
Entwicklungen im internationalen Steuerrecht

I Einführung

Bei den Entwicklungen im internationalen Steuerrecht standen in den vergangenen Monaten vor allem diejenigen auf der Ebene der EU im Vordergrund. Die mittlerweile abgeschlossenen Verhandlungen zwischen der Schweiz und der EU in Sachen Zinsbesteuerung haben in einen Staatsvertrag gemündet, welcher die schweizerische Steuerlandschaft in vielerlei Hinsicht verändern wird. Praxisrelevante Entwicklungen sind aus unserem Nachbarland Deutschland zu vermelden. In den USA wurde die grösste und bedeutendste Steuerreform seit 20 Jahren in Kraft gesetzt. Schliesslich steht in der Schweiz eine grundlegende Reform im Bereich der Verrechnungssteuer vor der Tür.

II EU-Zinsbesteuerung

Im Anschluss an die Paraphierung der bilateralen Abkommen II Schweiz-EU am 25. Juni 2004 hat der Bundesrat das Vernehmlassungsverfahren durchgeführt. Nachdem die Vernehmlassungsantworten mehrheitlich positiv ausgefallen waren¹, hat der Bundesrat am 1. Oktober 2004 die Sammelbotschaft zuhanden der eidgenössischen Räte verabschiedet. Die Abkommen werden voraussichtlich in der Wintersession 2004 vom Parlament beraten werden. Gemäss Antrag des Bundesrates werden 7 der 8 Abkommen dem fakultativen Staatsvertragsre-



Markus F. Huber
Dr. iur., Partner Ernst & Young Zürich, zuständig für den Bereich Internationales Steuerrecht



Andreas Helbing
lic. iur., LL.M. (Tax),
Advokat, dipl. Steuerexperte,
Manager Ernst & Young Zürich



Heiko Kubaile
Steuerberater deutschen
Rechts, Leiter German Tax
Desk, Ernst & Young Zürich

ferendum unterstehen, einschliesslich des an dieser Stelle interessierenden Zinsbesteuerungsabkommens (im folgenden «ZBStA»)². Aufgrund dieses innerstaatlichen Genehmigungsprozesses sind die EU-Kommission und die Schweiz übereingekommen, den ursprünglich vorgesehenen Stichtag für die Inkraftsetzung des ZBStA (1. Januar 2005) fallen zu lassen und neu eine Inkraftsetzung des Abkommens³, der EU-Richtlinie⁴ sowie der Abkommen mit anderen Drittstaaten und abhängigen und assoziierten Territorien per 1. Juli 2005 vorzusehen, sofern die verfassungsmässigen Voraussetzungen bis zu diesem Zeitpunkt erfüllt sind⁵. Der Regelungsgehalt des ZBStA und der parallel dazu abgeschlossenen Vereinbarung (Memorandum of Understanding) zum Informationsaustausch zerfällt in drei Teile:

– Die *Steuersicherungsmassnahmen* betreffend grenzüberschreitende Zinszahlungen

- an natürliche Personen mit steuerlichem Wohnsitz in einem EU-Mitgliedstaat⁶;
- der *Informationsaustausch* hinsichtlich der unter das ZBstA fallenden Zinserträge auf der einen, der generelle Informationsaustausch auf Ersuchen (Amtshilfe) gemäss Memorandum of Understanding auf der anderen Seite⁷;
 - die *Aufhebung der Quellenbesteuerung* von grenzüberschreitenden Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen⁸.

- 1 EDA / EVD, Bericht über das Vernehmlassungsverfahren zu den bilateralen Abkommen II Schweiz – EU vom 27. September 2004.
- 2 Pressemitteilungen der Bundeskanzlei, Sektion Information und Kommunikation, vom 23. Juni und 1. Oktober 2004.
- 3 Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie des Rates 2003/48/EG vom 3. Juni 2003 zur Gewährleistung einer effektiven Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft festgelegten Regelungen gleichwertig sind, KOM (2004) 75.
- 4 Richtlinie 2003/48/EC des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen.
- 5 Abkommen in Form eines Notenwechsels zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über den Zeitpunkt der Anwendung des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, KOM (2004) 669.
- 6 Vgl. dazu bereits *Huber / Hausmann / Kapalle / Kubaile*, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, in: StR 2004, 428 ff. (431 ff.).
- 7 Vgl. dazu bereits *Huber / Hausmann / Kapalle / Kubaile*, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, in: StR 2004, 428 ff. (433 f.).

Inhaltsübersicht

I Einführung

II EU-Zinsbesteuerung

- 1 Steuersicherungsmaßnahmen (Steuerrückbehalt und freiwillige Meldung)
- 2 Informationsaustausch
 - a) Hinsichtlich der Zinserträge gemäss ZBstA
 - b) Gemäss Memorandum of Understanding (MoU)
- 3 Quellensteuerbefreiung
 - a) Dividenden
 - b) Zinsen und Lizenzgebühren

III Deutschland

- 1 Neuer Abführungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer
- 2 Fehlende Anrechnung der Körperschaften durch EU-Staatsbürger EG-rechtswidrig?
- 3 Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für beschränkt Steuerpflichtige
- 4 Keine Sammelauskunftsersuchen zur Ermittlung von Spekulationsgewinnen

IV USA

V Schweiz

1 Steuersicherungsmaßnahmen (Steuerrückbehalt und freiwillige Meldung)

Die wesentlichen Merkmale der Steuersicherungsmaßnahmen wurden bereits an anderer Stelle dargestellt⁹. Inzwischen wurde der Entwurf für ein flankierendes Bundesgesetz zum ZBstA vorgelegt, welcher insbesondere die Pflichten der Zahlstellen sowie die Folgen derer Verletzung konkretisiert (Entwurf Zinsbesteue-

⁸ Vgl. dazu bereits *Huber / Kapalle / Kubaile*, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, in: StR 2003, 858 ff.

⁹ *Huber / Hausmann / Kapalle / Kubaile*, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, in: StR 2004, 428 ff. (431 ff.).

runngesetz, E-ZBstG)¹⁰. Darüber hinaus hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) einen Entwurf für eine Wegleitung zur EU-Zinsbesteuerung publiziert, welcher die Steuersicherungsmassnahmen einlässlich regelt¹¹. Im folgenden sei auf einzelne Aspekte dieser neuen Erlasse kurz eingegangen:

Zu erinnern ist zunächst daran, dass als «**Zahlstellen**» im Sinne des ZBstA nicht bloss Banken¹² und Effektenhändler¹³ gelten, sondern sämtliche natürlichen und juristischen Personen, Personengesellschaften und Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften, die im Rahmen ihrer *Geschäftstätigkeit* regelmässig oder gelegentlich zinstragende Vermögenswerte von in EU-Mitgliedstaaten ansässigen Dritten entgegennehmen, halten, anlegen oder übertragen oder lediglich Zinsen zahlen (sog. übrige Zahlstellen). Als Zahlstellen können demnach insbesondere auch Fondsleitungen, Versicherungseinrichtungen, Vermögensverwalter, Treuhänder, Anwälte und Notare qualifizieren¹⁴. Wer die Voraussetzungen einer Zahlstelle erfüllt, hat sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden¹⁵. Die Verpflichtungen einer Zahlstelle entfallen unter Umständen, wenn ihr Vertragspartner selbst Finanzintermediär bzw. Zahlstelle ist¹⁶.

Die der Zahlstelle obliegenden Steuersicherungsmassnahmen greifen nur, wenn es sich beim **Zinsempfänger** *erstens* um eine natürliche Person handelt¹⁷, welche *zweitens* in einem EU-Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist und *drittens* eine Zinszahlung erhält, woran ihr *viertens* das Nutzungsrecht zusteht. Diese vier Voraussetzungen sind *kumulativ* zu erfüllen, soll die Pflicht der Zahlstelle zur Steuersicherung entstehen¹⁸. Als EU-Mitgliedstaaten gelten auch diejenigen Länder, welche der Gemeinschaft erst per 1. Mai 2004 beigetreten sind¹⁹. Nicht erfasst werden hingegen Zinszahlungen an natürliche Personen, welche in der Schweiz selbst, in einem

der übrigen eingebundenen Drittstaaten²⁰ bzw. in einem abhängigen oder assoziierten Gebiet der EU-Mitgliedstaaten Grossbritannien und Niederlande²¹ ansässig sind²².

Die Pflichten der Zahlstellen zur Feststellung von **Identität und Wohnsitz** des Nutzungsberechtigten (Art. 5 ZBstA) werden durch den E-Wegleitung einlässlich konkretisiert²³. Wichtig ist in diesem Zusammenhang die Feststellung, dass die Zahlstelle grundsätzlich davon ausgehen darf, dass ihre Vertragspartei mit dem **Nutzungsberechtigten** identisch ist²⁴. Eine Abklärungspflicht ergibt sich für die Zahlstelle nach E-Wegleitung nur in bestimmten Fällen, in welchen schriftlich dokumentiert ist, dass der Zinsempfänger an der Zinszahlung wirtschaftlich nicht berechtigt ist²⁵.

Der E-Wegleitung stellt klar, dass der **Zinsbegriff** des ZBstA weit gefasst ist und sowohl direkt mit Forderungen in Zusammenhang stehende Zinsen (*direkte Zinsen*) wie auch indirekt über Investitionen in bestimmte kollektive Anlagen (Anlagefonds) erzielte Zinserträge (*indirekte Zinsen*) erfasst²⁶. *Ausschüttungen* aus Anlagefonds gelten nur dann als den Steuersicherungsmassnahmen unterliegende Zinsen, wenn der Fonds zu mehr als 15% in Anlagen investiert, die Zins im Sinne des ZBstA generieren²⁷. Erträge, welche bei *Verkauf* oder *Rückzahlung* von Anteilen an Anlagefonds realisiert werden, unterliegen der EU-Zinsbesteuerung, sofern der Fonds mehr als 40% (ab 1. Januar 2011: 25%) seines Vermögens in Anlagen investiert, die Zins im Sinne des ZBstA generieren²⁸ (sog. de-minimis-Regeln). Von den Steuersicherungsmassnahmen ausgenommen sind Zinsen von Schuldnern mit Ansässigkeit in der Schweiz, Zinsen auf Privatdarlehen, Zinsen auf bestimmten umlauffähigen Schuldtiteln («grandfathering»), Verzugszinsen sowie Ausschüttungen und Erträge von schweizerischen Anlagefonds ohne Bankenerklärung (Affidavit)²⁹. Der E-

Wegleitung enthält detaillierte Bestimmungen zur Anwendung des ZBStA auf Anlagefonds³⁰ und auf Derivate und zusammengesetzte bzw. strukturierte Produkte³¹ sowie zur Bemessungsgrundlage bei direkten³² und indirekten Zinsen^{33 34}.

Sind sämtliche bislang erwähnten Voraussetzungen erfüllt, ist die Zahlstelle zur Vornahme des **Steuerrückbehalts** verpflichtet. Der Satz des Steuerrückbehalts beträgt in den ersten drei Jahren der Anwendung des ZBStA 15%, in den darauf folgenden drei Jahren 20% und danach 35%³⁵. Die Zahlstellen haben die Rückbehaltsbeträge jährlich spätestens bis zum 31. März des auf die Zinszahlung folgenden Jahres an die ESTV zu überweisen³⁶. Zusammen mit der Zahlung hat die Zahlstelle ein Deklarationsformular einzureichen, woraus sich ergibt, wie sich

die Zahlung auf die einzelnen EU-Mitgliedstaaten aufteilt³⁷. Liegt eine ausdrückliche Ermächtigung der betroffenen Person vor, so meldet die Zahlstelle Zinszahlungen im Sinne des ZBStA an die ESTV; der Rückbehalt entfällt (**freiwillige Offenlegung**)³⁸. Die Zinsmeldungen sind jährlich bis spätestens am 31. März des auf die Zinszahlung folgenden Jahres vorzunehmen³⁹ und haben gewissen formellen Anforderungen zu genügen⁴⁰.

2 Informationsaustausch

a) Hinsichtlich der Zinserträge gemäss ZBStA

Hinsichtlich der unter das ZBStA fallenden Zinserträge tauschen die Schweiz und die EU-Mitgliedstaaten Informationen über Handlungen aus, die nach den Rechtsvorschriften des ersuchten Staates als *Steuerbetrug* gelten oder ein *ähnliches Delikt* darstellen (Art. 10 ZBStA;

¹⁰ Entwurf für ein Bundesgesetz zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft.

¹¹ Entwurf einer Wegleitung zur EU-Zinsbesteuerung (Steuerrückbehalt und freiwillige Meldung, 19. Oktober 2004 (nachfolgend «E-Wegleitung»).

¹² Gemäss Bundesgesetz vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen.

¹³ Gemäss Bundesgesetz über die Börsen und den Effektenhandel vom 24. März 1995.

¹⁴ E-Wegleitung Rz. 8 f.

¹⁵ Art. 3 E-ZBStG; E-Wegleitung Rz. 18 ff.

¹⁶ E-Wegleitung Rz. 12 ff.

¹⁷ Juristische Personen als Zinsempfänger werden vom ZBStA nicht erfasst.

¹⁸ E-Wegleitung Rz. 31.

¹⁹ Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechische Republik, Ungarn und Zypern.

²⁰ Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino.

²¹ Jersey, Guernsey, Isle of Man, Anguilla, Cayman Islands, Monserrat, Turks and Caicos, British Virgin Islands, Niederländische Antillen, Aruba.

²² E-Wegleitung Rz. 36 f.

²³ E-Wegleitung Rz. 38 ff.

²⁴ E-Wegleitung Rz. 64, in Übereinstimmung mit Art. 4 ZBStA.

²⁵ E-Wegleitung Rz. 67 f.

²⁶ E-Wegleitung Rz. 90 f.

²⁷ Art. 7 Abs. 1 lit. c i.V.m. Abs. 4 ZBStA; E-Wegleitung Rz. 94, 135 ff.

²⁸ Art. 7 Abs. 1 lit. d i.V.m. Abs. 3 und 5 ZBStA; E-Wegleitung Rz. 95, 135 ff..

²⁹ E-Wegleitung Rz. 97 ff.

³⁰ E-Wegleitung Rz. 117 ff.

³¹ E-Wegleitung Rz. 172 ff.

³² E-Wegleitung Rz. 152 ff.

³³ E-Wegleitung Rz. 165 ff.

³⁴ Vgl. auch die Übersicht über Finanzprodukte in Anhang A des E-Wegleitung.

³⁵ Art. 1 Abs. 1 ZBStA.

³⁶ Art. 5 Abs. 1 E-ZBStG.

³⁷ E-Wegleitung Rz. 216.

³⁸ Art. 2 ZBStA; Art. 6 E-ZBStG; E-Wegleitung Rz. 225 ff.

³⁹ Art. 6 Abs. 3 E-ZBStG; E-Wegleitung Rz. 227.

⁴⁰ E-Wegleitung, Anhang C.

tax fraud or the like). Das ZBStA übernimmt damit den Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens Schweiz-USA vom 2. Oktober 1996 (nachfolgend «DBA-USA»)⁴¹. Als «ähnlich» gelten ausschliesslich Delikte, die denselben Unrechtsgehalt aufweisen wie Steuerbetrug nach den Rechtsvorschriften des ersuchten Staates⁴². Das ZBStA sieht vor, dass die Schweiz bilaterale Verhandlungen mit jedem EU-Mitgliedstaat aufnimmt, um Kategorien von Fällen zu definieren, die gemäss den Veranlagungsverfahren in diesen Staaten als «ähnliche» Delikte anzusehen sind⁴³. Als Vorbild hiezu dürfte Ziffer 10 des Protokolls zum DBA-USA gedient haben, worin der Versuch unternommen wurde, «betrügerisches Verhalten» zu definieren und mit Beispielen zu veranschaulichen. Nicht als ähnliches Delikt gilt insbesondere eine im Ausland begangene Tat, die – wäre sie in der Schweiz begangen worden – lediglich eine Steuerhinterziehung darstellen würde⁴⁴. Der E-ZBStG regelt die zu gewährende Amtshilfe in verfahrensrechtlicher Hinsicht, insbesondere betreffend die Modalitäten der Informationsbeschaffung, die Anwendung von Zwangsmassnahmen sowie die Rechte der betroffenen Person⁴⁵.

b) Gemäss Memorandum of Understanding (MoU)

Parallel zum ZBStA hat die Schweiz mit der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten eine Absichtsvereinbarung in Form eines MoU paraphiert⁴⁶. Darin verpflichten sich die Schweiz und die EU-Mitgliedstaaten, unmittelbar nach Unterzeichnung des ZBStA bilaterale Verhandlungen aufzunehmen mit dem Ziel, Bestimmungen in die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zu integrieren, welche einen Informationsaustausch auf Ersuchen in Fällen von Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten ermöglichen⁴⁷. Die zu vereinbarenden erweiter-

ten Amtshilfebestimmungen (nach dem Vorbild des DBA-USA) werden für sämtliche durch die entsprechenden DBA erfassten Einkünfte gelten und gehen damit über die in Art. 10 ZBStA geregelte Amtshilfe hinsichtlich der unter das ZBStA fallenden Zinserträge hinaus. Analog zu Art. 10 ZBStA legt auch das MoU fest, dass die Schweiz und die EU-Mitgliedstaaten Fälle definieren werden, die gemäss den Veranlagungsverfahren der betreffenden Staaten als «ähnliches Delikt» gelten.

3 Quellensteuerbefreiung

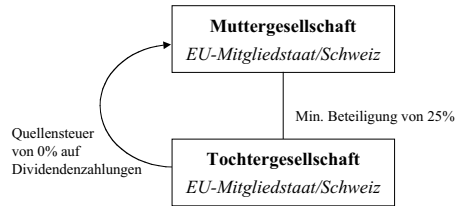
Im Gegensatz zur Einführung der Steuersicherungsmaßnahmen bzw. des erweiterten Informationsaustausches ist es der Schweizer Verhandlungsdelegation gelungen, eine (wenn auch nur partielle) Teilnahme der Schweiz an den Vorteilen der sog. Mutter-Tochter-Richtlinie⁴⁸ bzw. der Richtlinie über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren (nachfolgend «Richtlinie über Zinsen und Lizenzen»)⁴⁹ zu erreichen. Art. 15 ZBStA⁵⁰ übernimmt einen wesentlichen Bestandteil dieser Richtlinien, nämlich die *Aufhebung der Quellenbesteuerung* von grenzüberschreitenden Zahlungen von *Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren* zwischen verbundenen Unternehmen. Art. 15 ZBStA verdrängt in seinem Anwendungsbereich die entsprechenden Vorschriften der jeweiligen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen. Vorbehalten bleibt allerdings die Anwendung innerstaatlicher oder bilateraler Vorschriften zur Verhütung von Betrug oder Missbrauch. Ferner bleiben bestehende Doppelbesteuerungsabkommen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des ZBStA eine *günstigere* steuerliche Behandlung vorsehen, unberührt⁵¹.

a) Dividenden

Dividendenzahlungen von Tochter- an Muttergesellschaften werden im Verhältnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten und der Schweiz⁵² gegenseitig im Quellenstaat nicht besteuert, sofern kumulativ

- (1) die Muttergesellschaft mindestens *zwei Jahre* eine direkte Beteiligung von *mindestens 25%* am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält;
- (2) die eine Gesellschaft in einem *EU-Mitgliedstaat* und die andere Gesellschaft in der *Schweiz* ansässig ist;

- (3) nach den DBA mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in diesem *Drittstaat* ansässig ist und
- (4) beide Gesellschaften ohne Befreiung der *Körperschaftsteuer* unterliegen und die Form einer *Kapitalgesellschaft* aufweisen⁵³.



⁴¹ Vgl. auch Art. 27 Abs. 1 lit. b des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971.

⁴² Art. 10 Abs. 1 ZBstA.

⁴³ Art. 10 Abs. 4 ZBstA.

⁴⁴ Art. 14 Abs. 2 E-ZBstG.

⁴⁵ Art. 14 ff. E-ZBstG.

⁴⁶ Einverständliches Memorandum zwischen 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 und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, KOM (2004) 75.

⁴⁷ In der durch die EU-Kommission publizierten deutschen Version des MoU ist die Rede von «Steuerhinterziehung» oder «ähnlichen Verstössen» (KOM [2004] 75). Im Gegensatz dazu sprechen sowohl der durch das Integrationsbüro EDA/EVD publizierte Abkommenstext als auch die Vernehmlassungserläuterungen zum ZBstA von «Steuerbetrug» und «ähnlichen Delikten». Es scheint sich deshalb bei der durch die EU-Kommission

publizierten deutschen Version um einen Übersetzungsfehler zu handeln; dazu bereits *Huber / Hausmann / Kapalle / Kubaille*, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, in: StR 2004, 428 ff. (434).

⁴⁸ Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

⁴⁹ 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.

⁵⁰ Spanien muss den gesamten Art. 15 ZBstA erst auf der Grundlage einer künftigen bilateralen Vereinbarung mit der Schweiz über den Informationsaustausch auf Ersuchen im Sinne von Ziff. 2 des MoU anwenden (Art. 18 Abs. 3 ZBstA).

⁵¹ Art. 15 Abs. 3 ZBstA.

⁵² Für Estland gilt längstens bis zum 31. Dezember 2008 eine Ausnahmebestimmung, wonach dieser Staat – solange er Einkommenssteuer auf ausgeschütteten Gewinnen erhebt, ohne nichtausgeschüttete Gewinne zu besteuern – die Quellensteuer auf Dividendenzahlungen von estnischen Tochtergesellschaften an schweizerische Muttergesellschaften erheben darf (Art. 15 Abs. 1 ZBstA).

⁵³ Art. 15 Abs. 1 ZBstA.

Zu (1):

Die *minimale Beteiligungshöhe von 25%* bleibt für die Zwecke des ZBStA bestehen, obwohl die Mutter-Tochter-Richtlinie inzwischen dahingehend revidiert wurde, dass der Mindestanteil zur Zeit bloss noch 20% beträgt. Ab 1. Januar 2007 wird die Mindestbeteiligungsquote noch 15% und ab 1. Januar 2009 noch 10% betragen⁵⁴.

Die *Haltedauer von zwei Jahren*, welche im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie bloss fakultativ vorgesehen ist⁵⁵, ist im Rahmen des ZBStA obligatorisch. Es stellt sich die Frage, ob im Zeitpunkt der Dividendenaus-schüttung die minimale Haltefrist von zwei Jahren bereits abgelaufen sein muss. Der in den Vernehmlassungserläuterungen zum ZBStA verwendete Wortlaut⁵⁶ – nicht aber der Wortlaut des ZBStA selbst – liesse diesen Schluss zu. Vieles spricht allerdings dafür, die diesbezügliche Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zur Mutter-Tochter-Richtlinie analog anzuwenden, obwohl der Wortlaut der jeweiligen Bestimmungen leicht differiert⁵⁷. Danach wäre es der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten untersagt, die Quellensteuerbefreiung davon abhängig zu machen, dass die Haltefrist von zwei Jahren bereits abgelaufen ist. Vielmehr ist die Quellensteuerbefreiung zu gewähren, sobald die Mindestbeteiligungsquote von 25% erreicht ist. Allerdings steht es der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten frei, das potentielle Steuersubstrat zu sichern für den Fall, dass die Haltedauer nicht erfüllt wird. Dies kann etwa geschehen durch einen provisorischen Rückbehalt der Quellensteuer (vorausgesetzt die provisorisch einbehaltene Quellensteuer wird nach Ablauf der Haltedauer zurückerstattet) oder durch eine provisorische Quellensteuerbefreiung (mit Stellung einer Sicherheit für den Fall, dass die Haltedauer nicht erfüllt wird)⁵⁸.

Zu (2):

Der Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie wurde kürzlich ausgedehnt auf Gewinnausschüttungen, welche einer Muttergesellschaft über eine *Betriebsstätte*, der die Beteiligungsrechte zuzuordnen sind, zufließen⁵⁹. So ist die Mutter-Tochter-Richtlinie etwa auch dann anwendbar, wenn Mutter- und Tochtergesellschaft im gleichen EU-Mitgliedstaat ansässig sind, die Beteiligung an der Tochtergesellschaft jedoch einer Betriebsstätte der Muttergesellschaft in einem anderen EU-Mitgliedstaat zuzuordnen ist, welche die Dividende vereinnahmt. Aufgrund des Wortlauts von Art. 15 Abs. 1 ZBStA – welcher in etwa der ursprünglichen Fassung der Mutter-Tochter-Richtlinie entspricht – ist davon auszugehen, dass eine analoge Konstellation nicht vom ZBStA erfasst würde.

Zu (4):

Das ZBStA definiert, welche Gesellschaftsformen in der Schweiz als Kapitalgesellschaften gelten (AG, GmbH, Kommandit-AG). Im übrigen lässt das ZBStA jedoch offen, was unter einer *«Kapitalgesellschaft»* bzw. unter *«Körperschaftsteuer»* zu verstehen ist. Es stellt sich deshalb die Frage, ob die entsprechenden Kataloge der Mutter-Tochter-Richtlinie analog anzuwenden sind⁶⁰. Die Frage stellt sich insbesondere im Hinblick auf die kürzlich erfolgte Erweiterung der Liste der qualifizierenden Kapitalgesellschaften, etwa durch das Statut der Europäischen Gesellschaft (Societas Europaea – SE). Die Kataloge der Mutter-Tochter-Richtlinie dürften zumindest als Auslegungshilfe dienen.

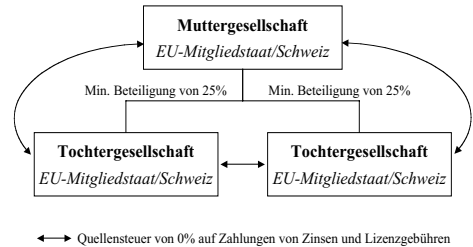
a) Zinsen und Lizenzgebühren

Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Gesellschaften oder ihren Betriebsstätten werden im Verhältnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten und der Schweiz

gegenseitig im Quellenstaat nicht besteuert, wenn kumulativ

- (1) diese Gesellschaften mindestens *zwei Jahre* lang durch eine Beteiligung von *mindestens 25%* miteinander verbunden sind oder sich beide im Besitz einer dritten Gesellschaft befinden, die mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25% am Gesellschaftskapital der ersten und der zweiten Gesellschaft hält;
- (2) die eine Gesellschaft in einem *EU-Mitgliedstaat* ansässig ist oder dort eine *Betriebsstätte* unterhält und die andere Gesellschaft in der *Schweiz* steuerlich ansässig ist oder dort eine *Betriebsstätte* unterhält;
- (3) nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der Gesellschaften in diesem *Drittstaat* steuerlich ansässig ist und keine der Betriebsstätten in diesem Drittstaat gelegen ist; und

- (4) alle Gesellschaften im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der *Körperschaftsteuer* unterliegen und jede die Form einer *Kapitalgesellschaft* aufweist⁶¹.



Zu (1):

Die Definition des «*verbundenen Unternehmens*» entspricht in etwa derjenigen der Richtlinie über Zinsen und Lizenzen⁶². Allerdings ist wiederum die *Haltefrist von 2 Jahren*, welche im Anwendungsbereich der Richtlinie bloss fakultativ vorgesehen ist⁶³, im Rahmen des ZBStA obligatorisch. Auch hier stellt sich die Frage, ob im Zeitpunkt der Zins- bzw. Lizenzzahlung die minimale Haltefrist von zwei Jahren bereits abgelaufen sein muss. Der in den Vernehmlassungserläuterungen zum ZBStA verwendete Wortlaut⁶⁴ – nicht aber der Wortlaut des ZBStA selbst – liesse diesen Schluss zu. Vieles spricht allerdings auch hier dafür, die diesbezügliche Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zur Mutter-Tochter-Richtlinie analog

⁵⁴ Art. 3 Abs. 1 lit. a Mutter-Tochter-Richtlinie.

⁵⁵ Art. 3 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie.

⁵⁶ «wenn eine direkte Beteiligung von 25% oder mehr am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft seit mindestens 2 Jahren besteht».

⁵⁷ ZBStA: «zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung (...) hält»; Mutter-Tochter-Richtlinie: «während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren im Besitz einer Beteiligung bleiben».

⁵⁸ Urteil des EuGH vom 17. Oktober 1996 i.S. Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV und Vormeer BV gegen Bundesamt für Finanzen (C-283/94, C-291/94, C-292/94).

⁵⁹ Art. 1 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 lit. a Mutter-Tochter-Richtlinie (revidiert durch Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003); vgl. dazu bereits *Huber / Kapalle / Kuballe*, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, in: StR 2003, 858 (862).

⁶⁰ Vgl. zum Begriff der Kapitalgesellschaft: Art. 2 Abs. 1 lit. a i.V.m. Anhang zur Mutter-Tochter-Richtlinie; zum Begriff der Körperschaftsteuer: Art. 2 Abs. 1 lit. c Mutter-Tochter-Richtlinie.

⁶¹ Art. 15 Abs. 2 ZBStA. Wo die Richtlinie über Zinsen und Lizenzen für einen EU-Mitgliedstaat eine Übergangsfrist vorsieht, gilt diese Übergangsfrist auch für die Zwecke von Art. 15 Abs. 2 ZBStA. Übergangsfristen bestehen für insgesamt acht EU-Mitgliedstaaten.

⁶² Vgl. Art. 3 lit. b Richtlinie über Zinsen und Lizenzen.

⁶³ Art. 1 Abs. 10 Richtlinie über Zinsen und Lizenzen.

⁶⁴ «diese Gesellschaften durch eine Beteiligung von 25% oder mehr seit mindestens 2 Jahren miteinander verbunden sind (...)».

anzuwenden. Danach wäre es der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten untersagt, die (definitive) Quellensteuerbefreiung davon abhängig zu machen, dass die Haltefrist von zwei Jahren bereits abgelaufen ist.

Zu (2):

Anders als bei den Dividenden fallen Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren auch dann in den Anwendungsbereich des ZBStA, wenn Zahler und/oder Nutzungsberechtigter eine in einem EU-Mitgliedstaat oder in der Schweiz belegene *Betriebsstätte* ist. Aus dem Wortlaut von Art. 15 Abs. 2 ZBStA wird nicht ganz klar, ob auch in einem EU-Mitgliedstaat oder in der Schweiz belegene Betriebsstätten von in Drittstaaten ansässigen Unternehmen die Quellensteuerbefreiung beanspruchen können. Demgegenüber steht im Anwendungsbereich der Richtlinie über Zinsen und Lizenzen fest, dass nur Betriebsstätten von Unternehmen eines EU-Mitgliedstaats qualifizieren⁶⁵. Angesichts des engen Zusammenhangs zwischen der Richtlinie und dem ZBStA wird man wohl davon ausgehen müssen, dass Art. 15 Abs. 2 ZBStA im Sinne der Richtlinie auszulegen ist.

Zu (4):

Das ZBStA definiert wiederum, welche Gesellschaftsformen in der Schweiz als Kapitalgesellschaften gelten (AG, GmbH, Kommandit-AG). Im übrigen lässt das ZBStA jedoch offen, was unter einer «*Kapitalgesellschaft*» bzw. unter «*Körperschaftsteuer*» zu verstehen ist. Die entsprechenden Kataloge der Richtlinie über Zinsen und Lizenzen dürften auch hier als Auslegungshilfe dienen⁶⁶. Art. 15 Abs. 2 ZBStA enthält keine Aussage zur Frage, ob auch qualifizierende Betriebsstätten unbeschränkt der Körperschaftsteuer unterliegen müssen. Mit anderen Worten fehlt eine Art. 1 Abs. 5 lit. b Richtlinie über Zinsen und Lizenzen ent-

sprechende Vorschrift. Aufgrund des engen Zusammenhangs zwischen der Richtlinie und dem ZBStA wird man wohl davon ausgehen müssen, dass auch Betriebsstätten unbeschränkt der Körperschaftsteuer unterliegen müssen.

Die Aufhebung der Quellenbesteuerung von grenzüberschreitenden Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen wird zu einer deutlichen Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen von im EU-Raum bzw. in der Schweiz tätigen Konzernen führen. Zu beachten ist allerdings, dass zur Inanspruchnahme der Vorteile eine *unmittelbare* Beteiligung von 25% erforderlich ist. Gerade im Bereich der Zins- und Lizenzzahlungen dürfte dieses Erfordernis aufgrund einer bestehenden Konzernstruktur häufig nicht erfüllt sein. Wichtig ist deshalb eine rechtzeitige Planung, um gegebenenfalls eine Konzernstruktur den neuen steuerlichen Rahmenbedingungen anzupassen.

III Deutschland

1 Neuer Abführungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer

Auf Dividendenausschüttungen deutscher Kapitalgesellschaften fällt Kapitalertragsteuer an. Diese entspricht im Wesentlichen der Schweizer Verrechnungssteuer. Die Kapitalertragsteuer ist bisher zum 10. des Folgemonats anzumelden und abzuführen. Diese Frist wird ab 2005 verkürzt. Für nach dem 31. Dezember 2004 erfolgende Ausschüttungen durch Kapitalgesellschaften ist die einbehaltene Kapitalertragsteuer bereits in dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen (§ 44 Abs. 1 Satz 5 EStG). Künftig wäre somit die Kapitalertragsteuer für Dividendenausschüttungen zeitgleich mit den Ausschüttungen an

die Anteilseigner an das Finanzamt anzumelden und abzuführen.

Sofern bei Dividendenausschüttungen deutscher Kapitalgesellschaften in die Schweiz die Nullregelung des Art. 10 DBA D-CH nicht zur Anwendung gelangt, ist zukünftig dafür Sorge zu tragen, dass die Kapitalertragsteuer rechtzeitig an das zuständige deutsche Finanzamt abgeführt wird. Wird dies nicht erreicht, kann ein Verspätungszuschlag und ggf. bei zusätzlicher verspäteter Zahlung der Kapitalertragsteuer ein Säumniszuschlag anfallen.

2 Fehlende Anrechnung der Körperschaften durch EU-Staatsbürger EG-rechtswidrig?

Das Finanzgericht Köln⁶⁷ legte mit Beschluss vom 24. Juni 2004 dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob es mit Art. 56 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 EG-Vertrag vereinbar ist, dass nur die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a.F.). Diese Frage ist seit langem strittig und dürfte, obwohl die Körperschaftsteuer-Anrechnung inzwischen ausgelaufenes Recht ist, eine Vielzahl offener Fälle betreffen. Das Finanzgericht zweifelt ins-

besondere daran, ob die Ungleichbehandlung von In- und Auslandsdividenden mit der in den EG-Verträgen verankerten Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist.

Der EuGH hat in diesem Zusammenhang eine auch für deutsche Dividendenempfänger wichtige Entscheidung zum entsprechenden Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren in Finnland gefällt⁶⁸. Hiernach kann ein finnischer Anleger nicht nur die von einer finnischen Kapitalgesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer anrechnen, sondern auch eine Gutschrift über Körperschaftsteuer verlangen, die bei einer EG-ausländische Kapitalgesellschaft auf die Dividende anfällt. Einschlägige Fälle sollten somit offen gehalten werden.

3 Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für beschränkt Steuerpflichtige

Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger kann grundsätzlich alle betrieblich veranlassten Aufwendungen im Rahmen der Steuererklärung abziehen. Ein beschränkt Steuerpflichtiger, der dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder 2 EStG unterliegt (Künstler, Sportler, etc.), kann hingegen Kosten nur dann berücksichtigen, wenn diese höher sind als die Hälfte der Einnahmen und in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen stehen. Die Abzugsteuer wird dann insoweit erstattet, als sie 50 % des Gewinns (wobei nur unmittelbare Kosten berücksichtigt werden) übersteigt.

Diese Benachteiligung beschränkt Steuerpflichtiger ist umstritten. In diesem Zusammenhang hat das höchste deutsche Finanzgericht, der Bundesfinanzhof (hiernach BFH) mit Beschluss vom 26. Mai 2004 dem EuGH die Frage zur Entscheidung vorgelegt⁶⁹, ob die entsprechende deutsche Regelung (§ 50 Abs. 5 Satz 4 Nr.

⁶⁵ Art. 1 Abs. 1 und 2 Richtlinie über Zinsen und Lizenzen.

⁶⁶ Art. 3 lit. a i) i.V.m. Anhang sowie Art. 3 lit. a iii) Richtlinie über Zinsen und Lizenzen.

⁶⁷ Finanzgericht Köln vom 24.06.2004 – 2 K 2241/02, Der Betrieb 2004 S. 1864

⁶⁸ EuGH vom 07.09.2004 – Rs. C-319/02, Manninen, Der Betrieb 2004, S. 2023

⁶⁹ BFH-Beschluss vom 26.05.2004 – I R 93/03, www.bundesfinanzhof.de

3 Satz 2 EStG) gegen den EG-Vertrag verstösst. Nach Ansicht des BFH ist diese Regelung nicht zweifelsfrei mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags vereinbar. Der BFH verweist insoweit auch auf das Urteil «Gerritse» des EuGH vom 12. Juni 2003⁷⁰. Es kann davon ausgegangen werden, dass auch diese deutsche Vorschrift durch die EuGH-Rechtsprechung geändert werden muss.

4 Keine Sammelauskunftsersuchen zur Ermittlung von Spekulationsgewinnen

Die deutsche Finanzverwaltung versucht immer wieder, sich bei deutschen Kreditinstituten mittels sog. Sammelauskünften entsprechende Informationen über Kontoinhaber einzuholen. Die Zulässigkeit eines Sammelauskunftsverfahrens setzt aber voraus, dass gerade aus dem Geschäftsbereich der angeblich auskunftsverpflichteten Bank bereits aussagekräftige Daten vorliegen, die signifikante Abweichungen zu dem steuerlichen Erklärungsverhalten von Bankkunden nahe legen. Bankinterne Informationen können hierbei ein Sammelauskunftsverfahren rechtfertigen, sofern sie einen Anhalt dafür bieten, dass gerade Kunden des Kreditinstituts auf dem Neuen Markt tätig waren und Veräusserungsgewinne erzielen, so das Finanzgericht Münster in seiner Entscheidung⁷¹.

Im entscheidungsrelevanten Fall sollten die Banken die Kunden benennen, die in 1999 und 2000 Wertpapierveräusserungsgewinne von mehr als 1.000 DM erzielt hatten. Weder aus den Steuererklärungen aller Steuerpflichtigen im Einzugsbereich eines Kreditinstituts noch aus Kenntnissen der Fahnder über Neuemissionen und Kursentwicklungen am Aktienmarkt ergäben sich aber hinreichende Anlässe für Ermittlungen. Zudem sei aus dem Umstand, dass jemand eine Bankverbindung zu einem

Kreditinstitut unterhält und dort Gewinne erzielt haben könnte, noch nicht auf einen steuerpflichtigen Gesamtgewinn zu schliessen. Schliesslich könnten die Steuerpflichtigen aus anderen Bankverbindungen verrechnungsfähige Verluste haben.

IV USA

Am 11. Oktober 2004 hat der Kongress der Vereinigten Staaten von Amerika den sog. «*American Jobs Creation Act of 2004*» (nachfolgend «Act») verabschiedet, die grösste und bedeutendste Steuerreform in den USA seit 20 Jahren. Ein wesentlicher Teil dieser Steuerreform besteht in der Einführung von Bestimmungen, welche eine äusserst *steuergünstige Repatriierung* von einbehaltenen Gewinnen ausländischer Tochtergesellschaften von in den USA steuerpflichtigen Unternehmungen ermöglicht.

Der Act gibt in den USA steuerpflichtigen Gesellschaften die Möglichkeit, auf ausserordentlichen Gewinnausschüttungen (nur Bardividenden) einer «controlled foreign corporation (CFC)» einen Abzug von 85% vorzunehmen. Der für den Abzug qualifizierende Dividendenbetrag ist limitiert auf USD 500 Millionen bzw. auf einen allfälligen höheren Betrag einbehaltener Gewinne, welche in einer vor dem 30. Juni 2003 (nach US GAAP) geprüften Jahresrechnung als «earnings permanently reinvested outside the USA» ausgewiesen wurden. Voraussetzung für den Steuerabzug ist, dass die Dividende in den USA nach Massgabe eines genehmigten «domestic reinvestment plan» reinvestiert wird. Als zulässige Zwecke für die Reinvestition gelten die Schaffung von Arbeitsplätzen, Investitionen in die Infrastruktur oder in die Forschung und Entwicklung oder finanzielle Stabilisierungsmassnahmen für die Unternehmung mit dem

Ziel, Arbeitsplätze zu schaffen oder zu erhalten. Unzulässig wäre eine Reinvestition zur Finanzierung von Vergütungen an das Management («executive compensation»).

Die Inanspruchnahme des Steuerabzugs führt zu einem *US Steuersatz von 5.25%* auf dem qualifizierenden Dividendenbetrag, im Vergleich zum regulären Steuersatz von bis zu 35%. Der Steuersatz von 5.25% kann gegebenenfalls unter Inanspruchnahme von reduzierten Steuergutschriften (foreign tax credits) weiter gesenkt werden. Die Inanspruchnahme des Steuerabzugs ist beschränkt auf das letzte Steuerjahr, welches vor dem Inkrafttreten des Act begann oder auf das erste Steuerjahr, welches innert eines Jahres seit Inkrafttreten des Act beginnt (das heisst für Steuerpflichtige, deren Steuerjahr dem Kalenderjahr folgt, die Steuerjahre 2004 und 2005).

V Schweiz

Dem Vernehmen nach sind in der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) Bestrebungen im Gange, das im Rahmen der Erhebung der eidgenössischen Verrechnungssteuer vorherr-

schende *Rückerstattungsverfahren* zumindest teilweise zu ersetzen durch ein System der *Steuerentlastung an der Quelle*.

Das zur Zeit noch vorherrschende Rückerstattungsverfahren ist für die Steuerpflichtigen in vielerlei Hinsicht nachteilig:

- Die Geltendmachung der Rückerstattung erfordert einen nicht zu unterschätzenden administrativen Aufwand.
- Die Zeitspanne zwischen Steuerentrichtung und Steuerrückerstattung kann unter Umständen mehrere Monate betragen. Dies kann namentlich bei substanziellen Beträgen zu Cashflow Problemen führen.
- Die der ESTV überwiesenen Steuerbeträge dürfen nicht verzinst werden⁷².
- Die Verrechnungssteuer ist in CHF zu entrichten, was häufig zu Fremdwährungsrisiken führt.

Dem Vernehmen nach wird das neue System der Steuerentlastung an der Quelle hinsichtlich sämtlicher Staaten anwendbar sein, mit denen die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Für die Steuerentlastung an der Quelle werden voraussichtlich Dividendenzahlungen qualifizieren, welche aufgrund einer qualifizierten Beteiligung ausgeschüttet werden. Noch offen ist, ob das neue Verfahren auch auf weitere der Verrechnungssteuer unterliegende Zahlungen Anwendung finden wird. Dem Vernehmen nach sollen die neuen Vorschriften per 1. Januar 2005 in Kraft treten.

⁷⁰ EuGH vom 12.06.2003, BStBl II 2003 S. 859

⁷¹ Finanzgericht Münster vom 25.06.2004 – 11 K 6956/02 AO, rkr., www.justiz.nrw.de

⁷² Art. 31 Abs. 4 VStG.



Wir vernetzen Wissen

www.first.ag