

Als Bestandteil der Bilateralen II ist am 1. Juli 2005 das Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA) zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft (EG) in Kraft getreten. Artikel 15 dieses Abkommens befreit grenzüberschreitende Dividenden-, Zins- und Lizenzgebührenezahlungen im Konzern von Quellensteuern. Dessen Interpretation aus Sicht der Schweiz und der Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) ist Gegenstand dieses Beitrags.

ANDREAS HELBING

ROGER WETLI

ZINSBESTEUERUNGSABKOMMEN SCHWEIZ-EU

Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen

1. EINFÜHRUNG

Mit dem ZBstA [1] wurde eine Quellensteuer (Steuerrückbehalt) auf Zinserträgen eingeführt, die natürliche Personen mit Ansässigkeit in einem EU-Mitgliedstaat über eine schweizerische Zahlstelle vereinnahmen. Im Gegenzug hat die Schweizer Verhandlungsdelegation erreicht, dass die Schweiz von den Vorteilen der EG-Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie profitieren kann. Art. 15 ZBstA dehnt einen wesentlichen Bestandteil dieser Richtlinien auf die Schweiz aus, nämlich die Befreiung grenzüberschreitender Dividenden-, Zins- und Lizenzgebührenezahlungen im Konzern von Quellensteuern. Am 15. Juli 2005 erliess die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) eine Wegleitung zur Anwendung von Art. 15 ZBstA auf Dividendenzahlungen schweizerischer Verrechnungssteuersubjekte an Begünstigte, welche in EU-Mitgliedstaaten ansässig sind (Wegleitung) [2]. Im Lichte der Wegleitung wird im vorliegenden ersten Teil dieses Beitrags untersucht, welche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Art. 15 aus Sicht der schweizerischen Quellensteuer (Verrechnungssteuer) gegeben sein müssen. Im Visier sind folglich Dividenden- und Zinszahlungen von in der Schweiz steuerlich ansässigen Gesellschaften an solche, welche in einem EU-Mitgliedstaat steuerlich ansässig sind (sog. Outbound-Zahlungen) [3]. In einem zweiten Teil wird das Augenmerk auf die verschiedenen Quellensteuern gelenkt, welche in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten auf in die Schweiz fliessenden Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren erhoben werden (sog. Inbound-Zahlungen). Wie zu zeigen sein wird, bestehen zum Teil erhebliche Unterschiede in der Auslegung der einzelnen Erfordernisse.

2. ALLGEMEINER TEIL

2.1 Rechtsnatur. Das ZBstA ist eine dem Völkerrecht unterstehende Vereinbarung zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der EG (Staatsvertrag; völkerrechtlicher Vertrag). Aufgrund des in der Schweiz geltenden sog. monistischen Systems bedarf das ZBstA in der Schweiz keiner Transformation ins innerstaatliche Recht. Mit der völkerrechtlichen Verbindlichkeit erlangt das ZBstA automatisch auch landesrechtliche Gültigkeit [4]. Darüber hinaus wird der einzelne Steuerpflichtige durch das ZBstA unmittelbar berechtigt und verpflichtet, soweit das Abkommen unmittelbar anwendbare (sog. self-executing) Normen enthält. Der Bundesrat hat grundsätzlich bestätigt, dass die Abkommensbestimmungen unmittelbar anwendbar seien [5] und dass Art. 15 die Anwendungsvoraussetzungen genügend präzise umschreibe, so dass sich dessen Handhabung auf die bestehenden Verfahren zur Durchführung der schweizerischen *Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)* stützen könne [6]. Art. 15 ZBstA ist in der Schweiz folglich unmittelbar anwendbar, so dass sich die Steuerpflichtigen direkt auf diese Norm berufen können. Dies schliesst selbstverständlich nicht aus, dass die Anwendung von Art. 15 ZBstA durch unilaterale Implementierungsgesetzgebung und/oder Verwaltungsweisungen konkretisiert wird.

In den EU-Mitgliedstaaten gilt das ZBstA als völkerrechtliche Vereinbarung der EG mit einem Drittstaat (Art. 181a Abs. 3 i. V. m. Art. 300 *Vertrag zur Gründung der EG [EGV]* [7]). Gemäss Art. 300 Abs. 7 EGV sind solche Abkommen mit Drittstaaten sowohl für die Gemeinschaftsorgane als auch für die Behörden der EU-Mitgliedstaaten verbindlich. Aus dieser



ANDREAS HELBING,
LIC. IUR., LL.M. (TAX),
RECHTSANWALT UND
DIPL. STEUEREXPERTE,
SENIOR MANAGER,
ERNST & YOUNG AG,
ZÜRICH



ROGER WETLI,
LIC. OEC. PUBL.,
DIPL. STEUEREXPERTE,
MANAGER, ERNST &
YOUNG AG, ZÜRICH

Bestimmung leitet der *Europäische Gerichtshof (EuGH)* ab, dass Drittstaatenabkommen unmittelbar anwendbar sind, wenn sie unter Berücksichtigung ihres Wortlauts und im Hinblick auf den Sinn und Zweck des Abkommens eine klare und eindeutige Verpflichtung enthalten, deren Erfüllung oder deren Wirkungen nicht vom Erlass eines weiteren Aktes abhängen [8]. Diese Voraussetzungen scheinen im Falle von Art. 15 erfüllt zu sein, so dass sich grundsätzlich auch die Steuerpflichtigen in den EU-Mitgliedstaaten direkt auf Art. 15 berufen können, ohne dass eine Umsetzung im jeweiligen nationalen Recht notwendig wäre [9].

2.2 Räumlicher Anwendungsbereich. Aus der Rechtsnatur des ZBstA als Staatsvertrag zwischen der Schweiz und der EG ergibt sich dessen räumlicher Anwendungsbereich. Das Abkommen gilt einerseits für das Gebiet der Schweiz und andererseits für alle Staaten und Gebiete, in denen der EGV angewendet wird (Art. 20 ZBstA). Vom räumlichen Anwendungsbereich erfasst sind derzeit 25 EU-Mitgliedstaaten [10]. Dazu gehören insbesondere auch Malta und Zypern (bis auf weiteres nur dessen südlicher Teil [11]), mit denen die Schweiz keine DBA abgeschlossen hat. Aus dem gemeinschaftsrechtlichen Charakter des ZBstA ergibt sich überdies, dass dessen Art. 15 von neu der EU beitretenden Staaten als sog. «acquis communautaire» zu übernehmen ist, so dass Art. 15 auch in diesen Staaten zum gegebenen Zeitpunkt direkt anwendbar sein wird (sog. dynamischer Charakter des Art. 15) [12]. Im Verhältnis zu Spanien wird Art. 15 erst zeitgleich mit dem Inkrafttreten einer bilateralen Vereinbarung über den Informationsaustausch auf Ersuchen in Fällen von Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten anwendbar sein (Art. 18 Abs. 3 ZBstA) [13]. Diese Vereinbarung wird im Rahmen einer Teilrevision in das DBA aufgenommen. Die Paraphierung des entsprechenden Revisionsprotokolls wurde am 27. April 2005 abgeschlossen [14]. Der innerstaatliche Genehmigungsprozess ist zur Zeit im Gange, und dem Vernehmen nach dürfte die Teilrevision (und damit Art. 15 in bezug auf Dividenden- und Zinszahlungen [15]) voraussichtlich in der zweiten Hälfte 2006 in Kraft treten.

2.3 Zeitlicher Anwendungsbereich. Aus Sicht der ESTV kann Art. 15 für Zahlungen mit Fälligkeit am oder nach dem 1. Juli 2005 angerufen werden (vgl. Art. 12 Abs. 1 VStG) [16]. Im Verhältnis zu insgesamt 9 EU-Mitgliedstaaten bestehen allerdings Übergangsfristen, welche sich einerseits aus Art. 15 Abs. 1 ZBstA und andererseits aus dem Verweis von Art. 15 Abs. 2 ZBstA auf die entsprechenden Übergangsfristen der EG-Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie [17] ergeben:

→ *Estland:* Auf Dividenden estnischer Tochtergesellschaften an schweizerische Muttergesellschaften darf Estland bis zum 31. Dezember 2008 die Einkommenssteuer erheben (im umgekehrten Verhältnis gilt Art. 15 seit dem 1. Juli 2005). → *Griechenland, Lettland, Polen, Portugal:* Auf Zinsen und Lizenzgebühren dürfen diese Staaten vom 1. Juli 2005 bis 30. Juni 2009 einen Quellensteuersatz von maximal 10% und vom 1. Juli 2009 bis 30. Juni 2013 einen solchen von maximal 5% anwenden; anschliessend gilt der Nullsatz. → *Litauen:* Auf Zinsen darf Litauen vom 1. Juli 2005 bis 30. Juni 2009 einen Quellen-

steuersatz von maximal 10% und vom 1. Juli 2009 bis 30. Juni 2011 einen solchen von maximal 5% anwenden. Anschliessend gilt der Nullsatz. Auf Lizenzgebühren gilt vom 1. Juli 2005 bis 30. Juni 2011 ein Quellensteuersatz von maximal 10%; anschliessend gilt der Nullsatz. → *Slowakei:* Auf Lizenzgebühren muss die Slowakei den Nullsatz erst ab 1. Mai 2006 gewähren. → *Spanien, Tschechien:* Auf Lizenzgebühren dürfen diese Staaten vom 1. Juli 2005 bis 30. Juni 2011 einen Quellensteuersatz von maximal 10% anwenden. Anschliessend gilt der Nullsatz.

2.4 Verhältnis zu den Bestimmungen der DBA. Seit dem 1. Juli 2005 stehen quellensteuerpflichtigen Gesellschaften in der Schweiz und in den EU-Mitgliedstaaten i. d. R. zwei unterschiedliche Rechtsgrundlagen zur Geltendmachung einer Quellensteuerentlastung zur Verfügung, nämlich Art. 15 ZBstA einerseits und die quellensteuerrelevanten Bestimmungen im entsprechenden DBA andererseits. Die Frage des gegenseitigen Verhältnisses der beiden Rechtsgrundlagen beantwortet Art. 15 Abs. 3 ZBstA in dem Sinne, dass bestehende DBA, welche zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des ZBstA eine günstigere steuerliche Behandlung vorsehen, unberührt bleiben [18]. Bei grammatikalischer Auslegung wären demnach DBA-Bestimmungen, welche erst nach dem 1. Juli 2005 vereinbart und ins geltende Recht aufgenommen werden, nicht vorbehalten. Dies hätte die eigenartige Konsequenz, dass in Zukunft solche für die Steuerpflichtigen günstigere Regelungen durch Art. 15 derogiert bzw. gar nicht mehr in die DBA aufgenommen würden. Der Sinn und Zweck des Art. 15 besteht aber nicht darin, die Schweiz bzw. die EU-Mitgliedstaaten in ihrer Abkommenspolitik zu beschränken. Im Ergebnis ist deshalb der Auffassung der ESTV zuzustimmen, wonach auch diejenigen günstigeren DBA-rechtlichen Bestimmungen vorbehalten bleiben, welche erst nach Inkrafttreten des ZBstA vereinbart werden [19].

Eine «günstigere steuerliche Behandlung» beinhaltet diejenige Regelung, welche leichter zu erfüllende Voraussetzungen für eine vollständige Entlastung von den Quellensteuern enthält [20]. Günstigere DBA-Regelungen können im sachlichen Anwendungsbereich (z. B. Definition der Dividende), im persönlichen Anwendungsbereich (z. B. Beteiligungsgraderfordernis, Haltedauererfordernis, Körperschaftsteuerunterstellung ohne Befreiung, Rechtsformerfordernis) oder in verfahrensrechtlichen Vorschriften (Rückerstattungsverfahren, Meldeverfahren) liegen [21]. Nach Auffassung der ESTV verfügen steuerpflichtige Gesellschaften über ein Wahlrecht, für die Quellensteuerentlastung eine anwendbare DBA-Bestimmung oder Art. 15 in Anspruch zu nehmen [22]. Hingegen dürfte es grundsätzlich nicht möglich sein, im Hinblick auf eine spezifische Quellensteuerentlastung die jeweils günstigeren Erfordernisse beider Rechtsgrundlagen zu kombinieren (z. B. Nullsatz gemäss Art. 15 und kein Haltedauererfordernis gemäss DBA); denn dadurch würden die spezifischen Voraussetzungen, welche Art. 15 für die Gewährung des Nullsatzes aufstellt, aus den Angeln gehoben. Hingegen kann eine (inhaltlich oder zeitlich) ungenügende Umsetzung von Art. 15 im EU-Quellenstaat dazu führen, dass die an sich ungünstigere DBA-Regelung im Ergebnis für

die Steuerpflichtige dennoch günstiger ist als die Anwendung von Art. 15 (z. B. durch Geltendmachung der pauschalen Steueranrechnung für die DBA-rechtlich nicht rückforderbare Sockelsteuer). Das Wahlrecht sollte in diesen Fällen auch die Befugnis umfassen, die Quellensteuerentlastung weiterhin aufgrund des (an sich ungünstigeren) DBA vorzunehmen.

2.5 Vorbehalt der Missbrauchs- bzw. Betrugsbestimmungen. Die Quellensteuerentlastung gemäss Art. 15 ZBstA für Dividenden, Zins- und Lizenzgebührenzahlungen erfolgt «unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen oder auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch [23]». Dieser Vorbehalt findet sein Gegenstück in Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie [24] bzw. Art. 5 Abs. 1 Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie, wonach die Richtlinien der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen bzw. Betrug und Missbräuchen nicht entgegenstehen. Sowohl im Rahmen der Richtlinien [25] als auch für die Zwecke des Art. 15 ZBstA [26] gehen die Meinungen dahin, dass es sich nicht um eigenständige Missbrauchsbestimmungen handle, sondern dass deren Zweck lediglich darin bestehe, auf bestehende unilaterale oder bilaterale Missbrauchsvorschriften zu verweisen und deren Anwendung vorzubehalten [27].

Was die Verhinderung des Abkommensmissbrauchs durch die Schweiz als Quellenstaat angeht, sind zunächst die spezifischen abkommensrechtlichen Missbrauchsbestimmungen nach dem DBA zwischen der Schweiz und dem jeweiligen EU-Mitgliedstaat einzuhalten (z. B. Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA-NL [28]). Im übrigen verweist die Wegleitung auf verschiedene Rechtsgrundlagen, welche zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs herangezogen werden können und deren Anwendung vorbehalten bleibt, nämlich: Das Nutzungsrecht als allgemeine Voraussetzung zur Inanspruchnahme von Steuerentlastungen nach internationalen Steuerabkommen [29], das Verbot des Rechtsmissbrauchs (Art. 2 Abs. 2 ZGB) und daraus abgeleitet das Verbot der rechtsmissbräuchlichen Steuerumgehung [30]. In Anwendung des Verbots der Steuerumgehung gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG haben Rechtsprechung und Verwaltungspraxis die sog. Altreservenpraxis entwickelt. Diese Praxis bleibt grundsätzlich auch im Anwendungsbereich von Art. 15 ZBstA vorbehalten. Allerdings enthält die Wegleitung Klarstellungen in zweierlei Hinsicht: Einerseits bewirkt die blossе Tatsache der Einführung des Quellensteuernullsatzes durch Art. 15 ZBstA nicht, dass die unter einem bisher anwendbaren DBA-Sockelsteuersatz geäufteten sog. Altreserven mit diesem Sockelsteuersatz belastet bleiben; es liegt kein Fall der Altreservenpraxis vor [31]. Andererseits fällt mit Inkrafttreten des ZBstA in bestimmten Fallkonstellationen die Belastung sog. «fixierter Altreserven» mit dem nach Massgabe des ursprünglich anwendbaren DBA anwendbaren Sockelsteuersatz weg [32]. Die entsprechenden Ausführungen in der Wegleitung sind nach unserer Lesart folgendermassen zu verstehen: Wurde die Beteiligung an einer Schweizer Kapitalgesellschaft vor Inkrafttreten des ZBstA von einer EU-Muttergesellschaft auf eine

andere EU-Muttergesellschaft übertragen – wobei letztere Muttergesellschaft aufgrund eines anwendbaren DBA von einem tieferen Sockelsteuersatz profitiert – wurden die im Zeitpunkt der Übertragung vorhandenen ausschüttbaren Reserven der Schweizer Kapitalgesellschaft gegebenenfalls in Anwendung der Altreservenpraxis «fixiert», d. h. latent mit dem im Verhältnis zur übertragenden EU-Muttergesellschaft anwendbaren DBA-Sockelsteuersatz belegt. Erfolgt die Ausschüttung der «fixierten Altreserven» nun zu einem Zeitpunkt nach Inkrafttreten des ZBstA, kann die Schweizer Kapitalgesellschaft die vollständige Quellensteuerentlastung gemäss Art. 15 Abs. 1 ZBstA (unter gegebenen übrigen Voraussetzungen) geltend machen. Die Altreservenpraxis in diesen Fällen weiterhin anzuwenden hiesse, eine solche Kapitalgesellschaft ohne Grund ungleich, d. h. schlechter zu behandeln als eine andere Kapitalgesellschaft, deren Anteilsrechte nicht umgehängt worden sind.

Was die Verhinderung des Abkommensmissbrauchs durch die Schweiz als Empfängerstaat angeht, stellt sich die ESTV auf den Standpunkt [33], dass es sich bei Art. 15 ZBstA um ein partielles multilaterales DBA handelt, welches vom Anwendungsbereich des BRB 62 [34] erfasst ist. Zur Inanspruchnahme einer Entlastung von der ausländischen Quellensteuer nach Art. 15 ZBstA sind deshalb die Vorschriften des BRB 62 sowie der dazugehörigen KS 62 [35] und KS 99 [36] zu erfüllen.

3. BESONDERER TEIL

3.1 Dividendenzahlungen. Das ZBstA übernimmt einen wesentlichen Bestandteil der Mutter-Tochter-Richtlinie. Entsprechend der Regelung in Art. 5 Mutter-Tochter-Richtlinie sieht Art. 15 Abs. 1 ZBstA vor, dass «Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften im Quellenstaat nicht besteuert» werden [37]. Die Steuerfreiheit ist durch den Quellenstaat zu gewähren, soweit die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind [38]:

→ die Muttergesellschaft hält mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25% am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft; → die eine Gesellschaft ist in einem Mitgliedstaat der EG und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig; → nach den DBA mit Drittstaaten ist keine der beiden Gesellschaften in die-

sem Drittstaat steuerlich ansässig; → beide Gesellschaften unterliegen ohne Befreiung der Körperschaftsteuer und beide weisen die Form einer Kapitalgesellschaft auf.

3.1.1 Sachlicher Anwendungsbereich. Im Gegensatz zur Mutter-Tochter-Richtlinie, welche sich auf «Gewinnausschüttungen» bezieht [39], verwendet Art. 15 Abs. 1 den Begriff «Dividendenzahlungen». Es stellt sich die Frage nach den Konsequenzen dieser unterschiedlichen Begriffsbildung. Die Auslegung des Begriffs «Gewinnausschüttung» im Rahmen der Mutter-Tochter-Richtlinie ist bereits nicht vollkommen klar, umfasst aber nach verbreiteter Auffassung sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen inklusive Liquidationsüberschüsse [40]. Im Vergleich zur Mutter-Tochter-Richtlinie ist der Begriff der «Dividendenzahlung» (dividends paid; dividendes payés; dividendi corrisposti) enger [41] und würde an sich nur die offene Gewinnausschüttung umfassen [42]. Ein Vergleich mit Art. 10 Abs. 1 und 3 *OECD-Musterabkommen (OECD-MA)* und dem diesbezüglichen Kommentar zeigt hingegen, dass der im ZBstA verwendete Begriff auch einer weiteren Interpretation zugänglich ist [43]. Der im *OECD-MA* verwendete weite Dividendenbegriff, welcher letztlich auf das jeweilige nationale Recht verweist, wird zwar dem EG-rechtlichen Prinzip der gemeinschaftsweit einheitlichen (autonomen) Auslegung nicht ganz gerecht, ist aber aus Schweizer Sicht im Hinblick auf die Schweizer DBA-Praxis vorzuziehen. Der ESTV ist deshalb zuzustimmen, dass die folgenden Vorgänge für die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA qualifizieren: Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (geldwerte Leistungen) inklusive Liquidationsüberschüsse betreffend Aktien, Partizipationsscheine und Genussscheine im Bereich der Aktiengesellschaften und der Kommanditaktiengesellschaften sowie betreffend Stammeinlagen ins Stammkapital im Bereich der Gesellschaften mit beschränkter Haftung [44].

3.1.2 Persönlicher Anwendungsbereich. Die Muttergesellschaft muss direkt an der Tochtergesellschaft beteiligt sein, und die Dividendenzahlung muss von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft fliessen. Dadurch werden einerseits verdeckte Gewinnausschüttungen (geldwerte Leistungen) vom Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 1 ZBstA ausgeschlossen, soweit sie nicht als von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft erbracht gelten [45]. Andererseits qualifizieren solche Beteiligungen nicht, welche durch eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft oder eine zwischengeschaltete – und in ihrem Sitzstaat als steuerlich selbständig behandelte – Personengesellschaft gehalten werden. Ist hingegen eine Personengesellschaft zwischengeschaltet, die in ihrem Sitzstaat als steuerlich transparent behandelt wird, gelten die über diese Personengesellschaft gehaltenen Beteiligungsrechte als direkte Beteiligung [46]. Wird die Beteiligung von einer in einem EU-Mitgliedstaat oder in der Schweiz gelegenen Betriebsstätte einer in einem EU-Mitgliedstaat oder in der Schweiz ansässigen Gesellschaft gehalten, sollte dies nicht schädlich sein. Die analogen Fallkonstellationen werden vom Wortlaut der revidierten Fassung der Mutter-Tochter-Richtlinie [47] ausdrücklich abgedeckt und waren gemäss

herrschender Meinung bereits vor der Revision der Richtlinie stillschweigend erfasst [48]. Obwohl Art. 15 Abs. 1 ZBstA das Halten einer Beteiligung über eine CH-/EU-Betriebsstätte nicht erwähnt, sollten die heute von der Mutter-Tochter-Richtlinie explizit angesprochenen Fallkonstellationen auch vom ZBstA erfasst sein.

Die *Mindestbeteiligungshöhe von 25%* am Gesellschaftskapital entspricht derjenigen der alten Fassung der Mutter-Tochter-Richtlinie. Ungeachtet der durch eine Änderungsrichtlinie zur Mutter-Tochter-Richtlinie vollzogenen stufenweisen Reduktion dieser Quote auf letztlich 10% im Jahre 2009 bleibt die Mindestbeteiligungshöhe von 25% im Anwendungsbereich des ZBstA unverändert [49]. Dies schliesst nicht aus, dass einzelne EU-Mitgliedstaaten nach unilateralem Recht (z. B. Implementierungsgesetzgebung) eine tiefere Quote vorsehen [50]. Zur Bestimmung des Beteiligungsgrades kann steuerlich als verdecktes Eigenkapital qualifiziertes Fremdkapital mitberücksichtigt werden [51].

Die *Mindesthaldedauer von zwei Jahren* ist im Unterschied zur Mutter-Tochter-Richtlinie [52] nicht bloss fakultativ vorgesehen, sondern grundsätzlich zwingend. Nicht ausgeschlossen ist wiederum, dass einzelne EU-Mitgliedstaaten nach unilateralem Recht eine kürzere Haldedauer vorsehen [53]. Derjenige Zeitraum, welcher vor dem Inkrafttreten des ZBstA am 1. Juli 2005 liegt, wird an die Haldedauer angerechnet [54]. Ist die Haldedauer im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividendenzahlung (vgl. Art. 12 Abs. 1 VStG) [55] noch nicht abgelaufen, gilt folgendes: In Anlehnung an die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtsache Denkavit [56] gewährt die ESTV den Quellensteuernullsatz auch dann, wenn die Haldedauer im Zeitpunkt der Dividendenfälligkeit noch nicht abgelaufen

«In Anlehnung an die Rechtsprechung des EuGH gewährt die ESTV den Quellensteuernullsatz auch dann, wenn die Haldedauer im Zeitpunkt der Dividendenfälligkeit noch nicht abgelaufen ist, sofern dieses Kriterium später erfüllt wird.»

ist, sofern dieses Kriterium später erfüllt wird. Sämtliche EU-Mitgliedstaaten ausser Portugal haben sich dieser Sichtweise angeschlossen [57]. Vor Ablauf der Haldedauer limitiert die ESTV das Meldeverfahren [58] auf diejenige Entlastung, welche sich aus dem anwendbaren DBA ergibt; die verbleibende Sockelsteuer ist abzuliefern. Ist kein DBA anwendbar, sind 35% Verrechnungssteuer an die ESTV abzuliefern. Auf Antrag gewährt die ESTV nach Erreichen der zweijährigen Haldedauer eine Rückerstattung der einbehaltenen Quellensteuer [59].

Gemäss Art. 15 Abs. 1 ZBstA muss die Muttergesellschaft bzw. die Tochtergesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat oder in der Schweiz steuerlich ansässig sein. Aus Schweizer Sicht ist eine juristische Person steuerlich ansässig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befin-

det (Art. 50 DBG). Im übrigen erfolgt die Auslegung des Ansässigkeitsbegriffs in Anlehnung an Art. 4 Abs. 1 und 3 OECD-MA, den Kommentar zum OECD-MA sowie die Ansässigkeitsbestimmungen der schweizerischen DBA [60]. Gemäss zweitem Lemma von Art. 15 Abs. 1 ZBstA können grundsätzlich auch doppelansässige Gesellschaften in den Anwendungsbereich des ZBstA fallen. Allerdings schränkt das dritte Lemma diese Möglichkeit insofern ein, als DBA-rechtlich

*«Unschädlich sind
der Beteiligungsabzug,
der kantonale Holdingstatus
und der kantonale Verwaltungsgesellschaftsstatus.»*

keine der beiden Gesellschaften in einem Drittstaat ansässig sein darf. Hat also eine Gesellschaft ihren statutarischen Sitz in der Schweiz bzw. in einem EU-Mitgliedstaat, befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung aber in einem Drittstaat, mit dem die Schweiz bzw. der betreffende EU-Mitgliedstaat ein dem OECD-MA entsprechendes DBA abgeschlossen hat (vgl. sog. «tie-breaker-rule» in Art. 4 Abs. 3 OECD-MA), ist diese Gesellschaft vom Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 1 ZBstA ausgeschlossen [61]. Besteht hingegen kein DBA mit dem Drittstaat oder liegt die Ansässigkeit gemäss DBA gleichwohl in der Schweiz bzw. im EU-Mitgliedstaat, kann sich auch eine doppelansässige Gesellschaft auf Art. 15 Abs. 1 ZBstA berufen [62]. Doppelansässige Gesellschaften qualifizieren ferner immer dann, wenn der zweite steuerliche Anknüpfungspunkt ebenfalls in einem EU-Mitgliedstaat oder in der Schweiz liegt [63]. Hat eine Gesellschaft – gerade umgekehrt – ihren statutarischen Sitz in einem Drittstaat, den Ort der tatsächlichen Verwaltung aber in einem EU-Mitgliedstaat bzw. in der Schweiz, könnte sie grundsätzlich nach den soeben dargestellten Regeln qualifizieren. Fraglich ist aber, ob die Anwendung des Art. 15 Abs. 1 ZBstA daran scheitert, dass die nach dem Recht des Drittstaates inkorporierte Gesellschaft keine qualifizierende Rechtsform darstellt [64].

Als *qualifizierende Kapitalgesellschaften* gelten in der Schweiz die folgenden Rechtsformen: Aktiengesellschaft (Art. 620 ff. OR) [65], Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Art. 772 ff. OR) sowie die Kommanditaktiengesellschaft (Art. 764 ff. OR) [66]. Eine Aufzählung der qualifizierenden Rechtsformen in den EU-Mitgliedstaaten sucht man im ZBstA vergebens. Ein Vergleich mit den für die Mutter-Tochter-Richtlinie qualifizierenden Rechtsformen ist nur von beschränkter Aussagekraft, da deren Anwendungsbereich nicht auf Kapitalgesellschaften beschränkt ist, sondern sämtliche «Gesellschaften» umfasst (Art. 1 Mutter-Tochter-Richtlinie). Trotzdem will die ESTV die gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. a Mutter-Tochter-Richtlinie geführte Liste bis auf weiteres als Arbeitshypothese verwenden, freilich unter Ausklammerung der dort auch aufgeführten Genossenschaften, öffentlich-rechtlichen Körperschaften und Anstalten sowie Personengesellschaften [67]. Positiv zu vermerken ist, dass die ESTV die Liste in der aktuellen Fassung nach der Änderungsrichtlinie 2003/123/EG vom 22. Dezember 2003 berücksichtigen wird [68]. Dies ermöglicht, Art. 15 ZBstA auch auf die neue Rechtsform der Europäischen Aktiengesellschaft (Societas Europaea, SE) anzuwenden [69]; die Attraktivität der SE aus Schweizer Sicht dürfte dadurch gefördert werden [70]. Unbeantwortet ist die Frage, ob der Begriff der «Kapitalgesellschaft» nur solche Rechtsformen erfasst, welche nach dem Gesellschaftsrecht der Schweiz oder eines EU-Mitgliedstaats errichtet wurden, oder auch solche, welche in einem Drittstaat (z. B. offshore) inkorporiert, aber in der Schweiz oder in einem EU-Mitgliedstaat tatsächlich verwaltet werden. Gegen die letztere Hypothese sprechen einerseits die (vermutlich abschliessende) Aufzählung der in der Schweiz qualifizierenden Rechtsformen in Art. 15 Abs. 1 Fussnote 1 ZBstA und andererseits die Tatsache, dass im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie (gemäss Anhang) nur solche Gesellschaften qualifizieren, die nach dem Recht des jeweiligen EU-Mitgliedstaats errichtet wurden [71]. Der Einbezug doppelansässiger, in Drittstaaten inkorporierter Gesellschaften würde deshalb den Anwendungsbereich des ZBstA über denjenigen der Mutter-Tochter-Richtlinie hinaus erweitern, was kaum im Sinne der Vertragsparteien gewesen sein dürfte [72].

Eine weitere Voraussetzung zur Inanspruchnahme der Quellensteuerbefreiung gemäss Art. 15 ZBstA besteht darin, dass sowohl die Mutter- als auch die Tochtergesellschaft ohne Befreiung der Körperschaftssteuer unterliegen müssen. Als Körperschaftssteuer gelten nach Schweizer Auffassung die Gewinnsteuern, welche gemäss DBG und den kantonalen Steuergesetzen auf den Erträgen schweizerischer Kapitalgesellschaften erhoben werden [73]. Als von der Körperschaftssteuer befreit gelten nach Auffassung der ESTV grundsätzlich nur solche Kapitalgesellschaften, welche von der subjektiven Steuerpflicht ausgenommen sind oder von Steuererleichterungen profitieren, die einer subjektiven Steuerbefreiung gleichkommen. Nicht auf Art. 15 Abs. 1 ZBstA berufen können sich deshalb diejenigen juristischen Personen, welche gemäss Art. 56 DBG bzw. Art. 23 StHG sowie dieser Bestimmung nachgebildeten Vorschriften kantonalen Steuergesetze von der subjektiven Steuerpflicht ausgenommen sind (soweit sie überhaupt die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft aufweisen) [74]. Schädlich sind ferner Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen auf Bundes- und Kantonsebene, soweit sie zu einer vollständigen oder nahezu vollständigen Steuerbefreiung führen [75]. Unschädlich sind hingegen der Beteiligungsabzug (Art. 69 DBG; Art. 28 Abs. 1 und 1^{bis} StHG) [76], der kantonale Holdingstatus (Art. 28 Abs. 2 StHG) [77] und der kantonale Verwaltungsgesellschaftsstatus (Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG) [78]. Unter all diesen Besteuerungsformen unterliegen Beteiligungsdividenden objektiven, allgemeingültigen, generell-abstrakten, auf In- und Auslandsverhältnisse grundsätzlich gleichermaßen anwendbaren steuergesetzlichen Regeln, so dass nach Auffassung der ESTV keine Befreiung von der Körperschaftssteuer vorliegt. Die kantonalen Steuerverwaltungen sind angewiesen, diesen Gesellschaften Ansässigkeitsbescheinigungen und Bestätigungen über die Steuerunterstellung ohne Befreiung im Sinne von Art. 15 Abs. 1 ZBstA auszustellen.

3.1.3 Verfahren. Die Verrechnungssteuerentlastung von Dividendenzahlungen schweizerischer Tochtergesellschaften an EU-Muttergesellschaften kann im Rahmen des ZBstA durch Anwendung des Meldeverfahrens an der Quelle erfolgen [79]. Zu diesem Zweck ist vor der Dividendenfälligkeit die Bewilligung der ESTV einzuholen (Formular 823C [80]). Bei Bewilligung des Gesuchs wird für Dividendenfälligkeiten nach Ablauf der zweijährigen Haltedauer die beschlossene Dividende ungekürzt an die Empfängerin ausbezahlt. Die Meldung an die ESTV hat innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende zu erfolgen (mittels der Formulare 108 i. V. m. 103, 110 oder 102). Für Dividendenfälligkeiten vor Ablauf der zweijährigen Haltedauer kann die Verrechnungssteuer nur im Umfang von 35% abzüglich des gemäss DBA für wesentliche Beteiligungen vorgesehenen Sockelsteuersatzes gemeldet werden (wiederum mittels der Formulare 108 i. V. m. 103, 110 oder 102) [81]. Im Umfang des Sockelsteuersatzes ist die Verrechnungssteuer an die ESTV abzuliefern. Die steuerpflichtige Gesellschaft kann jedoch nach Ablauf der Haltefrist um Rückerstattung der einbehaltenen residualen Verrechnungssteuer ersuchen (mittels des Formulars 70). Wird das Meldeverfahren nicht beantragt oder ein entsprechendes Gesuch

abgelehnt, kann die Entlastung von der zum Satz von 35% erhobenen Verrechnungssteuer unter gegebenen Voraussetzungen im Rückerstattungsverfahren geltend gemacht werden (ebenfalls mittels des Formulars 70) [82].

3.2 Zins- und Lizenzgebührenezahlungen. Entsprechend der Regelung in Art. 1 Abs. 1 Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie [83] sieht Art. 15 Abs. 2 ZBstA vor, dass Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Gesellschaften oder ihren Betriebsstätten im Quellenstaat nicht besteuert werden. Die Quellensteuerbefreiung ist zu gewähren, sofern kumulativ

→ diese Gesellschaften mindestens zwei Jahre lang durch eine (direkte [84]) Beteiligung von mindestens 25% miteinander verbunden sind oder sich beide im Besitz einer dritten Gesellschaft befinden, die mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25% am Gesellschaftskapital der ersten und der zweiten Gesellschaft hält und → die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte unterhält und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte unterhält und → nach den DBA mit Drittstaaten keine der Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig ist und keine der Betriebsstätten in diesem

«Die Verrechnungssteuerentlastung von Dividendenzahlungen schweizerischer Tochtergesellschaften an EU-Muttergesellschaften kann im Rahmen des ZBstA durch Anwendung des Meldeverfahrens an der Quelle erfolgen.»

Drittstaat gelegen ist und → alle Gesellschaften im besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der Körperschaftssteuer unterliegen und jede die Form einer Kapitalgesellschaft aufweist.

Auf Zinszahlungen wird in der Schweiz nur unter bestimmten Voraussetzungen Verrechnungssteuer erhoben, welche im Rahmen direkter Beteiligungsverhältnisse im Sinne von Art. 15 Abs. 2 ZBstA nur ausnahmsweise gegeben sind (etwa bei Vorliegen einer Obligation; vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. a, c und d VStG). Auf Zahlungen von Lizenzgebühren wird in der Schweiz keine Quellensteuer erhoben [85]. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich deshalb auf den Bereich der Zinszahlungen. Wie bereits erwähnt, befasst sich die Wegleitung der ESTV nur mit Dividenden-, nicht aber mit Zins- und Lizenzgebührenezahlungen. Gemäss einer Publikation der ESTV liefert die Wegleitung dennoch «gewisse Anhaltspunkte» zur Auslegung der Erfordernisse des Art. 15 Abs. 2 ZBstA und sollen diesbezügliche Informationen «zu gegebener Zeit» publiziert werden [86]. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Ausführungen der Wegleitung in weiten Teilen sinngemäss auch auf Zins- und Lizenzgebühren-

zahlungen anwendbar sind. Demzufolge sei vorliegend grundsätzlich auf Ziffer 3.1 verwiesen.

3.2.1 Sachlicher Anwendungsbereich. Art. 15 Abs. 2 ZBStA definiert den Begriff «Zinsen» nicht. In Anlehnung an die Auslegung des Begriffs «Dividendenzahlung» dürften die entsprechenden Definitionen gemäss OECD-MA, dessen Kommentar sowie der von der Schweiz abgeschlossenen DBA zur Anwendung gelangen [87]. Dies rechtfertigt sich umso mehr, als der Wortlaut von Art. 11 Abs. 3 OECD-MA mit der Definition gemäss Art. 2 Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie übereinstimmt, sich die beim Begriff «Dividende» auftretenden Auslegungsprobleme also nicht stellen sollten [88]. Als «Zinsen» gelten demnach Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschliesslich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen; Zuschläge für verspätete Zahlungen gelten nicht als Zinsen [89].

3.2.2 Persönlicher Anwendungsbereich. Die Gesellschaften müssen durch eine direkte Kapitalbeteiligung von mindestens 25% miteinander verbunden sein oder sich beide im Besitz einer dritten Gesellschaft befinden, die eine direkte Beteiligung von mindestens 25% am Kapital jeder der beiden Gesellschaften hält. Demnach kann die Quellensteuerentlastung gemäss Art. 15 Abs. 2 ZBStA auch für Zinszahlungen zwischen qualifizierenden Schwestergesellschaften in Anspruch genommen werden [90] (im Unterschied zur Regelung gemäss Art. 15 Abs. 1 ZBStA, wonach etwa geldwerte Leistungen zwischen Schwestergesellschaften bei Anwendung der Direktbegünstigungstheorie nicht qualifizieren [91]).

Was die *Mindesthaltedauer von zwei Jahren* angeht, entspricht der Wortlaut von Art. 15 Abs. 2 demjenigen von Art. 15 Abs. 1 ZBStA und damit grundsätzlich auch der Regelung in Art. 3 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie. Eine Art. 1 Abs. 10 Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie nachgebildete Bestimmung, wonach es den EU-Mitgliedstaaten freisteht, die Quellensteuer-

entlastung erst nach Ablauf der Mindesthaltedauer von zwei Jahren zu gewähren, besteht im Anwendungsbereich des ZBStA nicht. Es rechtfertigt sich deshalb, die für die Mutter-Tochter-Richtlinie geltende Rechtsprechung des EuGH in Sachen Denkavit auch für die Zwecke des Art. 15 Abs. 2 ZBStA anzuwenden [92]. Mit anderen Worten ist die vollständige Quellensteuerentlastung auch dann zu gewähren, wenn die Haltedauer im Zeitpunkt der Zinsfälligkeit noch nicht abgelaufen ist, sofern dieses Kriterium später erfüllt wird [93].

Was die Kriterien der Ansässigkeit, der Gesellschaftsform und der Körperschaftssteuerpflicht betrifft, ist hervorzuheben, dass grundsätzlich auch Betriebsstätten verbundener Gesellschaften in den Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 2 ZBStA fallen. Aufgrund des Wortlautes der Bestimmung stellt sich die Frage, ob auch Betriebsstätten von in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften von der Regelung erfasst sind (vgl. Art. 15 Abs. 2 zweites Lemma ZBStA [94]). Bei rein grammatikalischer Auslegung wäre dies der Fall. Allerdings sprechen verschiedene Gründe gegen dieses Ergebnis: Zum einen müsste auch die Gesellschaft des Drittstaats in einem EU-Mitgliedstaat bzw. in der Schweiz steuerlich ansässig sein (Art. 15 Abs. 2 drittes Lemma ZBStA); immerhin kann dies bei doppelansässigen Gesellschaften – wie gezeigt – ausnahmsweise der Fall sein [95]. Zum andern müsste die Gesellschaft des Drittstaats aber auch das Rechtsformerfordernis erfüllen (Art. 15 Abs. 2 viertes Lemma ZBStA). Daran dürfte die Einbeziehung von Betriebsstätten von Drittstaatengesellschaften wohl scheitern [96]. Darüber hinaus sind solche Betriebsstätten auch von der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie nicht erfasst [97]. Es ist nicht anzunehmen, dass die Vertragsparteien den Anwendungsbereich des ZBStA weiter fassen wollten als denjenigen der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

3.2.3 Verfahren. Im Gegensatz zur Verrechnungssteuerentlastung mittels Meldeverfahren bei Dividenden [98] besteht für Zinszahlungen im Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 2 ZBStA kein Meldeverfahren [99]. Die Quellensteuerentlastung nach Art. 15 Abs. 2 ZBStA hat somit grundsätzlich im Rück erstattungsverfahren zu erfolgen [100]. ■

Anmerkungen: 1) Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinsströmen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (SR 0.642.026.81; AS 2005, 2571). Das ZBStA wurde an dieser Stelle bereits vorgestellt, vgl. Sidler Sonja/Wetli Roger, *Bilaterale II – Vorteile aus dem Steuerpaket für die Schweiz*, ST 1–2/2005, 91 ff. 2) ESTV, 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. Juli 2005 (Wegleitung). 3) Auf Lizenzgebühren wird keine Verrechnungssteuer erhoben (Art. 4 ff. VStG e contrario). 4) Vgl. Häfelin Ulrich/Haller Walter, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, 6. Aufl., Zürich 2005, N 1913. 5) Vgl. Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliess-

lich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen («Bilaterale II») vom 1. Oktober 2004 (04.063), Abschnitt 2.8.5, 6216. 6) Vgl. Botschaft, Anm. 5, Abschnitt 5.4.1, 6283. 7) Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Konsolidierte Fassung), ABl. C 325/33 vom 24. Dezember 2002. 8) Vgl. Kessler Wolfgang/Eicker Klaus/Obser Ralph, *Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht*, IStR 19/2005, 658 ff., 659. 9) Vgl. Kessler/Eicker/Obser, Anm. 8, 659. 10) Die folgenden EU-Mitgliedstaaten und Gebiete sind z. Zt. vom räumlichen Anwendungsbereich des Art. 15 erfasst: Belgien, Dänemark (ohne Grönland und Färöer-Inseln), Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich (inkl. Überseedepartemente: Guadeloupe, Französisch-Guayana, Martinique und Réunion), Griechenland, Grossbritannien (inkl. Gibraltar), Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal (inkl. Madeira und Azoren), Slowakei, Slowenien, Spanien (inkl. Kanarische Inseln), Schweden, Tschechische Republik, Ungarn und Zypern (bis auf

weiteres nur der südliche Teil) (vgl. Wegleitung, 2 i. V. m. Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung zur EU-Zinsbesteuerung (Steuerrückbehalt und freiwillige Meldung) vom 24. Juni 2005 [Wegleitung EU-Zinsbesteuerung], Rz 33). 11) Vgl. Wegleitung EU-Zinsbesteuerung, Rz 33, Anm. 1. 12) Vgl. Wegleitung, Ziff. 1. a. E. 13) Vgl. Ziffer 2 des Einverständlichen Memorandums zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft, dem Königreich Belgien, dem Königreich Dänemark, der Bundesrepublik Deutschland, der Hellenischen Republik, dem Königreich Spanien, der Französischen Republik, Irland, der Italienischen Republik, dem Grossherzogtum Luxemburg, dem Königreich der Niederlande, der Republik Österreich, der Portugiesischen Republik, der Republik Finnland, dem Königreich Schweden, dem Vereinigten Königreich Grossbritannien und Nordirland vom 26. Oktober 2004. 14) Vgl. Wegleitung, Ziff. 2; Abkommen zwischen der Schweiz und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet

der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 26. April 1966 (SR o.672.933.21). **15)** In bezug auf Lizenzgebühren ist darüber hinaus eine Übergangsfrist zu beachten; dazu sogleich. **16)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 11. **17)** Vgl. Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten. Der Beginn der Übergangsfristen wiederum hing vom Inkrafttreten der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen ab. Vgl. Sidler/Wetli, Anm. 1, Ziff. 3.1, 94. **18)** Vergleichbare Regelungen finden sich in Art. 7 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie und Art. 9 Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie. **19)** Die ESTV begründet ihre Auffassung mit den allgemeinen Rechtsgrundsätzen «lex posterior derogat priori» und gegebenenfalls «lex specialis derogat generalis» (Wegleitung, Ziff. 13). Aufgrund der Tatsache, dass die Vertragspartner der Schweiz im Rahmen der jeweiligen Staatsverträge nicht übereinstimmen (ZBstA = EG; DBA = EU-Mitgliedstaat) ist fraglich, ob die beiden genannten Auslegungsgrundsätze eine genügende rechtstheoretische Grundlage darstellen. Unseres Erachtens wäre eher bei der Auslegung von Art. 15 Abs. 1 anzusetzen und das Resultat der grammatikalischen Auslegung teleologisch – d. h. im Hinblick auf Sinn und Zweck der Norm – zu reduzieren. **20)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 13. **21)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 13. **22)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 13; jedenfalls für Dividendenzahlungen. Für Zins- und Lizenzgebührenzahlungen muss per analogiam dasselbe gelten. **23)** Art. 15 Abs. 1 und Abs. 2 ZBstA. **24)** Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. **25)** Für die Mutter-Tochter-Richtlinie vgl. Terra Ben/Wattel Peter, *European Tax Law*, 4. Aufl., London/The Hague/New York 2005, 525; für die Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie: Eicker Klaus/Aramini Fabio, *Overview on the recent developments of the EC Directive on Withholding Taxes on Royalty and Interest Payments*, *EC Tax Review* 2004, 134 ff., 145. **26)** Vgl. Hull Howard R., *The EC Parent-Subsidiary Directive in Switzerland – Swiss Outbound Dividends*, *Bulletin IBFD* 2005, 63 ff., 74.; Lutz Georg, *Abkommensmissbrauch, Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen*, Zürich 2005, Nachtrag zu Teil II Ziff. C. XVII. 3. **27)** Ein ähnlicher Verweis findet sich – in bezug auf innerstaatliche Missbrauchsvorschriften – in Art. 23 DBA-D. **28)** Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 12. November 1951 (SR o.672.963.61). **29)** Selbst wenn die Qualifikation der Nutzungsbeziehung als Missbrauchsbestimmung verneint würde, wäre das Vorliegen der Nutzungsberechtigung dennoch eine notwendige Voraussetzung, um die Abkommensvorteile zu beanspruchen, obwohl Art. 15 ZBstA den Vorbehalt des Nutzungsrechts nicht ausdrücklich erwähnt; vgl. Lutz, Anm. 26, Nachtrag zu Teil II Ziff. C. XVII. 3.2. Im übrigen scheint das Konzept der Nutzungsberechtigung vermehrt zur Bekämpfung von Missbrauchsfällen herangezogen zu werden; vgl. unveröffentlichter Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 28. Februar 2001 betreffend Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA-LUX; Lutz, Anm. 26, Teil II Ziff. B. III. 6. **30)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 10. **31)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 3. **32)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 3. **33)** Vgl. Lutz, Anm. 26, Nachtrag zu Teil II Ziff. C. XVII. 3.1. **34)** Vgl. Bundesratsbeschluss betreffend Massnahmen gegen die un-

gerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 14. Dezember 1962 (SR 672.202). **35)** Vgl. Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, ASA 31 (1962/63) 247 ff. **36)** Vgl. Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 17. Dezember 1998 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (inkl. Ergänzungen vom Dezember 2001). **37)** Die Mutter-Tochter-Richtlinie sieht darüber hinaus auch eine Steuerbefreiung bzw. Steueranrechnung im Ansässigkeitsstaat vor (Art. 4 Abs. 1 Mutter-Tochter-Richtlinie). Im Verhältnis zur Schweiz richtet sich die Besteuerung von Dividenden-, Zins- und Lizenzgebühreneinkommen demnach weiterhin nach unilateralem Recht bzw. nach den anwendbaren DBA. **38)** Vgl. Art. 15 Abs. 1 ZBstA. **39)** Vgl. Art. 1 Mutter-Tochter-Richtlinie. **40)** Vgl. Terra/Wattel, Anm. 25, 514 ff.; Thömmes Otmar, *Commentary on the Parent/Subsidiaries Directive*, in: IBFD, *EC Corporate Tax Law*, Loseblattsammlung, Amsterdam 1991 ff., Chapter 6.1, *Commentary on Article 1*, Rz 10 ff.; Art. 4 Abs. 1 Mutter-Tochter-Richtlinie schliesst Liquidationsüberschüsse nur für die Zwecke der Steuerbefreiung bzw. -anrechnung im Ansässigkeitsstaat vom Anwendungsbereich der Richtlinie aus, nicht aber für die Zwecke der Quellensteuerbefreiung nach Art. 5 Mutter-Tochter-Richtlinie. **41)** Vgl. Hull, Anm. 26, 70. **42)** In diesem Sinne Kessler/Eicker/Obser, Anm. 8, 662. **43)** Vgl. *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed Version, 15 July 2005, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris 2005, *Commentary on Article 10*, Rz 28. **44)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 3. **45)** Also z. B. geldwerte Leistungen zwischen Schwestergesellschaften, soweit die Direktbegünstigungstheorie Anwendung findet. Soweit hingegen im schweizerischen Verrechnungssteuerrecht ausnahmsweise die Dreieckstheorie gilt, sollte Art. 15 Abs. 1 ZBstA zur Anwendung gelangen (vgl. Eidgenössische Steuerverwaltung, Merkblatt zur Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer [S-02.141]). **46)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 4; vgl. dazu bereits Waldburger Robert, *Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften*, *FStR* 2002, 34 ff.; a. M. Kessler/Eicker/Obser, Anm. 8, 662. **47)** Vgl. Richtlinie 90/435/EWG vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Abl. L 225 vom 20. 8. 1990, 6), revidiert durch Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 (Abl. L 7 vom 13. 1. 2004, 41). **48)** Vgl. Kessler/Eicker/Obser, Anm. 8, 662, und die dort zitierte Literatur. **49)** Vgl. Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003. Vgl. auch Jaun Roger/Staehlin Walo, *Gemeinsames Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften in der EU*, *ST* 12/2003, 1136 ff. **50)** Vgl. z. B. Luxemburg; Art. 147 loi concernant l'impôt sur le revenu (L. I. R.) gemäss Änderung vom 21. Juni 2005. **51)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 4; ebenso für das OECD-MA: OECD *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Anm. 43, *Commentary on Article 10*, Rz 15; für die Mutter-Tochter-Richtlinie: Thömmes, Anm. 40, a. a. O., Rz 13. **52)** Vgl. Art. 3 Abs. 2, zweites Lemma Mutter-Tochter-Richtlinie. **53)** Vgl. z. B. Luxemburg; Art. 147 loi concernant l'impôt sur le revenu (L. I. R.) gemäss Änderung vom 21. Juni 2005. **54)** Vgl. Kreisschreiben ESTV Nr. 10 vom 15. Juli 2005, Ziff. 2 b) erstes Lemma. **55)** Bei der Beurteilung, ob das Erfordernis der zweijährigen Haltdauer erfüllt ist, wird auf den Zeitpunkt der

Fälligkeit der Dividendenzahlung abgestellt (Wegleitung, Ziff. 11). **56)** Urteil des EuGH vom 17. Oktober 1996 in den verbundenen Rechtssachen *Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV und Vormeer BV gegen Bundesamt für Finanzen* (C-283/94, C-291/94 und C-292/94), *Slg.* 1996, I-5063; vgl. bereits Huber Markus F./Helbing Andreas/Kubaile Heiko, *Entwicklungen im internationalen Steuerrecht*, *StR* 2004, 818 ff., 824. **57)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 5 b); mit Hinweis auf ein Schreiben der EU-Kommissionsdienste vom 11. Mai 2005. **58)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 5 b); Kreisschreiben ESTV Nr. 10 vom 15. Juli 2005; Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften basierend auf Artikel 15 Absatz 1 des Zinsbesteuerungsabkommens mit der EG (Ergänzung zu Kreisschreiben Nr. 6 vom 22. 12. 2004). **59)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 5 b). **60)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 6. **61)** Vgl. für die Mutter-Tochter-Richtlinie: Terra/Wattel, Anm. 40, 495 f.; Wegleitung, Ziff. 7. **62)** Vgl. für die Mutter-Tochter-Richtlinie: Terra/Wattel, Anm. 40, 495 f. **63)** Vgl. für die Mutter-Tochter-Richtlinie: Terra/Wattel, Anm. 40, 495 f.; Hull, Anm. 41, 70. **64)** So auch Sidler/Wetli, Anm. 1, Ziff. 2.2, 93. **65)** Inkl. spezialgesetzliche schweizerische Aktiengesellschaften des öffentlichen Rechts (vgl. Wegleitung, Ziff. 9 a). **66)** Vgl. Fussnote 1 zu Art. 15 Abs. 1 ZBstA. **67)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 9 b). **68)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 9 b) und Anhang zur Wegleitung. **69)** Vgl. Anhang zur Mutter-Tochter-Richtlinie (lit. p); gl. M. aus deutscher Sicht: Kessler/Eicker/Obser, Anm. 8, 663. **70)** Vgl. dazu auch Huber Markus F./Helbing Andreas/Kubaile Heiko/Raab Jürgen, *Entwicklungen im internationalen Steuerrecht*, *StR* 2005, 476 ff. **71)** Vgl. Anhang zur Mutter-Tochter-Richtlinie. **72)** Gl. M. Kessler/Eicker/Obser, Anm. 8, 664. **73)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 8 a) i). **74)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 8 a) ii). **75)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 8 a) vi); vgl. Art. 23 Abs. 3 StHG sowie Art. 6 Bundesbeschluss zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete vom 6. Oktober 1995 (SR 951.93). **76)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 8 a) iii). Mittels des Beteiligungsabzuges wird lediglich die steuerliche Mehrfachbelastung der Dividendenerträge reduziert. Ähnliche Systeme mit demselben Hintergrund (Befreiungs- bzw. Anrechnungssysteme) werden durch Art. 4 Mutter-Tochter-Richtlinie sogar vorgeschrieben. **77)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 8 a) iv). **78)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 8 a) v). **79)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 12 und Art. 1 Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vom 22. Dezember 2004 (SR 672.203). **80)** Vgl. Kreisschreiben ESTV Nr. 10 vom 15. Juli 2005. **81)** Ist keine DBA-Bestimmungen anwendbar, sind 35% Verrechnungssteuer abzuführen (z. B. im Verhältnis zu Malta und Zypern). **82)** Vgl. Wegleitung, Ziff. 12 b). **83)** Vgl. Anm. 17. **84)** In der deutschen (nicht aber englischen, französischen und italienischen) Fassung des Art. 15 Abs. 2 ZBstA fehlt dieses Adjektiv; es scheint sich um ein Redaktionsversehen zu handeln. **85)** Vgl. Anm. 3. **86)** Vgl. Publikation der ESTV: Auswirkungen des Artikels 15 – EU Zinsbesteuerung vom 8. September 2005 (www.estv.admin.ch/data/dba/publ_dba/zinsbesteuerung.pdf). **87)** Art. 7 ZBstA definiert zwar den Begriff «Zinszahlungen», aufgrund des Kontextes (Zinszahlungen an natürliche Personen im Rahmen der EU-Zinsbesteuerung) dürfte diese Definition aber nur sehr eingeschränkt im Zusammenhang mit Art. 15 Abs. 2 ZBstA zur Anwendung gelangen. **88)** Vgl. oben Abschnitt 3.1.1. **89)** Vgl. Art. 2 lit. a Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie und Art. 11 Abs. 3 OECD-MA. **90)** Dies entspricht Art. 3 lit. b Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie. **91)** Vgl. oben Abschnitt 3.1.2 und Anm. 45. **92)** So bereits Huber/Helbing/Kubaile, Anm. 56, 825 f.; gl. M.

Kessler/Eicker/Obser, Anm. 8, 664. **93**) Vgl. Ziffer 3.1.2. **94**) «...die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte unterhält und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte unterhält.» **95**) Vgl. oben Abschnitt 3.1.2. **96**) So bereits Huber/Helbing/Ku-

baile, Anm. 56, 826; gl.M. Kessler/Eicker/Obser, Anm. 8, 664. **97**) Vgl. Art. 1 Abs. 1 und 2, Art. 3 lit. c Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie. **98**) S. Ziffer 3.1.3. **99**) Vgl. zu den meldeberechtigten Tatbeständen nach VStG: Baumgartner Ivo, in: Zweifel Martin/Athanas Peter/Bauer-Balmelli Maja (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht

II/2, Art. 20 VStG N 21. **100**) Wohl aufgrund des eingeschränkten Anwendungsbereichs besteht zurzeit kein spezielles Formular der ESTV zur Rückforderung der Verrechnungssteuer aufgrund von Art. 15 Abs. 2 ZBstA.

RESUME

Accord sur la fiscalité de l'épargne dans l'optique de la Suisse et de l'UE

L'Accord sur la fiscalité de l'épargne (AFisE) entre la Suisse et l'Union européenne (UE) est entré en vigueur le 1^{er} juillet 2005. L'article 15 AFisE octroie des mesures essentielles de la directive mère-filiale et de la directive sur les intérêts et redevances à la Suisse, notamment l'exonération des impôts à la source sur les paiements transfrontaliers de dividendes, d'intérêts et de redevances entre sociétés de capitaux associées. Le 15 juillet 2005, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a publié une directive relative à l'application de l'article 15 AFisE aux paiements de dividendes de source suisse. La première partie de cet article analyse quelles prémisses doivent être remplies pour l'exigence de l'article 15 du point de vue de l'impôt anticipé suisse. Par conséquent, l'article se focalise sur les paiements de dividendes et d'intérêts de sociétés établies en Suisse à des sociétés établies dans un Etat membre de l'UE (paiements «outbound»). Dans une deuxième partie, l'attention se porte sur divers impôts à la source qui sont prélevés sur les paiements de dividendes, d'intérêts et de redevances des Etats membres de l'UE à la Suisse (paiements «inbound»).

Dans une partie générale, l'article aborde la nature juridique ainsi que le champ d'application territorial et temporel de l'AFisE. Par la suite, la relation entre l'article 15 et les dispositions des *Conventions de double imposition (CDI)* relatives au dégrèvement des impôts à la source est analysée. Il est à noter que les contribuables ont le choix de faire valoir le dégrèvement des impôts à la source sur la base de la disposition plus favorable. Par contre, il ne sera généralement pas possible de combiner les règles plus favorables des deux bases légales en vue

des dégrèvements des impôts à la source spécifiques. La réserve de l'article 15 au sujet des dispositions anti-abus et anti-fraude est à interpréter de façon que l'article 15 n'introduise pas de dispositions anti-abus autonomes et se contente de renvoyer à l'application des dispositions anti-abus unilatérales et bilatérales existantes.

Dans une partie spéciale, l'article traite les conditions spécifiques à remplir pour l'exigence du dégrèvement de l'impôt anticipé sur dividendes et intérêts. En ce qui concerne les paiements de dividendes, les auteurs abordent la définition du terme dividende dans le cadre du champ d'application matériel. Avec le champ d'application personnel, les auteurs analysent l'exigence de la participation directe d'au moins 25% pendant un minimum de deux ans. Quant à la durée de détention de deux ans, l'AFC accorde l'exonération de l'impôt à la source même si, au moment où le dividende est échu, la durée de détention n'est pas atteinte, pour autant que ce critère soit rempli ultérieurement. Tous les Etats membres de l'UE, à l'exception du Portugal, peuvent se rallier à cette position. Avant que la durée de détention de deux ans ne soit atteinte, l'AFC limite la procédure de déclaration au dégrèvement découlant de la disposition applicable d'une CDI, la société distributrice livre alors un montant d'impôt anticipé correspondant au taux résiduel d'impôt à la source. Sur demande, l'AFC accorde le remboursement de l'impôt à la source retenu une fois la durée de détention de deux ans atteinte. La directive contient d'autres exigences, à savoir que la mère ainsi que la filiale doivent être résidentes dans un Etat membre de l'UE ou en Suisse, que la société

doit revêtir la forme d'une société de capitaux et que les sociétés doivent être assujetties à l'impôt sur les sociétés sans bénéficiaire d'une exonération. Quant à la dernière exigence, selon l'AFC, les exonérations subjectives ainsi que les allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées qui reviennent à une exonération d'impôt totale ou pratiquement totale au niveau fédéral et cantonal sont à considérer comme néfastes. Par contre, la réduction pour participations, le statut cantonal de holding ainsi que le statut cantonal de société de services ne sont pas considérés comme néfastes. En conclusion, les auteurs traitent diverses questions de droit de procédure, notamment les critères pour l'exigence de la procédure de déclaration.

La directive de l'AFC ne traite que les dividendes, mais pas les paiements d'intérêts et de redevances. Probablement, parce que les paiements de redevances ne sont pas soumis à l'impôt anticipé et que les paiements d'intérêts ne sont soumis à l'impôt anticipé que sous des conditions définies (bien que ces conditions ne soient qu'exceptionnellement remplies dans le cadre de participations directes dans le sens de l'art. 15 AFisE). Il est à assumer que la directive est applicable dans une large mesure mutatis mutandis aux paiements d'intérêts et de redevances. Contrairement au dégrèvement de l'impôt anticipé au moyen de la procédure de déclaration pour les dividendes, le dégrèvement de l'impôt à la source pour les paiements d'intérêts doit s'effectuer principalement au moyen de la procédure de remboursement.

AH/RW