

**Das Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA) ist am 1. Juli 2005 in Kraft getreten. Im Unterschied zum Steuerrückbehalt haben die Regeln über die Quellenbesteuerung auf Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen für die Schweiz steuerrechtlichen Normgehalt.**

MARCEL R. JUNG

# VERBOT DER RECHTSMISSBRÄUCLICHEN STEUERUMGEHUNG

## Auslegung und Anwendung von Art. 15 ZBstA [1]

### 1. EINLEITUNG

Das ZBstA ist gemäss Botschaft des Bundesrates zu den Bilateralen II eine Form der internationalen Kooperation, die mit Hilfe des Steuerrückbehalts, der Zinsmeldung und der Amtshilfe dazu dient, das Steuersubstrat der EG-Mitgliedsländer zu sichern [2]. Das Zugeständnis für den schweizerischen Anteil am Steuerrückbehalt (revenue sharing) ist die Honorierung der schweizerischen Kooperationsbereitschaft durch die EG und die EG-Mitgliedstaaten [3]. Der Steuerrückbehalt ist demzufolge keine schweizerische Einkommens- bzw. Quellensteuer [4].

Als Gegenleistung für die Erhebung des Steuerrückbehalts vereinbarten die EG und die Schweiz in Art. 15 ZBstA-Regelungen, die «gleichwertig» mit denjenigen der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen und Lizenzgebühren-Richtlinie «in der ursprünglichen Fassung» sind [5]. Die massgeblichen Regeln finden sich in Art. 5 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie und Art. 1 Abs. 1 der Zinsen und Lizenzgebühren-Richtlinie [6]. Art. 15 ZBstA hat per 1. Juli 2005 die Quellenbesteuerung auf Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen im Verhältnis zwischen der Schweiz und den EG-Mitgliedstaaten aufgehoben [7]. Der Zweck besteht in der Vermeidung der internationalen rechtlichen Doppelbesteuerung.

### 2. RECHTSPRECHUNG DES EUGH

Das *Freizügigkeitsabkommen (FZA)* vom 21. Juni 1999 nimmt ausdrücklich Bezug zur Rechtsprechung des *Europäischen Gerichtshofes (EuGH)*. Art. 16 Abs. 2 FZA hält fest, dass die einschlägige Rechtsprechung des EuGH vor dem Zeitpunkt der

Unterzeichnung zu berücksichtigen ist, soweit für die Anwendung des Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden. Das Bundesgericht hielt fest, dass die spätere Rechtsprechung des EuGH bei der Auslegung zwar nicht verbindlich ist, aber dennoch berücksichtigt werden kann [8]. *Thomas Cottier* und *Erik Evtimov* weisen darauf hin, dass die Rechtsprechung des EuGH nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung insoweit zu berücksichtigen ist, als eine Auslegung nach Treu und Glauben gemäss Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (Wiener Übereinkommen) eine solche Berücksichtigung verlangt [9].

Im Unterschied dazu verweist das ZBstA nicht *expressis verbis* auf die Rechtsprechung des EuGH. Nach Art. 12 ZBstA bemühen sich die zuständigen Behörden um Verständigung, falls Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung oder Anwendung des Abkommens bestehen. Art. 4 des Einverständlichen Memorandums hält fest, dass die Vertragsparteien die vereinbarten Massnahmen nach Treu und Glauben durchführen und die Regelungen nicht ohne hinreichenden Grund durch einseitiges Handeln verletzen.

Es ist an dieser Stelle in Erinnerung zu rufen, dass die Schweiz als Gegenleistung für die Erhebung des Steuerrückbehalts nicht die Elimination der Quellenbesteuerung auf dem Wege der Revision der von der Schweiz mit den EG-Mitgliedstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen verlangte [10]. Die Schweiz verlangte vielmehr, dass in Art. 15 ZBstA-Regelungen miteinbezogen werden, die denjenigen der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen und Lizenzgebühren-Richtlinie «gleichwertig» sind. Mit anderen Worten wurden in Art. 15 ZBstA nicht etwa herkömmliche Regeln auf der Grundlage von Art. 10-12 des *OECD-Musterabkommens (OECD-MA)*, sondern Konzepte und Begriffe des Europäischen Unternehmenssteuerrechts vereinbart. Art. 31 des Wiener Übereinkommens, insbesondere der Grundsatz von Treu und Glauben und der Kontext, in welchem das ZBstA abgeschlossen worden ist, und Art. 4 des Einverständlichen Memorandums verlangen, dass die Rechtsprechung des EuGH vor und nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des ZBstA insoweit zu berücksichtigen ist, als dieses Konzepte und Begriffe des Europäischen Gemeinschaftsrechts ent-



MARCEL R. JUNG  
DR. IUR. ET LIC. OEC.  
RECHTSANWALT,  
DIPL. STEUEREXPERTE,  
LL. M. (TAX), BÄR & KARRER,  
ZÜRICH

hält. In Unterschied zum FZA enthält das ZBstA keine zeitliche Einschränkung.

Angesichts dessen kann der Ansicht der *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)*, wonach die Auslegung des Dividendenbegriffs in Art. 15 Abs. 1 ZBstA analog jener zu geschehen hat, die im Rahmen von Art. 10 OECD-MA zur Anwendung gelangt, nicht zugestimmt werden [11]. Es handelt sich hier vielmehr um einen Begriff des Europäischen Gemeinschaftsrechts. Ausserdem erscheint die Haltung von Portugal, die zweijährige Mindesthaltedauer in Art. 15 ZBstA nicht im Einklang mit dem *Denkavit*-Fall auszulegen, als Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben und darüber hinaus als Verstoss gegen Art. 10 EG-Vertrag (negative Community loyalty) [12].

### 3. VORBEHALT VON MISSBRAUCHSBESTIMMUNGEN

**3.1 Grundsatz der Verhältnismässigkeit.** Art. 15 Abs. 1 und Abs. 2 ZBstA enthalten einen Vorbehalt, der «gleichwertig» ist mit demjenigen in der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zinsen und Lizenzgebühren-Richtlinie. Danach wird die Anwendung von unilateralen und bilateralen Bestimmungen zur Verhütung von Betrug und Missbrauch ausdrücklich vorbehalten. Es stellt sich die Frage, inwieweit die Anwendung von schweizerischen Missbrauchsbestimmungen mit Art. 15 ZBstA kompatibel ist.

Der EuGH hat im Fall *Leur-Bloem* festgehalten, dass eine generelle Vorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Vorgän-

gen automatisch und unabhängig davon, ob tatsächlich eine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, vom Steuervorteil ausgeschlossen werden, über das zur Verhinderung einer Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderliche Mass hinausgeht [13]. Aus den Fällen *Eurowings* [14], *ICI* [15] und *Lankhorst-Hohorst* [16] kann abgeleitet werden, dass der EuGH nur dann eine Steuerumgehung annimmt, wenn die gewählten Strukturen «rein künstliche Konstruktionen» (wholly artificial arrangements) darstellen. Diese Rechtsprechung hat der EuGH kürzlich in einem obiter dictum des Entscheids *Marks & Spencer* bestätigt: «It is also important ... to make clear that Member States are free to adopt or to maintain in force rules having the specific purpose of precluding from a tax benefit wholly artificial arrangements whose purpose is to circumvent or escape national tax law ...» [17].

**3.2 Verbot des Rechtsmissbrauchs.** Die ESTV macht gemäss Wegleitung vom 15. Juli 2005 das bilaterale Erfordernis des Nutzungsrechts, den Abgabebetrag in Art. 14 Abs. 2 VStR, die Hinterziehung von Verrechnungssteuern in Art. 61 VStG und das Verbot der rechtsmissbräuchlichen Steuerumgehung geltend [18]. Demzufolge wendet die ESTV offenbar die traditionelle Steuerumgehungsformel im Geltungsbereich von Art. 15 ZBstA nicht an, sondern vielmehr das Rechtsmissbrauchsverbot, das vom Bundesgericht wie folgt definiert wird: «Das Rechtsmissbrauchsverbot ... untersagt die zweckwidrige Verwendung eines Rechtsinstituts zur Verwirkli-

chung von Interessen, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will [19].»

Am 7. April 2005 hat Generalanwalt Poiras Maduro in der hängigen Rechtssache *Halifax* ein zweistufiges Prüfungsschema für die Auslegung der EC abuse or rights doctrine vorgeschlagen [20]. Danach ist das Verbot des Rechtsmissbrauchs mit den beiden folgenden objektiven Kriterien auszulegen:

- (i) Die mit den Rechtsvorschriften, aus denen sich das Recht formal ergibt, angestrebten Ziele und Ergebnisse würden vereitelt, falls das geltend gemachte Recht tatsächlich verliehen würde.
- (ii) Das geltend gemachte Recht leitet sich aus Tätigkeiten ab, für die es keine andere Erklärung gibt als die, dass mit ihnen das geltend gemachte Recht begründet werden soll.

Eine Auslegung des Verbots der rechtsmissbräuchlichen Steuerumgehung im Sinne dieses zweistufigen Prüfungsschemas lehnt das sachwidrige subjektive Kriterium «dolus malus contra fiscum» der traditionellen Steuerumgehungsformel des schweizerischen Steuerrechts ab [21].

**3.3 Altreservenpraxis.** Die ESTV wendet die («modifizierte») Altreservenpraxis auch unter Art. 15 ZBstA an [22]. Am St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2005 vom 21./22. September 2005 wurde das folgende Beispiel diskutiert. Eine japanische Holdinggesellschaft überträgt im Jahre 2005 eine Beteiligung an einer schweizerischen Produktionsgesellschaft auf eine niederländische Vertriebsgesellschaft. Im Jahre 2006 schüttet die schweizerische Gesellschaft eine Substanzdividende aus. Auf der Grundlage der

---

*«Die Altreservenpraxis auf der Grundlage von Art. 21 Abs. 2 VStG wurde in einem Fall zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg durch die ESTV geschützt.»*

Altreservenpraxis verweigert die ESTV in diesem Beispiel teilweise eine Entlastung von der Verrechnungssteuer sowohl im Anwendungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Niederlanden als auch von Art. 15 ZBstA. Es geht nicht hervor, auf welcher gesetzlichen Grundlage die Altreservenpraxis geltend gemacht wird.

Die Altreservenpraxis auf der Grundlage von Art. 21 Abs. 2 VStG wurde in einem Fall zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg durch die ESTV geschützt [23]. Die ESTV begründete ihren Entscheid insbesondere mit dem Vorbehalt in der Mutter-Tochter-Richtlinie, wonach die Anwendung von unilateralen und bilateralen Bestimmungen zur Verhütung von Betrug und Missbrauch ausdrücklich vorbehalten wird. Die ESTV hat sich jedoch nicht mit der Rechtsprechung des EuGH zur Steuerumgehung auseinandergesetzt. Die unilateralen Missbrauchsbestimmungen der einzelnen EG-Mitgliedstaaten müssen mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, insbesondere mit dem Grundsatz der Verhältnismäs-

sigkeit, im Einklang stehen. Im Lichte der Fälle *Leur-Bloem*, *Eurowings*, *ICI* und *Lankhorst-Hohorst* erscheint die Anwendung der Altreservenpraxis im oben zitierten Beispiel des St. Galler Seminars zur Unternehmensbesteuerung 2005 im

---

*«Im Lichte der Fälle *Leur-Bloem*, *Eurowings*, *ICI* und *Lankhorst-Hohorst* erscheint die Anwendung der Altreservenpraxis im Geltungsbereich von Art. 15 ZBstA als unverhältnismässig und damit abkommenswidrig.»*

Geltungsbereich von Art. 15 ZBstA als unverhältnismässig und damit abkommenswidrig. Von einer «rein künstlichen Konstruktion» kann in diesem Beispiel wohl kaum die Rede sein.

**3.4 Exkurs: Abkommensrecht.** Darüber hinaus verstösst die Anwendung von Art. 21 Abs. 2 VStG auch gegen das Abkommensrecht im Sinne des OECD-MA. Zunächst ist hier darauf hinzuweisen, dass das Bundesgericht im sog. Altreserven-Fall zum alten Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA vom 24. Mai 1951 die Verweigerung des privilegierten Abkommenssatzes mit einer besonderen Abkommensnorm (Absicht) begründete und dabei festhielt, dass die konzerninterne Übertragung der Beteiligung an der schweizerischen Gesellschaft offensichtlich keine Steuerumgehung darstellt [24]. Mit anderen Worten hat das Bundesgericht in diesem Fall die Anwendung der Altreservenpraxis gestützt auf Art. 21 Abs. 2 VStG verworfen.

Die Abkommenswidrigkeit der Anwendung von Art. 21 Abs. 2 VStG ergibt sich nunmehr aus dem Kommentar zum OECD-MA. Mit der Revision des Kommentars im Jahre 2003 hat das *Committee on Fiscal Affairs (CFA)* klargestellt, dass nach seiner Ansicht unilaterale Missbrauchsbestimmungen nur insoweit angewendet werden können, als diese Bestandteil der steuerpflichtbegründenden Normen sind [25]. Aus der systematischen Stellung von Art. 21 Abs. 2 VStG geht jedoch hervor, dass diese Missbrauchsbestimmung nicht im Zusammenhang mit der Steuerpflicht steht, sondern in jenem der Steuerentlastung. Die Steuerentlastung wird vom Abkommensrecht im Grundsatz durch das Konzept des Nutzungsberechtigten (beneficial ownership) in den Art. 10–12 OECD-MA geregelt. Aus diesen Gründen ist m. E. Art. 21 Abs. 2 VStG auch im Abkommensrecht insoweit nicht anwendbar, als diese Bestimmung über die Missbrauchsbestimmungen des Abkommensrechts hinausgeht.

#### 4. FAZIT

Der Einfluss des Europäischen Gemeinschaftsrechts auf das schweizerische Steuerrecht wird davon abhängen, inwieweit die schweizerischen Behörden und Gerichte bereit sind, Art. 15 ZBstA unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH, insbesondere zum Grundsatz der Verhältnismäs-

sigkeit, auszulegen. Die Anwendung des Verbots der rechtsmissbräuchlichen Steuerumgehung ist ein Schritt in die richtige Richtung. Dessen Auslegung im Sinne des zweistufigen Prüfungsschemas von Generalanwalt Poiares Maduro in der hängigen Rechtssache Halifax lehnt das sachwidrige subjek-

tive Kriterium «dolus malus contra fiscum» der traditionellen Steuerumgehungsformel des schweizerischen Steuerrechts ab [26]. Die Anwendung der Altreservenpraxis erscheint im Geltungsbereich von Art. 15 ZBstA als unverhältnismässig und damit abkommenswidrig. ■

**Anmerkungen:** 1) Dieser Beitrag basiert auf einem Vortrag vom 21. 6. 2005 am Chartered Institute of Taxation, London. Eine ausführliche Abhandlung zur Auslegung und Anwendung von Art. 15 ZBstA aus der Sicht der Schweiz erscheint in European Taxation Nr. 3 (2006) des International Bureau of Fiscal Documentation. 2) Botschaft zu den Bilateralen II, Ziff. 6.3.3. 3) Botschaft zu den Bilateralen II, Id.; Art. 8 ZBstA. 4) Siehe dazu auch Xavier Oberson, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A balanced *Compromis Helvétique*, Bulletin for International Fiscal Documentation (2005) S. 108–115, S. 109. 5) Beschluss des Rates vom 2. 6. 2004 über die Unterzeichnung und den Abschluss des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, und des dazugehörigen Einverständlichen Memorandums, ABL EG L 385 29. 12. 2004 S. 28: «Die Gemeinschaft hat beschlossen, entsprechend dem Antrag der Schweizerischen Eidgenossenschaft in das Abkommen Regelungen einzubeziehen, die denjenigen der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten und der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten in der ursprünglichen Fassung dieser Richtlinien gleichwertig sind.» 6) Richtlinie des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame

Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABL EG L 225 20. 8. 1990 S. 6; Richtlinie des Rates vom 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (2003/49/EG), ABL L 157 26. 6. 2003 S. 49. 7) Vgl. dazu die Übergangsbestimmungen in Art. 15 Abs. 1 und Abs. 2 ZBstA sowie Art. 18 Abs. 3 ZBstA. 8) Vgl. zum Beispiel BGER, 7. 4. 2004, BGE 130 II 176, Erw. 2.1; BGER, 4. 11. 2003, BGE 130 II 1, Erw. 3.6.1. 9) Thomas Cottier und Erik Evtimov, Die sektoriellen Abkommen der Schweiz mit der EG: Anwendung und Rechtsschutz, Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins (2003) S. 77–120, S. 109 f. 10) Die Schweiz hat kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen mit Malta und Zypern. 11) Wegleitung vom 15. 7. 2005 der Eidg. Steuerverwaltung, Ziff. 3. 12) ECJ, 17. 10. 1996, Joined Cases C-283/94, C-291/94 and C-292/94, *Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v. Bundesamt für Finanzen*, ECR [1996] I-5063. 13) ECJ, 17. 7. 1997, Case C-28/95, *A. Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, ECR [1997] I-4161, Ziff. 44. 14) ECJ, 26. 10. 1999, Case C-294/97, *Eurowings Luftverkehrs AG v. Finanzamt Dortmund-Unna*, ECR [1999] I-7447. 15) ECJ, 16. 7. 1998, Case C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, ECR [1998] I-4659, Ziff. 26. 16) ECJ, 12. 12. 2002, Case C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt*, ECR [2002] I-11779, Ziff. 37. 17) ECJ, 13. 12. 2005, Case C-446/03, *Marks & Spencer plc. v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*,

Ziff. 57. Siehe auch Violeta Ruiz, Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European general Anti-Avoidance Rules? *intertax* (2005), S. 562–583, S. 565 ff. 18) Wegleitung vom 15. 7. 2005 der Eidg. Steuerverwaltung, Ziff. 10. 19) Vgl. zum Beispiel BGER, 1. 3. 1995, BGE 121 II 5, Erw. 3(a). 20) ECJ, Advocate General Poiares Maduro's Opinion, 7. 4. 2005, pending Joined Cases C-255/02, C-419/02, C-223/03, *Halifax and others*. Der EuGH hat in dieser Rechtssache die Frage zu entscheiden, ob der Grundsatz des Rechtsmissbrauchs anwendbar ist und damit das Recht auf Vorsteuerabzug oder -erstattung verweigert werden kann. 21) Vgl. dazu Peter Böckli, Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe, in Ernst Höhn und Klaus Vallender, Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianum zum 65. Geburtstag, Bern: Haupt, 1990, S. 289–314. Das subjektive Element («Absicht») geht zurück auf die Reichsabgabeordnung vom 13. Dezember 1919; und Enno Becker, Die Reichsabgabeordnung vom 13. Dezember 1919, 5. A., Berlin: Carl Heymanns Verlag, 1926, § 5(b) Ziff. 5; siehe dazu auch den leading case des Bundesgerichts vom 1. 12. 1933, BGE 59 I 284, Erw. 8.b). 22) Andreas Kolb und Robert Waldburger, St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2005, 21./22. September 2005, Seminar Nr. 8, Folien 2 und 4. 23) Eidg. Steuerrekurskommission, 28. 2. 2001, *SteuerRevue* (2002) S. 30–39, Erw. 7(b)(cc)(ddd). 24) BGER, 16. 8. 1996, ASA (1997/98) S. 406–416, Erw. 5.c). 25) Kommentar zum OECD-MA, Art. 1 Ziff. 9.2. 26) Vgl. dazu Peter Böckli, Id.

## SUMMARY

### Prohibition of improper tax abuse

The *Switzerland-EC Savings Tax Agreement (ZBstA)* and its accompanying *Memorandum of Understanding (MoU)* entered into force on 1 July 2005.

In contrast to the EC savings tax retention, Art. 15 of the ZBstA is a matter of tax law. Switzerland did not request the elimination of source taxation on intercompany dividends, interest and royalties by the revision of existing tax treaties with the EC Member States. Instead, Switzerland requested the inclusion of measures «equivalent» to the regimes provided for in the EC Parent-Subsidiary and the Interest and Royalties Directives. This is to permit Switzerland, in its relations with the EC Mem-

ber States, to benefit from the EC Parent-Subsidiary Directive and the Interest and Royalties. In other words, Art. 15 of the ZBstA does not provide for straightforward measures following Art. 10 to Art. 12 of the OECD Model. Under Art. 31 of the Vienna Convention, the interpretation in good faith and the context in which Art. 15 of the ZBstA was adopted, and Art. 4 of the MoU require that the relevant ECJ case law before and after the date of signature of the ZBstA must be considered, insofar as its application involves concepts and terms of EC law.

Swiss anti-abuse measures must remain within Switzerland's margin of discretion under Art. 15 of the ZBstA. In

the light of the *Leur-Bloem* («general anti-abuse rules») and the *Eurowings* and *ICI* cases («wholly artificial arrangements»), the application of the «old reserves» doctrine derived from Art. 21(2) of the VStG hardly complies with the EC principle of proportionality. Furthermore, the influence of EC law on Swiss tax law is an opportunity to discard the subjective element of the judicial anti-abuse doctrine in Swiss tax law. The interpretation of the principle of the prohibition of improper tax abuse in the Advocate General Poiares Maduro's abuse of rights test in the pending *Halifax* case denies the unsuitable requirement «dolus malus contra fiscum». MRJ