

Praxis-Forum

Substanz von Empfängergesellschaften bei Outbound-Dividenden

Analyse und Würdigung der Schweizer Praxis (1. Teil)

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



Gernot Zitter, Dr. iur., LL.M. (Northwestern), dipl. Steuerexperte, Manager Ernst & Young Zürich, gernot.zitter@ch.ey.com



Daniel Gentsch, Betriebsökonom HWV, dipl. Steuerexperte, Partner Ernst & Young Zürich, daniel.gentsch@ch.ey.com

Inhalt

In dieser 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

Literatur

Berichte, Sammelwerke und Tagungsunterlagen

Rechtsquellen

Materialien

Praxisanweisungen

In der nächsten 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 Substanzbegriffes**
 - 4.1 Allgemeines**
 - 4.2 Gesellschaftszweck**
 - 4.3 Personal und Infrastruktur**
 - 4.4 Finanzierung**
 - 4.5 Anrechnung von Substanz verbundener Gesellschaften**
- 5 Zusammenfassung**

1 Problemstellung

Bei Gewinnausschüttungen schweizerischer Tochter- an ihre im Ausland ansässigen Muttergesellschaften stellt sich aus Schweizer Sicht in Bezug auf die Entlastung von der auf Dividenden fälligen Verrechnungssteuer immer wieder die Frage, welches Mass an «Substanz» eine ausländische Empfängergesellschaft aufweisen müsse, um in den Genuss von abkommensrechtlichen Vorteilen gelangen zu können. Bei fehlender Substanz wird der ausländischen Gesellschaft von der Verwaltungspraxis regelmässig die Abkommensberechtigung abgesprochen, und die Verrechnungssteuer wird dann zur finalen Belastung.

In diesem Zusammenhang drängt sich die Frage auf, was unter Substanz genau zu verstehen ist. Das Wort «Substanz» ist zwar fester Bestandteil des Sprachgebrauchs der Verwaltungs- und Beratungspraxis, findet sich aber im unilateralen Steuerrecht der Schweiz nicht. In der Schweizer Literatur wird der Ausdruck «Substanz» selbst nur vereinzelt verwendet.¹ Abgesehen von der floskelartigen und wenig aussagekräftigen Beschreibung von Substanz als dem «Vorhandensein eigener Büroräumlichkeiten samt Personal und Infrastruktur»² bei der ausländischen Gesellschaft findet sich im Gegensatz zur deutschen Literatur³ weder in der Rechtsprechung des Bundesgerichts noch im Schrifttum eine Definition bzw. Konkretisierung, geschweige denn eine eingehende Auseinandersetzung mit dem Substanzbegriff.

Diese fehlende fachliterarische Abhandlung mag daran liegen, dass der Substanzbegriff weder eine gesetzliche Normierung⁴ erfahren hat noch im Wege einer Verwaltungsanordnung⁵ seitens der ESTV präzisiert wurde. Auch der bekannte Dänemark-Entscheid des Bundesgerichts⁶ und die in dessen Folge erschienenen Publikatio-

nen⁷ zum Thema des Missbrauchs von DBA, die einen Zusammenhang zwischen fehlender Substanz und Abkommensmissbrauch nahe zu legen scheinen, mögen ein Grund sein. Dagegen erscheint eine dogmatische Analyse dessen, was Substanz letztlich ist, nicht zuletzt wegen der diesem Begriff von Seiten der Verwaltungs- und Gerichtspraxis beigemessenen Bedeutung und der möglichen, schwerwiegenden Verrechnungssteuerfolgen geboten.

Vor diesem Hintergrund soll im vorliegenden Beitrag unter spezieller Berücksichtigung der Tatsache, dass weder der Substanzbegriff selbst noch die Rechtsfolgen von fehlender Substanz im unilateralen Recht normiert sind, geprüft werden, welche konkreten Anforderungen an ausländische Empfängergesellschaften bei Outbound-Dividenden⁸ durch die Schweizer Verwaltungs- und Gerichtspraxis hinsichtlich deren Abkommensberechtigung gestellt werden. In diesem Zusammenhang werden in einem ersten Schritt die wichtigsten einschlägigen Entscheidungen von Verwaltung und Gerichten sowie die aktuelle Praxis der ESTV im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren analysiert und die Rechtsgrundlagen zusammengefasst, auf denen die Argumentation der Praxis aufbaut. In einem zweiten Schritt wird sodann der Frage nachgegangen, ob diese Praxis mit den abkommensrechtlichen Anwendungsvoraussetzungen in Einklang steht. Schliesslich werden unter Berücksichtigung der in den ersten beiden Analyseschritten gewonnenen Erkenntnisse anhand bestimmter Kriterien dem Begriff «Substanz» mit der Zielsetzung Konturen verliehen, ein aussagekräftigeres Instrument als die herkömmliche Beschreibung der Substanz als «Büroräumlichkeiten und Personal» bei der ausländischen Empfängergesellschaft zur Hand zu haben.

2 Überblick über die Verwaltungspraxis und Rechtsprechung

2.1 Verwaltungspraxis

2.1.1 Allgemeines

Outbound-Dividenden im Sinne des dieser Abhandlung zugrunde gelegten Verständnisses unterliegen gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b iVm Art. 10 Abs. 1 und Art. 13 Abs. 1

1 S. etwa HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 32 Rz 36; DAHINDEN, Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, 140.

2 Vgl. BGer 2A.239/2005 E 3.6.4, 28.11.2005.

3 Vgl. z. B. NIEDRIG, Substanzerfordernisse bei ausländischen Gesellschaften, 474 ff., und HÖLZEMANN, Neues zur steuerlichen Anerkennung ausländischer Kapitalgesellschaften – Sind eigenes Personal, eigene Geschäftsräume und eine Geschäftsausstattung noch erforderlich?, 830 ff.

4 Dies im Gegensatz zu Deutschland und Österreich, wo mit § 50d Abs. 3 (dt.) EStG einerseits und § 22 BAO bzw. § 94a (öst.) EStG andererseits explizite Rechtsgrundlagen bestehen, welche die Substanzerfordernisse ausländischer Empfängergesellschaften regeln.

5 Das ursprünglich geplante «Offshore-Kreisschreiben», von dem man sich noch am ehesten Aussagen zur Substanz von Auslandsgesellschaften hätte erwarten dürfen, wird von der ESTV nicht publiziert. S. SCHELLING, Wichtige Entwicklungen im internationalen Steuerrecht aus Sicht der Schweizer Wirtschaft, Folie 17, und NEUHAUS, Entwicklungen aus der Sicht der ESTV, Folie 4.

6 BGer 2A.239/2005, 28.11.2005.

7 MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, 767 ff.; DERS., «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, 1 ff.; LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Verhältnis, 232 f.

8 Als Outbound-Dividenden werden im Folgenden Gewinnausschüttungen schweizerischer Tochtergesellschaften, die als Inländer iSv Art. 4 VStG zu qualifizieren sind, an ihre im Ausland ansässige Muttergesellschaft bezeichnet. Die umgekehrte Konstellation (Inbound-Fälle) wird hier nicht behandelt.

Bst. a VStG der Verrechnungssteuer von 35 %. Insofern unterscheiden sich Outbound-Dividenden nicht von Dividenden an inländische Empfänger. Unterschiede bestehen jedoch hinsichtlich der Entlastungsvoraussetzungen: Während die Verrechnungssteuer von inländischen Empfängern gemäss den Bestimmungen des VStG zurückgefordert⁹ bzw. eine Entlastung direkt an der Quelle verlangt¹⁰ werden kann, können ausländische Empfängergesellschaften solcher Dividenden eine vollständige oder zumindest teilweise Entlastung von der Verrechnungssteuer nur nach Massgabe eines zwischen der Schweiz und dem Empfängerstaat anwendbaren DBA oder auf der Grundlage von Art. 15 ZBstA geltend machen.¹¹ Aufgrund des im internationalen Kontext nicht durchschlagenden Sicherungszwecks der Verrechnungssteuer¹² prüft die ESTV als zuständige Behörde ausländische Anträge auf Verrechnungssteuerentlastung naturgemäss detaillierter. Wie zu zeigen sein wird, spielt die Substanz der ausländischen Empfängergesellschaft dabei eine entscheidende Rolle.

Die Praxis der ESTV, aus der Erkenntnisse für die hier interessierende Substanzfrage gewonnen werden sollen, manifestiert sich zum einen in der alltäglichen Behandlung von Rückerstattungsanträgen bzw. Anträgen auf Gewährung des internationalen Meldeverfahrens. Zum anderen sind aber auch formelle Entscheidungen der ESTV im Outbound-Verhältnis ergangen, bei denen die Abkommensberechtigung der ausländischen Empfängergesellschaft in Frage stand. Die hinsichtlich der Substanzfrage relevanten ESTV-Verfügungen ergingen zu den DBA mit Holland (DBA-NL), Luxemburg (DBA-LUX) und Dänemark (DBA-DK) und wurden in allen Fällen im Rechtsmittelweg an die nächste Instanz weitergezogen. Während der Luxemburg-Entscheid nur vor die Eidg. Steuerrekurskommission (SRK) gezogen wurde und in Rechtskraft erwuchs, wurde der Dänemark-Entscheid der ESTV vor der SRK und anschliessend vor dem Bundesgericht angefochten. Der Holland-Entscheid wurde unmittelbar an das Bundesgericht weitergezogen.

Im Folgenden wird die Verwaltungspraxis zur Substanzfrage einerseits anhand der Entscheide der ESTV zu den DBA-NL, DBA-LUX und DBA-DK, und andererseits

anhand der ESTV-Praxis zum Meldeverfahren dargestellt. Das Hauptaugenmerk bei der Analyse liegt dabei auf den substanzrelevanten Ausführungen der Behörde.

2.1.2 Holland-Fall

2.1.2.1 Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin X.-International BV wurde im Dezember 1976 durch die X.-Holding NV, Curaçao, gegründet, welche zu 100 % durch die liechtensteinische Gesellschaft X.-Marketing SA gehalten wird. Anfangs 1977 gründeten 3 Schweizer Anwälte die K.-AG in Zug. Im Jahre 1978 wurden die Aktien der K.-AG auf die X.-International BV wie auch auf die Y., Inc., USA, übertragen, welche miteinander bereits am 24.5.1977 eine Vereinbarung (shareholders agreement) unterzeichnet hatten. Die K.-AG dient dem Verkauf von Lastwagen nach Saudi-Arabien, welche durch die Y., Inc., hergestellt werden. Verantwortlich für den Verkauf waren 2 Personen, welche mit der X.-Marketing SA in einem arbeitsvertraglichen Verhältnis standen. Die X.-International BV erhielt am 20.6.1980 eine erstmalige Dividende von brutto CHF 5 400 000 aus ihrer Beteiligung an der K.-AG. Die K.-AG überwies die geschuldete Verrechnungssteuer der ESTV. Bereits am 23.6.1980 beantragte die X.-International BV mittels Formular R 81 gestützt auf Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL die volle Rückerstattung der Verrechnungssteuer.

2.1.2.2 Entscheid der ESTV

Am 23.3.1981 teilte die ESTV der X.-International BV mit, die Rückerstattung werde vorerst nur im Ausmass von CHF 1 080 000, d. h. 20 % von CHF 5 400 000 gewährt. Die Rückerstattung der restlichen 15 % werde von der Beantwortung verschiedener Fragen abhängig gemacht. Die ESTV erliess nach Vornahme einiger Abklärungen am 19.5.1981 einen förmlichen Entscheid, in dem sie den Rückerstattungsanspruch der X.-International BV auf den 15 % der Dividenden übersteigenden Satz beschränkte, wobei dies auch für zukünftige Dividenden Geltung haben sollte.

Gegen diesen Entscheid erhob die X.-International BV Einsprache. Nach weiteren Abklärungen durch die ESTV wies diese die Einsprache mit Entscheid vom 15.12.1982 ab. Gemäss Einspracheentscheid zeigten die Umstände des vorliegenden Falles, dass die Verbindung zwischen der X.-International BV und der K.-AG in erster Linie in der Absicht hergestellt worden sei, der X.-Gruppe die volle Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu sichern. Entgegen den Behauptungen der X.-International BV hätte es für die X.-Gruppe näher gelegen, die Beteiligung an der K.-AG direkt durch die liechtensteinische X.-Marketing SA zu halten. Gegen diesen Einspracheentscheid

9 Art. 21 ff. VStG.

10 Art. 20 VStG iVm Art. 26a VStV.

11 Es sei denn, die Dividende falle als Einkunft einer inländischen Betriebsstätte in die Berechnung des den Kantons- und Gemeindesteuern unterliegenden Gewinns; s. Art. 24 Abs. 3 VStG. Dieser besondere Fall wird hier nicht weiter erörtert.

12 Ausländische Empfänger von Dividenden aus schweizerischer Quelle müssen nicht iSv Art. 23 VStG «mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte (...) der zuständigen Steuerbehörde angeben» (...), da im Normalfall keine (Gewinn-)Steuerpflicht in der Schweiz besteht. S. dazu auch BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 209.

führte die X.-International BV Verwaltungsgerichtsbeschwerde.¹³

2.1.3 Luxemburg-Fall

2.1.3.1 Sachverhalt

Die V.-SA mit statutarischem Sitz in Luxemburg wurde im Januar 1995 gegründet. Aktionäre der V.-SA sind 2 englische Gesellschaften. Die V.-SA beansprucht keine speziellen Steuerprivilegien für Holdinggesellschaften in Luxemburg. Ebenfalls im Januar 1995 erwarb die V.-SA von einer in den USA ansässigen Person alle Aktien der schweizerischen I.-SA, wobei der Kaufpreis zu 96,35 % durch ein Aktionärsdarlehen finanziert wurde. Im ersten Abschluss der V.-SA per 31.12.1995 stellte die Beteiligung an der I.-SA 99,94 % der gesamten Aktiven dar.

Die I.-SA schüttete im März 1996 eine Dividende von CHF 170 000 und im März 1997 eine zweite Dividende von CHF 61 275 aus, wovon die I.-SA die Verrechnungssteuer von 35 % jeweils einbehielt und an die ESTV abführte. Die V.-SA beantragte eine Rückerstattung von 30 % in Bezug auf die Dividende von 1996¹⁴ und eine vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer in Bezug auf die Dividende des Jahres 1997.¹⁵

2.1.3.2 Entscheid der ESTV

Im Zusammenhang mit der ersten Dividendenausschüttung verlangte die ESTV diverse Dokumente und Auskünfte. Basierend auf weiterem Schriftverkehr zwischen den Parteien in Bezug auf die beiden Dividendenausschüttungen eröffnete die ESTV einen Entscheid, wobei sie die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf den Dividenden des Jahres 1996 und 1997 vollständig verweigerte. Die dagegen erhobene Einsprache wurde mit Datum vom 5.5.2000 durch die ESTV abgewiesen. Gegen diesen Entscheid reichte die V.-SA bei der SRK Rekurs ein.¹⁶

2.1.4 Dänemark-Fall

2.1.4.1 Sachverhalt

Die A.-Holding mit statutarischem Sitz in Dänemark wurde am 1.1.1999 gegründet. Sämtliche Aktien werden von der C.-Ltd. mit Sitz auf Guernsey gehalten, die wiederum zu 100 % von der D.-Ltd. mit Sitz in Bermuda ge-

halten wird. Alleinaktionär der D.-Ltd. ist E., eine in Bermuda ansässige natürliche Person. Die A.-Holding ist seit dem 31.12.1999 Eigentümerin sämtlicher Aktien der F.-AG mit Sitz in der Schweiz. Am 30.11.2000 beschloss die Generalversammlung der F.-AG eine Dividendenausschüttung an die A.-Holding von CHF 5 500 000, wovon die F.-AG die Verrechnungssteuer von 35 % einbehielt und an die ESTV abführte. Am 15.12.2000 leitete die A.-Holding die von der F.-AG vereinnahmte Dividende an die C.-Ltd., ebenfalls in Form einer Dividende, weiter. Am 19.12.2000 reichte die A.-Holding bei der zuständigen dänischen Behörde einen Antrag auf Rückerstattung der von der F.-AG einbehaltenen Verrechnungssteuer ein. Mit Einspracheentscheid vom 4.9.2003 wies die ESTV den Antrag auf Rückerstattung der A.-Holding endgültig ab.

2.1.4.2 Entscheid der ESTV

Die ESTV bemerkte zunächst, dass die A.-Holding infolge fehlender Infrastruktur, fehlenden Personals und eines mit der Revisionsstelle identischen Gesellschaftssitzes in Dänemark keine echte wirtschaftliche Tätigkeit ausübe und folgerte daraus, dass die A.-Holding einzig zum Zwecke der Inanspruchnahme des DBA-DK gegründet worden sei, also treaty shopping vorliege. Die A.-Holding könne demnach nicht als Nutzungsberechtigte an den Dividenden der F.-AG betrachtet werden. Im Einspracheentscheid führte die ESTV im Wesentlichen aus, dass jede Anrufung eines DBA voraussetze, dass Anspruch auf Entlastung von einer doppelten Besteuerung durch den «wahren Berechtigten», also den nutzungsberechtigten Empfänger oder Eigentümer, und nicht nur durch eine vorgeschobene Person geltend gemacht werde. Der A.-Holding sei die Dividende der F.-AG nicht verblieben; vielmehr habe sie die Dividende in vollem Umfange umgehend an ihre Muttergesellschaft weitergeleitet. Damit habe sie die erzielte Dividende nicht nutzen oder reinvestieren können. Den Ertrag aus ihrer Beteiligung habe sie nicht behalten. Sie habe das verrechnungssteuerlich relevante Nutzungsrecht an diesem Vermögenswert nicht inne gehabt. Mithin habe nicht die A.-Holding, sondern hätten deren Muttergesellschaft bzw. dieser wiederum vorgehende Aktionäre als tatsächliche Nutzungsberechtigte zu gelten. Als reine Domizilgesellschaft ohne effektive Nutzungsberechtigung habe die A.-Holding im Rahmen des gesamten Konzerns offenkundig nur eine Durchlauffunktion. Die Verbindung zwischen der A.-Holding und der F.-AG sei in erster Linie in der Absicht hergestellt worden, den Beteiligten die volle Rückerstattung der in der Schweiz erhobenen Verrechnungssteuer auf den Dividenden der F.-AG zu sichern. Auch gestützt auf Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG wäre der A.-Holding die Rückerstattung zu verweigern, da sie

13 S. Abschn. 2.2.4.

14 Die 2-jährige Haltedauer war im Zeitpunkt der Dividendenausschüttung noch nicht erfüllt, womit basierend auf Art. 10 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-LUX grundsätzlich nur eine Rückerstattung auf den Sockelbetrag von 5 % erfolgen konnte.

15 Die Haltedauer von 2 Jahren war im Jahre 1997 gegeben.

16 S. Abschn. 2.2.2.

nicht über das Recht zur Nutzung des die Dividenden abwerfenden Vermögenswerts verfügte. Im Übrigen müsste das Verhalten der A.-Holding als Steuerumgehung bewertet werden.

2.1.5 Praxis der ESTV im Meldeverfahren

Seit dem 1.1.2005 können schweizerische Tochtergesellschaften unter gewissen Bedingungen ihre Quellensteuerpflicht generell durch Meldung statt Steuerentrichtung erfüllen. Schweizerische Tochtergesellschaften, die das Meldeverfahren beanspruchen wollen, müssen vorgängig zur Dividendenausschüttung bei der ESTV um Bewilligung zur Inanspruchnahme dieses Verfahrens ersuchen.¹⁷ Gemeinsam ist sowohl den Rückerstattungsanträgen als auch den Anträgen für das Meldeverfahren, dass die ESTV die Abkommensberechtigung der ausländischen Dividendenempfängerin prüft.

Sowohl in den vorstehenden Entscheidungen der ESTV als auch in der aktuellen Praxis ist zu beobachten, dass die ESTV die Abkommensberechtigung unter Würdigung der Gesamtumstände vornimmt. Dabei analysiert die ESTV idR die Substanz der ausländischen Dividendenempfängerin und versucht, ein aussagekräftiges Gesamtbild hinsichtlich der Nutzungsberechtigung der ausländischen Dividendenempfängerin an den schweizerischen Dividenden zu erhalten.¹⁸ Daraus kann geschlossen werden, dass die ESTV die Nutzungsberechtigung von genügender Substanz der ausländischen Empfängergeresellschaft abhängig macht.¹⁹ Es scheint, dass die ESTV im Rahmen der Analyse der Abkommensberechtigung unter den Begriff der Nutzungsberechtigung auch die Ansässigkeit und die in DBA enthaltenen expliziten Missbrauchsbestimmungen wie auch einen den Abkommen inhärenten Missbrauchsvorbehalt subsumiert.²⁰

Hauptaugenmerk der ESTV scheint dabei die Eigenkapitalausstattung zu sein. Dies gilt vor allem, wenn es sich bei der Dividendenempfängerin um eine typische Holdinggesellschaft handelt. Die ESTV anerkennt, dass bei reinen Holdinggesellschaften übrige Substanz wie insbesondere Büro und Personal aufgrund des reinen Holdingzwecks vernachlässigbar sind und sich somit die Beurteilung der Substanz nicht selten einzig auf das Eigenkapital der Gesellschaft reduziert. Bei der Festlegung des erforderlichen Masses an Eigenkapital orientiert sich die

ESTV an den Regelungen des KS Verdecktes Eigenkapital,²¹ welches für Finanzgesellschaften ein minimales Eigenkapital von rund 15 %²² verlangt bzw. die Fremdkapitalquote bei der Finanzierung von Beteiligungen auf 70 % begrenzt. In Abweichung vom KS Verdecktes Eigenkapital wendet die ESTV für die Berechnung der maximalen Fremdkapitalquote jedoch Buchwerte und nicht Verkehrswerte an. Diese Berechnung der angemessenen Eigenkapitalausstattung soll jedoch nur einen Richtwert darstellen, welcher gemäss ESTV nicht ohne weiteres Anwendung auf ausländische Gesellschaften finden kann. Die ESTV scheint jedoch eine minimale Eigenkapitalquote von 15 % bei reinen ausländischen Holdinggesellschaften zu verlangen. Die Analyse von hybriden Finanzierungsinstrumenten und deren Qualifikation als Fremd- oder Eigenkapital erfolgt unter Berücksichtigung aller Umstände im Einzelfall. Aufgrund der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von hybriden Finanzierungsinstrumenten hat die ESTV auf die Erstellung eines abschliessenden Kriterienkatalogs für deren Qualifizierung als Fremd- oder Eigenkapital verzichtet.²³

Bei der Prüfung der Eigenkapitalausstattung untersucht die ESTV auch weitere Faktoren in Bezug auf Personal, Infrastruktur und Funktion der Dividendenempfängerin. Im Rahmen dieser Prüfung fordert die ESTV insbesondere die folgenden Unterlagen und Informationen an:²⁴

- Handelsregisterauszug und Firmenzweck;
- wirtschaftliche Gründe für die Gründung der Dividendenempfängerin;
- Organigramm der gesamten Gruppe;
- Angaben zu den Verwaltungsräten;
- Angaben zur Anzahl der bei der Dividendenempfängerin beschäftigten Personen inkl. Funktionen;
- Büroräumlichkeiten;
- Jahresrechnungen der Dividendenempfängerin;
- Details zur bzw. Historie der Übertragung der schweizerischen Tochtergesellschaft auf die Dividendenempfängerin;
- wirtschaftliche Gründe für den Erwerb der schweizerischen Tochtergesellschaft;
- Verwendung der Dividendeneinkünfte.

In Bezug auf die wirtschaftlichen Gründe wirkt es sich gemäss Praxis der ESTV positiv aus, wenn die Dividendenempfängerin nicht im Hinblick auf den Erwerb der schweizerischen Tochtergesellschaft errichtet wurde,

17 Formular 823 Meldeverfahren USA, Formular 823B Meldeverfahren basierend auf einem DBA (ohne USA), Formular 823C Meldeverfahren Art. 15 Abs. 1 ZBstA.

18 BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 12.

19 S. auch BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 11 und 12.

20 Zur Prüfungsreihenfolge Ansässigkeit – Nutzungsrecht – Missbrauch s. Abschn. 3.3. Zum ungeschriebenen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalt s. Abschn. 3.3.4.

21 BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 18.

22 KS Verdecktes Eigenkapital Ziff. 2.1, wonach das maximal zulässige Fremdkapital für Finanzgesellschaften idR 6/7 der Bilanzsumme beträgt.

23 BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 21.

24 Basierend auf Anfragen/Fragebogen der ESTV im Meldeverfahren oder im Rahmen der Einholung von Steuerrulings.

sondern bereits vor Erwerb bestanden und Holdingfunktionen im Konzern wahrgenommen hat.²⁵

2.2 Rechtsprechung

2.2.1 Allgemeines

Schweizer Judikatur zu grenzüberschreitenden Dividendenausschüttungen ist dünn gesät. Im Folgenden werden die – soweit ersichtlich – in diesem Zusammenhang einzig ergangenen Urteile des Bundesgerichts zum DBA-NL (Holland-Entscheidung) und zum DBA-DK (Dänemark-Entscheidung) besprochen. Der Entscheid des Bundesgerichts vom 16.8.1996 zum DBA-US²⁶ hat hinsichtlich der Substanzfrage keine Aussagekraft und wird hier nicht weiter erörtert. Dargestellt werden allerdings der nicht beim Bundesgericht angefochtene und deshalb in Rechtskraft erwachsene Entscheid der SRK zum DBA-LUX (Luxemburg-Entscheidung) und der dem Dänemark-Entscheid des Bundesgerichts vorgelagerte und an dieses weitergezogene Entscheid der SRK.

2.2.2 Luxemburg-Entscheidung der SRK

In ihrem Entscheid vom 28.2.2001²⁷ hatte die SRK den in Abschn. 2.1.3.1 beschriebenen Sachverhalt zu würdigen. Vorab stellte die SRK fest, dass die luxemburgische V.-SA mangels Ansässigkeit oder Betriebsstätte in der Schweiz nicht aufgrund des VStG Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragen könne, sondern vielmehr untersucht werden müsse, ob das DBA-LUX das Recht der Schweiz zur Einbehaltung der Verrechnungssteuer im vorliegenden Fall einschränke. Da die V.-SA ihren statutarischen Sitz in Luxemburg habe und von keinem speziellen Holdingprivileg profitiere, qualifiziere sich die V.-SA als ansässig im Sinne von Art. 1 iVm Art. 4 und Art. 28 DBA-LUX. Somit bleibe zu prüfen, ob der Beschwerdeführerin basierend auf dem DBA-LUX die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gewährt werden könne. Gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-LUX erfolge eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer bis auf 5 %, wenn die luxemburgische Dividendenempfängerin folgende Bedingungen erfülle:

- Kapitalgesellschaft mit Ansässigkeit in Luxemburg;
- Qualifikation als Nutzungsberechtigte;²⁸
- direkte Beteiligung von mindestens 25 % an einer Schweizer Gesellschaft.

Eine vollumfängliche Rückerstattung der Dividende erfolge, wenn die luxemburgische Gesellschaft zusätzlich

während eines ununterbrochenen Zeitraumes von 2 Jahren vor der Zahlung der Dividende direkt über mindestens 25 % des Kapitals der die Dividende zahlenden Schweizer Gesellschaft verfügt habe. In der deutschen Fassung von Art. 10 DBA-LUX werde konsequent der Begriff «Nutzungsberechtigte» verwendet. Im Gegensatz dazu erfolge in der französischen Fassung eine Unterscheidung zwischen «bénéficiaire effectif» und «bénéficiaire».²⁹ Gemäss SRK ist Nutzungsberechtigte die Person, welche effektiv von einer Leistung profitieren kann, und nicht diejenige, die eine Leistung vereinbart, um diese an eine Drittperson weiterzuleiten. Im Übrigen gehe die Lehre davon aus, dass die DBA implizit ein «ungeschriebenes» Nutzungsrecht voraussetzten; eine explizite Erwähnung des Nutzungsrechtes sei somit nicht erforderlich. Daraus folge, dass sich auch der Begriff «bénéficiaire» gleich wie der Begriff «bénéficiaire effectif» auf den tatsächlich wirtschaftlich Berechtigten beziehe.

Im vorliegenden Fall habe die V.-SA es abgelehnt, Unterlagen beizubringen, welche aufzeigen, wie die Dividende des Jahres 1996 verwendet wurde, womit nicht bekannt sei, ob die Dividende einbehalten oder an einen Dritten weitergeleitet worden sei. Aus der Jahresrechnung 1995 sei jedoch ersichtlich, dass die gesamten Dividendenerträge mittels Aufwendungen weitergeleitet wurden. Des Weiteren betrage per 31.12.1995 die Beteiligung an der I.-SA in den Büchern der V.-SA 99,94 % der Gesamtaktiven. Darauf basierend schloss die SRK, dass die V.-SA nicht als Nutzungsberechtigte der Dividenden der I.-SA betrachtet werden könne und jene offensichtlich nur eine Durchlaufgesellschaft sei.

Gemäss Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WüRV) müsse die Interpretation von internationalen Abkommen den Zweck und das Ziel der Bestimmung berücksichtigen. Die Schweizer DBA verfolgten den Zweck, Doppelbesteuerungen für die in den betreffenden Vertragsstaaten ansässigen Personen zu vermeiden. DBA hätten nicht zum Ziel, Personen, welche nicht in einem der Vertragsstaaten ansässig sind, die Vorteile des Abkommens mittels Zwischenschaltung von Gesellschaften zu gewähren. Vorliegend sei nicht klar, wer wirtschaftlich von den Dividendeneinkünften der I.-SA profitiere; es müsse jedoch davon ausgegangen werden, dass es sich nicht um eine in Luxemburg ansässige Person handle. Des Weiteren seien die Aufwendungen exakt gleich hoch wie die Erträge, und die Dividende könne somit steuerfrei durch die V.-SA fließen. Die SRK führte weiter aus, dass die Auslegung der DBA kon-

25 BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 13.

26 ASA 66 (1997/98), 406 ff. (Altreserven-Entscheidung).

27 SRK 2000-055, 28.2.2001, VPB 65.86.

28 Im französischen Originaltext des DBA-LUX: «bénéficiaire effectif».

29 Der Begriff «bénéficiaire effectif» wird in Art. 10 Abs. 2 Bst. a DBA-LUX verwendet und der Begriff «bénéficiaire» in Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-LUX.

textabhängig zu erfolgen habe, wobei mit Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-LUX eine Gleichstellung mit den Bestimmungen der europäischen Mutter-Tochter-Richtlinie erreicht werden solle. Auch Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-RL sehe vor, dass die Vertragsstaaten weiterhin die nationalen Missbrauchsbestimmungen anwenden dürften. Aus der Interpretation von Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-LUX in ihrem Bedeutungszusammenhang sei somit zu schliessen, dass die Schweiz die unilateralen Bestimmungen zur Missbrauchsbekämpfung anwenden dürfe. Die Schweiz könne somit unilaterale Missbrauchsbestimmungen anwenden, um zu verhindern, dass nicht Abkommensberechtigte von einem DBA profitieren könnten. Darauf basierend prüfte die SRK den Sachverhalt gemäss den Kriterien von Art. 21 Abs. 2 VStG, wonach die Rückerstattung in allen Fällen unzulässig ist, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde. Nach Auffassung der SRK sind die entsprechenden Kriterien der Steuerumgehung erfüllt. Die Auslegung von Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-LUX nach Sinn und Zweck und Bedeutungszusammenhang ergebe, dass die V.-SA nicht Nutzungsberechtigte der von der I.-SA ausgerichteten Dividenden sei. Aufgrund der fehlenden Nutzungsbeziehung der V.-SA könne ihr auch keine teilweise Rückerstattung auf den Sockelbetrag von 15 % gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a (ii) DBA-LUX gewährt werden.

2.2.3 Dänemark-Entscheid der SRK

In ihrem Entscheid vom 3.3.2005³⁰ unterzog die SRK die Auffassung der ESTV, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an eine in Dänemark ansässige juristische Person setze ungeachtet des fehlenden Tatbestandsmerkmals «Nutzungsrecht» im Wortlaut des DBA-DK voraus, dass die Empfängerin auch wirtschaftlich Berechtigte der Dividende sei,³¹ einer umfassenden dogmatischen Analyse.

Die SRK bejahte zunächst die Ansässigkeit der A.-Holding im Sinne von Art. 1 DBA-DK und prüfte dann, ob die A.-Holding gestützt auf Art. 10 Abs. 1³² iVm Art. 26 Abs. 2³³ DBA-DK sowie Art. 1 Abs. 1 V zum DBA-DK Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer hat. Im Anschluss an die Feststellung, dass Art. 10 Abs. 1 DBA-DK im Gegensatz zum DBA-LUX die Nutzungs-

berechtigung des Empfängers nicht als eigenes Tatbestandsmerkmal enthalte, wurde Art. 10 Abs. 1 DBA-DK im Hinblick auf die allfällige Existenz eines ungeschriebenen Nutzungsrechts ausgelegt, wobei die SRK die Auslegungsgrundsätze des WüRV und die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Auslegung von Staatsvertragsbestimmungen³⁴ anwendete. Die SRK führte aus, dass weder aus dem Abkommen selbst noch aus der Entstehungsgeschichte Hinweise zur Frage abgeleitet werden könnten, welche Eigenschaften die A.-Holding als Dividendenempfängerin aufweisen muss. Implizit erwähne Art. 10 Abs. 1 DBA-DK jedoch den Empfänger der Dividende.³⁵ Deshalb sei gestützt auf Art. 3 Abs. 2 DBA-DK zu prüfen, ob sich aus dem unilateralen Recht der Schweiz Hinweise in Bezug auf den Empfänger bzw. von ihm zu erfüllende Eigenschaften ergeben. Als geeigneter Anknüpfungspunkt erweise sich in diesem Zusammenhang Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG, der bestimmt, dass Anspruch auf Rückerstattung der vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer hat, wer bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass.

Im Weiteren legte die SRK das Recht zur Nutzung gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG dahingehend aus, dass nur derjenige zur Nutzung des den besteuerten Ertrag abwerfenden Vermögenswertes berechtigt sei, welcher den um die Verrechnungssteuer gekürzten Nettoertrag bezieht und über diesen frei verfügen, ihn insbesondere behalten kann und als solchen nicht an einen Dritten weiterzuleiten hat. Allerdings habe der Verweis auf das Recht zur Nutzung als unilaterales Recht im DBA-Kontext zu erfolgen, und deshalb müsse dem Zweck und der Aufgabe des DBA Rechnung getragen werden. Zweck der von der Schweiz abgeschlossenen DBA sei – so die SRK weiter – vor allem die Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Daraus ergebe sich mit Blick auf das Recht zur Nutzung des Vermögenswertes, dass massgebend sein müsse, ob im Ansässigkeitsstaat des Empfängers der die Verrechnungssteuer gekürzte Nettoertrag für die Besteuerung diesem Empfänger zugerechnet werden könne bzw. diesem verbleibe und grundsätzlich bei ihm effektiv besteuert werde, oder ob – mit Blick auf diese Besteuerung – von einer Weiterleitung an einen Dritten, nicht Ansäs-

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

31 S. Abschn. 2.1.4.2.

32 Art. 10 Abs. 1 DBA-DK lautet: «Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können nur in dem anderen Staat besteuert werden.»

33 Art. 26 Abs. 2 DBA-DK lautet: «Die im Abzugswege (an der Quelle) einbehaltene Steuer ist jedoch auf Antrag zu erstatten, soweit ihre Erhebung durch das Abkommen eingeschränkt wird.»

34 Die SRK stütze sich hier insbesondere auf BGE 116 Ib 221, der für die Auslegung eines DBA vorab den Wortlaut als massgebend erachtet, wie ihn die Parteien nach dem Vertrauensprinzip im Hinblick auf den Vertragszweck verstehen durften, solange sich der Entstehungsgeschichte nicht ein abweichender wirklicher Vertragswille der Parteien entnehmen lässt und das DBA nicht selbst besondere Auslegungsregeln (Definitionen) enthält oder subsidiär auf die Bedeutung der verwendeten Begriffe in der lex fori verweist.

35 Dies leitete die SRK aus der Botschaft DBA-DK, 652, ab.

sigen, auszugehen sei. Schliesslich hielt die SRK fest, dass auch die Regelungen des Missbrauchsbeschlusses für den vorliegenden Fall zu berücksichtigen seien, obwohl der Missbrauchsbeschluss lediglich den Sachverhalt regle, bei dem der Empfänger einer Leistung in der Schweiz ansässig ist. Konkret können gemäss Auffassung der SRK die diesbezüglichen Regelungen grundsätzlich ohne weiteres als massgebendes unilaterales Recht im Sinne von Art. 3 Abs. 2 DBA-DK beigezogen werden, soweit sich aus dem DBA-DK keine direkten anderen Schlussfolgerungen ergeben. In diesem Zusammenhang wurde insbesondere auf die Weiterleitungsbeschränkungen des Missbrauchsbeschlusses verwiesen und festgehalten, dass eine Weiterleitung iSd Missbrauchsbeschlusses nur dann vorliege, wenn sie als Aufwand verbucht wird. In Bezug auf das Nutzungsrecht hielt die SRK zusammenfassend fest, dass der in Art. 10 Abs. 1 DBA-DK (bloss implizit) angesprochene Empfänger einer Dividende gestützt auf Art. 3 Abs. 2 DBA-DK iVm dem unilateralen schweizerischen Recht als der wirtschaftlich Berechtigte zu verstehen sei und es diesbezüglich keiner expliziten Erwähnung im DBA selbst bedürfe. Mit anderen Worten stehe jedes DBA unter einem ungeschriebenen Vorbehalt des wirtschaftlichen Nutzungsrechts an abkommensbegünstigten Erträgen. Da Weiterleitungen in Form von Dividenden hingegen keine schädlichen Weiterleitungen seien, die dem Nutzungsrecht entgegenstehen, erachtete die SRK die A.-Holding als Nutzungsberechtigte an der von der F.-AG ausgerichteten Dividende und damit (grundsätzlich) berechtigt, die Rückerstattung der erhobenen Verrechnungssteuer zu verlangen.

Allerdings verweigerte die SRK der A.-Holding die Rückerstattung der Verrechnungssteuer wegen abkommensrechtlichen Missbrauchs. Sie stimmte mit der ESTV überein, dass die A.-Holding keinerlei wirtschaftliche Funktion, sondern eine bloss Durchlauf-Funktion im Rahmen des gesamten Konzerns und überhaupt keine Einrichtungen und Aktivitäten in Dänemark habe. Selbst für die limitierten Zwecke einer Holdinggesellschaft sei zumindest ein minimaler personeller Aufwand notwendig. Da es vorliegend an einem solchen gänzlich fehle, sei es – wie laut SRK von der ESTV zu Recht festgestellt – offensichtlich, dass die gesamte Struktur in erster Linie dazu diene, den Beteiligten die volle Rückerstattung der in der Schweiz erhobenen Verrechnungssteuer zu sichern. Entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Anwendung von DBA stelle dies klarerweise einen Missbrauch des DBA mit Dänemark dar, welcher keinen Schutz verdiene. Die SRK stützte die Existenz eines ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalts auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Anwendung von DBA und leitete diesen implizit auch aus dem dänischen

Recht ab, welches die Konzeption des Missbrauchsverbots durchaus kenne und eine missbräuchliche Berufung auf Gesetzesvorschriften unter Umständen nicht schütze.

2.2.4 Holland-Entscheid des Bundesgerichts

In seinem Entscheid vom 9.11.1984³⁶ hatte das Bundesgericht den in Abschn. 2.1.2.1 geschilderten Fall zu beurteilen. Nach längeren Ausführungen zur Entstehungsgeschichte des DBA-NL und der Feststellung, dass bei veränderten äusseren Umständen ein Staatsvertrag gegebenenfalls strenger ausgelegt und angewendet werden dürfe als früher, ging das Bundesgericht näher auf die spezielle Bestimmung von Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL ein. Diese lautet wie folgt:

Die Steuer auf Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen, die einer der beiden Staaten im Abzugswege an der Quelle erhebt, kann von dem im anderen Staate wohnhaften Einkommensempfänger innert 2 Jahren durch Vermittlung seines Wohnsitzstaates auf Grund einer amtlichen Bescheinigung über den Wohnsitz und über die Heranziehung zu den direkten Steuern im Wohnsitzstaat zurückgefordert werden:

a. Bei Dividenden:

(i) mit dem vollen Betrag, wenn der Empfänger der Dividenden eine Kapitalgesellschaft ist, die mindestens 25 Prozent des Gesellschaftskapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft besitzt, vorausgesetzt, dass die Verbindung zwischen den beiden Gesellschaften nicht in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, sich diese volle Rückerstattung zu sichern.

Das subjektive Moment der Absicht kann laut dem Bundesgericht nur anhand objektiver Kriterien ermittelt werden, wobei die Gesamtheit der für oder gegen das Vorliegen der Missbrauchsabsicht sprechenden Umstände entscheidend sei.³⁷ Für die Auslegung von Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL müsse die bundesgerichtliche Praxis zur Steuerumgehung nicht herangezogen werden; erforderlich sei allein das subjektive Moment der Missbrauchsabsicht. Eine solche erscheine von vornherein als wenig wahrscheinlich, wenn es sich bei der niederländischen Empfängergesellschaft um ein Fabrikations- oder Handelsunternehmen der gleichen oder einer ergänzenden Branche handle.³⁸ Anders sei die Sachlage hingegen, wenn es sich bei der niederländischen Muttergesellschaft, deren Aktionäre ihren Wohnsitz nicht in den Niederlanden haben, um eine reine Holdinggesellschaft handelt und für die Abkommensberechtigung lediglich Motive «allgemein unternehmenspolitischer Art» oder gar die sog. Steuerplanung vorgebracht werden.³⁹ Das Bundesgericht sah im Holland-Entscheid die missbräuchliche Herstellung der Verbindung der beiden Gesellschaften iSv Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL als gegeben an

36 BGE 110 Ib 287.

37 BGE 110 Ib 287 E 5a.

38 BGE 110 Ib 287 E 5b.

39 BGE 110 Ib 287 E 5c.

und begründete seine Entscheidung insbesondere damit, dass die beschwerdeführende BV (i) «in den Niederlanden selbst keine effektive Geschäftstätigkeit ausübte und auch die Verwaltung, die Leitung der laufenden Geschäfte und die Unternehmensführung nicht in den Niederlanden besorgt wurden»,⁴⁰ (ii) «in Amsterdam offenbar weder über eigene Büroräumlichkeiten noch über eigenes Personal verfügte»,⁴¹ (iii) im gesamten Konzern «offenkundig nur eine Art «Durchlaufsfunktion» (...) hatte»⁴² und schliesslich (iv) mit der «kurzen Zeitspanne, die zwischen den Gründungsdaten der Beschwerdeführerin und der K-AG»⁴³ liegt.

Zusammenfassend qualifizierte das Bundesgericht, welches die Entscheidung der ESTV stützte, die BV als reine Domizilgesellschaft, die in den Niederlanden selbst keine effektive Geschäftstätigkeit ausübte und auch nicht die Verwaltung, die Leitung der laufenden Geschäfte und die Unternehmensführung besorgte. Einer solchen Gesellschaft, die in den Niederlanden bloss über einen formellen Sitz verfügt und deren Aktionäre nicht in den Niederlanden ansässig sind, sei im Sinne der Missbrauchsklausel von Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL im Zweifel die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu versagen.

2.2.5 Dänemark-Entscheid des Bundesgerichts

Im Urteil vom 28.11.2005⁴⁴ zum DBA-DK hatte sich das Bundesgericht mit dem in Abschn. 2.1.4.1 dargestellten Sachverhalt zu befassen. Zunächst ging das Gericht auf Art. 10 DBA-DK ein, wonach Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, nur in dem anderen Staat besteuert werden können, und hielt fest, dass das DBA-DK insoweit eine Besonderheit darstelle, als es die ausschliessliche Besteuerung im Wohnsitzstaat des Dividendenempfängers vorsieht. Es fuhr mit der Feststellung fort, «dass es auf der Hand liegt, dass dies zu Missbräuchen verleiten kann» und setzte sich im Folgenden ausführlich mit der Frage auseinander, ob DBA, die wie das DBA-DK keine ausdrücklichen Missbrauchsbestimmungen enthalten, unter einem ungeschriebenen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalt stünden.⁴⁵

Nach eingehender Erörterung des einschlägigen Schrifttums zu dieser Frage gelangte das Höchstgericht unter Zugrundelegung einer dynamischen Interpretation des OECD-MA schliesslich zur Auffassung, dass den DBA ein ungeschriebener Missbrauchsvorbehalt inhärent sei. Abgeleitet wurde dies vor allem aus dem Grundsatz von Treu und Glauben und dem als Teilgehalt dieses Grundsatzes geltenden Rechtsmissbrauchsverbot.⁴⁶ Ferner stützte sich das Bundesgericht auf den OECD-Kommentar zum OECD-MA und konkretisierte den allgemeinen Missbrauchsvorbehalt mittels Verweises auf die Transparenzklausel, die Aktivitätsklausel und die bona-fide-Klausel.⁴⁷ Konkret begründete das Bundesgericht die missbräuchliche Inanspruchnahme des DBA-DK damit, dass die A.-Holding (i) in Dänemark weder über eigene Büroräumlichkeiten noch über eigenes Personal verfügte,⁴⁸ (ii) selbst keine effektive Geschäftstätigkeit ausübte, die Verwaltung und Leitung der Gesellschaft sowie alle laufenden Geschäftsführungsfunktionen vielmehr von dem in Bermuda ansässigen «director» E. wahrgenommen wurden, der den gesamten Konzern offenbar beherrschte, und dass (iii) ausser den steuerlichen Überlegungen keine wirtschaftlich beachtlichen Gründe für das Auftreten der A.-Holding in Dänemark ersichtlich sind.⁴⁹

Ähnlich wie im Holland-Entscheid qualifizierte das Bundesgericht die A.-Holding als Briefkastenfirma, die in Dänemark bloss über einen formellen Sitz ohne jegliche Geschäftstätigkeit verfügte und bestätigte die Ansicht der SRK, dass die A.-Holding hauptsächlich zum Zweck der Erlangung der Abkommensvorteile gegründet worden war. Dies stelle klarerweise einen Missbrauch des DBA dar und verdiene keinen Schutz.

2.3 Zwischenfazit

2.3.1 Finanzielle Substanz

Diese Entscheide der ESTV zu den DBA-NL, DBA-LUX und DBA-DK zeigen, dass die volle Entlastung von der Verrechnungssteuer jeweils nur gewährt wird, wenn die holländische, luxemburgische oder dänische Empfängergeräten der ESTV gegenüber imstande ist, das Nutzungsrecht an den aus der Schweiz vereinnahmten Dividenden nachzuweisen. Dies obwohl einzig das DBA-LUX das Nutzungsrecht als eigenständiges Merkmal im

40 BGE 110 Ib 287 E 5c.

41 Dies wurde aus dem geringen Personalaufwand für die Geschäftsleitung sowie der festgestellten Tatsache abgeleitet, dass die für die BV tätigen Direktoren nicht mit der BV selbst, sondern mit der Grossmuttergesellschaft der BV in einem arbeitsvertraglichen Verhältnis standen; vgl. BGE 110 Ib 287 E 6a.

42 BGE 110 Ib 287 E 6b.

43 BGE 110 Ib 287 E 6a.

44 BGer 2A.239/2005, 28.11.2005.

45 Die Frage, ob die A.-Holding trotz Fehlens einer ausdrücklichen Bestimmung im DBA-DK Nutzungsberechtigte der von

der F.-AG erhaltenen Dividende sei, wurde vom Bundesgericht im Gegensatz zur Vorinstanz nicht erörtert, sondern ausdrücklich offen gelassen; s. BGer 2A.239/2005 E 3.5.3, 28.11.2005.

46 BGer 2A.239/2005 E 3.4.3, 28.11.2005.

47 Gemäss OECD-Komm. zu Art. 1 OECD-MA 1995 Tz 14 und 21 sowie OECD-Komm. zu Art. 1 OECD-MA 2003 Tz 14 und 19.

48 Dies wurde wie schon im Holland-Entscheid aus dem fehlenden Miet- und Personalaufwand abgeleitet.

49 BGer 2A.239/2005 E 3.6.4, 28.11.2005.

Abkommenstext enthält. Die Praxis der ESTV geht aber noch weiter, indem das Recht zur Nutzung (beneficial ownership) bei allen Abkommen als Anwendungsvoraussetzung verlangt wird.⁵⁰ Diese Praxis gilt nicht nur für DBA, sondern auch bei Berufung auf Art. 15 ZBstA.⁵¹ Aus der Praxis der ESTV im Meldeverfahren lässt sich weiter ableiten, dass die ESTV das Nutzungsrecht als gegeben erachtet, wenn die ausländische Empfängergesellschaft «vernünftig» finanziert⁵² ist, sprich: über (aus Sicht der ESTV) genügend Eigenkapital verfügt. Bei der Prüfung, ob der Dividendenempfänger eine ausreichende Eigenkapitalausstattung aufweist, orientiert sich die ESTV am KS Verdecktes Eigenkapital. Die ESTV interpretiert das Recht zur Nutzung somit dahingehend, dass für die Abkommensberechtigung der ausländischen Dividendenempfängerin bei dieser ein gewisses Mass an finanzieller Substanz vorhanden sein muss. Bei reinen Holdinggesellschaften scheint sich nach der aktuellen Praxis der ESTV die Substanzfrage auf das Kriterium der finanziellen Substanz zu reduzieren. Bei einer «soliden» Finanzierung sollen der ausländischen Holdinggesellschaft die Abkommensvorteile zukommen. Auf das Vorliegen von Substanz in Form von Personal und Infrastruktur soll es in diesem Fall nicht weiter ankommen.⁵³

Die Auffassung der ESTV, unter jedem DBA müsse die Empfängerin abkommensbegünstigter Erträge auch deren wirtschaftliche Berechtigte sein, hat die SRK sowohl in ihrem Luxemburg- als auch im Dänemark-Entscheid bestätigt. Das Nutzungsrecht wurde unter Bezugnahme auf Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG sowie die Bestimmungen des Missbrauchsbeschlusses insofern konkretisiert, als eine schädliche Weiterleitung nur dann vorliegt, wenn sie als Aufwand verbucht wird. Im Luxemburg-Entscheid hat die SRK das ausdrücklich im Wortlaut verankerte Nutzungsrecht in Anwendung von Art. 31 Abs. 1 WüRV ausgelegt und aufgrund der Weiterleitung in Form von Aufwand auf fehlende Nutzungsberechtigung erkannt. Das Bundesgericht hat sich weder im Holland- noch im Dänemark-Entscheid zum Erfordernis des Nutzungsrechts geäußert, sondern diese Frage explizit offen gelassen.

2.3.2 Personelle und infrastrukturelle Substanz

Neben der finanziellen Substanz prüft die ESTV auch, ob die ausländische Gesellschaft über eigenes Personal und eine eigene Infrastruktur in Form von Büroräumlichkeiten verfügt. Häufig wird im Meldeverfahren darüber hinaus der Nachweis verlangt, dass in den Büro- bzw. Geschäftsräumlichkeiten eigene Telefon-, Fax- und Computeranschlüsse installiert sind. Hinweise für das Vorliegen dieser personellen und infrastrukturellen Substanz leitet die ESTV aus Telefonrechnungen, Mietverträgen, Kontoauszügen etc. ab. Mitunter wird auch geprüft, ob die Führung der Bücher der Gesellschaft bzw. der Konti, von denen die Saläre an die Mitarbeiter überwiesen werden, am Sitz der Gesellschaft vorgenommen wird. Das Erfordernis der personellen und infrastrukturellen Substanz kommt auch im Holland- und im Dänemark-Entscheid des Bundesgerichts zum Ausdruck, wo jeweils ausgeführt wird, dass die Empfängergesellschaft «weder über eigene Büroräumlichkeiten noch über eigenes Personal verfügte». Auch die SRK hielt im Dänemark-Fall fest, dass zumindest ein minimaler personeller Aufwand notwendig sei, um die Zwecke einer Holdinggesellschaft erfüllen zu können. Wie erwähnt scheint die neuere Praxis der ESTV dem Erfordernis der personellen und infrastrukturellen Substanz bei reinen Holdinggesellschaften weniger Bedeutung beizumessen, sofern ausreichend finanzielle Substanz in Form einer genügenden Eigenfinanzierung vorhanden ist.

Die Rechtsgrundlagen, auf denen die personelle Substanzvoraussetzung gründet, sind zumindest bei den Entscheidungen der ESTV auf den ersten Blick nicht eindeutig auszumachen. Während im Dänemark-Fall zunächst von treaty shopping die Rede ist, wird im nächsten Satz gefolgert, dass es der Dividendenempfängerin an der Nutzungsberechtigung fehle. Sodann wird unmittelbar Rückgriff auf die Steuerumgehung gemäss Art. 21. Abs. 2 VStG genommen, welche bekanntlich eine unilaterale Norm darstellt. Auch die Ausführungen der ESTV zum Holland-Fall⁵⁴ differenzieren nicht weiter zwischen Nutzungsrecht und Missbrauch oder zitieren beide Merkmale im Zusammenhang mit der Missbrauchsbestimmung von Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL.⁵⁵ Die SRK und das Bun-

50 Steuerentlastungen auf Grund von DBA, Allgemeines VL Ziff. 31, und HOCHREUTENER, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an holländische Empfänger schweizerischer Dividenden, 360.

51 WL Dividendenzahlungen Ziff. 10a.

52 Vgl. HOCHREUTENER, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an holländische Empfänger schweizerischer Dividenden, 370; BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 12.

53 BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 12.

54 HOCHREUTENER, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an holländische Empfänger schweizerischer Dividenden, 364, insbesondere Bst. c.

55 Dies ist v. a. vor dem Hintergrund zu sehen, dass das DBA-NL das Nutzungsrecht nicht als eigenes Tatbestandsmerkmal im Abkommenstext enthält. Auch die bei JAUSSI/BURRI, Entlastung an der Quelle bei der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Meldeverfahrens bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen, 384, zitierte Praxis der ESTV enthält u. E. Element-

desgericht hingegen scheinen das Fehlen von personeller und infrastruktureller Substanz mit abkommensrechtlichem Missbrauch gleichzusetzen. Im Holland-Entscheid wird dies aus Art. 9 Abs. 2 Bst. a (i) DBA-NL abgeleitet, während im Dänemark-Entscheid gewissermassen als «letzte Zuflucht» auf den ungeschriebenen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalt zurückgegriffen wird.

2.3.3 Funktionelle Substanz

Sowohl im Holland- als auch im Dänemark-Entscheid verweigerte das Bundesgericht die Entlastung von der Verrechnungssteuer mit dem Hinweis auf das Fehlen einer effektiven Geschäftstätigkeit im Ansässigkeitsstaat der Dividendenempfängerin. Auch die ESTV prüft, ob eine wirtschaftlich begründete Struktur im Ansässigkeitsstaat vorliegt. Bei reinen Holdinggesellschaften hat zumindest die frühere Praxis der ESTV eine solche, wirtschaftlich begründete Struktur eher bejaht, wenn mehrere Beteiligungen verwaltet wurden. Das Halten lediglich einer Beteiligung schwächte hingegen die abkommensrechtliche Position der Empfängergeräten.⁵⁶ Das Erfordernis einer Holdingstruktur mit mehreren Beteiligungen kann unter dem Begriff der funktionellen Substanz zusammengefasst werden. In der aktuellen Praxis der ESTV scheint dieses Merkmal allerdings mehr und mehr hinter das finanzielle Substanzerfordernis zurückzutreten. Ganz zu vernachlässigen dürfte die funktionelle Substanz jedoch nicht sein, v. a. dann nicht, wenn es der ausländischen Gesellschaft an personellen und infrastrukturellen Ressourcen mangelt.⁵⁷

Auch in Bezug auf das funktionale Substanzerfordernis erscheinen die rechtlichen Grundlagen, auf welche sich die Praxis stützt, uneinheitlich. Für die ESTV dürfte ungenügende funktionelle Substanz Indizwirkung für fehlende Nutzungsberechtigung,⁵⁸ aber zum Teil auch für Missbrauch haben.⁵⁹ Die SRK handelt die funktionelle Substanz in ihren Ausführungen nur zum Abkommensmissbrauch ab, und auch das Bundesgericht tendiert eher zur Begründung über abkommensrechtlichen Missbrauch.

te sowohl des Nutzungsrechts als auch des abkommensrechtlichen Missbrauchs.

56 RIEDWEG/HEUBERGER, Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 ZBstA, 118, und JAUSSEI/BURRI, Entlastung an der Quelle bei der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Meldeverfahrens bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen, 384.

57 S. dazu Fall 4 bei BENZ/LUTZ, Lösungen zu den Fallbeispielen, 19.

58 RIEDWEG/HEUBERGER, Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 ZBstA, 118.

59 JAUSSEI/BURRI, Entlastung an der Quelle bei der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Meldeverfahrens bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen, 384.

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

CREUS JOACHIM/DE JONG DENNIS, Dividends Paid by Dual Resident Companies, in: Franz Philipp Sutter/Ulf Zehetner (Hrsg.), Triangular Tax Cases, Wien 2004, 145 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

HEINSEN OLIVER, Behandlung von Dreiecksverhältnissen 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-JÜRIG, 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 Tagungunterlagen

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-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 Ge-

biete 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-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

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

EStG, (dt.) Einkommensteuergesetz 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 Mitgliedsstaaten (vom 23.7.1990), AB1 L 225 vom 20.8.1990, 6 (zuletzt geändert durch die RL 2003/123/EG [vom 22.12.2003], AB1 L 7 vom 13.1.2004, 41)

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

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

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

ZBstA, 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 ABI L 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)