

Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (1. Teil)

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



Peter Riedweg, dipl. Steuerexperte, dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner, Homburger Rechtsanwälte, Zürich



Reto Heuberger, Dr. iur., Rechtsanwalt, LL.M., dipl. Steuerexperte, Homburger Rechtsanwälte, Zürich

Inhalt*

In dieser Ausgabe:

1	Einleitung	4.2.1	Direkte Beteiligung von 25 % mit 2-jähriger Haltedauer
		4.2.2	Ansässige, der Körperschaftsteuer unterliegende Kapitalgesellschaften
2	Vorbemerkungen	4.3	Rechtsfolge
2.1	Mutter-Tochter-Richtlinie	5	Art. 15 Abs. 2 ZBstA – Zinsen und Lizenzgebühren
2.2	Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie	5.1	Definitionen
2.3	Verhältnis zwischen Richtlinien und bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen	5.1.1	Zinsen
2.4	Schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen	5.1.1.1	Begriff der Zinsen
3	Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA)	5.1.1.2	Anwendungsfälle
3.1	Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der EG und der Schweiz	5.1.2	Lizenzgebühren
3.2	Umsetzung des Abkommens	5.1.2.1	Begriff der Lizenzgebühren
3.2.1	In der Schweiz	5.1.2.2	Anwendungsfälle
3.2.2	In den EU-Ländern	5.2	Verbundene Unternehmen
3.3	Räumlicher Geltungsbereich	5.2.1	Direkte Beteiligung von 25 % mit Haltedauer von 2 Jahren
3.4	Zeitlicher Geltungsbereich	5.2.1.1	Direkte Beteiligung (Empfängerin ist Mutter-, Tochter- oder Schwestergesellschaft)
3.4.1	Inkrafttreten	5.2.1.2	Haltedauer von 2 Jahren
3.4.2	Übergangsbestimmungen	5.2.2	Ansässige, der Körperschaftsteuer unterliegende Kapitalgesellschaften oder Betriebsstätten
3.4.3	Überprüfung	5.2.2.1	Kapitalgesellschaften
3.4.4	Aufhebung	5.2.2.2	Betriebsstätten
3.5	Auslegung und Konsultationsverfahren	5.2.2.3	Steuerliche Ansässigkeit und keine Ansässigkeit in einem Drittstaat
3.6	Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	5.2.2.4	Subject-to-tax-Klausel
4	Art. 15 Abs. 1 ZBstA – Dividenden	5.2.3	Nutzungsberechtigung
4.1	Dividendenzahlungen	5.3	Rechtsfolge
4.1.1	Auslegung des Begriffs der Dividendenzahlungen	5.3.1	Steuerbefreiung
4.1.2	Altreserven	5.3.2	Nachweispflichten und Rückerstattung
4.2	Verbundene Unternehmen	5.3.2.1	Schweizerische Quelle
		5.3.2.2	Quelle in EU-Mitgliedstaat
			Literatur
			Rechtsquellen
			Materialien
			Praxisanweisungen

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

In der nächsten Ausgabe:

6	Körperschaftsteuerunterstellung ohne Befreiung
6.1	Geltungsbereich
6.1.1	Wortlaut
6.1.2	Quelle im EU-Mitgliedstaat
6.1.3	Schweizerische Quelle
6.1.4	Wegleitung Dividendenzahlungen ESTV
6.2	Begriff Körperschaftsteuer
6.3	Subjektive Steuerpflicht
6.3.1	Art. 15 Abs. 1 ZBstA
6.3.2	Art. 15 Abs. 2 ZBstA
6.4	Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz
6.4.1	Unbeschränkte Steuerpflicht
6.4.2	Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht
6.4.3	Beteiligungsabzug
6.4.4	Kantonaler Holdingstatus
6.4.5	Kantonaler Verwaltungsgesellschaftsstatus
6.4.6	Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen
6.5	Gesellschaften mit Sitz in den EU-Mitgliedstaaten
7	Vorbehalt von Missbrauchsvorschriften
7.1	Vorbemerkungen
7.2	Nutzungsberechtigung
7.3	Steuerungumgehung
7.4	Missbrauchsbeschluss 1962
7.5	Doppelbesteuerungsabkommen
8	Würdigung
	Literatur
	Rechtsquellen
	Materialien
	Praxisanweisungen

1 Einleitung

Eines der Ziele der Steuerrechtspolitik der OECD-Staaten besteht darin, die Besteuerung im Quellenstaat zu reduzieren und jene im Sitzstaat zu gewährleisten. Nach einer erheblichen Anzahl von DBA der Schweiz darf der Quellenstaat keine Steuern auf Lizenzgebühren und Zinsen erheben. Auf Dividenden aus berechtigenden Beteiligungen sehen jedoch erst wenige schweizerische DBA den Nullsatz vor. Zwischen verbundenen Unternehmen in Mitgliedstaaten der EU wurden die Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren durch europäisches Recht beseitigt. Die Mutter-Tochter-Richtlinie schreibt seit 1991 vor, dass keine Quellensteuern auf Dividenden auf Beteiligungen von mindestens 25 % (seit 1.1.2005: 20 %) zwischen verschiedenen EU-Staaten erhoben werden dürfen. Neueren Datums ist die Quellen-

steuerbefreiung auf Zinsen und Lizenzgebühren, welche im Jahre 2004 mit der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie eingeführt wurde. Für die Schweiz stellte der Nichtzugang zu diesen EU-Regeln einen steuerlichen Wettbewerbsnachteil dar. Dieser wird mit dem am 1.7.2005 in Kraft gesetzten Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA)¹ weitgehend beseitigt. Denn als eine der Gegenleistungen für die Einführung der Zahlstellensteuer konnte die Schweiz die Übernahme der vorteilhaften Regeln für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren im EU-Raum auch für die Schweiz erreichen. Die EU-Richtlinien werden zwar nicht als solche auf die Schweiz anwendbar. Art. 15 ZBstA sieht jedoch vergleichbare, wenn auch vom Wortlaut teilweise abweichende Regeln für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen in der Schweiz und in Mitgliedstaaten der EU vor. Da das Hauptaugenmerk der EU in den Verhandlungen der Zahlstellensteuer gewidmet war und Art. 15 erst am Schluss auf Drängen der Schweiz als Gegenleistung für ihre Bereitschaft zur Besteuerung von Zinserträgen in den Abkommenstext aufgenommen wurde, fand dieser zuerst kaum Beachtung. Die steuerrechtliche Umsetzung durch die ESTV sowie die Auseinandersetzung im einschlägigen Schrifttum der Schweiz hat eben erst begonnen, während in der EU die Thematik noch kaum Beachtung gefunden hat. Entsprechend sind noch einige Fragen offen. Diese sollen im Folgenden angesprochen werden.

2 Vorbemerkungen

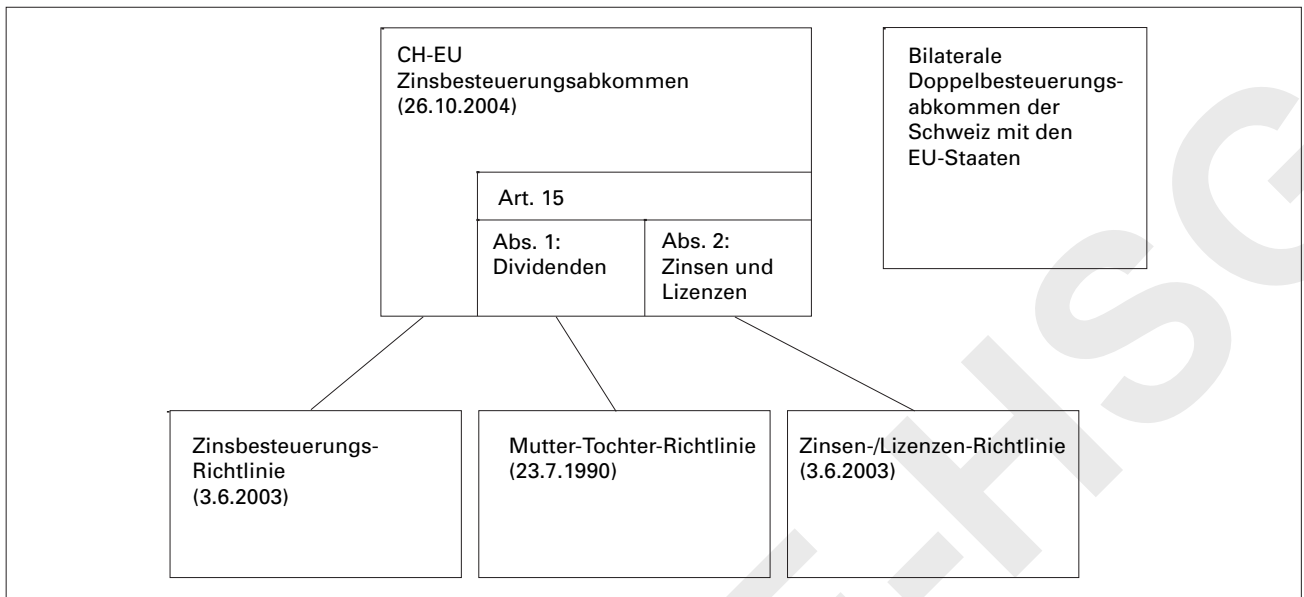
Die folgende Grafik 1 (S. 31) soll veranschaulichen, wie sich das ZBstA aus den verschiedenen EU-Richtlinien ableitet, ohne diese jedoch zu übernehmen, während die bilateralen DBA der Schweiz mit den EU-Staaten als parallele, selbständige Verträge vom ZBstA grundsätzlich unberührt bleiben.

2.1 Mutter-Tochter-Richtlinie

Die Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Mutter-Tochter-Richtlinie)²

- 1 Abkommen vom 26.10.2004 in Form eines Briefwechsels zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, SR 0.641.926.81 sowie ABl. L 385 vom 29.12.2004, S. 30.
- 2 Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 6.

Grafik 1: Verhältnis zwischen dem ZBstA und den Richtlinien und DBA



verpflichtet die Mitgliedstaaten zur Steuerbefreiung von Dividenden sowohl im Quellenstaat als auch im Sitzstaat des Empfängers. Die Verpflichtung gilt bei Ausschüttungen einer Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU an eine Gesellschaft mit Sitz in einem anderen EU-Staat, die an der ausschüttenden Gesellschaft eine Quote von mindestens 20 % (seit 1.1.2005, vorher: 25 %) am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft hält. Die Mitgliedstaaten dürfen fakultativ auf die Stimmrechte statt das Kapital abstellen und eine Mindesthaltungsdauer von bis zu 2 Jahren vorsehen. Unter die Richtlinie fallen nur Kapitalgesellschaften, die in einem Mitgliedstaat der EU ansässig sind und ohne Befreiung sowie ohne Wahlmöglichkeit der Gewinnsteuer unterliegen. Der Anhang zur Richtlinie enthält eine Liste der berechtigten Kapitalgesellschaften sowie der berechtigenden Steuern.

Der Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie wurde mit dem Beitritt der neuen EU-Staaten angepasst. Mit der Revision vom 22.12.2003, die am 1.1.2005 in Kraft trat, wurde jedoch die Steuerbefreiung von Dividenden auch in materieller Hinsicht ausgedehnt³. Mit dieser Änderung wird die verlangte Mindestbeteiligung schrittweise herabgesetzt: ab 1.1.2005 auf 20 %, ab 1.1.2007 auf 15 % und ab 1.1.2009 auf 10 %. Weiter ist die Richtlinie nicht nur anwendbar auf Ausschüttungen von direkt gehaltenen Tochtergesellschaften, sondern auch auf Enkelgesellschaften und Betriebsstätten. Ferner

wurde die Liste der berechtigten Kapitalgesellschaften im Anhang durch die Europäische Aktiengesellschaft (Societas Europaea) und die Genossenschaft ergänzt.

Im Verhältnis zur Schweiz ist zu beachten, dass diese Ausdehnung des Anwendungsbereichs keinen Niederschlag in Art. 15 Abs. 1 ZBstA gefunden hat. Der Text von Art. 15 Abs. 1 ZBstA basiert auf der Mutter-Tochter-Richtlinie vor der Änderung vom 22.12.2003.

2.2 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie

Die Richtlinie 2003/49/EG über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie)⁴ befreit in einem Mitgliedstaat angefallene Einkünfte in Form von Zinsen oder Lizenzgebühren von allen in diesem Staat erhobenen Steuern, sofern der Nutzungsberechtigte der Zinsen oder Lizenzgebühren ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats oder eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats ist und in diesem Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegt. Als angefallene Einkunft gilt dabei jede Zahlung, die von einem Unternehmen eines Mitgliedstaats oder einer in einem Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaates getätigt wurde. Für diese grenzüberschreitend geleisteten Zins- und Lizenzgebühren, bei denen Zahler und Nutzungsberechtigter in

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

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

Tabelle 1: Quellensteuersätze nach DBA mit den Mitgliedstaaten der EU

Mitgliedstaaten	Dividenden nicht rückforderbare QSt	Beteiligungen	Lizenzgebühren nicht rückforderbare QSt	Zinsen nicht rückforderbare QSt
Belgien	10	25	0	10
Dänemark	0	–	0	0
Deutschland	0	20	0	0
Estland	5	20	10	10
Finnland	5	20	0	0
Frankreich	0	10	5	0
Griechenland	5	25	5	10
Grossbritannien	5	25	0	0
Irland	10 (Irl. 0)	25	0	0
Italien	15	–	5	12,5
Lettland	5	20	10	10
Litauen	5	20	10	10
Luxemburg	0	25	0	10/0
Malta	kein DBA		kein DBA	kein DBA
Niederlande	0	25	0	5
Österreich	0	20	5	0
Polen	5	25	0	10
Portugal	10	25	5	10
Schweden	0	25	0	5
Slowakei	5	25	5	10
Slowenien	5	25	5	5
Spanien*	10	25	5	10
Tschechien	5	25	5	0
Ungarn	10	–	0	10
Zypern	kein DBA		kein DBA	kein DBA

* Geltendes DBA E; Revision ist unterzeichnet.

unterschiedlichen Mitgliedstaaten ansässig bzw. gelegen sind, verlangt die Richtlinie eine an den Quellenstaat gerichtete umfassende Verpflichtung zur Befreiung von allen in diesem Mitgliedstaat erhebenden Steuern, und zwar unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden.

2.3 Verhältnis zwischen Richtlinien und bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen

Nach Ansicht der Lehre können die Steuerpflichtigen zwischen der Mutter-Tochter-Richtlinie und dem DBA die günstigere steuerliche Beurteilung wählen. Weder die Richtlinie noch das Abkommen geniessen von vornherein Vorrang⁵.

2.4 Schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen

Die Tabelle 1 zeigt die maximalen Quellensteuersätze für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren unter den DBA zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der EU. Mit den Ländern Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Luxemburg, Niederlande, Österreich und Schweden wurde der Nullsatz auf Dividenden aus berechtigenden Beteiligungen vereinbart, wobei die Beteiligungshöhe unterschiedlich ist. Auch bei den Zinsen sehen weniger als die Hälfte der DBA mit den EU-Mitgliedstaaten den Nullsatz vor. Auf Lizenzgebühren dürfen immerhin noch die Länder Estland, Frankreich, Griechenland, Italien, Lettland, Litauen, Österreich, Portugal, Slowakei, Slowenien, Spanien und Tschechien Quellensteuern erheben. Mit Malta und Zypern besteht kein DBA.

5 LEHNER, DBA-Kommentar, Einl. N 270; TISCHBIREK, DBA-Kommentar, Art. 10 N 79 und 176. BROKELIND, Ten years of application of the Parent-Subsidiary Directive: Some Progress?, S. 165 mwN, schliesst dies aus der Rechtsprechung des EuGH.

3 Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA)

3.1 Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der EG und der Schweiz

Das ZBstA ist am 1.7.2005 in Kraft getreten. Es regelt zur Hauptsache die Zinsbesteuerung mit Einführung einer Zahlstellensteuer bzw. einer freiwilligen Offenlegung mittels Meldeverfahren in Anlehnung an die EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie vom 3.6.2003⁶. Der zweite Bereich des ZBstA betrifft die Einführung der steuerlichen Amtshilfe zwischen den EU-Mitgliedstaaten und der Schweiz in Fällen von Steuerbetrug oder bei Delikten mit gleichem Unrechtsgehalt (Art. 10 ZBstA). Als drittes Hauptelement hebt das Abkommen die Quellenbesteuerung von grenzüberschreitenden Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen auf (Art. 15 ZBstA)⁷.

Beim ZBstA handelt es sich um einen Staatsvertrag zwischen der Europäischen Gemeinschaft (EG) und der Schweiz. Bei diesem Gemeinschaftsabkommen sind die einzelnen Mitgliedstaaten, im Gegensatz zu den gemischten Abkommen wie etwa dem Personenfreizügigkeitsabkommen, nicht Vertragsparteien, da der Regelungsbereich in den Zuständigkeitsbereich der EG fällt. Das ZBstA ist mit Inkrafttreten am 1.7.2005 unabhängig davon, ob einzelstaatlich bereits die Umsetzung erfolgte, in der Schweiz und den EU-Staaten unmittelbar anwendbar (self-executing).

Die Abs. 1 und 2 von Art. 15 ZBstA lehnen sich zwar an die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie an. Sie beinhalten aber eigenständige staatsvertragliche Vereinbarungen, die eine eigene, teilweise von den Richtlinien abweichende Fassung haben. Einzige Ausnahmen sind die Übergangsfristen für gewisse Mitgliedstaaten, für welche das ZBstA auf die EU-Richtlinien verweist. Durch die Eigenständigkeit der staatsvertraglichen Regelung erhellt auch, dass die EU-internen Fortentwicklungen der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie keine Anwendung auf die Schweiz finden.

3.2 Umsetzung des Abkommens

3.2.1 In der Schweiz

Für die Umsetzung des ZBstA in schweizerisches Recht wurde das Zinsbesteuerungsgesetz (ZBstG) erlassen⁸. Dieses regelt nur die Zinsbesteuerung, nicht auch die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen. Der Bundesrat erachtete die Umsetzung von Art. 15 ZBstA im Rahmen eines Bundesgesetzes nicht für nötig, weil der Abkommenstext präzise genug sei und die Handhabung sich auf das gleiche Verfahren abstützen lasse wie die DBA⁹.

Die ESTV hat für die Regelung der Zahlstellensteuer eine Wegleitung verfasst¹⁰. Zu Art. 15 ZBstA hat sie die Wegleitung vom 15.7.2005 betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (Wegleitung Dividendenzahlungen) sowie das Kreisschreiben Nr. 10 vom 15.7.2005 – Meldeverfahren bei Schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften basierend auf Art. 15 Abs. 1 des Zinsbesteuerungsabkommens mit der EG (Ergänzung zu Kreisschreiben Nr. 6 vom 22.12.2004) erlassen. Diese beiden Publikationen befassen sich ausschliesslich mit der Entlastung von Dividendenzahlungen von der schweizerischen Verrechnungssteuer (outbound-Fälle). Zur Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA auf inbound-Fälle und zu Art. 15 Abs. 2 ZBstA gibt es keine Erlasse. Die ESTV beabsichtigt jedoch, wichtige Informationen zum Entlastungsverfahren in den EU-Mitgliedstaaten auf ihrem Website oder in anderen Publikationen öffentlich zugänglich zu machen, sobald diese verfügbar sind.

3.2.2 In den EU-Ländern

Das ZBstA ist ein völkerrechtliches Abkommen zwischen der EG und der Schweiz. Die Verhandlungen wurden nach den Vorgaben des Europäischen Rates von der Europäischen Kommission geführt (Art. 300 Abs. 1

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

7 Vgl. zum ganzen ZBstA OBERSON, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced «Compromis Helvétique», S. 108 ff., und zu den weiteren Auswirkungen der Bilateralen Verträge II auf das schweizerische Steuerrecht BEHNISCH, Auswirkungen der Bilateralen II auf das Schweizerische Steuerrecht, S. 947 ff.

8 Bundesgesetz vom 17.12.2004 zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft, SR 641.91.

9 Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen («Bilaterale II») vom 1.10.2004, BBl 2004, S. 5965 ff., S. 6283. Zur Verbindlichkeit völkerrechtlicher Verträge s. LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 92 f.

10 Wegleitung EU-Zinsbesteuerung (Steuerrückbehalt und freiwillige Meldung) vom 24.6.2005.

EGV)¹¹. Gemäss Art. 300 Abs. 7 EGV sind nach Art. 300 EGV abgeschlossene Abkommen sowohl für die Gemeinschaftsorgane wie auch für die Mitgliedstaaten verbindlich. Für die Mitgliedstaaten bedeutet dies, dass sie die gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung haben, völkerrechtliche Verträge der Gemeinschaft zu achten und ordnungsgemäss im innerstaatlichen Recht durchzuführen¹². Eine Bestimmung eines von der EG mit einem Drittland abgeschlossenen Abkommens ist nach der Rechtsprechung des EuGH als unmittelbar anwendbar anzusehen, wenn sie unter Berücksichtigung ihres Wortlauts und im Hinblick auf den Sinn und Zweck des Abkommens eine klare und eindeutige Verpflichtung enthält, deren Erfüllung oder deren Wirkungen nicht vom Erlass eines weiteren Aktes abhängen. Nach Kessler/Eicker/Obser sind diese Voraussetzungen im Fall des ZBStA erfüllt, weshalb sich die Steuerpflichtigen unmittelbar auf ihre Rechte aus dem Abkommen berufen können, ohne dass es einer Umsetzung in nationales Recht bedarf¹³.

3.3 Räumlicher Geltungsbereich

Das ZBStA wurde zwischen der Schweiz und der EG geschlossen und gilt nach Art. 20 ZBStA einerseits für das Gebiet der Schweiz und andererseits für die Gebiete, in denen der Vertrag zur Gründung der EG angewendet wird. In Bezug auf den räumlichen Geltungsbereich ist das Abkommen EU-seitig dynamisch konzipiert. Räumlich umfasst das Abkommen somit zum heutigen Zeitpunkt alle Gebiete der EU, einschliesslich der am 1. Mai 2004 neu hinzugetretenen Mitgliedstaaten. Die ESTV hat eine Liste der Staaten und Gebiete aufgestellt, die Art. 20 ZBStA umfasst. Diese Liste enthält auch die neuen EU-Mitgliedstaaten Malta und Zypern, mit denen die Schweiz kein DBA abgeschlossen hat, sowie gewisse vom Kernland der jeweiligen Mitgliedstaaten räumlich entfernte Gebiete, wie Guadeloupe, Französisch Guayana, Martinique und Réunion (französische Überseedepartemente), Madeira und Azoren (Portugal), Kanarische Inseln (Spanien) sowie Gibraltar (Grossbri-

tannien)¹⁴. Weiter werden künftig neu der EU beitretende Staaten das ZBStA als *acquis communautaire* zu übernehmen haben¹⁵. Für diese Staaten ist Art. 15 ZBStA ab dem Zeitpunkt ihres EU-Beitritts direkt anwendbar, was selbstredend im umgekehrten Verhältnis auch für die Schweiz gilt.

Dieser weitgefaste räumliche Geltungsbereich wirkt sich günstig auf in der Schweiz ansässige, grenzüberschreitend tätige Gesellschaften und Betriebsstätten aus. Der Steuerstandort Schweiz wird gestärkt. Umgekehrt verpflichtete sich die Schweiz, für den gleichen räumlichen Geltungsbereich und unter den gleichen Bedingungen auf die Erhebung der Verrechnungssteuer zu verzichten. So hat die Schweiz etwa die Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen einer schweizerischen Tochtergesellschaft an eine in Zypern, Malta oder Gibraltar ansässige Muttergesellschaft auf null zu reduzieren, sofern die übrigen Voraussetzungen, wie etwa jene der subjektiven Steuerpflicht, erfüllt sind. Mit Zypern und Malta hat die Schweiz bis heute kein DBA abgeschlossen, und Gibraltar wird nicht durch das DBA mit Grossbritannien abgedeckt. Auf Gibraltar sind die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie ebenfalls anwendbar¹⁶.

14 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 1. Vgl. ausführliche Hinweise zu diesen räumlich entfernten Gebieten sowie zum Ausschluss von Grönland, den Channel Islands und der Isle of Man in OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.4.

15 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 1. A. M. HULL, EC Parent-Subsidiary Directive in Switzerland: Swiss Outbound Dividends, ST, S. 179, und BIFD, S. 68, welcher der Ansicht ist, dass die Anwendung des ZBStA nicht ohne weitere Vereinbarung auf neu der EU beitretende Staaten ausgedehnt wird.

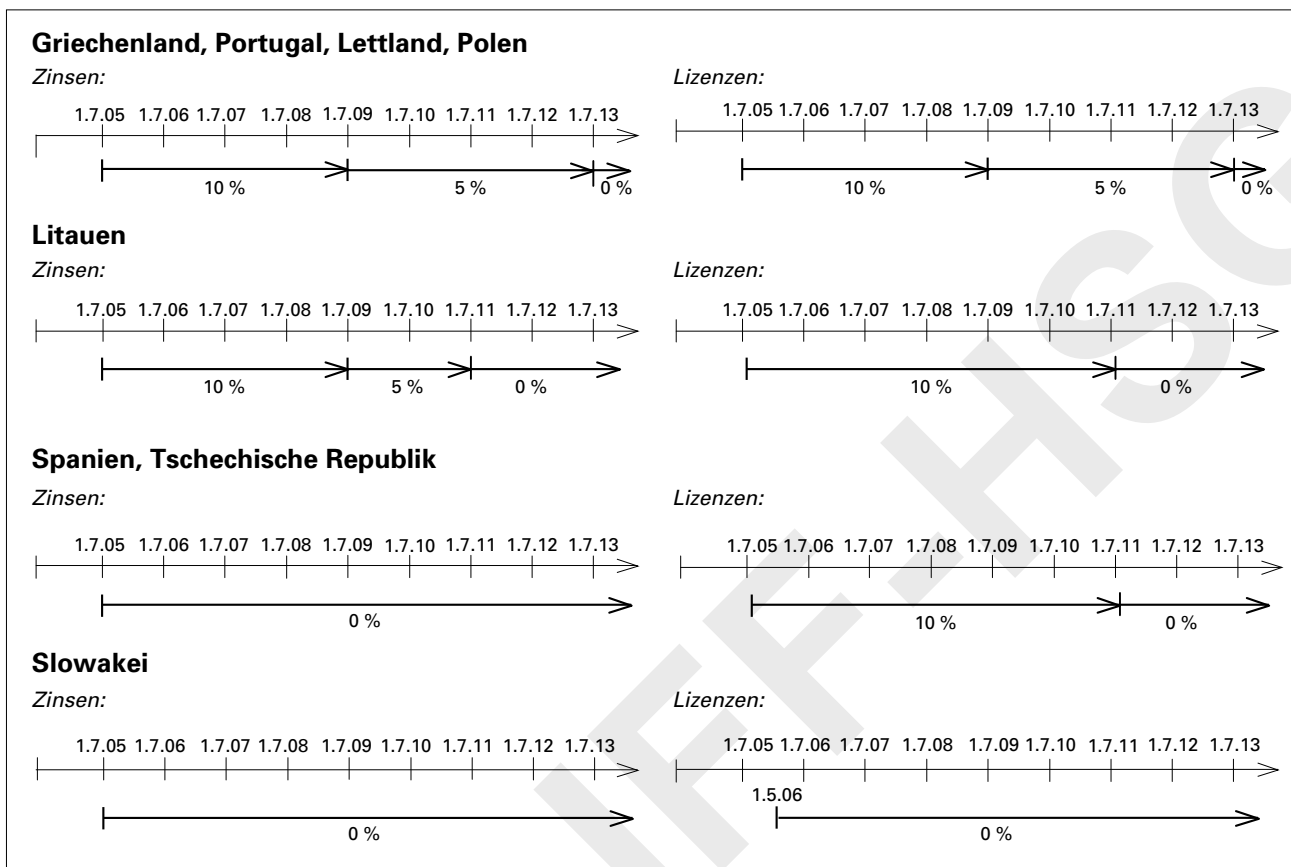
16 Gibraltar wird zwar in der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie selbst nicht erwähnt, und eine Gibraltar-Gesellschaft wird auch nicht in den Listen der unter die Richtlinien fallenden Gesellschaften aufgeführt. Gibraltar hat aber eigens die Gibraltar 1992 Company eingeführt, um die Anforderungen der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllen zu können. In der Gibraltar 1992 Company werden zwar die Beteiligungserträge befreit, die übrigen Einkünfte aber zum Satz von 35 % besteuert. Gewisse Mitgliedstaaten der EU haben die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie auf die Gibraltar-Gesellschaft angezweifelt, weil diese nicht in der Liste der Kapitalgesellschaften im Anhang aufgeführt ist. Die EU-Kommission hat jedoch gegenüber der Regierung von Gibraltar bestätigt, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie, die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie und die Fusionsrichtlinie auf Gibraltar anwendbar sind. Dies muss entsprechend für das ZBStA gelten. Auf die Gibraltar Exempt Company dagegen sind die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie mangels Gewinnsteuerpflicht nicht anwendbar.

11 Der Beschluss 2004/911/EG des Rates vom 2.6.2004 über die Unterzeichnung des Zinsbesteuerungsabkommens (ABl. L 385 vom 29.12.2004, S. 28) gibt Aufschluss darüber, dass der Europäische Rat Art. 300 EGV als Kompetenzgrundlage für den Abschluss des Abkommens sieht.

12 SCHMALENBACH, Kommentar EU-Vertrag, Art. 200 N 49.

13 KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 659, mit Hinweisen auf die einschlägige EuGH-Rechtsprechung.

Grafik 2: Übergangsregelungen Art. 6 Richtlinie 2003/49/EG (iVm 2004/76/EG)



3.4 Zeitlicher Geltungsbereich

3.4.1 Inkrafttreten

Das ZBstA ist am 1.7.2005 in Kraft getreten und findet seit diesem Zeitpunkt Anwendung. Art. 15 ZBstA ist somit auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren anwendbar, die am 1.7.2005 oder später fällig werden¹⁷. Bei Dividendenausschüttungen entspricht das Fälligkeitsdatum nach der Praxis der ESTV dem Datum des Beschlusses über die Festsetzung der Dividende¹⁸. Die ESTV verlangt einen schriftlichen Nachweis, wenn ein vom Datum des Beschlusses abweichendes Fälligkeitsdatum geltend gemacht wird¹⁹.

3.4.2 Übergangsbestimmungen

Das Abkommen sieht Sonderübergangsbestimmungen für Spanien vor. Im bilateralen Verhältnis mit Spanien

wird das ZBstA erst anwendbar sein, wenn die Revision des DBA zwischen der Schweiz und Spanien in Kraft tritt. Spanien wollte die Anwendbarkeit von Art. 15 ZBstA davon abhängig machen, dass im Rahmen einer Teilrevision des bilateralen DBA ein Informationsaustausch in verwaltungs-, zivil- oder strafrechtlichen Fällen von Steuerbetrug im Sinne der Rechtsvorschriften des ersuchten Staates oder für ähnliche Delikte vorgesehen wird. Die Paraphierung des Revisionsprotokolls mit Spanien ist am 27.4.2005 erfolgt.

Art. 15 Abs. 1 ZBstA sieht ferner eine Übergangsbestimmung mit Estland für Dividenden vor. Diese gilt für Dividendenzahlungen aus Estland in die Schweiz. Für Zahlungen aus schweizerischer Quelle ist das ZBstA dagegen anwendbar²⁰.

Die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie gewährt verschiedenen Ländern Übergangsfristen für die Einführung des Nullsatzes (s. Grafik 2). Von den bisherigen EU-Mitgliedstaaten dürfen Griechenland und Portugal (auf Zinsen und Lizenzgebühren) sowie Spanien (auf Lizenzgebühren) während einer Übergangsfrist noch

17 Art. 12 Abs. 1 VStG.

18 STOCKAR/HOCHREUTENER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Art. 12 VStG N 8 und 11; BEUSCH, BSK VStG, Art. 12 N 1 ff.; PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Art. 12 N 2.1 ff.

19 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 11.

20 Vgl. Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 2.b.

Quellensteuern erheben. Im Rahmen der EU-Erweiterung wurden besondere Übergangsfristen für Lettland, Litauen, Polen, die Slowakei und die Tschechische Republik vorgesehen. Diese Übergangsfristen sind auch auf das Verhältnis zur Schweiz anwendbar, weil Art. 15 Abs. 2 ZBstA ausdrücklich auf die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie verweist²¹.

3.4.3 Überprüfung

Die Schweiz und die EU werden sich mindestens alle drei Jahre oder auf Antrag einer Vertragspartei konsultieren, das technische Funktionieren des Abkommens prüfen bzw. verbessern und internationale Entwicklungen beurteilen. Es kann auch gemeinsam geprüft werden, ob eine Änderung des Abkommens erforderlich ist (Art. 13 Abs. 1 und 2 ZBstA). Ferner sollen sich die EU und die Schweiz nach sieben Jahren bezüglich des Steuerrückbehalts durch schweizerische Zahlstellen nach Art. 1 Abs. 1 ZBstA konsultieren, um zu prüfen, ob in Anbetracht der internationalen Entwicklungen eine Änderung des Abkommens erforderlich ist (Art. 13 Abs. 3 ZBstA).

3.4.4 Aufhebung

Das Abkommen ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, jedoch auf 12 Monate kündbar²². Falls die EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie ihre Anwendbarkeit ganz oder teilweise, vorübergehend oder dauerhaft, einbüsst oder falls ein EU-Mitgliedstaat oder einer der in Art. 1 genannten Drittstaaten die Anwendung seiner Durchführungsvorschriften aussetzt, kann die Schweiz die Anwendung des Abkommens oder von Teilen davon mittels Notifikation an die EG mit sofortiger Wirkung aussetzen²³. Wird das Abkommen aufgehoben, fällt auch Art. 15 ZBstA dahin. Entsprechend bemüht sich die ESTV, mit den EU-Staaten mittels Abkommensrevisionen die in Art. 15 ZBstA enthaltene Freistellung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren auch in den bilateralen DBA zu verankern.

3.5 Auslegung und Konsultationsverfahren

Art. 15 ZBstA wirkt wie ein Fremdkörper im ganzen Abkommen, weil sich dieses primär mit der Zinsbesteue-

rung befasst. Die meisten Definitionen des Abkommens sind auf die Zinsbesteuerung zugeschnitten. Art. 15 ZBstA lehnt sich dagegen an die Mutter-Tochter-Richtlinie und an die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie an, ohne jedoch auf die Definitionen der EU-Richtlinien zu verweisen (Ausnahme: Übergangsbestimmungen zu Art. 15 Abs. 2 ZBstA). Er nimmt auch nicht auf die Auslegung nach OECD-MA Bezug und verweist nicht auf die Definitionen nach internem Recht, wie es etwa Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vorsieht²⁴. Mangels Sondervereinbarung sind somit die allgemeinen Grundsätze von Art. 31 bis 33 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.5.1969 (WÜRV) anwendbar²⁵. Danach steht der Wortlaut einer Bestimmung im Vordergrund, und zwar die gewöhnliche Bedeutung im Zusammenhang des gesamten Vertrages im Lichte des Ziels und Zwecks (Art. 31 WÜRV)²⁶. Bei in mehreren Sprachen abgefassten Verträgen ist jeder Wortlaut gleichermaßen verbindlich (Art. 33 WÜRV)²⁷. Nach Art. 32 WÜRV können vorbereitende Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses als ergänzende Auslegungsmittel herangezogen werden, wenn die Auslegung nach Art. 31 unklar ist oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen Ergebnis führt. Ob die EU-Richtlinien bereits für die Auslegung des Wortlauts im Lichte des Ziels und Zwecks oder nur als untergeordnetes ergänzendes Aus-

24 Gemäss Art. 3 Abs. 2 OECD-MA hat ein im Abkommen nicht definierter Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Steuerrecht des Staates zukommt, der das DBA anwendet.

25 Wiener Übereinkommen vom 23.5.1969 über das Recht der Verträge, SR 0.111.

26 ENGELN, Interpretation of Tax Treaties under International Law, S. 427 ff.; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 115 ff.; WALDBURGER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, S. 51 ff.; OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, S. 216 ff.

27 Gemäss Art. 22 ZBstA ist das Abkommen in dänischer, deutscher, englischer, estnischer, finnischer, französischer, griechischer, italienischer, lettischer, litauischer, niederländischer, polnischer, portugiesischer, schwedischer, slowakischer, slowenischer, spanischer, tschechischer und ungarischer Sprache abgefasst, wobei jeder Wortlaut gleichermaßen verbindlich ist. Auch die maltesische Sprachfassung wird noch beglaubigt und ist dann gleichermaßen verbindlich. Es ist nicht auszuschliessen, dass zwischen den einzelnen Sprachversionen Unterschiede bestehen können. Verhandelt wurde das Abkommen in englischer Sprache. Daraus darf aber nicht geschlossen werden, dass der englischen Version grössere Bedeutung zuzumessen wäre als den anderen Sprachversionen.

21 Das soll aber nicht heissen, dass die Schweiz einseitig von der EU geänderte, erweiterte oder gar neue Übergangsfristen übernehmen müsste. Die Übergangsregelung bezieht sich auf die in der Richtlinie 2003/49/EG vom 3.6.2003 festgeschriebene und ist statisch und nicht dynamisch zu verstehen (OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.4).

22 Art. 17 Abs. 4 ZBstA.

23 Art. 18 Abs. 4 und 5 ZBstA.

Tabelle 2: Vergleich von Art. 15 Abs. 1 ZBstA mit der Mutter-Tochter-Richtlinie

Thema	Art. 15 Abs. 1 ZBstA	Mutter-Tochter-Richtlinie (fett = Änderungen per 1.1.05)
Gegenstand	«Dividendenzahlungen» (= Art. 10 OECD-MA)	«Gewinnausschüttung» (≠ Art. 10 OECD-MA)
Beteiligung	Quote mind. 25 % am Kapital	Quote mind. 20 % am Kapital (ab 1.1.07: 15 %, ab 1.1.09: 10 %); fakultativ Stimmrechte statt Kapital
	direkt (keine Enkelgesellschaft)	direkt oder Enkelgesellschaft
	Haltedauer – mind. 2 Jahre – keine Erwähnung, ob abgelaufen sein muss	Haltedauer – fakultativ mind. 2 Jahre – muss nicht abgelaufen sein (Fall Denkvit)
Gesellschaften	steuerliche Ansässigkeit – der einen Gesellschaft in EU – der anderen Gesellschaft in CH	steuerliche Ansässigkeit beider Gesellschaften/Betriebsstätten in verschiedenen Mitgliedstaaten der EU
	Gesellschaft (Betriebsstätte nicht genannt)	Gesellschaft oder Betriebsstätte Betriebsstätte darf nicht von einer Gesellschaft ausserhalb der EU sein
	Kapitalgesellschaft: – CH: AG, GmbH, Kommandit-AG – EU: ?	Kapitalgesellschaft: Liste der berechtigten Kapitalgesellschaften im Anhang
	keine Ansässigkeit in Drittland gestützt auf tiebreaker rule DBA	keine Ansässigkeit in Drittland gestützt auf tiebreaker rule DBA
	beide Gesellschaften unterliegen ohne Befreiung der Körperschaftssteuer	beide Gesellschaften unterliegen ohne Befreiung und ohne Wahlmöglichkeit einer der aufgelisteten Steuern (Liste der Steuern pro Mitgliedsstaat, z. B. D und A: Körperschaftssteuer)
Vorbehalt Vorschriften Missbrauch und Betrug	«Missbrauch» «Betrug» beruhend auf – innerstaatlichem Recht – Abkommen	«Missbrauch» «Steuerhinterziehung» beruhend auf – innerstaatlichem Recht – Abkommen
Rechtsfolgen	keine Besteuerung im Quellenstaat	keine Besteuerung im Quellenstaat Steuerbefreiung oder Steueranrechnung im Sitzstaat

legungsmittel heranzuziehen sind, ist umstritten²⁸. Jedenfalls ist beim Heranziehen der EU-Richtlinien zu beachten, dass Art. 15 ZBstA in mehreren Punkten von den Richtlinien abweicht und nicht immer ersichtlich ist, ob die Abweichung bewusst oder unbewusst vorgenommen wurde (s. Tabellen 2 und 3 auf dieser und der folgenden Seite) zu den Unterschieden zwischen den Richtlinien und Art. 15 ZBstA).

Das ZBstA enthält im Gegensatz zum Freizügigkeitsabkommen²⁹ keinen Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung gemeinschaftsrechtlicher Begriffe.

Für die Schweiz kann die Rechtsprechung des EuGH zur Mutter-Tochter-Richtlinie sowie zur Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie keine bindende Wirkung haben. Auch die allfällige künftige Rechtsprechung des EuGH zu Art. 15 ZBstA ist für die schweizerischen Behörden – vergleichbar mit Urteilen ausländischer Gerichte zur Anwendung von DBA – formal nicht massgebend. Die Auslegungskompetenz des EuGH beschränkt sich auf die Mitgliedstaaten der EU. Zur Auslegung des ZBstA im Hinblick auf die Anwendung in der Schweiz ist der EuGH nicht befugt³⁰. Die Auslegung von Art. 15 ZBstA obliegt in der Schweiz einzig den zuständigen Verwaltungsbehörden und Gerichten, letztinstanzlich dem Schweizerischen Bundesgericht. Trotz dieser klaren Ausgangslage ist davon auszugehen, dass die Handhabung und Auslegung von Art. 15 ZBstA (und selbst der EU-Richtlinien) durch die EU-Mitgliedstaaten und durch den EuGH auch die Auslegung der schweizerischen Verwaltungsbehörden und Gerichte massgeblich beeinflusst.

28 Nach OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 1.3, handelt es sich beim OECD-MA, der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie um solche ergänzende Auslegungsmittel, die nur untergeordneten Charakter haben. Für eine richtlinienkonforme Auslegung sehen sie keinen Platz. Dagegen ist nach Ansicht von DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 505, die Mutter-Tochter-Richtlinie bei Auslegung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA bereits im Rahmen der teleologischen Auslegung, welche die Analyse des Wortlauts präzisieren, zu berücksichtigen.

29 Art. 16 Abs. 2 Freizügigkeitsabkommen. S. dazu HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, S. 168 ff.

30 KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 659, mit Hinweisen auf die einschlägige EuGH-Rechtsprechung.

Tabelle 3: Vergleich von Art. 15 Abs. 2 ZBstA mit der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie

Thema	Art. 15 Abs. 2 ZBstA	Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie
Gegenstand	«Zinsen» (keine Definition) «Lizenzgebühren» (keine Definition) Zahlung zwischen verbundenen Unternehmen	«Zinsen» (eigene Definition) «Lizenzgebühren» (eigene Definition) Zahlung an «nutzungsberechtigtes» verbundenes Unternehmen
Verbundenes Unternehmen	Beteiligungsquote mind. 25 % am Kapital	Beteiligungsquote mind. 25 % am Kapital; fakultativ Stimmrechte statt Kapital
	«verbundene Unternehmen»: – durch Beteiligung miteinander verbunden oder – beide im Besitz einer dritten Gesellschaft (direkte Beteiligung)	«verbundene Unternehmen»: – durch Beteiligung miteinander verbunden oder – beide im Besitz einer dritten Gesellschaft (direkte Beteiligung)
	Haltdauer – mind. 2 Jahre – keine Erwähnung, ob abgelaufen sein muss	Haltdauer – fakultativ mind. 2 Jahre – muss nicht abgelaufen sein
Ansässige Gesellschaft oder Betriebsstätte	steuerliche Ansässigkeit – einer Gesellschaft/BS in EU – der anderen Gesellschaft/BS in CH	steuerliche Ansässigkeit beider Gesellschaften/Betriebsstätten in verschiedenen Mitgliedstaaten der EU
	Gesellschaft oder Betriebsstätte	Gesellschaft oder Betriebsstätte (nur Betriebsstätten von EU-Gesellschaften?)
	Kapitalgesellschaft: – CH: AG, GmbH, Kommandit-AG – EU: ?	Kapitalgesellschaft: Liste der berechtigten Kapitalgesellschaften im Anhang
	keine Ansässigkeit in Drittland gestützt auf tiebreakerrule DBA	keine Ansässigkeit in Drittland gestützt auf tiebreakerrule DBA
	Alle (?) Gesellschaften unterliegen ohne Befreiung der Körperschaftssteuer	Zahlende und empfangende Gesellschaften unterliegen ohne Befreiung und ohne Wahlmöglichkeit einer der aufgelisteten Steuern (Liste der Steuern pro Mitgliedstaat, z. B. D und A: Körperschaftssteuer)
Vorbehalt Vorschriften Missbrauch und Betrug	Vorschriften zur Verhinderung von Betrug und Missbrauch beruhend auf – innerstaatlichem Recht – Abkommen	Bestimmungen zur Verhinderung von Betrug und Missbrauch beruhend auf – innerstaatlichem Recht – Abkommen Verweigerung Anwendung Richtlinie im Einzelfall, wenn Beweggrund für Transaktion Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch
Rechtsfolgen	keine Besteuerung im Quellenstaat	keine Besteuerung im Quellenstaat
Übergangsfrist	Bindung an Übergangsfrist Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie	Übergangsregelung für Griechenland, Spanien, Portugal

sen wird³¹. Die bis zum Zeitpunkt des Abschlusses des ZBstA publizierte Rechtsprechung des EuGH zur Mutter-Tochter-Richtlinie kann als bekannt vorausgesetzt werden und dürfte auch für die Auslegung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA bedeutend sein, soweit die Formulierung nicht von jener der Mutter-Tochter-Richtlinie abweicht. Auch die späteren Entscheide des EuGH zur Mutter-Tochter-Richtlinie und zur Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie dürften einen Einfluss auf die schweizerische Auslegung von Art. 15 ZBstA haben, auch wenn sie diesen nicht direkt betreffen und somit für die Schweiz

nicht verbindlich sind. Schwieriger wird es, wenn die EU-Richtlinien geändert werden und sich die Entscheide des EuGH auf das neue Recht beziehen. Die Auslegung revidierten EU-Rechts kann für die Auslegung von Art. 15 ZBstA nicht massgebend sein. Im Übrigen ist abzuwarten, wie der EuGH bei abweichendem Wortlaut des ZBstA gegenüber den EU-Richtlinien entscheiden wird, insbesondere bei Regelungen und Formulierungen, die erheblich über den Wirkungsbereich der EU-Richtlinien hinausgehen³².

Die Ausgangslage für eine einheitliche Auslegung des ZBstA in der Schweiz und der EU ist gemäss den vorherigen Ausführungen nicht gegeben. Für Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung oder Anwendung des ZBstA sieht Art. 12 des Abkommens immerhin ein Konsultationsverfahren auf Verwaltungsebene vor. Danach

31 Gestützt auf Entscheide aus verschiedenen Rechtsgebieten, in denen das Bundesgericht die Rechtsprechung des EuGH zum entsprechenden Gebiet berücksichtigt hat, und gestützt auf das Freizügigkeitsabkommen gehen KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 659, davon aus, dass die schweizerischen Gerichte auch bei Auslegung des ZBstA die Rechtsprechung des EuGH berücksichtigen werden.

32 Vgl. etwa unten, Abschn. 5.2.2.2, bezüglich Betriebsstätten.

sollen sich die zuständigen Behörden um Verständigung bemühen. Sie haben die Kommission der EG und die zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten über das Ergebnis der Konsultation zu unterrichten. Auf Ersuchen einer der zuständigen Behörden kann die Kommission an Konsultationen zu Auslegungsfragen teilnehmen. Dieses behördliche Verfahren ist vergleichbar mit dem Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA. Es verpflichtet nur zu einem Bemühen um eine Verständigung und statuiert keinen Einigungszwang. Das ZBstA sieht auch kein Schiedsgericht für Streitfälle über die Auslegung vor.

3.6 Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

Die Schweiz hat mit allen EU-Mitgliedstaaten ausser Malta und Zypern DBA abgeschlossen. Diese sehen zum Teil günstigere und zum Teil weniger günstige Regelungen für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren in den Art. 10, 11 und 12 OECD-MA nachgebildeten Abkommensbestimmungen gegenüber dem ZBstA vor (s. Tabelle 1, S. 32). Diese Art. 10, 11 und 12 in den schweizerischen DBA werden durch Art. 15 ZBstA nicht ersetzt. Denn nach Art. 15 Abs. 3 ZBstA bleiben bestehende DBA zwischen der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten, die eine günstigere steuerliche Behandlung von Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorsehen, unberührt. Obwohl sich Art. 15 Abs. 3 ZBstA gemäss Wortlaut bloss auf die bestehenden DBA zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des ZBstA bezieht, soll dieser Vorbehalt nach Auffassung der ESTV sowohl für revidierte als auch für neu abgeschlossene DBA Gültigkeit haben³³. In der Tat wäre es nicht nachvollziehbar, weshalb EU-Mitgliedstaaten im Wissen um Art. 15 ZBstA mit der Schweiz günstigere Abkommensbedingungen vereinbaren sollten, die darauf infolge Vorrangs des ZBstA nicht anzuwenden wären³⁴. Als steuerlich günstiger ist eine Bestimmung zu verstehen, «welche leichter zu erfüllende Voraussetzungen zur vollständigen Entlastung von den

Quellensteuern aufstellt»³⁵. So haben verschiedene DBA etwa tiefere Beteiligungsquoten, gewähren die reduzierten Quellensteuersätze nicht nur Kapitalgesellschaften oder sehen keinen Vorbehalt für steuerbefreite juristische Personen vor. Ferner schliessen DBA grundsätzlich dual resident companies nicht von der Abkommensberechtigung aus. Für die Quellensteuerentlastung zwischen verbundenen Unternehmen im Verhältnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten und der Schweiz haben die Steuerpflichtigen somit die Wahl, ob sie Art. 15 ZBstA oder die betreffende Bestimmung des DBA in Anspruch nehmen wollen. Gleichzeitig können sie von Jahr zu Jahr wechseln oder im gleichen Jahr für unterschiedliche Einkünfte gleichzeitig das DBA und das ZBstA wählen³⁶.

4 Art. 15 Abs. 1 ZBstA – Dividenden

Art. 15 Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Unternehmen

1. Unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen und auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch werden Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften im Quellenstaat nicht besteuert, wenn
 - die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25 % am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält und
 - die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig ist und
 - nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig ist und
 - beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen und beide die Form einer Kapitalgesellschaft³ aufweisen.

Estland darf jedoch, solange es Einkommensteuer auf ausgeschüttete Gewinne erhebt, ohne nichtausgeschüttete Gewinne zu besteuern, bis spätestens 31. Dezember 2008 diese Steuer auf die von estnischen Tochtergesellschaften an ihre in der Schweiz ansässigen Muttergesellschaften ausgeschütteten Gewinne weiter erheben.

- 3 Für die Schweiz beinhaltet der Ausdruck «Kapitalgesellschaft»:
 - Aktiengesellschaft/société anonyme/società anonima;
 - Gesellschaft mit beschränkter Haftung/société à responsabilité limitée/società a responsabilità limitata, und
 - Kommanditaktiengesellschaft/société en commandite par actions/società in accomandita per azioni.

33 Vgl. Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 13, mit Verweis auf *lex posterior derogat priori* und *lex specialis derogat generali*, wobei hier wohl von parallelen Anspruchsgrundlagen auszugehen ist wie beim Verhältnis zwischen den EU-Richtlinien und den bilateralen DBA der einzelnen Mitgliedstaaten; LEHNER, DBA-Kommentar, Einl. N 270; TISCHBIREK, DBA-Kommentar, Art. 10 N 79 und 176; BROKELIND, *Ten years of application of the Parent-Subsidiary Directive: Some Progress?*, S. 165 mwN.

34 Beachtet man jedoch die zentrale Bedeutung, welche dem Wortlaut der Bestimmung nach der völkerrechtlichen Auslegung gemäss Wiener Abkommen zukommt (Art. 31 WÜRV), verbleibt hier eine Unschärfe, die es künftig zu beheben gilt – sei es durch eine künftige Anpassung von Art. 15 Abs. 3 ZBstA, sei es durch eine Klarstellung beispielsweise in einem Zusatzprotokoll zu revidierten bzw. neuen DBA.

35 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 13.

36 GEHRIGER/JAUSSI, *Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens*, S. 823 ff., mit Beispielen.

4.1 Dividendenzahlungen

4.1.1 Auslegung des Begriffs der Dividendenzahlungen

Art. 15 Abs. 1 ZBstA verwendet den Begriff «Dividendenzahlungen» (englisch: «dividends paid», französisch: «dividendes payés», italienisch: «dividendi corrisposti»), ohne ihn näher zu definieren. Art. 1 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie verwendet den Begriff «Gewinnausschüttungen» («distributions of profits», «distributions de bénéfices», «distribuzione degli utili»). Auch die Mutter-Tochter-Richtlinie enthält keine Definition³⁷. Demgegenüber verwendet Art. 10 OECD-MA den Begriff «Dividenden», der in Abs. 3 von Art. 10 definiert wird. Danach bedeuten Dividenden Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind. Diese Begriffsdefinition umfasst auch verdeckte Gewinnausschüttungen³⁸.

Den Materialien sind keine Hinweise zu entnehmen, weshalb Art. 15 Abs. 1 ZBstA von Art. 1 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie³⁹ und von Art. 10 OECD-MA abweicht bzw. ob eine solche Differenz bewusst herbeigeführt wurde. Ausgehend von Sinn und Zweck sowie der Entstehungsgeschichte von Art. 15 Abs. 1 ZBstA ist jedoch kein Grund auszumachen, weshalb der Begriff der Dividendenzahlungen nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA enger auszulegen wäre als der Begriff der Gewinnausschüttungen nach Art. 1 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie oder der Begriff der Dividenden nach Art. 10 Abs. 3 OECD-MA. Mit dem Wortzusatz «...zahlungen» wird nicht angedeutet, dass bloss tatsächlich ausbezahlte Dividenden vom Anwendungsbereich des ZBstA erfasst werden (und nicht auch Gewinnausschüttungen ohne Zahlung, etwa durch Gutschrift oder Verrechnung). Es wird auch keine Abgrenzung gegenüber der verdeckten

Gewinnausschüttung oder der steuersystematisch bedingten Liquidation durch Sitzverlegung angedeutet.

Nach Ansicht der ESTV hat die Auslegung des Begriffs «Dividendenzahlungen» von Art. 15 Abs. 1 ZBstA analog jener von Abs. 3 von Art. 10 OECD-MA⁴⁰ zu erfolgen⁴¹. Damit spricht sie sich einerseits für eine weitgefaste Auslegung aus⁴² und geht bei der Auslegung dieses Begriffs andererseits von der Abstützung auf nationales Recht aus. Das schweizerische Recht umschreibt den Gegenstand der Verrechnungssteuer in Art. 4 VStG. Nach Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG fallen Gewinnanteile und sonstige Erträge aus von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen, Partizipationsscheinen und Genussscheinen darunter. Art. 4 Abs. 2 VStG nennt weiter die Sitzverlegung ins Ausland, welche einer Liquidation gleichgestellt wird. Die Verrechnungssteuerverordnung definiert in Art. 20 Abs. 1 präzisierend «jede geldwerte Leistung der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt (Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse u. dgl.)» als steuerbaren Ertrag. Dieser ist der schweizerischen Verrechnungssteuer von 35 % unterworfen und wohl nach Ansicht der ESTV⁴³ nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA frei-

37 KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 661.

38 Kommentar zum OECD-MA, Art. 10 Ziff. 28; TISCHBIREK, DBA-Kommentar, Art. 10 N 203.

39 Die Mutter-Tochter-Richtlinie ist auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen anwendbar (HELMINEN, Dividend equivalent benefits and the concept of profit distribution of the EC Parent-Subsidiary Directive, S. 167; BROKELIND, Ten years of application of the Parent-Subsidiary Directive: Some Progress?, S. 166). Vgl. Definition und weitergehende Hinweise zur Auslegung der Mutter-Tochter-Richtlinie in DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 506 ff.

40 Abs. 3 von Art. 10 OECD-MA verweist bezüglich der Auslegung des Begriffs «Einkünfte» auf das nationale Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist.

41 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 3. Gl. M. OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.1. A. M. DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 507 f. mwN, die davon ausgehen, dass Art. 15 Abs. 1 ZBstA inhaltlich und entstehungsgeschichtlich von Art. 10 Abs. 3 OECD-MA abweicht. Sie gehen von einer autonomen Auslegung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA iSv Art. 1 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie aus, welcher insbesondere gegenüber Art. 10 Abs. 3 OECD-MA auch fictitious distributions wie steuersystematische Steuersachverhalte (z. B. Sitzverlegung) einschliessen soll.

42 KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 662.

43 Die ESTV verwendet in Ziff. 3 der Wegleitung Dividendenzahlungen eine eigene Definition, welche offene und verdeckte Gewinnausschüttungen inklusive Liquidationsüberschüsse nennt. Weshalb die ESTV nicht direkt auf Art. 4 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 VStG bzw. Art. 20 Abs. 1 VStV verweist und damit weitere Unklarheiten schafft, ist nicht ersichtlich. Aufgrund mündlicher Verlautbarungen bezweckt die ESTV jedoch keine von Art. 4 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 VStG bzw. Art. 20 Abs. 1 VStV abweichende Auslegung für die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA.

zustellen⁴⁴. Ob die Mitgliedstaaten und deren Rechtsmittelinstanzen dieser weitgefassten Auslegung des Begriffs «Dividendenzahlungen» durch die schweizerischen Steuerbehörden folgen werden, bleibt abzuwarten⁴⁵.

4.1.2 Altreserven

Die Wegleitung Dividendenzahlungen äussert sich in Ziff. 3 auch zur Frage der verrechnungssteuerlich relevanten Altreserven⁴⁶. Richtigerweise führt die Einführung des Nullsatzes durch das ZBstA nicht zur Anwendung der Altreservenpraxis in dem Sinne, dass auf den im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Abkommens bestehenden Reserven noch der alte Quellensteuersatz nach DBA anwendbar wäre. Auch bei der Einführung des Nullsatzes anlässlich einer Revision eines DBA, etwa mit Deutschland, wurde die Altreservenpraxis nicht in diesem Sinn angewendet. Sie müsste auch als Verstoss gegen das Abkommensrecht qualifiziert werden.

Die Wegleitung Dividendenzahlungen führt jedoch den neuen Begriff der sog. *fixierten Altreserven* ein. Darunter sind solche Altreserven zu verstehen, «die nach dem Umhängen einer Beteiligung im Rahmen einer Umstrukturierung im Fall ihrer Ausschüttung mit dem zutreffenden Quellensteuersatz nach Massgabe des ursprünglich anwendbaren DBA belastet werden». Die ESTV hat sich richtigerweise entschieden, die Altreservenpraxis nicht anzuwenden bzw. im konkreten Fall nicht weiterzuführen, wenn eine Beteiligung im Konzern von einem EU-Mitgliedstaat auf einen anderen EU-Mitgliedstaat vor Inkrafttreten des ZBstA umgehängt wurde. Denn wenn die Einführung des Nullsatzes nicht zu Altreserven führt, kann auch das frühere Umhängen einer Beteili-

gung von einem Mitgliedstaat in einen andern keine Altreserven begründen bzw. weiter bestehen lassen⁴⁷.

Nicht behandelt werden in der Wegleitung Dividendenzahlungen dagegen der Verkauf einer Beteiligung unter unabhängigen Dritten und das Umhängen einer Beteiligung im Konzern von einem Nicht-EU-Staat in einen EU-Staat. Im zweiten Fall ist wohl anzunehmen, dass die ESTV die Altreservenpraxis weiterhin anwendet, wenn keine hinreichenden Gründe für die Umstrukturierung vorliegen⁴⁸. Es ist jedoch der in der schweizerischen Lehre überwiegend geäusserten Kritik zuzustimmen, dass die verobjektivierte, undifferenzierte und sich nicht auf den Einzelfall abstützende Altreservenpraxis aus rechtsstaatlicher⁴⁹ und völkerrechtlicher⁵⁰ Sicht nicht haltbar ist. Denn der Zeitraum, in dem eine Gesellschaft den Reinertrag erwirtschaftete, den sie als Dividende ausschüttet, ist weder für die Entstehung der Verrechnungssteuerforderung⁵¹ noch für die Anwendbarkeit der DBA bzw. von Art. 15 Abs. 1 ZBstA⁵² massgeblich, und

44 Eine Einschränkung besteht darin, dass Anteile an Genossenschaften nicht unter Art. 15 ZBstA fallen. Der Ertrag muss von Aktien, Partizipationsscheinen oder Genussscheinen von Aktiengesellschaften oder Kommanditaktiengesellschaften bzw. von Stammanteilen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung stammen.

45 Eher kritisch dazu KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 662; positiv dagegen DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 508, nach deren Ansicht Art. 15 ZBstA genügend breit ist, um alle Gewinnausschüttungen abzudecken, die der schweizerischen Verrechnungssteuer unterliegen.

46 Vgl. die illustrativen Beispiele in GEHRIGER/JAUSSI, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, S. 826 ff. Zur Thematik der Altreservenpraxis der ESTV s. BURRI, Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen, S. 204 ff.; BAUER-BALMELLI, Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, S. 201 ff.; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.9.2; SCHMIDT/BLÖCHLE/WUERMLI, Fallstricke bei der schweizerischen Verrechnungssteuer, S. 630 ff.; alle mwN zur bisherigen Altreservenpraxis und der diesbezüglichen Kritik im Schrifttum.

47 Vgl. die Ausführungen in Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 3, letzter Absatz auf S. 4.

48 Nach dem Vortrag von Waldburger und Kolb am St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2005 hat die ESTV die Altreservenpraxis angepasst: Erstens wird die Anwendung der Altreservenpraxis beschränkt auf die ausschüttbaren, eindeutig nicht betriebsnotwendigen Mittel, wobei für die Bemessung der nicht betriebsnotwendigen Mittel das Anlagevermögen (mit Ausnahme der Kapitalanlageliegenschaften) als betriebsnotwendig und von den flüssigen Mitteln 25% des durchschnittlichen Jahresumsatzes als betriebsnotwendige Liquiditätsreserve qualifiziert werden. Zweitens soll die Altreservenpraxis bei gruppeninternen Umstrukturierungen nur angewendet werden, wenn keine ausreichenden wirtschaftlichen Motive für die Umstrukturierung vorliegen (vgl. auch JAUSSI/BURRI, Entlastung an der Quelle bei der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Meldeverfahrens bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen, S. 384, mit Verweis auf den Vortrag von Kolb am Kammer-Seminar zum Internationalen Steuerrecht vom 1.12.2004). Für das Kriterium der eindeutig nicht betriebsnotwendigen Mittel lässt sich u. E. weder im betriebswirtschaftlichen noch im rechtlichen Schrifttum eine Stütze finden. Eine Anknüpfung an Art. 663 Abs. 1 OR, wo von «betriebsfremden» Erträgen die Rede ist, wäre zielführender für die rechnerische Herleitung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens.

49 BAUER-BALMELLI, Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, S. 205 f.

50 Nach SCHMIDT/BLÖCHLE/WUERMLI, Fallstricke bei der schweizerischen Verrechnungssteuer, S. 632 f., verstösst die Altreservenpraxis der ESTV klar gegen Art. 10 des DBA zwischen der Schweiz und Deutschland.

51 PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Art. 12 Rz 2.1.

52 Vgl. OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.9.2.2.

das Vorliegen eines Missbrauchs ist von den Steuerbehörden im konkreten Fall nachzuweisen⁵³.

4.2 Verbundene Unternehmen

4.2.1 Direkte Beteiligung von 25 % mit 2-jähriger Haltedauer

Art. 15 Abs. 1 ZBstA verlangt eine direkte Beteiligung von mindestens 25 % am Gesellschaftskapital⁵⁴ der ausschüttenden Gesellschaft⁵⁵, die während mindestens 2 Jahren gehalten wird.

Als Beteiligungen am Gesellschaftskapital gelten die nach internem Recht des betreffenden Landes definierten Anteile an Kapitalgesellschaften. Aus schweizerischer Sicht gelten als Beteiligungen die Aktien von Aktiengesellschaften und Kommanditaktiengesellschaften, die Stammeinlagen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und die Partizipationsscheine gemäss Art. 656a OR. Gemäss Wegleitung Dividendenzahlungen zählen auch Genussscheine für die Berechnung des Beteiligungsgrades mit, wenn sie durch die beteiligte Gesellschaft ausdrücklich nachgewiesen werden⁵⁶. Ferner kann auch steuerlich als verdecktes Eigenkapital qualifiziertes Fremdkapital berücksichtigt werden, obwohl dies in der Praxis zu Schwierigkeiten führen kann, weil die Höhe des verdeckten Eigenkapitals jedes Jahr je nach Entwicklung der Aktiven ändert. Dies erscheint folgerichtig, gel-

ten doch Fremdkapitalzinsen auf verdecktem Eigenkapital als geldwerte Leistungen und sind der Verrechnungssteuer unterworfen. Entsprechend ist das dieser geldwerten Leistung zugrunde liegende Fremdkapital steuerlich als Eigenkapital für die interessierende Beteiligungsquote zu qualifizieren. Für die Feststellung der Beteiligungsquoten will die ESTV gemäss Ziff. 4 der Wegleitung Dividendenzahlungen sinngemäss die Regeln des Beteiligungsabzuges heranziehen⁵⁷.

Direkt ist eine Beteiligung, wenn sie ohne die Zwischenschaltung einer juristischen Person oder einer als selbständiges Steuersubjekt behandelten Personengesellschaft gehalten wird. Gemäss ESTV gelten die über eine Personengesellschaft, die in ihrem Sitzstaat steuerlich nicht als selbständiges Steuersubjekt behandelt wird, gehaltenen Beteiligungsrechte anteilmässig als direkte Beteiligung⁵⁸. Ein besonderes Problem stellt sich seitens der Schweiz in Bezug auf geldwerte Leistungen und die Anwendung der sog. Direktbegünstigungstheorie, wonach nicht der Anteilsinhaber, sondern die nahestehende leistungsempfangende Person als Nutzungsberechtigte iSv Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG zu betrachten ist⁵⁹. Danon/Glauser ist zuzustimmen, dass für eine konfliktfreie Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA nicht die in der Schweiz gebräuchliche Direktbegünstigungstheorie, sondern vielmehr die in der EU angewandte Drei-

53 BAUER-BALMELLI, Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, S. 205 ff. Bei dieser Verobjektivierung müsste die ESTV im umgekehrten Fall der Übertragung einer Beteiligung auf eine Gesellschaft mit einer höheren latenten Sockelbelastung eine «fixierte Gutschrift» einführen.

54 Die Mutter-Tochter-Richtlinie erlaubt es den Mitgliedstaaten in Art. 3 Abs. 2, auf die Stimmrechte statt das Kapital abzustellen. Dieses Wahlrecht besteht unter dem ZBstA grundsätzlich nicht.

55 Mit der Revision vom 22.12.2003 der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2003/123/EG des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 7 vom 13.1.2004, S. 41), die am 1.1.2005 in Kraft trat, wurde gemäss Art. 3 Abs. 1 Bst. a der revidierten Richtlinie die Mindestbeteiligung schrittweise herabgesetzt, ab 1.1.2005 auf 20 %, ab 1.1.2007 auf 15 % und ab 1.1.2009 auf 10 %. Diese Änderung ist für das ZBstA nicht anwendbar.

56 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 4. Hier zeichnet sich wohl eine Abkehr der ESTV von der Diskriminierung von Genussscheinen ab. Gemäss KS Nr. 9 – Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 9.7.1998) gelten Genussscheine nicht als Beteiligung (Ziff. 2.3.2), und diese finden bei der Ermittlung des erforderlichen Ausmasses der Beteiligung keine Berücksichtigung (Ziff. 2.3.3). Dies soll sich im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II ändern (Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II] vom 22.6.2005, BBl 2005, S. 4733 ff., S. 4847 zu Art. 69 DBG).

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

58 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 4. WALDBURGER, Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften, S. 34 ff., mit Verweis auf OECD Partnership Report (OECD Committee on Fiscal Affairs, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation Series no 6, Paris 1999) und weiteren Literaturhinweisen.

59 MB Leistungsempfänger Ziff. I; STOCKAR/HOCHREUTENER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Art. 21 Abs. 1 VStG N 3 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 21 N 17; REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, S. 495; PFUND/ZWAHLEN, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Art. 21 Abs. 3 N 5.9 f.; BAUER-BALMELLI, Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigungstheorie, S. 62 f. Als Ausnahme von dieser allgemeinen Regel wird dagegen die Dreieckstheorie für Sitzverlegungen angewandt (REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, S. 627 ff.; PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, zu Art. 4 Abs. 2 N 6.5; BEHNISCH, Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, S. 291, der es offen lässt, ob der Anteilseigner oder Leistungsempfänger zur Rückerstattung berechtigt ist) und grenzüberschreitende Umstrukturierungen (RIEDWEG/GRÜNBLATT, BSK Fusionsgesetz, Teil 1 vor Art. 69 N 206 f.; als Ausnahme scheint für Vermögensübertragungen auf ausländische Unternehmungen demgegenüber die Direktbegünstigungstheorie anwendbar zu sein; vgl. N 207). Dort wird der Anteilseigner der sitzverlegenden bzw. umstrukturierenden Kapitalgesellschaft als Leistungsempfänger und Nutzungsberechtigter bezeichnet.

eckstheorie zur Anwendung zu gelangen hat⁶⁰. Die Wegleitung Dividendenzahlungen bezieht zwar verdeckte Gewinnausschüttungen in den Wirkungsbereich von Art. 15 Abs. 1 ZBstA mit ein⁶¹, schweigt sich jedoch zur anwendbaren Methode aus.

Das Erfordernis der 2-jährigen Haltedauer⁶² bezieht sich auf den Zeitablauf seit Erwerbszeitpunkt der Beteiligung. Der Erwerbszeitpunkt bestimmt sich nach den Bestimmungen des Obligationenrechts. Massgebend ist der Zeitpunkt des Rechtserwerbs durch den Aktionär bzw. Gesellschafter der GmbH. Die Haltedauer beginnt nicht erst mit Inkrafttreten des Abkommens am 1.7.2005. Auch Haltedauern vor dem 1.7.2005 werden somit bei der Berechnung berücksichtigt⁶³.

Aus dem Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 ZBstA geht nicht eindeutig hervor, ob die 2-jährige Haltefrist im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividendenausschüttung abgelaufen sein muss oder ob sie – unabhängig und damit losgelöst von einem Zeitpunkt vor oder nach der Dividendenausschüttung – als solche zu erfüllen ist⁶⁴. Dieselbe Frage stellte sich nach der Mutter-Tochter-Richtlinie. Sie wurde vom EuGH am 17.10.1996 (sog. Urteil Denkavit)⁶⁵

im Sinne der zweiten Auslegung entschieden⁶⁶. Danach finden die Bestimmungen der Mutter-Tochter-Richtlinie auch dann Anwendung, wenn die Muttergesellschaft die Verpflichtung einhält, während des betreffenden Zeitraumes⁶⁷ im Besitz ihrer Beteiligung zu bleiben. Es stellt sich die Frage, ob auch die 2-jährige Haltedauer nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA im Sinne des Denkavit-Urteils auszulegen sei. Die ESTV entschied sich für eine solche Auslegung und schlug dies entsprechend der EU-Kommission vor. Auf Vorlage der EU-Kommission hin sprachen sich offenbar alle Mitgliedstaaten ausser Portugal⁶⁸ für den schweizerischen Vorschlag aus⁶⁹. Somit gewährt die Schweiz den Nullsatz auf Dividenden aufgrund der Haltedauer von 2 Jahren, sofern diese Voraussetzung nachträglich erfüllt wird und die übrigen Bedingungen eingehalten werden. Da im Zeitpunkt der Ausschüttung innerhalb von 2 Jahren nach Erwerb der Beteiligung aber noch nicht feststeht, ob die 2-jährige Haltedauer auch tatsächlich eingehalten werden wird, wendet die ESTV den Nullsatz noch nicht an. Die schweizerische Gesellschaft muss die Dividende auf der wesentlichen Beteiligung um die Quellensteuer gemäss betreffendem DBA kürzen (wenn mit dem Ansässigkeitsstaat der Dividendenempfängerin kein DBA besteht, wird die Verrechnungssteuer ungekürzt zum Satz von 35 % abgezogen). Nach Ablauf der 2-jährigen Mindesthaltedauer kann die ausländische Dividendenempfängerin mit Formular 70 bei der ESTV die Rückerstattung der einbehaltenen residualen Verrechnungssteuer beantragen⁷⁰. Eine Sonderfrage stellt sich bezüglich des DBA zwischen der Schweiz und Luxemburg, da dieses den Nullsatz erst nach Ablauf der Haltedauer von 2 Jahren zulässt. Art. 15 Abs. 1 ZBstA stellt diesbezüglich die günstigere Lösung dar, da dieser

60 DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 512 mwH zur Auslegung in der EU. Auch nach OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.4, gebietet Art. 15 Abs. 1 ZBstA «zumindest im Hinblick auf die Frage der Ansässigkeit» die Anwendung der Dreieckstheorie.

61 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 3.

62 Unter der Mutter-Tochter-Richtlinie sehen verschiedene Mitgliedstaaten der EU eine Haltefrist von einem Jahr vor, oder sie haben ganz darauf verzichtet. Nach OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.3, steht es den EU-Staaten und der Schweiz auch unter dem ZBstA offen, unilateral eine kürzere Haltedauer vorzusehen oder darauf zu verzichten.

63 KS Nr. 10 – Meldeverfahren Zinsbesteuerungsabkommen (vom 15.7.2005) Ziff. 2.b.

64 Die Botschaft geht von «seit mindestens zwei Jahren» aus (Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen [«Bilaterale II»] vom 1.10.2004, BBl 2004, S. 5965 ff., S. 6213).

65 Urteil in den verbundenen Rechtsachen C-283/94, C-291/94 und C-292/94.

66 Gemäss Advocate General Jacobs besteht der Zweck der Haltefrist darin, die kurzfristige Zusammenführung von nicht berechtigenden Beteiligungen zum Zweck des vorübergehenden Überschreitens der 25 %-Grenze zu verhindern. Dieser Missbrauch kann auch vermieden werden, indem eine Haltefrist von 2 Jahren nach der Dividendenzahlung verlangt wird (Opinion of Advocate General Jacobs delivered on 2 May 1996 [Denkavit Case; ECJ 1996 I 5063]). S. auch DANON/GLAUSER, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, S. 513; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.3 mwN; KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 663.

67 Gemäss Art. 3 Abs. 2 Lemma 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie können die Mitgliedstaaten fakultativ eine minimale Haltedauer von bis zu 2 Jahren vorsehen.

68 Dem Vernehmen nach soll der portugiesische Abkommenstext von Art. 15 Abs. 1 ZBstA eine Auslegung im Sinne der Denkavit-Rechtsprechung nicht zulassen, und die ESTV will sich für eine entsprechende Änderung einsetzen.

69 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 5.b.

70 KS Nr. 10 – Meldeverfahren Zinsbesteuerungsabkommen (vom 15.7.2005), Ziff. 2.b und c.

den Nullsatz bereits während der Haltedauer vorsieht⁷¹. Dividenden an eine luxemburgische Gesellschaft unterliegen somit während der ersten 2 Jahre nach Erwerb einer Quellensteuer von 5 % gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a (i) des DBA Luxemburg, die nach Ablauf der Haltedauer von 2 Jahren von der luxemburgischen Gesellschaft bei der ESTV zurückgefordert werden kann.

4.2.2 Ansässige, der Körperschaftssteuer unterliegende Kapitalgesellschaften

Art. 15 Abs. 1 ZBstA ist nur anwendbar auf Kapitalgesellschaften. Darunter fallen gemäss Fussnote zu Art. 15 Abs. 1 ZBstA für die Schweiz Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie Kommanditaktiengesellschaften. Ausgeschlossen sind somit insbesondere Genossenschaften⁷². Eine entsprechende Auflistung der Gesellschaftstypen, welche in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten unter den Begriff der Kapitalgesellschaft fallen, fehlt im Abkommen. Die ESTV hat eine entsprechende Anfrage an die EU-Kommissionsdienste gestellt. Da sie noch keine Liste erhalten hat, stellt sie bis auf weiteres auf den Anhang zur Mutter-Tochter-Richtlinie ab⁷³. Dieser Anhang enthält eine Liste der unter Art. 2 Bst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie fallenden Gesellschaften. Diese Liste wurde nach der EU-Erweiterung ergänzt.

Nach dem Wortlaut ist Art. 15 Abs. 1 ZBstA nur auf Gesellschaften anwendbar. Betriebsstätten werden im Gegensatz zu Abs. 2 nicht erwähnt. Auch aus einem Vergleich mit der Mutter-Tochter-Richtlinie kann wohl keine Ausweitung des Anwendungsbereichs auf Betriebsstätten abgeleitet werden, da die entsprechende Ausdehnung der Richtlinie erst nach Abschluss der Verhandlungen mit der Schweiz erfolgt ist. Obwohl eine Ausdehnung auf Betriebsstätten durchaus wünschbar erscheint, ist deren praktische Bedeutung als wohl eher gering einzuschätzen. Der Einbezug der Betriebsstätten nach Art. 1 Abs. 1 der erweiterten Mutter-Tochter-Richtlinie beschränkt sich auf EU-Betriebsstätten von EU-Gesellschaften, die mit oder ohne EU-Betriebsstätte Anspruch auf Befreiung von Quellensteuern auf Dividendenausüttungen anderer EU-Gesellschaften haben. Gleiches hat auch für schweizerische Gesellschaften zu gelten. Empfängt beispielsweise eine deutsche Betriebsstätte einer schweizerischen Gesellschaft berechtigte Dividendeneinkünfte von einer Gesellschaft eines anderen

EU-Staates, darf dieser andere EU-Staat gestützt auf Art. 15 Abs. 1 ZBstA die Dividendenzahlung nicht besteuern bzw. hat sie freizustellen⁷⁴.

Sowohl bei der ausschüttenden als auch bei der empfangenden Gesellschaft muss es sich um eine Kapitalgesellschaft handeln. Die eine muss in einem Mitgliedstaat der EU und die andere in der Schweiz steuerlich ansässig sein, ohne aufgrund eines DBA mit einem Drittstaat in diesem Drittstaat ansässig zu sein (tiebreaker rule des DBA iSv Art. 4 Abs. 3 OECD-MA)⁷⁵. Massgebend ist somit die Ansässigkeit nach internem Recht unter Berücksichtigung der DBA⁷⁶. Die tiebreaker rule im DBA mit Drittstaaten entfaltet somit eine Wirkung auf die Anwendbarkeit des ZBstA. Eine solche Drittwirkung der tiebreaker rule ist ansonsten im schweizerischen Recht weder nach internem noch nach Abkommensrecht vorgesehen. Wenn etwa eine schweizerische Gesellschaft eine Dividende an eine in Deutschland nach internem Recht ansässige Muttergesellschaft bezahlt, welche aufgrund des DBA zwischen Deutschland und den USA als in den USA ansässig gilt, kann die Befreiung von der schweizerischen Verrechnungssteuer aufgrund von Art. 15 Abs. 1 ZBstA nicht beansprucht werden. Dagegen ist auf diese Dividende das DBA zwischen der Schweiz und Deutschland anwendbar, weil das DBA Deutschland-USA keine Drittwirkung auf die Anwendbarkeit des DBA Schweiz-Deutschland entfaltet⁷⁷.

Schliesslich ist Art. 15 Abs. 1 ZBstA nur anwendbar, wenn beide Kapitalgesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftssteuer unterliegen. Zu diesem Punkt und zum Vorbehalt der Vorschriften über den Missbrauch und den Betrug folgen in den Abschn. 6 und 7 ausführliche Bemerkungen.

4.3 Rechtsfolge

Die Rechtsfolge von Art. 15 Abs. 1 ZBstA besteht darin, dass der Quellenstaat die Dividenden nicht besteuern darf, weder durch Abzug an der Quelle noch durch Er-

71 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 5.b.

72 Gemäss Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 9.a, fallen auch spezialgesetzliche schweizerische Aktiengesellschaften des öffentlichen Rechts unter den Begriff der Kapitalgesellschaft.

73 Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 9.b.

74 Vgl. zu den verschiedenen Konstellationen der Zahlungen an eine Betriebsstätte OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.5.

75 Vgl. auch Art. 2 Abs. 1 Bst. b Mutter-Tochter-Richtlinie.

76 Die Auslegung des Ansässigkeitsbegriffes erfolgt gemäss Wegleitung Dividendenzahlungen, Ziff. 6, analog jener, die im Rahmen von Art. 4 Abs. 1 und 3 des OECD-MA, des Kommentars zum OECD-MA und der entsprechenden Bestimmungen in den von der Schweiz abgeschlossenen DBA angewendet wird.

77 Vgl. zu den verschiedenen Konstellationen der dual resident companies OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.1.6.

hebung im Rahmen einer Veranlagung⁷⁸. Die Schweiz darf demnach auf Dividendenzahlungen von einer schweizerischen Tochtergesellschaft an die in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft keine Verrechnungssteuer erheben. Die Verrechnungssteuerentlastung kann auf Antrag der schweizerischen Gesellschaft im Meldeverfahren an der Quelle erfolgen. Die ESTV stellt dazu auf die Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vom 22.12.2004⁷⁹ ab. Die praktische Durchführung des Meldeverfahrens ist im KS Nr. 10 vom 15.7.2005 geregelt. Die ausschüttende schweizerische Kapitalgesellschaft hat vor Fälligkeit der Dividenden mit Formular 823 C bei der ESTV um eine Bewilligung zur Inanspruchnahme des Meldeverfahrens zu ersuchen. Auf dem Formular ist durch die zuständige ausländische Steuerbehörde bestätigen zu lassen, dass die Dividendenempfängerin in einem Mitgliedstaat der EU ansässig ist, über die erforderliche Beteiligungsquote von mindestens 25 % am Kapital der schweizerischen Gesellschaft verfügt und im Ansässigkeitsstaat ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegt⁸⁰. Gestützt auf das Gesuch erteilt die ESTV die Bewilligung zur Durchführung des Meldeverfahrens für drei Jahre. Damit kann die schweizerische Kapitalgesellschaft die Dividende ungekürzt an die ausländische Muttergesellschaft ausrichten, unter Meldung an die ESTV mit Formular 108 innerhalb von 30 Tagen nach Fälligkeit⁸¹. Vor Ablauf der 2-jährigen Haltedauer muss die ausschüttende schweizerische Gesellschaft den Betrag abliefern, der dem im anwendbaren DBA verbleibenden Restsatz der Verrechnungssteuer entspricht (bzw. 35 %, wenn kein DBA anwendbar ist). Die Rückerstattung des abgelieferten Betrages erfolgt nach Ablauf der 2-jährigen Haltedauer auf schriftlichen Antrag des Dividendenempfängers hin mittels Formular 70. Dieses Rückerstattungsverfahren ist auch für die volle Verrechnungssteuer von 35 % anwendbar, wenn

das Meldeverfahren nicht beantragt oder ein entsprechendes Gesuch abgelehnt worden ist⁸².

5 Art. 15 Abs. 2 ZbStA – Zinsen und Lizenzgebühren

Art. 15 Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Unternehmen

2. Unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen und auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch werden Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Gesellschaften oder ihren Betriebsstätten im Quellenstaat nicht besteuert, wenn

- diese Gesellschaften mindestens zwei Jahre lang durch eine Beteiligung von mindestens 25 % miteinander verbunden sind oder sich beide im Besitz einer dritten Gesellschaft befinden, die mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25 % am Gesellschaftskapital der ersten und der zweiten Gesellschaft hält und
- die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte unterhält und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte unterhält und
- nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig ist und keine der Betriebsstätten in diesem Drittstaat gelegen ist und
- alle Gesellschaften im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der Körperschaftsteuer unterliegen und jede die Form einer Kapitalgesellschaft⁴ aufweist.

Sieht jedoch die Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten für einen Mitgliedstaat eine Übergangszeit vor, so wendet dieser Mitgliedstaat die oben beschriebene Regelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren erst nach Ablauf dieser Übergangszeit an.

4 Für die Schweiz beinhaltet der Ausdruck «Kapitalgesellschaft»:

- Aktiengesellschaft/société anonyme/società anonima;
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung/société à responsabilité limitée/società a responsabilità limitata, und
- Kommanditaktiengesellschaft/société en commandite par actions/società in accomandita per azioni.

78 Die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie ist dagegen gemäss Wortlaut auf Quellensteuern beschränkt. Der EuGH legt diesen Begriff jedoch weit aus und schliesst darin auch gewisse im Rahmen einer Veranlagung erhobene Steuern ein (vgl. EuGH vom 8.6.2000 i. S. Epon Europe BV; EuGH vom 4.10.2001 i. S. Athinaiki Zithopia; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 2.2.1 mwN).

79 SR 672.203.

80 KS Nr. 10 – Meldeverfahren Zinsbesteuerungsabkommen (vom 15.7.2005) Ziff. 2.a.

81 Zusammen mit Formular 103 (AG) bzw. 110 (GmbH) für Beschlüsse ordentlicher Generalversammlungen resp. 102 für Beschlüsse von ausserordentlichen Generalversammlungen, vgl. Art. 5 Abs. 1 Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften und KS Nr. 10 – Meldeverfahren Zinsbesteuerungsabkommen (vom 15.7.2005) Ziff. 2. b.

82 Wenn die ESTV das Gesuch zur Durchführung des Meldeverfahrens ablehnt, kann von der ESTV ein Entscheid verlangt werden, der innerhalb von 30 Tagen mit Einsprache angefochten werden kann. Auch die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer kann mit Einsprache angefochten werden. Einspracheentscheide der ESTV sind mit Verwaltungsbeschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrückskommission anfechtbar, während deren Entscheide letztinstanzlich an das Bundesgericht weitergezogen werden können.

5.1 Definitionen

5.1.1 Zinsen

5.1.1.1 Begriff der Zinsen

Art. 15 Abs. 2 ZBstA enthält keine Definition der Zinsen und verweist diesbezüglich auch nicht auf Art. 7 ZBstA, der detailliert darstellt, was für die Zwecke der Zahlstellensteuer als Zins gilt. Mit Ausnahme von Art. 15 Abs. 2 bezieht sich das gesamte Abkommen einschliesslich der Definition in Art. 7 ZBstA auf Zinsen, welche an natürliche Personen bezahlt werden. Dagegen ist Art. 15 Abs. 2 ZBstA auf Zahlungen von Zinsen zwischen verbundenen Unternehmen anwendbar. Art. 7 ZBstA hat einen anderen Normzweck, einen unterschiedlichen Regelungsbedarf wie auch eine völlig abweichende Entstehungsgeschichte. Deshalb wäre es sinnverzerrend, Art. 15 Abs. 2 ZBstA auf die Zinsdefinition von Art. 7 ZBstA auszurichten. Vielmehr hat sich der Zinsbegriff von Art. 15 Abs. 2 ZBstA an demjenigen der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie zu orientieren. Danach gelten als Zinsen Einkünfte aus Forderungen jeder Art, unabhängig davon, ob diese Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, sowie Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschliesslich der damit verbundenen Aufgelder. Ausgeschlossen sind hingegen Zuschläge für verspätete Zahlungen⁸³. Diese Definition lehnt sich sehr eng an Art. 11 Abs. 3 OECD-MA an. Nach der Richtlinie ist der Quellenstaat jedoch nicht zur Gewährung der Richtlinienvorteile für Zahlungen, die nach dem Recht des Quellenstaats als Gewinnausschüttung oder als Zurückzahlung von Kapital behandelt werden, verpflichtet⁸⁴. Zudem wird dem Quellenstaat ganz allgemein die Möglichkeit eröffnet, Zahlungen aus Forderungen, die einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners begründen (partiarische Darlehen) oder die den Gläubiger berechtigen, seinen Anspruch auf Zinszahlungen gegen einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners einzutauschen, von der Steuerbefreiung auszuschliessen⁸⁵. Wenn die Zinsen als Gewinnausschüttungen

qualifiziert werden, ist jedoch bei gegebenen Voraussetzungen die Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar⁸⁶.

5.1.1.2 Anwendungsfälle

Die Schweiz erhebt nur auf wenigen Arten von Zinsen eine Quellensteuer. Die Anwendungsfälle von Art. 15 Abs. 2 ZBstA sind demnach gering, wenn es sich beim Schuldner der Zinsen um eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz handelt (outbound Zinszahlungen), nämlich die Verrechnungssteuer auf Zinscoupons auf Anleihen (Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG), die Verrechnungssteuer auf Zinsen bei Umqualifizierung von konzerninternen Darlehen in Obligationen (10-20-Gläubiger-Regel nach Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG) und die Quellensteuer auf Zinsen für Forderungen, die durch Pfandrechte an schweizerischen Grundstücken gesichert sind (Art. 21 Abs. 2 Bst. a StHG; Art. 51 Abs. 1 Bst. d DBG).

Breitere Anwendung findet Art. 15 Abs. 2 ZBstA auf Zinsen aus Quellen in EU-Staaten (inbound Zinszahlungen). Denn viele EU-Staaten erheben eine Quellensteuer auf Zinsen, und die meisten DBA der Schweiz mit diesen Staaten reduzieren die Steuer nicht auf null (s. Tabelle 1, S. 32).⁸⁷

5.1.2 Lizenzgebühren

5.1.2.1 Begriff der Lizenzgebühren

Zu den Lizenzgebühren findet sich im ZBstA ebenfalls keine Definition. Nach der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie gelten als Lizenzgebühren Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschliesslich kinematografischer Filme und Software, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden sowie Zahlungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen⁸⁸. Auch bezüglich Lizenzgebühren orientiert sich die Richtlinie weitgehend am OECD-MA, wobei sie jedoch bezüglich Vergütungen für die Benutzung von Software

83 Art. 2 Bst. a Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

84 Art. 4 Abs. 1 Bst. a Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie. Unterhalten Zahler und Nutzungsberechtigter zueinander besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren denjenigen Betrag, welchen sie ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, findet die Richtlinie nur auf den letztgenannten Betrag Anwendung. Diese Formulierung von Art. 4 Abs. 2 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie orientiert sich an Art. 11 Abs. 6 und Art. 12 Abs. 4 OECD-MA und entspricht im Wesentlichen dem Drittvergleichs-Grundsatz (dealing at arm's length). Neben der Abweichung von marktüblichen Konditionen sind darunter auch Fälle von Unterkapitalisierungen denkbar.

85 Art. 4 Abs. 1 Bst. b und c Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

86 DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 150. Entsprechend dem Verhältnis zwischen der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie zur Mutter-Tochter-Richtlinie sollte auch bei Art. 15 ZBstA ein Kapitalertrag entweder als Zins (Abs. 2) oder als Dividende (Abs. 1) qualifiziert werden können (OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 3.1.1).

87 Vgl. oben, Abschn. 2.4.

88 Art. 2 Bst. b Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

sowie von Ausrüstungen über die Definition in Art. 12 Abs. 2 OECD-MA hinausgeht⁸⁹.

5.1.2.2 Anwendungsfälle

Da die Schweiz keine Quellensteuern auf Lizenzgebühren erhebt, findet sich im internen Steuerrecht auch keine Legaldefinition. Mangels Quellensteuer hat Art. 15 Abs. 2 ZBstA keine Bedeutung für Lizenzgebühren aus schweizerischer Quelle (outbound Lizenzgebühren).

Dagegen findet Art. 15 Abs. 2 ZBstA Anwendung auf inbound Lizenzgebühren, da viele EU-Staaten eine Quellensteuer auf Lizenzgebühren erheben und nur wenige DBA der Schweiz mit diesen Staaten diese Steuer auf null reduzieren (s. Tabelle 1, S. 32)⁹⁰.

5.2 Verbundene Unternehmen

5.2.1 Direkte Beteiligung von 25 % mit Haltedauer von 2 Jahren

5.2.1.1 Direkte Beteiligung (Empfängerin ist Mutter-, Tochter- oder Schwestergesellschaft)

Nach Art. 15 Abs. 2 ZBstA und nach der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie gilt als verbundenes Unternehmen dasjenige, das mit einem anderen durch eine mindestens 25%ige Kapitalbeteiligung verbunden ist⁹¹. Dazu zählen einerseits Mutter-Tochter-Verhältnisse, bei welchen die Mutter mindestens 25 % an der Tochter hält, sowie andererseits Schwestergesellschaften, an welchen eine gemeinsame Muttergesellschaft zu je mindestens 25 % beteiligt ist. Diese Definition des Begriffs «verbundenes Unternehmen» ist sehr eng gefasst und beinhaltet bloss zweistufige Beteiligungsverhältnisse, nicht jedoch solche zwischen beispielsweise Enkel- und Grossmutterge-

sellschaften⁹² oder solche mit noch weiter entfernten, mittelbaren Beteiligungsbeziehungen. Sie entspricht auch nicht der breiteren Definition von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA⁹³.

Bei Zahlungen zwischen Schwestergesellschaften ist bei der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie unklar, ob die Muttergesellschaft ebenfalls in der EU ansässig sein muss⁹⁴. Nach dem Wortlaut des ZBstA ist es nicht erforderlich, dass die Muttergesellschaft in der EU oder der Schweiz ansässig ist. Auch der Sinn und Zweck der Norm macht eine solche einschränkende Auslegung nicht erforderlich. Es darf wohl angenommen werden, dass die Vertragsparteien es ausdrücklich festgelegt hätten, wenn sie eine solche Einschränkung hätten vereinbaren wollen.

5.2.1.2 Haltedauer von 2 Jahren

Die Haltedauer von 2 Jahren ist in Art. 15 Abs. 2 ZBstA ausdrücklich vorgeschrieben. Die Botschaft zum ZBstA geht davon aus, dass die Gesellschaften durch eine Beteiligung von 25 % oder mehr seit mindestens 2 Jahren miteinander verbunden sind oder sich beide im Besitz einer dritten Gesellschaft befinden, die eine direkte Beteiligung von 25 % oder mehr am Gesellschaftskapital der ersten und der zweiten Gesellschaft seit mindestens 2 Jahren hält⁹⁵. Demgegenüber enthält Art. 15 Abs. 2 ZBstA das Wort «seit» nicht. Entsprechend ist Art. 15 Abs. 2 ZBstA einer Auslegung im Sinne des Denkvitentscheides des EuGH⁹⁶ zugänglich, so dass die 2-Jah-

89 Die Definition der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie entspricht jener des OECD-MA in der Fassung von 1977 (kritisch dazu BROKELIND, Royalty Payments: Unresolved Issues in the Interest and Royalty Directive, S. 253 ff.).

90 Vgl. oben, Abschn. 2.4.

91 Nach der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie kann der Mitgliedstaat alternativ auf die Stimmrechte abstellen. Beim ZBstA wird nur bezüglich Schwestergesellschaften eine Beteiligung am Kapital ausdrücklich verlangt, nicht jedoch im Mutter-Tochter-Verhältnis. Daraus kann aber wohl nicht geschlossen werden, dass auch für das Mutter-Tochter-Verhältnis die Kapitalquote anwendbar ist (vgl. auch OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 3.1.3.1).

92 A. M. OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 3.1.3.1, die aus dem Fehlen des Wortes «direkt» in Art. 15 Abs. 2 Lemma 1 ZBstA und aufgrund einer Auslegung nach dem Wortlaut schliessen, dass auch Zahlungen an die Grossmutter- bzw. Enkelgesellschaft als Zahlungen an miteinander verbundene Gesellschaften zu qualifizieren sind. Dass Zahlungen zwischen Grossmutter- und Enkelgesellschaft nicht befreit sein sollen, wird auch für die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie kritisiert (vgl. DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 145 f.).

93 Art. 9 Abs. 1 OECD-MA geht von verbundenen Unternehmen aus, wenn das eine Unternehmen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital des anderen beteiligt ist.

94 Vgl. DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 146. BROKELIND, Royalty Payments: Unresolved Issues in the Interest and Royalty Directive, S. 257, geht ohne nähere Begründung davon aus, dass die Muttergesellschaft in der EU ansässig sein muss.

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

96 Vgl. oben, Abschn. 4.2.1.

resperiode auch nach der Zins- bzw. Lizenzzahlung des verbundenen Unternehmens erfüllt werden kann⁹⁷.

5.2.2 Ansässige, der Körperschaftssteuer unterliegende Kapitalgesellschaften oder Betriebsstätten

5.2.2.1 Kapitalgesellschaften

Art. 15 Abs. 2 ZBStA enthält wie Abs. 1 eine Fussnote, welche für die Schweiz den Begriff der Kapitalgesellschaft definiert. Für die EU-Mitgliedstaaten fehlt eine solche Auflistung, wie oben ausgeführt⁹⁸.

5.2.2.2 Betriebsstätten

Im Gegensatz zu Abs. 1 ist Art. 15 Abs. 2 ZBStA ausdrücklich auch auf Betriebsstätten anwendbar. Der Begriff der Betriebsstätte wird nicht definiert. Die Mutter-Tochter-Richtlinie versteht unter einer Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung in einem Mitgliedstaat, in der die Tätigkeit eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats ganz oder teilweise ausgeführt wird⁹⁹. Diese Definition orientiert sich an Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Demgegenüber scheint die Vertreter-Betriebsstätte von der Richtlinie nicht erfasst zu werden, was von der Lehre teilweise kritisiert wird¹⁰⁰.

Art. 15 Abs. 2 ZBStA findet keine Anwendung, wenn Zinsen oder Lizenzgebühren durch eine oder an eine in einem Drittstaat gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats bzw. der Schweiz gezahlt werden. Dagegen enthält Art. 15 Abs. 2 ZBStA keine Einschränkung, dass auch das Stammhaus (Hauptsitz) in der EU oder der Schweiz gelegen sein muss. Im Gegensatz

dazu ist die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie ausdrücklich nur anwendbar auf die in einem Mitgliedstaat ansässige Betriebsstätte einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft¹⁰¹. Betriebsstätten von in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften profitieren nicht von der Befreiung. Es bleibt abzuwarten, wie die ausländischen Behörden Art. 15 Abs. 2 ZBStA in diesem Punkt anwenden werden. Es ist schwer vorstellbar, dass etwa die italienischen Behörden Zinszahlungen aus italienischer Quelle an eine schweizerische Betriebsstätte einer US-amerikanischen Gesellschaft befreien, nicht dagegen Zinszahlungen an eine englische Betriebsstätte einer US-amerikanischen Gesellschaft. Aufgrund des Wortlautes der Bestimmung müsste die Entlastung jedoch gewährt werden¹⁰². Auch nach Sinn und Zweck der Norm drängt sich keine einschränkende Auslegung auf. Denn die Quellensteuerbefreiung setzt voraus, dass die Betriebsstätte gewinnsteuerpflichtig ist und die Zinsen bzw. Lizenzgebühren besteuert werden. Da somit sichergestellt ist, dass der Ertrag im einen Vertragsstaat besteuert wird, sollte der andere Vertragsstaat auch verpflichtet sein, die Zahlung von der Besteuerung auszunehmen.

In der EU wird eine Betriebsstätte nur insoweit als Zahler von Zinsen und Lizenzgebühren behandelt, als die entsprechenden Zahlungen in dem Mitgliedstaat, in dem sie gelegen ist, für sie eine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe darstellen¹⁰³. Eine Betriebsstätte wird als Nutzungsberechtigter¹⁰⁴ der Zinsen und Lizenzgebühren behandelt, wenn die Forderung, das Recht oder der Gebrauch von Informationen, aufgrund deren/dessen Zahlungen von Zinsen oder Lizenzgebühren geleistet werden, mit der Betriebsstätte in einem konkreten Zusammenhang stehen und wenn diese Zinsen und Lizenzgebühren im Betriebsstättenstaat der Körperschaftssteuer unterliegen¹⁰⁵. Es ist davon auszugehen, dass die EU-Staaten diese Praxis auch auf das Verhältnis zur Schweiz unter dem ZBStA anwenden werden (vgl. unten Abschn. 6.3.2).

97 Gl. M. KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 664; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 3.1.3. Den Mitgliedstaaten der EU steht es frei, die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie nicht anzuwenden, wenn die in Art. 3 Bst. b der Richtlinie genannten Voraussetzungen (z. B. 25 % Mindestbeteiligung) nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 2 Jahren erfüllt waren (Art. 1 Abs. 10 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie). Ob infolge der Ähnlichkeit dieser Regelung mit jener in Art. 3 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie die Aussage des Denkvit-Urteils entsprechend gilt, wonach die Einhaltung der Zweijahresfrist auch nach der zu befreienden Zahlung erfolgen kann, ist in der europäischen Lehre umstritten (befürwortend DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 151; kritisch WEBER, The Proposed EC Interest and Royalty Directive, S. 24).

98 Die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie umfasst die Unternehmen eines Mitgliedstaats, welche eine der im Richtlinienanhang aufgelisteten Rechtsformen aufweisen, steuerlich in einem Mitgliedstaat ansässig sind und dort der jeweiligen Körperschaftssteuer unterliegen (Art. 3 Bst. a Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie).

99 Art. 3 Bst. c Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

100 Vgl. die Diskussion bei DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 147 f.

101 Art. 1 Abs. 8 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

102 Vgl. auch OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 3.1.5. Dagegen sind KESSLER/EICKER/OBSER, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, S. 665, der Ansicht, dass vom Abkommen nur Betriebsstätten von EU- bzw. schweizerischen Kapitalgesellschaften, deren Geschäftsleitung in der EU bzw. der Schweiz liegt, erfasst werden (so im Ergebnis auch HUBER/HELBING/KUBAILE, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, S. 826; SIDLER/WETLI, Bilaterale II – Vorteile aus dem Steuerpaket für die Schweiz, S. 95).

103 Art. 1 Abs. 3 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

104 Vgl. unten, Abschn. 5.2.3.

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

5.2.2.3 Steuerliche Ansässigkeit und keine Ansässigkeit in einem Drittstaat

Art. 15 Abs. 2 ZBstA enthält die gleiche Ansässigkeitsklausel wie Abs. 1 (vgl. oben, Abschn. 4.2.2). Sie wird jedoch erweitert um die Betriebsstätte.

5.2.2.4 Subject-to-tax-Klausel

Nach Art. 15 Abs. 2 ZBstA müssen «alle Gesellschaften im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der Körperschaftsteuer unterliegen». Die Formulierung «alle Gesellschaften» ist nicht glücklich. Aus dem Wort «alle» könnte geschlossen werden, dass auch die Muttergesellschaft bei Zahlungen zwischen Schwes-tergesellschaften unbeschränkt steuerpflichtig sein müsste¹⁰⁶. Dies entspricht aber nicht Sinn und Zweck der Norm. Auch der Satzzusammenhang, welcher im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren hinweist, macht für eine beherrschende Muttergesellschaft, welche die angesprochenen Zinsen und Lizenzgebühren gerade nicht vereinnahmt, wenig Sinn. Mit «alle» sind die zahlende und die empfangende Gesellschaft gemeint. Ferner ist die Anwendung der Bestimmung auf Betriebsstätten wie bei der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie unklar. Es ist wohl zu verlangen, dass die Betriebsstätte, welche die Zinsen und Lizenzgebühren empfängt, unbeschränkt steuerpflichtig ist¹⁰⁷. Warum auch das Stammhaus im Sitzstaat unbeschränkt steuerpflichtig sein soll, ist nicht ersichtlich. Denn die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie hat zum Ziel, die Doppelbesteuerung wie auch die doppelte Nichtbesteuerung der Zinsen und Lizenzgebühren zu vermeiden¹⁰⁸.

Zur unbeschränkten Steuerpflicht und zum Vorbehalt der Vorschriften über den Missbrauch und Betrug folgen in den Abschn. 6 und 7 ausführliche Bemerkungen.

5.2.3 Nutzungsberechtigung

Die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie ist ausdrücklich nur anwendbar auf die an den Zinsen und Lizenzgebühren nutzungsberechtigte Gesellschaft bzw. Betriebs-

stätte. Als Nutzungsberechtigter der Zinsen und Lizenzgebühren wird nur ein Unternehmen behandelt, das die Zahlungen zu eigenen Gunsten und nicht als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter, für eine andere Person erhält¹⁰⁹. Art. 15 Abs. 2 ZBstA erwähnt dagegen die Nutzungsberechtigung nicht ausdrücklich als Voraussetzung. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die ausländischen Behörden diese Voraussetzung auch im Verhältnis zur Schweiz anwenden werden¹¹⁰.

5.3 Rechtsfolge

5.3.1 Steuerbefreiung

Für die grenzüberschreitend geleisteten Zins- und Lizenzgebühren, bei denen Zahler und Nutzungsberechtigter in unterschiedlichen Mitgliedstaaten bzw. der Schweiz ansässig bzw. gelegen sind, verlangt Art. 15 Abs. 2 ZBstA wie die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie eine an den Quellenstaat gerichtete umfassende Verpflichtung zur Befreiung von allen in diesem Mitgliedstaat erhebenden Steuern, und zwar unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden¹¹¹.

5.3.2 Nachweispflichten und Rückerstattung

5.3.2.1 Schweizerische Quelle

Auf Lizenzgebühren erhebt die Schweiz keine Quellensteuer. Bei der auf gewissen Zinsen erhobenen Verrechnungssteuer wird die Entlastung mittels Meldeverfahren gewährt. Auch die Entlastung von der Quellensteuer auf Hypothekarzinsen erfolgt an der Quelle¹¹².

5.3.2.2 Quelle in EU-Mitgliedstaat

Wie die EU-Mitgliedstaaten Art. 15 Abs. 2 ZBstA umsetzen werden, ist noch weitgehend unbekannt. Es ist

106 Soweit ersichtlich, scheint eine solche Auslegung nicht der Definition von Art. 3 Bst. a der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie zu entsprechen. Dieser definiert als Unternehmen eines Mitgliedstaats jedes Unternehmen, das der Körperschaftsteuer unterliegt, wobei mit dem Begriff Unternehmen wohl bloss entweder die zahlende oder die empfangende Gesellschaft gemeint ist.

107 So DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 149, und WEBER, The Proposed EC Interest and Royalty Directive, S. 21, für die Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

108 Vgl. Ziff. 3 Präambel der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie und dazu WEBER, The Proposed EC Interest and Royalty Directive, S. 21.

109 Art. 1 Abs. 4 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie. Vgl. dazu WEBER, The Proposed EC Interest and Royalty Directive, S. 22 f.; BROKELIND, Royalty Payments: Unresolved Issues in the Interest and Royalty Directive, S. 256 f.; DISTASO/RUSSO, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, S. 148 f.; TROIANO, The EU Interest and Royalty Directive: The Italian Perspective, S. 328.

110 Im Übrigen erachtet die ESTV bei den Dividenden die Nutzungsberechtigung als Voraussetzung für die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA; vgl. dazu die Ausführungen unten, Abschn. 7.2.

111 Art. 1 Abs. 1 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie. Die Klarstellung, dass auch durch Veranlagung erhobene Steuern erfasst werden, fehlt zwar in Art. 15 Abs. 2 ZBstA. Daraus kann aber nicht auf ein absichtliches Abweichen von der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie geschlossen werden (OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Ziff. 3.2).

112 Vgl. oben, Abschn. 5.1.1.2.

davon auszugehen, dass sie dasselbe Verfahren anwenden werden wie unter der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie. Nach dieser können Mitgliedstaaten die Freistellung der Steuern auf Zinsen und Lizenzgebühren von der Erfüllung umfassender formeller Nachweispflichten abhängig machen. So kann der Quellenstaat vom freistellenden, zins- oder lizenzzahlenden Unternehmen eine Bestätigung über die Erfüllung der in der Richtlinie genannten Voraussetzungen verlangen¹¹³, welche Folgendes zu umfassen hat¹¹⁴:

- eine Ansässigkeits- bzw. Belegenheitsbestätigung der Steuerbehörde des Mitgliedstaats des empfangenden Unternehmens bzw. der Betriebsstätte;
- einen Nachweis der Nutzungsberechtigung des empfangenden Unternehmens bzw. der Betriebsstätte;
- einen Nachweis, dass das empfangende Unternehmen bzw. die Betriebsstätte einer Körperschaftssteuer unterliegt, ohne von ihr befreit zu sein;
- die Angabe der Mindestbeteiligung;
- einen Nachweis der Dauer des Bestehens der Mindestbeteiligung.

Darüber hinaus dürfen die Mitgliedstaaten die Angabe des Rechtsgrunds für die Zahlung verlangen (z. B. Darlehens- oder Lizenzvertrag), und weiter kann der Quellenstaat die Befreiung davon abhängig machen, dass er vorgängig eine Entscheidung über die Gewährung der Befreiung gefällt hat¹¹⁵.

Hat die zahlende Unternehmung eine Steuer einbehalten, sieht die Richtlinie einen Erstattungsanspruch des empfangenden Unternehmens vor¹¹⁶. Die Antragsfrist für eine solche Erstattung beträgt mindestens 2 Jahre. Der Quellenstaat hat die Steuer innerhalb eines Jahres seit Erhalt des ordnungsgemäss ausgefüllten Antrags zu erstatten und, sofern dies nicht innert Jahresfrist erfolgt, zu verzinsen¹¹⁷.

Literatur

- BAUER-BALMELLI MAJA, Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, FStR 2004, S. 201 ff.
- Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigungstheorie, FStR 2001, S. 58 ff.
- BEHNISCH URS, Auswirkungen der Bilateralen II auf das Schweizerische Steuerrecht, AJP 2005, S. 947 ff.
- Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, Basel 1996

BEUSCH MICHAEL, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005 (zit.: BSK VStG)

BROKELIND CÉCILE, Royalty Payments: Unresolved Issues in the Interest and Royalty Directive, European Taxation 2004, S. 252 ff.

- Ten years of application of the Parent-Subsidiary Directive, EC Tax Review 2003, S. 158 ff.

BURRI ANITA, Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen, FStR 2001, S. 204 ff.

BUSIN CHRISTOPH/VOCK MATHIAS ERIK, Abkommensberechtigung von ausländischen Holdinggesellschaften, ST 2002, S. 624 ff.

DANON ROBERT/GLAUSER PIERRE-MARIE, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, Intertax 2005, S. 503 ff.

DISTASO MARCELLO/RUSSO RAFFAELE, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, European Taxation 2004, S. 143 ff.

ENGELEN FRANK, Interpretation of Tax Treaties under International Law, Amsterdam 2004

GEHRIGER PIERRE-OLIVIER/JAUSSI THOMAS, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, StR 2005, S. 818 ff. und 930 ff.

HELMINEN MARJAANA, Dividend equivalent benefits and the concept of profit distribution of the EC Parent-Subsidiary Directive, EC Tax Review 2000, S. 161 ff.

HINNY PASCAL, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, FStR 2004, S. 165 ff.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten. Interkantones und Internationales Steuerrecht. Steuerverfahrens- und Strafverfahrensrecht, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001

HUBER MARKUS F./HELBING ANDREAS/KUBAILE HEIKO, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 2004, S. 819 ff.

HULL HOWARD R., EC Parent-Subsidiary Directive in Switzerland: Swiss Outbound Dividends, ST 2005, S. 178 ff. und BIFD 2005, S. 63 ff.

113 Art. 1 Abs. 11 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

114 Art. 1 Abs. 13 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

115 Art. 1 Abs. 12 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

116 Art. 1 Abs. 15 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

117 Art. 1 Abs. 16 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

- KESSLER WOLFGANG/EICKER KLAUS/OBSER RALPH, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, IStR 2005, S. 658 ff.
- LEHNER MORIS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4. A., München 2003 (zit.: DBA-Kommentar)
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005
- OBERSON XAVIER, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced «Compromis Helvétique», BIFD 2005, S. 108 ff.
- La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, Festschrift SRK, Lausanne 2004, S. 213 ff.
- OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 15 July 2005, Paris 2005
- OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, vorgehen in ASA 74 (2005/06)
- PFUND ROBERT, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971
- PFUND ROBERT/ZWAHLEN BERNHARD, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Basel 1985
- REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996
- RIEDWEG PETER/GRÜNBLATT DIETER, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker (Hrsg.), Kommentar zum Fusionsgesetz, Basel 2005 (zit.: BSK FusG)
- SCHMALENBACH KIRSTEN, in: Christian Callies/Matthias Ruffert (Hrsg.), Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2. A., Neuwied/Kriftel 2002 (zit.: Kommentar EU-Vertrag)
- SCHMIDT CHRISTIAN/BLÖCHLE DANIEL/WUERMLI RICHARD, Fallstricke bei der schweizerischen Verrechnungssteuer, IStR 2002, S. 630 ff.
- SIDLER SONJA/WETLI ROGER, Bilaterale II, Vorteile aus dem Steuerpaket für die Schweiz, ST 2005, S. 91 ff.
- STOCKAR CONRAD/HOCHREUTENER HANS PETER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 1 - 4, Basel, Loseblattsammlung
- TISCHBIREK WOLFGANG, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4. A., München 2003 (zit.: DBA-Kommentar)
- TROIANO PAOLO, The EU Interest and Royalty Directive: The Italian Perspective, Intertax 2004, S. 325 ff.
- WALDBURGER ROBERT, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Michael Lang (Hrsg.), Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 1998, S. 51 ff.
- Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften, FStR 2002, S. 34 ff.
- WEBER DENNIS, The Proposed EC Interest and Royalty Directive, EC Tax Review 2000, S. 21 ff.

Rechtsquellen

- Abkommen vom 26.10.2004 in Form eines Briefwechsels zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, SR 0.641.926.81 sowie ABl. L 385 vom 29.12.2004, S. 30
- Beschluss 2004/911/EG des Rates vom 2.6.2004 über die Unterzeichnung des Zinsbesteuerungsabkommens, ABl. L 385 vom 29.12.2004, S. 28
- Bundesgesetz vom 17.12.2004 zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft, SR 641.91
- Freizügigkeitsabkommen, Abkommen vom 21.6.1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (mit Anhängen, Prot. und Schlussakte), SR 0.142.112.681
- Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22.12.2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 7 vom 13.1.2004, S. 41

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

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

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

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

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

den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (vom 15.7.2005)

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

Materialien

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

Praxisanweisungen

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

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

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

Wegleitung Dividendenzahlungen, Wegleitung der ESTV betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und