# Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA)

Von Stefan Oesterhelt und Maurus Winzap<sup>1)</sup>

Obwohl die Schweiz bis auf Malta und Zypern mit allen Staaten der EU bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, sind residuale Quellensteuern auf Zahlungen von Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren im schweizerisch-europäischen Konzernverhältnis noch vielfach üblich. Im EU-internen Verhältnis können solche Quellensteuern durch Inanspruchnahme der Mutter-Tochter-Richtlinie sowie der Zins-/Lizenzrichtlinie beseitigt werden. Eine Teilnahme an diesen Richtlinien bleibt der Schweiz als Nicht-EU-Staat verwehrt. Mit Art. 15 ZBstA konnte jedoch bilateral die Quellensteuerbefreiung für konzerninterne Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vereinbart werden. Die Auslegung dieser Bestimmung bereitet etliche Schwierigkeiten, nicht zuletzt dadurch, dass diese im Wortlaut vielfach von der Mutter-Tochter-Richtlinie sowie der Zins-/Lizenzrichtlinie abweicht. Im vorliegenden Aufsatz sollen diese Auslegungsfragen beantwortet werden und Anwendungsbereich wie auch Rechtsfolgen dieser für den Wirtschafts- und Holdingstandort Schweiz überaus bedeutsamen Bestimmung eingehend untersucht werden.

Bien que la Suisse aie conclu des conventions bilatérales en vue d'éviter les doubles impositions avec tous les Etats membres de l'UE sauf Malte et Chypre, l'impôt résiduel sur les paiements de dividendes, d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés-mères et leurs filiales domiciliées d'une part dans un Etat membre et d'autre part en Suisse existe toujours. Ces impôts à la source, à l'intérieur des groupes de sociétés dans l'UE, ont été supprimés suite à l'application de la directive mère-filiale ainsi que de la directive sur les intérêts et les redevances. Vu que la Suisse ne fait pas partie de l'UE, l'application de ces directives est exclue. Au niveau bilatéral, l'art. 15 AfisE supprime toutefois l'impôt à la source pour les paiements de dividendes, d'intérêts et de redevances à l'intérieur d'un groupe. L'interprétation de cet article pose un certain nombre de difficultés, notamment parce que la teneur de l'article diffère de la directive mère-filiale et de la directive sur les intérêts et les

Stefan Oesterhelt, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, LL.M., Homburger Rechtsanwälte, Zürich; Maurus Winzap, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, LL.M., Walder, Wyss & Partner, Zürich. Die Autoren danken Frau lic.iur. Tina Thurnheer für ihre verdienstvolle Mitarbeit. Berücksichtigt wurde die bis zum Abgabetermin vom 15.12.2005 erhältliche Literatur und Praxis. Das Manuskript des Aufsatzes von Riedweg/Heuberger, vorgesehen in FStR 2006/1, konnte nur noch im Rahmen der Korrektur der Druckfahnen berücksichtigt werden.

redevances. Le présent exposé répond à ces questions d'interprétation et analyse en détail le champ d'application ainsi que les effets juridiques de cet article particulièrement important pour la place économique helvétique et la Suisse comme lieu d'établissement de sociétés holding.

#### Inhaltsübersicht

1	Art. 15 ZBstA im Allgemeinen			451
	1.1 Entstehungsgeschichte			451
	1.2 Rechtsnatur			451
	1.3 Auslegung			452
	1.4 Räumlicher Anwendungsbereich			455
	1.5 Zeitlicher Anwendungsbereich		456	
	1.6		orauchsvorbehalt	458
			Innerstaatliche Missbrauchsvorschriften der Schweiz	459
			Auf Abkommen beruhende Missbrauchsvorschriften	463
			ltnis zu den DBA	465
	1.8	Verhä	ltnis zum übrigen Gemeinschaftsrecht	466
2	Dividenden (Art. 15 Abs. 1 ZBstA)			467
	2.1 Tatbestand			467
		2.1.1	Dividendenzahlung	467
		2.1.2	Beteiligungsvehältnis	469
			Haltedauer	470
		2.1.4	Ansässigkeit	472
			Zahlungen an eine Betriebsstätte	473
		2.1.6	Keine DBA-Ansässigkeit in einem Drittstaat	475
		2.1.7	Körperschaftssteuerunterstellung ohne Befreiung	477
			Rechtsform der Gesellschaften	480
			Zeitpunkt der Dividendenzahlung	481
	2.2	Recht		484
			Quellensteuerbefreiung	484
		2.2.2	Schweizerische Tochter (outbound-Dividende)	485
	2.3	Durch	setzung	486
		2.3.1	Steuerentlastung Schweiz (outbound-Dividende)	486
		2.3.2	Steuerentlastung im EU-Staat (inbound-Dividende)	487
3	Zinsen und Lizenzen (Art. 15 Abs. 2 ZBstA)			487
	3.1 Tatbestand			487
		3.1.1	Zahlungen von Zinsen	487
		3.1.2	Zahlungen von Lizenzgebühren	489
		3.1.3	Verbundene Gesellschaften	491
		3.1.4	Ansässigkeitserfordernisse	493
			Erfasste Fälle	495
			Keine DBA-Ansässigkeit in einem Drittstaat	497
		3.1.7	Körperschaftssteuerunterstellung	497
			Rechtsform einer Kapitalgesellschaft	498
			Zeitpunkt der Zins-/Lizenzzahlung	498
	3.2 Rechtsfolge		499	
Literaturverzeichnis				500

### 1 Art. 15 ZBstA im Allgemeinen

## 1.1 Entstehungsgeschichte

Mit der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen wurde in der Europäischen Union (EU) ein altes Postulat nach effektiver Besteuerung von Zinserträgen umgesetzt<sup>2</sup>. In Art. 17 Abs. 2 der erwähnten Richtlinie wird dessen Umsetzung in den Mitgliedstaaten davon abhängig gemacht, ob mit sechs ausdrücklich erwähnten Drittstaaten Abkommen über «gleichwertige Massnahmen» geschlossen werden können. Ein solches konnte mit der Schweiz am 26. Oktober 2004 durch das Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA)<sup>3</sup>, welches Teil der Bilateralen II<sup>4</sup>) war, vereinbart werden.

Um die mit der Einführung des Steuerrückbehalts für den schweizerischen Finanzplatz entstehenden Nachteile auszugleichen, wurde Art. 15 ins ZBstA aufgenommen, welcher der Schweiz die Übernahme gewisser Vorteile aus der Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>5)</sup> sowie der Zins-/Lizenzrichtlinie<sup>6)</sup> ermöglichen sollte<sup>7)</sup>.

#### 1.2 Rechtsnatur

Das ZBstA ist ein bilateraler Staatsvertrag, welcher zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft (EG)<sup>8)</sup> abgeschlossen wurde. Dies war möglich, da die vom ZBstA geregelten Gegenstände voll in den Zuständigkeitsbereich der

- Während ursprünglich ein Steuerrückbehalt von 15% vorgesehen war, wurde dies im Richtlinienvorschlag vom 20.5.1998 zur Gewährleistung eines Minimums an effektiver Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft (KOM (1998) 295 endg.) durch ein Koexistenzmodell abgelöst, welches schliesslich zugunsten eines Informationsaustauschsystems mit zeitlich befristeten Ausnahmen für Belgien, Luxemburg und Österreich aufgegeben wurde; vgl. Dassesse, EC Tax Review 2004, 41 ff.; Gratt, SWI 2003, 238 ff.; Beer/Jau, ST 2003, 1121 ff.; Jau/Jaussi, 523 ff.; Burgy/Jaussi, StR 2003, 582 ff.; Burgy/Jaussi, StR 2002, 438 ff.; Böckli, ASA 68 (1999/2000), 529 ff.
- <sup>3)</sup> Abkommen vom 26. Oktober 2004 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). Vgl. dazu *Gehriger/Jaussi*, ST 2005, 85 ff.; *Oberson*, IBFD Bulletin 2005, 108 ff.; *Arming*, SWI 2004, 512 ff.; *Gläser*, SWI 2004, 345 ff.
- <sup>4)</sup> Zu deren sonstigen steuerrechtlichen Implikationen vgl., AJP 2005, 947 ff.
- Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten [90/435/EWG].
- <sup>6)</sup> Richtlinie des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten [2003/49/EG].
- Dies erklärt die etwas eigenartige Platzierung der Norm im ZBstA.
- Diese kann Abkommen mit Drittstaaten schliessen, da ihr (im Gegensatz zur EU) explizit völkerrechtliche Rechtspersönlichkeit verliehen wurde (vgl. Art. 281 [210] EG-Vertrag).

EG fallen<sup>9</sup>. Da Art. 15 ZBstA hinreichend bestimmt und klar ist, um im Einzelfall Grundlage eines Entscheides zu bilden, handelt es sich dabei um eine *self executing*-Norm, welche in der Schweiz mit Veröffentlichung in der Amtlichen Sammlung (AS) unmittelbar Rechte und Pflichten für die schweizerischen Steuerpflichtigen begründet<sup>10</sup>. In den EU-Staaten ist Art. 15 ZBstA ebenfalls unabhängig von der Umsetzung in nationales Recht unmittelbar anzuwenden<sup>11</sup>, da diese Norm unter Berücksichtigung ihres Wortlauts und im Hinblick auf den Sinn und Zweck des ZBstA eine klare und eindeutige Verpflichtung enthält, deren Erfüllung oder deren Wirksamkeit nicht vom Erlass eines weiteren Aktes abhängt<sup>12</sup>.

## 1.3 Auslegung

Als Norm eines völkerrechtlichen Vertrags ist Art. 15 ZBstA durch jeden Vertragsstaat autonom auszulegen<sup>13)</sup>. Die Auslegung durch die Schweiz sowie durch die EU-Staaten hat nach den Regeln der Art. 31-33 der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK)<sup>14)</sup> zu erfolgen. Dies hat u.E. auch in Bezug auf die Staaten zu gelten, welche die WVK nicht ratifiziert haben<sup>15)</sup>, handelt es sich dabei doch um Völkergewohnheitsrecht<sup>16)</sup>.

- <sup>9)</sup> Vgl. Hartley, 159. Fällt ein Bereich teilweise in die Kompetenz der EG, teilweise in diejenige der Mitgliedstaaten (wie etwa beim Freizügigkeitsabkommen), wird ein sogenanntes «gemischtes Abkommen» abgeschlossen, bei welchem sowohl die EG als auch die Mitgliedstaaten Vertragsparteien sind.
- Vgl. BGer vom 9.6.1998, ASA 69 (2000/2001), 366, 371; Locher, Internationales Steuerrecht, 92. Das Zinsbesteuerungsgesetz (ZBstG) vom 17.12.2004, welches das ZBstA umsetzt, enthält keine Bestimmungen hinsichtlich Art. 15 ZBstA.
- <sup>11)</sup> So auch Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658 ff., 659; Gläser, SWI 2005, 325 ff., 328.
- Vgl. EuGH vom 11.5.2000 i.S. Savas (Rs. C-37/98), Ziff. 39; EuGH vom 5.7.1994 i.S. Anastasiaou (C-432/92), Ziff. 23; EuGH vom 30.9.1987 i.S. Demirel (12/86); EuGH vom 26.10.1982 i.S. Kupferberg (Rs. 104/81), Ziff. 23; Craig/De Burca, 193 ff. Zu den Problemen von Staaten mit einem dualistischen System, wie z.B. UK, vgl. Craig/De Burca, 301 ff.
- Vgl. Botschaft des Bundesrates zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen (Bilaterale II), BBI 2004, 5965 ff., 6134 (mit Bezug auf Schengen/Dublin).
- <sup>14)</sup> Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23.5.1969 (SR 0.111).
- <sup>15)</sup> Wie z.B. die EU-Mitgliedstaaten Frankreich, Irland, Malta und Portugal.
- Vgl. IGH, ICJ Report 1996 (Case Concerning Oil Platforms [Iran v. USA]), 803, 812; IGH, ICJ Report 1994 (Aousou), 6, 21; BGE 112 Ia 75, 79 f.; BGE 110 Ib 287, 291 = ASA 54 (1985/86), 64, 71; BGE 97 I 359, 363 f. = ASA 41 (1972/73), 466, 470 f.; Locher, Internationales Steuerrecht, 111; Oberson, Droit fiscal international, N 76; Villiger, LJZ 2003, 1 ff., 3 f. Deshalb kann es u.E. auch keine Rolle spielen, dass es sich beim ZBstA um ein bilaterales, zwischen der Schweiz und der EG abgeschlossenes, und nicht um ein gemischtes (multilaterales) Abkommen handelt (vgl. auch Haratsch/Schmal, ZÖR 2003, 105 ff., 121).

Art. 31 WVK entscheidet sich bei der Frage der Auslegungsmittel grundsätzlich für den Wortlaut, also gegen das, was die Parteien bei Abschluss des Vertrags mit den verwendeten Formulierungen meinten<sup>17)</sup>. Entscheidend für die Auslegung ist zunächst der objektive Parteiwille, wie er im Vertragstext zum Ausdruck kommt<sup>18)</sup>. Ausgangspunkt der Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrags bilden somit gemäss Art. 31 Abs. 1 WVK die nach ihrer gewöhnlichen Bedeutung gebrauchten Worte einer Bestimmung (odinary meaning rule), wobei sämtliche 20 Sprachfassungen gleichwertig sind<sup>19)</sup>. Obwohl das ZBstA in englischer Sprache verhandelt wurde, geniesst die englische Sprachfassung keinen Vorrang. Weiter ist der systematische Zusammenhang sowie der Sinn und Zweck des Vertrages zu berücksichtigen<sup>20)</sup>. Spätere Übung (Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK) oder Übereinkunft (Art. 31 Abs. 3 lit. a WVK), wie z.B. ein Notenaustausch, sind in gleicher Weise zu berücksichtigen. Die vorbereitenden Arbeiten (travaux préparatoires) und die Umstände des Vertragsabschlusses, sind gemäss Art. 32 WVK nur ergänzend und hilfsweise zu berücksichtigen. Ein solcher Rückgriff ist aber nur dann zulässig, wenn die Auslegung nach Art. 31 WVK die Bedeutung einer Bestimmung mehrdeutig oder dunkel erscheinen lässt oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Resultat führen würde<sup>21)</sup>.

Der Wortlaut von Art. 15 ZBstA ist zum einen vom OECD Musterabkommen (OECD MA), zum andern vom sekundären europäischen Gemeinschaftsrecht (insbesondere Mutter-Tochter-Richtlinie sowie Zins-/Lizenzrichtlinie) beeinflusst. Der Einfluss des Gemeinschaftsrechts kann der Entstehungsgeschichte der Bestimmung sowie dem Verweis auf die Übergangsregelung zur Zins-/Lizenzrichtlinie in Art. 15 Abs. 2 ZBstA entnommen werden. Der Wortlaut von Art. 15 ZBstA weicht jedoch in einigen Punkten bewusst von demjenigen der EG-Richtlinien ab<sup>22)</sup> und wählt eine Formulierung im Anschluss an das OECD Musterabkommen, dem praktisch alle schweizerischen DBA nachgebildet sind. Art. 15 ZBstA ist jedoch weder der einen noch der anderen Quelle in Struktur und Wortlaut bewusst nachgebildet und muss deshalb weitgehend autonom ausgelegt werden, wobei die beiden erwähnten Quellen als «ergänzende Ausle-

<sup>&</sup>lt;sup>17)</sup> Vgl. Vitzthum, N 123.

<sup>&</sup>lt;sup>18)</sup> Vgl. Herdegen, § 15 N 29; Ipsen, § 11 N 4; Grundmann, 66 ff., 157 ff.

<sup>&</sup>lt;sup>19)</sup> Vgl. Art. 33 WVK und Art. 22 ZBstA. Vgl. dazu eingehend Grundmann, 118 ff., 177 ff.

Wobei anzumerken ist, dass Ziel und Zweck des Vertrages stets dem Vertragstext selbst zu entnehmen sind (vgl. IPSEN, § 11 N 10, 15 f.).

Vgl. UN Conference on the Law of Treaties, Official Explanation of Articles 31, 31 And 33, Ziff. 19; IPSEN, § 11 N 18; Grundmann, 172 ff. Vgl. auch die Formulierung des IGH im Gutachten über die Zuständigkeit der Generalversammlung zur Aufnahme eines Staates in die UN: «If the relevant words in their natural and ordinary meaning make sense in their context, that is an end of the matter» (IGH, ICJ Report 1950, 4, 8).

<sup>&</sup>lt;sup>(2)</sup> Vgl. *Riedweg/Heuberger*, 3.5 und ihre Übersicht 3 und 4.

gungsmittel» i.S.v. Art. 32 WVK herangezogen werden können, jedoch bloss untergeordneten Charakter haben<sup>23)</sup>. Ist der i.S.v. Art. 31 WVK nach Sinn und Zweck ausgelegte Wortlaut von Art. 15 ZBstA eindeutig und nicht offensichtlich sinnwidrig, besteht u.E. kein Raum für eine «richtlinienkonforme» oder «musterabkommens-konforme» Auslegung. Mit Art. 15 ZBstA hat die EU der Schweiz eine Quellensteuerentlastung auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren gewährt, ihr aber einen eigentlichen Anschluss an die beiden erwähnten Richtlinien verweigert. Dies zeigt sich dadurch, dass Art. 15 ZBstA in materieller Hinsicht bewusst vielfach von diesen abweicht. Den EU-Richtlinien kommt deshalb u.E. keine Schrankenwirkung für Art. 15 ZBstA zu<sup>24)</sup>. Bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe sind jedoch sowohl das OECD-Musterabkommen (samt zugehörigem Kommentar) wie auch die EG-Richtlinien regelmässig zu konsultieren.

Die Auslegung von Art. 15 ZBstA obliegt in der Schweiz und in den EU-Staaten den zuständigen Verwaltungsbehörden<sup>25)</sup> und letztlich den Gerichten<sup>26)</sup>. Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung von Art. 15 ZBstA zwischen den zuständigen schweizerischen und ausländischen Behörden sollen über das Konsultationsverfahren gemäss Art. 12 ZBstA gelöst werden. Diese Bestimmung ist trotz ihrer systematischen Stellung im ZBstA auch auf Art. 15 ZBstA anwendbar. Wie beim Verständigungsverfahren nach Art. 26 OECD MA sind die Behörden nicht verpflichtet, zu einer Einigung zu gelangen.

- A.A. Danon/Glauser, welche die Mutter-Tocher-Richtlinie bereits bei der teleologischen Auslegung i.S.v. Art. 31 WVK berücksichtigen wollen (Intertax 2005, 503 ff., 505). U.E. beschränkt sich der «Sinn und Zweck» von Art. 15 ZBstA aber auf die Quellensteuerentlastung konzerninterner Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzen. Der Wunsch der Schweiz auf Aufnahme in die EU-Richtlinien sowie der diesbezügliche EG-Ratsbeschluss vom 2.6.2004 sind lediglich «Umstände des Vertragsschlusses» i.S.v. Art. 32 WVK.
- <sup>24)</sup> A.A. Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658 ff., 664. Nichtsdestotrotz wollen diese die Denkavit-Rechtsprechung im Rahmen von Art. 15 ZBstA auch mit Bezug auf Zinsen- und Lizenzgebühren anwenden, was über die Zinsen-/Lizenzenrichtlinie hinausgeht.
- In der Schweiz ist dies die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), welche ihre Praxis für outbound-Dividenden in der Wegleitung betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union vom 15.7.2005 (Wegleitung Art. 15 ZBstA) festgelegt hat. In EU-Staaten sind bis jetzt noch wenig solche Festlegungen der Verwaltungsbehörden ergangen. Ausnahmen bilden etwa die Niederlande (vgl. den Beschluss vom 6.12.2005 des niederländischen Finanzministeriums, Nr. CPP2005/2215M [International Belastingrecht. Belastingverdrag tussen Nederland en Zwitserland. Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en Zwitserland. Vrijstellingsprocedure dividendbelasting]) und Deutschland (vgl. das BMF-Schreiben vom 28.6.2005 [Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen im Verhältnis zur Schweiz; Entlastung von Quellensteuern entsprechend §§50g und 50h EStG]).
- <sup>26)</sup> In der Schweiz ist dies letztinstanzlich das Bundesgericht, in den EU-Staaten der EuGH (vgl. 2.3.1 und 2.3.2).

### 1.4 Räumlicher Anwendungsbereich

Das ZBstA ist einerseits in der Schweiz und andererseits in den Gebieten, in denen der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag) Anwendung findet, und nach Massgabe dieses Vertrags, anzuwenden<sup>27)</sup>. Der EG-Vertrag (und damit das ZBstA) ist in den 25 Mitgliedstaaten der EU<sup>28)</sup> inklusive den französischen überseeischen Departementen (Départements d'Outre-Mer [DOM]) Guadeloupe, Guayana, Martinique und Réunion<sup>29</sup>, den Azoren, Madeira sowie den Kanarischen Inseln<sup>30)</sup> anzuwenden. Aufgrund von Art. 299 Abs. 4 EG-Vertrag findet dieser auch auf dem Gebiet der britischen Kronkolonie Gibraltar, dessen auswärtige Beziehungen durch Grossbritannien wahrgenommen werden, Anwendung<sup>31)</sup>. Keine Anwendung findet er auf die überseeischen Länder und Hoheitsgebiete gemäss Anhang II zum EG-Vertrag, welche lediglich vom Assoziierungssystem nach Art. 182 ff. EG-Vertrag profitieren<sup>32)</sup>. Für die Channel Islands sowie die Isle of Man gilt der EG-Vertrag gemäss Art. 299 Abs. 5 lit. c EG-Vertrag lediglich im Rahmen der Beitrittsakte 1972. Da das EU-Steuerrecht mit Rücksicht auf die steuerrechtliche Autonomie dieser Gebiete keine Anwendung findet<sup>33)</sup>, ist Art. 15 ZBstA ebenfalls nicht anwendbar<sup>34)</sup>.

Da Art. 20 ZBstA keine abschliessende Liste der EU-Staaten enthält und es sich bloss um einen zwischen der Schweiz und der EG abgeschlossenen Vertrag (und nicht etwa um ein gemischtes Abkommen) handelt, ist Art. 15 ZBstA auch mit Bezug auf zukünftige EU-Staaten unmittelbar anwendbar<sup>35)</sup>.

Solange Estland wie bis anhin keine Steuer auf thesaurierten Gewinnen erhebt, darf es Gewinne, die von estnischen Tochtergesellschaften an schweizerische Muttergesellschaften ausgeschüttet werden, weiterhin besteuern, aber nur bis spätestens am 31. Dezember 2008<sup>36</sup>). Dividenden einer schweizerischen

<sup>28)</sup> Vgl. Art. 299 Abs. 1 EG-Vertrag.

Vgl. Art. 299 Abs. 2 EG-Vertrag.

<sup>32)</sup> Vgl. Art. 299 Abs. 3 EG-Vertrag. Betreffend Grönland vgl. Art. 188 EG-Vertrag.

33) Vgl. Schröder, Art. 299 EGV N 41.

6 Art. 15 Abs. 1 ZBstA.

<sup>&</sup>lt;sup>27)</sup> Art. 20 ZBstA. In Bezug auf Spanien aber erst nach Inkrafttreten einer Änderung im DBA Schweiz-Spanien (vgl. Art. 18 Abs. 3 ZBstA), welche am 27. April 2005 paraphiert wurde.

Welche integraler Bestandteil der französischen Republik sind (vgl. Maestre/Miclo, Art. 73, 1230 ff., 1248 ff.).

<sup>&</sup>lt;sup>31)</sup> Vgl. Schröder, Art. 299 EGV N 32. Demgegenüber findet das DBA Grossbritannien vom 8.12.1977 (SR 0.672.936.712) in Gibraltar keine Anwendung. Zur (fraglichen) Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzrichtlinie auf Gibraltar Gesellschaften vgl. Riedweg/Heuberger, 3.3, FN 16.

Jin Zypern ist der Anwendungsbereich sodann auf diejenigen Gebiete beschränkt, in denen die Regierung der Republik Zypern die tatsächliche Kontrolle ausübt (vgl. Protokoll Nr. 10 zum Beitrittsvertrag vom 16. April 2003).

<sup>&</sup>lt;sup>35)</sup> Gl.M. ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 1; a.A. Hull, ST 2005, 178 ff., 179.

Tochtergesellschaft an eine estnische Muttergesellschaft sind von dieser Übergangsbestimmung nicht betroffen.

Mit Bezug auf die Befreiung von Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren wurde einigen EU-Staaten eine Übergangsfrist zur Anwendung der Zins-/Lizenzrichtlinie gewährt<sup>37)</sup>, welche auch für Art. 15 Abs. 2 ZBstA gilt. Zinsen und Lizenzgebühren schweizerischer Gesellschaften, welche an in diesen Staaten ansässige Gesellschaften ausgerichtet werden, sind davon nicht betroffen. Im Einzelnen sehen die Übergangsregelungen wie folgt aus:

- Griechenland, Lettland, Portugal und Polen dürfen auf Zinsen und Lizenzgebühren bis zum 1. Juli 2009 eine Quellensteuer von 10%, bis zum 1. Juli 2011 von 5% erheben.
- Litauen darf auf Zinsen bis zum 1. Juli 2009 eine Quellensteuer von 10%,
   bis zum 1. Juli 2011 von 5% erheben; auf Lizenzen darf es bis zum 1. Juli 2011 eine Quellensteuer von 10% erheben.
- Spanien und die Tschechische Republik dürfen auf Lizenzen bis zum 1. Juli 2011 eine Quellensteuer von 10% erheben.
- Die Slowakei darf bis zum 1. Mai 2006 auf Lizenzen eine Quellensteuer in unbegrenzter Höhe erheben.

Werden diese Übergangsfristen seitens der EU verlängert, wofür es Einstimmigkeit im EG-Rat bedarf, hat dies auf Art. 15 Abs. 2 ZBstA keinen Einfluss. Der Verweis auf die Übergangszeiten der Zins-/Lizenzrichtlinie ist somit nicht dynamisch zu verstehen. Die Schweiz ist aufgrund des ZBstA sodann nicht verpflichtet, die von diesen Staaten erhobenen Quellensteuern an die schweizerische Steuer der empfangenden Gesellschaft anzurechnen, wie dies in Art. 6 Abs. 2 der Zins-/Lizenzrichtlinie für EU-Staaten vorgesehen ist³8).

# 1.5 Zeitlicher Anwendungsbereich

Das Zinsbesteuerungsübereinkommen trat am 1. Juli 2005 in Kraft<sup>39)</sup>. Es ist auf alle Sachverhalte anzuwenden, welche sich seit diesem Datum verwirklicht haben. Dabei ist auf den Zeitpunkt abzustellen, an dem die Tatbestandsmerk-

Vgl. Art. 6 Zins-/Lizenzrichtlinie; Korner, IStR 2004, 751 ff.

Nach Massgabe der einschlägigen DBA sowie der Verordnung über die Pauschale Steueranrechnung hat aber in der Regel dennoch eine solche zu erfolgen.

Der in Art. 17 Abs. 2 ZBstA ursprünglich vorgesehene 1. Januar 2005 konnte nicht eingehalten werden, da die Aushandlung der Abkommen der EG betreffend «gleichwertigen Massnahmen» mit ausgewählten Drittstaaten gemäss Art. 18 Abs. 1 ZBstA bzw. Art. 17 Abs. 2 der Zinsbesteuerungsrichtlinie länger als ursprünglich angenommen dauerte.

male verwirklicht worden sind, die den zu beurteilenden Steueranspruch ausgelöst haben<sup>40</sup>. Mit Bezug auf die schweizerische Verrechnungssteuer (d.h. für *outbound-*Zahlungen) ist auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende bzw. Zinszahlung abzustellen<sup>41</sup>. Die intertemporalrechtliche Problematik, die aus der Ausschüttung von so genannten Altreserven entstehen kann, wird unten eingehend behandelt<sup>42</sup>.

Das auf unbestimmte Zeit abgeschlossene ZBstA kann von jeder Vertragspartei durch Notifikation gekündigt werden, was das Abkommen zwölf Monate nach Zustellung der Notifikation ausser Kraft setzt<sup>43</sup>. Dies entspricht der in allen schweizerischen DBA enthaltenen einjährigen Kündigungsfrist<sup>44</sup>. Sodann kann jede Vertragspartei die Anwendung des ZBstA durch Notifikation der anderen Vertragspartei mit sofortiger Wirkung aussetzen, sollte die EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie oder ein Teil dieser Richtlinie gemäss den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften vorübergehend oder dauerhaft nicht mehr anwendbar sein oder ein Mitgliedstaat die Anwendung seiner Durchführungsvorschriften aussetzen<sup>45</sup>. Sollten Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino oder die USA die dem ZBstA gleichwertigen Regelungen nicht mehr anwenden, kann das ZBstA von jeder Vertragspartei mit einer Frist von zwei Monaten ausgesetzt werden<sup>46</sup>).

Dies zeigt die Verknüpfung des ZBstA mit der EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie sowie den von ausgewählten Drittstaaten geforderten gleichwertigen Massnahmen. Obwohl es zumindest vom Regelungsgegenstand her bei Art. 15 ZBstA an einer solchen Verknüpfung fehlt, ist Art. 15 ZBstA von einer Aussetzung des ZBstA genauso betroffen. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollten die Vertragsparteien eine Aussetzung des ZBstA auf die vom Aussetzungsgrund direkt betroffenen Institute beschränken, um den grenzüberschreitenden Konzernen genügend Zeit zu geben, ihre Konzernstrukturen anzupassen<sup>47)</sup>. Die Verknüpfung von Art. 15 ZBstA mit der EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie ist aber letztlich Ausdruck davon, dass es sich dabei um ein Entgegenkommen der EU handelt, um die durch den Steuerrückbehalt entstandenen Nachteile für den schweizerischen Finanzplatz zu einem gewissen Teil zu kompensieren, und daher durchaus gewollt.

<sup>&</sup>lt;sup>40)</sup> Vogel, DBA Kommentar, vor Art. 6-22 N 8.

<sup>&</sup>lt;sup>41)</sup> Vgl. Art. 12 Abs. 1 Satz 1 VStG sowie ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 11; vgl. 2.1.9.1.

<sup>42)</sup> Vgl. 2.1.9.2.

<sup>&</sup>lt;sup>43)</sup> Vgl. Art. 17 Abs. 4 ZBstA.

<sup>&</sup>lt;sup>44)</sup> Vgl. *Locher*, Internationales Steuerrecht, 220.

<sup>&</sup>lt;sup>45)</sup> Vgl. Art. 18 Abs. 4 ZBstA.

<sup>46)</sup> Vgl. Art. 18 Abs. 5 ZBstA.

<sup>&</sup>lt;sup>47)</sup> Die minimale Kündigungsdauer von sechs Monaten, welche in Art. 31 OECD MA vorgesehen ist, könnte diesbezüglich als Richtschnur dienen.

#### 1.6 Missbrauchsvorbehalt

Art. 15 Abs. 1 und 2 ZBstA behalten die «innerstaatlichen oder auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch» ausdrücklich vor. Diese Formulierung entspricht im Wesentlichen der allgemeinen Missbrauchsklausel von Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>48)</sup> sowie Art. 5 Abs. 1 Zins-/Lizenzrichtlinie<sup>49)</sup>. Den Unterschieden im Wortlaut kommt kaum Bedeutung zu<sup>50)</sup>. Nach der hier vertretenen Auffassung handelt es sich hierbei nicht um einen eigenständigen Missbrauchsvorbehalt<sup>51)</sup>. Der Missbrauchsbegriff von Art. 15 ZBstA hat lediglich die Funktion, nationalen bzw. vertraglichen Missbrauchsbestimmungen eine Schranke zu setzen, um den Anwendungsbereich von Art. 15 ZBstA zu schützen.

Im Fall *Leur-Bloem* hielt der EuGH mit Bezug auf den vergleichbaren Art. 11 Fusionsrichtlinie fest, dass innerstaatliche Missbrauchsbestimmungen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten haben und erteilte Missbrauchsbestimmungen, welche aufgrund objektivierter Kriterien gewisse Kategorien von Fällen vom Anwendungsbereich der Richtlinie ausschliessen, eine Abfuhr<sup>52</sup>). Dies ist in Übereinstimmung mit dem allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsbegriff, welcher neben einem objektiven Element auch eine subjektive Komponente aufweist, wobei beide Voraussetzungen dem Steuerpflichtigen nachzuweisen sind<sup>53</sup>). Da Art. 15 ZBstA den Missbrauchsbestimmungen in den EU-Richtlinien nachempfunden wurde, sind diese Erfordernisse auch im Rahmen von Art. 15 ZBstA zu beachten<sup>54</sup>). Wurde ein spezifischer Missbrauchstatbestand sodann bereits in Art. 15 ZBstA konkretisiert, hat der allgemeine Missbrauchsvorbehalt zurückzutreten. So kann beispielsweise die durch die zweijährige Haltedauer anvisierte Verhinderung der kurzfristigen Konzentration von Beteiligungen unterhalb der 25%-Schwelle nicht durch eine nationale Regelung verschärft werden<sup>55</sup>).

- Welche aber anstelle von «Betrug» den Ausdruck «Steuerhinterziehung» verwendet.
- Dieser wurde jedoch in Abs. 2 um die Präzisierung erweitert, dass die Mitgliedstaaten im Fall von Transaktionen, bei denen der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung, die Steuerumgehung oder der Missbrauch ist, die Anwendung der Richtlinie verweigern können. Dieselbe Formulierung findet sich auch in Art. 11 Abs. 1 lit. a der Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (90/434/EWG; Fusionsrichtlinie).
- Vgl. mit Bezug auf die erwähnten EG-Richtlinien Terra/Wattel, 638.
- Dies ist auch in Übereinstimmung mit der Auslegung der Missbrauchsbestimmungen in den EG-Richtlinien (vgl. *Brokelind*, EC Tax Review 2003, 158 ff., 162).
- EuGH vom 17.7.1997 i.S. Leur-Bloem (C-28/95), Ziff. 44 f. Vgl. dazu eingehend *Hoenjet*, EC Tax Review 1997, 206 ff.; *Stevens*, IStR 1998, 201 ff.
- <sup>53)</sup> Vgl. EuGH vom 14.12.2000 i.S. Emsland-Stärke (C-110/99), Ziff. 52 ff.
- So auch *Danon/Glauser*, Intertax 2005, 503 ff., 513 f.
- 55) Vgl. in Bezug auf Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie EuGH vom 17.10.1996 i.S. Denkavit, VITIC und Voormeer.

#### 1.6.1 Innerstaatliche Missbrauchsvorschriften der Schweiz<sup>56)</sup>

## 1.6.1.1 Nutzungsberechtigung

Nach den Art. 10 bis 12 des OECD MA sowie den meisten DBA<sup>57)</sup> wird die Entlastung der Quellensteuer nur gewährt, wenn der an den genannten Leistungen Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat ansässig ist. Auch im innerstaatlichen Recht wird die Verrechnungssteuerrückerstattung davon abhängig gemacht, dass der Berechtigte bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das «Recht zur Nutzung» des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass<sup>58)</sup>. Letztere Bestimmung gelangt aber vorliegend nicht zur Anwendung, da sich die Berechtigung zum Meldeverfahren nicht aus Art. 26a VStV i.V.m. Art. 21 und 24 VStG ableitet, sondern sich auf Art. 3 der DBA-Steuerentlastungsverordnung<sup>59)</sup> i.V.m. Art. 15 ZBstA stützt. Der Verweis auf innerstaatliche Missbrauchsbestimmungen betrifft nach der hier vertretenen Auffassung nur solche, welche auf internationale Fälle auch tatsächlich anwendbar sind<sup>60)</sup>. Weder die DBA-Steuerentlastungsverordnung noch das ZBstA beschränken die Rückforderung auf den Nutzungsberechtigten<sup>61)</sup>.

Die ESTV erblickt im Nutzungsrecht eine allgemeine Voraussetzung zur Inanspruchnahme von Steuerentlastungen auf der Grundlage von internationalen Steuerabkommen<sup>62)</sup>. Dies wurde mit Bezug auf Art. 10 Abs. 1 DBA Dänemark von der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) in einem Entscheid vom 3. März 2005 geschützt<sup>63)</sup>. Auch in der Literatur wird die Meinung vertreten, dass das Erfordernis des wirtschaftlichen Nutzungsrechts in den DBA implizit enthalten sei<sup>64)</sup>. Zur Begründung wird angeführt, dass das Konzept der Beschränkung der Abkommensvorteile auf den Nutzungsberechtigten erst 1995 ins OECD MA eingeführt wurde und bis dahin lediglich im Kommentar enthalten

Vgl. einige Hinweise zu den innerstaatlichen Missbrauchsvorschriften der einzelnen EU-Staaten bei Riedweg/Heuberger, 7.1.

<sup>&</sup>lt;sup>57)</sup> In einigen DBA, z.B. denjenigen mit Dänemark, Irland, Österreich, Portugal, Schweden und Spanien, fehlt aber ein entsprechender Vorbehalt.

<sup>&</sup>lt;sup>58)</sup> Vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG.

<sup>&</sup>lt;sup>59)</sup> Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vom 22.12.2004 (SR 672.203).

<sup>&</sup>lt;sup>60)</sup> Vgl. aber SRK vom 28.2.2001, VPB 65.68 Erw. 7.b.cc; SRK vom 3.3.2005 (SRK 2003-159), Erw. 3.d.aa.; dazu nun Urteil 2A.239/2005 vom 28.11.2005. Im Ergebnis ebenfalls a.A. *Danon/Glauser*, Intertax 2005, 503 ff., 516, welche Art. 21 VStG analog anwenden wollen.

Vgl. demgegenüber z.B. Art. 1 Abs. 1 der Zins-/Lizenzrichtlinie, welche die Abkommensberechtigung explizit auf den «Nutzungsberechtigten» der Zinsen und Lizenzen beschränkt.

<sup>&</sup>lt;sup>62)</sup> Vgl. ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 10.a; Oberson, droit fiscal international, N 337.

<sup>63)</sup> Vgl. SRK vom 3.3.2005 (SRK 2003-159), Erw. 3.d.cc.; dazu nun Urteil 2A.239/2005 vom 28.11.2005.

<sup>&</sup>lt;sup>64)</sup> Vgl. Locher, Internationales Steuerrecht, 152.

war<sup>65</sup>). Entsprechend handelt es sich bei den erwähnten Abkommen, welche keine Beschränkung der Abkommensvorteile auf den Nutzungsberechtigten beinhalten, auch durchwegs um ältere Abkommen. Es ist immerhin bemerkenswert, dass das Konzept des Nutzungsberechtigten trotz Wortlaut von OECD MA und Zins-/Lizenzrichtlinie nicht in den Abkommenstext von Art. 15 ZBstA aufgenommen wurde. Nachdem der Entscheid der SRK vom 3. März 2005 vom Bundesgericht mit Urteil vom 28. November 2005 geschützt wurde<sup>66</sup>), wird die Nutzungsberechtigung als innerstaatliche Missbrauchsvorschrift im Rahmen von Art. 15 ZBstA zu beachten sein.

Zum aus dem angelsächsischen (Privat-)Recht entnommenen Konzept der *beneficial ownership*, wird im Kommentar zum OECD MA (in der seit 2003 geltenden Fassung)<sup>67)</sup> festgehalten, dass der Begriff des «Nutzungsberechtigten» nicht in einem engen technischen Sinne verwendet würde, sondern vielmehr aus dem Zusammenhang und im Licht des Sinns und Zwecks des Abkommens einschliesslich der Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Verhütung der Steuerhinterziehung und -umgehung verstanden wird<sup>68)</sup>. Ferner werden Durchlaufgesellschaften als normalerweise nicht nutzungsberechtigt bezeichnet<sup>69)</sup>. Demgegenüber stellt die ESTV nicht auf den Begriff der Nutzungsberechtigung gemäss OECD MA ab, sondern auf das «Recht zur Nutzung» i.S.v. Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG<sup>70)</sup>. Ein solcher Rückgriff ist infolge der unterschiedlichen Zwecksetzungen und Rechtsschichten abzulehnen<sup>71)</sup>.

# 1.6.1.2 Steuerumgehung

Art. 21 Abs. 2 VStG, welcher die Rückerstattung in allen Fällen ausschliesst, in denen diese zu einer Steuerumgehung führen würde, ist im Rahmen von Art. 15 ZBstA nicht anwendbar. Während sich dies mit Bezug auf das Rückerstattungs-

<sup>65)</sup> Kommentar OECD MA, Art. 10 Ziff. 12 (i.d.F. von 1977 [ersetzt 2003]).

<sup>&</sup>lt;sup>66)</sup> 2A.239/2005.

<sup>&</sup>lt;sup>67)</sup> Bis dahin beschränkte sie sich darauf, einen zwischen Gläubiger und Schuldner eingeschalteten Dritten (intermediary; intermédiaire), wie z.B. einen Vertreter oder sonstigen Beauftragten (agent or nominee; agent ou autre mandataire), von den Abkommensvorteilen auszuschliessen (vgl. Kommentar OECD MA, Art. 10 Ziff. 12 [i.d.F. von 1977]).

<sup>68)</sup> Kommentar OECD MA, Art. 10 Ziff. 12.

<sup>69)</sup> Kommentar OECD MA, Art. 10 Ziff. 12.1.

Zum Begriff des Nutzungsberechtigten im internationalen Steuerrecht vgl. Vogel, DBA Kommentar, vor Art. 10-12 N 10 ff.; Du Toit, 178 ff.

No auch Oberson, FS SRK, 213 ff., 228., welcher aber anmerkt, dass eine gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG mit dem «Recht zur Nutzung» ausgestattete Person regelmässig auch «nutzungsberechtigt» im Sinne des OECD MA sei. Vgl. auch Bauer-Balmelli, Sicherungszweck, 115 ff.

verfahren unter den meisten DBA bereits aus dem Primat des Völkerrechts gegenüber dem Landesrecht ergibt<sup>72)</sup>, muss dies mit Bezug auf Art. 15 ZBstA, welcher innerstaatliche Missbrauchsvorschriften ausdrücklich vorbehält, aus dem sachlichen Anwendungsbereich von Art. 21 Abs. 2 VStG sowie dessen Zwecksetzung geschlossen werden<sup>73)</sup>. Wie das Recht zur Nutzung gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG ist Art. 21 Abs. 2 VStG nur auf Rückerstattungsansprüche gemäss Art. 21 ff. VStG anwendbar<sup>74)</sup>.

Das aus dem allgemeinen Verbot des Rechtsmissbrauchs<sup>75)</sup> abgeleitete Verbot der rechtsmissbräuchlichen Steuerumgehung kann jedoch auch im Staatsvertragsrecht zu beachten sein<sup>76</sup>). Mit Rücksicht auf den völkerrechtlichen Grundsatz pacta sunt servanda sowie das Gebot der Rechtssicherheit ist davon jedoch zurückhaltend Gebrauch zu machen<sup>77)</sup>. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine Steuerumgehung dann vor, wenn (i) das gewählte Vorgehen dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht entspricht, (ii) eine erhebliche Steuerersparnis eintreten würde und (iii) der ungewöhnliche Weg nur aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurde<sup>78)</sup>. Sind diese drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt, so ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen<sup>79</sup>). Da die an diese Voraussetzungen geknüpfte Steuerumgehung vom Missbrauchsbegriff i.S.v. Art. 15 ZBstA, welcher sich am gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsbegriff zu orientieren hat, gedeckt ist, ist gegen die Anwendung des Vorbehalts der Steuerumgehung im Rahmen von Art. 15 ZBstA nichts einzuwenden. Dass dessen Rechtsgrundlage letztlich in Art. 2 ZGB und somit einer Zivilrechtskodifikation enthalten ist, steht dem u.E. nicht entgegen<sup>80)</sup>.

Vgl. SRK vom 1.5.2005 i.S. X Holding ApS (SRK 2003-159), Erw. 3.e.bb; Lutz, Abkommens-missbrauch, 98 f.

Tine von Danon/Glauser, Intertax 2005, 503 ff., 518 geforderte analoge Anwendung ist u.E. verzichtbar, da nach der hier vertretenen Auffassung das allgemeine Steuerumgehungsverbot auch im Rahmen von Art. 15 ZBstA zu beachten ist.

<sup>&</sup>lt;sup>74)</sup> Vgl. auch *Bauer-Balmelli*, BSK VStG, Art. 21 N 58.

<sup>&</sup>lt;sup>75)</sup> Vgl. Häfelin/Müller, N 715 ff; Höhn, § 5 N 84 f.

Vgl. SRK vom 1.5.2005 i.S. X Holding ApS (SRK 2003-159), Erw. 3.e.cc; ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 10.b.

Mit Bezug auf die Rückerstattung nach DBA auch Lutz, Abkommensmissbrauch, 99, welcher nur «krasse Fälle des Abkommensmissbrauchs» erfassen will.

<sup>&</sup>lt;sup>78)</sup> BGer vom 16.8.1996, ASA 66 (1997/98), 406, 414 f. m.w.Hinw.

<sup>&</sup>lt;sup>79)</sup> BGer vom 10.1.1994, ASA 64 (1995/96), 80, 82 m.w.Hinw.; vgl. dazu eingehend *Lutz*, Ab-kommensmissbrauch, 86 ff.

<sup>80)</sup> A.A. Danon/Glauser, Intertax 2005, 503 ff., 517 f., welche daher eine analoge Anwendung des Steuerumgehungsverbots von Art. 21 Abs. 2 VStG bevorzugen.

#### 1.6.1.3 Missbrauchsbeschluss

Die Schweiz hat im Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962 (Missbrauchsbeschluss; BRB 62) einseitig Massnahmen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme einer Steuerentlastung ergriffen<sup>81)</sup>, welche auch im Rahmen von Art. 15 ZBstA, einer Norm eines multilateralen DBA, zur Anwendung gelangen<sup>82)</sup>. Der Missbrauchsbeschluss erfasst jedoch nur den Fall einer in der Schweiz ansässigen Muttergesellschaft (*inbound*). Auf Zahlungen von Dividenden, Zinsen oder Lizenzen einer schweizerischen Gesellschaft (*outbound*) ist er nicht anzuwenden<sup>83)</sup>. Mit Bezug auf die Anwendung im Rahmen von Art. 15 ZBstA steht der Missbrauchsbeschluss sodann unter dem Vorbehalt, dass ein «Missbrauch» im Sinne dieser Bestimmung vorliegt. Wie oben dargelegt, setzt dies auch das Vorliegen einer subjektiven Komponente voraus, welche von der Steuerbehörde nachzuweisen ist. Insofern muss der BRB 62 für die Zwecke von Art. 15 ZBstA modifiziert werden<sup>84)</sup>.

Als Konkretisierung der Generalklausel von Art. 2 Abs. 1 BRB 62 ist zum einen die übermässige Weiterleitung (Durchlaufgesellschaft)<sup>85)</sup> und zum andern die Gewinnspeicherung durch ausländisch beherrschte in der Schweiz ansässige Gesellschaften<sup>86)</sup> verpönt. Eine missbräuchliche Durchlaufgesellschaft liegt dann vor, wenn mehr als 50% der abkommensbegünstigten Einkünfte zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet werden<sup>87)</sup>. Mit Bezug auf Art. 15 ZBstA ist festzuhalten, dass «nicht abkommensberechtigte Personen» i.S.v. Art. 2 Abs. 1 BRB 62 nur solche sind, welche aus-

- Bundesratsbeschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 14. Dezember 1962 (BRB 62; SR 672.202).
- Dass dieser gemäss Art. 1 Abs. 1 BRB 62 vom Wortlaut her nur auf bilaterale DBA abzielt, kann mit Blick auf Sinn und Zweck des BRB 62 keine Rolle spielen (vgl. auch www.ESTV.admin.ch/data/dba/d/missbr.htm, Abfragedatum 15.12.2005; Danon/Glauser, Intertax 2005, 513 ff., 516). Riedweg/Heuberger, 7.4, bezeichnen die Anwendung der BRB 62 im Rahmen von Art. 15 BstA als «over inclusive» und lehnen deshalb die Praxis der ESTV grundsätzlich ab.
- Vgl. aber die Argumentation der SRK im Entscheid vom 3.3.2005 (SRK 2003-159), Erw. 3.d.bb., welche den BRB 62 zur Begründung der Nutzungsberechtigung bei einer Dividende einer schweizerischen Gesellschaft heranzieht.
- 84) So auch Danon/Glauser, Intertax 2005, 513 ff., 516, welche die Einführung einer «escape clause» fordern.
- 85) Vgl. Art. 2 Abs. 2 lit. a BRB 62.
- 86) Vgl. Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 62.
- <sup>87)</sup> Vgl. ESTV, KS vom 31.12.1962, Ziff. II. Das Verbot der übermässigen Weiterleitung findet keine Anwendung, wenn es sich um eine Gesellschaft handelt, welche die Voraussetzungen des Aktivitätstests, des direkten oder indirekten Börsentests oder des reinen Holdingtests erfüllt (vgl. ESTV, KS vom 17.12.1999; vgl. dazu eingehend *Lutz*, FStR 2002, 184 ff.).

serhalb des Anwendungsbereichs von Art. 15 ZBstA ansässig sind<sup>88</sup>). Die Weiterleitung an Gesellschaften, welche ihrerseits eine Entlastung aufgrund von Art. 15 ZBstA in Anspruch nehmen könnten, wenn sie die Muttergesellschaft der schweizerischen Gesellschaft wären, darf nicht schaden.

Gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 62 sind sodann ausländisch beherrschte Thesaurierungsgesellschaften verpönt. Eine Gesellschaft gilt als ausländisch beherrscht, wenn nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt durch Beteiligung oder in anderer Weise (z.B. vertraglich) an der betreffenden juristischen Person interessiert sind<sup>89</sup>. Auch hier ist zu beachten, dass «nicht abkommensberechtigte Personen» nur solche sind, welche sich ausserhalb des Anwendungsbereichs von Art. 15 ZBstA befinden.

Damit der Missbrauchsbeschluss zur Anwendung gelangen kann, muss die Steuerentlastung von einer natürlichen oder juristischen Person oder Personengesellschaft mit Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz beansprucht werden. Verlangt eine schweizerische Betriebsstätte gestützt auf Art. 15 Abs. 2 ZBstA eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren, fehlt es an einem schweizerischen Sitz. Aufgrund des Wortlauts von Art. 2 Abs. 1 BRB 62 erscheint zumindest fraglich, ob der Missbrauchsbeschluss zur Anwendung gelangen kann.

#### 1.6.1.4 Abgabebetrug und Verrechnungssteuerhinterziehung

Neben Vorschriften zur Verhütung von Missbrauch ist auch die Anwendung von Vorschriften zur Verhütung von Betrug durch Art. 15 ZBstA ausdrücklich vorbehalten. Mit Bezug auf Dividenden- oder Zinszahlungen einer schweizerischen Gesellschaft sind dabei die Tatbestände der Hinterziehung der Verrechnungssteuer (Art. 61 VStG) sowie des Abgabebetrugs (Art. 14 Abs. 2 VStrR) einschlägig<sup>90</sup>. Durch Art. 15 ZBstA kann keine Entlastung einer gestützt auf diese Bestimmungen erhobenen Strafsteuer geltend gemacht werden. Der Anspruch auf Befreiung von der ebenfalls erhobenen eigentlichen (Nach-)Steuer an der Quelle wird durch das Vorliegen einer Verrechnungssteuerhinterziehung bzw. eines Abgabebetruges jedoch nicht verwirkt.

# 1.6.2 Auf Abkommen beruhende Missbrauchsvorschriften

Art. 15 ZBstA behält nicht nur innerstaatliche, sondern auch auf Abkommen beruhende Vorschriften zur Verhütung von Betrug und Missbrauch vor. Dies zielt

Wohl gl.M. Gehriger/Jaussi, StR 2005, 930 ff., 935.

Vgl. eingehend *Lutz*, Abkommensmissbrauch, 63 ff.

<sup>&</sup>lt;sup>90)</sup> Vgl. auch ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 10.b.

auf die in einigen DBA zwischen der Schweiz und EU-Staaten enthaltenen Missbrauchsbestimmungen. Diese dürfen jedoch ebenfalls nicht über den dem EU-Recht nachgebildeten Missbrauchsbegriff von Art. 15 ZBstA hinaus gehen und müssen somit sowohl objektive wie auch subjektive Komponenten aufweisen und den Grundsatz der Verhältnismässigkeit beachten<sup>91</sup>).

### 1.6.2.1 Nutzungsberechtigung

Die meisten Abkommen beschränken die Gewährung der Abkommensvorteile auf den Nutzungsberechtigten<sup>92)</sup>. Da dieses Konzept in der Schweiz jedoch objektiviert angewandt wird, handelt es sich dabei nicht um eine Vorschrift zur Verhütung von Missbrauch im Sinne von Art. 15 ZBstA<sup>93)</sup>.

#### 1.6.2.2 DBA Niederlande

Gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA Niederlande kann die vom Quellenstaat erhobene Dividendenquellensteuer dann nicht voll zurückerstattet werden, wenn die Verbindung zwischen den beiden Gesellschaften in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, um sich diese volle Rückerstattung zu sichern<sup>94</sup>). Diese auf Abkommen beruhende Missbrauchsbestimmung ist auch im Rahmen von Art. 15 ZBstA zu beachten. Sie muss aber im Lichte der Art. 15 ZBstA bereits inhärenten Missbrauchsbestimmungen ausgelegt werden<sup>95</sup>).

# 1.6.2.3 DBA Belgien, Frankreich und Italien

Die DBA mit Belgien, Frankreich und Italien enthalten ausführliche Bestimmungen, welche die Abkommensberechtigung einschränken<sup>96)</sup>. Als Folge der Aufnahme von Art. 15 ins ZBstA werden diese zur Zeit neu verhandelt. Deshalb sei hier auf nähere Ausführungen zum Verhältnis dieser Bestimmungen zu Art.

<sup>91)</sup> Vgl. 1.6.

<sup>&</sup>lt;sup>92)</sup> Vgl. aber DBA Dänemark vom 23.11.1973 (SR 0.672.931.41), DBA Irland vom 8.11.1966 (SR 0.672.944.11), DBA Österreich vom 30.1.1974 (SR 0.672.916.31), DBA Portugal vom 26.9.1974 (SR 0.672.965.41), DBA Schweden vom 7.5.1965 (SR 0.672.971.41) und DBA Spanien vom 26.4.1966 (SR 0.672.933.21), in denen ein solcher Vorbehalt fehlt.

<sup>93)</sup> Vgl. 1.6.1.1.

<sup>&</sup>lt;sup>94)</sup> Im Gegensatz zum innerstaatlichen Steuerumgehungstatbestand ist eine effektive Steuerersparnis sowie eine ungewöhnliche, dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht entsprechende Gestaltungsform nicht erforderlich (vgl. BGE 110 Ib 293 Erw. 5).

<sup>95)</sup> Vgl. 1.6.

Art. 22 DBA Belgien vom 28.8.1978 (SR 0.672.917.21), Art. 14 DBA Frankreich vom 9.9.1966 (SR 0.672.934.91) und Art. 23 DBA Italien vom 9.3.1976 (SR 0.672.945.41). Vgl. dazu *Lutz*, Abkommensmissbrauch, 125 ff., 129 ff. und 135 ff.

15 ZBstA verzichtet.<sup>97)</sup> Insoweit diese das Vorliegen eines Missbrauchs jedoch bloss von objektiven Voraussetzungen abhängig machen, sind sie mit Art. 15 ZBstA nicht vereinbar<sup>98)</sup>.

#### 1.7 Verhältnis zu den DBA

Das Verhältnis zwischen Art. 15 ZBstA und den zwischen der Schweiz und den EU-Staaten abgeschlossenen DBA ist Gegenstand von Art. 15 Abs. 3 ZBstA. Nach dieser Bestimmung sollen solche bestehenden Abkommen<sup>99</sup>, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des ZBstA eine günstigere steuerliche Behandlung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorsehen, durch Art. 15 ZBstA unberührt bleiben. Diese Bestimmung muss leider als wenig geglückt beurteilt werden. Art. 15 ZBstA ersetzt in keiner Weise die Quellensteuervorschriften der DBA zwischen der Schweiz und den EU-Staaten. Es wird den betroffenen Gesellschaften vielmehr eine zusätzliche Anspruchsgrundlage gegeben, die Entlastung von Quellensteuern zu verlangen. Es handelt sich somit lediglich um eine Art Mindeststandard. Dies – und nur dies – wird durch Art. 15 Abs. 3 ZBstA klargestellt, obwohl es sich eigentlich um eine Selbstverständlichkeit handelt. Art. 15 Abs. 1 ZBstA wird somit in Bezug auf die EU-Staaten, mit denen bereits eine vollständige Quellensteuerbefreiung auf Dividenden im DBA vereinbart werden konnte<sup>100)</sup>, keine Bedeutung zukommen, da die Voraussetzungen gemäss DBA regelmässig einfacher zu erfüllen sind<sup>101)</sup>. Obwohl es auch einige DBA mit EU-Staaten gibt, welche einen Nullsatz auf Zinszahlungen<sup>102)</sup> bzw. Lizenzzahlungen<sup>103)</sup> enthalten, kommt Art. 15 Abs. 2 ZBstA auch mit Bezug auf diese Länder ein praktischer Anwendungsbereich zu, da Betriebsstätten (im Gegensatz zu Art. 15 Abs. 2 ZBstA) regelmässig keine Entlastung nach DBA beanspruchen können.

- <sup>97)</sup> Nach Riedweg/Heuberger, 7.5, sollen sich die besonderen Bestimmungen zur Vermeidung des Abkommensmissbrauchs in den einzelnen DBA nur auf die Anwendung der jeweiligen DBA beziehen und keine Auswirkung auf das ZBstA haben.
- 98) Gl.M. Danon/Glauser, Intertax 2005, 503 ff., 519. Auch sonst ist die Vereinbarkeit von limitation of benefits-Klauseln mit dem Gemeinschaftsrecht nicht unproblematisch (vgl. Vanistendael, EC Tax Review 1999, 163 ff., 265).
- Die Schweiz hat zur Zeit mit allen 25 EU-Staaten, ausser Zypern und Malta (sowie Gibraltar, das vom DBA Grossbritannien vom 8.12.1977 [SR 0.672.936.712] nicht erfasst nicht), einschlägige DBA abgeschlossen.
- Zur Zeit sind dies D\u00e4nemark, Deutschland, Frankreich, Irland, Luxemburg, Niederlande, \u00f6sterreich und Schweden.
- Eine Ausnahme bildet jedoch das DBA Luxemburg, da die DBA-Haltefrist dort bereits abgelaufen sein muss, bevor die Dividende gezahlt wird, und somit strenger ist.
- <sup>102)</sup> Zur Zeit sind dies D\u00e4nemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Irland, \u00f6sterreich, Tschechien, UK und Ungarn.
- <sup>103)</sup> Zur Zeit sind dies Belgien, D\u00e4nemark, Deutschland, Finnland, Irland, Luxemburg, Niederlande, Polen, Schweden, UK und Ungarn.

Insbesondere wird durch Art. 15 Abs. 3 ZBstA keine (negative) Aussage zur Zulässigkeit des Abschlusses von DBA zwischen der Schweiz und den EU-Staaten, welche eine günstigere Behandlung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorsehen, gemacht. Dass dies jederzeit möglich ist, ist genauso selbstverständlich, wie es der Schweiz oder den EU-Staaten offen steht, unilateral günstigere Bedingungen zu stipulieren. Mit anderen Worten kann die Schweiz in bilateralen Abkommen eine geringere Beteiligungshöhe, kürzere Haltedauer oder den Verzicht auf eine Körperschaftssteuerunterstellung vereinbaren. Dies ist aber – entgegen der von der ESTV geäusserten Ansicht<sup>104)</sup> – keineswegs ein Ausfluss der Rechtsparömien *lex posterior derogat priori* bzw. *lex specialis derogat generali*. Vielmehr ist dies durch die völkerrechtliche Vertragsfreiheit begründet, welche durch Art. 15 ZBstA nicht beschnitten wird.

Umgekehrt ist die Schweiz beim Verhandeln von DBA mit EU-Staaten nach dem 1. Juni 2005 aber genauso wenig verpflichtet, Art. 15 ZBstA umzusetzen. Auch dies ist ein Ausfluss der Vertragsfreiheit. *Lex posterior derogat priori* bzw. *lex specialis derogat generali* gilt in einem solchen Fall gerade nicht. Da es sich beim ZBstA und den DBA um parallele Anspruchsgrundlagen handelt, bleibt Art. 15 ZBstA durch solche Abkommen unberührt. Mit Ausnahme von auf Abkommen beruhenden Vorschriften zur Verhütung von Betrug und Missbrauch kann somit auch eine nach Inkrafttreten des ZBstA eingeführte DBA-Bestimmung den Anwendungsbereich von Art. 15 ZBstA nicht beschränken. Geht eine (alte oder neue) DBA-Bestimmung weniger weit als Art. 15 ZBstA, wird sich der Steuerpflichtige auf das ZBstA berufen.

# 1.8 Verhältnis zum übrigen Gemeinschaftsrecht

Die Schweiz als Nichtmitgliedstaat der EU hat das europäische Gemeinschaftsrecht grundsätzlich nicht zu beachten. Ausnahmen können sich aus den bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG ergeben<sup>105)</sup>. Die EU-Staaten haben demgegenüber stets auch das übrige Gemeinschaftsrecht zu beachten<sup>106)</sup>. Dabei gilt, dass das ZBstA gegenüber dem sekundären Gemeinschaftsrecht (Richtlinien und Verordnungen) grundsätzlich Vorrang geniesst<sup>107)</sup>. Das primäre Gemeinschaftsrecht (z.B. die Grundfreiheiten des EG-Vertrags) steht jedoch über dem ZBstA. Häufig entfaltet primäres Gemeinschaftsrecht nur Rechtswirkungen zwischen Mitgliedstaaten. Gemäss Art. 56 EG-Vertrag sind jedoch auch Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten und

Vgl. ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 13.

<sup>&</sup>lt;sup>105)</sup> Vgl. dazu *Hinny*, FStR 2004, 165 ff.

Vgl. EuGH vom 18.9.2003 i.S. Bosal Holding BV (C-168/01); Aigner, Intertax 2004, 148 ff.

<sup>&</sup>lt;sup>107)</sup> Vgl. *Mögele*, Art. 300 EGV N 82.

Drittstaaten verboten <sup>108</sup>). Der EuGH hatte die Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten bislang noch wenig zu konkretisieren, wird dies aber in naher Zukunft in einigen Verfahren tun müssen <sup>109</sup>).

2 Dividenden (Art. 15 Abs. 1 ZBstA)

#### 2.1 Tatbestand

#### 2.1.1 Dividendenzahlung

Art. 15 Abs. 1 ZBstA ist auf «Dividendenzahlungen» anzuwenden und weicht somit bewusst von der Begriffsverwendung in der Mutter-Tochter-Richtlinie ab, welche auf «Gewinnausschüttungen» abstellt<sup>110)</sup>. Durch die Verwendung des Begriffes «Dividenden» anstelle von «Gewinnausschüttung» scheint Art. 15 Abs. 1 ZBstA an Art. 10 OECD MA anzuknüpfen<sup>111)</sup>. Dort wird der Begriff «Dividenden» nicht abschliessend definiert, sondern eine beispielhafte Aufzählung um eine Generalklausel ergänzt, welche auf die steuerliche Behandlung im Herkunftsstaat Bezug nimmt.

Mangels Definition des Dividendenbegriffs im ZBstA, ist dieser nach der hier vertretenen Auffassung vom jeweiligen Quellenstaat auszulegen<sup>112</sup>). Ob dies bereits aus der Verwendung des Begriffs «Dividende» anstelle von «Gewinnausschüttung» und einem darauf gestützten Rückgriff auf Art. 10 Abs. 3 OECD MA abgeleitet werden kann, mag fraglich sein. Mit Blick auf das Ziel von Art. 15 ZBstA, die Befreiung von Quellensteuern bei konzerninternen Zahlungen<sup>113</sup>), ist der Verweis auf die *lex fori* jedoch sachgerechter als die Einführung eines vertragsautonomen Dividendenbegriffes. Entscheidend ist mit Bezug auf dieses Ziel nicht die einheitliche Auslegung des Dividendenbegriffs in allen Vertrags-

- Vgl. dazu Lang, IStR 2005, 289 ff., 295 f.; Peters/Gooijer, European Taxation 2005, 475 ff.; Suhrbier-Hahn, 123 ff., 142 f. Das Verhältnis der Kapitalverkehrsfreiheit zur Niederlassungsfreiheit ist jedoch noch nicht abschliessend geklärt.
- Vgl. die Vorlagebeschlüsse des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 14.10.2004 i.S. Lasertec (C-492/04), des schwedischen Regerinsrätten vom 15. Oktober 2004 i.S. A und A und B (C-101/05 und C-102/05) sowie des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Januar 2005 i.S. Holböck (C-157/05). Vgl. dazu Hohenwarter, SWI 2005, 225 ff.; Schnitger, IStR 2005, 493 ff.
- Vgl. Art. 1 Abs. 1 Mutter-Tochter-Richtlinie (vgl. dazu Helminen, EC Tax Review 2000, 161 ff.). Wenn im Nachfolgenden die deutsche Sprachfassung jeweils im Vordergrund steht, sei hier nochmals darauf aufmerksam gemacht, dass alle 20 Sprachfassungen von Art. 15 ZBstA gleichwertig sind (vgl. Art. 22 ZBstA i.V.m. Art. 33 WVK).
- Offen gelassen bei Riedweg/Heuberger, 4.1.1.
- So auch ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff 3; a.A. Danon/Glauser, Intertax 2005, 503 ff., 506; Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658 ff., 662.
- 113) Art. 4 Mutter-Tochter-Richtlinie beseitigt demgegenüber auch die wirtschaftliche Doppelbelastung im Ansässigkeitsstaat, weshalb dort eine autonome Begriffsbestimmung erforderlich ist.

staaten, sondern dass dieser Begriff in Harmonie mit den nationalen Quellensteuerbestimmungen ausgelegt wird<sup>114)</sup>.

Dadurch werden die schwierigen Auslegungsfragen, wie sie für den Begriff der «Gewinnausschüttung» der Mutter-Tochter-Richtlinie bestehen<sup>115</sup>, vermieden. Da mit Bezug auf die Befreiung von der Verrechnungssteuer auf Dividenden schweizerischer Tochtergesellschaften der Zugang an den EuGH verwehrt bleibt<sup>116</sup>, wäre eine einheitliche Auslegung eines autonomen Dividendenbegriffs auch nicht ohne weiteres zu erzielen. Abgrenzungsfragen zwischen verschiedenen, der Quellensteuer unterworfenen Kategorien (insbesondere zwischen Dividenden und Zins) bleiben natürlich auch bei diesem Konzept bestehen<sup>117</sup>).

Mit Bezug auf Ausschüttungen einer schweizerischen Tochtergesellschaft sind sämtliche Einkünfte aus Aktien, Genussscheinen, Partizipationsscheinen und Anteilsscheinen an einer GmbH «Dividenden» im Sinne von Art. 15 Abs. 1 ZBstA<sup>118</sup>). Neben Dividenden i.S.v. Art. 674 f. OR umfasst dies sämtliche (offenen und verdeckten) Gewinnausschüttungen und Liquidationsüberschüsse solcher Gesellschaftsanteile. Letztere sind selbst dann als «Dividendenzahlungen» i.S.v. Art. 15 Abs. 1 ZBstA zu qualifizieren, wenn die Gesellschaft nicht liquidiert wird, ein Vorgang jedoch aus steuersystematischen Gründen einer Liquidation gleichgestellt wird<sup>119</sup>). Der sachliche Anwendungsbereich deckt somit denjenigen von Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 VStV vollständig ab<sup>120</sup>). Richtig verstanden fallen demgemäss auch Zinsen auf verdecktem Eigenkapital unter den Dividendenbegriff des ZBstA<sup>121</sup>). Das Problem von verdeckten Gewinnausschüttungen an Schwestergesellschaften und die im Rahmen der Verrechnungssteuer diesbezüglich angewandte Direktbegünstigungstheorie wird unter dem Aspekt der Ansässigkeit noch eingehend behandelt<sup>122</sup>).

<sup>114)</sup> A.A. Danon/Glauser, Intertax 2005, 503 ff., 506.

<sup>&</sup>lt;sup>115)</sup> Vgl. etwa EuGH vom 25.9.2003 i.S. Océ van der Grinten (C-58/01).

<sup>&</sup>lt;sup>116)</sup> Vgl. 2.3.1.

<sup>&</sup>lt;sup>17)</sup> Vgl. 3.1.1.

Pro memoria sei festgehalten, dass solche Ausschüttungen gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG der Verrechnungssteuer von 35% unterliegen (vgl. dazu eingehend *Duss/Von Ah*, BSK VStG, Art. 4 N 118 ff.).

Ob dabei dem Aktionär effektiv Geldmittel zufliessen, kann im Rahmen von Art. 15 Abs. 1 ZBstA nicht von Belang sein, da hier im Gegensatz zu Art. 10 OECD MA kein Besteuerungsrecht des Quellenstaates begründet wird. Aus der Verwendung des Begriffes «Zahlung» kann u.E. nichts Gegenteiliges abgeleitet werden. Die im Rahmen von Art. 10 OECD MA z.T. vertretene abweichende Auffassung (vgl. dazu eingehend *Danon/Glauser*, Intertax 2005, 503 ff., 507 m.w.H.) ist mit Bezug auf Art. 15 Abs. 1 ZBstA daher unbeachtlich.

<sup>120)</sup> Gl.M. Danon/Glauser, Intertax 2005, 503 ff., 508. Da Genossenschaften nicht zu den erwähnten Gesellschaftsformen zählen, sind deren Ausschüttungen freilich nicht umfasst.

<sup>&</sup>lt;sup>121)</sup> Vgl. diesbezüglich auch *Duss/Von Ah*, BSK VStG, Art. 4 N 141.

<sup>122)</sup> Vgl. 2.1.4.

### 2.1.2 Beteiligungsverhältnis

In den Anwendungsbereich von Art. 15 ZBstA fallen nur wesentliche Beteiligungen. Die Muttergesellschaft muss gemäss Art. 15 Abs. 1, 1. Lemma ZBstA eine direkte Beteiligung von mindestens 25% am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft halten<sup>123)</sup>. Die Mutter-Tochter-Richtlinie hat ihre Beteiligungsquote von ehemals 25% seit dem 1. Januar 2005 auf 20% abgesenkt und wird sie per 1. Juli 2007 auf 15% bzw. per 1. Januar 2009 auf 10% absenken. Solche Reduktionen sind für das ZBstA nicht vorgesehen. Selbstverständlich bleibt es der Schweiz unbenommen, unilateral die für die Gewährung der Quellensteuerbefreiung erforderliche Beteiligungsquote zu senken (eventuell unter Vorbehalt der Reziprozität) oder in den DBA tiefere Beteiligungsquoten zu verhandeln. Viele der DBA zwischen der Schweiz und EU-Staaten sehen denn auch bereits tiefere Beteiligungsquoten vor<sup>124)</sup>.

Die Beteiligungshöhe von 25% bezieht sich analog zur Regelung von Art. 3 Abs. 1 lit. a Mutter-Tochter-Richtlinie sowie Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD MA auf das Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft<sup>125</sup>). Neben der Summe des Grund- oder Stammkapitals in der Bilanz der Gesellschaft umfasst es auch das verdeckte Eigenkapital, insofern als dessen Erträge nach innerstaatlichem Recht oder nach innerstaatlicher Praxis wie Dividenden behandelt werden<sup>126</sup>). Nicht als Gesellschaftsapital gelten die Reserven der Gesellschaft. Im ZBstA ist die in Art. 3 Abs. 2, 1. Lemma Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehene Möglichkeit, durch bilaterale Vereinbarung als Kriterium die Stimmrechte statt des Kapitalanteils vorzusehen, nicht enthalten. Da die betroffenen Gesellschaften ab einer 25%-Beteiligung am Gesellschaftskapital einen direkten Anspruch auf Befreiung von der Quellensteuer haben, wäre eine solche Vereinbarung unzulässig. Zulässig wäre es jedoch, wenn ein Abkommensstaat unilateral oder bilateral alternativ auf das Gesellschaftskapital bzw. die Stimmrechte abstellen würde.

- Damit folgt Art. 15 ZBstA der Quote, welche gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD MA für den 5%-Satz einer Beteiligung erforderlich ist. Diese aus dem Aktienrecht übernommene Mindestbeteiligungsquote ist jedoch zu hoch angesetzt, um das Ziel des OECD MA (und auch von Art. 15 ZBstA sowie der Mutter-Tochter-Richtlinie), die internationale wirtschaftliche Mehrfachbelastung von Dividendeneinkünften zu vermeiden, zu erreichen und wird von der Lehre entsprechend kritisiert (vgl. *Tischbirek*, DBA Kommentar, Art. 10 N 56). Es ist bedauerlich, dass in Art. 15 ZBstA keine tiefere Beteiligungsquote ausgehandelt werden konnte.
- 124) Die DBA mit Deutschland, Estland, Finnland, Lettland, Litauen und Österreich sehen 20%, dasjenige mit Frankreich, sogar 10% vor.
- 125) Unter der Mutter-Tochter-Richtlinie ist umstritten, ob es sich dabei um das einbezahlte Kapital oder das Nominalkapital der Gesellschaft handelt (vgl. Weber, EC Tax Review 2000, 20 ff., 22)
- Vgl. auch Kommentar OECD MA, Art. 10 Ziff. 15. Zur Mutter-Tochter-Richtlinie vgl. Terra/ Wattel, 514.

Mit Bezug auf die schweizerische Tochtergesellschaft umfasst das Gesellschaftskapital neben dem Aktien-, Stamm- und Partizipationskapital auch Genussscheine (bei ausdrücklichem Nachweis durch die beteiligte Gesellschaft) und nach der hier vertretenen Auffassung das gemäss 29a StHG (bzw. Art. 65 DBG) steuerlich als verdecktes Eigenkapital qualifizierte Fremdkapital<sup>127)</sup>. Die Verwaltungspraxis wendet dabei die zu Art. 69 DBG (Beteiligungsabzug) ergangene Praxis<sup>128)</sup> sinngemäss an<sup>129)</sup>.

Die Muttergesellschaft muss sodann «direkt» (*frz. directement; ital. direttamente; engl. direct*) an der Tochtergesellschaft beteiligt sein. Zumindest die französische, italienische und englische Sprachfassung spiegeln somit den Wortlaut von Art. 10 abs. 2 lit. a OECD MA wider; dem in der deutschen Wortfassung des OECD Musterabkommens verwendeten Begriffes «unmittelbar» dürfte ebenfalls dieselbe Bedeutung zukommen. Demgegenüber fehlt ein solcher Zusatz in Art. 3 Abs. 1 lit. a der Mutter-Tochter-Richtlinie sowohl in der aktuellen Fassung wie auch in der ursprünglichen Fassung. Daraus folgt jedoch kein materieller Unterschied<sup>130</sup>). Die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft – ungeachtet dessen, ob diese in einem Abkommensstaat errichtet wird oder nicht – hindert die Anwendung von Art. 15 ZBstA nicht, sofern diese vom betreffenden Staat steuerlich transparent behandelt wird<sup>131</sup>). Unterliegt eine solche Personengesellschaft jedoch (zwingend oder aufgrund einer Option) der Körperschaftssteuer, ist Art. 15 Abs. 1 ZBstA auch dann nicht anwendbar, wenn es sich dabei um eine Gesellschaft nach dem Recht eines EU-Staates handelt<sup>132</sup>).

#### 2.1.3 Haltedauer

Die Beteiligung muss sodann während mindestens zweier Jahre gehalten werden. Dadurch soll eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Quellensteuerbefreiung durch kurzfristige Konzentration von Portfolio-Beteiligungen verhindert werden. <sup>133)</sup> Der Wortlaut der in Art. 15 Abs. 1 Lemma 1 ZBstA stipulierten Hal-

<sup>127)</sup> Gl. M. Riedweg/Heuberger, 4.2.1. So im Zusammenhang mit der Kommentierung zum Beteiligungsabzug auch Duss/Von Ah/Rutishauser, BSK StHG, Art. 28 N 41.

<sup>&</sup>lt;sup>128)</sup> Vgl. dazu das ESTV, KS 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.3.

<sup>&</sup>lt;sup>129)</sup> Vgl. ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 4.

<sup>&</sup>lt;sup>130)</sup> So auch Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658 ff., 662.

Vgl. ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 4. Ob eine solche Personengesellschaft nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates der Mutter- oder der Tochtergesellschaft ebenfalls transparent behandelt würde, kann keine Rolle spielen.

Vgl. 2.1.8. Etwas anderes gilt seit dem 1.1.2005 mit Bezug auf die Mutter-Tochter-Richtlinie.

Eine blosse Sitzverlegung der Konzerngesellschaften von Drittstaaten in Abkommensstaaten führt daher nicht zu einem Unterbruch der Haltedauer, solange das Beteiligungsverhältnis nicht aufgelöst wird (offengelassen bei *Kriesi*, FuW Nr. 65 vom 17.8.2005, 23).

tedauer ist Art. 3 Abs. 2, 2. Lemma Mutter-Tochter-Richtlinie nachempfunden, welcher den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eröffnet, Gesellschaften von der Richtlinie auszunehmen, die nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren gehalten werden<sup>134)</sup>. Dieser Wortlaut wurde von den meisten Mitgliedstaaten dergestalt umgesetzt, dass die Haltedauer bereits abgelaufen sein muss, wenn die Quellensteuerbefreiung verlangt wird. In den vereinigten Fällen *Denkavit, VITIC* und *Voormeer* entschied der EuGH, dass eine solche Umsetzung nicht richtlinienkonform sei und dass das Kriterium der Haltedauer auch später erfüllt werden kann<sup>135</sup>. Es stellte dabei insbesondere auf die Verwendung des Präsens («hält») in allen Sprachfassungen ausser der Dänischen ab<sup>136</sup>).

Die Argumente, welche der EuGH im *Denkavit*-Urteil anführte, treffen auf den vergleichbaren Wortlaut von Art. 15 ZBstA genauso zu<sup>137)</sup>. Dies gilt umso mehr, als diese Bestimmung in Kenntnis der *Denkavit*-Rechtsprechung des EuGH ausgehandelt worden ist. Wenn die Vertragsparteien gewollt hätten, dass Art. 15 ZBstA erst nach Ablauf der Haltedauer in Anspruch genommen werden kann, hätten sie dies im Wortlaut zum Ausdruck gebracht<sup>138)</sup>. Dieser Auffassung schlossen sich denn auch alle Mitgliedstaaten ausser Portugal an<sup>139)</sup>. Auch die ESTV wird Art. 15 ZBstA in diesem Sinne anwenden: Vor Ablauf der zweijährigen Haltedauer ist die Verrechnungssteuer zwar abzuliefern, wird aber auf Antrag nach Erreichen der zweijährigen Haltedauer wieder rückerstattet<sup>140)</sup>.

Es steht den EU-Staaten sowie der Schweiz selbstverständlich offen, unilateral eine kürzere Haltedauer vorzusehen oder auf eine Haltedauer ganz zu verzichten. Im Gegensatz zur Mutter-Tochter-Richtlinie ist dies aber nicht bereits im Wortlaut von Art. 15 ZBstA zum Ausdruck gebracht. Da Art. 15 Abs. 1 ZBstA aber bloss die Voraussetzungen definiert, nach denen zwingend eine

- Das OECD MA enthält keine solche Bestimmung. Es soll den Vertragsstaaten jedoch unbenommen sein, eine Mindesthaltedauer in ihre Abkommen aufzunehmen, insbesondere dann, wenn sie solche Regeln bereits im innerstaatlichen Recht kennen (vgl. Kommentar OECD MA, Art. 10 Ziff. 16). Dies wurde von der Schweiz nur in Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA Luxemburg vom 21.1.1993 (SR 672.951.81) gemacht. Im Gegensatz zu Art. 15 ZBstA muss die Haltedauer im Zeitpunkt der Dividendenzahlung bereits abgelaufen sein und ist somit strenger als Art. 15 ZBstA.
- EuGH vom 17.10.1996 i.S. Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV und Voormeer BV (C-283/94, C-291/94 und C-292/94), Ziff. 32. Vgl. dazu *Maisto*, Intertax 1997, 180 ff.; *Bouzoraa*, European Taxation 1997, 14 ff.; *Nikolopoulos*, EC Tax Review 2002, 13 ff., 17.
- <sup>136)</sup> Vgl. EuGH vom 17.10.1996 i.S. Denkavit et al., Ziff. 25.
- So auch Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658, 663. Riedweg/Heuberger, 4.2.1.
- Dies wurde beispielsweise im (nach dem Denkavit-Urteil entstandenen) Art. 1 Abs. 10 Zins/ Lizenzrichtlinie getan, welcher den Imperfekt verwendet.
- <sup>139)</sup> Vgl. das Schreiben vom 11. Mai 2005 der EG-Kommissionsdienste.
- <sup>140)</sup> Vgl. ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 5.b. Vgl. 2.2.2.

Quellensteuerbefreiung zu gewähren ist, gilt diesbezüglich nichts anderes<sup>141</sup>). Mit Bezug auf die Mutter-Tochter-Richtlinie sehen denn auch einige EU-Staaten bloss eine einjährige Mindesthaltefrist<sup>142</sup>) vor oder verzichten ganz auf eine Mindesthaltefrist<sup>143</sup>).

#### 2.1.4 Ansässigkeit

Gemäss Art. 15 Abs. 1, 2. Lemma ZBstA muss eine der beiden Gesellschaften in der Schweiz und die andere in einem EU-Staat «steuerlich ansässig» sein. Die steuerliche Ansässigkeit ergibt sich aus dem Recht des jeweiligen Ansässigkeitsstaates, wenngleich dies im ZBstA – im Gegensatz zur Mutter-Tochter-Richtlinie oder dem OECD MA<sup>144)</sup> – nicht explizit gesagt wird. Dies setzt i.d.R. die unbeschränkte Steuerpflicht einer Gesellschaft in diesem Staat voraus<sup>145)</sup>. Nach der Auffassung der Schweiz und der meisten OECD-Staaten ist eine Gesellschaft auch dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie steuerbefreit ist und ihr tatsächlich keine Steuern auferlegt werden<sup>146)</sup>.

Eine Gesellschaft unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz und ist somit ansässig, wenn sich ihr statutarischer Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet<sup>147)</sup>. Eine Gesellschaft, deren statutarischer Sitz nicht in der Schweiz liegt, ist in der Schweiz ansässig, wenn die für die laufende Geschäftsleitung notwendigen Entscheide von einiger Wichtigkeit hauptsächlich in der Schweiz gefällt werden<sup>148)</sup>. Die Frage der Ansässigkeit bestimmt sich nach dem Recht der direkten Steuern, es ist nicht auf den (engeren) Begriff der Inländereigenschaft der Verrechnungssteuergesetzgebung abzustellen<sup>149)</sup>.

Der Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 ZBstA stellt klar, dass nur die Ansässigkeit von Tochter- bzw. Muttergesellschaft von Bedeutung sein kann. Dies gilt auch dann, wenn das nationale Steuerrecht eines Mitgliedstaates eine Dividenden-

- <sup>142)</sup> So z.B. Belgien, Deutschland, Italien, die Niederlande und Spanien.
- <sup>143)</sup> So z.B. Finnland, Griechenland, Grossbritannien, Irland und Schweden.
- Vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. b Mutter-Tochter-Richtlinie bzw. Art. 4 Abs. 1 OECD MA.
- <sup>145)</sup> Vgl. Kommentar OECD MA, Art. 4 Ziff. 3.
- <sup>146)</sup> Vgl. Kommentar OECD MA, Art. 4 Ziff. 8.2; Kolb, ASA 69 (2000/01), 860 ff., 862 f.
- <sup>147)</sup> Vgl. Art. 50 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 1 StHG.
- Mäusli, 82. Vgl. auch Locher, DBG Kommentar, Art. 50 N 6; Athanas/Widmer, BSK DBG, Art. 50 N 6 ff.
- Mit Bezug auf eine schweizerische Tochtergesellschaft reduziert sich die Frage der Ansässigkeit jedoch in praktischer Hinsicht darauf, ob eine Gesellschaft Verrechnungssteuerinländerin im Sinne von Art. 9 Abs. 1 VStG ist.

Evtl. a.A. Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658 ff., 663, sowie Huber/Helbing/Kubaile/Raab, StR 2005, 914 ff., 916, welche die Mindesthaltedauer von zwei Jahren als «grundsätzlich zwingend» bezeichnen.

zahlung als nicht an die Mutter-, sondern an die Tochtergesellschaft ausgerichtet qualifiziert, wie dies beispielsweise mit Bezug auf verdeckte Gewinnausschüttungen (oder Gewinnvorwegnahmen) schweizerischer Tochtergesellschaften nach der für die Verrechnungssteuer grundsätzlich massgeblichen sogenannten Direktbegünstigungstheorie der Fall ist<sup>150)</sup>. Nach der hier vertretenen Auffassung kann es weder Sache des Rechts des Quellenstaates noch des Rechts des Ansässigkeitsstaates sein, durch das Abstellen auf eine solche Direktbegünstigungstheorie den Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 1 ZBstA zu beschneiden<sup>151)</sup>. Art. 15 Abs. 1 ZBstA gebietet u.E. zumindest im Hinblick auf die Frage der Ansässigkeit die Anwendung der Dreieckstheorie. <sup>152)</sup>

#### 2.1.5 Zahlungen an eine Betriebsstätte

Von der Quellensteuer zu befreien sind Zahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften. Im Gegensatz zu Art. 1 Abs. 1, 3. Lemma Mutter-Tochter-Richtlinie sowie zu Art. 15 Abs. 2 ZBstA ist die Sachverhaltsvariante, dass eine Dividende an eine Betriebsstätte der Muttergesellschaft gezahlt wird, nicht in den Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 ZBstA aufgenommen worden. Immerhin scheint klar zu sein, dass eine Dividendenzahlung einer Abkommensstaat-Tochter an eine in einem Abkommensstaat gelegene Betriebsstätte einer in einem weiteren Abkommensstaat ansässigen Muttergesellschaft im Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 1 ZBstA ist. Dies muss u.E. auch dann gelten, wenn es sich um eine Betriebsstätte eines Drittstaates handelt, da der Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 ZBstA Erfordernisse nur bezüglich der Ansässigkeit der Mutter- und der Tochtergesellschaft aufstellt<sup>153)</sup>. Ob die Betriebsstätte tatsächlich besteuert wird, ist unerheblich; entscheidend ist bloss, dass die Muttergesellschaft ohne Befreiung der Körperschaftssteuer unterliegt<sup>154)</sup>.

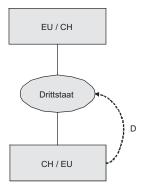
Aufgrund des Wortlauts von Art. 15 Abs. 1 ZBstA sind «Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften» von der Besteuerung im Quellenstaat zu befreien. Die Respektierung einer Direktbegünstigungstheorie würde somit dazu führen, dass Art. 15 Abs. 1 ZBstA auch dann nicht anwendbar wäre, wenn sowohl Mutter- als auch Schwestergesellschaft in einem Abkommensstaat ansässig wären. Da es mit dem Sinn und Zweck von Art. 15 ZBstA nicht vereinbar ist, dass das nationale Recht eines Abkommensstaat den Anwendungsbereich dieser Norm beschränkt, ist davon auszugehen, dass Ausschüttungen stets als an die Muttergesellschaft erfolgt anzusehen sind.

<sup>151)</sup> A.A. Danon/Glauser, Intertax 2005, 503 ff., 510 f., welche auf das Recht des Ansässigkeitsstaates der Muttergesellschaft abstellen wollen.

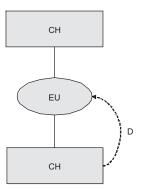
<sup>&</sup>lt;sup>152)</sup> Im Resultat gl. M. Riedweg/Heuberger, 4.2.1.

Mit Bezug auf die Mutter-Tochter-Richtlinie i.d.F. von 1990 vgl. Garcia Prats, European Taxation 1995, 179 ff., 180; Maisto, EC Tax Review 2004, 164 ff., 168. bezweifelt von Brokelind, European Taxation 2003, 451 ff., 452; Bullinger, IStR 2004, 406 ff., 408.

Vgl. mit Bezug auf die Mutter-Tochter-Richtlinie Bullinger, IStR 2004, 406 ff., 408.



Sind sowohl Mutter- wie auch Tochtergesellschaft in der Schweiz ansässig und wird eine Dividende an eine Betriebsstätte in einem EU-Staat ausgerichtet, ist Art. 15 Abs. 1 ZBstA nicht direkt anwendbar, da Lemma 2 der Bestimmung eine in einem EU-Staat ansässige Gesellschaft verlangt. Entsprechend der Verwaltungspraxis zu bilateralen DBA<sup>155)</sup> muss aber auch hier die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bzw. die Anwendung des Meldeverfahrens gestützt auf eine analoge Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA gewährt werden<sup>156)</sup>.



Im umgekehrten Fall, in welchem Mutter- und Tochtergesellschaft im selben oder in zwei verschiedenen EU-Staaten ansässig sind und die Zahlung an eine Betriebsstätte in der Schweiz erfolgt, ist Art. 15 Abs. 1 ZBstA ebenfalls nicht

Vgl. ESTV vom 24.6.2002, in: Stockar/Hochreutener, Art. 24 Abs. 1 VStG Nr. 11.

Ein Rückerstattungsanspruch gestützt auf internes Recht besteht nach Praxis der ESTV nämlich nicht (vgl. ESTV vom 26.8.1988, in: Stockar/Hochreutener, Art. 24 Abs. 2 VStG Nr. 5) und das DBA zwischen der Schweiz und dem EU-Staat ist mangels Ansässigkeit im EU-Staat nicht anwendbar. Ein solches Resultat wird von der ESTV zu Recht als stossend empfunden.

direkt anwendbar. Es ist somit Sache des EU-Staates diesbezüglich eine Entlastungsmöglichkeit im internen Recht vorzusehen<sup>157)</sup>.

### 2.1.6 Keine DBA-Ansässigkeit in einem Drittstaat

Art. 15 Abs. 1, 3. Lemma ZBstA verlangt, dass nach den DBA mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig sein darf. Während in Art. 2 Abs. 1 lit. b Mutter-Tochter-Richtlinie (sowie Art. 3 lit. a (ii) Zins-/Lizenzrichtlinie) klargestellt wird, dass der Begriff «Drittstaat» nur Nicht-EU-Staaten umfasst, fehlt eine entsprechende Präzisierung im ZBstA. Dies kann jedoch am Ergebnis nichts ändern. Ziel der Voraussetzung von Art. 15 Abs. 1, 3. Lemma ZBstA ist es, dual-resident-Gesellschaften, welche ihren statutarischen Sitz entweder in der Schweiz oder der EU (d.h. einem Abkommensstaat) haben (und deshalb in diesem Staat aufgrund nationalen Rechts steuerpflichtig sind), jedoch auch in einem weiteren Staat aufgrund eines auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abstellenden DBA ansässig sind, vom Anwendungsbereich des ZBstA auszuschliessen. Fehlte eine solche Beschränkung, könnten solche Gesellschaften sowohl die Vorteile aus den DBA des Drittstaates als auch diejenigen des ZBstA in Anspruch nehmen. Ein solcher Missbrauch ist jedoch nur bei Staaten ausserhalb des räumlichen Geltungsbereichs von Art. 15 Abs. 1 ZBstA möglich. Insofern sind nur Nicht-Abkommensstaaten «Drittstaaten» im Sinne dieser Bestimmung.

Keine Rolle kann es nach der hier vertretenen Auffassung jedoch spielen, ob die Gesellschaft ihren Sitz (auch) in einem Nicht-Abkommensstaat hat bzw. nach dem Recht eines solchen Staates inkorporiert ist<sup>158</sup>). Entscheidend ist lediglich, dass eine Ansässigkeit in einem solchen Drittstaat gemäss dem einschlägigen DBA die Ansässigkeit im EU-Staat nicht verdrängt. Der Wortlaut ist insofern weiter als derjenige der Mutter-Tochter-Richtlinie, welche nur auf Gesellschaften anwendbar ist, welche nach dem Recht eines Mitgliedstaates gegründet worden sind<sup>159</sup>).

# 2.1.6.1 Tochtergesellschaft ist dual resident

Ist eine in der Schweiz ansässige Tochtergesellschaft auch in einem Drittstaat ansässig, und verdrängt diese Ansässigkeit die schweizerische Ansässigkeit auf-

Die einschlägige Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie wurde leider nicht in Art. 15 Abs. 1 ZBstA inkorporiert. Stellt das interne Recht eines EU-Staates keine Entlastungsmöglichkeit zur Verfügung, könnte sich ein Entlastungsanspruch allenfalls auf ein aus dem Freizügigkeitsabkommen abgeleitetes Diskriminierungsverbot stützen (vgl. Zanotti, European Taxation 2004, 493 ff., 536 ff.; Maisto, EC Tax Review 2004, 164 ff., 169).

<sup>&</sup>lt;sup>158)</sup> A.A. Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658 ff., 663. Vgl. auch 2.1.8 und 3.1.5.

<sup>&</sup>lt;sup>159)</sup> Vgl. die Formulierung im Anhang zur Mutter-Tochter-Richtlinie.

grund einer im DBA zwischen der Schweiz und diesem Drittstaat enthaltenen *tie-breaker-rule*<sup>160)</sup>, ist sie nach Art. 15 Abs. 1, 3. Lemma ZBstA nicht berechtigt, das ZBstA in Anspruch zu nehmen. Erhebt die Schweiz in einem solchen Fall aufgrund von Art. 9 Abs. 1 VStG eine Verrechnungssteuer auf der Dividendenzahlung der Tochtergesellschaft an die europäische Mutter<sup>161)</sup>, muss die Befreiung von der Verrechungssteuer gestützt auf die Ansässigkeitsbestimmung des zwischen der Schweiz und dem Drittstaat abgeschlossenen DBA verlangt werden. Erhebt der Drittstaat seinerseits eine Quellensteuer auf den Dividendenzahlungen, so kann diese nur gestützt auf das zwischen diesem und dem EU-Ansässigkeitsstaat abgeschlossene DBA beseitigt werden, nicht aber gestützt auf das ZBstA.

Ist eine in einem EU-Staat ansässige Tochtergesellschaft auch in einem Drittstaat ansässig und verdrängt diese Ansässigkeit diejenige des EU-Staates, ist Art. 15 ZBstA nicht anwendbar. Eine Entlastung von der vom EU-Staat erhobenen Quellensteuer muss aufgrund des zwischen diesem und dem Drittstaat abgeschlossenen DBA verlangt werden. Eine vom Drittstaat allfällig erhobene Quellensteuer kann gestützt auf das zwischen diesem und der Schweiz abgeschlossene DBA reduziert werden.

#### 2.1.6.2 Muttergesellschaft ist dual resident

Ist die in der Schweiz ansässige Muttergesellschaft auch in einem Drittstaat ansässig und verdrängt diese Ansässigkeit diejenige in der Schweiz, kann keine Entlastung von der im EU-Staat erhobenen Quellensteuer aufgrund von Art. 15 ZBstA verlangt werden. Eine Quellensteuerentlastung kann hingegen gestützt auf den Dividendenartikel im zwischen der Schweiz und dem EU-Staat abgeschlossenen DBA verlangt werden. Alternativ dazu besteht die Möglichkeit, eine Entlastung aufgrund des Dividendenartikels im zwischen dem EU-Staat und dem Drittstaat abgeschlossenen DBA zu verlangen.

Ist die in einem EU-Staat ansässige Muttergesellschaft auch in einem Nicht-Mitgliedstaat ansässig und verdrängt diese Ansässigkeit diejenige im EU-Staat, kann die schweizerische Tochtergesellschaft keine Entlastung von der Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 15 ZBstA verlangen. Da die DBA der Schweiz aber keine derartige Drittwirkung der *tie-breaker-rule* von Art. 4 Abs. 3 OECD MA kennen, kann sie unter Umständen eine Entlastung von der schweizerischen Verrechungssteuer gestützt auf den Dividendenartikel im zwischen der Schweiz und dem EU-Staat abgeschlossenen DBA verlangen. Alternativ dazu kann sie eine

Welche in der Regel Art. 4 Abs. 3 OECD MA nachgebildet ist.

Wobei bereits fraglich ist, ob eine solche Gesellschaft überhaupt der Verrechnungssteuer unterliegen kann (vgl. *Jaussi/Duss*, BSK VStG, Art. 9 N 73; vgl. aber ESTV vom 20.1.2004, in: *Stockar/Hochreutener*, Praxis der Bundessteuern, Art. 9 Abs. 1 VStG N 15).

Verrechnungssteuerentlastung gestützt auf das zwischen der Schweiz und dem Drittstaat abgeschlossene DBA verlangen.

### 2.1.7 Körperschaftssteuerunterstellung ohne Befreiung

Sodann müssen gemäss Art. 15 Abs. 1, 4. Lemma ZBstA «beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftssteuer unterliegen». Die Auslegung dieser Bestimmung bereitet einiges Kopfzerbrechen. Ihr Ursprung liegt in Art. 2 Abs. 1 lit. c Mutter-Tochter-Richtlinie, welcher die Richtlinie nur auf Gesellschaften anwenden will, welche ohne Wahlmöglichkeit<sup>162)</sup> einer der nachfolgend aufgezählten Steuern (z.B. Deutschland und Österreich: Körperschaftssteuer; Frankreich: *impôt sur les sociétés*; Italien: *imposta sul reddito delle persone giuridiche*) oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, unterliegen, ohne davon befreit zu sein<sup>163)</sup>. Dem OECD Musterabkommens ist demgegenüber das Erfordernis einer solchen «Körperschaftssteuerunterstellung ohne Befreiung» fremd<sup>164)</sup>.

Art. 15 Abs. 1, 4. Lemma ZBstA verlangt nur eine subjektive Steuerunterworfenheit. Es handelt sich somit nicht um eine eigentliche *subject-to-tax*-Klausel<sup>165</sup>. Nicht ins ZBstA aufgenommen wurde nämlich die von der Anpassungsrichtlinie vom 30. Dezember 2003 [KOM(2003) 841] für die Zins-/Lizenzrichtlinie vorgeschlagene, aber noch nicht angenommene, *subject-to-tax*-Klausel, welche verlangt, dass die Zinsen oder Lizenzgebühren im anderen Mitgliedstaat effektiv einer Besteuerung unterliegen.

# 2.1.7.1 Schweizerische Gesellschaft

Die ESTV hat in ihrer Wegleitung zu Art. 15 ZBstA kundgetan, wie sie das Erfordernis der Körperschaftssteuerunterstellung i.S.v. Art. 15 Abs. 1 ZBstA mit Bezug auf die Verrechnungssteuerentlastung einer schweizerischen Tochtergesellschaft interpretieren wird. Da jedoch auch eine schweizerische Muttergesellschaft, welche Dividenden einer EU-Tochtergesellschaft empfängt, ohne Befreiung der Körperschaftssteuer unterstellt sein muss, werden sich auch die ausländischen Steuerverwaltungen zur Frage zu äussern haben, inwiefern privilegiert besteuerte schweizerische Gesellschaften von Art. 15 Abs. 1 ZBstA profitieren können.

<sup>162)</sup> Dies zielt auf die in gewissen Steuersystemen übliche Möglichkeit hin, bei gewissen Gesellschaften für eine transparente Besteuerung zu optieren.

Vgl. dazu Maisto, European Taxation 2002, 287 ff., 288 f.

Dies entspricht zumindest der Auffassung der Schweiz und der meisten OECD-Staaten (vgl. Kommentar OECD MA, Art. 4 Ziff. 8.2; Kolb, ASA 69 (2000/01), 860 ff., 862 f.).

<sup>&</sup>lt;sup>165)</sup> Vgl. Lehner, DBA Kommentar, Art. 4 N 13; Vogel, DBA Kommentar, vor Art. 6-22 N 19 f.

#### 2.1.7.1.1 Körperschaftssteuer

Der im schweizerischen Steuerrecht ungebräuchliche, dem deutschen Steuerrecht entnommene Begriff der «Körperschaftssteuer» (frz. *impôt sur les sociétés;* ital. *imposta diretta sugli utili delle società;* engl. *coporation tax*) entspricht qualitativ der schweizerischen Gewinnsteuer, wie wohl am deutlichsten aus der italienischen Sprachfassung hervorgeht<sup>166</sup>. Der Begriff der Körperschaftssteuer umfasst somit die gestützt auf Art. 57 DBG im Bund sowie gestützt auf die Art. 24 StHG umsetzenden kantonalen Steuergesetze erhobene Gewinnsteuer der juristischen Personen.<sup>167)</sup>

### 2.1.7.1.2 Subjektiv steuerbefreite Gesellschaften

Von der Steuerpflicht befreit sind zunächst von der subjektiven Steuerpflicht gemäss Art. 56 DBG bzw. Art. 23 StHG ausgenommene Gesellschaften. Neben defizitären Verkehrsunternehmen i.S.v. Art. 56 lit. d DBG und gemeinnützigen Gesellschaften i.S.v. Art. 56 lit. g DBG kann dies (falls Art. 56 DBG diesbezüglich überhaupt anwendbar ist<sup>168)</sup>) am ehesten mit Bezug auf öffentlich-rechtliche Aktiengesellschaften i.S.v. Art. 763 OR von gewisser Bedeutung sein. <sup>169)</sup>

#### 2.1.7.1.3 Kantonales Holdingprivileg

Gesellschaften welche das kantonale Holdingprivileg i.S.v. Art. 28 Abs. 2 StHG geniessen, entrichten (abgesehen von der ordentlichen Besteuerung der Liegenschaftserträge) grundsätzlich<sup>170)</sup> keine Gewinnsteuer auf kantonaler Ebene. Die Steuerpflicht für die direkte Bundessteuer bleibt dadurch allerdings unberührt. Da es sich zumindest auf kantonaler Ebene im Resultat (wirtschaftlich) um eine subjektive Steuerbefreiung handelt, könnte man geneigt sein, Gesellschaften mit Holdingstatus als von der Körperschaftssteuer i.S.v. Art. 15 ZBstA befreit anzu-

- Dass die italienische Sprachfassung am akkuratesten ist, erklärt sich dadurch, dass hier im Gegensatz zur deutschen und französischen Sprachfassung nicht bloss der Terminus des italienischen Rechts (die imposta sul reddito delle persone giuridiche) übernommen wurde.
- <sup>167)</sup> So auch *Riedweg/Heuberger*, 6.2.
- 168) Befürwortend Locher, DBG Kommentar, Art. 56 N 9, 13 f.; a.A. Greter, BSK DBG, Art. 56 N 5 ff.
- <sup>169)</sup> Zur Anwendung von Art. 15 ZBstA bei teilweiser subjektiver Steuerbefreiung und zur berechtigten Kritik zum generellen Ausschuss von sog. steuerbefreiten Gesellschaften vgl. Riedweg/Heuberger, 6.4.2.
- 170) Gemäss Art. 28 Abs. 5 StHG werden die quellenbesteuerten ausländischen Erträge der ordentlichen Besteuerung unterworfen, wenn die Entlastung von ausländischen Quellensteuern gemäss DBA beansprucht wird, welche dafür die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzen.

sehen. Dem sind jedoch zwei wichtige Argumente entgegenzuhalten: zum einen wird mit dem Holdingstatus dasselbe Ziel verfolgt wie mit dem Beteiligungsabzug, nämlich die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Mutterund Tochtergesellschaft. Insofern ist es folgerichtig, wenn Gesellschaften mit kantonalem Holdingstatus analog zu Gesellschaften behandelt werden, welche den Beteiligungsabzug in Anspruch nehmen. Zum zweiten sind Gesellschaften mit kantonalem Holdingstatus bloss von einer Stufe der Besteuerung befreit. Es ist folglich der ESTV zuzustimmen, dass das kantonale Holdingprivileg der Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA nicht entgegensteht<sup>[7]</sup>).

#### 2.1.7.1.4 Tax Holiday

Die Kantone können gemäss Art. 23 Abs. 3 StHG auf dem Wege der Gesetzgebung für Unternehmen, die neu eröffnet werden und dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, für das Gründungsjahr und die neun folgenden Jahre Steuererleichterungen vorsehen (sogenannter *tax holiday*). In Bezug auf die direkte Bundessteuer können gestützt auf Art. 6 des Bundesbeschlusses zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete vom 6. Oktober 1995 (sog. *Lex Bonny*) ebenfalls Steuererleichterungen gewährt werden. Letztere können allerdings nur im Rahmen des bereits im Rahmen der Staatssteuer vom Kanton Zugesprochenen und zudem unter wesentlich engeren Voraussetzungen gewährt werden. Die ESTV will Gesellschaften, welche eine vollständige oder nahezu vollständige Steuerbefreiung geniessen, als im Sinne von Art. 15 Abs. 1, 4. Lemma ZBstA von der Körperschaftssteuer befreit behandeln und ihnen demzufolge die Befreiung von der Verrechnungssteuer verwehren<sup>172</sup>).

# 2.1.7.1.5 Beteiligungsabzug und Verwaltungsprivileg

Rein objektive Befreiung gewisser Gewinnbestandteile stellen jedoch auch dann keine «Befreiung von der Körperschaftssteuer» i.S.v. Art. 15 Abs. 1, 4. Lemma ZBstA dar, wenn sie die Bemessungsgrundlage auf nahezu Null reduzieren. Insofern verwehrt der Beteiligungsabzug gemäss Art. 69 DBG bzw. Art. 28 Abs. 1 StHG einer Gesellschaft auch dann die Befreiung von der Verrechnungssteuer nicht, wenn die Steuerzahllast der Gewinnsteuer damit vollkommen oder nahezu vollkommen beseitigt wird. Das ist auch folgerichtig, geht es beim Be-

Vgl. ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 8a (iv). Gl. M. auch Riedweg/Heuberger, 6.4.4.

Ygl. ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 8.a(vi). Wo im Einzelfall die Grenze zu ziehen ist, wird von der Praxis noch zu beantworten sein. Gemäss *Gehriger/Jaussi* profitiert eine Gesellschaft, welche 3–4% Steuern zu zahlen hat, nicht von einer «nahezu vollständigen Steuerbefreiung» (vgl. StR 2005, 930 ff., 933).

teiligungsabzug um die Reduktion der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Mutter- und Tochtergesellschaft.

Beim kantonalen Verwaltungsgesellschaftsstatus gemäss Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG (in gewissen Kantonen Domizilprivileg genannt) handelt es sich wie beim Beteiligungsabzug um eine objektive Befreiung gewisser Einkommensbestandteile und nicht um eine subjektive Befreiung. Entsprechend handelt es sich ungeachtet des Ausmasses der Reduktion der Bemessungsgrundlage nicht um eine «Befreiung von der Körperschaftssteuer»<sup>173)</sup>.

#### 2.1.7.2 EU-Gesellschaft

Es würde den Umfang dieses Artikels sprengen, die Steuerregimes in 25 EU-Staaten zu untersuchen. Die diesbezüglich anzuwendenden Kriterien sind jedoch dieselben wie für die schweizerische Tochtergesellschaft. Mit Bezug auf die Quellensteuerentlastung in der Schweiz will die ESTV Anhaltspunkte dem «Code of Conduct on enterprise taxation» (gemeint ist wohl der *Code of Conduct for Business Taxation*) sowie dem *OECD Report on Harmful Tax Competition* entnehmen. Freilich liefern diese Berichte wegen der unterschiedlichen Zielsetzung nur beschränkt gute Dienste zur Auslegung von Art. 15 ZBstA<sup>174)</sup>. Obwohl Luxemburg den Vorwürfen des *Primarolo Report* zum *EU Code of Conduct* insofern begegnet ist, als dass neuerdings für 1929-Holdinggesellschaften ein Mindestbesteuerungserfordernis der Dividendeneinkünfte eingeführt wurde<sup>175)</sup>, sind diese nach wie vor subjektiv von der luxemburgischen Körperschaftssteuer befreit, so dass sie kaum von Art. 15 ZBstA profitieren werden können<sup>176)</sup>.

# 2.1.8 Rechtsform der Gesellschaften

Sowohl bei Mutter- als auch Tochtergesellschaft muss es sich gemäss Art. 15 Abs. 1, 4. Lemma ZBstA um eine «Kapitalgesellschaft» handeln. Die schweizerische Gesellschaft muss somit die Rechtsform einer AG, GmbH oder einer KmAG aufweisen<sup>177)</sup>. Während die schweizerischen Kapitalgesellschaften in

<sup>173)</sup> Vgl. auch ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 8.a(v).

Vgl. das Gesetz vom 19.4.2005 (Mémorial 22.6.2005, 1635), welches am 1.7.2005 in Kraft getreten ist. Für bestehende Gesellschaften gilt eine 2010 auslaufende Übergangsbestimmung.

<sup>1749</sup> Aus sozialpolitischen Gründen von der subjektiven Steuerpflicht befreite Gesellschaften sind dort aus nahe liegenden Gründen nicht aufgeführt. Umgekehrt sind andere angeprangerte Regimes wie z.B. das schweizerische Domizilprivileg sowie das Holdingprivileg nach Auffassung der ESTV gerade nicht vom Anwendungsbereich von Art. 15 ZBstA ausgeschlossen.

Vgl. Bogaerts, European Taxation 2005, 356 ff., 359. Eine Entlastung aufgrund DBA Luxemburg vom 21.1.1993 (SR 0.672.951.81) scheidet aufgrund dessen Art. 28 ebenfalls aus.

Vgl. Fussnote 3 zu Art. 15 ZBstA. Dies trifft auch auf spezialgesetzliche Aktiengesellschaften des öffentlichen Rechts zu (vgl. ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 9.a).

Fussnote 3 des ZBstA taxativ aufgezählt werden, fehlt eine solche Aufzählung für die EU-Staaten. Die schweizerische Verwaltungspraxis will sich «als Arbeitshypothese» bis auf Weiteres an der im Anhang (2003) zur Mutter-Tochter-Richtlinie abgedruckten Liste orientieren<sup>178</sup>).

Nach der hier vertretenen Auffassung schliesst die Aufzählung schweizerischer Kapitalgesellschaften im Abkommenstext eine unter dem Recht eines Drittstaates inkorporierte Kapitalgesellschaft, welche in der Schweiz tatsächlich geleitet («verwaltet») wird und daher hier aufgrund von Art. 50 DBG sowie allenfalls einem einschlägigen DBA ansässig ist, vom Anwendungsbereich von Art. 15 ZBstA nicht aus<sup>179)</sup>. Dies gilt auch mit Bezug auf eine in einem EU-Staat ansässige Gesellschaft, welche nach dem Recht eines Drittstaates gegründet wurde, da es bei Art. 15 ZBstA an der im Anhang zur Mutter-Tochter-Richtlinie enthaltenen Beschränkung auf nach dem Recht dieses Staates gegründete Gesellschaften fehlt<sup>180)</sup>. Während die Mutter-Tochter-Richtlinie hingegen seit dem 1.1.2005 auch auf Personengesellschaften anzuwenden ist, die (ohne Wahlmöglichkeit) der jeweiligen Körperschaftssteuer unterliegen<sup>181)</sup>, muss dies für Art. 15 Abs. 1 ZBstA aufgrund des eindeutigen Wortlauts abgelehnt werden.

#### 2.1.9 Zeitpunkt der Dividendenzahlung

#### 2.1.9.1 Allgemeines

Die Dividende muss sodann nach dem 30. Juni 2005 gezahlt worden sein. Entscheidend ist, wann die Tatbestandsmerkmale verwirklicht worden sind, die den zu beurteilenden Steueranspruch ausgelöst haben<sup>182)</sup>. Mit Bezug auf eine schweizerische Tochtergesellschaft darf vor dem 1. Juli 2005 kein Verrechnungssteueranspruch aus der Dividendenzahlung entstanden sein, damit Art. 15 Abs. 1 ZBstA anwendbar ist<sup>183)</sup>.

- Vgl. ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 9.b, wobei die dort ebenfalls aufgeführten Genossenschaften, öffentlichrechtlichen Körperschaften und Anstalten sowie Personengesellschaften nicht als «Kapitalgesellschaften» qualifizieren sollen (da sich der Anhang auf den von Art. 2 lit. a Mutter-Tochter-Richtlinie verwendeten Begriff «Gesellschaften» bezieht).
- <sup>179)</sup> A.A. Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658 ff., 663.
- 180) Der Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie stellt nach der hier vertretenen Auffassung keine Begrenzung des sachlichen Anwendungsbereichs von Art. 15 ZBstA dar (a. A. Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658 ff., 664).
- Wie z.B. eine französische Société civile avec revenus B.I.C. (vgl. Art. 206 Abs. 2 CGI; vgl. dazu Kessler/Sinz, IStR 2004, 789 ff., 790).
- <sup>182)</sup> Vgl. 1.5.
- Die Verrechnungssteuerforderung entsteht grundsätzlich mit Fälligkeit der Dividende (vgl. Art. 12 Abs. 1 Satz 1 VStG; vgl. dazu eingehend Beusch, BSK VStG, Art. 12 N 1 ff.; Pfund, Art. 12 N 1 ff.).

Nicht von Bedeutung kann demnach sein, wann der Gewinn erzielt worden ist, welcher an die Muttergesellschaft ausgeschüttet wird. Es ist auch dann auf den Zeitpunkt des zur Entstehung des Steueranspruchs führenden Tatbestandes abzustellen, wenn die Dividende den laufenden Gewinn der Gesellschaft übersteigt<sup>184)</sup>. Diese intertemporalrechtlich zwingende Konsequenz wird von der ESTV mit Bezug auf die Dividende einer schweizerischen Tochtergesellschaft unter dem Titel «Altreserven» ebenfalls gezogen<sup>185)</sup>.

#### 2.1.9.2 Schweizerische Tochter: Altreservenpraxis der ESTV

Mit Bezug auf die Ausschüttung einer schweizerischen Tochtergesellschaft gilt es in diesem Zusammenhang jedoch die sogenannte «Altreservenpraxis» der ESTV zu berücksichtigen. Nach der bisherigen Altreservenpraxis der ESTV wird bei einer Beteiligungsübertragung zwischen zwei Ausländern, welche zu einer Reduktion der residualen Quellensteuer führt, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Ausschüttungen der im Zeitpunkt der Übertragung bestehenden ausschüttbaren offenen Reserven bloss im Umfang der residualen Quellensteuer des bisher anwendbaren DBA gewährt<sup>186</sup>). Dies soll für sämtliche DBA der Schweiz gelten, unabhängig davon, ob diese über entsprechende Missbrauchsbestimmungen<sup>187</sup>) verfügen oder nicht<sup>188</sup>). Eine solche Vorgehensweise ist unter rechtsstaatlichen und völkerrechtlichen Gesichtspunkten freilich höchst fragwürdig<sup>189</sup>). Um der von der Lehre geäusserten Kritik zu entgegnen, soll die ESTV inzwischen die Altreservenpraxis dergestalt modifiziert haben, dass nunmehr die «ausschüttbaren und eindeutig nicht betriebsnotwendigen Mittel» als Altreserven gelten<sup>190</sup>). Zudem sollen «ausreichende wirtschaftliche Motive» einer

<sup>&</sup>lt;sup>184)</sup> Vgl. zur Mutter-Tochter-Richtlinie *Terra/Wattel*, 524 f., 630.

Vgl. ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 3, 1. Lemma. Dies galt auch bei der Einführung eines Nullsatzes in einem bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. ESTV vom 29.11.2004, Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 10.2 Nr. 36; Kubaile, ST 2003, 646 ff., 647 f.).

<sup>&</sup>lt;sup>186)</sup> Vgl. *Burri*, 204 ff., 207 f.; *Bauer-Balmelli*, Sicherungszweck, 175, 248.

<sup>&</sup>lt;sup>187)</sup> Vgl. diesbezüglich Art. VI Abs. 2 DBA-US 1951 (SR 0.672.933.62) sowie Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA-NL (SR 0.672.963.61).

<sup>&</sup>lt;sup>188)</sup> Burri, FStR 2001, 204 ff., 208.

Ebenfalls kritisch Ryser, FStR 2001, 301 ff.; Bauer-Balmelli, Sicherungszweck, 175, 248; Schmidt/Blöchle/Wuermli, IStR 2002, 630 ff., 632 f.; Lehmann/Arzethauser, StR 2003, 654 ff., 662; Bauer-Balmelli, FStR 2004, 201 ff., 209; Glauser/Danon, Intertax 2005, 503 ff., 508 f. Riedweg/Heuberger, 4.1.2. Das Bundesgericht musste bislang nur zu einem Fall Stellung nehmen der das (alte) DBA mit den USA vom 24. Mai 1951 betraf, welches in Art. VI Abs. 2 über eine einschlägige Missbrauchsbestimmung verfügte (vgl. BGer vom 16.8.1996, ASA 66 (1997/98), 406, 414 f.).

Vgl. ESTV vom 29.11.2004, in: Locher/Meier/von Siebenthal, Kolb, B 10.2 Nr. 36 Ziff. 3. Dass in Ziff. 2 desselben Gutachtens auch der (nur scheinbar synonyme) Begriff «nicht eindeutig betriebsnotwendige» Mittel verwendet wird, muss wohl als redaktionelles Versehen angesehen werden, da ein solcher Nachweis nur sehr schwierig zu erbringen wäre.

gruppeninternen Umstrukturierung eine solche rechtfertigen können<sup>191</sup>). Die geäusserten Bedenken an der Altreservenpraxis werden durch diese Retuschen natürlich keineswegs behoben.

#### 2.1.9.2.1 Umstrukturierungen innerhalb der EU

Da seit dem 1. Juli 2005 für alle EU-Staaten die residualen Quellensteuern gleich (d.h. gleich null) sind, findet die Altreservenpraxis der ESTV beim Umhängen einer massgeblichen schweizerischen Beteiligung innerhalb der EU keine Anwendung mehr. Dies gilt auch dann, wenn die Umstrukturierung vor dem 1. Juli 2005 durchgeführt wurde. In einem solchen Fall wurden die im Zeitpunkt der Umstrukturierung vorhandenen ausschüttbaren offenen Reserven von der ESTV in Anwendung ihrer Altreservenpraxis zwar u.U. «fixiert», was zur Folge hatte, dass auf eine spätere Ausschüttung dieser Reserven der höhere residuale Quellensteuersatz des DBA mit dem ursprünglichen Mutterstaat zur Anwendung gelangte. Da seit dem Inkrafttreten von Art. 15 ZBstA im Verhältnis zu diesem Staat nunmehr ein residualer Quellensteuersatz von 0% besteht, besteht keine Rechtfertigung mehr für die Erhebung des alten residualen Quellensteuersatzes. Die Rechtsänderung im ursprünglichen Mutterstaat wird somit auch im Rahmen der Altreservenpraxis der ESTV berücksichtigt und die vollständige Steuerbefreiung gewährt, wenn die Voraussetzungen von Art. 15 Abs. 1 ZBstA vorliegen.

# 2.1.9.2.2 Umstrukturierungen zwischen Drittstaat und EU-Staat

Da die Praxisfestlegung der ESTV keine Aussagen dazu enthält, inwiefern sich das Umhängen einer schweizerischen Beteiligung von einer Nicht-EU-Mutter an eine EU-Mutter auf die im Zeitpunkt der Umhängung vorhandenen ausschüttbaren Reserven auswirkt, muss damit gerechnet werden, dass die ESTV diesbezüglich die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA versagen wird. Da dies im Widerspruch zu den allgemeinen intertemporalrechtlichen Regeln steht, könnte dies u.E. nur insofern völkerrechtskonform begründet werden, dass es sich bei der Altreservenpraxis um eine innerstaatliche Missbrauchsvorschrift handelt<sup>192)</sup>. Da die ESTV die Altreservenpraxis jedoch bisher objektiviert, d.h. auch dann anwendet, wenn neben den Steuervorteilen auch bedeutende wirtschaftliche Gründe für eine Umstrukturierung ins Feld geführt werden können, sind die an innerstaatliche Missbrauchsvorschriften durch Art. 15 Abs. 1 ZBstA gestellten Anforderungen nicht erfüllt. Nur wenn ein Missbrauch im konkreten

<sup>&</sup>lt;sup>191)</sup> Vgl. ESTV vom 29.11.2004, in: Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 10.2 Nr. 36 Ziff. 1.

<sup>&</sup>lt;sup>92)</sup> GĪ.M. Danon/Glauser, Intertax 2005, 503 ff., 509. Zu den gemäss Art. 15 Abs. 1 ZBstA explizit vorbehaltenen Missbrauchsvorschriften vgl. 1.6.

Fall von der ESTV nachgewiesen wird und neben der objektiven auch subjektive Komponenten erfüllt sind, kann die Altreservenpraxis als staatsvertraglich grundsätzlich zulässige innerstaatliche Missbrauchsvorschrift bezeichnet werden<sup>193)</sup>. Selbst bei einer solchen grundsätzlich abkommenskonformen Handhabung könnte man gegen die Altreservenpraxis jedoch einwenden, dass sie einen durch Art. 15 Abs. 1, 1. Lemma ZBstA (Haltedauer) bereits im Abkommen konkretisierten Missbrauchstatbestand betrifft und daher unzulässig sei<sup>194)</sup>.

Da die von Art. 15 Abs. 1 ZBstA vorbehaltenen innerstaatlichen Missbrauchsbestimmungen neben objektiven Kriterien zwingend auch subjektive Elemente aufweisen müssen, ist die Anwendung der Altreservenpraxis in jedem Fall nur mit Bezug auf Umstrukturierungen denkbar, welche in Kenntnis der Beseitigung residualer Quellensteuern im Verhältnis zu den EU-Staaten beschlossen wurden 195).

#### 2.2 Rechtsfolge

# 2.2.1 Quellensteuerbefreiung

Sind die Tatbestandsvoraussetzungen von Art. 15 Abs. 1 ZBstA erfüllt, dürfen Dividendenzahlungen im Quellenstaat nicht besteuert werden. Während der Wortlaut der Mutter-Tochter-Richtlinie zum Ausdruck bringt, dass die Steuerentlastung an der Quelle (vom Spezialfall der Dividendenfälligkeit vor Ablauf der Haltedauer einmal abgesehen) zwingend ist, ist dies bei Art. 15 Abs. 1 ZBstA weniger klar<sup>196</sup>. Die Relevanz der Frage beschränkt sich zur Zeit auf *inbound*-Dividenden, da die Schweiz auf *outbound*-Dividenden eine Entlastung an der Quelle gewährt (Meldeverfahren)<sup>197</sup>).

- 193) Dies betrifft jedoch nur die völkerrechtlichen Einwände. Die Bedenken hinsichtlich der hinreichend deutlichen formellgesetzlichen Grundlage und damit der Rechtsstaatlichkeit bleiben dadurch natürlich unberührt.
- 194) Vgl. 1.6.1.
- Wobei nicht eindeutig bestimmt werden kann, ab welchem Zeitpunkt eine solche Kenntnis vorhanden gewesen ist. Denkbare Termine wären die erstmalige Kommunikation der Aufnahme von Art. 15 ins ZBstA, der Zeitpunkt des Abschlusses des ZBstA am 26.10.2004, die Bekanntgabe des Abschlusses sämtlicher Abkommen gemäss Art. 18 ZBstA am 7.12.2004 durch die EU, die Genehmigung des ZBstA durch die Bundesversammlung am 17.12.2004 oder die Publikation des ZBstA in der Amtlichen Sammlung (AS) der Schweiz am 28.06.2005. Dabei ist nicht auf das Datum des Verfügungsgeschäfts der Umstrukturierung abzustellen, sondern bereits auf die Entschlussfassung zur Durchführung der Umstrukturierung.
- <sup>196)</sup> Art. 15 Abs. 1 ZBstA scheint vom Wortlaut her n\u00e4her beim OECD MA zu sein, welches auch ein R\u00fcckerstattungsverfahren zul\u00e4sst (vgl. Kommentar OECD MA, Art. 10 Ziff. 19; vgl. auch Vogel, DBA Kommentar, vor Art. 10-12 N 55 ff., Tischbriek, DBA Kommentar, Art. 10 N 46).
- VgI. DBA-Entlastungsverordnung (dazu 2.2.2). Gewährt ein EU-Staat jedoch keine Steuerentlastung an der Quelle, hat die ESTV aufgrund von Art. 8 DBA-Entlastungsverordnung die (Fortsetzung auf Seite 485)

Die Befreiung betrifft sodann alle auf Dividendenzahlungen erhobenen Steuern, unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden. Dies geht direkt aus dem Wortlaut hervor, welcher im Gegensatz zu Art. 5 Mutter-Tochter-Richtlinie nicht auf Quellensteuern *(withholding tax)* beschränkt ist<sup>198)</sup>. Hinweise darauf, dass Art. 15 ZBstA auf Quellensteuern zu beschränken ist und dieser Begriff entgegen der Rechtsprechung des EuGH zur Mutter-Tochter-Richtlinie zudem eng auszulegen sei<sup>199)</sup>, finden keine Stütze im Wortlaut der Bestimmung.

### 2.2.2 Schweizerische Tochter (outbound-Dividende)

Mit dem Inkrafttreten der DBA-Entlastungsverordnung<sup>200</sup> ist die Schweiz mit Bezug auf die Verrechnungssteuerentlastung auf Dividenden wesentlicher Beteiligungen vom (grenzüberschreitend) bisher üblichen Rückerstattungsverfahren<sup>201</sup> zum Meldeverfahren übergegangen. Die Anwendung des Meldeverfahrens ändert zunächst nichts an der Verrechnungssteuerpflicht der Tochtergesellschaft i.S.v. Art. 10 VStG. Die DBA-Steuerentlastungsverordnung gestattet einer schweizerischen Beteiligung einer ausländischen Gesellschaft jedoch, die Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wenn sie vom massgebenden DBA oder einem anderen Staatsvertrag (wie z.B. dem ZBstA) zur Beanspruchung einer Entlastung von der Verrechnungssteuer berechtigt wird<sup>202</sup>.

### (Fortsetzung von Seite 484)

Möglichkeit, das Meldeverfahren mit Bezug auf diesen Staat nicht anzuwenden. Es ist denkbar, dass ein EU-Staat die Steuerentlastung an der Quelle im Rahmen von Art. 15 ZBstA gewährt, für die Quellensteuerentlastung nach DBA aber ein Rückerstattungsverfahren anwendet. Wird ein solcher Staat gemäss Art. 8 Abs. 2 auf die «blacklist» im Anhang zur DBA-Entlastungsverordnung gesetzt, ist auch mit Bezug auf die schweizerische Verrechnungssteuer im Rahmen von Art. 15 ZBstA das Meldeverfahren zuzulassen.

- Der EuGH interpretiert den Begriff der withholding tax von Art. 5 Abs. 1 Mutter-Tochter-Richtlinie weit und subsumiert darunter auch gewisse auf dem Veranlagungsweg erhobene Steuern (vgl. EuGH vom 8.6.2000 i.S. Epson Europe BV [C-375/98], Ziff. 22; EuGH vom 4.10.2001 i.S. Athinaiki Zithopiia [C-294/99], Ziff. 33; Rolle, EC Tax Review 2003, 36 ff.).
- 199) So die Auslegung von Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658 ff., 662.
- Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vom 22.12.2004 (SR 672.203; zit. DBA-Steuerentlastungsverordnung).
- Ausnahmen bildeten bloss das DBA USA (vgl. Art. 4 der Verordnung vom 15.6.1998 [SR 672.933.61]) sowie das DBA Deutschland (vgl. Art. 3 f. der Verordnung vom 30.4.2003 [SR 672.913.610] sowie das praxisgemäss gewährte sog. «Kurzschlussverfahren» (vgl. dazu Jaussi/Burri, StR 2005, 370 ff., 377 f.; Schmid/Anderrüthi, FStR 2005, 121 ff., 124).

Sind die Voraussetzungen von Art. 15 ZBstA erfüllt, ist die schweizerische Tochtergesellschaft gemäss einem «anderen Staatsvertrag» i.S.v. Art. 2 Abs. 1 DBA-Steuerentlastungsverordnung zur vollständigen Entlastung von der Verrechnungssteuer berechtigt, weshalb auf Gesuch das Meldeverfahren zu gewähren ist. Dazu hat sie vor Fälligkeit der Dividenden mit dem Formular 823C die ESTV um eine Bewilligung zur Inanspruchnahme des Meldeverfahrens zu ersuchen<sup>203)</sup>. Die im Formular 823C in Bezug auf die ausländische Muttergesellschaft gemachten Angaben sind durch die ausländische Behörde bestätigen zu lassen<sup>204)</sup>. Ist das Meldeverfahren bewilligt worden, so gilt diese Bewilligung für drei Jahre<sup>205)</sup>.

Bei Vorliegen einer Bewilligung richtet die schweizerische Tochtergesellschaft die Dividende ungekürzt an die in einem EU-Staat ansässige Muttergesellschaft aus und meldet dies innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende mit dem Formular 108, welches bei einer ordentlichen Generalversammlung zusammen mit dem von ihr ausgefüllten Formular 103 (AG) bzw. 100 (GmbH), im Falle einer ausserordentlichen Generalversammlung mit dem Formular 102, einzureichen ist<sup>206</sup>). Vor Ablauf der zweijährigen Haltedauer gemäss Art. 15 Abs. 1, 1. Lemma ZBstA ist die Durchführung des Meldeverfahrens nie möglich<sup>207</sup>).

Liegt keine Bewilligung für die Durchführung eines Meldeverfahrens vor, muss die Dividende um die Verrechnungssteuer von 35% gekürzt ausgerichtet werden. Dies gilt auch, wenn eine Bewilligung zwar vorliegt, die Dividende aber vor Ablauf der zweijährigen Haltedauer fällig wird. Die abgelieferte Verrechnungssteuer kann jedoch bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen von Art. 15 Abs. 1 ZBstA zurückgefordert werden. Der Rückerstattungsanspruch stützt sich nicht auf Art. 21 VStG, sondern direkt auf Art. 15 Abs. 1 ZBstA und ist mit Formular 70 zu beantragen<sup>208)</sup>.

#### 2.3 Durchsetzung

# 2.3.1 Steuerentlastung Schweiz (outbound-Dividende)

Ist das Gesuch zur Durchführung des Meldeverfahrens abgelehnt worden, kann von der ESTV ein Entscheid verlangt werden, welcher binnen 30 Tagen mit Ein-

- Vgl. Art. 3 Abs. 2 DBA-Steuerentlastungsverordnung. Fälligkeitstermin der Dividende ist der Generalversammlungsbeschluss, es sei denn im Rahmen des Generalversammlungsbeschlusses sei ein anderer Fälligkeitstermin festgelegt worden. Wird die Dividende bereits vor Fälligkeit bezahlt, ist auf das Datum der tatsächlichen Leistung abzustellen (vgl. Beusch, BSK VStG, Art. 12 N 42a).
- Vgl. ESTV, KS 10 vom 15.7.2005, Ziff. 2.a. Wird eine solche Bestätigung verweigert, muss der Rechtsweg im jeweiligen EU-Staat beschritten werden.
- <sup>205)</sup> Art. 3 Abs. 4 DBA-Steuerentlastungsverordnung.
- <sup>206)</sup> Vgl. ESTV, KS 6 vom 22.12.2004, Ziff. 4; ESTV, KS 10 vom 15.7.2005, Ziff.2.b.
- Die Bewilligung der ESTV wird vor Ablauf der zweijährigen Haltedauer deshalb unter einem entsprechenden Vorbehalt erteilt (vgl. ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 12.a).
- Vgl. ESTV, Wegleitung Art. 15 ZBstA, Ziff. 12.b.

sprache bei der ESTV angefochten werden kann<sup>209</sup>). Das Verfahren richtet sich nach den Art. 44 ff. VwVG. Der Einspracheentscheid der ESTV kann mit Verwaltungsbeschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission<sup>210</sup>) angefochten werden. Deren Urteil kann letztinstanzlich mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht gezogen werden<sup>211</sup>). Wird die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigert, trifft die ESTV einen Entscheid, welcher innert 30 Tagen nach der Eröffnung mit Einsprache angefochten werden kann<sup>212</sup>). Der Einsprachentscheid der ESTV kann wiederum innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission<sup>213</sup>) und letztinstanzlich beim Bundesgericht<sup>214</sup>) angefochten werden. Mit Bezug auf die schweizerische Verrechnungssteuer entscheidet das Bundesgericht jeweils letztinstanzlich, der EuGH kann nicht angerufen werden.

# 2.3.2 Steuerentlastung im EU-Staat (inbound-Dividende)

Art. 15 Abs. 1 ZBstA hat in den EU-Staaten unmittelbare Geltung<sup>215)</sup> und kann somit auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg dort durchgesetzt werden. Nach Art. 234 EG-Vertrag können Gerichte der EU-Staaten Fragen über die Gültigkeit und Auslegung von EU-Recht dem EuGH vorlegen<sup>216)</sup>.

Weigert sich die ESTV, gegenüber einer ausländischen Verwaltungsbehörde Angaben betreffend einer schweizerischen Muttergesellschaft zu bestätigen (z.B. Körperschaftssteuerunterstellung), so muss zunächst von der ESTV diesbezüglich ein anfechtbarer Entscheid verlangt werden. Dieser kann mit Verwaltungsbeschwerde zuerst bei der ESTV, dann bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission und schliesslich mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden.

- 3 Zinsen und Lizenzen (Art. 15 Abs. 2 ZBstA)
- 3.1 Tatbestand
- 3.1.1 Zahlungen von Zinsen

Art. 15 Abs. 2 ZBstA sieht die Quellensteuerentlastung von «Zahlungen von

```
^{209)}\,\, Art. 6 Abs. 1 DBA-Steuerentlastungsverordnung.
```

<sup>&</sup>lt;sup>210)</sup> Art. 6 Abs. 2 DBA-Steuerentlastungsverordnung i.V.m. Art. 44 VwVG.

<sup>&</sup>lt;sup>211)</sup> Art. 6 Abs. 3 DBA-Steuerentlastungsverordnung i.V.m. Art. 97 ff. OG.

<sup>&</sup>lt;sup>212)</sup> Vgl. Art. 51 Abs. 4 i.V.m. Art. 42 VStG.

<sup>&</sup>lt;sup>213)</sup> Vgl. Art. 42a VStG i.V.m. Art. 44 ff. VwVG.

<sup>&</sup>lt;sup>214)</sup> Vgl. Art. 43 VStG i.V.m. Art. 97 ff. OG.

<sup>&</sup>lt;sup>215)</sup> Vgl. 1.2 und 1.4.

<sup>&</sup>lt;sup>216)</sup> Letztinstanzlich entscheidende Gerichte sind sogar zur Vorlage verpflichtet.

Zinsen» vor. Im Gegensatz zu Art. 2 lit. a Zins-/Lizenzrichtlinie<sup>217)</sup> und dem gleichlautenden Art. 11 Abs. 3 OECD MA wird der Begriff «Zinsen» in Art. 15 ZBstA nicht definiert<sup>218)</sup>. Legt man den Zinsbegriff von Art. 15 Abs. 2 ZBstA grundsätzlich im Lichte dieser Bestimmungen aus, sind darunter Einkünfte aus Forderungen jeder Art (inkl. öffentliche Anleihen und Obligationen), auch wenn sie durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Gewinnbeteiligung ausgestattet sind, zu verstehen<sup>219)</sup>.

Die Abgrenzung von Zinsen gegenüber Dividenden i.S.v. Art. 15 Abs. 1 ZBstA kann schwierig sein, wenn es sich um Erträge von Forderungen oder Obligationen handelt, welche mit einem Recht auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind (z.B. partiarische Darlehen) oder wenn die thin-capitalisation-Vorschriften verletzt werden. Obwohl sowohl Zinsen als auch Dividenden von einer vollständigen Quellensteuerentlastung gemäss Art. 15 ZBstA profitieren, ist die Unterscheidung aufgrund der unterschiedlichen Voraussetzungen und Rechtsfolgen der beiden Absätze von Art. 15 ZBstA von praktischer Bedeutung. Es ist davon auszugehen, dass es zwischen den Absätzen 1 und 2 von Art. 15 ZBstA keine Überschneidungen gibt, dass ein Kapitalertrag mithin entweder als Dividende oder als Zins zu qualifizieren ist<sup>220)</sup>. Wird ein Kapitalertrag nach dem Recht des Quellenstaats als Dividende qualifiziert, handelt es sich somit nie um Zins i.S.v. Art. 15 Abs. 2 ZBstA. Der Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 2 ZBstA wird somit durch denjenigen von Art. 15 Abs. 1 ZBstA beschränkt<sup>221)</sup>. In der Regel sind Erträge aus partiarischen Darlehen vom Quellenstaat jedoch als Zinsen und nicht als Dividenden zu qualifizieren, es sei denn das Darlehen teilt die von der schuldenden Gesellschaft eingegangenen Risiken tatsächlich<sup>222)</sup>.

Da die Schweiz auf die Erhebung einer allgemeinen Zinsquellensteuer verzichtet, ist Art. 15 Abs. 2 ZBstA für *outbound-*Zinszahlungen wenig bedeutsam.

- Der ursprüngliche Entwurf der Zins-/Lizenzrichtlinie nahm in seiner Begriffsdefinition jedoch noch Bezug auf die Qualifikation im Recht des Quellenstaates. Nun entspricht die Zinsdefinition der Richtlinie derjenigen von Art. 11 Abs. 3 OECD MA.
- Die Definition der «Zinszahlung» von Art. 7 Abs. 1 ZBstA ist nur für den Steuerrückbehalt durch schweizerische Zahlstellen, nicht aber für Art. 15 ZBstA massgeblich. Dies ist bereits durch den sachlichen Anwendungsbereich der Zahlstellensteuer, welche den Steuerrückbehalt von an natürliche Personen zu zahlende Zinsen regelt, offentichtlich.
- <sup>219)</sup> Vgl. Kommentar OECD MA, Art. 11 Ziff. 18. Keine Zinszahlung ist jedoch Verzugszins (vgl. Art. 11 Abs. 3 Satz 2 OECD MA; Art. 2 lit. a. 2. Halbsatz Zins-/Lizenzrichtlinie).
- Dies gilt auch mit Bezug auf die Artikel 10 und 11 OECD MA (vgl. Kommentar OECD MA, Art. 11 Ziff. 19 Satz 3 [i.d.F. seit 1992]) sowie die beiden EU-Richtlinien (vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. a Zins-/Lizenzrichtlinie). Gl. M. auch Riedweg/Heuberger, 5.1.1.1.
- <sup>221)</sup> Vgl. auch Kommentar OECD MA, Art. 11 Ziff. 19 Satz 3 (i.d.F. seit 1992).
- Vgl. Kommentar OECD MA, Art. 10 Ziff. 25, Art. 11 Ziff. 19 (i.d.F. seit 1992). Erträge aus Wandelanleihen sind daher erst im Zeitpunkt, in dem die Anleihen tatsächlich in Aktien umgewandelt worden sind, als Zinsen zu qualifizieren.

Nur auf Obligationenzinsen<sup>223)</sup> sowie Zinsen von Kundenguthaben bei inländischen Banken<sup>224)</sup> und Sparkassen wird nämlich die Verrechnungssteuer erhoben<sup>225)</sup>. Daneben sind noch die im Ausland wohnhaften Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen, die durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz gesichert sind, für die ihnen ausgerichteten Zinsen in Bund (Art. 94 DBG) und Kanton (Art. 35 Abs. 1 lit. e StHG) einer Quellensteuer unterworfen<sup>226)</sup>. Alle diese Erträge sind als «Zinszahlungen» i.S.v. Art. 15 ZBstA zu qualifizieren. Bedeutsamer ist Art. 15 Abs. 2 ZBstA mit Bezug auf *inbound-*Zinszahlungen, da viele EU-Staaten eine Zinsquellensteuer erheben<sup>227)</sup>. Dies gilt umso mehr, als dass die meisten der bilateralen DBA mit diesen Staaten bislang noch eine residuale Quellensteuer vorsehen<sup>228)</sup>. Obwohl aufgrund der DBA mit Frankreich, Irland und Tschechien eine vollständige Entlastung der dort erhobenen Zinsquellensteuer gewährt wird, kommt Art. 15 Abs. 2 ZBstA eine gewisse Bedeutung zu, da sich Betriebsstätten mangels DBA-Ansässigkeit nicht auf die entsprechenden Entlastungsbestimmungen in den erwähnten DBA berufen können.

# 3.1.2 Zahlungen von Lizenzgebühren

Da der Begriff der Lizenzgebühr im ZBstA ebenfalls nicht definiert ist, muss auch dieser unter Rückgriff auf das OECD Musterabkommen sowie die Zins-/Lizenzrichtlinie ausgelegt werden. Die Begriffsdefinition von Art. 2 lit. b Zins-/Lizenzrichtlinie ist bis auf zwei Ausnahmen mit derjenigen von Art. 12 Abs. 2 OECD MA deckungsgleich: Zum einen wird die Aufzählung in der Richtlinie um die «Benutzung von Software»<sup>229)</sup> erweitert und zum anderen werden «Zahlungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmän-

- Wobei aber anzumerken ist, dass der Obligationenbegriff von der Verwaltungspraxis ausserordentlich weit gefasst wird (vgl. ESTV, KS Nr. 4 vom 12.4.1999 sowie ESTV, MB Obligationen S-02.122.1).
- <sup>224)</sup> Auch hier gilt es aber den breiten Anwendungsbereich zu berücksichtigen (vgl. Art. 9 Abs. 2 VStG sowie ESTV, MB Kundenguthaben S-02.122.2, Ziff. 4.b).
- <sup>225)</sup> Vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. b und d VStG.
- <sup>226)</sup> Im Bund beträgt diese 3% (vgl. Art. 94 Abs. 2 DBG), im Kanton zwischen 10% im Kanton Zug (vgl. § 91 Abs. 4 StG ZG vom 25.5.2000 [BGS 632.1]) und 30% im Kanton Schwyz (vgl. § 91 Abs. 4 StG SZ vom 9.2.2000 [SRSZ 172.200]).
- Belgien (15%), Frankreich (16%), Griechenland (35%), Irland (20%), Italien (27%), Lettland (10%), Litauen (10%), Polen (20%), Portugal (20%), Slowakei (19%), Slowenien (25%), Spanien (15%), Tschechien (15%) und UK (20%). Vgl. auch *Riedweg/Heuberger*, 5.1.1.2 und ihre Übersicht 1.
- 228) So die DBA mit Belgien (10%), Griechenland (10%), Italien (12.5%), Lettland (10%), Litauen (10%), Polen (10%), Portugal (10%), Slowakei (10%), Slowenien (5%) und Spanien (10%).
- 229) Gemäss Kommentar OECD MA wird die Zahlung für den Erwerb von Teilrechten am Urheberrecht als Lizenzgebühr qualifiziert, Zahlungen welche den Benutzer hingegen lediglich in die Lage versetzen, das Programm tatsächlich zu verwenden, werden als Geschäftseinkommen i.S.v. Art. 7 OECD MA qualifiziert.

nischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen» aufgenommen<sup>230</sup>). Art. 2 lit. b Zins-/Lizenzrichtlinie deckt sich somit mit der Fassung des OECD Musterabkommen von 1977<sup>231</sup>). Da das durch die einschlägigen DBA gewährte Besteuerungsrecht der Unternehmensgewinne entsprechend durch Art. 15 ZBstA nicht beschnitten wird, ist für die Belange der Quellensteuerentlastung nach Art. 15 Abs. 2 ZBstA die weitere Begriffsdefinition von Art. 2 lit. b Zins-/Lizenzrichtlinie anzuwenden.

Lizenzgebühren sind somit Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht an Benutzung der im Art. 2 Abs. 1 lit. a Zins-/Lizenzrichtlinie genannten Arten des geistigen Eigentums<sup>232)</sup> zu zahlen sind, sei es aufgrund eines Lizenzvertrages oder als Entschädigung für unerlaubte Nachahmung oder für die Verletzung des betreffenden Rechts und unabhängig davon, ob das betroffene Recht in einem öffentlichen Register einzutragen ist<sup>233)</sup>. Die Qualifikation bereitet in der Praxis häufig Mühe. Hier sei lediglich auf die diesbezüglichen Ausführungen im Kommentar zum OECD Musterabkommen verwiesen<sup>234)</sup>.

Da in der Schweiz keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren erhoben wird<sup>235</sup>), hat Art. 15 Abs. 2 ZBstA für *outbound*-Zahlungen keinen praktischen Anwendungsbereich. Für *inbound*-Zahlungen kommt dieser Bestimmung hingegen durchaus Bedeutung zu, da mit Ausnahme von Deutschland, Luxemburg, Malta, den Niederlanden, Schweden und Ungarn alle EU-Staaten eine Quellensteuer auf Lizenzgebühren erheben<sup>236</sup>). Dies gilt umso mehr, als dass die bilateralen DBA mit den meisten dieser Staaten noch eine residuale Quellensteuer vorse-

- Letztere Vergütungen wurden im Jahre 1992 aus der Definition des OECD MA herausgenommen, um sicherzustellen, dass diese Einkünfte unter die Regelungen für die Besteuerung der Unternehmensgewinne im Sinne der Art. 5 und 7 fallen (vgl. Kommentar OECD MA, Art. 12 Abs. 2 Ziff. 9 [i.d.F. seit 1992]).
- <sup>231)</sup> Im explanatory memorandum der EU-Kommission wird denn auch explizit Bezug auf die Definition im OECD MA genommen.
- Urheberrechte an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschliesslich kinematografischer Filme und Software, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren; für die Mitteilung, Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen.
- <sup>233)</sup> Vgl. Kommentar OECD MA, Art. 12 Ziff. 8.
- <sup>234)</sup> Vgl. Kommentar OECD MA, Art. 12 Ziff. 8-19.
- <sup>235)</sup> Dem Bund fehlt es diesbezüglich bereits an einer Bundeskompetenz, da Art. 132 Abs. 2 BV die Erhebung einer Verrechnungssteuer lediglich auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens gestattet (vgl. *Locher*, Kommentar BV, Art. 41bis N 52).
- <sup>236)</sup> Belgien (15%), Dänemark (30%), Estland (15%), Finnland (28%), Frankreich (33.3%), Griechenland (20%), Irland (20%), Italien (22.5%), Lettland (15%), Litauen (10%), Österreich (20%), Polen (20%), Portugal (15%), Slowakei (19%), Slowenien (25%), Spanien (25%), Tschechien (25%), UK (22%) und Zypern (10%). Vgl. auch *Riedweg/Heuberger*, 5.1.2.2 und ihre Übersicht 1.

hen<sup>237)</sup>. Doch selbst mit Bezug auf Staaten, bei denen das einschlägige DBA eine vollständige Entlastung auf Lizenzgebühren vorsieht<sup>238)</sup>, kommt Art. 15 Abs. 2 ZBstA eine gewisse Bedeutung zu, da sich Betriebsstätten mangels Ansässigkeit regelmässig nicht auf DBA berufen können.

# 3.1.3 Verbundene Gesellschaften

Um eine Entlastung der Quellensteuern auf Zinsen oder Lizenzgebühren gestützt auf Art. 15 Abs. 2 ZBstA zu erhalten, müssen diese zwischen «verbundenen Gesellschaften oder ihren Betriebsstätten» gezahlt werden. Eine ähnliche Voraussetzung ist in Art. 1 Abs. 7 Zins-/Lizenzrichtlinie enthalten. Das OECD Musterabkommen sieht keine solche Einschränkung vor und erfasst sämtliche Zins- und Lizenzzahlungen an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person. Der Sinn und Zweck des engeren Anwendungsbereichs der Zins-/Lizenzrichtlinie ist unklar. Die Vorschläge des *Ruding Committee*, den Anwendungsbereich der Zins-/Lizenzrichtlinie auf sämtliche Zins- und Lizenzzahlungen zwischen Unternehmungen auszudehnen<sup>239)</sup>, unabhängig von ihrer Rechtsform oder ihrer Konzernzugehörigkeit, wurden jedoch leider nicht aufgenommen. Die Beschränkung der Quellensteuerentlastung auf «verbundene Gesellschaften oder Betriebsstätten» wird denn auch scharf kritisiert<sup>240)</sup>.

Verbundene Gesellschaften sind Gesellschaften, welche 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<sup>241</sup>).

Hinsichtlich der Haltedauer kann grundsätzlich auf die Ausführungen zu Art. 15 Abs. 1, 1. Lemma ZBstA verwiesen werden<sup>242)</sup>. Im Gegensatz zur Zins-/Lizenzrichtlinie, welche in Abweichung zur Mutter-Tochter-Richtlinie das Imperfekt verwendet ([...] nicht erfüllt waren) wird in Art. 15 Abs. 2, 1. Lemma ZBstA wie in Art. 15 Abs. 1, 1. Lemma ZBstA sowie Art. 3 Abs. 1 lit. a Mutter-Tochter-Richtlinie das Präsens verwendet. Die Haltedauer muss somit im Zeitpunkt

<sup>&</sup>lt;sup>237)</sup> Estland (10%), Frankreich (5%), Griechenland (5%), Italien (5%), Lettland (10%), Litauen (10%), Österreich (5%), Portugal (5%), Slowakei (5%), Slowenien (5%), Spanien (5%) sowie Tschechien (5%). Vgl. auch *Riedweg/Heuberger*, 5.1.2.2 und ihre Übersicht 1.

<sup>238)</sup> Von den Staaten, welche eine Lizenzquellensteuer erheben, sind das D\u00e4nemark, Finnland, Irland. Polen und UK.

<sup>239)</sup> Commission of the European Communities, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Brussels, March 2002.

<sup>&</sup>lt;sup>240)</sup> Vgl. Weber, EC Tax Review 2000, 21 ff.

<sup>&</sup>lt;sup>241)</sup> Art. 15 Abs. 2, 1. Lemma ZBstA.

<sup>&</sup>lt;sup>242)</sup> Vgl. 2.1.3.

der Zins- oder Lizenzzahlung noch nicht abgelaufen sein, es genügt, wenn sie zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt wird. Die *Denkavit*-Praxis ist somit auch im Rahmen von Art. 15 Abs. 2 ZBstA anzuwenden<sup>243</sup>). Mit Bezug auf die Haltedauer ist sodann eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden: wandelt sich ein Schwesterverhältnis in ein Mutter-Tochter-Verhältnis, hat dies keinen Unterbruch der Haltedauer zur Folge<sup>244</sup>).

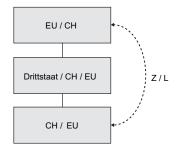
Der Wortlaut setzt zwei unterschiedliche Gesellschaften voraus: Zahlungen zwischen einer Gesellschaft und einer in einem anderen Land ansässigen Betriebsstätte fallen somit nicht unter den Wortlaut der Bestimmung.

### 3.1.3.1 Mutter-Tochter-Verhältnis

Zwei Gesellschaften können auf verschiedene Weise miteinander verbunden sein. Der einfachste Fall ist der, dass die eine Gesellschaft zu mindestens 25% direkt an der anderen Gesellschaft beteiligt ist (Mutter-Tochter-Verhältnis). Der Wortlaut gibt keinen Hinweis darauf, ob die 25%-Beteiligung hinsichtlich des Kapitals oder hinsichtlich der Stimmrechte gegeben sein muss. Analog zu Art. 15 Abs. 1, 1. Lemma ZBstA ist jedoch auch hier davon auszugehen, dass sich das Beteiligungserfordernis auf das Gesellschaftskapital bezieht<sup>245)</sup>. Dies ist auch in Übereinstimmung mit der Zins-/Lizenzrichtlinie<sup>246)</sup>. Der offene Wortlaut stellt klar, dass die Zins- oder Lizenzzahlung dabei in beide Richtungen erfolgen kann<sup>247)</sup>.

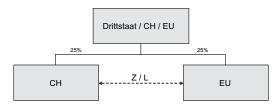
Im Gegensatz zur Zins-/Lizenzrichtlinie enthält Art. 15 Abs. 2, 1. Lemma ZBstA eine Beschränkung auf «direkte» Beteiligungen nur für die zweite Tatbestandsvariante, die Zahlung an eine Schwestergesellschaft<sup>248</sup>). Eine ausdrückliche Formulierung «direkt oder indirekt»<sup>249</sup>) fehlt aber ebenfalls. Insofern könnten Zahlungen an Grossmütter bzw. Enkelgesellschaften als Zahlungen an «verbundene Gesellschaften» qualifiziert werden<sup>250</sup>).

- <sup>243)</sup> Gl. M. Riedweg/Heuberger, 5.2.1.2.
- Vgl. zur Zins-/Lizenzrichtlinie auch Terra/Wattel, 635.
- <sup>245)</sup> Vgl. 2.1.2.
- <sup>246)</sup> Vgl. Art. 3 lit. b (i) Zins-/Lizenzrichtlinie.
- <sup>247)</sup> Vgl. die beiden Fallvarianten von Art. 3 lit. b (i) und (ii) Zins-/Lizenzrichtlinie.
- Der ursprüngliche Entwurf der Kommission für die Zins-/Lizenzrichtlinie enthielt auch noch keine solche Beschränkung. Die Beschränkung wird in der Literatur auf Budgetgründe der Mitgliedstaaten zurückgeführt (vgl. *Distaso/Russo*, European Taxation 2004, 146).
- Wie beispielsweise noch im Entwurf vom 4.3.1998 der Zins-/Lizenzrichtlinie (vgl. ABl. C 2 vom 6.1.1998).
- A.A. Riedweg/Heuberger, 5.2.1.1 und wohl auch Huber/Helbing/Kubaile, StR 2004, 818 ff., 826. Zugegebenermassen ist sehr fraglich, ob dies von den Vertragsparteien beabsichtig war. Da gemäss Art. 31 WVK jedoch der objektiven Auslegung Vorrang hat, müsste dieser Fall u.E. von Art. 15 Abs. 2 ZBstA erfasst sein, zumal er nicht gegen Sinn und Zweck dieser Bestimmung verstösst.



### 3.1.3.2 Schwestergesellschaften

Ebenfalls als «verbundene Gesellschaften» gelten zwei Gesellschaften, welche sich beide im Besitz einer dritten Gesellschaft befinden, welche mit je mindestens 25% am Gesellschaftskapital der beiden Gesellschaften unmittelbar beteiligt ist. Dies betrifft den Fall sogenannter Schwestergesellschaften.



# 3.1.4 Ansässigkeitserfordernisse

# 3.1.4.1 Begriff der Ansässigkeit

Gemäss Art. 15 Abs. 2, 2. Lemma ZBstA muss die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig sein oder dort eine Betriebsstätte unterhalten und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig sein oder dort eine Betriebsstätte unterhalten. Damit wird die Ansässigkeitsformel von Art. 15 Abs. 1, 2. Lemma ZBstA aufgenommen und um die Betriebsstätte erweitert. Die Ansässigkeit hat sich hier analog zu Art. 4 Abs. 1 OECD MA ebenfalls nach dem Steuerrecht des jeweiligen Staates zu richten. Behandelt ein EU-Mitgliedstaat oder die Schweiz eine Gesellschaft als nach ihrem Steuerrecht «ansässig» (sei es aufgrund ihres Sitzes oder aufgrund einer Betriebsstätte), ist sie als «ansässig» im Sinne von Art. 15 Abs. 2, 2. Lemma ZBstA zu betrachten<sup>251</sup>).

<sup>&</sup>lt;sup>251)</sup> Zur Ansässigkeit einer Gesellschaft in der Schweiz kann auf 2.1.4 verwiesen werden.

#### 3.1.4.2 Betriebsstätte

Eine Betriebsstättendefinition ist im ZBstA im Gegensatz zur Zins-/Lizenzrichtlinie<sup>252)</sup> nicht enthalten. Letztere definiert «Betriebsstätte» als eine feste Geschäftseinrichtung in einem Mitgliedstaat, in der die Tätigkeit eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats ganz oder teilweise ausgeführt wird und entspricht dabei im Wesentlichen der Definition von Art. 5 Abs. 1 OECD MA, ohne aber die Beschränkungen von Art. 5 Abs. 3 und Abs. 4 OECD MA aufzunehmen<sup>253</sup>). Umgekehrt enthält der Betriebsstättenbegriff der Zins-/Lizenzrichtlinie keine Aufnahme der Vertreterbetriebsstätte gemäss Art. 5 Abs. 5 OECD MA.

Dass in Art. 15 Abs. 2 ZBstA die Abkommensberechtigung auf Betriebsstätten ausgedehnt wird, ist klarerweise der Zinsen-/Lizenzenrichtlinie nachgebildet und ist dem OECD Musterabkommen unbekannt. Dies spricht grundsätzlich dafür, dass der Begriff der Betriebsstätte analog demjenigen der Zinsen-/Lizenzenrichtlinie auszulegen ist. Diese Definition muss aber um die Vertreterbetriebsstätte erweitert werden, da sich dies im Rahmen der Zinsen-/Lizenzenrichtlinie bereits aus den Grundfreiheiten des EG-Vertrags ergibt<sup>254)</sup> und kein Grund ersichtlich ist, wieso Art. 15 Abs. 2 ZBstA auf solche Fälle keine Anwendung finden soll.

Zivilrechtlich kann eine Betriebstätte (Zweigniederlassung) weder Zahlerin noch Empfängerin sein, da es ihr an einer eigenen Rechtspersönlichkeit fehlt. Zins- oder Lizenzzahlungen der Betriebsstätte sind zivilrechtlich Zahlungen der Muttergesellschaft. Bei der Betriebsstätte handelt es sich um eine Fiktion des Steuerrechts. Ob eine Betriebsstätte Zahlerin oder Empfängerin von Zins oder Lizenzgebühren ist, kann daher im Einzelfall schwierig zu ermitteln sein. Im Gegensatz zur Zins-/Lizenzrichtlinie<sup>255)</sup> enthält das ZBstA diesbezüglich keine Regeln. Auch diese Frage ist daher unter Rückgriff auf das nationale Recht des Betriebsstättenstaates zu lösen.

Vgl. Art. 3 lit. c Zins-/Lizenzrichtlinie. Seit dem 1.1.2005 enthält auch Art. 2 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie eine Betriebsstättendefinition, welche (zumindest in der englischen Sprachfassung) wortwörtlich der Definition in der Zins-/Lizenzrichtlinie entspricht, jedoch um eine subject-to-tax-Klausel erweitert wurde (vgl. dazu Bendlinger, SWI 2004, 277 ff., 280).

Vgl. Weber, EC Tax Review 2000, 21 ff., 23. Umgekehrt verzichtet es aber auf die Aufnahme der Vertreterbetriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 5 OECD MA.

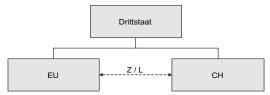
<sup>&</sup>lt;sup>254)</sup> Vgl. eingehend Zanotti, European Taxation 2004, 493 ff., 495 ff.; Distaso/Russo, European Taxation 2004, 147 f. Vgl. auch EuGH vom 21.9.1999 i.S. Saint-Gobain (C-307/97).

<sup>&</sup>lt;sup>255)</sup> Vgl. Art. 1 Abs. 3 (Betriebsstätte als Zahlerin) und Art. 1 Abs. 5 (Betriebsstätte als Empfängerin) einer Leistung. Vgl. dazu Eicker/Aramini, EC Tax Review 2004, 134 ff., 140 f.; Gusmeroli, European Taxation 2005, 2 ff.

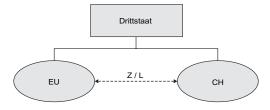
### 3.1.5 Erfasste Fälle

Die Zahlungen der Zinsen oder Lizenzgebühren müssen von einer in einem Abkommensstaat ansässigen Gesellschaft oder Betriebsstätte an eine andere in einem Abkommensstaat ansässige Gesellschaft oder Betriebsstätte erfolgen. Der Wortlaut von Art. 15 Abs. 2, 2. Lemma ZBstA ist somit deutlich weiter als derjenige von Art. 3 lit. a und c Zins-/Lizenzrichtlinie, welcher nur Betriebsstätten von Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates erfasst. Dem Vernehmen nach war eine solche Erweiterung des Anwendungsbereichs nicht beabsichtigt und lediglich Folge einer rein sprachlich motivierten Neufassung der Bestimmung kurz vor Abschluss der Verhandlungen. Da das historische Auslegungselement gegenüber dem Wortlaut aufgrund der Regeln der Wiener Vertragsrechtskonvention bei der Auslegung eines Staatsvertrags jedoch nur eine untergeordnete Rolle zukommt<sup>256</sup>), müsste aufgrund des eindeutigen Wortlauts in folgenden Konstellationen die Steuerentlastung gewährt werden<sup>257</sup>):

 Zahlung zwischen zwei in Abkommensstaaten ansässigen Tochtergesellschaften einer in einem Drittstaat ansässigen Muttergesellschaft<sup>258)</sup>;



– Zahlung zwischen zwei Abkommensstaats-Betriebsstätten einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft<sup>259</sup>;

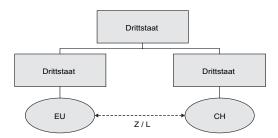


<sup>&</sup>lt;sup>256)</sup> Vgl. Art. 32 WVK (vgl. dazu 1.3).

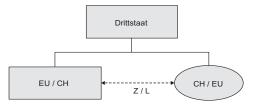
<sup>&</sup>lt;sup>257)</sup> A.A. Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658 ff., 665; Huber/Helbing/Kubaile, StR 2004, 818 ff., 826.

<sup>238)</sup> Gl. M. Riedweg/Heuberger, 5.2.1.1. Unter der Zins-/Lizenzrichtlinie bestehen freilich Zweifel, ob ein analoger Fall mit zwei EU-Tochtergesellschaften erfasst sei (vgl. Terra/Wattel, European Taxation, 634; Distaso/Russo, European Taxation 2004, 146).

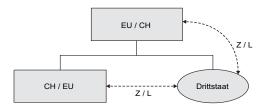
Nach der hier vertretenen Auffassung muss es sich dabei nicht um eine nach dem Recht der Schweiz oder einem EG-Mitgliedstaat inkorporierte Gesellschaft handeln (vgl. 2.1.8; a.A. Sidler/Wetli, ST 2005, 91, 93; Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658, 665; offengelassen bei Gehriger/Jaussi, StR 2005, 930 ff., 940).



 Zahlung zwischen zwei Abkommensstaats-Betriebsstätten von in Drittstaaten ansässigen Schwestergesellschaften einer ebenfalls in einem Drittstaat ansässigen Mutter (mit entsprechenden Variationen);



 Zahlung einer in einem Abkommensstaat ansässigen Tochter einer in einem Drittstaat ansässigen Mutter an eine Abkommensstaats-Betriebsstätte (und umgekehrt);



Fraglich ist, ob Art. 15 Abs. 2 ZBstA anwendbar ist, wenn eine Zahlung durch eine (oder an eine) in einem Drittstaat gelegene Betriebsstätte ausgeführt wird. Im Gegensatz zu Art. 1 Abs. 8 Zins-/Lizenzrichtlinie fehlt eine entsprechende Beschränkung im ZBstA, so dass eine solche Zahlung als zwischen in Abkommensstaaten ansässigen Gesellschaften qualifiziert werden könnte<sup>260)</sup>. Regelmäs-

Art. 15 Abs. 2, 3. Lemma ZBstA könnte dem aber zumindest mit Bezug auf DBA-Drittstaaten entgegenstehen, da «nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten (...) keine der Betriebsstätten in diesem Drittstaat gelegen ist».

sig anwendbar in einem solchen Fall ist jedoch ein zwischen den beiden Abkommensstaaten allfällig abgeschlossenes bilaterales DBA<sup>261)</sup>.

Nicht anwendbar ist Art. 15 Abs. 2 ZBstA auf jeden Fall auf Zahlungen zwischen zwei EU-Töchtern (oder Betriebsstätten) einer schweizerischen Muttergesellschaft, da entweder Empfängerin oder Zahlerin in der Schweiz ansässig sein muss<sup>262)</sup>.

# 3.1.6 Keine DBA-Ansässigkeit in einem Drittstaat

Sodann verlangt Art. 15 Abs. 2, 3. Lemma ZBstA, dass «nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig ist und keine der Betriebsstätten in diesem Drittstaat gelegen ist». Wie bei Art. 15 Abs. 1, 3. Lemma ZBstA sollen damit dual-resident-Gesellschaften vom Anwendungsbereich von Art. 15 ZBstA ausgeschlossen werden, wenn die Ansässigkeit im Drittstaat diejenige im Abkommensstaat verdrängt. Diesbezüglich kann auf die Ausführungen zur Quellensteuerbefreiung auf Dividendenzahlungen verwiesen werden<sup>263)</sup>. Offen ist, was mit dem Erfordernis, dass nach den DBA mit Drittstaaten keine der Betriebsstätten in diesem Drittstaat gelegen sein darf, gemeint ist<sup>264)</sup>. Falls damit der oben beschriebene Fall, bei dem eine Zahlung durch eine (oder an eine) in einem Drittstaat gelegene Betriebsstätte ausgeführt wird, vom Anwendungsbereich von Art. 15 ZBstA ausgeschlossen werden sollte, ist fraglich, wieso dies nur in Bezug auf DBA-Drittstaaten gelten soll. Art. 15 Abs. 2, 3. Lemma ZBstA kann aber auch so gelesen werden, dass eine Betriebsstätte einer Gesellschaft eines Drittstaates nicht nur nach dem internen Recht des Abkommensstaates, sondern auch nach dem DBA zwischen dem Drittstaat und dem Abkommensstaat anerkannt wird.

# 3.1.7 Körperschaftssteuerunterstellung

Um von der Quellensteuerentlastung profitieren zu können, müssen gemäss Art. 15 Abs. 2, 4. Lemma ZBstA «alle Gesellschaften im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der Körperschaftssteuer unterliegen». Diese Formulierung, welche auf einen anderen Sinngehalt als zu Art. 15 Abs. 1, 4. Lemma

Ähnlich ist der Fall einer Zahlung zwischen einer in einem Abkommensstaat ansässigen Tochtergesellschaft und ihrer im selben Abkommensstaat ansässigen Betriebsstätte zu beurteilen, wenn die Muttergesellschaft selbst ebenfalls in einem (weiteren) Abkommensstaat ansässig ist.

Vom Wortlaut her müsste hier im Fall von Tochtergesellschaften eine Entlastung gestützt auf die Zins-/Lizenzrichtlinie gewährt werden. Dies wird aber teilweise bezweifelt (vgl. Terra/Wattel, European Taxation, 634; Distaso/Russo, European Taxation 2004, 146).

<sup>&</sup>lt;sup>263)</sup> Vgl. 2.1.6.

<sup>&</sup>lt;sup>264)</sup> Die Zins-/Lizenzrichtlinie enthält kein paralleles Erfordernis.

ZBstA hinzuweisen scheint, muss als wenig geglückt bewertet werden. Führt man sich die Formulierungen in anderen Vertragssprachen, z.B. die französische, italienische oder englische Fassung vor Augen, ist klar, dass kein materieller Unterschied bezweckt war<sup>265)</sup>. Insofern kann auf die zu den Dividendenzahlungen gemachten Ausführungen sowie die diesbezügliche Praxis der Verwaltungsbehörden verwiesen werden<sup>266)</sup>. Dem Vernehmen nach will die schweizerische Verwaltungspraxis die in der Wegleitung zu Dividendenzahlungen bekannt gegebenen Kriterien auch mit Bezug auf Art. 15 Abs. 2 ZBstA zur Anwendung bringen.<sup>267)</sup>

### 3.1.8 Rechtsform einer Kapitalgesellschaft

Die verbundenen Gesellschaften müssen sodann die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft aufweisen<sup>268)</sup>. Während für die Schweiz die Kapitalgesellschaften in der Fussnote 2 zu Art. 15 ZBstA abschliessend aufgezählt werden, fehlt es an einer entsprechenden Aufzählung der Kapitalgesellschaften der EU-Staaten. Dies ist ein weiteres Indiz für die hier vertretene Auffassung, dass auch Betriebsstätten von in Drittstaaten ansässigen Kapitalgesellschaften in den Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 2 ZBstA fallen<sup>269)</sup>.

# 3.1.9 Zeitpunkt der Zins-/Lizenzzahlung

Die Zins- bzw. Lizenzzahlung muss sodann nach dem 30. Juni 2005 gezahlt worden sein. Entscheidend ist, wann die Tatbestandsmerkmale verwirklicht worden sind, die den zu beurteilenden Steuertatbestand auslösen<sup>270</sup>. Mit Bezug auf Zinszahlungen einer schweizerischen Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte darf somit vor dem 1. Juli 2005 kein Verrechungssteueranspruch entstanden sein, damit Art. 15 Abs. 2 ZBstA anwendbar ist. Die Verrechnungssteuerforderung entsteht mit Zinsfälligkeit<sup>271)</sup>. Bei periodisch verzinslichen Obligationen sowie

Vgl. die französische Fassung «toutes les sociétés sont assujetties à l'impôt sur les sociétés sans bénéficier d'une exonération, en particulier sur des paiements d'intérêts et de redevances», die italienische Fassung «tutte le società sono assoggettate all'imposta diretta sugli utili delle società senza beneficiare di esenzioni, in particolare con riguardo ai pagamenti di interessi e di canoni» und die englische Fassung «subject to corporation tax without being exempted in particular on interest and royalty payments». Gl. M. auch Riedweg/Heuberger, 5.2.2.4 und 6.3.2.

<sup>&</sup>lt;sup>266)</sup> Vgl. 2.1.7. Gl. M. auch *Riedweg/Heuberger*, 5.2.2.4 und 6.3.2.

<sup>&</sup>lt;sup>267)</sup> Gl. M. auch *Riedweg/Heuberger*, 6.1.4.

<sup>&</sup>lt;sup>268)</sup> Vgl. Art. 15 Abs. 2, 4. Lemma ZBstA. Vgl. dazu 2.1.8.

<sup>&</sup>lt;sup>269)</sup> Vgl. 3.1.5; a.A. Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658, 665.

<sup>&</sup>lt;sup>270)</sup> Vgl. 1.5.

Vgl. Art. 12 Abs. 1 Satz 1 VStG. Vgl. dazu 1.5.

Zinsen auf Bankguthaben wird das Fälligkeitsdatum des Zinses von den Parteien in der Regel verabredet. Bei einmalverzinslichen Obligationen tritt Zinsfälligkeit im Sinne von Art. 12 Abs. 1 VStG im Zeitpunkt der Rückzahlung der Obligation ein<sup>272</sup>).

# 3.2 Rechtsfolge

Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Gesellschaften oder ihren Betriebsstätten dürfen bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen im Quellenstaat nicht besteuert werden. Dies gilt u.E. auch für im Veranlagungsweg erhobene Steuern. Die in Art. 1 Abs. 1 Zins-/Lizenzrichtlinie enthaltene Klarstellung, dass dies sämtliche Steuern betrifft, unabhängig von der Art ihrer Erhebung, fehlt zwar in Art. 15 Abs. 2 ZBstA. Da die Bestimmung jedoch in Kenntnis der Rechtsprechung des EuGH i.S. *Epson Europe BV*<sup>273)</sup> sowie *Athinaiki Zithopiia*<sup>274)</sup>, welche für die Art. 15 ZBstA verwandte Bestimmung der Mutter-Tochter-Richtlinie einen sehr weiten Quellensteuerbegriff verwendet, ausgehandelt wurde, kann hier nichts anderes gelten.

Der Wortlaut von Art. 15 Abs. 2 ZBstA enthält keinen Hinweis darauf, ob zwingend eine Steuerentlastung an der Quelle (wie unter Art. 5 Mutter-Tochter-Richtlinie) oder ob auch ein Rückerstattungsverfahren (wie etwa unter Art. 12 Abs. 1 OECDMA) zulässig ist. Auch der Wortlaut von Art. 1 Abs. 1 Zins-/Lizenzrichtlinie ist diesbezüglich illiquid. Da erklärtes Ziel der Zins-/Lizenzrichtlinie wie auch von Art. 15 ZBstA nicht nur die Beseitigung der Quellensteuern auf grenzüberschreitenden Zahlungen, sondern auch des mit einem Rückerstattungsverfahren verbundenen *Cash-Flow*-Nachteils und des Verwaltungsaufwandes ist<sup>275)</sup>, muss jedoch eine Steuerentlastung an der Quelle gefordert werden.<sup>276)</sup>

Mangels Umsetzungsvorschriften im ZBstA haben die Abkommensstaaten einen gewissen Spielraum bei der Ausgestaltung des Verfahrens. Die in Art. 1 Abs. 11-16 Zins-/Lizenzrichtlinie enthaltenen Mindestanforderungen mögen diesbezüglich als Richtschnur gelten. Aus schweizerischer Sicht wird die Entlastung von der auf gewissen Zinsen erhobenen Verrechnungssteuer<sup>277)</sup> mit dem Meldeverfahren und somit an der Quelle gewährt<sup>278)</sup>. Die Entlastung von der in

<sup>&</sup>lt;sup>272)</sup> Vgl. ESTV, KS 4 vom 12.4.1999, Ziff. 3.2 sowie *Beusch*, BSK VStG, Art. 12 N 29 f.

<sup>&</sup>lt;sup>273)</sup> EuGH vom 8.6.2000 i.S. Epson Europe BV [C-375/98], Ziff. 22.

<sup>&</sup>lt;sup>274)</sup> EuGH vom 4.10.2001 i.S. Athinaiki Zithopiia [C-294/99], Ziff. 33; vgl. dazu *Hahn*, IStR 2002, 248 ff.

<sup>&</sup>lt;sup>275)</sup> Mit Bezug auf die Zins-/Lizenzrichtlinie vgl. Art. 3 Abs. 2 der Präambel.

<sup>&</sup>lt;sup>276)</sup> So auch *Riedweg/Heuberger*, 5.3.1.

<sup>&</sup>lt;sup>277)</sup> Vgl. 3.1.1.

<sup>&</sup>lt;sup>278)</sup> Vgl. 2.2.1.

Bund und Kanton auf Hypothekarzinsen erhobenen Quellensteuer<sup>279)</sup> wird ebenfalls an der Quelle gewährt<sup>280)</sup>. Eine Meldung an das kantonale Steueramt ist nicht erforderlich. Damit entspricht das schweizerische Verfahren<sup>281)</sup> grundsätzlich den in der Zins-/Lizenzrichtlinie aufgestellten Voraussetzungen.

#### Literaturverzeichnis

Aigner, The Bosal Holding BV Case: Parent-Subsidiary Directive and Freedom of Establishment, Intertax 2004. 148 ff.

Arming, Die Gleichwertigkeit der von der Schweiz beschlossenen Massnahmen im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, SWI 2004, 512 ff.

Bauer-Balmelli, Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, FStR 2004, 201 ff.

Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Diss. Zürich 2001 (zit.: Sicherungszweck).

Beer/Jau, Fragen zur Umsetzung der EU-Richtlinie zur Zinsbesteuerung in der Schweiz, ST 2003, 1121 ff.

Behnisch, Auswirkungen der Bilateralen II auf das Schweizerische Steuerrecht, AJP 2005, 947 ff. Bendlinger, Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU, SWI 2004, 277 ff.

Böckli, Zahlstellensteuer, Konzept und Probleme der geplanten EU-Zinsabzugssteuer aus Schweizer Sicht, ASA 68 (1999/2000), 529 ff.

Bogaerts, Luxembourg Adapts 1929 Holding Companies Regime to Comply with EU Code of Conduct, European Taxation 2005, 356 ff.

Bouzoraa, The Parent-Subsidiary Directive: Denkavit's lesson, European Taxation 1997.

*Brokelind*, The Proposed Amendments to the Parent-Subsidiary Directive: Some Progress?, European Taxation 2003, 451 ff.

Brokelind, Ten years of application of the Parent-Subsidiary Directive, EC Tax Review 2003, 158 ff.
Bullinger, Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie ab 2005: Erweiterung des Anwendungsbereiches und verbleibende Probleme, IStR 2004, 406 ff.

Burgy/Jaussi, EU-Zinsenbesteuerung, Verrechnungssteuer und schweizerische Zahlstellensteuer, StR 2002, 438 ff.

Burgy/Jaussi, Die neue schweizerische «Zahlstellensteuer» – Qualifikation und Auswirkungen auf die schweizerischen Zahlstellen, StR 2003, 582 ff.

Burri, Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen, FStR 2001, 204 ff.

Craig/De Burca EU Law, 3. Aufl., Oxford 2003.

Danon/Glauser, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as the Source State
 Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, Intertax 2005, 503 ff.
 Dassesse, The EU Directive «on taxation of savings»: the provisional end of a long journey?, EC

<sup>279)</sup> Vgl. 3.1.1.

Tax Review 2004, 41 ff.

Vgl. z.B. für den Kanton Zürich § 17 Abs. 2 der Verordnung über die Quellensteuer für natürliche und juristische Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Quellensteuerverordnung II) vom 2.2.1994 sowie das Merkblatt Nr. 29/353 des kantonalen Steueramtes über die Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz vom 29. August 2003.

<sup>281)</sup> Vgl. demgegenüber aber Art. 1 Abs. 11-16 Zins-/Lizenzrichtlinie.

Distaso/Russo, The EC Interest and Royalties Directive - Comment, European Taxation 2004.

Du Toit, Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, Amsterdam 1999.

*Eicker/Aramini*, Overview on the recent developments of the EC Directive on Withholding Taxes on Royalty and Interest Payments, EC Tax Review 2004, 134 ff.

Gehriger/Jaussi, Das Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU kommt! – Schweiz wird zum «Tax Collecting Agent» der EU, ST 2005, 85 ff.

Gehriger/Jaussi, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, StR 2005, 818 ff., 930 ff.

Gläser, EU-Zinsenbesteuerung – Vermeidung der Doppelbesteuerung, SWI 2005, 325 ff.

Gläser, Zinsenbesteuerungsabkommen Schweiz-EU: Ein erster Überblick, SWI 2004, 345 ff.

Gratt, Richtlinie über die Besteuerung von Zinserträgen, SWI 2003, 238 ff.

Grundmann, Die Auslegung des Gemeinschaftsrechts durch den Europäischen Gerichtshof, Diss. Bochum, Kostanz 1997.

Gusmeroli, Triangular Cases and the Interest and Royalties Directive: Untying the Gordian Knot?, European Taxation 2005, 2 ff. (Part 1), 39 ff. (Part 2), 86 ff. (Part 3).

Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Zürich 2002.

Hahn, Geht der EuGH bei der Auslegung der Mutter-Tochter-Richtlinie einen Schritt zu weit?, IStR 2002, 248 ff.

Haratsch/Schmal, Die Anwendung ratione temporis der Wiener Konvention über das Recht der Verträge, ZÖR 2003, 105 ff.

Hartley, The Foundations of European Community Law, 5. Aufl., Oxford 2003.

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

Herdegen, Völkerrecht, 3. Aufl., München 2004.

Hinny, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, FStR 2004, 165 ff.

*Hoenjet*, The Leur-Bloem judgment: the jurisdiction of the European Court of Justice and the interpretation of the antiabuse clause in the Merger Directive, EC Tax Review 1997, 206 ff.

Hohenwarter, Vorlagebeschluss des VwGH zur Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten, SWI 2005, 225 ff.

Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl., Bern 1993.

Huber/Helbing/Kubaile, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 2004, 818 ff.

Hull, EC Parent-Subsidiary Directive in Switzerland: Swiss Outbound Dividends, ST 2005, 178 ff. Ipsen, Völkerrecht, 5. Aufl., München 2004.

Jarass, Zinsbesteuerung in Europa – Möglichkeiten einer Abgeltungssteuer in Deutschland, IStR 2002, 46 ff.

Jau/Jaussi, Steuersicherungssysteme – Ein Vergleich zwischen dem geplanten EU-Zinsenbesteuerungsmodell und der schweizerischen Verrechnungssteuer, in: Festschrift 100 Jahre Verband bernischer Notare, Langenthal 2003, 523 ff.

Jaussi/Burri, Entlastung an der Quelle bei der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Meldeverfahrens bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen, StR 2005, 370 ff.

Kessler/Sinz, Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie: Ende der «Quellensteuerfalle» im Verhältnis zu Frankreich absehbar, IStR 2004, 789 ff.

Kessler/Eicker/Obser, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, IStR 2005, 658 ff.

Körner, Übergangsregelungen zur Zins-/Lizenzrichtlinie, IStR 2004, 751 ff.

Kolb, Überblick über die Teilrevision 2000 des OECD-Musterabkommens, ASA 69 (2000/01), 860 ff.
Kriesi, Steuerfreie Ausschüttung im EU-Konzernverhältnis, Finanz und Wirtschaft (FuW) Nr. 65 vom 17.8.2005, 23.

Kubaile, Erfreuliche Neuerungen im DBA Deutschland-Schweiz: Nullregelung, Missbrauchsvorschrift, Amtshilfeklausel, ST 2003, 646 ff.

Lang, Wohin geht das Internationale Steuerrecht, IStR 2005, 289 ff.

Lehmann/Arzethauser, Bausteine einer steuereffektiven internationalen Konzernstruktur, StR 2003, 654 ff.

Locher, Art. 41bis BV, Aubert/Eichenberger/Koller/Müller/Rhinow/Schindler (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Basel/Zürich 1987 – 1996, Loseblatt (Ordner III) (zit.: BV Kommentar).

Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Art. 49-101 DBG, Therwil/Basel 2004 (zit.: DBG Kommentar).

Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., Bern 2005 (zit.: Internationales Steuerrecht).

Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, 6 Bände, Basel, Loseblatt.

Lutz, Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, Zürich 2005.

Lutz, Der Missbrauchsbeschluss (BRB 62) in seinem neuen Kleid, FStR 2002, 184 ff.

Maestre/Miclo, Art. 73, in:Luchaire/Conac (ed.), La Constitution de la République Française, Paris 1987.

Maisto, The EC Court's Interpretation of the Parent-Subsidiary Directive under the Denkavit Case, Intertax 1997, 180 ff.

Maisto, Shaping EU Company Tax Policy: Amending the Tax Directives, European Taxation 2002, 287 ff.

Maisto, The 2003 amendments to the EC Parent-Subsidiary Directive: what's next?, EC Tax Review, 2004, 164 ff.

Mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Diss. St. Gallen, Bern 1993.

Mögele, Art. 300 EGV, in: Streinz (Hrsg.), EUV/EGV, Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, München 2003.

Nikilopoulos, The implementation of the Parent-Subsidiary Directive in Greece, EC Tax Review 2002, 13 ff

Oberson, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, in: Subilia-Rouge/Mollard/ Tissot Benedetto (Hrsg.), Festschrift SRK, Lausanne 2004, 213 ff. (zit.: FS SRK).

Oberson, Précis de droit international, Bern 2004 (zit.: Droit fiscal international).

Oberson, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced «Compromis Helvétique», IBFD Bulletin 2005, 108 ff.

Peters/Goojer, The Free Movement of Capital and Third Countries, European Taxation 2005, 475 ff. Pfund, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971.

*Riedweg/Heuberger*, Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, vorgesehen in FStR 2006/1.

Rolle, Is corporate income tax a withholding tax?, EC Tax Review 2003, 36 ff.

Ryser, Altreservenpraxis und internationale Umstrukturierungen, FStR 2001, 301 ff.

Schmid/Anderrüthi, Meldeverfahren für die Verrechnungssteuer im grenzüberschreitenden Verhältnis, FStR 2005, 121 ff.

Schmidt/Blöchle/Wuermli, Fallstricke bei der schweizerischen Verrechnungssteuer, IStR 2002, 630 ff.
Schnitger, Die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten – Vorabentscheidungsersuchen in den Rs. Van Hilten, Fidium Finanz AG und Lasertec, IStR 2005, 493 ff.

Schröder, Art. 299 EGV, in: von der Groebe/Schwarze, Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 6. Aufl., Baden-Baden 2003.

Sidler/Wetli, Bilaterale II – Vorteile aus dem Steuerpaket für die Schweiz, ST 2005, 91 ff. Stevens, Blumen aus Holland, IStR 1998, 201 ff.

Suhrbier-Hahn, Zulässigkeit der vorläufigen Quellenbesteuerung im Lichte der Grundfreiheiten, in: Lang (Hrsg.), Die Auswirkungen der Diskriminierungsverbote in der Praxis, Wien 2003.
Terra/Wattel, European Tax Law, 4. ed., Den Haag, 2005.

Vanistendael, Impact of European tax law on tax treaties with third countries, EC Tax Review 1999, 163 ff.

*Villiger,* Die Wiener Konvention über das Recht der Verträge – eine Einführung, LJZ 2003, 1 ff. *Vitzthum,* Völkerrecht, 3. Aufl., Berlin 2004.

Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA Kommentar, München 2003 (zit.: AUTOR, DBA Kommentar).

Weber, The Proposed EC Interest and Royalty Directive, EC Tax Review 2000, 21 ff.

Zweifel/Athanas, (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Basel 2002 (zit.: AUTOR, BSK StHG).

Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000 (zit. AUTOR, BSK DBG).

Zweifel/Athanas/Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005 (zit.: AUTOR, BSK VStG).