

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 (2. Teil)

1. EINFÜHRUNG

Im 1. Teil (ST 2006/1–2) wurde untersucht, welche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Art. 15 ZBstA aus Sicht der schweizerischen Quellensteuer (Verrechnungssteuer) gegeben sein müssen (sog. Outbound-Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) [1]. Im vorliegenden 2. 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). Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Anwendungsvoraussetzungen von Art. 15 ZBstA aus Sicht der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) [2] sowie der schweizerischen Literatur [3] grundsätzlich einer weiten und die Quellensteuerfreiheit begünstigenden Auslegung zugänglich sind. Wie zu zeigen sein wird, scheinen einige EU-Mitgliedstaaten demgegenüber eine eher restriktive Haltung einzunehmen [4]. Die Darstellung der Auslegung der einzelnen Erfordernisse aus Sicht der EU-Mitgliedstaaten folgt dem Aufbau des 1. Teils.

2. ALLGEMEINER TEIL

2.1 Rechtsnatur und Auslegung. Zur Rechtsnatur von Art. 15 ZBstA als einer sowohl in der Schweiz als auch in den EU-Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbaren völkerrechtlichen Vereinbarung vgl. 1. Teil, ST 2006/1–2, Abschnitt 2.1.

Es stellt sich die Frage, nach Massgabe welcher Bestimmungen die Auslegung zu erfolgen hat und welche Instanz zur Auslegung kompetent ist. Da Art. 15 ZBstA eine völkerrechtliche Vereinbarung darstellt, hat die Auslegung durch

jeden Vertragsstaat autonom zu erfolgen, wobei die Grundsätze von Art. 31–33 des *Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WÜRV)* [5] anwendbar sind [6]. Ausschlaggebend ist danach der Wortlaut des Vertragstextes in seiner gewöhnlichen Bedeutung im Zusammenhang des gesamten Vertrags und im Lichte seines Sinns und Zwecks (Art. 31 WÜRV). Vorbereitende Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses können als ergänzende Auslegungsmittel herangezogen werden, wenn das Auslegungsergebnis aufgrund des Wortlauts mehrdeutig bleibt oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 WÜRV). Spezielle Vorschriften, welche den allgemeinen Auslegungsregeln des WÜRV vorgehen würden, enthält Art. 15 ZBstA nicht. Insbesondere findet sich im ZBstA – im Gegensatz zum Freizügigkeitsabkommen [7] – kein Verweis auf die Rechtsprechung des *Europäischen Gerichtshofs (EuGH)* zur Auslegung gemeinschaftsrechtlicher Begriffe. Einen Verweis auf die Definitionen nach internem Recht im Sinne von Art. 3 Abs. 2 *OECD-Musterabkommen (OECD-MA)* sucht man ebenfalls vergeblich. Die Auslegung von Art. 15 ZBstA hat demnach vertragsautonom und ausschliesslich nach den Regeln des WÜRV zu erfolgen [8].

Der Wortlaut von Art. 15 ZBstA lehnt sich einerseits an die Mutter-Tochter-Richtlinie bzw. Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie und andererseits an das OECD-MA an. Aus der Entstehungsgeschichte geht hervor, dass Art. 15 ZBstA auf einen Antrag der Schweiz zurückging. Dem Antrag wurde dahingehend entsprochen, dass in das Abkommen Regelungen einbezogen wurden, die denjenigen der beiden EG-Richtlinien in ihrer ursprünglichen Fassung gleichwertig sind [9].



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



ROGER WETLI,
LIC. OEC. PUBL.,
DIPL. STEUEREXPERTE,
GROUP TAX COUNSEL,
CLARIANT INTER-
NATIONAL AG, MUTTENZ/BL

Gleichwertige, aber keineswegs identische Regelungen sind denn auch in den Wortlaut von Art. 15 ZBstA eingeflossen. In verschiedenen Punkten weicht Art. 15 ZBstA von den entsprechenden Bestimmungen der Richtlinien ab, wobei häufig unklar bleibt, ob die Differenz beabsichtigt ist oder nicht. Nach der hier vertretenen Auffassung folgt aus diesem Entstehungszusammenhang, dass bei der Auslegung von in Art. 15 ZBstA enthaltenen gemeinschaftsrechtlichen Begriffen die Verwaltungspraxis und die Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung der gleichlautenden Bestimmungen in den EG-Richtlinien als teleologische Elemente nach Art. 31 WÜRV zu berücksichtigen sind [10]. Soweit der Wortlaut von Art. 15 ZBstA hingegen von den EG-Richtlinien abweicht und der Terminologie des OECD-MA folgt, geht es nicht an, dieses Auslegungsergebnis – soweit es klar und eindeutig ist – durch einen Rückgriff auf die EG-Richtlinien einzuschränken [11]. Das ist die Konsequenz aus der Tatsache, dass der Schweiz zwar gleichwertige Regeln gewährt wurden, ihr aber ein eigentlicher Anschluss an die EG-Richtlinien verweigert wurde. Nur wenn das Auslegungsergebnis aufgrund des Wortlauts mehrdeutig bleibt oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt, kann die Berücksichtigung der Umstände des Vertragsabschlusses als «ergänzendes Auslegungsmittel» bewirken, dass einer richtlinienkonformen Auslegung der Vorzug gegeben wird (Art. 32 WÜRV).

In den EU-Mitgliedstaaten ist – abgesehen von den rechtsanwendenden Verwaltungs- und Gerichtsbehörden – auch der EuGH zur Auslegung von Art. 15 ZBstA kompetent. Nach Art. 234 lit. b EGV [12] entscheidet der EuGH im Wege der Vorabentscheidung auch über die Auslegung der Handlungen der Organe der Gemeinschaft. Zu diesen Handlungen gehören nach ständiger Rechtsprechung des EuGH auch die von der EG mit Drittstaaten abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge (Art. 300 EGV) [13]. Die Kompetenz des EuGH zur Auslegung von Art. 15 ZBstA beschränkt sich aber auf die Mitgliedstaaten der EU; zur Auslegung im Hinblick auf die Anwendung in der Schweiz ist er nicht befugt [14]. Obwohl die Rechtsprechung des EuGH zu den EG-Richtlinien und allfällige künftige Urteile zu Art. 15 ZBstA in der Schweiz nicht rechtsverbindlich sind, ist zu erwarten, dass die schweizerische Verwaltungs- und Gerichtspraxis dadurch massgeblich beeinflusst werden wird [15].

Dennoch besteht offenkundig die Gefahr sich widersprechender Auslegungsergebnisse. Für Meinungsverschiedenheiten zwischen den zuständigen Behörden der Schweiz und der EU-Mitgliedstaaten sieht Art. 12 ZBstA ein Konsultationsverfahren auf Verwaltungsebene vor. Auf Ersuchen einer der zuständigen Behörden kann die Europäische Kommission an den Konsultationen teilnehmen. Vergleichbar mit den Verständigungsverfahren der *Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)* umfasst das Konsultationsverfahren keinen Einigungszwang, sondern verpflichtet die Behörden lediglich, sich um eine Verständigung zu bemühen.

Einen Versuch, divergierende Auslegungsergebnisse zu vermeiden, enthält das Revisionsprotokoll zum DBA zwischen der Schweiz und Spanien [16]. Dieses Revisionsprotokoll inkorporiert die Regelungen des Art. 15 ZBstA – aller-

dings nicht vollständig deckungsgleich – in das DBA. Im Rahmen eines neuen Zusatzprotokolls zum DBA haben sich die Verhandlungsdelegationen dahingehend geeinigt, dass sich die Bedeutung der in den Art. 15 ZBstA nachgebildeten DBA-Vorschriften verwendeten Ausdrücke nach der EG-Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie und nach der EG-Mutter-Tochter-Richtlinie richtet [17]. Diese protokollarische Vereinbarung ist bemerkenswert, verpflichtet sie doch auch die schweizerischen Behörden, sich zumindest bei der Auslegung der neuen DBA-Vorschriften (wenn auch nicht bei der Auslegung von Art. 15 ZBstA) nach den EG-Richtlinien, d. h. nach der entsprechenden Verwaltungs- und Gerichtspraxis, zu richten [18].

2.2 Räumlicher Geltungsbereich. Im Verhältnis zu Spanien wurde vereinbart, dass Art. 15 ZBstA erst zeitgleich mit dem Inkrafttreten einer bilateralen Vereinbarung über den Informationsaustausch auf Ersuchen in Fällen von Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten anwendbar sein wird (Art. 18 Abs. 3 ZBstA) [19]. In Ergänzung zu den Ausführungen im 1. Teil, Abschnitt 2.2, ist anzufügen, dass die Vertreter Spaniens und der Schweiz am 29. Juni 2006 das entsprechende Revisionsprotokoll unterzeichnet haben. Mit Botschaft vom 6. September 2006 hat der Bundesrat das Revisionsprotokoll den Eidg. Räten zur Genehmigung unterbreitet [20]. Es wird erwartet, dass die Genehmigung noch in der Wintersession 2006 erfolgen wird. Das Inkrafttreten des Revisionsprotokolls – und damit auch von Art. 15 ZBstA im Verhältnis zu Spanien – erfolgt drei Monate nach Austausch der Ratifikationsurkunden und wird auf Mitte 2007 erwartet.

2.3 Zeitlicher Geltungsbereich. An dieser Stelle sei auf die Ausführungen im 1. Teil, ST 2006/1–2, S. 82, Abschnitt 2.3, verwiesen.

2.4 Verhältnis zu den Bestimmungen der DBA. An dieser Stelle sei auf die Ausführungen im 1. Teil, ST 2006/1–2, S. 82, Abschnitt 2.4, verwiesen.

2.5 Vorbehalt der Missbrauchs- bzw. Betrugsbestimmungen. Die Quellensteuerentlastung gemäss Art. 15 ZBstA für Dividenden-, Zins- und Lizenzgebührenzahlungen im Konzern erfolgt «unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen oder auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch» [21]. In bezug auf in die Schweiz fliessende Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren (Inbound-Zahlungen) sind sowohl bilaterale als auch unilaterale Missbrauchsvorschriften zu beachten.

Der Vorbehalt bilateraler Missbrauchsvorschriften zielt in erster Linie auf diejenigen zwischen der Schweiz und einzelnen EU-Mitgliedstaaten abgeschlossenen DBA ab, welche spezifische Missbrauchsklauseln enthalten. Unter anderen enthalten die DBA mit Frankreich [22], Belgien [23] und Italien [24] ausführliche Missbrauchsvorschriften, welche grundsätzlich den Bestimmungen des BRB 1962 [25] nachgebildet sind, teilweise aber darüber hinausgehen (Weiterleitungsverbot, Ausschüttungsgebot, Vollversteuerung auf kantonaler

Ebene, Finanzierungsvorschriften usw.). Macht eine schweizerische Empfängerin von Dividenden, Zinsen oder Lizenzen aus französischer, belgischer oder italienischer Quelle eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern geltend, stehen ihr dafür seit dem 1. Juli 2005 zwei unterschiedliche Rechtsgrundlagen zur Verfügung: Einerseits die quellensteuerrelevanten Bestimmungen in den jeweiligen DBA [26]; andererseits Art. 15 ZBStA. 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 [27]. Steuerpflichtige Gesellschaften verfügen über ein Wahlrecht, für die Quellensteuerentlastung die entsprechende DBA-Bestimmung oder Art. 15 ZBStA in Anspruch zu nehmen [28].

Wird eine Quellensteuerentlastung in Anwendung einer DBA-Bestimmung geltend gemacht, sind die ausführenden Missbrauchsvorschriften in den DBA-F, -B und -I grundsätzlich vollumfänglich anwendbar (zu beachten ist, dass die DBA-rechtlichen Missbrauchsbestimmungen nur auf ausländisch beherrschte Empfängerinnen von Dividenden, Zinsen und Lizenzen Anwendung finden). Die Bestimmungen im DBA gehen den Regelungen des BRB 1962 zwar grundsätzlich vor (insbesondere sind die Erleichterungen des *Kreisschreibens* (KS) 1999 [29] für aktive, börsennotierte und reine Holdinggesellschaften nicht anwendbar); weitergehende Missbrauchsvorschriften des BRB 1962 bleiben aber vorbehalten und ergänzend anwendbar [30]. Aus diesem Grund ist für inländisch beherrschte Gesellschaften insbesondere das Weiterleitungsverbot gemäss BRB 1962 auch für Quellensteuerentlastungen gemäss DBA-F, -B oder -I einzuhalten [31].

Wird eine Quellensteuerentlastung in Anwendung von Art. 15 ZBStA geltend gemacht, sind zunächst die unilateralen Missbrauchsbestimmungen des BRB 1962 (i. V. m. KS 1962 [32] und KS 1999) einzuhalten. Denn die ESTV stellt sich auf den (im Grundsatz zutreffenden) Standpunkt, dass Art. 15 ZBStA ein multilaterales (partielles) Doppelbesteuerungsabkommen darstelle, welches bei teleologischer Auslegung vom BRB 1962 erfasst sei [33]. Die Frage stellt sich allerdings, ob die objektivierte Anwendung der im BRB 1962 enthaltenen Missbrauchstatbestände (insbesondere durch die KS 1962 und 1999) nicht über das hinausgeht, was Art. 15 ZBStA vorbehält, nämlich Vorschriften zur Verhütung von Betrug oder Missbrauch (fraud or abuse). Im Fall *Leur-Bloem* hat der EuGH nämlich mit Bezug auf den vergleichbaren Missbrauchsvorbehalt in der Fusionsrichtlinie festgehalten, dass generelle Vorschriften, mit welchen bestimmte Gruppen von Vorgängen automatisch und unabhängig davon, ob tatsächlich eine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, von den Vorteilen der Richtlinie ausgeschlossen werden, nicht zulässig sind, weil sie gegen den Verhältnismässigkeitsgrundsatz verstossen [34]:

«40 (...) die Mitgliedstaaten [müssen] (...) die in der Richtlinie vorgesehenen steuerlichen Vorteile gewähren, sofern diese Vorgänge nicht als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung haben. Dabei können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass vom Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder -umgehung auszugehen ist,

wenn diese Vorgänge nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen beruhen.

41 Bei der Prüfung, ob der beabsichtigte Vorgang einen solchen Beweggrund hat, können sich die zuständigen nationalen Behörden jedoch nicht darauf beschränken, vorgegebene allgemeine Kriterien anzuwenden; sie müssen vielmehr eine globale Untersuchung jedes Einzelfalls vornehmen. Eine solche Untersuchung muss nach ständiger Rechtsprechung gerichtlich überprüfbar sein (...).

44 Dabei ginge jedoch eine generelle Vorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Vorgängen (...) automatisch und unabhängig davon, ob tatsächlich eine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, vom Steuervorteil ausgeschlossen werden, über das zur Verhinderung einer Steuerhinterziehung oder -umgehung Erforderliche hinaus und beeinträchtigte das mit der Richtlinie verfolgte Ziel. Dies wäre auch dann der Fall, wenn eine derartige Vorschrift nur der Verwaltung das Ermessen einräumte, Ausnahmen vorzusehen.»

Das Vorliegen von Missbrauch setzt im EG-Recht demnach grundsätzlich ein objektives und ein subjektives Element voraus: Einerseits muss eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände ergeben, dass trotz formaler Einhaltung der gemeinschaftsrechtlichen Bedingungen das Ziel der Regelung nicht erreicht wurde. Andererseits muss die subjektive Absicht vorliegen, sich einen gemeinschaftsrechtlich vorgesehenen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die entsprechenden Voraussetzungen willkürlich geschaffen werden [35]. Auch das Vorliegen des subjektiven Elements wird allerdings aufgrund der objektiven Umstände geprüft; es ist in der Regel gegeben, wenn die einzige wirtschaftliche Rechtfertigung für ein Verhalten darin besteht, sich einen Steuervorteil zu verschaffen [36]. Da es sich bei Art. 15 ZBStA um EG-Recht handelt, werden die EU-Mitgliedstaaten diese Grundsätze bei der Anwendung uni- oder bilateraler Missbrauchsbestimmungen zu beachten haben. Insofern rechtfertigt es sich, die Anwendung des BRB 1962 auf Art. 15 ZBStA dahingehend zu modifizieren, dass ein Missbrauch erst dann vorliegt, wenn nach umfassender Abklärung der Umstände des Einzelfalls eine Missbrauchsabsicht nachgewiesen ist. Der steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft muss die Möglichkeit eingeräumt werden, darzulegen, dass echte wirtschaftliche Gründe für eine bestimmte Struktur vorliegen [37]. Ferner ist der in der Literatur geäusserten Auffassung im Grundsatz zuzustimmen, wonach eine schädliche Weiterleitung bzw. Gewinnspeicherung im Sinne des BRB 1962 zu Gunsten einer «nicht abkommensberechtigten Person» [38] nur dann vorliegt, wenn diese Person weder in einem der 25 EU-Mitgliedstaaten noch in der Schweiz ansässig ist [39]. Dies ergibt sich aus dem Charakter des Art. 15 ZBStA als eines multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens. Dem Vernehmen nach behandelt die ESTV demgegenüber die Weiterleitung an eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Person als schädlich. Nach der hier vertretenen Auffassung ist eine solche Weiterleitung jedenfalls dann nicht als schädlich anzusehen, wenn die begünstigte Person nicht bloss das Kriterium der Ansässigkeit in einem EU-Mitgliedstaat, sondern auch alle übrigen Anwendungsvoraussetzungen des Art. 15 ZBStA erfüllt.

Abbildung 1: **QUALIFIZIERENDE GESELLSCHAFTSFORMEN**

Staat	Qualifizierende Gesellschaftsformen
Belgien	→ société anonyme (SA)/naamloze vennootschap (NV) → société privée à responsabilité limitée (SARL)/besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (BV)
Dänemark	→ Aktieselskab (A/S) → Anpartsselskab (Aps)
Deutschland	→ Aktiengesellschaft (AG) → Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) → Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA)
Estland	→ aktsiaselts (AS) → osühing (OÜ)
Finnland	→ osakeyhtiö/aktiebolag (OYJ/ABP) → asuuskunta/andelslag (OY/AB)
Frankreich	→ société anonyme (SA) → société à responsabilité limitée (SARL)
Griechenland	→ ανώνυμη εταιρεία (AE) → εταιρεία περιωρισμένης ευθύνης (EPE)
Grossbritannien	→ public company limited by shares (plc) → private company limited by shares (Ltd.)
Irland	→ public company limited by shares (plc/cpt) → private company limited by shares (Ltd./Teo.)
Italien	→ società per azioni (S.p.A.) → società a responsabilità limitata (S.r.l.)
Lettland	→ akciju sabiedrība (AS) → sabiedrība ar ierobežotu atbildību (SIA)
Litauen	→ akcine bendrove (AB) → uždaroji akcine bendrove (UAB)
Luxemburg	→ société anonyme (SA) → société à responsabilité limitée (SARL)
Malta	→ public limited liability company (plc) → private limited liability company (Ltd.)
Niederlande	→ naamloze vennootschap (NV) → besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (BV)
Österreich	→ Aktiengesellschaft (AG) → Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)
Polen	→ spółka akcyjna (S.A.) → spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (Sp.z o.o.)
Portugal	→ Sociedade Anónima (SA) → Limitada (Lda)
Schweden	→ aktiebolag (publ) (AB (publ)) → aktiebolag (AB)
Schweiz	→ Aktiengesellschaft/société anonyme/società anonima → Gesellschaft mit beschränkter Haftung/société à responsabilité limitée/società a responsabilità limitata → Kommanditaktiengesellschaft/société en commandite par actions/società in accomandita per azioni
Slowenien	→ delniška družba (d.d.) → družba z omejeno odgovornostjo (d.o.o.)
Slowakei	→ akciová spoločnosť (a.s.) → spoločnosť s ručením obmedzeným, (s.r.o.)
Spanien	→ sociedad anónima (SA) → Sociedad de responsabilidad limitada (SRL)
Tschechische Republik	→ akciová společnost (a.s.) → společnost s ručením omezeným (s.r.o.)
Ungarn	→ Részvénytársaság (Rt) → Közkereseti társaság (Kkt)
Zypern	→ public company → private company
EU	→ Societas Europaea (SE)

Bei Geltendmachung einer Quellensteuerentlastung aus französischer, belgischer oder italienischer Quelle nach Art. 15 ZBstA stellt sich überdies die Frage, ob neben der (u. E. eingeschränkten) Anwendung des BRB 1962 (inkl. KS 1962 und 1999) die oben erwähnten spezifischen Missbrauchsklauseln in Art. 14 DBA-F, Art. 22 DBA-B und Art. 23 DBA-I zu berücksichtigen sind. Die ESTV stellt sich auf den Standpunkt, dass im Anwendungsbereich des Art. 15 ZBstA ausschliesslich der BRB 1962, nicht aber die bilateralen Missbrauchsklauseln zur Anwendung gelangen [40]. Dies entspricht im Ergebnis der hier vertretenen Auffassung, wonach generelle Missbrauchstatbestände (i. S. v. Limitations of Benefits) gegen das gemeinschaftsrechtliche Missbrauchskonzept verstossen und durch Art. 15 ZBstA derogiert werden [41]. Fraglich ist, ob sich die Vertreter der französischen, belgischen und italienischen Steuerbehörden dieser Auffassung anschliessen werden. Die Problematik könnte sich in Zukunft insofern radikal vereinfachen, als dem Vernehmen nach im Rahmen der Neuverhandlungen der DBA mit Frankreich und Italien die spezifischen Missbrauchsbestimmungen zugunsten eines Verweises auf das unilaterale Recht gestrichen werden sollen.

Das DBA-F gewährt den Nullsatz auf Dividenden im Verhältnis Frankreich – Schweiz grundsätzlich bei Vorliegen des Nutzungsrechts und eines (unmittelbaren oder mittelbaren) Beteiligungsverhältnisses von mindestens 10%. Gemäss Art. 11 Abs. 2 lit. b ii) DBA-F ist diese Regel aber dann nicht anwendbar, wenn die nutzungsberechtigte Gesellschaft durch Personen beherrscht wird, welche nicht in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind (und wenn weder die Aktien der zahlenden noch der beziehenden Gesellschaft an der Börse kotiert sind). Schüttet zum Beispiel eine in Frankreich ansässige Gesellschaft an ihre in der Schweiz ansässige Muttergesellschaft eine Dividende aus und werden die Aktien der Muttergesellschaft durch eine US-Gesellschaft gehalten, wird die auf der Dividende erhobene französische Quellensteuer nur auf den Sockelsatz von 15% reduziert. Es handelt sich um eine Limitation-of-Benefits Klausel, welche bei Geltendmachung einer Quellensteuerentlastung aufgrund des DBA-F zu beachten ist.

Wird der Nullsatz hingegen auf der Grundlage des Art. 15 Abs. 1 ZBstA geltend gemacht, ist die genannte Einschränkung nach der hier vertretenen Auffassung unbeachtlich. Im oben erwähnten Beispiel ist bei gegebenen Voraussetzungen die französische Quellensteuer vollumfänglich zurückzuerstatten (oder bereits an der Quelle zu entlasten). Art. 11 Abs. 2 lit. b ii) DBA-F ist keine Vorschrift zur Verhinderung von Betrug oder Missbrauch (i. S. d. Vorbehalts von Art. 15 ZBstA), weil sie bestimmte Nutzungsberechtigte generell, ohne Prüfung subjektiver Elemente, von der Abkommensberechtigung ausschliesst [42]. Anders wäre die Situation etwa dann, wenn die Vorschrift analog der unilateralen französischen Missbrauchsklausel betreffend die Inanspruchnahme der Mutter-Tochter-Richtlinie formuliert wäre: Danach wird einer nutzungsberechtigten Gesellschaft die Inanspruchnahme der Richtlinie zwar grundsätzlich verweigert, wenn sie von Personen beherrscht wird, welche nicht in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind. Doch steht ihr der Nachweis offen, dass die Struktur nicht aus Gründen des «treaty shopping» gewählt wurde [43]. Mangels eines derartigen Vorbehalts kann u. E. Art. 11 Abs. 2 lit. b ii) DBA-F in seiner geltenden Form im Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 1 ZBstA keine Geltung beanspruchen.

3. BESONDERER TEIL

3.1 Dividendenzahlungen

3.1.1 Sachlicher Anwendungsbereich. Im 1. Teil, Abschnitt 3.1.1, wurde dargelegt, dass sich die Mutter-Tochter-Richtlinie auf «Gewinnausschüttungen» bezieht, während Art. 15 Abs. 1 ZBstA den Begriff der «Dividendenzahlung» verwendet. Die Auslegung des Begriffs «Gewinnausschüttung» im Rahmen der Mutter-Tochter-Richtlinie umfasst nach verbreiteter Auffassung sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen inklusive Liquidationsüberschüsse [44]. Im Vergleich zur Mutter-Tochter-Richtlinie ist der Begriff der «Dividendenzahlung» («dividends paid», «dividendes payés», «dividendi corrisposti») enger und würde an sich nur die offene Gewinnausschüttung umfassen [45]. Die ESTV spricht sich allerdings für eine analoge Anwendung des Art. 10 Abs. 3 OECD-MA und damit für eine Anwendung des Art. 15 Abs. 1

Abbildung 2: **DIVIDENDENZAHLUNGEN**

Quellenstaat	Unilateraler Quellensteuersatz in %	Quellensteuersatz (DBA) in %	Minimale Beteiligungshöhe (DBA) in %		Minimale Haltedauer (DBA)	Abweichender Quellensteuersatz outbound (DBA) in %	Minimale Beteiligungshöhe (DBA) in %	
Belgien	25 (15, 10)	15 10	– 25	unmittelbar	–			
Dänemark	28	0	–		–			
Deutschland	20	15 0	– 20	unmittelbar	–			
Estland	23	15 5	– 20	unmittelbar	–			
Finnland	28	10 5	– 20	unmittelbar	–			
Frankreich	25	15 0	– 10	unmittelbar/ mittelbar	–			
Griechenland	0	35	–			15 5	– 25	unmittelbar
Grossbritannien	0	15 5	– 25	unmittelbar/ mittelbar	–			
Irland	20	0	–			15 10	– 25	unmittelbar/ mittelbar
Italien	27	15	–					
Lettland	10	15 5	– 20	unmittelbar	–			
Litauen	15	15 5	– 20	unmittelbar	–			
Luxemburg	20	15 5 0	– 25 25	unmittelbar unmittelbar	– 2 Jahre			
Malta	0	n/a						
Niederlande	25	15 0	– 25	unmittelbar	–			
Österreich	25	15 0	– 20	unmittelbar	–			
Polen	19	15 5	– 25	unmittelbar	–			
Portugal	25	15 10	– 25	unmittelbar	–			
Schweden	30	15 0	– 25	unmittelbar	–			
Slowakei	0	15 5	– 25	unmittelbar	–			
Slowenien	25	15 5	– 25	unmittelbar	–			
Spanien	15	15 10	– 25	unmittelbar	–			
Tschechische Republik	15	15 5	– 25	unmittelbar	–			
Ungarn	0	10	–					
Zypern	0	n/a						
Schweiz	35							
Relevanz von Art. 15 Abs. 1 ZBstA					Quellenstaat			
ZBstA günstiger als unilaterales Recht und DBA (ZBstA im In- und Outbound-Verhältnis relevant)					Belgien, Estland, Finnland, Italien, Lettland, Litauen, Polen, Portugal, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik			
DBA und/oder unilaterales Recht günstiger (ZBstA im In- und Outbound-Verhältnis kaum relevant)					Dänemark, Deutschland, Frankreich, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Schweden, Slowakei			
Nur unilaterale Regelung des ausländischen Quellenstaats günstiger (ZBstA nur im Outbound-Verhältnis [Schweiz = Quellenstaat] relevant)					Griechenland, Grossbritannien, Irland, Malta, Ungarn, Zypern			

Abbildung 3: ZINSAHLUNGEN

Quellenstaat	Unilateraler Quellensteuersatz in %	Quellensteuersatz (DBA) in %
Belgien	15	10
Dänemark	30	0
Deutschland	0	0
Estland	24	10
Finnland	28	0
Frankreich	16	0
Griechenland	35	10
Grossbritannien	20	0
Irland	20	0
Italien	0/12.5/27	12.5
Lettland	10	10
Litauen	10	10
Luxemburg	0	10
Malta	0	n/a
Niederlande	0	5
Österreich	25	0
Polen	20	10
Portugal	20	10
Schweden	0	5
Slowakei	19	10
Slowenien	25	5
Spanien	15	10
Tschechische Republik	15	0
Ungarn	0	10
Zypern	0	n/a
Schweiz	35	
Relevanz von Art. 15 Abs. 2 ZBstA (Zinsen)	Quellenstaat	
ZBstA günstiger als unilaterales Recht und DBA (ZBstA im In- und Outbound-Verhältnis relevant)	Belgien, Estland, Griechenland, Italien, Lettland, Litauen, Polen, Portugal, Slowakei, Slowenien, Spanien	
DBA und/oder unilaterales Recht günstiger (ZBstA im In- und Outbound-Verhältnis kaum relevant)	Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Grossbritannien, Irland, Österreich, Tschechische Republik	
Nur unilaterale Regelung des ausländischen Quellenstaats günstiger (ZBstA nur im Outbound-Verhältnis [Schweiz = Quellenstaat] relevant)	Luxemburg, Malta, Niederlande, Schweden, Ungarn, Zypern	

ZBstA auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen aus [46]. Es scheint, dass die meisten EU-Mitgliedstaaten dieser weiten Auslegung folgen werden, und zwar über eine analoge Anwendung entweder der jeweiligen DBA-Praxis oder der Praxis zur Mutter-Tochter-Richtlinie. Stellungnahmen der Finanzverwaltungen der EU-Mitgliedstaaten liegen zum derzeitigen Zeitpunkt allerdings kaum vor. Lediglich die Finanzverwaltung der Tschechischen Republik hat sich dahingehend geäußert, dass sie grundsätzlich der Definition des OECD-MA folgen will.

3.1.2 Persönlicher Anwendungsbereich. Die Muttergesellschaft muss direkt an der Tochtergesellschaft beteiligt sein. Wird eine Beteiligung über eine zwischengeschaltete Personengesellschaft gehalten, qualifiziert sie nach Praxis der ESTV dann für die Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA, wenn die Personengesellschaft in ihrem Sitzstaat als steuerlich transparent behandelt wird [47]. Demgegenüber wird in den meisten EU-Mitgliedstaaten angenommen, dass bei Zwischenschaltung transparenter Gesellschaften keine unmittelbare Beteiligung vorliegt. Es gibt allerdings Ausnahmen von die-

sem Grundsatz: In Luxemburg gelten über Personengesellschaften gehaltene Beteiligungen als unmittelbar, wenn es sich um eine Personengesellschaft i. S. v. Art. 175 Abs. 1 des Luxemburgischen Einkommenssteuergesetzes oder eine vergleichbare ausländische Gesellschaft handelt (vgl. Art. 147 Abs. 2 des Luxemburgischen Einkommenssteuergesetzes). Ebenso ist davon auszugehen, dass die niederländischen Steuerbehörden – entsprechend ihrer ständigen Praxis – Personengesellschaften grundsätzlich auch in bezug auf das ZBstA als transparent behandeln wird, sofern sie nach niederländischem oder Schweizer Recht als steuerlich transparent gelten. Auch in Spanien und Dänemark liegt grundsätzlich eine unmittelbare Beteiligung vor, wenn die zwischengeschaltete Personengesellschaft in ihrem Sitzstaat als steuerlich transparent behandelt wird. Diese Regeln gelten in den erwähnten Staaten grundsätzlich auch dann, wenn die zwischengeschaltete Personengesellschaft in einem Drittstaat (z. B. auch ausserhalb der EU bzw. der Schweiz) ansässig ist.

Die Mindestbeteiligungshöhe von 25% am Gesellschaftskapital entspricht derjenigen der alten Fassung der Mutter-Tochter-Richtlinie. Den Vertragsstaaten steht es frei, nach unilateralem Recht geringere Mindestbeteiligungshöhen zu verlangen. Einige EU-Mitgliedstaaten sehen denn auch tiefere Mindestbeteiligungshöhen vor (z. B. Dänemark, Litauen, Luxemburg, Tschechische Republik, Ungarn). Nach Auffassung der ESTV kann steuerlich als verdecktes Eigenkapital qualifiziertes Fremdkapital bei der Bestimmung des Beteiligungsgrads mitberücksichtigt werden [48]. Demgegenüber ist in den EU-Mitgliedstaaten, soweit sie das Konzept des verdeckten Eigenkapitals überhaupt kennen, ausschliesslich die kapitalmässige Beteiligung massgebend.

Die Mindesthaltedauer von zwei Jahren ist im Unterschied zur Mutter-Tochter-Richtlinie [49] nicht bloss fakultativ vorgesehen, sondern grundsätzlich zwingend. Allerdings ist es möglich, dass einzelne EU-Mitgliedstaaten nach unilateralem Recht eine kürzere Haltedauer vorsehen. Einige Mitgliedstaaten sehen denn auch bloss einjährige Haltedauern vor, um in den Genuss von Art. 15 ZBstA zu gelangen (z. B. Dänemark, Deutschland, Italien, Litauen, Luxemburg). Ist die Haltedauer im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividendenzahlung noch nicht abgelaufen, gilt in allen EU-Mitgliedstaaten ausser Portugal folgendes: In Anlehnung an die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *Denkavit* [50] wird der Quellensteuernullsatz auch dann gewährt, wenn die Haltedauer im Zeitpunkt der Dividendenfälligkeit noch nicht abgelaufen ist, sofern dieses Kriterium später erfüllt wird. Um das Quellensteuersubstrat für den Fall der Nichteinhaltung der Mindesthaltedauer sicherzustellen, sehen die EU-Mitgliedstaaten verschiedene Systeme vor (z. B. Verpflichtungserklärungen bzw. Informationspflichten [Belgien, Frankreich, Luxemburg]; Stellung von Bankgarantien [Lettland, Niederlande, Ungarn, Slowenien]; Schweizer System [51] [Ablieferung des DBA-Sockels mit Rückerstattung nach Ablauf der Haltedauer: Italien]).

Eine Aufzählung der qualifizierenden Rechtsformen in den EU-Mitgliedstaaten [52] sucht man im ZBstA vergebens. Ein Vergleich mit den für die Mutter-Tochter-Richtlinie qua-

lifizierenden 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 [53]. *Abbildung 1* gibt einen Überblick über die Gesellschaftsformen der EU-Mitgliedstaaten und der Schweiz, welche als Kapitalgesellschaften im Sinne von Art. 15 ZBstA gelten.

Eine weitere Voraussetzung zur Inanspruchnahme der Quellensteuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 1 ZBstA besteht darin, dass sowohl die Mutter- als auch die Tochtergesellschaft ohne Befreiung der Körperschaftssteuer unterliegen müssen. Was die Beurteilung der Frage nach der Körperschaftssteuerbefreiung einer EU-Kapitalgesellschaft von Seiten der Schweiz betrifft, so will die ESTV dies – unter Berücksichtigung des Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung der EU [54] und der Feststellungen der OECD zum schädlichen Steuerwettbewerb – grundsätzlich autonom beurteilen [55]. In den EU-Mitgliedstaaten besteht die Tendenz, vollständige subjektive Steuerbefreiungen als schädlich zu betrachten. Dementsprechend fallen beispielsweise luxemburgische «1929-Holdinggesellschaften» aus dem Anwendungsbereich des ZBstA heraus [56]. Als Ausnahme von diesem Grundsatz ist Ungarn zu erwähnen, welches die Quellensteuerbefreiung auch dann gewährt, wenn die ungarische Dividendenschuldnerin vollständig steuerbefreit ist, etwa aufgrund einer hundertprozentigen Steuererleichterung (Tax Holiday). Schweizerische Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus auf kantonaler Ebene (Holdinggesellschaft, Verwaltungsgesellschaft) erfüllen in den meisten EU-Mitgliedstaaten das Kriterium der Körperschaftssteuerunterstellung ohne Befreiung. In einzelnen Mitgliedstaaten genügt das Vorliegen der schweizerischen Ansässigkeitsbescheinigung und der Bestätigung über die Steuerunterstellung ohne Befreiung, um in den Genuss der Quellensteuerbefreiung zu gelangen. In anderen Mitgliedstaaten werden diese Bestätigungen als nicht massgeblich erachtet und nach eigenen Massstäben überprüft. Insbesondere im Verhältnis zu Italien besteht zurzeit noch Rechtsunsicherheit betreffend die Erfüllung dieses Kriteriums durch Gesellschaften mit kantonalen Steuerprivilegien.

3.1.3 Praktische Bedeutung. Im Verhältnis der Schweiz zu den einzelnen EU-Mitgliedstaaten ergeben sich aus Art. 15 Abs. 1 ZBstA in zahlreichen Fällen keine günstigeren Folgen für die Quellenbesteuerung von Dividendenzahlungen als aus dem jeweiligen nationalen Recht oder dem jeweiligen DBA. Soweit die Regelung des DBA aber günstiger ist, ist sie gemäss Art. 15 Abs. 3 ZBstA der Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA vorzuziehen [57].

Im Verhältnis zu Dänemark, Deutschland, Frankreich, Luxemburg, den Niederlanden, Österreich, Schweden und der Slowakei bestehen grundsätzlich günstigere DBA-Rege-

Abbildung 4: ZAHLUNGEN VON LIZENZGEBÜHREN

Quellenstaat	Unilateraler Quellensteuersatz in %	Quellensteuersatz (DBA) in %	Voraussetzungen
Belgien	15	0	
Dänemark	30	0	
Deutschland	20	0	
Estland	24	10 5	Benutzung von industriellen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen
Finnland	28	0	
Frankreich	33,33	5	
Griechenland	20	5	
Grossbritannien	22	0	
Irland	20	0	
Italien	22,5	5	
Lettland	5/15	10 5	Benutzung von industriellen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen
Litauen	10	10 5	Benutzung von industriellen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen
Luxemburg	0	0	
Malta	0	n/a	
Niederlande	0	5	
Österreich	20	5	
Polen	20	0	
Portugal	15	5	
Schweden	0 (28)	0	
Slowakei	19	10 0	Patente, Marken, Muster oder Modelle, Pläne, geheime Formeln oder Verfahren oder Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen Urheberrechte an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschliesslich kinematografischer Filme oder Filme oder Tonbänder und anderer Bild- oder Tonaufzeichnungen
Slowenien	25	5	
Spanien	25	5	
Tschechische Republik	25	5	
Ungarn	0	0	
Zypern	0 (10)	n/a	
Schweiz	0		
Relevanz von Art. 15 Abs. 2 ZBstA (Lizenzgebühren)		Quellenstaat	
ZBstA günstiger als unilaterales Recht und DBA (ZBstA im In- und Outbound-Verhältnis relevant)		Estland, Frankreich, Griechenland, Italien, Lettland, Litauen, Österreich, Portugal, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik	
DBA und/oder unilaterales Recht günstiger (ZBstA im In- und Outbound-Verhältnis kaum relevant)		Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Grossbritannien, Irland, Luxemburg, Malta, Niederlande, Polen, Schweden, Ungarn, Zypern	
Nur unilaterale Regelung des ausländischen Quellenstaats günstiger (ZBstA nur im Outbound-Verhältnis [Schweiz = Quellenstaat] relevant)		–	

lungen, da entweder tiefere Mindestbeteiligungen, keine Mindesthaltedauern und/oder keine Körperschaftsunterstellung ohne Befreiung für die Gewährung des Quellensteuernullsatzes vorausgesetzt werden. Dies gilt vorbehaltlich von DBA-Missbrauchsbestimmungen, welche unter Umständen durch Art. 15 Abs. 1 ZBstA derogiert werden (s. oben Abschnitt 2.5).

Griechenland, Grossbritannien und Ungarn erheben keine Quellensteuern auf Dividenden, welche an Kapitalgesellschaften gezahlt werden, so dass dem ZBstA im Verhältnis zu diesen Staaten lediglich in Outbound-Fällen praktische Relevanz zukommt. Das DBA mit Irland sieht für den Inbound-, nicht aber für den Outbound-Fall eine günstigere Regelung vor.

Mit Malta und Zypern hat die Schweiz zwar keine DBA abgeschlossen. Dementsprechend bildet das ZBstA eine Rechtsgrundlage für eine begünstigte Besteuerung von Outbound-Dividenden. In bezug auf Inbound-Dividenden fällt dem ZBstA aber keine praktische Relevanz zu, da weder Malta noch Zypern eine Quellensteuer auf Dividenden erhebt.

Im Verhältnis zu allen übrigen EU-Mitgliedstaaten sieht Art. 15 Abs. 1 ZBstA eine gegenüber dem uni- und bilateralen Recht günstigere Regelung vor. *Abbildung 2* gibt einen Überblick über die praktische Bedeutung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA.

3.2 Zins- und Lizenzgebührenezahlungen. Nach Art. 1 Abs. 1 der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie werden «in einem Mitgliedstaat angefallene Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren von allen in diesem Staat darauf erhebenden Steuern (...) befreit». Entsprechend sieht Art. 15 Abs. 2 ZBstA vor, dass «Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Gesellschaften oder ihren Betriebsstätten im Quellenstaat nicht besteuert» werden.

3.2.1 Sachlicher Anwendungsbereich. Die Begriffe «Zinsen» und «Lizenzgebühren» sind in Art. 15 Abs. 2 ZBstA nicht definiert. Aus Schweizer Sicht dürften – in Anlehnung an die Auslegung des Begriffs «Dividendenzahlung» – die entsprechenden Definitionen gemäss OECD-MA, dessen Kommentar sowie DBA-Praxis zur Anwendung gelangen. Die beim Begriff «Dividende» auftretenden Auslegungsprobleme sollten sich nicht stellen, da der Wortlaut von Art. 11 Abs. 3 bzw. Art. 12 Abs. 2 OECD-MA weitgehend mit den entsprechenden Definitionen in Art. 2 der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie übereinstimmt. Als Zinsen gelten deshalb «Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, und insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschliesslich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen. Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen (...)».

Lizenzgebühren sind definiert als

«Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstle-

rischen oder wissenschaftlichen Werken, einschliesslich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden».

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 Gesellschaftskapital jeder der beiden Gesellschaften hält. Dies entspricht grundsätzlich der Regelung von Art. 3 lit. b der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie. Der Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 2 ZBstA erfasst demnach lediglich zweistufige Beteiligungsverhältnisse. Zwar enthält die deutsche Fassung von Art. 15 Abs. 2 ZBstA die Beschränkung auf direkte Beteiligungsverhältnisse nur für die zweite Tatbestandsvariante (Zahlungen zwischen Schwestergesellschaften) mit der Folge, dass bei grammatikalischer Auslegung beispielsweise Zahlungen zwischen Grossmutter- und Enkelgesellschaften erfasst wären [58]; doch handelt es sich offenbar um ein redaktionelles Versehen. Die anderen Sprachfassungen verlangen auch für die erste Tatbestandsvariante das Vorliegen eines direkten Beteiligungsverhältnisses (*participation directe*, *partecipazione diretta*, *direct minimum holding*).

Eine Art. 1 Abs. 10 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie nachgebildete Bestimmung, wonach es den EU-Mitgliedstaaten freisteht, die Quellensteuerentlastung 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 [59]. Mit anderen Worten ist die vollständige Quellensteuerentlastung auch dann zu gewähren, wenn die Haltedauer im Zeitpunkt der Zahlung des Zinses bzw. der Lizenzgebühr noch nicht abgelaufen ist, sofern dieses Kriterium später erfüllt wird. Die meisten EU-Mitgliedstaaten dürften diesem Verständnis folgen, abgesehen von einzelnen Ausnahmen (z. B. Griechenland).

Im übrigen sei auf die Ausführungen im 1. Teil, ST 2006/1–2, S. 87, Abschnitt 3.2.2, verwiesen.

3.2.3 Praktische Bedeutung. Auf Zinszahlungen wird in der Schweiz nur unter bestimmten Voraussetzungen Verrechnungssteuer erhoben, welche im Rahmen direkter Beteiligungsverhältnisse in 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. Entsprechend liegt die Bedeutung der Quellensteuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 ZBstA in erster Linie im Inbound-Kontext. Zahlreiche zwischen der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten abgeschlossene DBA sehen eine residuale Quellensteuer auf Zahlungen von Zinsen und/oder Lizenzgebühren vor. Im Verhältnis zu etwa der Hälfte der EU-Mitgliedstaaten bietet Art. 15 Abs. 2 ZBstA Vorteile gegenüber

der unilateralen bzw. DBA-rechtlichen Quellenbesteuerung von Zinsen bzw. Lizenzgebühren (Abbildung 3 und 4).

4. FAZIT

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass Art. 15 ZBStA im Verhältnis zu zahlreichen EU-Mitgliedstaaten günstigere Regelungen für die Quellenbesteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorsieht. Im Verhältnis zu Estland, Italien, Lettland, Litauen, Polen, Portugal, Slowenien und Spanien bietet Art. 15 ZBStA in seinem gesamten Anwendungsbereich (Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) Vorteile gegenüber den jeweiligen DBA. Aufgrund günstigerer unilateraler oder bilateraler Regelung bleibt Art. 15 ZBStA – gerade umgekehrt – im Verhältnis zu Dänemark, Deutschland und Österreich [60] ohne Relevanz. Im Verhältnis zu allen übrigen EU-Mitgliedstaaten bietet Art. 15 ZBStA wenigstens eine teilweise günstigere Regelung gegenüber der jeweiligen unilateralen Regelung bzw. gegenüber dem DBA.

Als Tendenz ist zu erkennen, dass die EU-Mitgliedstaaten Art. 15 ZBStA in weitgehender Übereinstimmung mit ihrer jeweiligen Praxis in der Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie bzw. der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie auslegen werden. Einer weiteren, die Quellensteuerfreiheit begünstigenden Auslegung steht nach der hier vertretenen

Auffassung jedoch nichts im Wege, jedenfalls soweit der Wortlaut von Art. 15 ZBStA von den EG-Richtlinien abweicht und der Terminologie des OECD-MA folgt. In diesem Falle geht es nicht an, das Auslegungsergebnis – soweit es klar und

«Als Tendenz ist zu erkennen, dass die EU-Mitgliedstaaten Art. 15 ZBStA in weitgehender Übereinstimmung mit ihrer jeweiligen Praxis in der Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie bzw. der Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie auslegen werden.»

eindeutig ist – durch einen Rückgriff auf die EG-Richtlinien einzuschränken. Das ist die Konsequenz aus der Tatsache, dass der Schweiz zwar gleichwertige Regeln gewährt wurden, ein eigentlicher Anschluss an die EG-Richtlinien aber nicht vorgenommen wurde. Deshalb ist es zu begrüssen, wenn die ESTV Art. 15 ZBStA weitgehend autonom und nach ihren eigenen doppelbesteuerungsrechtlichen Massstäben auslegt.

Anmerkungen: 1) Der 1. Teil dieses Beitrages ist in ST 2006/1-2, 81 ff. erschienen. 2) Vgl. 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) Vgl. Danon Robert/Glauser Pierre-Marie, 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.; Gehrig Pierre-Olivier/Jaussi Thomas, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, StR 2005, 819 ff., 930 ff.; Huber Markus F./Helbing Andreas/Kubaile Heiko, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 2004, 819 ff.; Huber Markus F./Helbing Andreas/Kubaile Heiko/Raab Jürgen, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 2005, 914 ff.; Huber Markus F./Helbing Andreas/Kubaile Heiko/Raab Jürgen, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 2006, 394 ff.; Hull Howard R., Switzerland and European Union – Tax Treatment of Intra-Group Cross-Border Dividends, Bulletin IBFD 2006, 73 ff.; Jung Marcel R., Art. 15 of the Switzerland-EC Savings Tax Agreement: Measures Equivalent to Those in the EC Parent-Subsidiary and the Interest and Royalties Directives – A Swiss Perspective, European Taxation 2006, 112 ff.; Kessler Wolfgang/Eicker Klaus/Obser Ralph, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, IStR 2005, 658 ff.; Oberon Xavier, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced «Compromis Helvétique», Bulletin IBFD 2005, 108 ff.; Oesterhelt Stefan/Winzap Maurus, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBStA), ASA 74 (2006) 449 ff.; Riedweg Peter/Heuberger Reto, Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, FStR 2006, 29 ff., 110 ff.; Sidler

Sonja/Wetli Roger, Bilaterale II – Vorteile aus dem Steuerpaket für die Schweiz, ST 2005, 91 ff. 4) Die entsprechenden Angaben beruhen auf einer europaweiten Umfrage im Rahmen der Ernst & Young EU Competency Group zur Auslegung von Art. 15 ZBStA durch die EU-Mitgliedstaaten. 5) Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR o.111). 6) Danon/Glauser, Anm. 3, 505; Oesterhelt/Winzap, Anm. 3, 452 f.; Riedweg/Heuberger, Anm. 3, 36. 7) Vgl. Art. 16 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999 (SR o.142.112.681). 8) Danon/Glauser, Anm. 3, 505. 9) Vgl. Beschluss des Rates vom 2. Juni 2004 (2004/911/EG): «Die Gemeinschaft hat beschlossen, entsprechend dem Antrag der Schweizerischen Eidgenossenschaft in das Abkommen Regelungen einzubeziehen, die denjenigen der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten und der 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 in der ursprünglichen Fassung dieser Richtlinien gleichwertig sind.» 10) Danon/Glauser, Anm. 3, 505; Jung, Anm. 3, 118 f.; a. A. Oesterhelt/Winzap, Anm. 3, 453 f., welche die EG-Richtlinien und das OECD-MA lediglich als «ergänzende Auslegungsmittel» im Sinne von Art. 32 WÜRV betrachten, so dass für eine «richtlinien-konforme» oder «musterabkommens-konforme» Auslegung kein Raum bestehe. 11) Im Ergebnis gl. M. Oesterhelt/Winzap, Anm. 3, 454. 12) Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Konsolidierte Fassung), ABl. C 325/33 vom 24. Dezember 2002. 13) EuGH, Urteil vom 30.4.1974, Haegeman, 181/73, Rz. 2, 6; EuGH, Urteil vom 30.9.1987, 12/86, Demirel, Rz. 7; EuGH, Urteil vom 14.11.1989, 30/88, Griechenland/Kommission, Rz. 12; EuGH, Urteil

vom 15.6.1999, C-321/97, Andersson und Wåkerås-Andersson, Rz. 26. 14) So der EuGH mit Bezug auf das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR), Urteil vom 15.6.1999, C-321/97, Andersson und Wåkerås-Andersson, Rz. 28; Kessler/Eicker/Obser, Anm. 3, 659. 15) Vgl. bspw. Wegleitung, Anm. 2, 5 f., zur Übernahme der sog. Denkvit-Praxis des EuGH. 16) Der Abschluss dieser Teilrevision war Bedingung für das Inkrafttreten von Art. 15 ZBStA im Verhältnis zu Spanien: vgl. 1. Teil, Abschnitt 2.2. 17) Revisionsprotokoll zum Abkommen vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Anhang, Protokoll, Ziff. III, BBl 2005, 7697 ff., 7703. 18) Die Botschaft des Bundesrates scheint die protokollarische Vereinbarung in Ziff. III des Zusatzprotokolls auf die Auslegung des Begriffs «Kapitalgesellschaft» zu begrenzen (vgl. Botschaft vom 6. September 2006 über den Abschluss eines Revisionsprotokolls zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Spanien auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 26. April 1966, BBl 2006, 7681 ff., 7685). Der Wortlaut von Ziff. III des Zusatzprotokolls ist aber umfassend und betrifft die Auslegung aller Ausdrücke von Art. 10 Abs. 2 Bst. b und Art. 12 Abs. 7 des revidierten DBA. 19) 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. 20) S. Anm. 18 und 19. 21) Art. 15 Abs. 1 und Abs. 2 ZBStA. 22) Art. 14

DBA-F vom 9. 9. 1966 (SR o.672.934.91). **23**) Art. 22 DBA-B vom 28. 8. 1978 (SR o.672.917.21). **24**) Art. 23 DBA-I vom 9. 3. 1976 (SR o.672.945.41). **25**) Bundesratsbeschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 14. 12. 1962 (SR 672.202). **26**) Art. 11–13 DBA-F; Art. 10–12 DBA-B; Art. 10–12 DBA-I. **27**) Vergleichbare Regelungen finden sich in Art. 7 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie und Art. 9 Zinsen-/Lizenzgebühren-Richtlinie. **28**) Vgl. ESTV, Wegleitung, Anm. 2, Ziff. 13; ausdrücklich für Dividendenzahlungen outbound. Für Dividendenzahlungen inbound und Zins- und Lizenzgebührenzahlungen in- und outbound muss per analogiam dasselbe gelten. Vgl. im übrigen 1. Teil, Abschnitt 2.4. **29**) Kreisschreiben der ESTV vom 17. Dezember 1998 (inkl. Ergänzung vom Dezember 2001), Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB 1962/KS 1999). **30**) Vgl. Absätze 1 a. E. der Art. 14 DBA-F, Art. 22 DBA-B und Art. 23 DBA-I. **31**) Vgl. auch den Wortlaut der Formulare der ESTV: Ergänzungsblätter R-Fa, R-Ba und R-Ia, jeweils Ziff. 1. **32**) Kreisschreiben der ESTV vom 31. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, ASA 31 (1962/63) 247 ff. **33**) ESTV, Homepage, Häufig gestellte Fragen (FAQ) bezüglich der Anwendung der schweizerischen Missbrauchsbestimmungen auf Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die aus der EU an verbundene Kapitalgesellschaften in der Schweiz fliessen (Artikel 15 ZbStA),

<http://www.estv.admin.ch/data/dba/d/index.htm>, Abfragedatum 29. 10. 2006; gl. M. Danon/Glauser, Anm. 3, 516; Oesterhelt/Winzap, Anm. 3, 462; a. M. Riedweg/Heuberger, Anm. 3, 120, wonach der Verweis auf unilaterale Missbrauchsbestimmungen lediglich solche des Quellenstaats, nicht aber solche des Empfängerstaats erfasse. **34**) EuGH vom 17. 7. 1997 (C-28/95), in Sachen A. Leur-Bloem gegen Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, Ziff. 40 ff. **35**) EuGH vom 14. 12. 2000 (C-110/99), in Sachen Emsland-Stärke GmbH gegen Hauptzollamt Hamburg-Jonas, Ziff. 52 ff. **36**) Schlussanträge des Generalanwalts Poirares Maduro vom 7. 4. 2005 (C-255/02), in Sachen Halifax plc gegen Commissioners of Customs and Excise, Ziff. 67 ff., 87. **37**) Gl. M. Danon/Glauser, Anm. 3, 515; Oesterhelt/Winzap, Anm. 3, 458, 462; Riedweg/Heuberger, Anm. 3, 120. **38**) Vgl. Art. 2 Abs. 2 BRB 1962. **39**) Gehrig/Jaussi, Anm. 3, 935; Oesterhelt/Winzap, Anm. 3, 462 f.; Riedweg/Heuberger, Anm. 3, 120. **40**) Vgl. ESTV, Homepage, FAQ, Anm. 31, wo festgehalten wird, dass in diesen Fällen nur das Formular R-Mb KS 1999, nicht aber die Ergänzungsblätter R-Fa, R-Ba und R-Ia einzureichen sind. **41**) Gl. M. Danon/Glauser, Anm. 3, 519. **42**) Im Ergebnis gl. M. Danon/Glauser, Anm. 3, 518. **43**) Art. 119^{ter} (3) CGI (Code Général des Impôts): «Les dispositions du 1 ne s'appliquent pas lorsque les dividendes distribués bénéficient à une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'Etats qui ne sont pas membres de la Communauté, sauf si cette personne morale justifie que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou

comme un de ses objets principaux de tirer avantage des dispositions du 1.» **44**) Vgl. 1. Teil, ST 2006/1–2, Abschnitt 3.1.1. **45**) In diesem Sinne Kessler/Eicker/Obser, Anm. 3, 662. **46**) ESTV, Wegleitung, Ziff. 3. **47**) Vgl. 1. Teil, ST 2006/1–2, Abschnitt 3.1.2. **48**) Vgl. 1. Teil, ST 2006/1–2, Abschnitt 3.1.2. **49**) Vgl. Art. 3 Abs. 2, zweites Lemma Mutter-Tochter-Richtlinie. **50**) 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. Huber/Helbing/Kubaile, Anm. 3, 824. **51**) Vgl. 1. Teil, ST 2006/1–2, Abschnitt 3.1.2. **52**) Zu den qualifizierenden Kapitalgesellschaften in der Schweiz vgl. 1. Teil, Abschnitt 3.1.2. **53**) Vgl. ESTV, Wegleitung, Anm. 2, Ziff. 9 b). **54**) Entschliessung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. 12. 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, ABl. C 2 vom 06. 01. 1998, 1. **55**) ESTV, Wegleitung, Anm. 2, Ziff. 8 b). **56**) Hull, Anm. 3, 77. **57**) ESTV, Wegleitung, Anm. 2, Ziff. 13. **58**) So Oesterhelt/Winzap, Anm. 3, 492; wie hier: Riedweg/Heuberger, Anm. 3, 47. **59**) Huber/Helbing/Kubaile, Anm. 3, 825 f.; Kessler/Eicker/Obser, Anm. 3, 664 f.; Oesterhelt/Winzap, Anm. 3, 491 f.; Riedweg/Heuberger, Anm. 3, 47 f. **60**) Nach einem kürzlich verabschiedeten Revisionsprotokoll werden Lizenzgebühren im Anwendungsbereich des DBA Schweiz-Österreich keiner Quellenbesteuerung mehr unterliegen.

RÉSUMÉ

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

Dans un premier article paru dans l'EC 06/1–2, les auteurs avaient examiné les conditions à remplir pour répondre aux exigences de l'article 15 AFisE, notamment en ce qui concerne l'impôt à la source suisse (impôt anticipé) sur les paiements «outbound» de dividendes, d'intérêts et de redevances. Dans ce deuxième article, leur attention se porte sur les divers impôts, prélevés à la source dans divers Etats membres de l'UE, sur des dividendes, intérêts et redevances à destination de la Suisse (paiements «inbound»).

Si on le compare avec les règles en vigueur dans d'autres Etats membres de l'UE, l'article 15 AFisE prévoit des conditions plus avantageuses pour le paiement de dividendes, d'intérêts et de redevances. C'est notamment le cas avec

l'Espagne, l'Estonie, l'Italie, la Lettonie, la Lituanie, la Pologne, le Portugal et la Slovaquie, pays où l'application de l'article 15 AFisE est plus avantageuse que celle des conventions de double imposition (CDI) respectives. En raison de réglementations unilatérales ou bilatérales plus avantageuses, l'article 15 AFisE n'a en revanche aucune incidence au Danemark, en Allemagne et en l'Autriche. Par rapport à tous les autres pays membres de l'UE, l'article 15 AFisE présente une réglementation parfois plus avantageuse que les règles unilatérales, et notamment celles relevant de la CDI.

La tendance selon laquelle les Etats membres de l'UE interpréteront l'article 15 AFisE dans le sens de leur pratique actuelle de l'application de la Directive mère-fille et de la Directive sur les

intérêts et redevances se dessine. Selon les auteurs, rien ne devrait empêcher une interprétation favorisant le dégrèvement des impôts à la source, notamment dans la mesure où la formulation de l'article 15 AFisE s'écarte des Directives de l'UE et suit celle du Modèle de Convention de l'OCDE. Cela résulte du fait qu'on accorde l'application de règles équivalentes à la Suisse mais qu'aucun véritable lien avec les Directives de l'UE n'a été établi. Il faut donc accueillir favorablement le fait que l'Administration fédérale des contributions interprète l'article 15 AFisE de façon largement autonome et selon ses propres critères relevant du droit en matière de CDI. AH/RW/AFB