# ABKOMMENSMISSBRAUCH
## Dänemark-Entscheid zum Treaty-Shopping

STEFAN OESTERHELT
MAURUS WINZAP

**In einem Grundsatzurteil hat das Bundesgericht festgestellt, dass alle DBA unter einem ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt stehen. Im konkreten Fall wurde einer dänischen Holding die Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer verwehrt, da diese in Dänemark weder über Personal oder Büros verfügt noch eine Geschäftstätigkeit aufweist. Das Bundesgericht gelangt zu diesem Ergebnis durch eine dynamische Verwendung des OECD-Kommentars zum OECD-MA. Der Entscheid enthält zudem obiter dicta zum FZA und BRB 62/KS 99.**

### 1. EINLEITUNG
Die meisten *Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)* der Schweiz gewähren Quellensteuerreduktionen nur dem Nutzungsberechtigten [1]. Darüber hinaus enthalten aber nur sehr wenige DBA der Schweiz Missbrauchsbestimmungen [2]. Die Schweiz hat mit dem *Missbrauchsbeschluss (BRB 62)* [3] unilateral Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA ergriffen, welche jedoch nur für Zahlungen an eine Schweizer Gesellschaft (inbound) gelten. Mangels einschlägiger Missbrauchsbestimmungen im *DBA mit Dänemark (DBA-DK)* hat das Bundesgericht mit Entscheid vom 28. 11. 2005 [4] nun erstmals festgestellt, dass völkerrechtlich allen DBA ein Missbrauchsvorbehalt inhärent sei.

### 2. SACHVERHALT
Eine schweizerische Gesellschaft wird von einer dänischen Holding zu 100% gehalten. Diese wird von einer in Guernsey domizilierten Gesellschaft gehalten, welche ihrerseits von einer Bermudagesellschaft gehalten wird. Alleinaktionär und Direktor dieser Gesellschaft ist eine auf den Bermudas ansässige Person. Von der Dividende von CHF 5,5 Mio., welche die schweizerische Gesellschaft an die dänische Holding ausrichtete, wurden CHF 1,925 Mio. als Verrechnungssteuer einbehalten. Der Restbetrag von CHF 3,575 Mio. wurde zwei Wochen später von der dänischen Holding an die Guernsey-Gesellschaft weitergeleitet. Da gemäss Art. 10 Abs. 1 DBA-DK Schweiz-Dänemark das Besteuerungsrecht für Dividenden ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zukommt, forderte die dänische Holding die Verrechnungssteuer vollumfänglich zurück. Dies wurde ihr von ESTV und SRK verwehrt (vgl. *Abbildung*).

### 3. ERWÄGUNGEN DES BUNDESGERICHTS
Das Bundesgericht hält im Besprechungsurteil fest, dass das Rechtsmissbrauchsverbot als Teilgehalt des in Art. 26 und 31 Abs. 1 *Wiener Vertragskonvention (WVK)* verankerten Grundsatzes von Treu und Glauben anzusehen sei. Dieses untersage die zweckwidrige Verwendung eines Rechtsinstituts zur Verwirklichung von Interessen, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will. So könne es gemäss Ziff. 9.4 zu Art. 1 *OECD-Kommentar zum OECD-Musterabkommen (OECD-Kommentar)* als international anerkannter Grundsatz angesehen werden, dass Staaten die Vorteile von DBA nicht gewähren müssten, wenn Gestaltungen gewählt werden, die einen Abkommensmissbrauch darstellen.

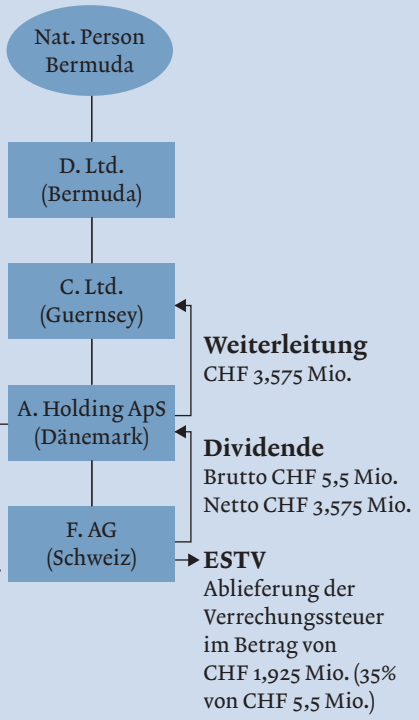
Für die Frage, in welchen Fällen Abkommensmissbrauch anzunehmen sei, könne der OECD-Kommentar als Interpretationshilfe herangezogen werden. Als hier geeigneter Ansatzpunkt erscheine die in Ziff. 13 zu Art. 1 OECD-Kommentar vorgeschlagene Transparenzklausel, wonach eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft die nach diesem Abkommen für Einkünfte oder Gewinne vorgesehenen Entlastungen nicht beanspruchen könne, wenn an ihr Personen, die in keinem der Vertragsstaaten ansässig seien, unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Gesellschaften beteiligt seien oder wenn sie von solchen Gesellschaften (direkt oder indirekt) kontrolliert werde.

Wenn das infragestehende DBA keine ausdrückliche Missbrauchsregelung enthalte, sei Abkommensmissbrauch gestützt auf die Transparenzklausel jedoch nur dann anzunehmen, wenn die ausländische Gesellschaft zusätzlich keine

STEFAN OESTERHELT,
RECHTSANWALT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
LL. M., HOMBURGER,
ZÜRICH

MAURUS WINZAP,
RECHTSANWALT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
LL. M., PARTNER, CMS VON
ERLACH HENRICI, ZÜRICH

Abbildung: **SACHVERHALT**
BGE2A.239/2005 vom 28. 11. 2005




echten wirtschaftlichen bzw. aktiven Geschäftstätigkeiten ausübe. Der Einwand des Abkommensmissbrauchs stünde daher unter dem Vorbehalt der sogenannten «bona-fide»-Klausel von Ziff. 19 lit. a zu Art. 1 OECD-Kommentar und sei demzufolge unbegründet, wenn die Gesellschaft dartue, dass ihr Hauptzweck, ihre Geschäftsführung sowie der Erwerb und die Beibehaltung der Beteiligungen oder anderen Vermögenswerte, aus denen die fraglichen Einkünfte stammen, auf wirtschaftlich beachtlichen Gründen basiere und nicht vorrangig auf die Erlangung von Vorteilen des betreffenden Abkommens abziele. Sie stünde ferner auch unter dem Vorbehalt der sogenannten Aktivitätsklausel von Ziff. 19 lit. b zu Art. 1 OECD-Kommentar, wonach kein Abkommensmissbrauch gegeben sei, wenn die Gesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat nachhaltig gewerblich tätig sei und die im anderen Vertragsstaat geltend gemachten Steuerentlastungen Einkünfte betreffen, die mit dieser Tätigkeit zusammenhängen würden.

Im vorliegenden Fall käme die Steuerentlastung vor allem Personen zugute, die ausserhalb der Vertragsstaaten des interessierenden Abkommens ansässig seien (Guernsey bzw. letztlich Bermudas). Da die Gesellschaft in Dänemark weder über eigene Büroräumlichkeiten noch über eigenes Personal verfüge und in Dänemark selbst keine effektive Geschäftstätigkeit ausübe, erweise sich die dänische Holding als reine Briefkastenfirma. Da ausser den steuerlichen Überlegungen keine wirtschaftlich beachtlichen Gründe für ihr Auftreten in Dänemark ersichtlich seien, sei ihr die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu Recht wegen Abkommensmissbrauch verweigert worden.

## 4. BEMERKUNGEN

**4.1 Parteifähigkeit.** Das Bundesgericht hatte im Entscheid vom 9. November 1984 [5] betreffend einer niederländischen Holdinggesellschaft festgestellt, dass die bloss formelle Existenz einer Gesellschaft, die an ihrem Sitz effektiv überhaupt keine Geschäftstätigkeit ausübe, keine Parteifähigkeit begründen würde. Da die rechtliche Selbständigkeit ausländischer Gesellschaften für den schweizerischen Richter nicht immer leicht zu beurteilen sei, sei im Zweifel die Parteifähigkeit einer im Ausland domizilierten, formell bestehenden Gesellschaft zu bejahen. Im vorliegenden Fall hat das Bundesgericht die Beschwerdelegitimation unter Verweis auf den erwähnten Entscheid bejaht, ohne näher auf die Problematik einzugehen. Dies ist auch richtig, da sich die Parteifähigkeit mit Bezug auf den Verrechnungssteuerrückforderungsprozess u. E. direkt aus der Ansässigkeitsbestätigung des dänischen Fiskus zu ergeben hat.

*«Eine Anwedung der Transparenzklausel ohne Grundlage im DBA kann auch dann nicht zulässig sein, wenn diese durch eine Aktivitätsklausel bzw. eine bona-fide-Klausel beschränkt wird.»*

**4.2 Ungeschriebener Missbrauchsvorbehalt.** «Verträge sind einzuhalten – auch im internationalen Steuerrecht» hält der Titel eines Aufsatzes von Metzger im *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA)* zutreffenderweise fest [6]. Dass Vorteile aus einem DBA einem Steuerpflichtigen nicht gewährt werden müssen, wenn von diesem eine Gestaltung gewählt wird, welche einen Abkommensmissbrauch darstellt, wird von den Mitgliedstaaten der OECD [7] sowie der überwiegenden Literatur hingegen nicht mehr grundsätzlich bestritten. Nach dem OECD-Kommentar in der geltenden Fassung [8] ist dies selbst dann der Fall, wenn ein infragestehendes DBA weder spezielle Missbrauchsbestimmungen noch einen allgemeinen Missbrauchsvorbehalt enthält [9].

Umstritten ist demgegenüber die Rechtsnatur eines solchen Missbrauchsvorbehalts. Gewisse Staaten erblicken in ihm einen völkerrechtlichen Grundsatz, welcher allen DBA inhärent sei. Eine solche Auslegung ergebe sich aus dem Sinn und Zweck der DBA sowie aus der Verpflichtung, diese nach Treu und Glauben auszulegen [10]. Diese Staaten folgen somit der insbesondere von Vogel vertretenen Auffassung, wonach das Missbrauchsverbot ein «allgemeiner Rechtsgrundsatz der zivilisierten Nationen sei» [11].

Die Auffassung von Vogel ist jedoch nicht unwidersprochen geblieben. Viele Staaten sehen daher das Verbot des Abkommensmissbrauchs zunächst als Problem des innerstaatlichen Rechts. Ist eine bestimmte Gestaltung nach den innerstaatlichen Missbrauchsvorschriften als rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren, stellt sich in einem zweiten Schritt die Frage, ob die innerstaatlichen Missbrauchsvorschriften im Widerspruch zum DBA stehen. Bezüglich letzterem wird die Auf-

fassung vertreten, dass Vertragsstaaten, welche innerstaatliche Missbrauchsvorschriften kennen, sich beim Abschluss des DBA stillschweigend auf einen entsprechenden Missbrauchsvorbehalt geeinigt haben [12]. In letzter Konsequenz kann diese Theorie natürlich dazu führen, dass von Abkommen zu Abkommen sehr unterschiedliche Missbrauchsmassstäbe zu gelten haben [13].

Das Bundesgericht leitet das Verbot des Abkommensmissbrauchs aus Art. 26 (und evtl. 31 Abs. 1 WVK), dem es den Rang von Völkergewohnheitsrecht zumisst [14], ab. Zwar beschränken diese Bestimmungen prima facie nur die völkerrechtliche Verbindlichkeit des Abkommens für die Vertragsstaaten. Dies hat aber eine Reflexwirkung auch auf die Steuerpflichtigen selbst, da sich diese nicht auf ein Recht berufen können, welches ein Vertragsstaat (hier: die Schweiz) dem anderen Vertragsstaat (hier: Dänemark) aufgrund von Treu und Glauben nicht gewähren muss. Mit dieser Begründung des Abkommensmissbrauchs geht das Bundesgericht davon aus, dass es einen allgemeinen völkerrechtlichen Umgehungsvorbehalt gebe. Im vorliegenden Entscheid hat das Bundesgericht somit nicht nur einen allgemeinen ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt bejaht, sondern auch in der Frage, was dessen juristische Begründung ist, Position bezogen und sich der in Ziff. 9.4 zu Art. 1 OECD-Kommentar erwähnten Staatengruppe bzw. der Auffassung von Vogel angeschlossen.

Abgelehnt wird vom Bundesgericht somit die These, dass sich die beiden Vertragsstaaten stillschweigend auf einen Missbrauchsvorbehalt geeinigt haben, wenn (aber nur soweit) sie entsprechende Grundsätze im innerstaatlichen Recht kennen. Vor diesem Hintergrund ist unerklärlich, weshalb das Bundesgericht prüft, ob das dänische Recht den Einwand des Rechtsmissbrauchs kennt. Anerkennt das Bundesgericht den Rechtsmissbrauch nämlich als allgemeines völkerrechtliches Prinzip, kann es darauf nicht ankommen [15]. Was für eine Bedeutung der Hinweis auf den Rechtsmissbrauch im EU-Recht haben soll, ist noch weniger verständlich.

Demgegenüber ist es folgerichtig, wenn das Bundesgericht darauf verzichtet, den Sachverhalt nach innerstaatlichen (schweizerischen) Missbrauchsvorschriften zu prüfen. Einschlägig wäre freilich ohnehin nur das allgemeine auf Art. 2 Abs. 2 ZGB gestützte Rechtsmissbrauchsverbot und nicht der von der ESTV bemühte Art. 21 Abs. 2 VStG, welcher bereits von seinem sachlichen Anwendungsbereich nur den Rückerstattungsantrag des inländischen Steuerpflichtigen betrifft [16]. Es ist bedauerlich, dass das Bundesgericht – anders als die Vorinstanz [17] – die grundsätzliche Anwendbarkeit von Art. 21 Abs. 2 VStG explizit offengelassen hat.

**4.3 Transparenzklausel.** Der Entscheid des Bundesgerichts, einen völkerrechtlichen Missbrauchsvorbehalt zu bejahen, ist – trotz berechtigter Kritik an dieser insbesondere von Vogel vertretenen These – durchaus vertretbar und fügt sich gut in die bisherige Rechtsprechung des Bundesgerichts zum BRB 62 ein. Die Konkretisierung dieses allgemeinen Missbrauchsvorbehaltes durch die vom Bundesgericht bemühte Transparenzklausel von Ziff. 13 zu Art. 1 OECD-Kommentar ist jedoch abzulehnen. Bei dieser Klausel handelt es sich technisch gesehen nämlich nicht um eine Konkretisierung des allgemeinen Missbrauchsvorbehaltes von Ziff. 9.3–9.5 OECD-Kommentar, sondern um eine von der OECD für die Aufnahme in ein bilaterales Abkommen vorgeschlagene Klausel. Es geht nicht an, diese – von der Schweiz im infragestehenden Abkommen nicht aufgenommene Klausel – tel quel anzuwenden.

Eine Anwendung der Transparenzklausel ohne entsprechende Grundlage im Abkommen kann auch dann nicht zulässig sein, wenn die Transparenzklausel durch eine (ebenfalls nicht im Abkommen enthaltene) Aktivitätsklausel bzw. eine bona-fide-Klausel beschränkt wird. Die Aussage des Bundesgerichts, dass die Transparenzklausel auch ohne ausdrückliche Aufnahme in ein konkretes DBA anzunehmen sei, wenn die betreffende (hier: dänische) Gesellschaft keine echten wirtschaftlichen bzw. aktiven Geschäftstätigkeiten ausübe, ist höchst fragwürdig und lässt sich auf die vom Bundesgericht als Belegstellen hierzu angeführten Ziff. 14 und 19 OECD-Kommentar [18] nicht abstützen.

**4.4 Bedeutung des OECD-Kommentars für DBA-Auslegung.** Mit Bezug auf die Bedeutung des OECD-Kommentars zum OECD-MA für die Auslegung der DBA hält das Bundesgericht lapidar und unter Verweis auf drei Literaturmeinungen (nicht aber die eigene Rechtsprechung) fest, dass die Schweiz als OECD-Mitgliedstaat grundsätzlich gehalten sei, OECD-MA sowie OECD-Kommentar mitzuberücksichtigen. Nachdem das Bundesgericht den OECD-Kommentar in den ersten rund 50 Jahren seines Bestehens kaum für die Auslegung einer DBA-Bestimmung herbeigezogen hat [19], scheint der OECD-Kommentar nunmehr eine wichtige Interpretationshilfe für das Bundesgericht zu sein [20]. Eine Begründung, weshalb der OECD-Kommentar zu berücksichtigen sei, blieb das Bundesgericht bisher schuldig.

Dies gilt grundsätzlich auch für das Besprechungsurteil. In E. 3.4.1 wird vom Bundesgericht jedoch Art. 32 WVK zitiert – eine Bestimmung, welche im Zusammenhang mit dem Prinzip von Treu und Glauben (und daher dem Missbrauchsvorbehalt) unbedeutend ist. Daraus könnte gefolgert werden, dass das Bundesgericht den OECD-Kommentar als «ergänzendes Auslegungsmittel» i. S. v. Art. 32 WVK qualifiziert. Unter diesem Titel darf der OECD-Kommentar jedoch erst subsidiär herangezogen werden, wenn die Auslegung nach Art. 31 WKV die Bedeutung entweder mehrdeutig oder dunkel lässt oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt. Dies wurde vom Bundesgericht im Besprechungsurteil nicht dargetan.

Die Vorinstanz (SRK) bezeichnete den OECD-Kommentar als ergänzendes Auslegungsmittel i. S. v. Art. 32 WVK. Nicht ganz klar ist jedoch, wie sie hieraus schliessen will, dass die Vertragsparteien – soweit sie dem OECD-MA folgen – den Abkommensbestimmungen den Sinn geben wollten, welcher der OECD-Kommentar ihnen zuschreibt. Diese im Prinzip zutreffende Begründung stützt sich nämlich nicht auf Art. 32 WVK, sondern auf Art. 31 Abs. 1 (alternativ Art. 31 Abs. 4) WVK.

In E. 3.4.1 des Besprechungsurteils zitiert das Bundesgericht auch Art. 31 Abs. 1 WVK. Da auch das Gros der vom

Bundesgericht für die Relevanz des OECD-Kommentars zitierten Autoritäten den OECD-Kommentar unter dem Titel von Art. 31 Abs. 1 WVK berücksichtigen wollen [21], sei hier die Vermutung aufgestellt, dass dies auch der Auffassung des Bundesgerichts entspricht. Dies wäre zu begrüssen, da es sich hierbei um die nach Auffassung der Autoren materiell überzeugendste Begründung für die Berücksichtigung des OECD-Kommentars handelt [22].

**4.5 Dynamische Verwendung des OECD-Kommentars.** Die völkerrechtliche Begründung der Berücksichtigung des OECD-Kommentars ist nicht nur von akademischem Interesse, sondern hat konkrete Auswirkungen auf die Frage, welche Fassung des OECD-Kommentars zu verwenden ist. Da nämlich nur der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses schon vorhandene Kommentar die Wortwahl der Parteien bestimmen konnte, kann richtigerweise nur diese Fassung des OECD-Kommentars berücksichtigt werden [23]. Auch «vorbereitende Arbeiten» bzw. «Umstände des Vertragsschlusses» i. S. v. Art. 32 WVK müssen naturgemäss bei Vertragsunterzeichnung bereits vorliegen.

Das Bundesgericht erwähnt im Besprechungsurteil neben Art. 31 Abs. 1 WVK und Art. 32 WVK auch Art. 31 Abs. 3 WVK. Es ist daher zu prüfen, ob sich aus dieser Bestimmung eine dynamische Verwendung des OECD-Kommentars herleiten lässt. Da Änderungen im OECD-Kommentar vom Fiskalausschuss der OECD beschlossen werden und nicht den Charakter eines völkerrechtlichen Vertrages haben, scheidet eine Berücksichtigung als «spätere Übereinkunft» i. S. v. Art. 31 Abs. 3 lit. a WVK aus. Völkerrechtlich nicht von vornherein ausgeschlossen wäre demgegenüber eine Berücksichtigung unter dem Titel der «späteren Übung» der Vertragsparteien i. S. v. Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK. Dies würde bedingen, dass die dänischen Steuerbehörden das DBA gleich wie die ESTV auslegen würden [24]. Dies wurde vom Bundesgericht jedoch nicht hinreichend dargetan [25]. Die in den OECD-Kommentar eingefügten Regelungen über den Abkommensmissbrauch führen sodann zu einer steuerlichen Mehrbelastung für den Pflichtigen, sodass eine (auf Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK gestützte) dynamische Verwendung des OECD-Kommentars wegen der Schrankenwirkung von Art. 127 Abs. 1 BV unzulässig ist.

Um sich auf die Transparenzklausel berufen zu können [26], hat sich das Bundesgericht im Besprechungsurteil hingegen zu einer Berücksichtigung von seit Abschluss eines Abkommens ergangenen Änderungen im OECD-Kommentar ausgesprochen. Neben den erwähnten völkerrechtlichen Defiziten ist eine solche geltungszeitliche (dynamische) Verwendung des OECD-Kommentars auch in rechtsstaatlicher Hinsicht fragwürdig, da Änderungen im OECD-Kommentar (im Gegensatz zum DBA selbst) keiner Überprüfung durch die nationalen Parlamente zugänglich sind [27].

Das Bundesgericht hat die von ihm favorisierte dynamische Verwendung zudem nicht sehr überzeugend begründet: Der angefügte Literaturnachweis Vogel/Prokisch vermag die damit belegte Aussage nicht direkt zu stützen [28]. Die als zweiter Nachweis für eine dynamische Verwendung angeführte Stelle im OECD-Kommentar selbst stammt sodann von 1992 [29], ist also jünger als das 1973 abgeschlossene DBA-DK [30]. Mit anderen Worten setzt die Relevanz dieser Kommentarstelle bereits eine dynamische Verwendung des OECD-Kommentars und somit die damit belegte Aussage voraus. Eine solche petitio principii verstösst gegen das principium rationis sufficientis, einen Hauptsatz der formalen Logik, und ist daher unbehilflich. Eine eigentliche materielle Begründung des Standpunkts des Bundesgerichts fehlt im Urteil ebenso wie eine Auseinandersetzung mit den zahlreichen abweichenden Literaturmeinungen. Es bleibt daher zu hoffen, dass das Bundesgericht an anderer Stelle noch einmal auf die hier gemachte Aussage zurückkommt und die dynamische Verwendung des OECD-Kommentars nicht zum allgemeinen Prinzip erhebt [31].

**4.6 Bedeutung des Nullsatzes.** Das Bundesgericht begründet seine expansive Auslegung des allgemeinen Missbrauchsvorbehalts unter anderem mit der unter dem DBA-DK gewährten vollständigen Quellensteuerentlastung. Im Lichte der neueren DBA-Revisionen sowie in Anbetracht von Art. 15 ZBstA, welcher eine vollständige Quellensteuerbefreiung in bezug auf sämtliche EU-Mitgliedstaaten bewirkt, erscheint der Hinweis des Bundesgerichts auf den Sondercharakter der vollständigen Quellensteuerbefreiung unter dem DBA-DK als nicht mehr sehr zeitgemäss. Es bleibt abzuwarten, ob von ESTV, SRK und Bundesgericht mit Bezug auf Abkommen, unter denen eine Sockelsteuerbelastung verbleibt, ein weniger strenger Massstab angewandt wird.

**4.7 Parallele zum Missbrauchsbeschluss.** Nicht klar ist, was mit den Ausführungen des Bundesgerichts zum BRB 62/KS 99 gemeint ist. Aufgrund der völkerrechtlichen Begründung des DBA-Missbrauchsvorbehalts des Bundesgerichts spielen innerstaatliche Missbrauchsbestimmungen ja grundsätzlich keine Rolle. Denkbar wäre hingegen, dass das Bundesgericht dem BRB 62/KS 99 eine Schrankenwirkung auch mit Bezug auf Outbound-Dividenden zukommen lassen will. Dies wäre u. E. auch angezeigt, da eine bevorzugte Behandlung von Inbound-Dividenden gegenüber Outbound-Dividenden der Schweiz den Vorwurf des venire contra factum proprium eintragen könnte [32].

Auch wenn vom Bundesgericht eine solche Schrankenwirkung des BRB 62/KS 99 nicht beabsichtigt war, bleibt auf jeden Fall zu hoffen, dass das Bundesgericht mit Bezug auf Inbound-Dividenden das KS 99 nicht über die Hintertür des allgemeinen Missbrauchsvorbehalts auszuhebeln gedenkt. Hierdurch würde nämlich dem – durch Art. 15 ZBstA seit langem wieder von ein wenig Rückenwind profitierenden – Holdingstandort Schweiz argen Schaden zugefügt. Indem das Bundesgericht nämlich nun verlangt, dass sich auf den reinen Holdingtest nur berufen könne, wer die Beteiligungen auch tatsächlich von hier aus verwalte und finanziere, setzt es ohnehin schon hohe Hürden an diesen Ausnahmetatbestand. Eine solche Einschränkung findet nämlich weder eine Grundlage im KS 99 noch in den einschlägigen Formularen der ESTV. Es bleibt abzuwarten, ob das diesbezügliche obiter dictum des Bundesgerichts einen Niederschlag in der Praxis der ESTV zum BRB 62/KS 99 finden wird.

**4.8 Nutzungsberechtigung.** Im Gegensatz zur Vorinstanz [33] hat das Bundesgericht die Frage, ob das Konzept des Nutzungsberechtigten ein dem schweizerischen internationalen Steuerrecht inhärentes Prinzip sei, welches auch mit Bezug auf diejenigen DBA der Schweiz zur Anwendung gelangen, welche die Abkommensvorteile nicht ausdrücklich auf den Nutzungsberechtigten beschränken, explizit offengelassen. Dies ist insofern zu bedauern, als dass dies der seit langer Zeit geübten Praxis der ESTV [34] entspricht und dass eine Klärung in dieser Frage hilfreich gewesen wäre. Dies nicht zuletzt mit Blick auf Art. 15 ZBstA, welcher die Gewährung der Quellensteuerbefreiung ebenfalls nicht dem Nutzungsberechtigten vorenthält. Die Bedeutung des Konzepts des Nutzungsberechtigten verliert aber angesichts der expansiven Auslegung des Abkommensmissbrauchsbegriffs durch das Bundesgericht viel von seiner ursprünglichen Bedeutung.

**4.9 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA).** Im Verhältnis zu Dänemark und den übrigen Mitgliedstaaten der EU ist noch auf die Bedeutung des vorliegenden Entscheids für die Quellensteuerbefreiung nach Art. 15 ZBstA hinzuweisen. Die (vollständige) Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer kann sich für Dividenden, welche nach dem 1. 7. 2005 fällig wurden, auch auf Art. 15 ZBstA stützen [35]. Dort werden «innerstaatliche oder auf Abkommen beruhende Missbrauchsvorschriften» explizit vorbehalten. Es stellt sich die Frage, ob der allgemeine Missbrauchsvorbehalt, den das Bundesgericht im vorliegenden Fall aus Art. 26 und 31 Abs. 1 WVK sowie dem OECD-Kommentar ableitet, auch im Rahmen von Art. 15 ZBstA zu beachten ist. Da Art. 15 ZBstA aber nicht direkt dem OECD-MA nachgebildet ist [36], kann dies jedoch nur mit Zurückhaltung erfolgen.

**4.10 Personenfreizügigkeit (FZA).** Im Hinblick auf das Verhältnis der Schweiz zur EU ist sodann ein obiter dictum [37] des Bundesgerichts zur Frage, inwiefern die EU-Niederlassungsfreiheit im Rahmen der sektoriellen Abkommen Schweiz–EU zu beachten sei, von Interesse: Das Bundesgericht hält nämlich lapidar fest, dass die Niederlassungsfreiheit i. S. v. Art. 43 und 48 EG-Vertrag nach keinem der sektoriellen Abkommen Schweiz–EU, auch nicht nach dem FZA, «in dem umfassenden Sinne Inhalt der Abkommen mit der Schweiz geworden» sei. Bis entsprechende Entscheide ergehen werden, kann nun gerätselt werden, was hiermit gemeint ist. Es ist durchaus denkbar, dass das Bundesgericht juristischen Personen die Berufung auf die Niederlassungsfreiheit im Rahmen des Freizügigkeitsabkommens per se verwehren will [38].

**4.11 Vorbehalt der Schweiz zum OECD-Kommentar.** Die Tragweite des Vorbehalts der Schweiz zum 2002 Update der Missbrauchsbestimmungen im OECD-Kommentar [39] wurde vom Bundesgericht nicht ausgelotet. Das Bundesgericht scheint somit der Auffassung zu sein, dass ein völkerrechtliches Missbrauchsverbot vom Vorbehalt der Schweiz nicht betroffen ist. Zumindest mit Bezug auf den grundsätzlichen Vorbehalt der Schweiz zur Zwecksetzung der DBA ist dies u. E. keine Selbstverständlichkeit und hätte eine Auseinandersetzung verdient.

## 5. FAZIT

Vom Steuerausschuss der OECD [40] wie der Lehre [41] wird Gewicht darauf gelegt, dass die Nichtbeachtung einer DBA-Norm wegen einem ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt nur unter strengen Voraussetzungen gestattet sein kann. Durch die Anwendung der Transparenzklausel ohne Grundlage im DBA verletzt das Bundesgericht diesen Grundsatz. Nach unserem Dafürhalten wird daher der völkerrechtliche Grundsatz, wonach Verträge nach Treu und Glauben einzuhalten sind, zu sehr strapaziert. Abzulehnen ist u. E. auch die dynamische Anwendung des OECD-Kommentars, für die sich das Bundesgericht hier in aller Deutlichkeit entscheidet. Es bleibt zu hoffen, dass vom Bundesgericht diesbezüglich noch eine Differenzierung erfolgen wird. ■

**Anmerkungen: 1)** Ausnahmen bilden u.a. die DBA mit Dänemark, Irland, Österreich, Portugal, Schweden und Spanien. **2)** Es handelt sich dabei insbesondere um die DBA mit Belgien, Deutschland, Frankreich, Italien, den Niederlanden, UK und USA. Vgl. dazu eingehend Lutz, Abkommensmissbrauch, Zürich 2005, 103 ff. **3)** Bundesratsbeschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 14.12.1962 (SR 672.202). **4)** BGE 2A.239/2005 (abgedruckt in StR 2006, 217 ff.). **5)** BGE 110 Ib 287. Die hier interessierende E. 1 ist publiziert in ASA 54 (1985/86), 64 ff., 68. **6)** ASA 59 (1990/91), 13 ff. **7)** Vgl. Ziff. 9.4 zu Art. 1 OECD-Kommentar. **8)** In Geltung seit 2003 (vgl. dazu Kolb, Überblick über das Update 2002 des OECD-Musterabkommens, ASA 71 [2002/2003], 275 ff., 276 f.). **9)** Dies war unter den OECD-Mitgliedstaaten freilich nicht immer ganz unbestritten (vgl. die [2003 aufgehobene] Ziff. 24 zu Art. 1 OECD-Kommentar). **10)** Vgl. Ziff. 9.3 zu Art. 1 OECD-Kommentar. **11)** Vgl. Vogel, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, in: Cagianut/Vallender (Hrsg.), FS Höhn, Bern 1995, 461 ff., 472; Prokisch, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 4. Aufl. München 2003, Art. 1 N 117. **12)** Vgl. Lang, «Treaty Shopping» – Der Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1991, 55 ff., 59 f. m. w. Hinw. **13)** Vgl. Vogel, (Anm. 11), FS Höhn, 461 ff., 471 f. **14)** Dies entspricht der bisherigen Praxis des Bundesgerichts zur WVK (vgl. 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.). **15)** Aus dem pauschalen Verweis auf das dänische Rechtsmissbrauchsverbot kann auch keine übereinstimmende «spätere Übung» i. S. v. Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK der dänischen Steuerbehörden hergeleitet werden (vgl. Ziff. 4.5). **16)** Vgl. Oesterhelt/Winzap, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA), ASA 74 (2005/06), 449 ff., 460 f. m. w. Hinw.; Riedweg/Heuberger, Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, FStR 2006, 110 ff., 119. **17)** Vgl. SRK vom 3.3.2005 (SRK 2003-159), E. 3.e.bb. **18)** I. d. F. seit 2003 (i. d. F. von 1992: Ziff. 21). **19)** Erwähnenswert war bloss BGE 102 Ib 264 (vgl. Waldburger, in: Lang/Mössner/Waldburger, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Wien 1998, 51 ff., 61). **20)** Neben dem Besprechungsurteil wurde in folgenden Urteilen der OECD-Kommentar herbeigezogen: BGer v. 24.6.2005 (2.306/2004 und 2A.709/2004), E. 8.1; BGer v. 28.11.2005 (2P.140/2005), StR 2006, 433, 437, E. 4.2; BGer v. 17.3.2006 (2A.643/2005), E. 3.2. **21)** Der ebenfalls zitierte Schaumburg will ihn unter dem Titel der «besonderen Bedeutung» i. S. v. Art. 31 Abs. 4 WVK berücksichtigen (vgl. Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, 797), was materiell aber zum identischen Ergebnis führt. Rivier lehnt demgegenüber eine Berücksichtigung des OECD-Kommentars als primäres Auslegungsmittel (und somit unter dem Titel von Art. 31 Abs. 1 und 4 WVK) ab und misst ihm bloss eine untergeordnete Bedeutung («un rôle subsidiaire») zu (L'interprétation des conventions de double imposition, RDAF 2000 II, 113 ff., 129). **22)** Vgl. dazu näher Oesterhelt, Gesamtverlustvortrag und Verbot der Betriebsstättendiskriminierung, FStR 2006/3, Ziff. 4.3.2 m. w. Hinw. **23)** Vgl. Vogel, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 4. Aufl. München 2003, Rz. 125 ff. zur Einl., m. w. Hinw.; Oberson, Précis de droit fiscal international, 2. Aufl., Bern 2004, N 86 ff. **24)** Vgl. Vogel, (Anm. 23), Rz. 127 zur Einl.; Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, Wien 1994, 11 ff., 26 ff. **25)** Der Hinweis darauf, dass in Dänemark der Einwand des Rechtsmissbrauches grundsätzlich anerkannt sei, in zwischenzeitlich abgeschlossenen Abkommen ebenfalls Missbrauchsregelungen aufgenommen habe und gegen die Anwendung des BRB 62 keinen Vorbehalt angebracht habe, genügt diesen Anforderungen nicht. **26)** Die fraglichen Kommentarstellen sind alle nach Abschluss des DBA-DK in den OECD-Kommentar aufgenommen worden. **27)** Vgl. Wattel/Marres, The Legal Status of the OECD Commentary, ET 2003, 222 ff., 232; Oberson, (Anm. 23), N 89; Oesterhelt, (Anm. 22), Ziff. 4.3.2 m. w. Hinw. **28)** Dort wird lediglich auf die damalige Praxis in Österreich sowie Urteile von Deutschland und USA verwiesen, welche aber nicht der Auffassung der Autoren entspricht (vgl. Vogel, [Anm. 23], Rz. 128 ff. zur Einl.). Die berichtete österreichische Verwaltungspraxis, welche eine dynamische Verwendung des OECD-Kommentars kannte, wurde inzwischen vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof umgestossen (vgl. Urteil v. 31.7.1996, Nr. 92/13/0172), die Rechtsprechung in Deutschland und den USA ist uneinheitlich. **29)** Mit gewissen Änderungen von 1995 und 2000. **30)** Dies gilt im übrigen auch für Ziff. 30 zur Einleitung OECD-Kommentar i. d. F. von 1977, welche sich ebenfalls für eine dynamische Anwendung ausspricht. **31)** In den Entscheiden vom 24.6.2005 (2P.306/2004 und 2A.709/2004), E. 8.1, sowie vom 28.11.2005 (2P.240/2005), E. 4.2. geht das Bundesgericht aber ebenfalls von einer dynamischen Verwendung aus. Ein Hinweis auf die dynamische Verwendung des OECD-Kommentars fehlt in diesen Urteilen (im Gegensatz zum Besprechungsurteil) jedoch. **32)** Riedweg/Heuberger erheben – mit Bezug auf den Entscheid der Vorinstanz – gar den Vorwurf der Scheinheiligkeit (FStR 2006, 110 ff., 118). **33)** Vgl. SRK vom 3.3.2005 (SRK 2003-159), E. 3.d.dd. **34)** Vgl. Hochreutener, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an holländische Empfänger schweizerischer Dividenden, ASA 54 (1985/86), 357 ff., 360; ESTV, Steuerentlastungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, Allgemeines VI, Ziff. 31. **35)** Vgl. dazu eingehend 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.; Helbing/Wetli, Zinsbesteuerungsabkommen Schweiz-EU, ST 2006, 81 ff.; Jung, Art. 15 of the Switzerland-EC Savings Tax Agreement, ET 2006, 112 ff.; Oesterhelt/Winzap, ASA 74 (2005/06), 449 ff.; Riedweg/Heuberger, FStR 2006, 29 ff., 110 ff. **36)** Der Missbrauchsvorbehalt geht vielmehr auf die Mutter-Tochter-Richtlinie bzw. die Zinsen-/Lizenzenrichtlinie zurück (vgl. Danon/Glauser, Intertax 2005, 503 ff., 513; Oesterhelt/Winzap, ASA 74 (2005/2006), 449 ff., 458; Jung, Verbot der rechtsmissbräuchlichen Steuerumgehung, ST 2006, 90 ff.). **37)** Die fraglichen Abkommen waren zur Zeit der Dividendenfälligkeit noch nicht in Kraft. **38)** Für eine Beschränkung auf natürliche Personen treten ein: Gasser, Grundsätzliche Charakteristika des Abkommens über die Freizügigkeit der Personen, in: Felder/Kaddous (Hrsg.), Bilaterale Abkommen, Schweiz–EU, Basel 2001, 269 ff., 283; Grossen/De Palézeux, Abkommen über die Freizügigkeit, in: Thürer/Weber/Zäch (Hrsg.), Bilaterale Verträge Schweiz–EG, Zürich 2002, 87 ff., 121; Oberson, (Anm. 23), N 686; Hinny, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, FStR 2004, 165 ff. 168; Girsberger/Rodriguez, Die Sitzverlegung im europäischen Gesellschaftsrecht – Auswirkungen auf die Schweiz, Szier 2004, 559 ff., 574; Schreiber/Jaun, EuGH-Urteil zur Wegzugsbesteuerung – eine Chance für die Schweiz?, ST 2004, 769 ff., 772; Reich/König, Europäisches Steuerrecht, Zürich 2006, 47; Oberson/Hull, Switzerland in International Tax Law, 3rd edition, Amsterdam 2006, 272; a. A. Vischer, Zürcher Kommentar zum IPRG, Zürich 2004, Art. 154 N 6. **39)** Vgl. Ziff. 27.9 zu Art. 1 OECD-Kommentar. **40)** Vgl. Ziff. 9.5 zu Art. 1 OECD-Kommentar. **41)** Vogel, FS Höhn, 461 ff., 472; Prokisch, (Anm. 11), Art. 1 Ziff. 117; Lutz, (Anm. 2), 99 ff.

*«Offen gelassen wird vom Bundesgericht die Frage, ob das Konzept des Nutzungsberechtigten ein dem schweizerischen internationalen Steuerrecht inhärentes Prinzip sei.»*