngesellschaften oder Dritte in einem anderen als dem Ansässigkeitsland der Gesellschaft ist u. E. selbst bei marktkonformer Entschädigung darauf zu achten, dass dadurch nicht auch der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in ein anderes Land «ausgelagert» wird, da dies wie erwähnt in der abkommensrechtlichen Nichtansässigkeit der Gesellschaft resultieren könnte. Allerdings sollte auch hier mit Blick auf den Zweck einer Holdinggesellschaft der Anforderungsbogen nicht überspannt werden. Geht man mit den OECD-Materialien davon aus, dass der Ort der tatsächlichen Leitung dort liegt, wo «key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made»,¹³⁴ reicht es beispielsweise aus, wenn die Mehrheit der beschlussfassenden Verwaltungsratssitzungen sowie die Generalversammlung, an der die Jahresrechnung abgenommen wird, vor Ort im Sitzstaat abgehalten werden.

134 OECD-Komm. zu Art. 4 OECD-MA Tz 24.

4.4 Finanzierung

Die ausreichende Eigenmittelfinanzierung der ausländischen Empfängergesellschaft ist nach der neueren Praxis der ESTV bei reinen Holdinggesellschaften das wichtigste Substanzkriterium. Wie dargelegt ist die genügende Eigenmittelfinanzierung aber nur ein Indiz für ausreichende Substanz und damit die Nutzungsberechtigung der ausländischen Empfängergesellschaft an den aus der Schweiz vereinnahmten Dividenden. Gerade bei Transaktionen unter unabhängigen Dritten könnte ein zu starres Abstellen auf die 15 % - 30 %-Eigenfinanzierungsquote zu unbilligen und nicht sachgemässen Ergebnissen führen. Besteht etwa eine hohe Fremdverschuldung gegenüber einer Bank, die weder in der Schweiz noch im Ansässigkeitsland der Empfängergesellschaft ansässig ist, wäre bei strikter Anwendung der ESTV-Praxis auch in diesem Fall die Nutzungsberechtigung zu verweigern, da abkommensbegünstigte Erträge an eine nicht berechnigte Person durchfliessen würden. Die Bank hat bei der Finanzierung der ausländischen Empfängergesellschaft jedoch sicher nicht die Absicht, vom DBA zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat der Empfängergesellschaft zu profitieren.¹³⁵ Das Nutzungsrecht sollte der Empfängergesellschaft daher nicht abgesprochen werden. Abgesehen von den wirtschaftlichen Realitäten lässt sich ein solches Verständnis auch aus den OECD-Materialien ableiten und somit abkommensautonom begründen.¹³⁶ Schliesslich ist auch hier im Hinblick auf ein mögliches Auseinanderfallen von statutarischem Sitz und Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der ausländischen Dividendenempfängerin darauf zu achten, dass die ausländische Dividendenempfängerin auch bei ausreichender finanzieller Substanz nicht nur ihren formellen Sitz, sondern auch den Ort ihrer tatsächlichen Leitung im gleichen Staat hat.

4.5 Anrechnung von Substanz verbundener Gesellschaften

Es kommt vor, dass ausländische Empfängergesellschaften in ihrem Ansässigkeitsstaat über keine personelle, infrastrukturelle und funktionelle Substanz verfügen, jedoch andere Konzerngesellschaften im selben Land entsprechende Substanz aufweisen. Hier stellt sich die Frage der Anrechnung von Substanz von Konzerngesellschaften. Diese Fälle treten beispielsweise bei Private-Equity-Gruppen auf, die Beteiligungen über jeweils neu gegründete Akquisitionsgesellschaften erwerben. Unter der Voraussetzung, dass die eine Schweizer Beteiligung akquirierende, substanzschwache Gesellschaft im selben

Land ansässig ist wie eine substanzstarke Gruppengesellschaft, sollte sich die Akquisitionsgesellschaft personelle und infrastrukturelle Substanz der Gruppengesellschaft anrechnen lassen können. Abkommensrechtlicher Missbrauch liegt in einem solchen Fall nicht vor. Begründet werden kann dies damit, dass bei einer direkten Akquisition durch die substanzstarke Gesellschaft im selben Land die Abkommensberechtigung gewährt würde.¹³⁷ Dem Vernehmen nach ist die ESTV denn auch in gewissen Fällen bereit, die Anrechnung von Substanz von Konzerngesellschaften im gleichen Land zuzulassen.

5 Zusammenfassung

Die vorliegende Untersuchung hat gezeigt, dass die inhaltliche Konkretisierung des Substanzbegriffs in der Schweiz deswegen Schwierigkeiten bereitet, weil keine expliziten unilateralen Rechtsgrundlagen bestehen, aus denen konkrete Hinweise zur Substanzfrage abgeleitet werden könnten. Dieser Umstand darf jedoch keinesfalls dazu führen, die Substanzfrage losgelöst von rechtlichen Grundlagen zu beurteilen und durch einen vorschnellen Rückgriff auf den Abkommensmissbrauch – meist in Form des ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalts – zu beantworten. Insofern könnte man sich fragen, ob explizite Rechtsgrundlagen etwa in Form der österreichischen oder deutschen unilateralen Missbrauchsvorschriften nicht doch das tauglichere Instrument zur Bestimmung der erforderlichen Substanz von ausländischen Empfängergesellschaften schweizerischer Dividenden darstellten. Eine solche Lösung ist jedoch abzulehnen, weil über unilaterale Missbrauchsvorschriften völkerrechtliche Vereinbarungen unterlaufen werden können. Dieses als *treaty override* bezeichnete Phänomen führt letztlich zu einer Aushebelung völkerrechtlicher Verpflichtungen und verletzt dadurch Völkerrecht.¹³⁸ Unilaterale Missbrauchsbestimmungen sind daher abzulehnen und sollten von der Schweiz nicht als gangbarer Weg zur Bekämpfung von Abkommensmissbrauch ins Auge gefasst werden.¹³⁹ Um den Auslegungsschwierigkeiten bei den einzelnen Abkommensvoraussetzungen, insbesondere beim Nutzungsrecht, entgegenzuwirken, müsste ein gemeinsames abkommensrechtliches Verständnis dieser Begriffe entwickelt werden, das letztlich über eine Aus-

¹³⁵ S. auch ZIMMERMANN, Kritische Würdigung des schweizerischen Missbrauchsbeschlusses, 366.

¹³⁶ Vgl. Abschn. 3.3.3.

¹³⁷ LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Verhältnis, 249.

¹³⁸ Jüngst STOCKER/HÖSSLER, Abkommensmissbrauch – Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Abkommenspolitik, 6.

¹³⁹ So auch LUTZ, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von DBA, 192.

dehnung der Kommentierung zum OECD-Musterabkommen oder anderer entsprechender Quellen erfolgen müsste. Die neueren Tendenzen in der Abkommenspolitik der Schweiz weisen in Richtung der Aufnahme von eigenen Missbrauchsbestimmungen in die DBA. Obwohl – wie am Beispiel der limitation-on-benefits-Klausel von Art. 22 DBA-US zu sehen ist – derartige Bestimmungen oft sehr komplex ausgestaltet sind, erhöhen sie nichtsdestotrotz die Rechtssicherheit bei der Analyse von Missbrauchsfällen.

In Abwesenheit expliziter Missbrauchsbestimmungen lässt sich Rechtssicherheit am besten dadurch erreichen, dass man sich zunächst an dem in sämtlichen Schweizer Abkommen statuierten Ansässigkeitskriterium orientiert. Sollte dieses keine ausreichende Grundlage für die Lösung eines bestimmten Falles bieten, ist weiter über das Nutzungsrecht vorzugehen. Nur wenn auch hier keine Lösung möglich ist und es sich um einen krassen Missbrauchsfall infolge fehlender Substanz handelt, kann als ultima ratio der ungeschriebene Missbrauchsvorbehalt herangezogen werden.

Literatur

- ATHANAS PETER/GRUNDBACHER RUEDI, Besteuerung von Unternehmen im interkantonalen und internationalen Verhältnis, ISIS-Seminar vom 29./30.1.2007, Modellfälle und Lösungshinweise, Zürich 2007
- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Begriff «Nutzungsberechtigter» im DBA Schweiz-Luxemburg, in: SWI 2002, 563 ff.
- Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten, Diss., Zürich 2001
 - in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005
- BENZ SEBASTIAN/LUTZ GEORG, Auswirkungen von steuerlichen Missbrauchsbestimmungen auf die Strukturierung von internationalen Konzernen (2): Schweizer Gesellschaft mit quellensteuerbelasteten Ausschüttungen und Zahlungen (outbound), Lösungen zu den Fallbeispielen, ISIS-Tagung zum Internationalen Steuerrecht 2009 vom 23.4.2009, Zürich 2009
- BUSIN CHRISTOPH/VOCK MATTHIAS ERIK, Abkommensberechtigung von ausländischen Holdinggesellschaften. Würdigung des Entscheides der Steuerrekurskommission vom 28. Februar 2001, ST 2002, 624 ff.
- DAHINDEN SARAH, Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2003
- DU TOIT CHARL P., Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, Amsterdam 1999
- FRKALOVÁ EVA/SOKOLOV MAXIM, Dividends Received by a Dual-Resident Company, in: Franz Philipp Sutter/Ulf Zehetner (Hrsg.), Triangular Tax Cases, Wien 2004, 173 ff.
- HEINSEN OLIVER, Behandlung von Dreiecksachverhalten unter DBA, in: Grotherr Siegfried (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. A., Herne/Berlin 2003
- HOCHREUTENER HANS PETER, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an holländische Empfänger schweizerischer Dividenden, ASA 54 (1985/86), 357 ff.
- HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993
- Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung, ASA 46 (1977/78), 145 ff.
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- HÖLZEMANN STEFAN, Neues zur steuerlichen Anerkennung ausländischer Kapitalgesellschaften – Sind eigenes Personal, eigene Geschäftsräume und eine Geschäftsausstattung noch erforderlich?, IStR 2006, 830 ff.
- JACOBS OTTO H. (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. A., München 2007
- JAKOB WALTER/KUBAILE HEIKO, Schweizerischer Holdingstatus und Novellierung des Treaty Shopping in Deutschland. Greift die Verschärfung von § 50d Abs. 3 EStG Schweizer Holdingstrukturen an?, FStR 2006, 209 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, 370 ff.
- KOLB ANDREAS, Überblick über das Update 2008 des OECD-Musterabkommens, IWB 2/2009, Fach 10, Schweiz, Gruppe 2, 2049 ff.
- KRAFT GERHARD, Die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA, zur Problematik des «Treaty Shoppings» unter Berücksichtigung der Rechtslage in

- der Bundesrepublik Deutschland, in der Schweiz und in den Vereinigten Staaten, Heidelberg 1991
- LEHNER MORIS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), DBA der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008
- LISSI ALBERTO, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Verhältnis, Zürich/Basel/Genf 2007
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, DBA Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Basel (Loseblatt)
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005
- LUTZ GEORG, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von DBA, Zürich/Basel/Genf 2005
- MATTEOTTI RENÉ, «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, zsis 2008 – Aufsätze N. 1
- Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, ASA 75 (2006/07), 767 ff.
- MÄUSLI PETER, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1993
- NEUHAUS HANS-JÜRGEN, Entwicklungen aus der Sicht der ESTV. Neue Entwicklungen/Kreisschreiben: 2008/Ausblick 2009, in: Steuertagung 2008
- NIEDRIG HANS-PETER, Substanzerfordernisse bei ausländischen Gesellschaften, IStR 2003, 474 ff.
- OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty Shopping, ST 2006, 773 ff.
- POLIVANOVA-ROSENBAUER TATJANA, Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht, SWI 2001, 257 ff.
- PROKISCH RAINER, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), DBA der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), FStR 2006, 222 ff.
- RIEDWEG PETER/HEUBERGER RETO, Die Quellenbesteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 ZBstA, FStR 2006, 29 ff. und 110 ff.
- SCHELLING CHRISTOPH, Wichtige Entwicklungen im internationalen Steuerrecht aus Sicht der Schweizer Wirtschaft, in: Steuertagung 2008
- SEIBOLD SABINE, Problematik der Doppelansässigkeit von Kapitalgesellschaften, IStR 2003, 45 ff.
- STOCKER RAOUL/HÖSSLER BERNHARD, Abkommensmissbrauch – Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Abkommenspolitik, FStR 2009, 4 ff.
- VOGEL KLAUS, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, FS Ernst Höhn, Bern u. a. 1995, 461 ff.
- in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), DBA der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008
- VON SIEBENTHAL RUDOLF, Persönlicher Geltungsbereich von DBA und Doppelansässigkeit, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993
- WALDBURGER ROBERT, Die Auslegung von DBA in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Michael Lang/Jörg M. Mössner/Robert Waldburger (Hrsg.), Die Auslegung von DBA in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Wien 1998, 51 ff.
- ZIMMERMANN SILVIA, Kreisschreiben vom 17.12.98 zum Missbrauchsbeschluss, Anliegen aus der Praxis, StR 1999, 154 ff.
- Kritische Würdigung des schweizerischen Missbrauchsbeschlusses, StR 1993, 363 ff.

Berichte, Sammelwerke und Tagungsunterlagen

Conduit Companies Report, OECD, Committee on Fiscal Affairs, Double taxation conventions and the use of Conduit companies (adopted by the OECD Council on 27.11.1986), Paris 1987

International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies, OECD, Committee on Fiscal Affairs, Paris 1987

OECD-Komm., Commentaries on the Articles of the Model Convention, in: OECD, Committee on Fiscal

Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 44 ff.

OECD-MA 1995, OECD-Musterabkommen, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, 1995 Update (Loseblatt), Paris 1995

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 18 ff.

Praxis, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, 2 Bde., Hrsg.: Maja Bauer-Balmelli/Hans Peter Hochreutener/Markus Küpfer, Therwil-Basel (Loseblatt)

Steuerentlastungen auf Grund von DBA, ESTV (Hrsg.), Bern 2008

Steuertagung 2008, Treuhand-Kammer (Hrsg.), Kammer-Seminar Nr. 1260 (vom 3./4.12.2008), Zürich 2008

Rechtsquellen

BAO, (öst.) BG betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung) (vom 28.6.1961), BGBl Nr. 194/1961

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

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

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

DBA-J, Abkommen zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Notenwechsel) (vom 19.1.1971), SR 0.672.946.31

DBA-LUX, 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 (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 (mit Protokoll und Verständigungsvereinbarung) (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

EStG, (dt.) EinkommensteuerG in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002, BGBl I 2002, 4210, BGBl I 2003, 179

EStG, (öst.) BG über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (vom 7.7.1988), BGBl Nr. 400/1988

Missbrauchsbeschluss, BRB betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA des Bundes (vom 14.12.1962), SR 672.202

Mutter-Tochter-RL, RL 90/435/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (vom 23.7.1990), ABIL 225 vom 20.8.1990, 6 (zuletzt geändert durch die RL 2003/123/EG [vom 22.12.2003], ABIL 7 vom 13.1.2004, 41)

VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21

VStV, VV zum BG über die Verrechnungssteuer (vom 19.12.1966), SR 642.211

VzDBA-DK, V zum schweizerisch-dänischen Doppelbesteuerungsabkommen (Einkommens- und Vermögenssteuern) (vom 18.12.1974), SR 672.931.41

WÜRv, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111

ZBstA, Zinsbesteuerungsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (mit Anhängen und Memorandum) (vom 26.10.2004), SR 0.649.126.81 sowie ABIL 385 vom 29.12.2004, 30

Materialien

Botschaft DBA-DK, Botschaft über zwei DBA mit Dänemark (vom 16.1.1974), BBl 1974 I, 649 ff.

Praxisanweisungen

BMF-Schreiben vom 3.4.2007, IV B 1 - S 2411/07/0002
– Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften; Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007, BStBl I 2007, 446

KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, KS der ESTV – Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA des Bundes (vom 31.12.1962)

KS Verdecktes Eigenkapital, KS Nr. 6 (W97-006D) der ESTV – Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 6.6.1997)

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