
Trends und Entwicklungen bei der Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs im internationalen Steuerrecht der Schweiz

I Einführung

A Auslegung in Abweichung vom Wortlaut

Es sind bei der Bekämpfung des Missbrauchs von Schweizer DBA zwei Trends zu erkennen. Ein von «innen» ausgelöster Trend besteht in einer Rechtsfortentwicklung, wonach für die Auslegung einer Abkommensbestimmung neben dem Wortlaut auch darauf abzustellen ist, wie die Parteien das DBA nach dem Vertrauensprinzip im Hinblick auf den Vertragszweck verstehen durften. In den letzten Jahren wurden immer häufiger substanzlose Briefkasten- und Holdinggesellschaften eingesetzt, um eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Schweizer Dividenden an ausländische nicht abkommensberechtigte Personen zu erlangen.



Dr. Marcel R. Jung
LL.M., Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte
Böckli Bodmer & Partner

Ausserdem wurden vermehrt andere aggressive Steuerumgehungstechniken eingesetzt, bei denen derivative Finanzinstrumente mit unabhängigen Dritten abgeschlossen werden, die in einem Vertragsstaat (mit Inanspruchnahme eines DBA) oder in der Schweiz (ohne Inanspruchnahme eines DBA) ansässig sind. Diesen Gestaltungen liegt offensichtlich der Gedanke zugrunde, dass für die Auslegung von Bestimmungen eines DBA nur auf den Wortlaut abzustellen sei.

Die Eidg. Steuerverwaltung ist dieser Entwicklung mit einer Verschärfung der Rückerstattungspraxis entgegengetreten, die darin besteht, den Abkommensmissbrauch hauptsächlich mit dem (*ungeschriebenen*) abkommensrechtlichen Erfordernis des Nutzungsberechtigten zu bekämpfen (Rechtsfortbildung *praeter verba legis*). Ausserdem hat das Bundesgericht im Entscheid vom 28. November 2005 in Sachen *A. Holding ApS* aus Art. 31 Abs. 1 [1969] VRK ein (*ungeschriebenes*) abkommensrechtliches Verbot des Abkommensmissbrauchs abgeleitet (Rechtsfortbildung *contra verba legis*)¹.

Es ist ein Trend in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts erkennbar, vertragsautonome Begriffe des Abkommensrechts mit der Rechtsprechung zum unilateralen Recht auszulegen und somit dem unilateralen Recht einen *indirekten* internationalen Effekt im Abkommensrecht zu verleihen. Im Entscheid vom 30. Oktober 2008 in Sachen *A. GmbH* hat das Bundesverwaltungsgericht den abkom-

¹ BGer, 28.11.2005, *A. Holding ApS*, 2A.239/2005 = International Tax Law Reports 8 (2006) S. 536–562.

mensrechtlichen Begriff *beneficial ownership* mit der Rechtsprechung zu Art. 21 Abs. 1 Bst. a [1965] VStG und das vom Bundesgericht aus Art. 31 Abs. 1 [1969] VRK abgeleitete (*umgeschriebene*) abkommensrechtliche Verbot des Abkommensmissbrauchs mit der Rechtsprechung zu Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG ausgelegt². Diesen *indirekten* internationalen Effekt der Steuerumgehungs doktrin hat das Bundesverwaltungsgericht im Entscheid vom 23. März 2010 in Sachen *X. GmbH* bestätigt³.

B Vereinbarung bilateraler Missbrauchsbestimmungen

Gleichzeitig ist in der Schweizer Abkommenspraxis ein gegenläufiger, von «*aussen*» ausgelöster Trend zu erkennen. Die Schweizer Abkommenspolitik hat traditionell darin bestanden, keine besonderen Bestimmungen zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs in Schweizer DBA aufzunehmen. Es gibt daher auch nur wenige Schweizer *leading cases* zur Auslegung von bilateralen Missbrauchsbestimmungen⁴.

In den letzten Jahren wurden auf Wunsch ausländischer Vertragsstaaten immer häufiger besondere Abkommensbestimmungen in

Inhaltsübersicht

I Einführung

- A Auslegung in Abweichung vom Wortlaut
- B Vereinbarung bilateraler Missbrauchsbestimmungen
- C Europäisches Steuerrecht
- D Prinzip der gemeinsamen Auslegung

II Abkommensmissbrauch

- A Umgehung des unilateralen Besteuerungsrechts
- B Standardformen

III Verhältnis zwischen unilateralen Missbrauchsbestimmungen und Abkommensrecht

- A Art. 26 und Art. 27 [1969] VRK
- B Völkerrechtskonforme Auslegung
- C Internationaler Effekt von Art. 21 Abs. 2 (1965) VStG?
- D Bundesgerichtliche Rechtsprechung
- E Bundesverwaltungsgerichtliche Rechtsprechung

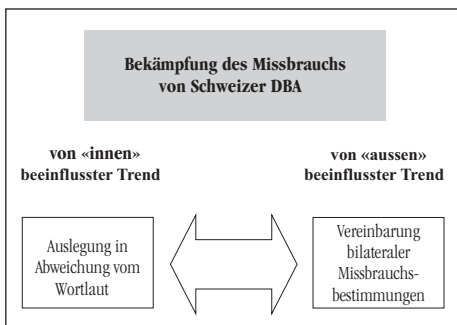
Schweizer DBA vereinbart, die sich insbesondere gegen *Durchlaufgesellschaften* richten. Die eine Standardform solcher bilateralen Missbrauchsbestimmungen ist eine *transaktionsbasierte* Missbrauchs Klausel nach *UK-style* (sog. Durchlauf Klauseln), die ursprünglich mit Art. 3 Abs. 1 Bst. I, Art. 10 Abs. 6, Art. 11 Abs. 7, Art. 12 Abs. 5 und Art. 21 Abs. 4 [1977] DBA-Grossbritannien (i. d. F. nach der Änderung vom 26.6.2007, in Kraft getreten per 22.12.2008) in das Schweizer Abkommensrecht eingeführt worden ist. Die andere ist eine *rechtsträgerbasierte* Missbrauchs Klausel nach *US-style* (sog. Transparenz Klauseln). Diese Bestimmung wurde ursprünglich mit Art. 11 Abs. 2 Bst. b Ziff. ii [1966] DBA-Frankreich (i. d. F. nach der Änderung vom 22.7.1997 und vor der Änderung vom 27.8.2009, aufgehoben per 4.11.2010) und in einer äusserst komplexen Bestimmung über die Einschränkung von Abkommensvorteilen in Art. 22 [1996] DBA-USA in das Schweizer Abkommensrecht eingeführt.

² BVGer, 30.10.2008, *A. GmbH*, A-2163/2007.

³ BVGer, 23.3.2010, *X. GmbH*, A-2744/2008.

⁴ Vgl. BGer, 9.11.1984, *Y. B. V.*, BGE 110 Ib 287 = Archiv für Schweizerisches Abgaberecht 54 (1985/86) S. 64–74 betreffend Art. 9 Abs. 2 Bst. a Ziff. i [1951] DBA-Niederlande (i. d. F. nach der Änderung vom 22.6.1966, aufgehoben durch das [2010] DBA-Niederlande, [noch nicht in Kraft]); BGer, 16.8.1996, *S. AG*, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht 66 (1997/98) S. 406–416 betreffend Art. VI Abs. 2 [1951] DBA-USA (aufgehoben per 19.12.1997); SRK, 28.2.2001, *V. S. A.*, SRK 2000-055 = VPB 65.86 = International Tax Law Reports 4 (2002) S. 191-214 betreffend Art. 10 Abs. 2 Bst. a Ziff. i und Bst. b [1993] DBA-Luxemburg (i. d. F. vor der Änderung vom 25.8.2009, [noch nicht in Kraft]).

In den letzten Jahren wurden ausserdem Abkommensbestimmungen vereinbart, welche die Anwendung von *unilateralen* Missbrauchsbestimmungen und Rechtsprechungsgrundsätzen ausdrücklich zulassen⁵. Dieser Trend wurde offensichtlich durch den [2003] Update des OECD-Kommentars zum Abkommensmissbrauch ausgelöst, dem ein theoretischer Streit über die Grundsatzfrage zugrunde liegt: Sind unilaterale Missbrauchsbestimmungen und Rechtsprechungsgrundsätze im Geltungsbereich von DBA anwendbar?



C Europäisches Steuerrecht

Es ist ein zunehmender Einfluss des Europäischen Gemeinschaftsrechts auf das schweizerische Steuerrecht zu erkennen, wonach bestimmte Abkommensbestimmungen oder sogar unilaterale Besteuerungsnormen nicht nach dem OECD-Kommentar, sondern im Sinne der Rechtsprechung des EuGH auszulegen sind. Unter dem Einfluss des Europäischen Steuerrechts hat die Schweiz besondere Mindesthaltedauerklauseln für das abkommensrechtliche Schachtelprivileg vereinbart, die im Sinne der Rechtsprechung des EuGH auszulegen sind (sog. *Denkavit*-Rechtsprechung des EuGH⁶).⁷ Das Bundesgericht hat im Entscheid X. vom 26. Januar 2010 in der Verweigerung des Abzugs gewisser Ausgaben eines Quellensteuerpflichtigen

eine Verletzung des Diskriminierungsverbots des [1999] FZA erblickt und in seinen Erwägungen die einschlägige Rechtsprechung des EuGH berücksichtigt⁸. Das Bundesgericht geht in seiner Rechtsprechung sogar einen Schritt weiter als es Art. 16 [1999] FZA verlangt. Zum Beispiel hat es im Entscheid *A. und B.* vom 4. November 2003 zur Regelung des [1999] FZA über den Familiennachzug festgehalten, dass es an Entscheidungen des EuGH, die nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des [1999] FZA am 21. Juni 1999 ergangen sind, nicht gebunden sei. Trotzdem könne die seither ergangene Rechtsprechung des EuGH bei der Auslegung von Bestimmungen des [1999] FZA berücksichtigt werden⁹. Nach der hier vertretenen Auffassung sind unilaterale und bilaterale Missbrauchsbestimmungen im Geltungsbereich von Art. 15 [2004] ZBStA unter Berücksichtigung des stren-

⁵ Vgl. Art. 23 Abs. 1 [1971] DBA-Deutschland (i. d. F. nach der Änderung vom 12.3.2002, in Kraft getreten per 24.3.2003), Ziff. 8 (Berechtigung zur Inanspruchnahme des Abkommens) des Protokolls vom 2.7.2003 zum [2003] DBA-Israel, Ziff. 1(i) (Abkommensberechtigung) des Protokolls zum [1966] DBA-Spanien (i. d. F. nach der Änderung vom 29.6.2006, in Kraft getreten per 1.6.2007).

⁶ EuGH, 14.12.2006, Rs C-170/05, *Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL*.

⁷ Vgl. Art. 10 Abs. 2 Bst. b und Art. 12 Abs. 7 [1966] DBA-Spanien (i. d. F. nach der Änderung vom 29.6.2006, in Kraft getreten per 1.6.2007), Art. 10 Abs. 2 Bst. b Ziff. i [1993] DBA-Luxemburg (i. d. F. nach der Änderung vom 25.8.2009, in Kraft getreten per 19.11.2010), Art. 10 Abs. 2a Ziff. i DBA-Polen (i. d. F. nach der Änderung vom 20.4.2010, [noch nicht in Kraft]). Entgegen der hier vertretenen Auffassung ist nach der Bundesverwaltungspraxis die *Denkavit*-Rechtsprechung des EuGH unter Art. 10 Abs. 2 Bst. b [1966] DBA-Spanien (i. d. F. nach der Änderung vom 29.6.2006, in Kraft getreten per 1.6.2007) offenbar nicht anwendbar, obschon sich dieses mit einem EU-Mitgliedstaat vereinbarte Schachtelprivileg an die Mutter-Tochter-

gen Gleichbehandlungsgrundsatzes und mithin des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit des Europäischen Rechts auszulegen¹⁰.

D Prinzip der gemeinsamen Auslegung

Nach dem Prinzip der gemeinsamen Auslegung sollen Verwaltungs- und Gerichtsbehörden eines Vertragsstaates Gerichtsentscheide des anderen Vertragsstaates sowie Gerichtsentscheide anderer Vertragsstaaten bei der Auslegung von Abkommensbestimmungen, welche dem OECD-MA nachgebildet sind, berücksichtigen. In der internationalen Doktrin wurde diesem Prinzip in den letzten beiden Jahrzehnten immer mehr Beachtung geschenkt, insbesondere auch aufgrund des verbesserten (sprachlichen) Zugangs zu ausländischen Gerichtsentscheiden, die zum

Beispiel in den *International Tax Law Reports* von Philip Baker in Originalsprache und gegebenenfalls in englischer Übersetzung zugänglich sind.

Das Bundesgericht hatte in einem Entscheid vom 18. Dezember 1940 zum [1932] DBA-Deutschland festgehalten, es müsse nicht darauf Rücksicht genommen werden, ob die Praxis des anderen Vertragsstaates auf einem anderen Boden steht¹¹. Peter Locher und Robert Waldburger stellten auch noch in den Jahren 1993 und 1998 fest, dass ein Gebot der Entscheidungsharmonie in der Schweiz noch nicht allgemein anerkannt sei und die Schweizer Gerichte in ihren Urteils-erwägungen grundsätzlich davon absehen, auf ausländische Präjudizien hinzuweisen¹².

Das Prinzip der gemeinsamen Auslegung hat im Rahmen des Zugangs der Schweiz zum Europäischen Binnenmarkt eine besondere Rechtsgrundlage im Schweizer Völkerrecht erhalten. Nach Art. 16 [1999] FZA ist für die Auslegung des FZA, soweit das FZA Begriffe des Gemeinschaftsrechts verwendet, die einschlägige Rechtsprechung des EuGH bis zum Zeitpunkt der Unterzeichnung am 21. Juni 1999 zu berücksichtigen. Um das ordnungsgemässe Funktionieren des FZA sicherzustellen, stellt ein Gemischter Ausschuss auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen der Rechtsprechung nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung fest. Das Bundesgericht hat im Entscheid *A. Holding ApS* vom 28. November 2005 im Zusammenhang mit der Auslegung des [1973] DBA-Dänemark (i. d. F. vor der Änderung vom 21.8.2009, in Kraft getreten per 1.12.2010) auf seine Rechtsprechung verwiesen, wonach für die Auslegung einer Abkommensbestimmung neben dem Wortlaut auch darauf abzustellen ist, wie die Parteien das DBA nach dem Vertrauensprinzip im Hinblick auf den Vertragszweck verstehen durften, solange sich der Entstehungsgeschichte nicht ein abweichender wirklicher Vertragswille

Richtlinie anlehnt und gemäss Ziff. III zu Art. 10 Abs. 2 Bst. b und Art. 12 Abs. 7 des Protokolls vom 29.6.2006 bei der Anwendung von Art. 10 Abs. 2 Bst. b sich die Bedeutung der darin verwendeten Ausdrücke nach der *Mutter-Tochter-Richtlinie* richtet.

⁸ BGER, 26.1.2010, X., 2C_319/2009 und 2C_321/2009, Erw. 11.3.

⁹ BGER, 4.11.2003, A. und B., BGE 130 II 1, Erw. 3.6.1.

¹⁰ Vgl. *Jung Marcel R.*, Article 15 of the Switzerland-EC Savings Tax Agreement: Measures equivalent to those in the EC Parent-Subsidiary and the Interest and Royalties Directives – a Swiss perspective, *European Taxation* 46 (2006) S. 112–126.

¹¹ BGER, 18.12.1940, *Aluminium-Industrie A.-G.*, BGE 66 I 265, Erw. 1.

¹² *Locher Peter*, Schweizer Landesbericht «Interpretation of double taxation conventions», *Cahiers de droit fiscal international*, Vol 78a, IFA Kongress 1993 Florenz, The Hague 1993, S. 586; *Waldburger, Robert*, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in Lang Michael/Mössner Jörg Manfred/Waldburger Robert, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, Wien 1998, S. 57 f.

der Parteien entnehmen lässt. Sowohl der Zusammenhang der Bestimmungen im DBA als auch Sinn und Zweck der Bestimmung spielen für die Auslegung eine Rolle. Treu und Glauben sowie Ziel und Zweck des DBA sind bei jeder Anwendung von internationalen Abkommen zu berücksichtigen¹³. Mit Verweis auf Art. 26 [1969] VRK hielt das Bundesgericht fest, dass jeder Vertragsstaat vom anderen erwarten könne, dass er in Beachtung der genannten Grundsätze handelt. Das Bundesgericht verwies in diesem Zusammenhang zum einen auf seinen Entscheid X. vom 19. Dezember 2003 zu den Regelungen des FZA über den Familiennachzug, in dem das Bundesgericht auch auf die Rechtsprechung des EuGH verwies¹⁴. Zum anderen verwies das Bundesgericht auf die beiden Entscheide *N. AG* vom 26. Juli 2000 und *IFSC Dublin Docks* vom 9. Dezember 2004 des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs, d. h. auf *Gerichtsentscheidungen eines Drittstaates*¹⁵.

Es ist ein Trend in der Rechtsprechung des Bundesgerichts erkennbar, wonach bei der Auslegung von Bestimmungen in DBA ausländische *leading cases* berücksichtigt werden. Dieser Trend wurde offensichtlich auch durch den Abschluss der bilateralen Verträge mit der EU ausgelöst. Das Prinzip der gemeinsamen Auslegung ist in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Auslegungshilfe geworden, die in den letzten Jahren stark an Bedeutung gewonnen hat. Auch wenn sich dieses Prinzip wie die Berücksichtigung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Bestimmungen in DBA nicht ohne Weiteres einer der in Art. 31–33 [1969] VRK erwähnten Auslegungsregeln zuordnen lässt, so lässt sich die Praxis des Bundesgerichts, wonach das Prinzip der gemeinsamen Auslegung und der OECD-Kommentar für die Auslegung von DBA als Auslegungshilfe herangezogen werden können, kaum mehr bestreiten. Das Bundesgericht leitet das Prinzip der gemeinsamen Aus-

legung offenbar aus dem Gebot der Auslegung eines Staatsvertrages nach Treu und Glauben in Art. 31 Abs. 1 [1969] VRK ab. In diesem Sinne ist nach der hier vertretenen Auffassung die Rechtsprechung des EuGH auch für die Auslegung von Art. 15 [2004] ZBStA, soweit dieses Begriffe und Konzepte des Gemeinschaftsrechts verwendet, zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob diese vor und nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des ZBStA vom 26.10.2004 ergangen ist¹⁶.

Das Bundesverwaltungsgericht hat im Entscheid vom 30. Oktober 2008 in Sachen *A. GmbH* dem Begriff des Nutzungsrechts in Art. 21 Abs. 1 Bst. a [1965] VStG unter dem [1971] DBA-Deutschland einen *indirekten* internationalen Effekt im Abkommensrecht verliehen¹⁷. Es hielt dafür, dass der Begriff des Rechts zur Nutzung bzw. des Nutzungsberechtigten zwar *vertragsautonom* auszulegen sei, sich allerdings an der Rechtsprechung zu Art. 21 Abs. 1 Bst. a [1965] VStG bzw. am innerstaatlichen Recht orientiere. Die vertragsautonome Auslegung steht auf dem Boden des Prinzips der gemeinsamen Auslegung. Um die vertragsautonome Bedeutung

¹³ BGer, 28.11.2005, *A. Holding ApS*, 2A.239/2005 = International Tax Law Reports 8 (2006) S. 536–562, Erw. 3.4.2 und 3.4.3.

¹⁴ BGer, 19.12.2003, X., BGE 130 II 113, Erw. 6.1.

¹⁵ VwGH, 26.7.2000, *N. AG*, 97/14/0070, = International Tax Law Reports 2 (2000) S. 884–901; VwGH, 9.12.2004, *IFSC Dublin Docks*, 2002/14/0074.

¹⁶ Vgl. *Jung Marcel R.*, Id., S. 112–126.

¹⁷ BVGer, 30.10.2008, *A. GmbH*, A-2163/2007, Erw. 7.

¹⁸ Court of Appeal, 2.3.2006, *Indofood International Finance Ltd v JPMorgan Chase Bank NA, London Branch*, [2006] EWCA Civ 158 = International Tax Law Reports 8 (2006) S. 1–32; Tax Court of Canada, 22.4.2008, *Prévost Car Inc.*, 2008 TCC 231 = International Tax Law Reports 10 (2008) S. 736–771.

¹⁹ SRK, 28.2.2001, *V. S.A.*, SRK 2000-055 = VPB 65.86 = International Tax Law Reports 4 (2002) S. 191–214.

des abkommensrechtlichen Begriffs *beneficial ownership* zu ermitteln, muss der Richter einen anspruchsvollen Auslegungsvorgang vollziehen, bei dem zum Beispiel die beiden *leading cases* im internationalen Steuerrecht *Indofood* und *Prévost* berücksichtigt werden können¹⁸. Das Bundesverwaltungsgericht unternahm – im Gegensatz zur Eidg. Steuerrekurskommission im Entscheid vom 28. Februar 2001 in Sachen *V. S.A.*¹⁹ – jedoch keinen Versuch, den abkommensrechtlichen Begriff des Nutzungsberechtigten vertragsautonom auszulegen, und ging stattdessen sogleich zur Rechtsprechung zum innerstaatlichen Recht über.

II Abkommensmissbrauch

A Umgehung des unilateralen Besteuerungsrechts

Es liegt auf der Hand, dass eine ausländische nicht abkommensberechtigte Person, die Einkünfte bezieht, die einer Schweizer Quellensteuer unterliegen, in die Versuchung kommen kann, ein von der Schweiz mit einem Vertragsstaat abgeschlossenes DBA zu missbrauchen (*abusive use of a tax treaty relief provision*), um so eine ganze oder teilweise Entlastung von den Schweizer Quellensteuern zu erlangen.

Im Anschluss an die internationale Doktrin werden hier zwei Hauptformen des Abkommensmissbrauchs unterschieden:

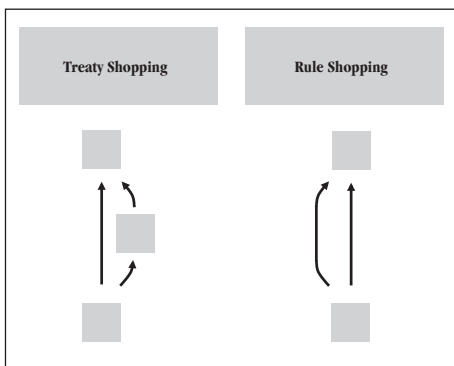
- *Treaty Shopping*: Eine ausländische Person, die in einem Vertrags- oder Drittstaat ansässig ist und Einkünfte bezieht, die einer Schweizer Quellensteuer unterliegen, erlangt Abkommensvorteile, indem sie eine in einem Vertragsstaat ansässige Person *zwischen-schaltet* (z. B. durch Zwischenschaltung einer in einem Vertragsstaat ansässigen Holdinggesellschaft). Die Abkommensvorteile werden gestützt auf ein DBA geltend gemacht, das

vor der missbräuchlichen Gestaltung nicht anwendbar war.

- *Rule Shopping*: Eine ausländische Person, die in einem Vertragsstaat ansässig ist und Einkünfte bezieht, die einer Schweizer Quellensteuer unterliegen, erlangt Abkommensvorteile, indem sie diese Einkünfte in solche *konvertiert*, die nicht oder einer geringeren Schweizer Quellensteuer unterliegen (z. B. durch Gesellschafterfremdfinanzierung, nichttraditionelle Finanzinstrumente, Zwischenschaltung einer im gleichen Vertragsstaat ansässigen Holdinggesellschaft, Veräusserung einer Beteiligung kurz vor Dividendenfälligkeit). Die Abkommensvorteile werden gestützt auf ein DBA geltend gemacht, das bereits vor der missbräuchlichen Gestaltung anwendbar war. Die Abkommensvorteile werden jedoch gestützt auf eine andere Verteilungsnorm geltend gemacht. Eine Konvertierung von Einkünften kann auch durch die Zwischenschaltung einer Person, die in der Schweiz ansässig ist, erreicht werden, sodass gleichzeitig mit der Abkommensentlastung eine Entlastung von der Schweizer Quellensteuer gestützt auf das unilaterale Steuerrecht der Schweiz geltend gemacht wird.

Beim *Treaty Shopping* «kauft» sich eine Person, die in einem Drittstaat ansässig ist, in ein DBA mit der Schweiz ein, indem sie in einem Vertragsstaat zwischen sich und den Schweizer Einkünften eine Zwischenperson dazwischenschaltet, um dadurch Zugang zu einem DBA mit der Schweiz zu erlangen. Im Unterschied dazu «kauft» sich beim *Rule Shopping* eine Person, die bereits im anderen Vertragsstaat ansässig ist, in eine bestimmte Verteilungsnorm des DBA mit der Schweiz ein, um dadurch Zugang zu einer steuerlich besseren Verteilungsnorm des DBA mit der Schweiz zu erlangen. Bei beiden Hauptformen des Abkommensmissbrauchs in-

vestiert die im Ausland ansässige Person *indirekt* in die quellenbesteuerten Schweizer Einkünfte, entweder indirekt über eine Zwischenperson in einem Vertragsstaat oder indirekt über andere Schweizer Einkünfte. Die missbräuchliche Inanspruchnahme eines DBA führt im Ergebnis zu einer missbräuchlichen Umgehung einer Bestimmung des unilateralen Steuerrechts der Schweiz (*abusive avoidance of an unilateral tax law provision*).



Der Hauptzweck von DBA besteht in der Förderung des Austausches von Gütern und Dienstleistungen sowie des Kapital- und Personenverkehrs durch Vermeidung der internationalen rechtlichen Doppelbesteuerung. Demzufolge muss zwischen der Person, die gestützt auf ein DBA eine Entlastung von Quellensteuern eines Vertragsstaates geltend macht, und dem anderen Vertragsstaat, in dem diese Person ansässig ist, ein *marktwirtschaftlicher Konnex* bestehen. Dieser Konnex fehlt typischerweise beim *Treaty Shopping*. Im Unterschied dazu besteht beim *Rule Shopping* typischerweise ein marktwirtschaftlicher Konnex zwischen der Person, die gestützt auf ein DBA eine Entlastung von Quellensteuern eines Vertragsstaates geltend macht, und dem anderen Vertragsstaat, in dem diese Person ansässig ist. Eine Gestaltung kann gleichzeitig Merkmale des *Treaty Shopping* und

des *Rule Shopping* aufweisen, weshalb eine exakte Einordnung eines Sachverhalts in eine dieser beiden Kategorien nicht immer möglich und aus steuerrechtlicher Sicht auch nicht notwendig ist.

Der [2003] OECD-Kommentar zum Abkommensmissbrauch in Ziff. 7 ff. zu Art. 1 verwendet als Überschrift den Begriff *Improper Use of Tax Treaties* und im Kommentar auch den Begriff *Tax Avoidance*. *Improper Use of Tax Treaties*, *Treaty Shopping*, *Rule Shopping* und *Tax Avoidance* (Umgehung des unilateralen Besteuerungsrechts) sind steuerrechtswissenschaftliche Begriffe aus der internationalen Doktrin, die dazu dienen, bestimmte Gestaltungen, die ähnliche Merkmale und ähnliche Wirkungsweisen aufweisen, zu kategorisieren. Es handelt sich nicht um Rechtsbegriffe einer bestimmten Rechtsordnung, die Tatbestandsmerkmale mit normativem Charakter aufweisen.

B Standardformen

Aus der Sicht der Schweizer Abkommenspraxis werden hier für Kategorisierungszwecke auf dem Gebiete des *Verrechnungssteuerrechts* zehn Standardfälle des Abkommensmissbrauchs unterschieden.

Der *Standardfall 1* betrifft den Inbound-Fall des *Treaty Shopping*, indem die Schweiz der Ansässigkeitsstaat ist. Es wird eine in der Schweiz ansässige Person mit dem Zweck gegründet, sich Zugang zu den Steuervorteilen des DBA zwischen dem Quellenstaat und der Schweiz zu verschaffen. Eine Person mit Ansässigkeit in der Schweiz beansprucht eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern gestützt auf ein DBA zwischen dem Quellenstaat und der Schweiz. Diese Steuerentlastung kommt zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zugute. Die Steuerentlastung kann Einkünfte betreffen, die zu einem wesent-

lichen Teil direkt oder indirekt zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet werden (*Durchlaufgesellschaft*) oder die einer juristischen Person mit Sitz in der Schweiz zugutekommen, an der nicht abkommensberechtigter Personen zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt durch Beteiligung oder in anderer Weise interessiert sind, die keine angemessene Gewinnausschüttungen vornimmt (*Basisgesellschaft*).

Der *Standardfall 2* betrifft den *Outbound-Fall* des *Treaty Shopping*, in dem die Schweiz der Quellenstaat ist. Die im Vertragsstaat ansässige Person wird mit dem Zweck gegründet, sich Zugang zu den Steuervorteilen des DBA zwischen dem Vertragsstaat und der Schweiz zu verschaffen. Eine Person mit Ansässigkeit in einem Vertragsstaat beansprucht eine Entlastung von schweizerischen Quellensteuern gestützt auf ein DBA zwischen der Schweiz und ihrem Ansässigkeitsstaat. Diese Steuerentlastung kommt zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zugute (*Durchlaufgesellschaft*). Der *Standardfall 2* betrifft auch eine in den letzten Jahren in Erscheinung getretene aggressive Steuerumgehungstechnik mittels derivativen Finanzinstrumenten mit *Inanspruchnahme eines DBA*. Es werden Schweizer Vermögenswerte, die einen Anspruch auf Dividenden (in der Regel Portfoliodividenden) oder Zinsen geben, von einer ausländischen Person, die nicht in einem Vertragsstaat ansässig ist, auf eine andere *ausländische unabhängige* Person, die in einem Vertragsstaat ansässig ist, mit dem Zweck übertragen, sich Zugang zu den Steuervorteilen des DBA zwischen dem Vertragsstaat und der Schweiz zu verschaffen. Die Übertragung führt im Ergebnis zu einer teilweisen oder vollständigen Entlastung von der Verrechnungssteuer für Dividenden oder Zinsen gestützt auf das DBA zwischen dem Vertragsstaat und der Schweiz. Die Repatriierung

durch die ausländische unabhängige Person der von ihr empfangenen Dividenden oder Zinsen an die andere ausländische Person unterliegt keiner ausländischen Quellensteuer (z. B. im Fall von Zahlungen aufgrund eines Total Return Swap-Geschäftes).

Der *Standardfall 3* betrifft den *Outbound-Fall* des *Rule Shopping*, in dem die Schweiz gleichzeitig Quellen- und Ansässigkeitsstaat ist. Es wird eine inländische Tochtergesellschaft von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Muttergesellschaft mit dem Zweck gegründet, sich Zugang zu den Steuervorteilen des [1965] VStG und von anderen Verteilungsnormen des DBA zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat zu verschaffen. Schweizer Vermögenswerte, die einen Anspruch auf Dividenden oder Zinsen geben, werden von einer ausländischen Muttergesellschaft auf eine inländische Tochtergesellschaft übertragen (*cross-in*). Die konzerninterne Übertragung führt im Ergebnis zu einer vollständigen Entlastung von der Verrechnungssteuer für Dividenden oder Zinsen gestützt auf das [1965] VStG. Die Repatriierung durch die inländische Tochtergesellschaft der von ihr empfangenen Dividenden oder Zinsen an die ausländische Muttergesellschaft unterliegt keiner Verrechnungssteuer (z. B. im Fall von Dividenden aufgrund eines Schachtelprivilegs im DBA zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft oder des [2004] ZBstA), oder die Verrechnungssteuer auf Gewinnausschüttungen der inländischen Tochtergesellschaft wird vermieden, indem diese keine Gewinne ausschüttet (z. B. Gewährung von Darlehen an den Gesellschafter, Veräusserung der Beteiligung an der inländischen Tochtergesellschaft, sodass die ausländische Muttergesellschaft einen Kapitalgewinn realisiert). Die ausländische Muttergesellschaft konvertiert Dividenden- oder Zinseinkünfte im Sinne von Art. 10 und 11 OECD-MA in Schach-

teldividenden im Sinne von Art. 10 OECD-MA oder einen Kapitalgewinn im Sinne von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, weshalb dieser Fall als *Rule Shopping* angesehen werden kann.

Der *Standardfall 4* betrifft ebenfalls den *Outbound-Fall* des *Rule Shopping*, indem die Schweiz gleichzeitig Quellen- und Ansässigkeitsstaat ist. Eine inländische Betriebsstätte wird von einer ausländischen Gesellschaft mit dem Zweck gegründet, sich Zugang zu den Steuervorteilen des [1965] VStG und von anderen Verteilungsnormen des DBA mit der Schweiz zu verschaffen. Schweizer Vermögenswerte, die einen Anspruch auf Dividenden oder Zinsen geben, werden von der ausländischen Gesellschaft auf eine inländische Betriebsstätte übertragen (*cross-in*). Die konzerninterne Übertragung führt im Ergebnis zu einer vollständigen Entlastung von der Verrechnungssteuer für Dividenden oder Zinsen gestützt auf das [1965] VStG. Die Repatriierung durch die inländische Betriebsstätte der von ihr empfangenen Dividenden oder Zinsen an den ausländischen Hauptsitz unterliegt keiner Verrechnungssteuer und im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft typischerweise keiner Besteuerung (z. B. aufgrund der Freistellungsmethode für ausländische Betriebsstätteinkünfte im unilateralen Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates der Gesellschaft). Die ausländische Gesellschaft konvertiert Dividenden- oder Zinseinkünfte im Sinne von Art. 10 und 11 OECD-MA in Betriebsstätteinkünfte im Sinne von Art. 5 und 7 OECD-MA oder andere Einkünfte im Sinne von Art. 21 Abs. 1 OECD-MA, weshalb auch dieser Fall als *Rule Shopping* angesehen werden kann.

Der *Standardfall 5* betrifft die sog. Altreservenpraxis im *Outbound-Fall* zum *Treaty Shopping*, in dem die Schweiz der Quellenstaat ist. Die Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft, die im Zeitpunkt der Übertragung über ausschüttungsfähige, nicht betriebsnotwendige Mittel verfügt, wird von einer auslän-

dischen Muttergesellschaft auf eine ausländische Konzerngesellschaft übertragen, die in einem Vertragsstaat ansässig ist. Die konzerninterne Beteiligungsübertragung führt im Ergebnis zu einer Reduktion des nicht rückforderbaren Sockelsteuersatzes für Dividenden. Die Beteiligungsübertragung erfolgt mit dem Zweck, sich Zugang zu den Steuervorteilen des DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat der erwerbenden Konzerngesellschaft und der Schweiz zu verschaffen.

Der *Standardfall 6* betrifft die sog. Altreservenpraxis im *Outbound-Fall* zum *Rule Shopping*, indem die Schweiz gleichzeitig Quellen- und Ansässigkeitsstaat ist. Die Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft, die im Zeitpunkt der Übertragung über ausschüttungsfähige, nicht betriebsnotwendige Mittel verfügt, wird von einer ausländischen Muttergesellschaft auf eine inländische Tochtergesellschaft übertragen (*cross-in*). Die konzerninterne Beteiligungsübertragung führt im Ergebnis zu einer vollständigen Entlastung von der Verrechnungssteuer für Dividenden gestützt auf das [1965] VStG. Die Repatriierung durch die inländische Tochtergesellschaft der von ihr empfangenen Dividenden an die ausländische Muttergesellschaft unterliegt keiner Verrechnungssteuer (z. B. im Fall von Dividenden aufgrund eines Schachtelprivilegs im DBA zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft), oder die Verrechnungssteuer auf Gewinnausschüttungen der inländischen Tochtergesellschaft wird vermieden, in dem diese keine Gewinne ausschüttet (z. B. Gewährung von Darlehen an den Gesellschafter, Veräusserung der Beteiligung an der inländischen Tochtergesellschaft, sodass die ausländische Muttergesellschaft einen Kapitalgewinn realisiert). Die Beteiligungsübertragung erfolgt mit dem Zweck, sich Zugang zu den Steuervorteilen des [1965] VStG und von anderen Verteilungs-

normen des DBA zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat zu verschaffen. Die ausländische Muttergesellschaft konvertiert Dividendeneinkünfte im Sinne von Art. 10 OECD-MA in Schachteldividenden im Sinne von Art. 10 OECD-MA oder einen Kapitalgewinn im Sinne von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, weshalb dieser Fall als *Rule Shopping* angesehen werden kann.

Der *Standardfall 7* betrifft ebenfalls die sog. Altreservenpraxis im *Outbound*-Fall zum *Rule Shopping*, indem die Schweiz gleichzeitig Quellen- und Ansässigkeitsstaat ist. Die Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft, die im Zeitpunkt der Übertragung über ausschüttungsfähige, nicht betriebsnotwendige Mittel verfügt, wird von einer ausländischen Gesellschaft auf eine inländische Betriebsstätte übertragen (*cross-in*). Die konzerninterne Beteiligungsübertragung führt im Ergebnis zu einer vollständigen Entlastung von der Verrechnungssteuer für Dividenden gestützt auf das [1965] VStG. Die Repatriierung durch die inländische Betriebsstätte der von ihr empfangenen Dividenden an den ausländischen Hauptsitz unterliegt keiner Verrechnungssteuer. Die Beteiligungsübertragung erfolgt mit dem Zweck, sich Zugang zu den Steuervorteilen des [1965] VStG und von anderen Verteilungsnormen des DBA zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat zu verschaffen. Die ausländische Gesellschaft konvertiert Dividendeneinkünfte im Sinne von Art. 10 OECD-MA in Betriebsstätteeinkünfte im Sinne von Art. 5 und 7 OECD-MA, weshalb auch dieser Fall als *Rule Shopping* angesehen werden kann. Der *Standardfall 8* betrifft den *Outbound*-Fall von *Rule Shopping*, indem die Schweiz der Quellenstaat ist. Eine ausländische Person, die in einem Vertragsstaat ansässig ist und Einkünfte bezieht, die einer Schweizer Quellensteuer unterliegen, konvertiert diese Einkünfte in solche, die nicht einer Schweizer Quellensteuer unterliegen (z. B. durch Gesellschafter-

fremdfinanzierung, nichttraditionelle Finanzinstrumente, Veräußerung einer Beteiligung kurz vor Dividendenfälligkeit). Es erfolgt eine Konvertierung von Einkünften mit dem Zweck, sich Zugang zu den Steuervorteilen von anderen Verteilungsnormen des DBA mit der Schweiz zu verschaffen. Die Konvertierung führt im Ergebnis zur Reduktion des nicht rückforderbaren Sockelsteuersatzes gestützt auf eine vorteilhaftere abkommensrechtliche Verteilungsnorm (z. B. einer Bestimmung, die Art. 11 Abs. 2, Art. 13 Abs. 5 oder Art. 21 Abs. 1 OECD-MA nachgebildet ist).

Der *Standardfall 9* betrifft einen besonderen *Outbound*-Fall von *Rule Shopping*. Eine natürliche Person, die in einem Vertragsstaat ansässig ist, bringt eine Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft in eine Holdinggesellschaft, die im gleichen Vertragsstaat ansässig ist, ein. Die Beteiligungsübertragung führt im Ergebnis zur Reduktion des nicht rückforderbaren Sockelsteuersatzes für Dividendenzahlungen gestützt auf das abkommensrechtliche Schachtelprivileg (z. B. einer Bestimmung, die Art. 10 Abs. 2 Bst. a OECD-MA nachgebildet ist).

Vom *Treaty Shopping* und *Rule Shopping* ist eine in den letzten Jahren in Erscheinung getretene aggressive Steuerumgehungs-technik mittels derivativen Finanzinstrumenten *ohne Inanspruchnahme eines DBA* zu unterscheiden. Der *Standardfall 10* betrifft den *Outbound*-Nicht-DBA-Fall, indem die Schweiz gleichzeitig Quellen- und Ansässigkeitsstaat ist. Es werden Schweizer Vermögenswerte, die einen Anspruch auf Dividenden (in der Regel Portfoliodividenden) oder Zinsen geben, von einer ausländischen Person, die nicht in einem Vertragsstaat ansässig ist, auf eine *inländische unabhängige* Person mit dem Zweck übertragen (*cross-in*), sich Zugang zu den Steuervorteilen des [1965] VStG zu verschaffen. Die Übertragung führt im Ergebnis zu einer vollständigen Entlastung von

der Verrechnungssteuer für Dividenden oder Zinsen gestützt auf das [1965] VStG. Die Repatriierung durch die inländische unabhängige Person der von ihr empfangenen Dividenden oder Zinsen an die ausländische Person unterliegt keiner Verrechnungssteuer (z. B. im Fall von Zahlungen aufgrund eines Total-Return-Swap-Geschäftes). Die ausländische Person *konvertiert* Dividenden- oder Zinseinkünfte im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. a, b oder Bst. d [1965] VStG in nicht quellensteuerpflichtige Zahlungen gemäss [1965] VStG. Die Steuervorteile werden gestützt auf das unilaterale Steuerrecht der Schweiz geltend gemacht, wobei eine Bestimmung des unilateralen Besteuerungsrechts der Schweiz direkt – ohne Inanspruchnahme eines DBA – umgangen wird. Die ausländische Person «kauft» sich (ähnlich wie beim *Rule Shopping*) in das unilaterale Steuerrecht ein, um dadurch Zugang zu nicht quellenbesteuerten Einkünften zu erlangen.

Wie bereits festgehalten, sind mit der Bezeichnung eines Sachverhalts als *Improper Use of Tax Treaty*, *Treaty Abuse*, *Treaty Shopping*, *Rule Shopping* oder *Tax Avoidance* noch keine Rechtsfolgen des Schweizer Steuerrechts verbunden. Rechtsfolgen einer Gestaltung können sich nur aufgrund einer bestimmten unilateralen (z. B. [1962] BRB, Rechtsmissbrauchsverbot in Art. 9 [1999] BV) oder bilateralen Missbrauchsbestimmung (z. B. Nutzungsberechtigung, Durchlauf- oder Transparenzklausel) oder eines bestimmten Rechtsprechungsgrundsatzes (z. B. [unge-

schriebenes] abkommensrechtliches Verbot des Abkommensmissbrauchs) des Schweizer Steuerrechts ergeben, sofern diese Gestaltung den Tatbestand einer solchen Bestimmung oder eines solchen Rechtsprechungsgrundsatzes verwirklicht. Falls Steuervorteile gestützt auf das [1965] VStG geltend gemacht werden, können sich Rechtsfolgen einer Gestaltung auch aufgrund von unilateralen Missbrauchsbestimmungen im [1965] VStG (z. B. Erfordernis der Nutzungsrechts oder Verbot der Steuerumgehung) ergeben. Die Bundesverwaltungspraxis verleiht zudem Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG einen direkten internationalen Effekt im Abkommensrecht.

III Verhältnis zwischen unilateralen Missbrauchsbestimmungen und Abkommensrecht

A Art. 26 und Art. 27 [1969] VRK

Der in der Schweizer Doktrin und in den Erwägungen der Eidg. Steuerrekurskommission im Entscheid vom 3. März 2005 in Sachen *A. Holding ApS* und des Bundesverwaltungsgerichts im Entscheid vom 23. März 2010 in Sachen *X. GmbH* vertretenen Auffassung, der Grundsatz des Vorrangs des Völkerrechts würde die Anwendung von Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG im Anwendungsbereich von DBA verbieten, kann nicht zugestimmt werden²⁰. Die Eidg. Steuerrekurskommission hielt im Entscheid vom 3. März 2005 in Sachen *A. Holding ApS* fest, dass entgegen der Meinung der Eidg. Steuerverwaltung Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG in Bezug auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestützt auf ein DBA keine Anwendung finde. Entsprechend der jüngeren bundesgerichtlichen Rechtsprechung sei festzustellen, dass sich der Grundsatz des Vorrangs des Völkerrechts vor dem innerstaatlichen Recht aus der Natur der

²⁰ *Bauer-Balmelli Maja*, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001, S. 174; Lutz Georg, Abkommensmissbrauch – Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, Zürich 2005, S. 90 ff., S. 98; SRK, 3.3.2005, *A. Holding ApS*, SRK 2003-15, Erw. 3.d)bb); BVGer, 23.3.2010, *X. GmbH*, A-2744/2008, Erw. 3.3.

völkerrechtlichen Vorschrift ergäbe. Demzufolge könne sich die Schweiz der völkerrechtlichen Verpflichtung nicht unter Berufung auf inländisches Recht entziehen. Die Eidg. Steuerrekurskommission hielt dafür, dass der Steuerumgehungsvorbehalt in Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG nicht als zusätzliche Anforderung zu den in den DBA geregelten Rückerstattungsvoraussetzungen angewendet werden könne.

Die Eidg. Steuerverwaltung vertritt hingegen in einer Mitteilung vom 7. Februar 1989 zu Art. 4 Abs. 11 [1971] DBA-Deutschland die Auffassung, dass

- die Vertragsstaaten ihre unilateralen Missbrauchsbestimmungen und Rechtsprechungsgrundsätze *nicht uneingeschränkt* im Anwendungsbereich von DBA anwenden können,
- in bestimmten Einzelfällen die Anwendung von unilateralen Missbrauchsbestimmungen und Rechtsprechungsgrundsätzen *grundsätzlich* auch im Anwendungsbereich von DBA zulässig ist, und
- falls einer besonderen Form des Abkommensmissbrauchs durch eine *bestimmte Missbrauchsbestimmung in einem DBA* (z. B. ausländisch beherrschte schweizerische Domizil- oder Holdinggesellschaften) entgegengetreten wird, ein solcher Abkommensmissbrauch nicht durch unilaterale Missbrauchsbestimmungen und Rechtsprechungsgrundsätze unterbunden werden kann²¹.

Diese Auffassung ist konsistent mit den Schweizer Bemerkungen in Ziff. 27.9 zu Art. 1 des [2003] OECD-Kommentars und dem hier vertretenen Auslegungsansatz. Aus dem Prinzip *pacta sunt servanda* in Art. 26 und Art. 27 [1969] VRK

kann für die Schweiz als Vertragsstaat eines DBA kein Verbot abgeleitet werden, unilaterale Missbrauchsbestimmungen und Rechtsprechungsgrundsätze im Anwendungsbereich dieses DBA anzuwenden. Unilaterale Missbrauchsbestimmungen und Rechtsprechungsgrundsätze können immer nur mit Bestimmungen eines bestimmten DBA im Konflikt stehen. Um feststellen zu können, ob unter einem *bestimmten* DBA die Anwendung bestimmter unilateraler Missbrauchsbestimmungen und Rechtsprechungsgrundsätze mit den Bestimmungen dieses DBA im Konflikt steht, muss der Richter einen äusserst anspruchsvollen Auslegungsvorgang vollziehen, den er für *jedes* von der Schweiz abgeschlossene DBA separat durchführen muss. Die Schweiz hat nicht mit allen Vertragsstaaten ein identisches DBA abgeschlossen. In den letzten Jahren wurden auf Wunsch ausländischer Vertragsstaaten immer häufiger besondere bilaterale Missbrauchsbestimmungen in Schweizer DBA vereinbart. Jedes DBA ist das Ergebnis der konkreten Verhandlungspositionen der beiden Vertragsstaaten. Dies wird konsequenterweise dazu führen, dass es unter verschiedenen DBA zu unterschiedlichen Auslegungsergebnissen kommen wird.

In den letzten Jahren wurden Abkommensbestimmungen vereinbart, welche die Anwendung von *unilateralen* Missbrauchsbestimmungen und Rechtsprechungsgrundsätzen ausdrücklich zulassen. Bei Fehlen einer solchen Abkommensbestimmung oder einer entsprechenden Bemerkung oder eines entsprechenden Vorbehalts zu Art. 1 des OECD-Kommentars der Schweiz oder des anderen Vertragsstaates, ist Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG im Anwendungsbereich eines bestimmten DBA grundsätzlich nicht anwendbar, soweit dessen Anwendung den Bestimmungen des DBA widerspricht. Dies bedeutet, dass aufgrund der Schweizer Bemerkung in Ziff. 27.9 zu Art. 1 des [2003] OECD-Kommentars ein

²¹ ESTV, 7.2.1989, in Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 4.11 Nr. 37.

Abkommensmissbrauch nach dem Prinzip *lex specialis derogat legi generali* nicht durch Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG unterbunden werden kann, insoweit als dessen Anwendung einen *weiter gehenden Effekt* als eine bestimmte Missbrauchs- oder bestimmte andere Abkommensbestimmung hat. Dies bedeutet, dass die Anwendung von Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG auf den Effekt der abkommensrechtlichen Missbrauchs- oder anderen Abkommensbestimmung reduziert werden muss, um nicht gegen die staatsvertraglichen Verpflichtungen des anwendbaren DBA zu verstossen.

B Völkerrechtskonforme Auslegung

Die Frage, ob unilaterale Missbrauchsbestimmungen und Rechtsprechungsgrundsätze den Bestimmungen von DBA widersprechen, beantwortet sich gestützt auf eine richtige Auslegung einer bestimmten unilateralen Bestimmung und einer bestimmten Bestimmung eines DBA, insbesondere unter Berücksichtigung des Wortlauts, des Gegenstands, des Zwecks und des Effekts der unilateralen Missbrauchsbestimmung oder des Rechtsprechungsgrundsatzes und des Wortlauts, des Gegenstands und des Zwecks der Abkommensbestimmung. Die Frage, ob eine Abkommensbestimmung einer bestimmten unilateralen Missbrauchsbestimmung oder eines bestimmten unilateralen Rechtsprechungsgrundsatzes im konkreten Anwendungsfall vorgeht, oder ob ein sog. *treaty override* vorliegt, beantwortet sich nach innerstaatlichem Recht, insbesondere nach dem *Verfassungsrecht*. Es geht um Auslegung und Vorrang.

Ein Rechtssystem muss die Frage entscheiden, auf welche Weise ein Konflikt zwischen Völkerrecht und Landesrecht zu lösen ist. Das Prinzip *pacta sunt servanda* in Art. 26 [1969] VRK stipuliert, dass ein in Kraft stehender völkerrechtlicher Vertrag die Vertragsparteien bindet und von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen ist. Anschliessend stipuliert Art. 27 [1969] VRK, dass sich eine Vertragspartei – mit Ausnahme einer Bestimmung, die hier nicht von Interesse ist – nicht auf ihr innerstaatliches Recht berufen kann, um die Nichterfüllung eines Vertrags zu rechtfertigen. Diese völkerrechtliche Vertragstreue impliziert noch keine *innerstaatliche Kollisionsregel*²². Das Völkerrecht verlangt, dass es von den Staaten durchgesetzt wird. Es schreibt ihnen aber nicht vor, wie dies geschehen soll. Das Völkerrecht überlässt es den einzelnen Staaten, wie sie völkerrechtlichen Verpflichtungen innerstaatlich nachkommen²³. Die Art und Weise der innerstaatlichen Verwirklichung ist vielmehr eine Frage des Landesrechts. Die völkerrechtliche Verantwortlichkeit kann jedoch dann greifen, wenn ein Staat eine internationale Verpflichtung verletzt. Art. 5 Abs. 3 und Abs. 4 [1999] BV stipuliert Grundsätze rechtsstaatlichen Handelns, wonach Bund und Kantone nach Treu und Glauben zu handeln und das Völkerrecht zu beachten haben. Diese Grundsätze führen zum prinzipiellen Vorrang des Völkerrechts vor dem Landesrecht. Dieser Vorrang bedeutet für die rechtsanwendenden Behörden, dass sie völkerrechtswidriges Landesrecht nicht anwenden dürfen, sofern die völkerrechtliche Norm im Einzelfall unmittelbar anwendbar ist. Auch die Grundsätze rechtsstaatlichen Handelns implizieren keine innerstaatliche Kollisionsregel.

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung sind Bundesgesetze nicht nur verfassungskonform, sondern auch *völkerrechtskonform auszulegen* und demzufolge so, dass im Zweifelsfalle ein

²² *Tschannen Pierre*, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern 2004, S. 162.

²³ *Häfelin Ulrich/Haller Walter/Keller Helen*, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. A., Zürich 2008, S. 573; *Tschannen Pierre*, Id., S. 162.

Konflikt zwischen dem Bundesgesetz und dem Völkerrecht möglichst vermieden wird²⁴. Art. 190 [1999] BV statuiert nur ein Anwendungsgebot, aber kein Prüfungsverbot. Dem Bundesgericht ist es nicht verwehrt, eine Norm daraufhin zu prüfen, ob sie der Bundesverfassung oder einem völkerrechtlichen Vertrag widerspreche, wie es auch den Gesetzgeber einladen kann, eine Verfassungs- oder völkerrechtswidrige Norm zu ändern. Die vom Bundesgericht in diesem Fall angewendete Methode der völkerrechtskonformen Auslegung des Landesrechts ist nichts anderes als das landesrechtliche Gegenstück zum Prinzip *pacta sunt servanda* in Art. 26 und Art. 27 [1969] VRK, wonach völkerrechtliche Verträge unbeschden des innerstaatlichen Rechts nach Treu und Glauben zu erfüllen sind²⁵.

Es kann festgehalten werden, dass das Bundesgericht die Vereinbarkeit von Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG mit Bestimmungen von DBA überprüfen kann. Nur im Falle eines unvermeidbaren Konflikts zwischen Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG und einer Verpflichtung, die durch ein DBA begründet wird, hat nach höchstrichterlicher Rechtsprechung die Abkommensbestimmung gegenüber dem Bundesgesetz prinzipiell Vorrang.

C Internationaler Effekt von Art. 21 Abs. 2 (1965) VStG?

Die moderne Methodenlehre leitet die Berechtigung des Richters, im Fall eines offenbaren Rechtsmissbrauchs eine *unechte Gesetzeslücke* zu schliessen und somit von einer im Gesetz

vorgesehenen Norm abzuweichen (*contra legem*), direkt aus dem Willkürverbot in Art. 9 [1999] BV ab. Diese Berechtigung des Richters ist eine ausserordentliche Ausnahme zum Anwendungsgebot in Art. 190 [1999] BV. Diese Rechtsfortbildung *contra verba legis* und Gesetzeskorrektur begründet Thomas Gächter mit dem *Konzept der praktischen Konkordanz*, das einerseits auf dem Prinzip der Einheit der Verfassung und andererseits auf der grundsätzlichen Gleichrangigkeit allen Verfassungsrechts basiert²⁶. Auch wenn das Rechtsmissbrauchsverbot in Art. 2 Abs. 2 [1907] ZGB teilweise auf die dem römischen Recht entstammende *exceptio doli generalis* zurückgeht, so geht es in seiner allgemeinen Fassung auf Eugen Huber zurück²⁷. Im römischen Recht besass die Einrede der Arglist (*exceptio doli*) einen sehr grossen Anwendungsbereich. Sie war wohl die wichtigste aller Einreden. Ihr Formular lautete: *sofern in dieser Angelegenheit nichts durch dolus malus des Klägers geschehen ist oder geschieht*. Als Äusserung des Gaius ist die Aussage überliefert: *male enim nostro iure uti non debemus – in schlechter Weise dürfen wir unser Recht nicht ausüben*²⁸. Der Beklagte berief sich darauf, dass die gerichtliche Geltendmachung des Anspruchs als solche eine arglistige oder treuwidrige Handlung des Klägers darstellt (*sog. exceptio doli generalis*). Die Einrede der Arglist diente ganz allgemein dazu, die Kraft des formellen Rechts zu brechen, wenn seine Durchsetzung als Verstoß gegen Treu und Glauben empfunden wurde.

Im Unterschied zum Rechtsmissbrauchsverbot kann nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung aus der allgemeinen Steuerumgehungsformel die Berechtigung des Richters abgeleitet werden, die Auslegung eines zivilrechtlichen Begriffs einer Bestimmung des unilateralen Steuerrechts der Schweiz ausnahmsweise nach einer *wirtschaftlichen Betrachtungsweise* aus-

²⁴ BGer, 15.11.1991, *Erben X.*, BGE 117 Ib 367.

²⁵ *Tschannen Pierre*, Id., S. 171.

²⁶ *Gächter Thomas*, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, Zürich 2005, S. 369 ff.

²⁷ Vgl. *Gächter Thomas*, Id., S. 24 ff.

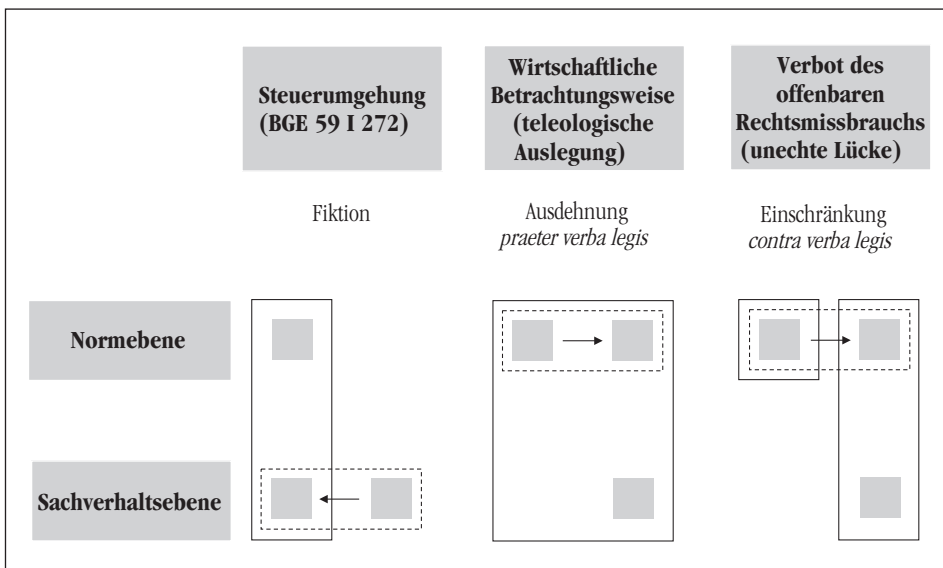
²⁸ Vgl. *Honsell Heinrich*, Römisches Recht, 7. A., Berlin 2010, S. 175.

BEKÄMPFUNG DES ABKOMMENSMISSBRAUCHS

zulegen, um eine der *ratio legis* entsprechende Besteuerung mittels *Sachverhaltsfiktion* herbeizuführen. Die allgemeine Steuerumgehungsformel geht auf § 5 der Reichsabgabeordnung vom 13. Dezember 1919 (i. d. F. vom August 1925) als Vorgängerbestimmung von § 42 AO zurück. Das subjektive Element geht zurück auf den Kommentar von Enno Becker zu § 5 der Reichsabgabeordnung vom 13. Dezember 1919 (i. d. F. vom August 1925), wonach die steuerpflichtige Person die *Absicht* haben muss, die Steuer zu umgehen²⁹. Der Wirkungsunterschied zum Rechtsmissbrauchsverbot liegt darin, dass die rechtlichen Konsequenzen der allgemeinen Steuerumgehungsformel darin bestehen können, Einkünfte derjenigen Person *zuzurechnen*, die sie bei unterstellter angemessener Gestaltung erzielt hätte, währenddem das Rechtsmissbrauchsverbot die Durchsetzung

eines Anspruchs *verweigert*. Die allgemeine Steuerumgehungsformel ist insoweit auch eine *unilaterale Zurechnungsregel*.

Der *rechtshistorische Ursprung* von Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG spricht dafür, dass dieser gesetzliche Steuerumgehungsvorbehalt nur im innerstaatlichen Verhältnis, nicht aber im Geltungsbereich eines DBA anwendbar ist. Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG gilt für Personen, die gestützt auf Art. 21 ff. [1965] VStG einen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend machen. Der Zweck von Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG besteht insbesondere darin, die missbräuchliche Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch inländische Personen, die von in- oder ausländischen Personen vorgeschoben werden, zu verhindern und somit die Defraudantensteuer gegenüber inländischen Personen und die definitive Quellensteuer gegenüber ausländischen



²⁹ *Becker Enno*, Die Reichsabgabeordnung vom 13.12.1919, 5. A., Berlin 1926, Rz. 5 zu Art. 5.

Personen sicherzustellen. Das Bundesverwaltungsgericht verwarf in seinem Entscheid vom 23. März 2010 in Sachen *X. GmbH* die direkte Anwendung von Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG im Abkommensrecht – neben dem Argument des Vorrangs des Völkerrechts – auch mit der Begründung, dass Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG im internationalen Verhältnis keine bzw. keine direkte Anwendung finde, da dieser innerstaatliche Steuerumgebungsvorbehalt nur für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an Personen mit Sitz bzw. Wohnsitz im Inland Geltung habe³⁰.

Es ist jedoch nicht von der Hand zu weisen, dass mit guten Gründen – zum Beispiel aus der Sicht des Gleichbehandlungsgebots in Art. 8 [1999] BV, wonach inländische und grenzüberschreitende Sachverhalte im Grundsatz steuerlich gleich zu behandeln sind³¹ – die Ansicht vertreten werden kann, dass Art. 21 Abs. 2 [1965]

VStG auch im grenzüberschreitenden Verhältnis im Anwendungsbereich eines DBA anwendbar ist, so wie dies von der Eidg. Steuerverwaltung im Jahr 2007 entgegen den Ausführungen der Eidg. Steuerrekurskommission im Entscheid vom 3. März 2005 in Sachen *A. Holding ApS* geltend gemacht wird³². Diese Bundesverwaltungspraxis verleiht Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG einen *direkten* internationalen Effekt im Abkommensrecht.

Nach der hier vertretenen Auffassung gilt aufgrund einer völkerrechtskonformen Auslegung:

- Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG ist grundsätzlich im Anwendungsbereich eines bestimmten DBA anwendbar; seine Anwendung wird jedoch beschränkt durch die internationalen Verpflichtungen, die durch das DBA begründet werden; insbesondere so weit, als dessen Anwendung besonderen Abkommensbestimmungen über die Zurechnung von Einkünften (*attribution rules*), die zum Beispiel den Art. 10–12 OECD-MA nachgebildet sein können (z. B. «zahlen an» oder «beziehen von») und vertragsautonom auszulegen sind, und nach dem Prinzip *lex specialis derogat legi generali* den unilateralen Bestimmungen über die Einkünftezurechnung vorgehen, widerspricht³³;
- bei Fehlen einer besonderen Abkommensbestimmung, welche die Anwendung von unilateralen Missbrauchsbestimmungen und Rechtsprechungsgrundsätzen ausdrücklich zulässt, oder einer entsprechenden Bemerkung oder eines entsprechenden Vorbehalts zu Art. 1 des OECD-Kommentars der Schweiz oder des anderen Vertragsstaates, ist Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG im Anwendungsbereich eines bestimmten DBA grundsätzlich nicht anwendbar, soweit dessen Anwendung den Bestimmungen des DBA widerspricht; dies bedeutet, dass aufgrund der Schweizer Bemerkung in Ziff. 27.9 zu Art. 1 des [2003] OECD-

³⁰ BVGer, 23.3.2010, *X. GmbH*, A-2744/2008, Erw. 3.3.

³¹ Die Rechtsprechung des EuGH zum Europäischen Gleichbehandlungsgebot und zu den Grundfreiheiten hat dazu geführt, dass EU-Mitgliedstaaten ihre unilateralen Missbrauchsbestimmungen – insbesondere hinsichtlich Transfer Pricing und Unterkapitalisierung – auf innerstaatliche Sachverhalte ausgedehnt haben, um inländische und grenzüberschreitende Sachverhalte steuerlich gleichzubehandeln. Vgl. *Jung Marcel R.*, The Switzerland-EC Agreement on the Free Movement of Persons: Measures equivalent to those in the EC Treaty – a Swiss Income Tax Perspective, *European Taxation* 47 (2007) S. 508–528, S. 525.

³² ESTV, 20.6.2007, in *Die Praxis der Bundessteuern*, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Art. 21 Abs. 2 VStG Nr. 31; SRK, 3.3.2005, *A. Holding ApS*, SRK 2003-15.

³³ Vgl. zum Konzept der Einkünftezurechnung im internationalen Steuerrecht der Schweiz, *Baumgartner Beat*, Das Konzept des *beneficial owner* im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Zürich 2010, S. 162 ff., S. 169.

Kommentars ein Abkommensmissbrauch nach dem Prinzip *lex specialis derogat legi generali* nicht durch Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG unterbunden werden kann, insoweit als dessen Anwendung einen weitergehenden Effekt als eine bestimmte Missbrauchsbestimmung hat, falls ein DBA einer besonderen Form des Abkommensmissbrauchs durch eine bestimmte Missbrauchsbestimmung entgegentritt (z. B. Mindesthaltedauerklausel)³⁴;

- Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG ist grundsätzlich im Anwendungsbereich eines bestimmten DBA anwendbar, unabhängig davon, ob seine Anwendung durch internationale Verpflichtungen, welche durch das DBA begründet werden, prinzipiell beschränkt werden könnte, falls das DBA eine besondere Abkommensbestimmung vorsieht, welche die Anwendung von unilateralen Missbrauchsbestimmungen und Rechtsprechungsgrundsätzen ausdrücklich zulässt, oder falls die Schweiz oder der andere Vertragsstaat eine entsprechende Bemerkung oder einen ent-

sprechenden Vorbehalt zu Art. 1 des OECD-Kommentars angebracht hat³⁵; dies bedeutet zum Beispiel, dass aufgrund von Art. 23 Abs. 1 [1971] DBA-Deutschland (i. d. F. nach der Änderung vom 12.3.2002, in Kraft getreten per 24.3.2003), wonach das DBA nicht so ausulegen ist, als hindere es einen Vertragsstaat, seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung oder -hinterziehung anzuwenden, Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG im Anwendungsbereich des [1971] DBA-Deutschland (i. d. F. nach der Änderung vom 12.3.2002, in Kraft getreten per 24.3.2003) grundsätzlich anwendbar ist³⁶;

- der Leitsatz in Ziff. 9.5 des [2003] OECD-Kommentars dient als Auslegungshilfe; dies bedeutet, dass die Anwendung von Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG auf den Effekt des Leitsatzes in Ziff. 9.5 zu Art. 1 des [2003] OECD-Kommentars als abkommensrechtliches Missbrauchs-konzept *begrenzt* wird³⁷.

³⁴ *Jung Marcel R.*, Id., S. 116.

³⁵ Sechs OECD-Mitgliedstaaten haben Bemerkungen zu Art. 1 des [2003] OECD-Kommentars angebracht: Belgien, Irland, Luxemburg, Niederlande, Portugal und die Schweiz. Es scheint, dass nur Luxemburg den hier vertretenen Auslegungsansatz ablehnt. Luxemburg vertritt die Ansicht, dass ein Vertragsstaat bei Fehlen einer ausdrücklichen Abkommensbestimmung seine unilateralen Missbrauchsbestimmungen nur in bestimmten Fällen nach *Rückgriff auf das Verständigungsverfahren* anwenden kann. Siehe auch den Vorbehalt der USA in Ziff. 28 zu Art. 1 des [2000] OECD-Kommentars (entspricht im Wesentlichen Ziff. 11 zu Art. 1 des [1977] OECD-Kommentars), wonach sich die USA mit bestimmten Ausnahmen das Recht vorbehalten, Staatsangehörige und ansässige Personen (inkl. bestimmte ehemalige Staatsangehörige und Langzeitansässige) ungeachtet des DBA zu besteuern.

³⁶ Ziff. 2 zu Art. 23 des Protokolls zum [1971] DBA-Deutschland (i. d. F. nach der Änderung vom

12.3.2002, in Kraft getreten per 24.3.2003) stellt klar, dass Einvernehmen darüber bestehe, dass die deutschen Rechtsvorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung die Bestimmungen des § 42 AO und des § 50d Abs. 3 EStG umfassen. Die Schweiz hat keine Klarstellung angebracht. Die deutsche Klarstellung bedeutet aufgrund des Prinzips der Reziprozität, dass die Schweiz gestützt auf Art. 23 Abs. 1 [1971] DBA-Deutschland (i. d. F. nach der Änderung vom 12.3.2002, in Kraft getreten per 24.3.2003) die allgemeine Steuerumgehungsformel, welche auf § 5 der Reichsabgabeordnung vom 13. Dezember 1919 (i. d. F. vom August 1925) als Vorgängerbestimmung von § 42 AO zurückgeht, und Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG, für dessen Anwendung und Auslegung nach der Bundesverwaltungspraxis der von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung umschriebene Begriff der Steuerumgehung gilt, anwenden kann.

³⁷ Vgl. *Jung Marcel R.*, Id. S. 116.

Aus der Sicht des hier vertretenen Auslegungsansatzes lässt sich somit festhalten, dass bei Fehlen einer besonderen Abkommensbestimmung, welche die Anwendung von unilaterale Missbrauchsbestimmungen und Rechtsprechungsgrundsätzen ausdrücklich zulässt, oder einer entsprechenden Bemerkung oder eines entsprechenden Vorbehalts zu Art. 1 des OECD-Kommentars der Schweiz oder des anderen Vertragsstaates, Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG bzw. die allgemeine Steuerumgehungsformel im Anwendungsbereich eines bestimmten DBA insbesondere *insoweit nicht anwendbar* ist, als besondere Abkommensbestimmungen über die Zurechnung von Einkünften (*attribution rules*), die zum Beispiel den Art. 10–12 OECD-MA nachgebildet sein können (z. B. «zahlen an» oder «beziehen von») und vertragsautonom auszulegen sind, und nach dem Prinzip *lex specialis derogat legi generali* Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG als unilaterale Missbrauchsbestimmungen über die Einkünftezurechnung vorgehen.

Nach Art. 4 Abs. 11 [1971] DBA-Deutschland gilt eine Person nicht als in einem Vertragsstaat ansässig in Bezug auf Einkünfte und Vermögenswerte, die nicht ihr, sondern einer anderen Person zuzurechnen sind. Auf den ersten Blick könnte der Leser aufgrund des Wortlauts der Abkommensbestimmung zur Ansicht gelangen, dass diese Bestimmung zum Nutzungsrecht es den Vertragsstaaten prinzipiell auch erlauben würde, unilaterale Zurechnungsregeln anzuwenden. Diese Schlussfolgerung hat das Bundesverwaltungsgericht im Entscheid vom 30. Oktober 2008 in Sachen *A. GmbH* aus Schweizer Sicht mit Verweis auf die deutsche Doktrin gezogen³⁸. Die rechtsvergleichenden Hinweise des Bundesverwaltungsgerichts überzeugen jedoch nicht. Nach der deutschen Zurechnungstheorie bleibt § 42 [1977] AO als unilaterale Zurechnungsbestimmung vom Abkommensrecht

unberührt. Im Entscheid vom 20. März 2002 in Sachen *Hilversum I* hielt der BFH fest³⁹: Wie der Senat wiederholt entschieden hat, ist zwischen dem DBA als völkerrechtlichem Vertrag und dem Zustimmungsgesetz zu unterscheiden, durch das das DBA in innerstaatlich geltendes Recht transformiert wird. Der nationale Gesetzgeber ist nicht daran gehindert, das Zustimmungsgesetz durch ein hiervon abweichendes Gesetz zu ändern oder aufzuheben, vorausgesetzt, der vom Gesetzgeber gewollte Vorrang vor dem Abkommen kommt in dem ändernden Gesetz deutlich zum Ausdruck. Das ist bei § 50d Abs. 1 a EStG der Fall. Gleichermassen bleibt § 42 AO als nationale Zurechnungsvorschrift vom Abkommensrecht unberührt.

Diese aus der Sicht des deutschen Rechtssystems begründete Zurechnungstheorie und der vom deutschen Gesetzgeber gewollte Vorrang von § 42 AO vor dem Abkommensrecht (*treaty override*) kann nicht auf das Schweizer Rechtssystem übertragen und *analog* auf Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG angewendet werden. Die Frage, ob ein DBA gegenüber Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG im konkreten Anwendungsfall vorgeht, oder ob ein sog. *treaty override* vorliegt, beantwortet sich nach dem *Verfassungsrecht* der Schweiz.

D Bundesgerichtliche Rechtsprechung

Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung lässt sich – soweit ersichtlich – ein Trend erkennen, wonach im schweizerischen und grenzüberschreitenden Verhältnis ohne Anwendung eines DBA die allgemeine Steuerumgehungsformel (*abusive avoidance of an unilateral tax*

³⁸ BVGer, 30.10.2008, *A. GmbH*, A-2163/2007.

³⁹ BFH, 20.3.2002, *Hilversum I*, I R 38/00, BStBl II 2002 819.

law provision) und im grenzüberschreitenden Verhältnis im Anwendungsbereich eines DBA das unilaterale Verbot des Rechtsmissbrauchs und das (ungeschriebene) abkommensrechtliche Verbot des Abkommensmissbrauchs anwendbar sind (*abusive use of a tax treaty relief provision*).

Die Rechtspersönlichkeit einer ausländischen Gesellschaft kann im Fall eines offenbaren Rechtsmissbrauchs für Zwecke des Schweizer Steuerrechts aberkannt werden⁴⁰. Das Bundesgericht hat diesem Auslegungsansatz im Anwendungsbereich von DBA – soweit ersichtlich – keine Beachtung geschenkt. Im Entscheid vom 30. Januar 2006 in Sachen *Masse en faillite de A. S.A.* hat das Bundesgericht im grenzüberschreitenden Verhältnis ohne Anwendung eines DBA die Rechtspersönlichkeit der ausländischen Gesellschaft C-Inc. mit Sitz in Panama gestützt auf die allgemeine Steuerumgehungsformel aberkannt und alle Steuerfaktoren der Offshore-Gesellschaft der Schweizer Schwestergesellschaft A-AG zugerechnet⁴¹. Für das Bundesgericht war in diesem Fall offenbar entscheidend, dass zwischen den Vermögen der schweizerischen und der Offshore-Gesellschaft keine saubere Trennung durchgeführt wurde.

Im *Inbound*-DBA-Fall wendet das Bundesgericht den [1962] BRB, der den Schutz der Fiskalinteressen der Vertragsstaaten der Schweiz

bezweckt, im Geltungsbereich von DBA und des ZBstA an, soweit bilaterale Missbrauchsbestimmungen gegenüber den unilateralen Bestimmungen der Schweiz nicht als *lex specialis* gelten. Das Bundesgericht hat im Entscheid vom 22. November 1968 in Sachen *Christian Holzäpfel GmbH* den Tatbestand einer missbräuchlichen Inanspruchnahme eines DBA in Art. 2 Abs. 2 [1962] BRB mithilfe des *Verbots des offenbaren Rechtsmissbrauchs in Art. 2 Abs. 2 [1907] ZGB* ausgelegt⁴².

Nach dem KS [2010] sind Art. 2 Abs. 2 [1962] BRB und die beiden KS [1962] und [1999] nicht mehr anwendbar, sofern ein DBA Bestimmungen gegen den Missbrauch des Abkommens oder einzelner Abkommensbestimmungen (insbesondere Dividenden, Zinse und Lizenzgebühren) enthalten. Solche bilaterale Missbrauchsbestimmungen gehen nach der neuen Bundesverwaltungspraxis dem [1962] BRB als *lex specialis* vor.

Im Entscheid vom 28. November 2005 in Sachen *A. Holding ApS* hat das Bundesgericht im *Out-bound*-DBA-Fall der Gesellschaft *A. Holding ApS* mit Ansässigkeit in Dänemark, welche im Ansässigkeitsstaat über wenig oder keine Substanz verfügte, die Inanspruchnahme des Dividendenartikels im [1973] DBA-Dänemark gestützt auf ein (ungeschriebenes) abkommensrechtliches Verbot des Abkommensmissbrauchs verweigert und dieses ebenfalls mithilfe des *Verbots des offenbaren Rechtsmissbrauchs in Art. 2 Abs. 2 [1907] ZGB* ausgelegt⁴³. Aufgrund des innerstaatlichen Rangs des Völkerrechts in der Normenhierarchie des Landesrechts, wonach Normen eines DBA unter der Bundesverfassung, aber über den Bundesgesetzen stehen, und des Konzepts der praktischen Konkordanz, wird nach der hier vertretenen Auffassung ein (ungeschriebenes) Verbot des Abkommensmissbrauchs aus dem Willkürverbot in Art. 9 [1999] BV abgeleitet, das dem

⁴⁰ Locher Peter, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht 75 (2006/2007) S. 693.

⁴¹ BGer, 30.1.2006, *Masse en faillite de A. S.A.*, 2A.145/2005.

⁴² BGer, 22.11.1968, *Christian Holzäpfel GmbH*, BGE 94 I 659.

⁴³ BGer, 28.11.2005, *A. Holding ApS*, 2A.239/2005 = International Tax Law Reports 8 (2006) S. 536–562, Erw. 3.4.3.

Abkommensrecht vorgeht (*treaty override*)⁴⁴. Ein solcher *treaty override* hat das Bundesgericht vermieden, indem es das (ungeschriebene) Verbot des Abkommensmissbrauchs aus Art. 31 Abs. 1 [1969] VRK abgeleitet hat.

Es kann – soweit ersichtlich – festgestellt werden, dass das Bundesgericht die allgemeine Steuerumgehungsformel im Abkommensrecht nicht anwendet. Stattdessen rechnet das Bundesgericht Einkünfte derjenigen Person zu, der sie nach den abkommensrechtlichen Zurechnungsregeln zuzurechnen sind. Diese Rechtsprechung steht im Einklang mit der hier vertretenen Auffassung, wonach besondere Abkommensbestimmungen über die Zurechnung von Einkünften (*attribution rules*), die zum Beispiel den Art. 10–12 OECD-MA nachgebildet sein können (z. B. «zahlen an» oder «beziehen von») und vertragsautonom auszulegen sind, nach dem Prinzip *lex specialis derogat legi generali* den unilateralen (Missbrauchs-) Bestimmungen über die Einkünftezurechnung vorgehen. Abkommensvorteile werden vom Bundesgericht nicht mit dem Argument verweigert, die Einkünfte seien gestützt auf die allgemeine Steuerumgehungsformel einer anderen Person zuzurechnen, sondern mit dem Argument, dass die Person, welche die Abkommensvorteile geltend macht, dazu nicht berechtigt sei. Die Inanspruchnahme der Abkommensbestimmung wird *entgegen dem Wortlaut* versagt. Die Bundesgerichtspraxis verleiht Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG *keinen* internationalen Effekt im Abkommensrecht.

E Bundesverwaltungsgerichtliche Rechtsprechung

Das Bundesverwaltungsgericht hat im Entscheid vom 30. Oktober 2008 in Sachen *A. GmbH* der *Zurechnungswirkung* der allgemeinen Steuerumgehungsformel einen *indirekten* internationalen Effekt im Abkommensrecht verliehen⁴⁵. Es handelte sich um die Übertragung einer Beteiligung an einer Schweizer GmbH durch in Deutschland ansässige natürliche Personen auf eine ebenfalls in Deutschland ansässige Holdinggesellschaft, die in der Folge das Schachtelprivileg für Dividenden in Art. 10 Abs. 3 [1971] DBA-Deutschland (i. d. F. vom 12.3.2002, in Kraft getreten per 24.3.2003) in Anspruch nehmen wollte. Es lag nach dem hier verwendeten Kategorisierungsschema der *Standardall 9* vor.

Das Bundesverwaltungsgericht zitierte den Entscheid des Bundesgerichts zur dänischen Briefkastengesellschaft und verwies auf den ungeschriebenen Vorbehalt des Abkommensmissbrauchs, der bereits vor dem 24. März 2003 im Geltungsbereich des DBA-Deutschland anwendbar gewesen sei. Das Bundesverwaltungsgericht hielt dafür, dass der ungeschriebene Vorbehalt des Abkommensmissbrauchs einen *praktisch identischen Anwendungsbereich* wie die allgemeine Steuerumgehungsformel habe. Es gehe in beiden Fällen darum, dem steuerrechtlichen Rechtsmissbrauch beizukommen und eine *unechte Lücke* im Steuergesetz oder im DBA zu füllen. Abschliessend hielt das Bundesverwaltungsgericht fest, es sei nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Frage der *Steuerumgehung* auch bezüglich der Dividendenzahlung vor dem 24. März 2003 nach den Kriterien des Bundesgerichts beurteilt hat, da es in der Essenz nicht darauf ankomme, ob das *Verbot des (steuerrechtlichen) Rechtsmissbrauchs* aus einem DBA, des VRK oder dem innerstaatlichen Recht

⁴⁴ *Jung Marcel R.*, Swiss Branch Report «Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-avoidance Provisions», Cahiers de droit fiscal international, Vol 95a, IFA Kongress 2010 Rom, The Hague 2010, S. 773–792.

⁴⁵ BVGer, 30.10.2008, *A. GmbH*, A-2163/2007.

(Art. 2 Abs. 2 [1907] ZGB) abgeleitet werde. Das Bundesverwaltungsgericht verweigerte eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer an die A. GmbH in erster Linie gestützt auf das Erfordernis des Nutzungsberechtigten und in zweiter Linie hinsichtlich Dividendenzahlungen nach dem 24. März 2003 gestützt auf den Steuerumgebungsvorbehalt in Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG und hinsichtlich Dividendenzahlungen vor dem 24. März 2003 auf ein ungeschriebenes Verbot des Abkommensmissbrauchs, welches das Bundesverwaltungsgericht mithilfe der Kriterien des *Steuerumgebungsvorbehalts in Art. 21 Abs. 2 [1965] VStG* auslegte. Das Bundesverwaltungsgericht *rechnete* die von der C. GmbH ausgeschütteten Dividenden nicht der A. GmbH, sondern aufgrund einer Sachverhaltsfiktion E. und F. zu.

Den Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts ist entgegenzuhalten, dass das Rechtsmissbrauchsverbot und die allgemeine Steuerumgehungsformel *rechtshistorisch* und *dogmatisch* klar voneinander zu unterscheiden sind⁴⁶. Das Bundesgericht hat im Entscheid vom 28. November 2005 in Sachen *A. Holding ApS* das (ungeschriebene) abkommensrechtliche Verbot des Abkommensmissbrauchs mithilfe des *Verbots des offenbaren Rechtsmissbrauchs in Art. 2 Abs. 2 [1907] ZGB* und nicht mit der Steuerumgehungsformel ausgelegt⁴⁷. Der Entscheid vom 30. Oktober 2008 vernebelt die scharfen Linien zwischen der Sachverhaltsfiktion und der wirtschaftlichen Auslegung einerseits und der zweckwidrigen Verwendung eines Rechtsinstituts zur Verwirklichung von Interessen, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will, und der Schliessung einer unechten Gesetzeslücke andererseits.

In einem weiteren Entscheid vom 23. März 2010 in Sachen *X. GmbH* hat das Bundesverwaltungsgericht die indirekte *Zurechnungswirkung* der allgemeinen Steuerumgehungsformel im

Abkommensrecht bestätigt⁴⁸. Es handelte sich um die Übertragung einer Beteiligung an einer in liquide Form gebrachten Schweizer Aktiengesellschaft von einer niederländischen auf eine österreichische Gesellschaft. Es lag nach dem hier verwendeten Kategorisierungsschema der *Standardall 5* vor.

Das Bundesverwaltungsgericht hielt fest, dass das DBA zwischen der Schweiz und Österreich keine geschriebene Missbrauchsbestimmung wie etwa die *arranged-or-maintained*-Klausel in Art. 9 Abs. 2 Bst. a Ziff. i [1951] DBA-Niederlande (i. d. F. nach der Änderung vom 22.6.1966, in Kraft getreten per 22.10.1966, aufgehoben durch das [2010] DBA-Niederlande [noch nicht in Kraft]) enthalte. Das Bundesverwaltungsgericht zitierte dann den Entscheid des Bundesgerichts zur dänischen Briefkastengesellschaft und verwies auf den ungeschriebenen Vorbehalt des Abkommensmissbrauchs, der auch unter dem [1974] DBA-Österreich anwendbar sei. Nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts setzt der Vorwurf des Abkommensmissbrauchs wesensgemäss stets ein *subjektives Element* voraus, da es um die zweckwidrige Verwendung eines Rechtsinstituts zur Verwirklichung von Interessen, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen soll, geht, und damit um ein aktives, vorsätzliches Tun. Ein Missbrauch könne folglich nur vorliegen, wenn die Gestaltung einzig und allein für Zwecke der Steuerersparnis gewählt worden sei. Ist dies der Fall, sei von der formellen Gestaltung Abstand zu nehmen und *von einem Sachverhalt auszugehen*, der der Sache angemessen schiene. Das Bundesverwaltungsgericht hielt fest, dass

⁴⁶ Vgl. *Locher Peter*, Id., S. 675–700.

⁴⁷ BGer, 28.11.2005, *A. Holding ApS*, 2A.239/2005 = International Tax Law Reports 8 (2006) S. 536–562, Erw. 3.4.3.

⁴⁸ BVGer, 23.3.2010, *X. GmbH*, A-2744/2008.

aus diesen Gründen *von jenem Sachverhalt auszugehen sei, der wirtschaftlich sinnvoll gewesen wäre*. Das Bundesverwaltungsgericht rechnete die von der C. AG ausgeschütteten Dividenden nicht der X. GmbH, sondern aufgrund einer Sachverhaltsfiktion D. B.V. zu. Das Bundesverwaltungsgericht legte das ungeschriebene Verbot des Abkommensmissbrauchs mithilfe der Kriterien der *allgemeinen Steuerumgebungsformel* aus.

Den Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts ist entgegenzuhalten, dass das subjektive Element von Enno Becker beim Rechtsmissbrauchsverbot von Eugen Huber keinerlei Bedeutung zukommt⁴⁹. Auch im OECD-Missbrauchskonzept hat die *Absicht* keinerlei Bedeutung. Das OECD-Missbrauchskonzept in Ziff. 9.5 zu Art. 1 des [2003] OECD-Kommentars hat einen Leitsatz eingeführt, wonach Abkommensvorteile nicht gewährt werden sollen, wenn

- ein Hauptzweck, bestimmte Transaktionen oder Gestaltungen zu verwirklichen, darin besteht, eine günstigere Steuerposition zu erlangen (*a main purpusetest*), und
- diese günstigere Behandlung unter den gegebenen Umständen dem *Sinn und Zweck* der einschlägigen Bestimmungen widersprechen würde (*abuse of rightstest*).

Das Rechtsmissbrauchsverbot untersagt die *zweckwidrige* Verwendung eines Rechtsinstituts zur Verwirklichung von Interessen, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will. Es geht somit beim (*ungeschriebenen*) abkommensrechtlichen Verbot des Abkommensmissbrauchs um den *Zweck* einer Gestaltung.

Das Merkmal der Absicht ist im Schweizer Abkommensrecht nun auch in Ziff. VIII des Protokolls zum [2010] DBA-Niederlande ([noch nicht in Kraft]), welche die Missbrauchsklausel in Art. 9 Abs. 2 Bst. a Ziff. i [1951] DBA-Niederlande (i. d. F. nach der Änderung vom 22.6.1966, aufgehoben durch das [2010] DBA-Niederlande,

[noch nicht in Kraft]) ersetzt, gestrichen worden⁵⁰. Im Bundesblatt wurde folgender Wortlaut von Ziff. VIII veröffentlicht: *«Es besteht Einvernehmen darüber, dass Artikel 10 nicht anzuwenden ist, wenn die Beziehung zwischen der die Dividenden zahlenden und der sie empfangenden Gesellschaft hauptsächlich hergestellt oder beibehalten worden ist, um von den Vorteilen dieses Artikels zu profitieren.»* Der zwischen den beiden Vertragsstaaten vereinbarte massgebende englische Text lautet: *«It is understood that the provisions of Article 10 shall not apply, if the relation between the company paying the dividends and the receiving company has been established or maintained mainly for purposes of taking advantage of the benefits provided for in this Article.»* Ziff. VIII des Protokolls zum [2010] DBA-Niederlande ([noch nicht in Kraft]) stellt somit auf den Zweck (*purpose*) und nicht mehr auf die Absicht der Gestaltung ab.

⁴⁹ Vgl. *Locher, Peter*, Id., S. 675–700.

⁵⁰ Vgl. Art. VI Abs. 2 [1951] DBA-USA (aufgehoben per 19.12.1997), Art. 9 Abs. 2 Bst. a Ziff. ii [1951] DBA-Niederlande (aufgehoben durch das [2010] DBA-Niederlande, [noch nicht in Kraft]).

Bibliographie

Arnold, Brian/Van Weeghel, Stef

- The Relationship Between Tax Treaties and Domestic Antiabuse Measures, in Maisto, Guglielmo, Tax Treaties and Domestic Law, Amsterdam 2006, S. 81–122.

Baker, Philip

- Double Tax Conventions and International Tax Law, 3. A., London Loseblatt.

Bauer-Balmelli, Maja

- Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001.
- Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht (2002) S. 162–183.
- Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, IFF Forum für Steuerrecht (2004) S. 201–213.

Baumgartner, Beat

- Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Zürich 2010.

Becker, Erno

- Die Reichsabgabeordnung vom 13.12.1919, 5. A., Berlin 1926.

Böckli, Peter

- Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe, in Höhn, Ernst/Vallender, Klaus, Steuerrecht und Rechtsstaat, Bern 1990, S. 289–314.

Danon, Robert J.

- Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, Zürich 2004.
- Cession transfrontalière de droit de participations – Distinction entre évasion fiscale, treaty shopping et rule shopping, in Glauser, Pierre-Marie, Evasion fiscale – Une approche théorique et pratique de l'évasion fiscale, Zürich 2010, S. 113–148.
- «Share deals» et évasion fiscale en matière de remboursement de l'impôt anticipé – Analyse critique de la jurisprudence et de la pratique administrative, GesKR 2 (2010) S. 199–206.

Danon, Robert J./Obrišt, Thierry

- La théorie dite des «anciennes réserves» en droit fiscal international – Commentaire de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2744/2008 du 23 mars 2010, SteuerRevue (2010) S. 621–629.

De Broe, Luc

- International Tax Planning and Prevention of Abuse, Amsterdam 2007.

Gächter, Thomas

- Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, Zürich 2005.

Glauser, Pierre-Marie

- Transparence fiscale: vers un nouveau mode d'allocation internationale du profit dans les groups de sociétés?, SteuerRevue (2006) S. 495 ff.

Häfelin, Ulrich/Haller, Walter/Keller, Helen

- Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. A., Zürich 2008.

Honsell, Heinrich

- Römisches Recht, 7. A., Berlin 2010.

Kramer, Ernst A.

- Juristische Methodenlehre, 3. A., Bern 2010.

Jung, Marcel R.

- Verbot der rechtsmissbräuchlichen Steuerumgehung: Auslegung und Anwendung von Art. 15 ZBStA, Der Schweizer Treuhänder (2006) S. 90–93.
- Article 15 of the Switzerland-EC Savings Tax Agreement: Measures equivalent to those in the EC Parent-Subsidiary and the Interest and Royalties Directives – a Swiss perspective, European Taxation 46 (2006) S. 112–126.
- The Switzerland-EC Agreement on the Free Movement of Persons: Measures equivalent to those in the EC Treaty – a Swiss Income Tax Perspective, European Taxation 47 (2007) S. 508–528.
- Trusts in International Taxation: New Tax Rules, Derivatives and Financial Instruments 10 (2008) S. 143–152 = Trusts im internationalen Steuerrecht der Schweiz: Konsequenzen des Haager Trust-Übereinkommens und der beiden Kreisschreiben Nr. 30 und Nr. 20, SteuerRevue 63 (2008) S. 398–418.
- Individual Shareholder Relief Rules Found Incompatible with the Swiss Federal Constitution, European Taxation 50 (2010) S. 168–172.
- Swiss Branch Report «Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Antiavoidance Provisions», Cahiers de droit fiscal international, Vol 95a, IFA Kongress 2010 Rom, The Hague 2010, S. 773–792.
- Abkommensmissbrauch im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Bern (erscheint demnächst).

Locher, Peter

- Schweizer Landesbericht «Interpretation of double taxation conventions», Cahiers de droit fiscal international, Vol 78a, IFA Kongress 1993 Florenz, The Hague 1993, S. 573–595.
- Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht 75 (2006/2007) S. 675–700.

Lutz, Georg

- Abkommensmissbrauch – Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, Zürich 2005.

Matteotti, René

- Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the [2003] Update to the OECD-Commentary, *Intertax* (2005) S. 236–250.
- Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht* 75 (2007) S. 767–797.
- Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung. Ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Bern 2007.
- «Treaty Shopping» und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, in Lang, Michael/Schuch, Josef/Staringer, Claus, *Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht*, Wien 2009, S. 195–239.
- Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuergerechtigkeit, *ZSR* 129 (2010) S. 217–245.

Obrist, Thierry

- La théorie des anciennes réserves dans le cadre de l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, *Jusletter*, 23 August 2010.

Oesterheld, Stefan/Winzap, Maurus

- Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty Shopping, *Der Schweizer Treuhänder* (2006) S. 773–778.

Stocker, Raoul/Hössli, Bernhard

- Abkommensmissbrauch – Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Abkommenspolitik, *IFF Forum für Steuerrecht* (2009) S. 4–24.

Tschannen, Pierre

- Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern 2004.

Van Weeghel, Stef

- General Report «Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Antiavoidance Provisions», *Cahiers de droit fiscal international*, Vol 95a, IFA Congress 2010 Rom, The Hague 2010, S. 17–55.

Waldburger, Robert

- Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in Lang, Michael/Mössner, Jörg/Manfred/Waldburger, Robert, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, Wien 1998, S. 53–116.

Ward, David A.

- Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties, in Maisto, Guglielmo, *Courts and Tax Treaty Law*, Amsterdam 2007, S. 161–188.