
Quellensteuerbefreiung – Auslegung von Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der EG im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht

Judith Nolte*

Inhalt	
A. Einleitung	101
B. Entstehungsgeschichte	103
C. Rechtsnatur und Anwendungsbereich des Zinsbesteuerungsabkommens	104
D. Wesentlicher Inhalt von Art. 15 ZBstA	106
E. Missbrauchsvorbehalt	107
I. Vorbemerkung	107
II. Auslegung aus der Sicht eines Mitgliedstaats am Beispiel Deutschlands	107
III. Auslegung aus der Sicht der Schweiz	108
F. Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen	109
G. Auslegung des Zinsbesteuerungsabkommens im Allgemeinen	110
I. Auslegung durch den EuGH	110
1. Vorbemerkung	110
2. Kompetenz zur Auslegung	111
3. Auslegung anhand der Rechtsprechung des EuGH	112
4. Zwischenergebnis	112
II. Auslegung aus der Sicht der Schweizer Gerichte	112
1. Kompetenz zur Auslegung	112
2. Auslegung anhand der Rechtsprechung des EuGH	113
a) Allgemeines zum Rückgriff auf die Rechtsprechung des EuGH	113

* Ass. iur. Judith Nolte LL.M., Legal Counsel, Alstom Power Turbomachines, Baden, Schweiz. Der vorliegende Beitrag ist die überarbeitete Fassung der Magisterarbeit, die die Verfasserin im Rahmen des Aufbaustudiengangs „Europäische Integration“ am Europa-Institut der Universität des Saarlandes, Sektion Rechtswissenschaft, angefertigt hat. Die Verfasserin bedankt sich bei Dr. Klaus von Brocke für die Betreuung der Magisterarbeit.

b) Vereinbarung von „gleichwertigen“ Regelungen mit der Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie	114
c) Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH aufgrund der „gewöhnlichen Bedeutung“ im Sinn von Art. 31 Abs. 1 WVRK	114
d) Richtlinienkonforme Auslegung aufgrund teleologischer Auslegung	115
e) Ergänzende Auslegungsmittel im Sinn von Art. 32 WVRK	116
f) Treu und Glauben	116
g) Faktische Bindung der Schweizer Gerichte durch Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH?	116
3. Auslegung anhand des OECD-Musterabkommens	118
4. Weitere Auslegung anhand der Art. 31 Abs. 1 bis 3 WVRK	119
5. Zwischenergebnis	120
H. Auslegung der Dividenden, Art. 15 Abs. 1 ZBstA	120
I. Sachlicher Anwendungsbereich	120
1. Auslegung des Begriffs der „Dividendenzahlungen“	120
2. Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen	121
II. Persönlicher Anwendungsbereich	122
1. Beteiligung	122
2. Ansässigkeit	123
3. Gesellschaftsform	124
4. Körperschaftssteuerpflicht	125
III. Rechtsfolge	128
I. Auslegung der Zins- und Lizenzgebühren, Art. 15 Abs. 2 ZBstA	129
J. Schlusswort und Ausblick	129

A. Einleitung

Die zunehmende Globalisierung und Europäisierung führt zu immer stärkeren Unternehmensverflechtungen. Dieses schnelle Zusammenwachsen innerhalb Europas zwingt nicht nur die Unternehmen sich dieser neuen Marktsituation anzupassen. Auch die unterschiedlichen Steuersysteme der Staaten müssen dem Rechnung tragen.

Eine Doppelbesteuerung entsteht, wenn Unternehmen in zwei Staaten besteuert werden und somit eine doppelte Besteuerung stattfindet. Deutlich wird dies am Beispiel der Gründung von Tochtergesellschaften im Ausland und damit bei grenzüberschreitenden Transaktionen einer Tochtergesellschaft an eine Muttergesellschaft. Bei einer solchen Transaktion werden bereits besteuerte Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren einer erneuten Besteuerung unterzogen. Würde man einer solchen Doppelbesteuerung nicht entgegenwirken, wäre dadurch nicht nur das Wirtschaftswachstum gehemmt, sondern auch das Streben seitens der Unternehmen würde sich sehr stark an einer Steueroptimierung ausrichten und andere Faktoren wie Produktivität und Innovation in den Hintergrund drängen. Daher versucht man, die Auswirkungen einer Doppelbesteuerung in der Schweiz und in anderen Staaten zu vermeiden oder zu mildern. Das oberste Ziel der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)¹ besteht gerade in einer Vermeidung der Doppelbesteuerung, ohne dadurch eine Nullbesteuerung herbeizuführen.²

Innerhalb der Europäischen Union wurde den Anforderungen einer zunehmenden internationalen Ausrichtung der Unternehmen durch Annahme der Mutter-/Tochter-Richtlinie³ und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie⁴ Rechnung getragen. Mit diesen Richtlinien wurde eine Quellensteuerbefreiung auf Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverhältnis auf europäischer Ebene geregelt. Ziel der Mutter-/Tochter-Richtlinie ist gerade die Vermeidung der Doppelbesteuerung von Gewinnen, die eine in einem Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft ausschüttet.⁵ Als Nicht-EU-Mitglied können diese Richtlinien nicht von der

¹ Die Schweiz hat mit Ausnahme von Malta und Zypern mit allen anderen Mitgliedstaaten DBA, basierend auf dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) abgeschlossen.

² Eine Vermeidung der Doppelbesteuerung kann gerade durch die Anrechnungsmethode oder die Freistellungsmethode erfolgen.

³ RL 90/435/EWG des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 225 v. 20.8.1990, S. 6.

⁴ RL 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 157 v. 26.6.2003, S. 49.

⁵ *von Wunisch*, Internationales Steuerrecht, Teil II, 2000, S. 14.

Schweiz angewandt werden, weshalb sie nicht von deren Vorteilen profitieren kann.

Mit Einführung des Art. 15 in das Zinsbesteuerungsabkommen (ZBStA),⁶ welches am 1. Juli 2005 in Kraft getreten ist, wurde jedoch eine solche Befreiung von der Quellensteuer auch für die Schweiz erzielt. Somit wurde für die Schweiz der steuerliche Wettbewerbsnachteil durch eine steuerliche Entlastung von international tätigen Unternehmen ausgeräumt.⁷ Obwohl hierdurch der Wirtschaftsstandort Schweiz gestärkt wird, ergeben sich auch viele praxisrelevante Probleme. Nach wie vor ist die Auslegung von Art. 15 ZBStA in vielerlei Hinsicht umstritten, wodurch viele Rechtsunsicherheiten entstehen. Als Beispiel sei der Streit betreffend die Erfüllung der „Subject-to-tax“-Klausel⁸ zwischen den Schweizer Steuerbehörden und den italienischen Steuerbehörden aufgezeigt.⁹

Die Problematik der Auslegung dieser Bestimmung liegt insbesondere darin begründet, dass sich das ZBStA vorrangig mit der Zinsbesteuerung im Rahmen eines Steurrückbehalts auf Zinserträge bzw. eines freiwilligen Mitteilungsverfahrens von Zinszahlungen einer in der Schweiz gelegenen Zahlstelle an eine steuerpflichtige natürliche Person mit steuerlichem Wohnsitz in einem EU-Mitgliedstaat befasst. Artikel 15 ZBStA wurde jedoch für grenzüberschreitende Zahlungen verbundener Unternehmen¹⁰ in Anlehnung an den Wortlaut der Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie in das ZBStA aufgenommen.¹¹ Weitere Probleme ergeben sich im Rahmen der Auslegung des Art. 15

⁶ Die amtliche Bezeichnung lautet: Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, ABl. Nr. L 385 v. 29.12.2004, S. 28.

⁷ *Sidler/Wetli*, Bilaterale II - Vorteile aus dem Steuerpaket für die Schweiz, *Der Schweizer Treuhänder* 2005, S. 96; Schweizerische Eidgenossenschaft, Integrationsbüro EDA/EVD, Faktenblätter, S. 43; Integrationsbüro EDA/ EVD, Zinsbesteuerung, S. 1 f.; *Gebriger/Jaussi*, Das Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU kommt!, Schweiz wird zum „Tax Collecting Agent“ für die EU, *Der Schweizer Treuhänder* 2005, S. 89; *Riedweg/Heuberger*, Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, *IFF Forum für Steuerrecht*, 2006, 2. Teil, S. 121.

⁸ Die Subject-to-tax-Klausel dient der Vermeidung der doppelten Steuerbefreiung. Eine solche doppelte Befreiung kann z.B. dadurch entstehen, dass Einkünfte sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat keiner Besteuerung unterliegen und dadurch sogenannte „weiße“ Einkünfte entstehen, die bei einem vergleichbaren Inlandssachverhalt steuerpflichtig wären.

⁹ Weitere Ausführungen hierzu unter H.II.4.; *Gebriger*, Konzernfinanzierungsgesellschaften - Quo vadis Standort Schweiz?, Neupositionierung gegenüber dem Ausland notwendig - hausgemachte Probleme lösen, *Der Schweizer Treuhänder* 2008, S. 242 ff.

¹⁰ Verbundene Unternehmen sind rechtlich selbständige Unternehmen, welche wirtschaftlich miteinander verbunden sind (Mutter- und Tochtergesellschaft).

¹¹ *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 1. Teil, S. 36.

ZBStA auch durch den abweichenden Wortlaut im Vergleich zu diesen Richtlinien. Im Fokus der Erörterung steht daher unter anderem die Frage, ob und inwieweit eine Auslegung aus der Sicht der Schweizer Gerichte anhand der Rechtsprechung des EuGH zu erfolgen hat, d.h. ob eine faktische Bindung an die Rechtsprechung des EuGH bestehen könnte.

In diesem Beitrag werden zunächst die Entstehungsgeschichte, die Rechtsnatur des ZBStA, der Missbrauchsvorbehalt sowie das Verhältnis zu den DBA erläutert. Anschließend wird die Auslegung von Art. 15 ZBStA generell betrachtet. Untersucht werden hierbei Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren von in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässigen Gesellschaften an in der Schweiz steuerlich ansässige Gesellschaften, mithin zum einen die Auslegung dieser Bestimmung durch die Mitgliedstaaten und durch den Europäischen Gerichtshof sowie zum anderen deren Auslegung durch die Gerichte der Schweiz.

B. Entstehungsgeschichte

Nachdem sich die Schweiz im Jahr 1992 gegen den Beitritt zum Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) entschieden hatte, schlossen die Schweiz und die Europäische Gemeinschaft im Jahr 1999 die Bilateralen Abkommen I und im Jahr 2004 die Bilateralen Abkommen II unter Einschluss des ZBStA ab.¹²

Diesem war vorangegangen, dass die Schweiz ihre Teilnahme an der Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie erreichen wollte und deshalb einen entsprechenden Antrag gestellt hatte.¹³ Da ursprünglich jedoch lediglich Zinszahlungen einer in der Schweiz gelegenen Zahlstelle an eine steuerpflichtige natürliche Person mit steuerlichem Wohnsitz in einem Mitgliedstaat vom ZBStA erfasst werden sollten, war keine Quellensteuerbefreiung auf Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverhältnis vorgesehen.

Eine Einigung über eine solche Teilnahme der Schweiz an der Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie wurde schließlich nach mehreren Verhandlungsrunden durch die Einfügung von Art. 15 Abs. 1¹⁴ und Art. 15

¹² *Eicker/Obser*, The impact of the Swiss-EC Agreement on intra-group dividend, interest and royalty payments, EC Tax Review 2006, S. 134; Schweizerische Eidgenossenschaft, Integrationsbüro EDA/EVD, Bilaterale Abkommen, <http://www.europa.admin.ch/aktuell/00429/00573/index.html?lang=de> (2.3.2009).

¹³ *Gstädtner*, Die Richtlinie zur effektiven Besteuerung von Zinseinkünften in der Europäischen Gemeinschaft, BKR 2003, S. 521.

¹⁴ Quasianteilnahme an der Mutter-/Tochter-RL.

Abs. 2 in das ZBstA¹⁵ erreicht.¹⁶ Hierdurch wurden in das ZBstA auch Regelungen einbezogen, die den Regelungen der Mutter-/Tochter-Richtlinie und Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie¹⁷ „gleichwertig“ sind.¹⁸ Hintergrund der Aufnahme des Art. 15 in das ZBstA war für die Schweiz, dass eine Doppelbesteuerung vermieden und eine steuerliche Entlastung von europaweit tätigen Schweizer Holdinggesellschaften erzielt werden sollte,¹⁹ um somit auch von administrativen und wirtschaftlichen Vorteilen profitieren zu können.²⁰

Am 26. Oktober 2004 wurde das ZBstA schließlich in Luxemburg unterzeichnet und trat am 1. Juli 2005 in Kraft.²¹ Inhaltlich regelt das ZBstA eine Quellenbesteuerung natürlicher Personen bei Zinszahlungen und eine Quellensteuerbefreiung betreffend Dividenden-, Zins- und Lizenzgebührenezahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, die in der Schweiz und den Mitgliedstaaten ansässig sind.

C. Rechtsnatur und Anwendungsbereich des Zinsbesteuerungsabkommens

Das ZBstA stellt ein völkerrechtliches Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft dar,²² welches nach Art. 300 Abs. 7 EG für die Organe der Gemeinschaft und deren Mitgliedstaaten verbindlich ist. Dieses Abkommen ist unmittelbar anwendbar, da es eine klare und eindeutige Verpflichtung

¹⁵ Quasianteilnahme an der Zins-/Lizenzgebühren-RL.

¹⁶ *Kessler/Eicker/Obser*, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht – Der Einfluß des Europäischen Gemeinschaftsrechts auf das Recht der direkten Steuern im Verhältnis zu Drittstaaten am Beispiel der Schweiz, IStR 2005, S. 658.

¹⁷ Dies betraf die beiden Richtlinien in ihrer „ursprünglichen Fassung“.

¹⁸ Beschluss des Rates der EU zum ZBstA v. 2.6.2004, ABl. Nr. L 385 v. 29.12.2004, S. 28.

¹⁹ *Gstädtner*, (Fn. 13), S. 521.

²⁰ Damit entfallen z.B. umständliche Abführungen und Rückforderungen von Dividendenzahlungen an eine Behörde der Schweiz, *von Meiss*, Das Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der EU, in: von Verschuer/Gres (Hrsg.), Liber Amicorum für Alexander Riesenkampff zum siebzigsten Geburtstag, 2006, S. 108; *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 658.

²¹ Genehmigung durch das Parlament der Schweiz am 17.12.2004, Schweizerische Eidgenossenschaft, Integrationsbüro EDA/EVD, Informationsblätter Bilaterale Abkommen CH-EU, 2008, <http://www.europa.admin.ch/dienstleistungen/00553/index.html?lang=de> (2.3.2009), S. 49.

²² *Helbing/Wetli*, Zinsbesteuerungsabkommen Schweiz-EU, Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (1. Teil), Der Schweizer Treuhänder 2006, S. 81.

enthält, deren Erfüllung oder Wirkung nicht vom Erlass eines weiteren Rechtsakts abhängt.²³ Damit kann sich der Steuerpflichtige auf diese unmittelbare Anwendbarkeit des ZBStA berufen, ohne dass es einer Umsetzung in nationales Recht bedarf.²⁴ Auch in der Schweiz gilt dieses völkerrechtliche Abkommen unmittelbar, so dass eine Umsetzung in nationales Recht nicht erforderlich ist. Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH kann sich auch hier der Steuerpflichtige aufgrund der Rechtsprechung des Schweizer Bundesgerichts²⁵ unmittelbar auf das ZBStA berufen.²⁶

Der räumliche Geltungsbereich des ZBStA umfasst gemäß Art. 20 ZBStA alle Gebiete, in denen der Vertrag zur Gründung der EG angewendet wird, sowie das Gebiet der Schweiz. Für neue Mitgliedsstaaten der EU wird das ZBStA aufgrund der nicht abschließenden Liste des Art. 20 des ZBStA unmittelbar anwendbar sein.²⁷ In zeitlicher Hinsicht bestehen für neun Mitgliedstaaten²⁸ gewisse Übergangsbestimmungen.²⁹

²³ Geiger, EUV/EGV, 4. Aufl. 2004, Art. 300 EG, Rdnr. 23 f.; dies ist durch eine Auslegung zu ermitteln, vgl. EuGH, Rs. 12/86, *Demirel*, Slg. 1987, 3719; EuGH, Rs. C-192/89, *Sevince*, Slg. 1990, I-3461; *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 659.

²⁴ *Ibid.*; *Tomuschat*, in: von der Groeben/Schwarze (Hrsg.), EU-/EG-Kommentar, 6. Aufl. 2004, Art. 300 EG, Rdnr. 66 f.; *Helbing/Wetli*, (Fn. 22), S. 81; *Täske*, in: Blümich, KStG-Kommentar, 95. Aufl. 2007, § 26 KStG, Rdnr. 14.

²⁵ BGE 106 Ib 182, *Henggeler gegen Schweizerische Eidgenossenschaft*, Erwägung 3; BGE 120 Ia 1, *Verband Studierender an der Universität Zürich gegen Regierungsrat des Kantons Zürich*, Erwägung 5.

²⁶ *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 659; Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschließlich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen (Bilaterale II), 2004, <http://www.admin.ch/ch/d/ff/2004/5965.pdf> (2.3.2009), S. 6216, 2.8.5.

²⁷ Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, 2005, <http://www.estv.admin.ch/d/euz/docs/euz-wegleitung-art15-d.pdf> (2.3.2009), S. 2, Ziffer 1; *Oesterhelt/Winzap*, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBStA), ASA/Archives 74, 2006, S. 455.

²⁸ Diese sind Estland, Griechenland, Lettland, Polen, Portugal, Litauen, Spanien, Tschechien, Bulgarien, Rumänien; die Slowakei durfte nur bis 1.5.2006 eine Quellensteuer auf Lizenzen in nicht begrenzter Höhe erheben.

²⁹ *Helbing/Wetli*, (Fn. 22), S. 82.

D. Wesentlicher Inhalt von Art. 15 ZBstA

Artikel 15 Abs. 1 ZBstA bestimmt, dass alle „grenzüberschreitenden Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften im Quellenstaat nicht besteuert werden“.³⁰ Dieser Wortlaut entspricht insoweit dem Wortlaut des Art. 5 der Mutter-/Tochter-Richtlinie.

Voraussetzung für eine Quellensteuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA im Quellensteuerstaat ist, dass

- die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25 % am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält;
- die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig ist;
- nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig ist und
- beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen und beide die Form einer Kapitalgesellschaft aufweisen.

Soweit diese Voraussetzungen vorliegen, werden Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften im Quellenstaat nicht besteuert. Allerdings besteht ein Unterschied darin, dass Art. 15 Abs. 1 ZBstA gerade nur eine Befreiung der Quellensteuer normiert, während die Mutter-/Tochter-Richtlinie zusätzlich dazu noch die Möglichkeit einer Befreiung oder einer Anrechnung der Steuern im Rahmen einer Gewinnausschüttung einer Muttergesellschaft oder Betriebsstätte an die Tochtergesellschaft wegen Beteiligung aufgrund deren Liquidation einräumt.³¹ Trotz dieses Unterschiedes wurde für Art. 15 Abs. 1 ZBstA jedoch die Grundsystematik der Mutter-/Tochter-Richtlinie übernommen. Somit könnte für die Auslegung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA eine entsprechende Heranziehung der Ergebnisse aus der Mutter-/Tochter-Richtlinie angedacht werden.³²

Auch hinsichtlich der Zins- und Lizenzgebühren nach Art. 15 Abs. 2 ZBstA kann aufgrund der sich entsprechenden Grundsystematik an eine entsprechende Übertragung der Ergebnisse der Auslegung der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie gedacht werden.³³

³⁰ Mit Ausnahme von Estland: „Estland darf, solange es Einkommensteuer auf ausgeschüttete Gewinne erhebt, ohne nicht ausgeschüttete Gewinne zu besteuern, bis spätestens 31. Dezember 2008 diese Steuer auf die von estnischen Tochtergesellschaften an ihre in der Schweiz ansässigen Muttergesellschaften ausgeschütteten Gewinne weiter erheben.“

³¹ Art. 4 Abs. 1 Mutter-/Tochter-RL; *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 661.

³² *Ibid.*

³³ *Ibid.*, S. 664.

E. Missbrauchsvorbehalt

I. Vorbemerkung

Soweit die Voraussetzungen für eine Quellensteuerbefreiung erfüllt sind,³⁴ stellt sich die Frage, ob eine Inanspruchnahme von Art. 15 ZBstA missbräuchlich ist. Artikel 15 ZBstA bestimmt, dass „unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen oder auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch“ eine Quellensteuerbefreiung möglich ist.³⁵ Die Formulierung dieses Vorbehalts entspricht zum großen Teil dem Wortlaut der allgemeinen Missbrauchsklausel von Art. 1 Abs. 2 Mutter-/Tochter-Richtlinie³⁶ und Art. 5 Abs. 1 Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie,³⁷ so dass diese Wortlautabweichung kaum relevant sein dürfte.³⁸

II. Auslegung aus der Sicht eines Mitgliedstaats am Beispiel Deutschlands

Auf der Ebene der EU bestehen keine Vorschriften „zur Verhütung von Betrug und Missbrauch“.³⁹ Daher ist das nationale Recht der jeweiligen Mitgliedstaaten heranzuziehen. Auf nationaler Ebene haben einige Mitgliedstaaten bereits Missbrauchsvorschriften normiert. In Deutschland wurde eine entsprechende Vorschrift mit § 50d Abs. 3 EStG⁴⁰ für Dividenden sowie § 50g Abs. 4 EStG für Zinsen und Lizenzgebühren eingeführt. Hiernach wird einer ausländischen Gesellschaft ein Anspruch auf Entlastung von den Quellensteuern verwehrt, soweit einer der hauptsächlichen Beweggründe für Geschäftsvorfälle in einer Steuervermeidung

³⁴ Siehe unter D.

³⁵ Art. 15 Abs. 1 und 2 ZBstA.

³⁶ Statt „Betrug“ wird hier der Begriff „Steuerhinterziehung“ benutzt.

³⁷ Art. 5 Abs. 2 Zins-/Lizenzgebühren-RL bestimmt des Weiteren, dass „die Mitgliedstaaten im Fall von Transaktionen, bei denen der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung, die Steuerumgehung oder der Missbrauch ist, den Rechtsvorteil dieser Richtlinie entziehen bzw. die Anwendung dieser Richtlinie verweigern können“.

³⁸ *Osterbel/Winzap*, (Fn. 27), S. 458; *Terra/Wattel*, European Tax Law, 4. Aufl. 2005, S. 638, The Interest and Royalty Directive.

³⁹ *Gebriger/Jausi*, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinbesteuerungsabkommens, *Steuer Revue* 2005, S. 936.

⁴⁰ *Kessler/Eicke*, Treaty-Shopping Quo vadis?, Kritische Anmerkungen zu § 50d Abs. 3 EStG-E, *ISrR* 2006, S. 577 ff. m.w.N.; *Kessler/Eicke*, Treaty-Shopping Rule: Two-tier holding meets two-tier approach, *Tax Planning International Review* 2007, S. 2 f.; *Kessler/Eicke*, Neue Gestaltungshürden in der Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG, *DSrR* 2007, S. 781 ff.

oder einem Missbrauch liegt. Dieses sogenannte *anti-directive shopping* wurde auch in die Steuerbestimmungen anderer Mitgliedstaaten aufgenommen.⁴¹

Das ZBstA steht einer Anwendung dieser Bestimmungen nicht entgegen.⁴² Demzufolge sind diese Vorschriften bei grenzüberschreitenden Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren von einem Mitgliedsstaat, beispielsweise Deutschland, in die Schweiz zu berücksichtigen.⁴³

III. Auslegung aus der Sicht der Schweiz

In Übereinstimmung mit der Mutter-/Tochter-Richtlinie⁴⁴ und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie⁴⁵ wird in der Schweiz nach überwiegender Meinung vertreten, dass es sich hier um keinen eigenständigen Missbrauchsvorbehalt handelt,⁴⁶ so dass bilaterale⁴⁷ und unilaterale⁴⁸ Missbrauchsvorschriften zu beachten sind.⁴⁹

Die Auslegung des Missbrauchsbegriffs hat demzufolge gerade im Lichte der Richtlinien und der hierzu entwickelten Rechtsprechung zu erfolgen.⁵⁰ Dies wird unter anderem von der herrschenden Meinung des Schweizer Schrifttums bejaht.⁵¹ Nationale und staatsvertragliche Regelungen sind aufgrund der Anlehnung von

⁴¹ *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 2. Teil, S. 117: „Österreich § 99a Abs. 9 Ziff. 2 EStG; Frankreich Art. 119 Abs. 3 CGI; Großbritannien Sec. 104 FA.“

⁴² *Jakob/Kubaile*, Schweizerischer Holdingstatus und Novellierung des Treaty Shopping in Deutschland, Greift die Verschärfung von § 50d Abs. 3 EstG Schweizer Holdingstrukturen an?, IFF Forum für Steuerrecht 2007, S. 220 f.

⁴³ *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 2. Teil, S. 117.

⁴⁴ Hierzu *Terra/Wattel*, (Fn. 38), S. 525, The Parent-Subsidiary Directive.

⁴⁵ Hierzu *Eicker/Aramini*, Overview on the recent developments of the EC Directive on Withholding Taxes on Royalty and Interest Payments, EC Tax Review 2004, S. 145.

⁴⁶ *Oesterbelt/Winzap*, (Fn. 27), S. 458; *Brokelind*, Ten years application of the Parent-Subsidiary Directive, EC Tax Review 2003, S. 162; *Hull*, Switzerland and European Union – Tax Treatment of Intra-Group Cross-Border Dividends, IBFD Bulletin 2006, S. 73 ff.

⁴⁷ Z.B. Art. 23 DBA Schweiz-Deutschland (CH-D); Art. 14 DBA Schweiz-Frankreich (CH-F); Art. 22 DBA Schweiz-Belgien (CH-B); Art. 23 DBA Schweiz-Italien (CH-I).

⁴⁸ Ob der Bundesratsbeschluss betreffend Maßnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes v. 14.12.1962 zu beachten sei oder nicht, ist streitig, u.a. bejahend Eidgenössische Steuerverwaltung der Schweiz, verneinend *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 1. Teil, S. 39 m.w.N.

⁴⁹ *Helbing/Wetti*, (Fn. 22), S. 83.

⁵⁰ *Heuberger/Oesterbelt*, Verständigungsvereinbarung mit Frankreich zu Art. 15 Abs. 1 ZBstA, Steuer Revue 2007, S. 167.

⁵¹ *Lissi*, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 2007, S. 253.

Art. 15 Abs. 1 ZBstA an Art. 1 Abs. 2 Mutter-/Tochter-Richtlinie anhand des Begriffs des Missbrauchs der EG-Richtlinien auszulegen⁵² und auch die diesbezüglich entwickelte Rechtsprechung des EuGH muss Berücksichtigung finden.⁵³

Für eine solche Auslegung spricht auch,⁵⁴ dass der Wortlaut des Missbrauchsvorbehalts von Art. 15 ZBstA in wesentlichen Teilen dem Wortlaut von Art. 1 Abs. 2 Mutter-/Tochter-Richtlinie sowie Art. 5 Abs. 2 der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie entspricht.

F. Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen

Artikel 15 Abs. 3 ZBstA regelt das Verhältnis der Doppelbesteuerungsabkommen zu Art. 15 Abs. 1 und 2 ZBstA. Hiernach bleiben bereits bestehende DBA zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten mit einer günstigeren steuerlichen Behandlung der Zahlung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren unberührt,⁵⁵ so dass eine Wahlmöglichkeit zwischen einer anwendbaren Regelung des DBA oder der Regelung des Art. 15 Abs. 1 und 2 ZBstA besteht.⁵⁶ Demnach ersetzt Art. 15 ZBstA die Vorschriften der DBA gerade nicht.⁵⁷

Nach dem Wortlaut sind ausdrücklich nur zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des ZBstA bestehende DBA betroffen. Zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten bestehen derzeit, mit Ausnahme von Malta und Zypern, mit allen Mitgliedstaaten DBA, welche auf dem OECD-Musterabkommen basieren.⁵⁸

⁵² Jung, Verbot der rechtsmissbräuchlichen Steuerumgehung, Auslegung und Anwendung von Art. 15 ZBstA, *Der Schweizer Treuhänder* 2006, S. 91 f.; *Danon/Glauser*, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as the Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, *Intertax* 2005, S. 513 ff.

⁵³ *Heuberger/Oesterheld*, (Fn. 50), S. 167.

⁵⁴ Siehe unter D.

⁵⁵ Zinsbesteuerungsabkommen, (Fn. 6), S. 30 ff.; vergleichbare Regelungen in Art. 7 Abs. 2 Mutter-/Tochter-RL, Art. 9 Zins-/Lizenzgebühren-RL.

⁵⁶ Eidgenössische Steuerverwaltung, *Wegleitung*, (Fn. 27), S. 1, 13; *Gebriger/Jaussi*, Praxisfragen im Zusammenhang mit Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens, *Steuer Revue* 2005, S. 823 f.; *Huber/Helbing/Kubaile/Raab*, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, *Steuer Revue* 2005, S. 915.

⁵⁷ *Oesterheld/Winzap*, (Fn. 27), S. 465; *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 1. Teil, S. 39.

⁵⁸ Bundesbehörden der Schweizerischen Eidgenossenschaft, *Systematische Sammlung, Doppelbesteuerung*, <http://www.admin.ch/ch/d/sr/0.67.html> (2.3.2009).

Nach Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung sind auch spätere oder angepasste abkommensrechtliche Steuererleichterungsnormen anwendbar.⁵⁹ Diese Normen seien gerade nicht auf bestehende DBA beschränkt, sondern „auf der Grundlage der allgemeinen Rechtsgrundsätze *lex posterior derogat priori* und gegebenenfalls *lex specialis derogat generali* seien sie auch für „quellensteuerrelevante Bestimmungen in bilateralen DBA mit Mitgliedstaaten, die nach dem Inkrafttreten des ZBstA vereinbart“ wurden, in das geltende Recht aufgenommen worden.⁶⁰

Grundsätzlich gilt bei der Inanspruchnahme des ZBstA und der DBA der Vorrang der günstigeren Regelung unter Berücksichtigung verschiedener Voraussetzungen und nicht nur allgemeiner Bestimmungen.⁶¹ Daher hat die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Wegleitung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Wahl zwischen der Inanspruchnahme des ZBstA und der Inanspruchnahme des DBA eingeräumt,⁶² ohne dass sich hierdurch aufgrund der Ausübung der einmaligen oder mehrmaligen Wahl eine Bindungswirkung auch für weitere Fälle ergibt.⁶³

G. Auslegung des Zinsbesteuerungsabkommens im Allgemeinen

Die Auslegung des ZBstA aus der Sicht der Gerichte der Mitgliedstaaten bzw. des EuGH und diejenige aus der Sicht der Schweizer Gerichte stimmen jedoch nicht immer überein. Daher ist zu untersuchen, anhand welcher Bestimmungen die Auslegung des ZBstA zu erfolgen hat und wer die Kompetenz für eine solche Auslegung innehat.

I. Auslegung durch den EuGH

1. Vorbemerkung

Da ein Mittel zur Lösung von Konflikten bei Auslegungsfragen zwischen den Schweizer Behörden und den Behörden der Mitgliedstaaten betreffend Art. 15 ZBstA fehlt, kann das Konsultationsverfahren nach Art. 12 ZBstA entsprechend

⁵⁹ Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung, (Fn. 27), S. 13, Ziffer 13; i.d.S. auch *Lissi*, (Fn. 51), S. 68; *Oesterheld/Winzap*, (Fn. 27), S. 466; *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 1. Teil, S. 39.

⁶⁰ Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung, (Fn. 27), Ziffer 13.

⁶¹ *Lissi*, (Fn. 51), S. 69.

⁶² Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung, (Fn. 27), S. 13.

⁶³ *Gebriger/Jaussi*, (Fn. 56), S. 824.

herangezogen werden. Grundsätzlich greift dieses Verfahren bei divergierenden Auffassungen auf Verwaltungsebene zwischen den Schweizer Behörden und den Behörden der Mitgliedstaaten zur Anwendung und Auslegung des ZBstA.⁶⁴ Ziel ist hierbei, einvernehmlich eine Verständigung zu erreichen, ohne dass dabei eine Pflicht zur Einigung besteht.⁶⁵ Gegen eine entsprechende Anwendung des Konsultationsverfahrens auch auf Art. 15 ZBstA spricht die systematische Auslegung, da Art. 12 ZBstA nach den Regelungen zu Zahlungen von Zinsen an natürliche Personen gemäß Art. 1 ff. ZBstA folgt und sich vor den Regelungen zu Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen gemäß Art. 15 ZBstA befindet.⁶⁶ Nach anderer Ansicht spricht jedoch trotz der systematischen Stellung im ZBstA sowohl der Wortlaut als auch der Sinn und Zweck des Verfahrens dafür, dass das Konsultationsverfahren auch auf Art. 15 ZBstA anzuwenden ist.⁶⁷

2. Kompetenz zur Auslegung

Für die Auslegung des ZBstA sind die jeweiligen Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten sowie letztendlich die Gerichte zuständig. Demnach ist auch der EuGH zur Auslegung des ZBstA kompetent.⁶⁸ Der EuGH entscheidet durch Vorabentscheidung gemäß Art. 234 lit. b) EGV über die Auslegung der Handlungen der Organe der EG.⁶⁹ Zu diesen Handlungen gehören nach ständiger Rechtsprechung des EuGH auch die zwischen der EG und Drittstaaten abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge, da sie einen „integrierten Bestandteil der Gemeinschaftsordnung“ bilden.⁷⁰ Der EuGH entscheidet nach Art. 300 EGV zudem über solche zwischen der EG und Drittstaaten abgeschlossene Verträge.⁷¹ Im Rahmen der Auslegung verfügt der EuGH jedoch nur über die Kompetenz zur Auslegung des ZBstA betreffend die Mitgliedstaaten.⁷² Die Auslegung des ZBstA innerhalb

⁶⁴ Kessler/Eicker/Obser, (Fn. 16), S. 661.

⁶⁵ Lissi, (Fn. 51), S. 65 f.; Oesterheld/Winzap, (Fn. 27), S. 454.

⁶⁶ Kessler/Eicker/Obser, (Fn. 16), S. 660.

⁶⁷ Ibid.; Oesterheld/Winzap, (Fn. 27), S. 454; Jung, (Fn. 52), S. 90.

⁶⁸ Oesterheld/Winzap, (Fn. 27), S. 454.

⁶⁹ Helbing/Wetli, Zinsbesteuerungsabkommen Schweiz-EU, Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (2. Teil), Der Schweizer Treuhänder 2006, S. 960.

⁷⁰ Borchardt, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/EGV, 4. Aufl. 2006, Art. 234 EG, Rdnr. 9; EuGH, Rs. 181/73, Haegemann, Slg. 1974, 449, 460; EuGH, Rs. 12/86, Demirel, Slg. 1987, 3719; Kessler/Eicker/Obser, (Fn. 16), S. 659.

⁷¹ Tomuschat, in: von der Groeben/Schwarze, (Fn. 24), Art. 300 EG, Rdnr. 99.

⁷² Ibid.; Kessler/Eicker/Obser, (Fn. 16), S. 659.

der EU in den einzelnen Mitgliedstaaten hat hierbei unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH einheitlich zu erfolgen.⁷³

3. Auslegung anhand der Rechtsprechung des EuGH

Der EuGH kann dann auf seine Rechtsprechung zurückgreifen, wenn die Regelungen des ZBstA den Regelungen der Richtlinien entsprechen.⁷⁴ Hierbei würde das ZBstA insbesondere anhand der Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit ausgelegt werden. Fraglich bleibt dennoch, ob sich aufgrund der Gewährleistung der Gegenseitigkeit des ZBstA im Vergleich zur Kapitalverkehrsfreiheit, die gerade keine Gegenseitigkeit gewährleistet, ein Unterschied ergibt.⁷⁵ Offen bleibt zudem, ob der EuGH auf diese Rechtsprechung ohne Ausnahme zurückgreifen wird.⁷⁶

4. Zwischenergebnis

Es bleibt abzuwarten, ob der EuGH diese Rechtsprechung aufgreifen wird. Bisher erfolgt die Auslegung des Art. 15 ZBstA durch die Mitgliedstaaten jedoch tendenziell in Anlehnung an die Anwendung der Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie.⁷⁷

II. Auslegung aus der Sicht der Schweizer Gerichte

Grundsätzlich werden nach allgemein anerkannter Lehre in der Schweiz für die Auslegung des ZBstA mangels Sondervereinbarung die Art. 31 bis 33 der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVRK) herangezogen.⁷⁸ Hierbei steht der Vertragstext im Vordergrund.

1. Kompetenz zur Auslegung

Wie auch in der EG sind für die Auslegung des ZBstA die jeweiligen Verwaltungsbehörden der Schweiz sowie letztendlich die Gerichte zuständig.⁷⁹

⁷³ *Tomuschat*, in: von der Groeben/Schwarze, (Fn. 24), Art. 300 EG, Rdnr. 99.

⁷⁴ *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 659.

⁷⁵ *Ibid.*

⁷⁶ *Ibid.*

⁷⁷ *Helbing/Wetli*, (Fn. 69), S. 969.

⁷⁸ *Oberson*, Agreement between Switzerland and the European Union on taxation of savings - A Balanced „Compromis Helvétique“, IBFD Bulletin 2005, S. 109; *Lissi*, (Fn. 51), S. 61; *Helbing/Wetli*, (Fn. 69), S. 959; *Danon/Glauser*, (Fn. 52), S. 505; *Oesterhelt/Winzap*, (Fn. 27), S. 452; *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 1. Teil, S. 36.

⁷⁹ *Oesterhelt/Winzap*, (Fn. 27), S. 454: „letztinstanzlich das Bundesgericht“.

Der EuGH hat im Hinblick auf die Schweiz keine Kompetenz zur Auslegung des ZBstA inne.⁸⁰ Er ist zwar zur Auslegung von abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträgen zwischen der EG und Drittstaaten gemäß Art. 300 EGV zuständig, jedoch betrifft dies allein die Kompetenz zur Auslegung im Hinblick auf die Mitgliedstaaten der EU.⁸¹ Da die Auslegung des ZBstA als völkerrechtliche Vereinbarung durch die Schweiz als souveräner Vertragsstaat unter Berücksichtigung der WVRK⁸² autonom zu erfolgen hat, sind hierfür allein die jeweiligen Behörden und Gerichte der Schweiz zuständig.⁸³

2. Auslegung anhand der Rechtsprechung des EuGH

Obwohl die Schweizer Gerichte die Kompetenz zur Auslegung haben, könnte dennoch eine Beeinflussung dieser Auslegung durch die Rechtsprechung des EuGH bestehen. In Frage steht aber nicht nur ein gewisser Einfluss der Rechtsprechung des EuGH im Hinblick auf die Auslegung des Art. 15 ZBstA, sondern es könnte sich auch eine entsprechende Verpflichtung der Gerichte der Schweiz ergeben, das ZBstA anhand dieser entwickelten Rechtsprechung auszulegen. Aufgrund des oftmals abweichenden Wortlauts der Bestimmung von der Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie ist die Auslegung des Art. 15 ZBstA deshalb problematisch.⁸⁴

a) Allgemeines zum Rückgriff auf die Rechtsprechung des EuGH

Es bestehen verschiedene Ansichten, ob und inwieweit ein Rückgriff auf die Rechtsprechung des EuGH zur Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie erfolgen sollte. Ein Rückgriff auf diese Rechtsprechung kann mangels Verweises oder einer ausdrücklichen Anerkennung seitens der Schweiz nicht erfolgen. Auf die Rechtsprechung zur Auslegung gemeinschaftsrechtlicher Begriffe wird im ZBstA gerade nicht ausdrücklich verwiesen, wie dies etwa beim Freizügigkeitsabkommen⁸⁵ der Fall ist.⁸⁶ Auch fehlt es an einer ausdrücklichen Anerkennung seitens der Schweiz. Eine Anerkennung kann sich auch nicht daraus

⁸⁰ *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 659.

⁸¹ Siehe unter G.I.2.

⁸² Gem. der Grundsätze von Art. 31-33 WVRK.

⁸³ *Helbing/Wetli*, (Fn. 69), S. 959 m.w.N.; *Oesterbelt/Winzap*, (Fn. 27), S. 452.

⁸⁴ *Ibid.*, S. 449; *Lissi*, (Fn. 51), S. 61.

⁸⁵ Das Freizügigkeitsabkommen (FZA) nimmt ausdrücklich in Art. 16 Abs. 2 Bezug auf die Rechtsprechung des EuGH.

⁸⁶ *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 659; *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 1. Teil, S. 37.

ergeben, dass der Wortlaut des ZBstA teilweise dem Wortlaut der Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie entspricht.⁸⁷

In der Lehre der Schweiz herrscht bezüglich der Auslegung des Art. 15 ZBstA Uneinigkeit. Streitig ist insbesondere, ob und inwieweit das ZBstA anhand der Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie sowie der hierzu entwickelten Rechtsprechung des EuGH oder allein nach dem OECD-Musterabkommen auszulegen ist.

b) Vereinbarung von „gleichwertigen“ Regelungen mit der Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie

Beim Beschluss des Rates der Europäischen Union über das ZBstA wurden ausdrücklich Regelungen vereinbart, die der Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie in ihrer ursprünglichen Fassung „gleichwertig“ sind.⁸⁸ Die in Art. 15 ZBstA miteinbezogenen einschlägigen Regelungen dieser Richtlinien sind Art. 5 Abs. 1 Mutter-/Tochter-Richtlinie und Art. 1 Abs. 1 Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie.

Aus dieser Vereinbarung im Beschluss des Rates der Europäischen Union ergibt sich aber keine Verpflichtung der Schweiz zur Auslegung des ZBstA nach dem Recht der Europäischen Gemeinschaft und der Rechtsprechung des EuGH. Dies ist schon deshalb zu verneinen, da die Erklärung des Rates der Europäischen Union nur einseitigen Charakter hat.⁸⁹ Auch aus dem Wortlaut „gleichwertig“ ergibt sich keine derartige Verpflichtung. Die Begrifflichkeit „gleichwertig“ spricht gegen eine Anwendung der Richtlinien der EG im Verhältnis zur Schweiz aufgrund der Aufnahme des Art. 15 in das ZBstA.⁹⁰ Mit dem gewählten Wortlaut wurde gerade zum Ausdruck gebracht, dass kein Zugang vorliegt. Erforderlich ist eine Differenzierung zwischen dem Begriff „gleichwertig“ und dem Begriff „gleich“, so dass demnach „gleichwertige“ und gerade keine identischen Regelungen aufgenommen worden sind.⁹¹

c) Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH aufgrund der „gewöhnlichen Bedeutung“ im Sinn von Art. 31 Abs. 1 WVRK

Auch ist die Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung des Art. 15 ZBstA nicht im Sinne der „gewöhnlichen Bedeutung“ des Art. 31 Abs. 1 WVRK zu berücksich-

⁸⁷ Lissi, (Fn. 51), S. 62.

⁸⁸ Beschluss des Rates der EU zum ZBstA, ABl. Nr. L 385 v. 29.12.2004, S. 28.

⁸⁹ Lissi, (Fn. 51), S. 62.

⁹⁰ Ibid., S. 63.

⁹¹ Helbing/Wetli, (Fn. 69), S. 960.

tigen. Nach Art. 31 Abs. 1 WVRK ist „der Vertrag in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen“. Eine Schweizer Ansicht führt hierzu aus, dass nicht nur basierend auf Art. 31 WVRK, sondern auch auf dem Grundsatz von Treu und Glauben, dem Kontext des Abschlusses des ZBstA sowie Art. 4 des Einverständlichen Memorandums,⁹² eine Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH sowohl vor als auch nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des ZBstA erforderlich sei. Diese Berücksichtigung der Rechtsprechung habe jedoch nur in dem Rahmen zu erfolgen, in dem das ZBstA Konzepte und Begrifflichkeiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts beinhalten würde. Der Grund hierfür sei, dass Konzepte und Begrifflichkeiten des Steuerrechts vereinbart worden seien.⁹³ Nach anderer Auffassung in der Schweiz kann die „gewöhnliche Bedeutung“ als ein vereinbarter Sprachgebrauch der Parteien verstanden werden.⁹⁴ Die vom EuGH entwickelte Rechtsprechung und damit die Auslegung ist jedoch einseitig vom EuGH festgelegt worden und kann damit nicht als vereinbarter Sprachgebrauch der Parteien verstanden werden.

d) Richtlinienkonforme Auslegung aufgrund teleologischer Auslegung

Eine richtlinienkonforme Auslegung von Art. 15 ZBstA im Rahmen einer teleologischen Auslegung kommt nicht in Betracht. Eine teleologische Auslegung anhand des europäischen Rechts ist zu verneinen, da die Mutter-/Tochter-Richtlinie und das DBA-Recht verschiedene Ziele verfolgen. Das von der Mutter-/Tochter-Richtlinie verfolgte Ziel besteht in der Errichtung eines internen Marktes ohne Diskriminierungen im Rahmen eines einheitlichen Steuerregimes.⁹⁵ Bezweckt wird damit eine steuerliche Entlastung der Muttergesellschaft bei Ausschüttung von Gewinnen an diese,⁹⁶ um sowohl die Kapitalverkehrsfreiheit als auch die Niederlassungsfreiheit zu fördern.⁹⁷ Artikel 15 ZBstA dagegen zielt nicht auf die Gründung eines diskriminierungsfreien inneren Marktes ab; vorgesehen ist vielmehr eine Quellensteuerbefreiung und gerade keine steuerliche Entlastung und Schaffung eines Marktes.

⁹² Einverständliches Memorandum zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft v. 26.10.2004, SR 0.641.926.81.

⁹³ *Jung*, (Fn. 52), S. 90 f.

⁹⁴ *Lissi*, (Fn. 51), S. 63.

⁹⁵ *Ibid.*; *Danon/Glauser*, (Fn. 52), S. 505, befürworten die teleologische Auslegung anhand des europäischen Rechts.

⁹⁶ *Maisto*, The 2003 amendments to the EC Parent-Subsidiary Directive: what's next?, EC Tax Review 2004, S. 169.

⁹⁷ *Terra/Wattel*, (Fn. 38), S. 491, The Parent-Subsidiary Directive.

e) Ergänzende Auslegungsmittel im Sinn von Art. 32 WVRK

Artikel 32 WVRK normiert die Heranziehung der vorbereitenden Arbeiten und der Umstände des Vertragsschlusses als ergänzende Auslegungsmittel, „wenn die Auslegung nach Art. 31 die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt“. Da die Mutter-/Tochter-Richtlinie, die Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie und die zu diesem Zeitpunkt bereits entwickelte Rechtsprechung des EuGH zu den Umständen des Vertragsschlusses gemäß Art. 32 WVRK zu zählen sind und eine weitere Auslegung im Sinne von Art. 32 WVRK erforderlich ist, sind beide Richtlinien sowie die hierzu bereits entwickelte Rechtsprechung als ergänzende Auslegungsmittel im Sinne von Art. 32 WVRK zu berücksichtigen.⁹⁸

f) Treu und Glauben

Aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben muss auch die Rechtsprechung des EuGH hinsichtlich der Auslegung von Art. 15 ZBstA entsprechend herangezogen werden. Die Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben ergibt sich aus Art. 26 und Art. 31 Abs. 1 WVRK sowie aus Art. 4 des Einverständlichen Memorandums zum ZBstA. Hiernach werden die „vereinbarten Maßnahmen nach Treu und Glauben durchgeführt und diese Regelung nicht ohne hinreichenden Grund durch einseitiges Handeln verletzt“.⁹⁹ Nach diesem Grundsatz muss auch die Rechtsprechung des EuGH zum Teil Berücksichtigung finden.¹⁰⁰ Dies kann damit begründet werden, dass die Rechtsprechung aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben, nach Art. 31 WVRK, dem Kontext des Abschlusses des ZBstA sowie gemäß Art. 4 des Einverständlichen Memorandums in dem Rahmen, in dem das ZBstA Konzepte und Begrifflichkeiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts beinhaltet, herangezogen werden muss.¹⁰¹

g) Faktische Bindung der Schweizer Gerichte durch Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH?

Das Schweizer Bundesgericht hat bereits in mehreren Urteilen¹⁰² auf die Rechtsprechung des EuGH Bezug genommen.¹⁰³ Auch wenn diese Bezugnahme auf

⁹⁸ Oesterbelt/Winzap, (Fn. 27), S. 453 f.; Lissi, (Fn. 51), S. 64.

⁹⁹ Art. 4 Einverständliches Memorandums zum ZBstA, (Fn. 92).

¹⁰⁰ Lissi, (Fn. 51), S. 63 f.

¹⁰¹ Jung, (Fn. 52), S. 90 f.

¹⁰² BGE 126 III 129, *Patentrecht*, 145-148; BGE 123 I 152, *Solothurner Quoten*, Erwägung 5.

¹⁰³ Kessler/Eicker/Obser, (Fn. 16), S. 659 f.; Kokott, Die Schweiz und Europa - unter besonderer Berücksichtigung der Personenfreizügigkeit, in: Cremer/Giegerich/Richter/Zimmermann (Hrsg.), *Tradition und Weltoffenheit des Rechts*, Fs. Steinberger, 2002, S. 790.

andere Jurisdiktionen zur Festigung der eigenen Argumentation nicht nur verstärkt in der Schweiz auftritt, sondern ein allgemein feststellbares Zeichen der Internationalisierung darstellt, kann dies nicht gegen eine solche Bindungswirkung sprechen.¹⁰⁴

Für eine faktische Bindung der Schweizer Gerichte spricht gerade, dass das Schweizer Bundesgericht in mehreren Urteilen¹⁰⁵ die Rechtsprechung des EuGH zitierte. Hierbei stellte das Gericht gerade fest: „Das Urteil [des EuGH] ist bindend für alle Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft. Die Schweiz ist nicht Mitglied dieser Gemeinschaft. Es besteht indes kein Anlass, den Entscheid für die Schweiz als unbeachtlich anzusehen.“¹⁰⁶

Dementsprechend wäre es widersprüchlich, wenn das Schweizer Bundesgericht bei der Auslegung und der Anwendung ihres innerstaatlichen Rechts die Rechtsprechung des EuGH berücksichtigt, dies aber bei der Auslegung des ZBstA als unmittelbar anwendbares Abkommen zwischen der Schweiz und der EG¹⁰⁷ verneinen würde.

Für eine entsprechende Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH bei der Auslegung des ZBstA spricht auch die Rechtsprechung des Schweizer Bundesgerichts zum Freizügigkeitsabkommen.¹⁰⁸ In einem früheren Urteil führte das Bundesgericht aus: „Der Gerichtshof hatte sich in früheren Urteilen [...] hierzu nicht geäußert. Damit ist das Bundesgericht an die Interpretation der einschlägigen Bestimmungen durch den Gerichtshof im Urteil Akrich¹⁰⁹ nicht gebunden. Trotzdem kann der Entscheid des Gerichtshofs – wie die seither ergangene Rechtsprechung überhaupt – bei der Auslegung des Freizügigkeitsabkommens mitberücksichtigt werden.“¹¹⁰

Ein weiteres Argument für eine entsprechende Berücksichtigung ist, dass davon ausgegangen werden kann, dass die entwickelte und veröffentlichte Rechtsprechung des EuGH zum Zeitpunkt des Abschlusses des ZBstA bekannt gewesen sein dürfte. Dementsprechend müsste sie insoweit zu berücksichtigen sein, als dass sich der Wortlaut des ZBstA und der Wortlaut der Mutter-/Tochter-Richtlinie entsprechen.¹¹¹

¹⁰⁴ Ibid., S. 789.

¹⁰⁵ BGE 123 I 152, *Solothurner Quoten*, Erwägung 5; BGE 126 III 129, *Patentrecht*, 145-148.

¹⁰⁶ *Kokott*, (Fn. 103), S. 789; *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 659.

¹⁰⁷ Siehe unter C.

¹⁰⁸ *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 660.

¹⁰⁹ EuGH, Rs. C-109/01, *Akrich*, Slg. 2003, I-9607.

¹¹⁰ BGE 130 II 1, *A. und B. gegen Departement für Justiz und Sicherheit sowie Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau*, Erwägung 3.6.1.

¹¹¹ *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 1. Teil, S. 38.

Abzuwarten bleibt jedoch, ob die Gerichte der Schweiz und der EuGH eine einheitliche Auslegung wählen werden.¹¹² Wahrscheinlich ist aber, dass die Schweizer Gerichte bei der Anwendung und Auslegung des ZBstA die Rechtsprechung des EuGH berücksichtigen werden. Hierfür spricht, dass die Schweiz eine Anwendbarkeit von den Regelungen der Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie unbedingt erreichen wollte und somit gerade den Mitgliedstaaten gleichgestellt werden wollte.¹¹³ Des Weiteren wurde auch die Grundsystematik sowohl der Mutter-/Tochter-Richtlinie als auch der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie übernommen.¹¹⁴

Folglich kann, soweit der Wortlaut des ZBstA nicht von dem Wortlaut der Mutter-/Tochter-Richtlinie abweicht, davon ausgegangen werden, dass die zum Zeitpunkt des Abschlusses des ZBstA veröffentlichte Rechtsprechung des EuGH bekannt war. Dementsprechend muss diese zu diesem Zeitpunkt bereits entwickelte Rechtsprechung auch in diesem Rahmen zur Auslegung herangezogen werden. Sowohl die Mutter-/Tochter-Richtlinie als auch die Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie und die hierzu bereits entwickelte Rechtsprechung des EuGH können damit als ergänzende Auslegungsmittel im Sinne von Art. 32 WVRK berücksichtigt werden. Auch muss Art. 15 ZBstA aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben anhand der Rechtsprechung des EuGH ausgelegt werden.¹¹⁵

Somit kann bezüglich der Auslegung von Art. 15 ZBstA anhand der Rechtsprechung des EuGH eine faktische Bindungswirkung insoweit bejaht werden, als dass der Wortlaut des ZBstA dem der Richtlinien entspricht und damit die diesbezüglich bereits entwickelte Rechtsprechung des EuGH zum Zeitpunkt des Abschlusses des ZBstA heranzuziehen sein wird. In diesem Rahmen wird auch die nach dem Abschluss des ZBstA entwickelte Rechtsprechung des EuGH bei der Auslegung entsprechend heranzuziehen sein, wenn sie sich, angelehnt an den sich entsprechenden Wortlaut der Richtlinien an dem ZBstA orientiert und sich innerhalb der vorhergehenden Rechtsprechung bewegt.

3. Auslegung anhand des OECD-Musterabkommens

Der Wortlaut von Art. 15 des ZBstA entspricht teilweise dem Wortlaut des OECD-Musterabkommens.¹¹⁶

¹¹² *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 659.

¹¹³ Siehe unter B.

¹¹⁴ Siehe unter D.

¹¹⁵ Siehe unter G.II.2.e) und f).

¹¹⁶ *Lissi*, (Fn. 51), S. 61.

Fest steht, dass für die Auslegung des ZBstA die Wiener Vertragsrechtskonvention Berücksichtigung finden muss.¹¹⁷ Hiernach ist Art. 15 ZBstA gemäß Art. 31 Abs. 1 WVRK im Sinne der „gewöhnlichen Bedeutung“ zu analysieren. Für die Definition der „gewöhnlichen Bedeutung“ ist der gemeinsame Sprachgebrauch der Schweiz und der EG zu bestimmen.¹¹⁸ Dieser gemeinsame Sprachgebrauch ist als ein sowohl von der Schweiz als auch der EG anerkannter übereinstimmender bilateraler Sprachgebrauch zu verstehen.

Sehr oft richten sich die bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der EU an dem OECD-Musterabkommen aus. Daher ist dieses Abkommen mit seinem Kommentar insbesondere bezüglich der Analyse des gemeinsamen Sprachgebrauchs in den Grenzen des Wortlauts heranzuziehen.¹¹⁹ Für eine entsprechende Berücksichtigung des OECD-Musterabkommens und dessen Kommentar spricht auch die teleologische Auslegung. Sinn und Zweck des Art. 15 ZBstA besteht gerade in einer Quellensteuerbefreiung und nicht in der Beseitigung einer erhöhten wirtschaftlichen Belastung.¹²⁰ Artikel 10 OECD-Musterabkommen geht von einer solchen erhöhten wirtschaftlichen Belastung aus, so dass dies gerade dem Konzept des OECD-Musterabkommens entspricht.¹²¹ Vertreten wird auch, dass das OECD-Musterabkommen als ergänzendes Auslegungsmittel im Sinne von Art. 32 WVRK berücksichtigt werden könnte.¹²² Dementsprechend ist bei der Auslegung des Art. 15 ZBstA das OECD-Musterabkommen und dessen Kommentar entsprechend heranzuziehen.

4. Weitere Auslegung anhand der Art. 31 Abs. 1 bis 3 WVRK

Bei der Auslegung muss die allgemeine Auslegungsregel des Art. 31 Abs. 1 bis 3 WVRK entsprechend Berücksichtigung finden.¹²³ Die Wegleitung¹²⁴ der Eidgenössischen Steuerverwaltung stellt aber eine unilaterale Ansicht bzw. eine Anweisung im Rahmen der Verwaltung dar und ist demnach gerade nicht unter Art. 31 Abs. 1 bis 3 WVRK zu subsumieren.¹²⁵ Da das Konsultationsverfahren gemäß Art. 12 ZBstA auch auf Art. 15 ZBstA entsprechend Anwendung findet,¹²⁶ sind jedoch

¹¹⁷ Siehe unter G.II.

¹¹⁸ *Lissi*, (Fn. 51), S. 64.

¹¹⁹ *Ibid.*

¹²⁰ Siehe unter G.II.3.

¹²¹ *Lissi*, (Fn. 51), S. 64 f.

¹²² *Oesterhelb/Winzap*, (Fn. 27), S. 453 f.

¹²³ Siehe unter G.II.

¹²⁴ Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung, (Fn. 27).

¹²⁵ *Lissi*, (Fn. 51), S. 65.

¹²⁶ Siehe unter G.I.1.

Vereinbarungen zwischen den Schweizer Behörden und den Behörden der Mitgliedstaaten zur einheitlichen Auslegung von Art. 15 ZBstA unter die spätere übereinstimmende Übung im Sinne des Art. 31 Abs. 3 lit. b) WVRK zu subsumieren.¹²⁷

5. Zwischenergebnis

Bezüglich der Auslegung des Art. 15 ZBstA anhand der Rechtsprechung des EuGH kann eine faktische Bindungswirkung insoweit bejaht werden, als dass der Wortlaut des ZBstA dem Wortlaut der Richtlinien entspricht und damit die diesbezüglich bereits entwickelte Rechtsprechung des EuGH zum Zeitpunkt des Abschlusses des ZBstA heranzuziehen ist. Des Weiteren ist Art. 15 ZBstA unter entsprechender Heranziehung des OECD-Musterabkommens, dessen Kommentar sowie Art. 31 Abs. 3 lit. b) WVRK auszulegen.¹²⁸

H. Auslegung der Dividenden, Art. 15 Abs. 1 ZBstA

I. Sachlicher Anwendungsbereich

1. Auslegung des Begriffs der „Dividendenzahlungen“

Artikel 15 Abs. 1 ZBstA spricht von dem Begriff der „Dividendenzahlungen“. Eine Definition dieses Begriffs fehlt im ZBstA. Auch findet sich eine solche weder im EGV noch in den Richtlinien und lässt sich auch nicht der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern entnehmen.¹²⁹ Dieser Begriff der Dividendenzahlungen in Art. 15 Abs. 1 ZBstA ist allerdings im Lichte von Art. 1 Abs. 1 Mutter-/Tochter-Richtlinie und demgemäß entsprechend dem Begriff der „Gewinnausschüttungen“¹³⁰ auszulegen. Jedoch ergeben sich aufgrund dieser unterschiedlichen Begriffe auch Unterschiede in der Auslegung. Im Rahmen der Mutter-/Tochter-Richtlinie wird der Begriff der Gewinnausschüttungen nicht definiert. Daher gestaltet sich die Auslegung dieses Begriffs mangels einer Definition schwierig. Allgemein anerkannt ist aber, dass der Begriff der „Dividenden“ im Gegensatz zum Begriff der Gewinnausschüttungen der Mutter-/Tochter-Richtlinie enger gefasst ist.¹³¹

¹²⁷ Lissi, (Fn. 51), S. 65 f.

¹²⁸ Siehe oben G.II.2.g), 3. und 4.

¹²⁹ Kessler/Eicker/Obser, (Fn. 16), S. 661.

¹³⁰ Art. 1 Abs. 1 Mutter-/Tochter-RL.

¹³¹ *de Hosson*, The Parent-Subsidiary Directive, Intertax 1990, S. 433; *Helbing/Welli*, (Fn. 22), S. 84.

Gegen eine Auslegung dieses Begriffes anhand der Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Rechtsprechung des EuGH spricht zwar die Verwendung des Begriffes der Gewinnausschüttungen der Mutter-/Tochter-Richtlinie, die differenzierenden Auffassungen zur Bedeutung dieses Begriffes und die Unterschiede der Mutter-/Tochter-Richtlinie und des Art. 15 ZBstA im Rahmen der teleologischen Auslegung.¹³² Jedoch ist der Begriff der „Dividende“ unter Berücksichtigung der Mutter-/Tochter-Richtlinie auszulegen, da dieser Begriff die gleiche Bedeutung wie der Begriff der Gewinnausschüttungen hat. Dies kann unter anderem damit begründet werden, dass bei der für Estland eingeräumten Übergangsfrist von „ausgeschütteten Gewinnen“ gesprochen wird. Dieser Begriff ist identisch mit dem Begriff der Gewinnausschüttungen, so dass sich hieraus eine Pflicht zur Auslegung im Lichte der Mutter-/Tochter-Richtlinie ergibt.¹³³ Auch unter Berücksichtigung des Sinns und Zwecks sowie der Entstehungsgeschichte des Art. 15 ZBstA ergibt sich kein Anhaltspunkt, der eine engere Auslegung der Dividendenzahlungen im Vergleich zum Begriff der Gewinnausschüttungen rechtfertigen würde.¹³⁴

2. Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen

Auch stellt sich die Frage, ob von dem Begriff Dividendenzahlungen des ZBstA nur offene Gewinnausschüttungen oder auch verdeckte Gewinnausschüttungen erfasst werden.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung wendet zur Auslegung des Begriffes der Dividende Art. 10 Abs. 3 OECD-Musterabkommen analog an.¹³⁵ Auch aus Schweizer Sicht wird eine Heranziehung dieses weiten Begriffes der Dividende überwiegend befürwortet und dementsprechend eine Anwendung von Art. 10 Abs. 3 OECD-Musterabkommen analog aufgrund der Praxis der Schweizer DBA begrüßt.¹³⁶ Nach anderer Schweizer Ansicht kann dieser Auffassung nicht zugestimmt werden, da es sich hierbei um einen Begriff des Europäischen Gemeinschaftsrechts handle.¹³⁷ Auch wird die Auffassung vertreten, dass diese weite Dividendendefinition auf das nationale Recht verweise, aber einer gemeinschaftsweit einheitlichen autonomen Auslegung der EG nicht gerecht werde,¹³⁸ so dass vom Begriff

¹³² *Lissi*, (Fn. 51), S. 110.

¹³³ *Danon/Glauser*, (Fn. 52), S. 506; *Terra/Wattel*, (Fn. 38), S. 515 vertreten eine autonome Auslegung nach dem Sinn und Zweck der Richtlinie.

¹³⁴ *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 1. Teil, S. 40.

¹³⁵ Eidgenössische Steuerverwaltung, *Wegleitung*, (Fn. 27), S. 3, Ziffer 3.

¹³⁶ *Helbing/Wetli*, (Fn. 22), S. 84.

¹³⁷ *Jung*, (Fn. 52), S. 91.

¹³⁸ *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 662; *Pistone*, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Eurotax Series on European Taxation, S. 286.

der Dividende nur offene Gewinnausschüttungen umfasst seien.¹³⁹ Demgegenüber umfasse der Begriff Dividendenzahlungen nach verbreiteter Meinung in der Schweiz sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen.¹⁴⁰ Auch die Eidgenössische Steuerverwaltung führt in ihrer Wegleitung aus, dass „offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (geldwerte Leistungen) inklusive Liquidationsüberschüsse betreffend Aktien, Partizipationsscheinen und Genussscheinen im Bereich der Aktiengesellschaften, betreffend Aktien, Partizipationsscheinen und Genussscheinen im Bereich der Kommanditaktiengesellschaften und betreffend Stammeinlagen ins Stammkapital im Bereich der Gesellschaften mit beschränkter Haftung“ als Dividenden gelten würden.¹⁴¹

Offen ist, ob die Mitgliedstaaten der weiten Auslegung des Begriffs über eine analoge Anwendung der Praxis der DBA folgen werden oder der Praxis zur Mutter-/Tochter-Richtlinie.¹⁴² Bisher hat hierzu nur die Finanzverwaltung der Tschechischen Republik eine Stellungnahme abgegeben. In dieser Stellungnahme führt sie aus, dass sie grundsätzlich die Definition des OECD-Musterabkommens entsprechend anwenden werde.¹⁴³ Wünschenswert wäre es aber, dass die Mitgliedstaaten der Praxis zur Mutter-/Tochter-Richtlinie folgen würden, um somit einer gemeinschaftsweit einheitlichen Auslegung entsprechen würden.

II. Persönlicher Anwendungsbereich

1. Beteiligung

Im Rahmen des persönlichen Anwendungsbereiches ist Voraussetzung, dass die Muttergesellschaft direkt an der Tochtergesellschaft beteiligt ist. Eine direkte Beteiligung liegt vor, wenn keine Beteiligungen über zwischengeschaltete Kapital- oder Personengesellschaft gehalten werden.¹⁴⁴

Nach der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung ist auch eine Beteiligung einer zwischengeschalteten Personengesellschaft ausreichend, soweit diese Gesellschaft in ihrem Sitzstaat als steuerlich transparent behandelt wird.¹⁴⁵ Demgegenüber verneint jedoch die Mehrheit der Mitgliedstaaten in einem solchen Fall die unmittelbare Beteiligung.¹⁴⁶

¹³⁹ Kessler/Eicker/Obser, (Fn. 16), S. 662.

¹⁴⁰ Helbing/Wetli, (Fn. 22), S. 84.

¹⁴¹ Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung, (Fn. 27), S. 3, Ziffer 3; siehe i.d.S. auch Helbing/Wetli, (Fn. 22), S. 84 m.w.N.

¹⁴² Riedweg/Heuberger, (Fn. 7), 1. Teil, S. 41.

¹⁴³ Helbing/Wetli, (Fn. 69), S. 965.

¹⁴⁴ Kessler/Eicker/Obser, (Fn. 16), S. 662.

¹⁴⁵ Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung, (Fn. 27), S. 4, Ziffer. 4; Helbing/Wetli, (Fn. 22), S. 84.

2. Ansässigkeit

Voraussetzung für die Anwendung von Art. 15 ZBstA ist des Weiteren, dass die leistende Gesellschaft in einem Mitgliedstaat oder in der Schweiz steuerlich ansässig ist.¹⁴⁷

Damit die steuerliche Ansässigkeit einer Gesellschaft in Deutschland vorliegt, muss diese Gesellschaft gemäß Art. 1 Abs. 1 KStG ihre Geschäftsleitung¹⁴⁸ oder ihren Sitz im Inland haben. Für die steuerliche Ansässigkeit in der Schweiz muss sich gemäß Art. 50 DBG¹⁴⁹ der Sitz oder die tatsächliche Verwaltung¹⁵⁰ der Gesellschaft in der Schweiz befinden.¹⁵¹ Die Eidgenössische Steuerverwaltung führt diesbezüglich aus, dass die Auslegung des Begriffs der Ansässigkeit analog der Bestimmungen der Art. 4 Abs. 1 und 3 OECD-Musterabkommen, des OECD-Kommentars und der von der Schweiz abgeschlossenen bilateralen DBA zu erfolgen hat.¹⁵²

Grundsätzlich fallen nach dem Wortlaut gerade auch doppelt ansässige Kapitalgesellschaften in den Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 1 ZBstA.¹⁵³ Dieses Kriterium wird aber wiederum durch das Verbot der Ansässigkeit von Gesellschaften in einem Drittstaat eingeschränkt.¹⁵⁴ Dies führt dazu, dass eine Quellensteuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA nicht möglich ist, soweit beispielsweise eine Gesellschaft ihren Sitz in der Schweiz oder einem Mitgliedstaat und zugleich ihre Geschäftsleitung in einem Drittstaat hat und mit diesem Drittstaat ein DBA besteht, welches die *tie-breaker-rule* gemäß Art. 4 Abs. 3 OECD-Musterabkommen umfasst.¹⁵⁵ Demzufolge ist eine Quellensteuerbefreiung bei doppeltansässigen Gesellschaften mit Geschäftsleitung in einem Drittstaat nur möglich, wenn kein DBA mit diesem Drittstaat abgeschlossen wurde oder aufgrund des DBA die Ansässigkeit in der Schweiz oder in einem Mitgliedstaat liegt oder damit das Recht

¹⁴⁶ Helbing/Wetli, (Fn. 69), S. 965.

¹⁴⁷ Helbing/Wetli, (Fn. 22), S. 84.

¹⁴⁸ Die Geschäftsleitung ist gem. § 10 AO definiert als „der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“.

¹⁴⁹ Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 50 DBG.

¹⁵⁰ Mangels Definition versteht die mehrheitliche Meinung den Ort der tatsächlichen Verwaltung als den Ort, an dem „die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen“; Widrig, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 2001, S. 17 ff. m.w.N.

¹⁵¹ Helbing/Wetli, (Fn. 22), S. 84.

¹⁵² Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung, (Fn. 27), S. 6, Ziffer 6.; Lissi, (Fn. 51), S. 72.

¹⁵³ Ibid., S. 78; Helbing/Wetli, (Fn. 22), S. 84.

¹⁵⁴ Sidler/Wetli, (Fn. 7), S. 93.

¹⁵⁵ Hiernach bestimmt sich die steuerliche Ansässigkeit nach dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung; Helbing/Wetli, (Fn. 22), S. 84; Kessler/Eicker/Obser, (Fn. 16), S. 663; de Hosson, (Fn. 131), S. 433.

der Besteuerung dort verbleibt.¹⁵⁶ Hat die Gesellschaft ihren Sitz dagegen in einem Drittstaat und zugleich ihre Geschäftsleitung in der Schweiz oder einem EU-Mitgliedstaat, könnte eine Quellensteuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA in Betracht kommen, soweit die Gesellschaft die Voraussetzung der Gesellschaftsform,¹⁵⁷ nämlich die Qualifizierung als Kapitalgesellschaft, erfüllt.¹⁵⁸

3. Gesellschaftsform

Im ZBstA werden für die Schweiz alle Gesellschaftsformen aufgelistet, die unter den Begriff der „Kapitalgesellschaft“ fallen. Aufgeführt sind die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung sowie die Kommanditaktiengesellschaft.¹⁵⁹ Es fehlt jedoch gerade an einer Definition des Begriffes der „Gesellschaftsform“ für die Mitgliedstaaten.¹⁶⁰ Für die Auslegung wäre eine Heranziehung des Anhangs der Mutter-/Tochter-Richtlinie anzudenken. In diesem Anhang sind alle „unter Artikel 2 Buchstabe a) fallenden Gesellschaften“ aufgelistet. Für Deutschland sind das beispielsweise „die Gesellschaften deutschen Rechts mit der Bezeichnung „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktien“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“, „Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit“, „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft“ und „Betrieb gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ sowie andere nach deutschem Recht gegründete Gesellschaften, die der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen“.¹⁶¹ Demzufolge umfasst diese Richtlinie nicht nur Kapitalgesellschaften. Der Anwendungsbereich des ZBstA ist somit enger gefasst als der Anwendungsbereich der Mutter-/Tochter-Richtlinie.

Allerdings fallen unter die Mutter-/Tochter-Richtlinie alle nach dem jeweiligen Recht des jeweiligen Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften.¹⁶² Somit muss die Gründung dieser Gesellschaften nach dem jeweiligen Recht der Mitgliedstaaten erfolgen. Die Aufnahme des Art. 15 Abs. 1 ZBstA hingegen war aber auf Initiative der Schweiz erfolgt, die gerade eine Teilnahme an der Mutter-/Tochter-Richtlinie erreichen wollte.¹⁶³ Die Mutter-/Tochter-Richtlinie diene hierbei als Grundlage

¹⁵⁶ *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 663; *Helbing/Wetli*, (Fn. 22), S. 84.

¹⁵⁷ Siehe unter H.II.3.

¹⁵⁸ *Helbing/Wetli*, (Fn. 22), S. 84; *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 663.

¹⁵⁹ Siehe Fn. 1 zu Art. 15 Abs. 1 ZbStA: „société anonyme/società anonima“, „société à responsabilité limitée/società a responsabilità limitata“ sowie „société en commandite par actions/società in accomandita per azioni“.

¹⁶⁰ *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 663.

¹⁶¹ Anhang der Mutter-/Tochter-RL.

¹⁶² *Ibid.*

¹⁶³ Siehe unter B.

der Verhandlungen für Art. 15 ZBstA. Damit kann davon ausgegangen werden, dass der Anwendungsbereich des ZBstA nicht weiter gehen kann als derjenige der Mutter-/Tochter-Richtlinie und dass das ZBstA allein die nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften erfasst.¹⁶⁴ Hierfür spricht auch die Aufzählung der Rechtsformen von Gesellschaften im ZBstA.¹⁶⁵

Des Weiteren hat auch die Eidgenössische Steuerverwaltung auf die Mutter-/Tochter-Richtlinie Bezug genommen, indem sie für die erforderliche Rechtsform der Gesellschaft für die Mitgliedstaaten den Anhang „Liste der unter Artikel 2 Buchstabe a) fallenden Gesellschaften“ der Mutter-/Tochter-Richtlinie bis auf Weiteres als „Arbeitshypothese“ hinzuzieht. Hiervon ausgenommen sind die Genossenschaften, die öffentlich-rechtlichen Körperschaften und Anstalten sowie die Personengesellschaften.¹⁶⁶ Mit Ausnahme dieser von der Eidgenössischen Steuerverwaltung ausgeklammerten Rechtsformen fallen somit die dort aufgeführten Gesellschaften in den Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 1 ZBstA.¹⁶⁷ Vom Anwendungsbereich wird auch die Europäische Aktiengesellschaft (*Societas Europaea*, SE) erfasst sein, weil die Eidgenössische Steuerverwaltung die Liste in der aktuellen Fassung¹⁶⁸ beiziehen wird.¹⁶⁹ Auch für Deutschland wird folglich das ZBstA in Anlehnung an § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, allein bei Aktiengesellschaften, also auch bei Europäischen Aktiengesellschaften (SE), Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, angewendet werden.¹⁷⁰

4. Körperschaftssteuerpflicht

Weiterhin müssen sowohl die Mutter- als auch die Tochtergesellschaft ohne Befreiung der Körperschaftssteuerpflicht unterliegen, auch „Subject-to-tax“-Klausel genannt.¹⁷¹ Der Begriff der Körperschaftssteuerpflicht ist in Deutschland durchaus gebräuchlich. Eine Definition dieses Begriffs befindet sich in §§ 1 ff. KStG. Im Hinblick auf die Schweiz führt die Eidgenössische Steuerverwaltung aus, dass dieser Begriff „die auf der Grundlage des DBG und der kantonalen Steuergesetze

¹⁶⁴ Helbing/Wetli, (Fn. 22), S. 85.

¹⁶⁵ Fn. 1 zu Art. 15 ZBstA; Sidler/Wetli, (Fn. 7), S. 93.

¹⁶⁶ Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung, (Fn. 27), S. 10, Ziffer 9b).

¹⁶⁷ Helbing/Wetli, (Fn. 22), S. 85.

¹⁶⁸ Fassung nach der Änderungsrichtlinie 2003/123/EG v. 22. Dezember 2003, ABl. Nr. L 7 v. 13.1.2004, S. 41.

¹⁶⁹ Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung, (Fn. 27), S. 10, Ziffer 9b), Anhang; Helbing/Wetli, (Fn. 22), S. 85.

¹⁷⁰ Kessler/Eicker/Obser, (Fn. 16), S. 663.

¹⁷¹ Siehe unter A.; Huber/Duss/Kubailé/Freimoser, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, Steuer Revue 2007, S. 899 f.

bei den schweizerischen Kapitalgesellschaften erhobenen Gewinnsteuern umfasst“.¹⁷²

Die Körperschaftssteuerpflicht besteht für in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaften,¹⁷³ Gesellschaften mit kantonalem Holdingstatus¹⁷⁴ und solche mit kantonalem Verwaltungsgesellschaftsstatus.¹⁷⁵ Die Inanspruchnahme von Art. 15 ZBstA ist aber den neu gegründeten Unternehmen verwehrt, soweit diese Steuererleichterung eine Steuerbefreiung darstellen würde.¹⁷⁶

Möglich ist hierbei auch eine Befreiung von der Steuerpflicht unter gewissen Voraussetzungen.¹⁷⁷ Befreiungen von der Körperschaftssteuerpflicht für Kapitalgesellschaften in den Mitgliedstaaten sind durch die Eidgenössische Steuerverwaltung unter Würdigung verschiedener Gesichtspunkte im jeweiligen Einzelfall zu gewähren.¹⁷⁸

Streitig ist jedoch die Erfüllung der Subject-to-tax-Klausel für den Fall, dass eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft im Rahmen der Besteuerung auf kantonaler, kommunaler oder Bundesebene privilegiert wird.¹⁷⁹ Ein Profitieren liegt zum Beispiel bei einer Dividendenzahlung einer in Italien ansässigen Gesellschaft an eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft vor, wenn diese Schweizer Gesellschaft unter das Privileg nach Art. 28 StHG¹⁸⁰ fällt.¹⁸¹

¹⁷² Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung, (Fn. 27), S. 7, Ziffer 8a)i).

¹⁷³ Ibid., Ziffer 8a)ii).

¹⁷⁴ Durch Gesellschaften mit kantonalem Holdingstatus gem. Art. 28 Abs. 2 StHG sollen Mehrfachbesteuerungen von Unternehmensgewinnen vermieden werden. Voraussetzung hierfür ist, dass diese Gesellschaft keine Handelstätigkeit wahrnimmt sowie der Hauptzweck in der dauerhaften Verwaltung von Beteiligungen besteht. Ibid., Ziffer 8 a)iv); *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 2. Teil, S. 114 f.

¹⁷⁵ Durch Gesellschaften mit kantonalem Verwaltungsgesellschaftsstatus gem. Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG werden ausländische Einkünfte teilweise nicht besteuert. Voraussetzung hierfür ist, dass diese Gesellschaft eine nicht nur untergeordnete Verwaltungstätigkeit ausübt. Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung, (Fn. 27), S. 7, Ziffer 8a)v); *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 2. Teil, S. 115 f.

¹⁷⁶ Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung, (Fn. 27), S. 7, Ziffer 8a)vi).

¹⁷⁷ Ibid., Ziffer 8a)ii).

¹⁷⁸ Ibid., Ziffer 8b).

¹⁷⁹ *Lisi/Bertini*, Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der EU und der Schweiz – Auslegung aus italienischer Sicht von Art. 15, *Tax News*, 2007, http://www2.eycom.ch/publications/items/tax_news/20070628_taxnews/200702_EY_Tax_News_d.pdf (23.2.2009), S. 8; *Huber/Duss/Kubaile/Freimoser*, (Fn. 171), S. 899 f.

¹⁸⁰ Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden.

¹⁸¹ *Huber/Duss/Kubaile/Freimoser*, (Fn. 171), S. 899.

Die Schweizer Steuerbehörden sind der Meinung, dass in einem solchen Fall die Subject-to-tax-Klausel erfüllt sei und dementsprechend Art. 15 ZBstA zur Anwendung kommen könne.¹⁸² Die italienischen Steuerbehörden¹⁸³ vertreten demgegenüber die Auffassung, dass solche privilegiert besteuerten Gesellschaften der Schweiz nicht als Subject-to-tax zu qualifizieren seien.¹⁸⁴ Sie begründen dies mit der Entscheidung der Kommission.¹⁸⁵ Hierin vertritt sie die Auffassung, dass eine staatliche Beihilfe im Fall einer privilegierten Besteuerung von Kapitalgesellschaften vorliege und dadurch das Freihandelsabkommen¹⁸⁶ zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweiz verletzt werde.¹⁸⁷ Andere Mitgliedstaaten, wie beispielsweise Luxemburg, argumentieren ähnlich.¹⁸⁸

Hieraus folgt, dass beispielsweise Dividendenzahlungen von einer in der Schweiz ansässigen Gesellschaft, welche privilegiert besteuert wird, an eine in Italien ansässige Muttergesellschaft von der schweizerischen Verrechnungssteuer befreit wird.¹⁸⁹ Im Fall einer Dividendenzahlung einer in Italien ansässigen Gesellschaft an eine in der Schweiz ansässige Muttergesellschaft, welche privilegiert besteuert wird, unterfallen diese Ausschüttungen dagegen der Quellensteuer in Italien.¹⁹⁰

In diesem Rahmen wird erneut die Problematik der unterschiedlichen Auslegung deutlich. Ob die Subject-to-tax-Klausel in dem Fall, in dem eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft im Rahmen der Besteuerung auf kantonaler, kommunaler oder Bundesebene privilegiert wird, erfüllt ist, bleibt offen. Die Schweizer Steuerbehörden haben ihre Auffassung dargelegt. Was die Auslegung in den Mitgliedstaaten anbelangt, so ist es wahrscheinlich, dass auch andere Mitgliedstaaten der Auffassung der italienischen Steuerbehörden folgen werden. Dies ist zu begrüßen, da solch eine privilegierte Besteuerung eine staatliche Beihilfe darstellt und damit das Freihandelsabkommen verletzt würde, so dass in diesem Fall eine Quellensteuerbefreiung nach Art. 15 ZBstA mangels Erfüllung der Subject-to-tax-Klausel abzulehnen ist.

¹⁸² Ibid., S. 900.

¹⁸³ Vorabbescheid, Risoluzione N.93/E, Agenzia Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

¹⁸⁴ *Lissi/Bertini*, (Fn. 179), S. 8.

¹⁸⁵ Entscheidung der Kommission v. 13.2.2007 über die Unvereinbarkeit bestimmter schweizerischer Körperschaftssteuerregelungen mit dem Abkommen zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft v. 22.6.1972.

¹⁸⁶ Freihandelsabkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweiz v. 22.07.1972.

¹⁸⁷ *Huber/Ziegler/Kubaile/Freimoser*, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, *Steuer Revue* 2007, S. 398 ff.; *Huber/Duss/Kubaile/Freimoser*, (Fn. 171), S. 899 f.

¹⁸⁸ Ibid.

¹⁸⁹ Ibid.

¹⁹⁰ *Gebriger*, (Fn. 9), S. 243; *Huber/Duss/Kubaile/Freimoser*, (Fn. 171), S. 899 f.

III. Rechtsfolge

Bei Vorliegen der oben genannten Tatbestandsvoraussetzungen darf der Quellenstaat gemäß Art. 15 Abs. 1 ZBstA die grenzüberschreitend gezahlten Dividenden nicht besteuern.¹⁹¹ Nach dem Wortlaut der Mutter-/Tochter-Richtlinie¹⁹² ist eine Steuerentlastung an der Quelle zwingend vorgeschrieben.¹⁹³ Im Unterschied hierzu ist unklar, ob eine Steuerentlastung an der Quelle nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA zwingend ist; dies gilt sowohl für „outbound“-¹⁹⁴ und „inbound“-¹⁹⁵Zahlungen.

Der Wortlaut ist nicht nur auf Quellensteuern beschränkt und ein Anhaltspunkt dafür, dass Art. 15 ZBstA auf Quellensteuern beschränkt werden müsste, ist nicht ersichtlich.¹⁹⁶ Auch würde eine derart enge Auslegung einen Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH zur Mutter-/Tochter-Richtlinie darstellen.¹⁹⁷

Grundsätzlich kann jedoch bei „outbound“-Dividenden eine Entlastung der Verrechnungssteuer an der Quelle im Rahmen des Meldeverfahrens erfolgen. Voraussetzung hierfür ist, dass die schweizerische Tochtergesellschaft eine Verrechnungssteuerentlastung an der Quelle beantragt hat und die Bedingungen einer Entlastung vorliegen.¹⁹⁸

¹⁹¹ *Oesterhelt/Winzap*, (Fn. 27), S. 483; *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 1. Teil, S. 44.

¹⁹² Art. 5 Mutter-/Tochter-RL.

¹⁹³ Ausnahme hiervon: Fälligkeit der Dividende vor Ablauf der Haltedauer, *Oesterhelt/Winzap*, (Fn. 27), S. 484.

¹⁹⁴ „Outbound“-Zahlungen sind Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren von einer in der Schweiz steuerlich ansässigen Gesellschaft an eine in einem EU-Mitgliedstaat steuerlich ansässige Gesellschaft; *Helbing/Wetli*, (Fn. 22), S. 81.

¹⁹⁵ „Inbound“-Zahlungen sind Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren von einer in einem EU-Mitgliedstaat steuerlich ansässigen Gesellschaft an eine in der Schweiz steuerlich ansässige Gesellschaft; *ibid.*

¹⁹⁶ *Oesterhelt/Winzap*, (Fn. 27), S. 485.

¹⁹⁷ *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 662; *Oesterhelt/Winzap*, (Fn. 27), 2006, S. 485.

¹⁹⁸ Eidgenössische Steuerverwaltung, Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften, Verordnung SR 672.203 v. 22.12.2004; Eidgenössische Steuerverwaltung, Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften basierend auf Artikel 15 Absatz 1 des Zinsbesteuerungsabkommens mit der EG, Kreisschreiben Nr. 10 v. 15.7.2005; *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 1. Teil, S. 44.

I. Auslegung der Zins- und Lizenzgebühren, Art. 15 Abs. 2 ZBstA

Eine Definition der Begriffe „Zinsen“ und „Lizenzgebühren“ fehlt im ZBstA. Da die Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie jedoch Grundlage der Verhandlungen für das ZBstA war und sich beide Begriffe an den Richtlinien orientieren, ist ein entsprechender Rückgriff auf diese zu befürworten.¹⁹⁹ Weitere Ausführungen, etwa zur Ansässigkeit, Gesellschaftsform und Körperschaftssteuerpflicht, entsprechen den Ausführungen zu Art. 15 Abs. 1 ZBstA.²⁰⁰

J. Schlusswort und Ausblick

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass sich mit dem ZBstA für die Schweiz viele Vorteile ergeben. Aufgrund bestehender nichteinheitlicher Auslegung ergeben sich jedoch auch viele Rechtsunsicherheiten, insbesondere bezüglich der Frage, ob und inwieweit die Rechtsprechung des EuGH im Rahmen der Auslegung heranzuziehen ist.²⁰¹

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass Art. 15 ZBstA in Anlehnung an die Mutter-/Tochter-Richtlinie und die Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie entwickelt wurde. Hierbei wurde die Grundsystematik dieser Richtlinien übernommen, was bereits für eine entsprechende Auslegung anhand der Rechtsprechung des EuGH zu diesen Richtlinien spricht.²⁰² Es ist jedoch festzustellen, dass seitens der Schweizer Literatur²⁰³ und auch der Eidgenössischen Steuerverwaltung²⁰⁴ eher eine weite Auslegung der Quellensteuerbefreiung vertreten wird. Die Auslegung durch die

¹⁹⁹ *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 664; *Cordewener/Dörr*, Die ertragsteuerliche Behandlung von Lizenzgebühren an ausländische Lizenzgeber: Aktuelle Einflüsse des europäischen Gemeinschaftsrechts, GRUR Int. 2006, S. 458; *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 1. Teil, S. 46 f.; *Helbing/Wetli*, (Fn. 22), S. 87; *Helbing/Wetli*, (Fn. 69), S. 968. Obwohl sich der Wortlaut betreffend die Beteiligung entspricht, besteht ein Unterschied darin, dass bei der Zins-/Lizenzgebühren-RL das Kriterium der Mindestbeteiligung durch den Mindestanteil an den Stimmrechten ersetzt werden kann, dies jedoch beim ZBstA gerade nicht möglich ist: Art. 3b Zins-/Lizenzgebühren-RL. Des Weiteren kann in der Zins-/Lizenzgebühren-RL die Haltedauer auf bis zu zwei Jahren festgesetzt werden, im ZBstA dagegen ist die zweijährige Haltedauer obligatorisch, *Sidler/Wetli*, (Fn. 7), S. 94; *Kessler/Eicker/Obser*, (Fn. 16), S. 664.

²⁰⁰ Die Ausführungen zu den „Dividenden“ sind heranzuziehen, siehe unter H.II.2.-4.

²⁰¹ *Riedweg/Heuberger*, (Fn. 7), 1. Teil, S. 121.

²⁰² Siehe unter F.

²⁰³ *Hull*, (Fn. 46), S. 73 ff.

²⁰⁴ Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung, (Fn. 27).

Mitgliedstaaten erfolgt demgegenüber eher restriktiv. Tendenziell werden die Mitgliedstaaten den Art. 15 ZBstA übereinstimmend zu ihrer Praxis in der Anwendung der Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie auslegen.

Nach wie vor wird sich eine einheitliche Auslegung demnach als schwierig erweisen. Wünschenswert wäre es, eine solche einheitliche Auslegung anzustreben, um die bestehenden Rechtsunsicherheiten und Unklarheiten auszuräumen. Abzuwarten bleibt weiterhin, ob und inwieweit die Behörden und Gerichte der Schweiz die Mutter-/Tochter-Richtlinie und die Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie und die diesbezügliche Rechtsprechung des EuGH bei der Auslegung von Art. 15 ZBstA berücksichtigen werden. Jedoch wird die zum Zeitpunkt des Abschlusses des ZBstA bereits entwickelte Rechtsprechung des EuGH zu den Richtlinien aufgrund einer „faktischen Bindungswirkung“ insoweit heranzuziehen sein, da der Wortlaut des ZBstA dem Wortlaut der Richtlinien entspricht. Soweit eine Wortlautentsprechung nicht vorliegt, bleibt abzuwarten, ob eine analoge Auslegung vorgenommen werden wird. Wahrscheinlich ist jedoch, dass die Schweizer Behörden und Gerichte an der weiten Auslegung der Quellensteuerbefreiung festhalten. Offen ist auch, inwieweit sich die Behörden und Gerichte der Schweiz an der zum Zeitpunkt des Abschlusses des ZBstA noch nicht entwickelten Rechtsprechung des EuGH zur Mutter-/Tochter-Richtlinie und Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie orientieren werden. Begrüßenswert wäre es, wenn sich sowohl die Schweizer Behörden als auch die Gerichte im Rahmen der Auslegung von Art. 15 ZBstA an der Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie einschließlich der diesbezüglichen Rechtsprechung des EuGH ausrichten würden, um eine europaweit einheitliche Auslegung zu gewährleisten.