

2.2

Internationale Doppelbesteuerung

Doppelbesteuerungsabkommen. Missbrauchsbeschluss (BRB 1962). Ungerechtfertigte Inanspruchnahme des DBA-NL

Die Eidg. Steuerrekurskommission ist zur Behandlung einer Beschwerde auf dem Gebiet des Missbrauchsbeschlusses zuständig (E. 1a). Rückforderung von Dividenden gemäss DBA-NL (E. 3a). Begriff der Ansässigkeit (E. 3b und c). Bejahung der missbräuchlichen Steuerentlastung, da die ausländisch beherrschte Gesellschaft in der fraglichen Zeit keine entsprechenden Gewinne ausschütete (E. 4).

(Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. April 1998 [C-73-97])

Double imposition internationale

Convention de double imposition. ACF 1962. Utilisation sans cause légitime de la CDI avec les Pays-Bas

La Commission fédérale de recours en matière de contributions est compétente pour connaître d'un recours en matière de prétention abusive (consid. 1a).

Remboursement de dividendes conformément à la CDI avec les Pays-Bas (consid. 3a). Notion de résidence (consid. 3b et c).

On admet qu'il y a dégrèvement d'impôt abusif

lorsqu'une société dominée par l'étranger ne procède pas à des distributions de bénéfice appropriées durant la période concernée (consid. 4).

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière fiscale du 7 avril 1998 [C-73-97])

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die A. AG hat ihren Sitz in der Schweiz und weist ein Aktienkapital von Fr. 500 000.– auf. Am 12. November 1990, 16. Mai 1991 und 27. Januar 1992 reichte sie gestützt auf Art. 9 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 12. November 1951 (DBA-NL; SR 0.672.963.61) je einen Antrag auf Rückerstattung der niederländischen Dividendensteuer ein, welche auf Dividendenerträgen der niederländischen Firma X aus den Jahren 1989, 1990 und 1991 erhoben worden war. Die Eidg. Steuerverwaltung, Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerung (ESTV), bescheinigte diese Anträge und leitete sie auf dem Dienstweg an die niederländische Steuerbehörde weiter.

B. Am 10. Februar 1997 erliess die ESTV einen Entscheid nach Art. 5 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 14. Dezember 1962 (Missbrauchsbeschluss; SR 672.202), mit dem sie die auf den Anträgen R-NL 1 vom 16. Mai 1991 und 27. Januar 1992 abgegebenen Bescheinigungen bei den niederländischen Steuerbehörden widerrief und die

A. AG aufforderte, die mit diesen Anträgen zu Unrecht erwirkten Steuerentlastungen von insgesamt HFL 48 507.20 innert vier Wochen einzubezahlen.

C. Die Einsprache der A. AG wurde abgewiesen und die A. AG erhob gegen den Einspracheentscheid Beschwerde bei der Eidg. Steuerrekurskommission.

Aus den Erwägungen:

1.a. Nach Art. 5 Abs. 3 Missbrauchsbeschluss gelten für Einsprache und Beschwerde gegen Verfügungen und Entscheide der ESTV die Art. 42 und 43 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG; SR 642.21). In der ursprünglichen Fassung regelte Art. 42 VStG die Einsprache gegen Verfügungen und Entscheide der ESTV und Art. 43 VStG die Anfechtung von Einspracheentscheiden der ESTV durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht. Gleichzeitig mit der Schaffung von Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG; SR 172.021, AS 1992 306), demzufolge die eidgenössischen Rekurskommissionen als Beschwerdeinstanzen entscheiden, soweit andere Bundesgesetze dies vorsehen, wurde das Verrechnungssteuergesetz um einen Art. 42a erweitert (AS 1992 321f.). Für Einspracheentscheide der ESTV, die in Anwendung des Verrechnungssteuergesetzes nach dem 1. Januar 1994 ergangen sind, besteht somit die Möglichkeit diese bei der Eidg. Steuerrekurskommission anzufechten. Entsprechend wurde auch Art. 43 VStG neu gefasst (AS 1992 322). Danach können Beschwerdeentscheide der Rekurskommission nach den Art. 97 ff. des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 (OG; SR 173.110) innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Verwal-

tungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Nach der erwähnten Gesetzesänderung macht der Verweis in Art. 5 Abs. 3 Missbrauchsbeschluss auf Art. 43 VStG nur Sinn, wenn man für die Abklärung der funktionellen Zuständigkeit auch den neuen Art. 42a VStG berücksichtigt. Aufgrund dieser Ausführungen ist ohne weiteres ersichtlich, dass die Anpassung des Missbrauchsbeschlusses an die neuen oder geänderten Rechtsmittelbestimmungen des Verwaltungsverfahrensgesetzes (Art. 71a VwVG) und des Verrechnungssteuergesetzes (Art. 42a und 43 VStG) unterblieb und der Gesetzesverweis in Art. 5 Abs. 3 Missbrauchsbeschluss eigentlich auf die Art. 42 bis 43 VStG Bezug nehmen sollte (vgl. den in diesem Sinne in Fussnote 3 zu Art. 5 Abs. 3 Missbrauchsbeschluss angegebenen Verweis auf die Art. 42 – 43 VStG). Diese Lücke ist vom Richter im Rahmen der Rechtsanwendung zu schliessen (vgl. BGE 102 Ib 225 f. E. 2, 119 Ib 218 E. 2 und 322 E. 4b). Für das vorliegende Beschwerdeverfahren ist somit davon auszugehen, dass der Beschwerdeführerin der Rechtsmittelweg gemäss Art. 42a VStG offen steht. Die Eidg. Steuerrekurskommission ist daher zur Behandlung der Beschwerde zuständig.

...

3.a. Nach Art. 1 Abs. 1 DBA-NL soll dieses Abkommen den Steuerpflichtigen der beiden Staaten Schutz vor der Doppelbesteuerung gewähren, die sich ergeben könnte aus der gleichzeitigen Anwendung der schweizerischen und der niederländischen Gesetze über die direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen (lit. a) oder über die im Abzugswege an der Quelle erhobenen Steuern vom Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (lit. b). Die Steuer auf Dividenden, die einer der beiden Staaten im Abzugswege an der Quelle erhebt, kann von dem im anderen Staat wohnhaften Einkommensempfänger mit dem vollen Betrag zurückge-

fordert werden, wenn der Empfänger der Dividenden eine Kapitalgesellschaft ist, die mindestens 25% des Gesellschaftskapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft besitzt, vorausgesetzt, dass die Verbindung zwischen den beiden Gesellschaften nicht in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, sich die volle Rückerstattung zu sichern; in allen anderen Fällen kann nur der 15% dieser Dividenden übersteigende Betrag zurückerstattet werden (Art. 9 Abs. 2 lit. a DBA-NL).

b. Damit ein DBA anwendbar ist, muss eine Person, wobei darunter sowohl natürliche als auch juristische Personen (Gesellschaften) zu verstehen sind (*Rudolf von Siebenthal*, Persönlicher Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen und Ansässigkeit, in: Ernst Höhn [Hrsg.], Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Auflage, Bern 1993, S. 126), in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sein, d.h. nach internem Recht der Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtig sein (*Peter Locher*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 1996, S. 129). Dies gilt insbesondere auch für das DBA-NL (vgl. *Irene Blumenstein*, Die Doppelbesteuerungsabkommen mit den Niederlanden, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 21 S. 176).

c. Zunächst ist festzuhalten, dass sich die von der Beschwerdeführerin vertretene Auffassung, es seien die Bestimmungen des DBA zwischen Deutschland und den Niederlanden anzuwenden, als unbeachtlich erweist. Denn dieses Abkommen bindet nur die Vertragsstaaten und begründet keinerlei Rechte und Pflichten für die Schweiz (vgl. *Locher*, a.a.O., S. 179).

Soweit die Beschwerdeführerin mit ihrem Vorbringen alsdann geltend machen will, sie sei überwiegend in Deutschland und nicht in der Schweiz steuerpflichtig, käme das DBA-NL mangels Ansässigkeit (Art. 1 Abs. 1, Art. 2 Abs. 4

und Art. 9 Abs. 2 DBA-NL verwenden die Begriffe «Steuerpflichtiger» und «Wohnsitz»; vgl. *von Siebenthal*, a.a.O., S. 129) der Beschwerdeführerin in der Schweiz gar nicht zur Anwendung. Die gestützt auf das DBA-NL erfolgte Steuerentlastung der an der niederländischen Quelle besteuerten Dividenden wäre demnach – mangels Rechtsgrundlage – zu Unrecht erfolgt und demnach von der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten. Wollte man dem Argument der überwiegenden Steuerpflicht in Deutschland folgen, wäre die Beschwerdeführerin von vornherein von den Abkommensvorteilen ausgeschlossen (*Locher*, a.a.O., S. 130) und die Beschwerde müsste bereits aus diesem Grund abgewiesen werden.

Aufgrund der Akten ist nicht ersichtlich, worauf sich die Ausführungen der Beschwerdeführerin beziehen, d.h. ob die behauptete Steuerpflicht in Deutschland zutrifft oder, wie von der ESTV angetönt, lediglich Folge eines steuerlichen Durchgriffs der deutschen Steuerbehörden bezüglich der deutschen Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin ist. Im übrigen wird diese behauptete Steuerpflicht in Deutschland von der Beschwerdeführerin in keiner Art und Weise belegt und widerspricht den Angaben auf den von ihr eingereichten Rückerstattungsanträgen für die niederländische Dividendensteuer. Wie es sich damit verhält, braucht im vorliegenden Fall indes nicht abschliessend abgeklärt zu werden, da die Beschwerde auch bei einer grundsätzlichen Anwendbarkeit des DBA-NL gestützt auf den Missbrauchsbeschluss abzuweisen ist (E. 4 hiernach). Zumal die Inanspruchnahme von Steuerentlastungen nach dem Missbrauchsbeschluss nicht voraussetzt, dass die abkommensbegünstigten Einkünfte in der Schweiz voll besteuert werden (*Daniel Lüthi*, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, in: Ernst Höhn [Hrsg.], a.a.O., S. 396f.).

4. In der zutreffenden Annahme bei der Beschwerdeführerin handle es sich um eine in der Schweiz ansässige juristische Person (vgl. E. 3b hiavor) hat die ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid den Anspruch der Beschwerdeführerin auf Rückerstattung der niederländischen Quellensteuern in Anwendung von Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss verneint, da sie keine angemessene Gewinnausschüttung vorgenommen habe.

a. Nach Art. 1 des Bundesbeschlusses über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 22. Juni 1951 (Durchführungsbeschluss; SR 672.2) stellt der Bundesrat die Ausführungsbestimmungen für die Durchführung dieser Abkommen auf. Der Bundesrat ist gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. b Durchführungsbeschluss insbesondere zuständig, Massnahmen zu treffen, um zu verhindern, dass die vom anderen Vertragsstaat zugesicherte Herabsetzung von an der Quelle erhobenen Steuern Personen zugute kommt, die darauf nach dem Abkommen keinen Anspruch haben. Gestützt auf diese Bestimmung hat der Bundesrat den Missbrauchsbeschluss erlassen. Gemäss Art. 1 Abs. 2 Missbrauchsbeschluss gilt die Inanspruchnahme einer in einem DBA vom anderen Vertragsstaat zugesicherten Herabsetzung von Quellensteuern als ungerechtfertigt, wenn die im Abkommen umschriebenen Voraussetzungen, wie insbesondere Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz, Recht zur Nutzung, Versteuerung, nicht erfüllt sind (lit. a), oder wenn sie missbräuchlich erfolgt (lit. b). Nach Art. 2 Abs. 1 Missbrauchsbeschluss wird eine Steuerentlastung von einer natürlichen oder juristischen Person oder Personengesellschaft mit Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz missbräuchlich beansprucht, wenn die Inanspruchnahme dazu führen würde, dass die Steuerentlastung zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt nicht abkommensberech-

tigten Personen zugute kommt. Eine Steuerentlastung wird u. a. insbesondere dann missbräuchlich beansprucht, wenn sie Einkünfte betrifft, die einer juristischen Person mit Sitz in der Schweiz zugute kommen, an der nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt durch Beteiligung oder in anderer Weise interessiert sind und die keine angemessenen Gewinnausschüttungen vornimmt (Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss; zur angemessenen Gewinnausschüttung vgl. das Kreisschreiben der ESTV vom 31. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA des Bundes, in: ASA 31, S. 249f. Ziff. 2 sowie *Lütli*, a.a.O., S. 390f. und *Xavier Oberson/Howard R. Hull*, Switzerland in International Tax Law, Amsterdam 1996, S. 141 ff.).

Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts hält sich Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss im Rahmen dieses Beschlusses und läuft auch dem Sinn und Zweck der DBA nicht zuwider (BGE 94 I 667 E. 4, 113 Ib 200 E. 3c = ASA 57, S. 667 E. 3c). Das Bundesgericht hat im weiteren ausgeführt, für die Anwendung dieser Bestimmung müssten im einzelnen folgende Voraussetzungen erfüllt sein (BGE 113 Ib 200ff. E. 4 = ASA 57, S. 671 ff. E. 4):

1. eine juristische Person mit Sitz in der Schweiz erzielt im Ausland mit Quellensteuern belastete Einkünfte, und sie kann in Bezug auf diese Einkünfte grundsätzlich eine Steuerentlastung durch die Inanspruchnahme eines DBA verlangen;
2. bei der juristischen Person mit Sitz in der Schweiz muss es sich um eine sogenannte Speichergesellschaft handeln, d.h. um eine Gesellschaft, welche die ihr zufließenden ausländischen Einkünfte thesauriert und auf absehbare Zeit keine angemessene Gewinnausschüttungen vornimmt. Bei einer Spei-

chergesellschaft ist ein Missbrauch nach Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss schon allein darin zu erblicken, dass sie den Vorteil des DBA zur Thesaurierung der Einkünfte im Interesse nicht abkommensberechtigter Personen ausnützt;

3. an der fraglichen juristischen Person müssen schliesslich zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt durch Beteiligung oder in anderer Weise nicht abkommensberechtigte Personen interessiert sein.

b. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin von der niederländischen Gesellschaft X in den Jahren 1989 bis 1991 Dividenden bezog, die in Anwendung von Art. 9 DBA-NL von der niederländischen Quellensteuer teilweise entlastet worden waren. Ferner blieb die Feststellung der ESTV, wonach es sich bei der Beschwerdeführerin um eine ausländisch beherrschte Gesellschaft handelt, seitens der Beschwerdeführerin unbestritten. Vielmehr erwähnt sie in einem Schreiben an die ESTV vom 4. Mai 1995, gegen ihre Muttergesellschaft werde in Deutschland ein Strafverfahren geführt. Unbestritten ist schliesslich auch, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 1990 bis 1992 keine Gewinnausschüttungen vornahm und sie mit Schreiben vom 24. November 1993 erklärte, sie werde zur Zeit keine Dividende ausschütten. Damit ergibt sich, dass die Voraussetzungen zur Anwendung von Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss – nach Massgabe der vom Bundesgericht festgelegten Kriterien vorliegend gegeben sind.

Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt – die an der Gesellschaft beteiligten Personen seien nicht in der Lage, sich in der Schweiz akkumulierte Gewinne verdeckt anzueignen – überzeugt nicht. Das Ausschüttungsgebot dient dem Zweck, in der Schweiz eine angemessene Besteuerung der betreffenden Einkünfte sicherzustellen. Es will verhindern, dass ausländisch

beherrschte Gesellschaften, die in der Regel nur geringe Ertragssteuern entrichten, die Erhebung der Verrechnungssteuer in der Weise hinausschieben können, dass sie keine Gewinnausschüttungen vornehmen. Mit dem Ausschüttungsgebot soll aber in analoger Weise wie beim Verbot der übermässigen Weiterleitung (Art. 2 Abs. 2 lit. a Missbrauchsbeschluss) eine angemessene Besteuerung der abkommensbegünstigten Einkünfte in der Schweiz sichergestellt werden, wozu auch die Erhebung der Verrechnungssteuer auf den Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften gehört (*Daniel Lüthi*, a.a.O., S. 390). Denn bei einer Thesaurierung besteht immer die Möglichkeit, dass die von der ausländischen Quellensteuer entlasteten Einkünfte später indirekt oder bei einer Liquidation der Gesellschaft allenfalls direkt unter Umgehung der Verrechnungssteuer nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommen (BGE 113 Ib 202 E. 4c in fine = ASA 57, S. 675 E. 4c in fine). Nachdem vorliegend erwiesen ist, dass die Beschwerdeführerin in der fraglich Zeit keine entsprechenden Gewinne ausgeschüttet hat und es sich bei ihr um eine ausländisch beherrschte Gesellschaft handelt (deutsche Muttergesellschaft), konnte die ESTV zu Recht davon ausgehen, die Beschwerdeführerin sei gestützt auf Art. 2 Abs. 2 lit. b Missbrauchsbeschluss nicht zur Rückerstattung der niederländischen Quellensteuern berechtigt.

5. Stellt die zuständige Steuerbehörde fest, dass eine Steuerentlastung ungerechtfertigterweise beansprucht wird oder beansprucht worden ist, so hat sie gemäss Art. 4 Abs. 1 Missbrauchsbeschluss, die angeforderte Bescheinigung auf dem Antragsformular zu verweigern (lit. a); die Weiterleitung des Antragsformulars zu verweigern oder zu untersagen (lit b); eine bereits abgegebene Bescheinigung zu widerrufen (lit. c); die Quellensteuer des Vertragsstaates im Ausmass der ungerechtfertigterweise beanspruchten

Steuerentlastung zu Händen der Steuerbehörde dieses Vertragsstaates einzufordern (lit. d) oder der Steuerbehörde des Vertragsstaates von der Tatsache der ungerechtfertigten Inanspruchnahme einer Steuerentlastung Kenntnis zu geben, sofern auf andere Weise weder der Mangel behoben noch eine künftige ungerechtfertigte Inanspruchnahme der Steuerentlastung wirkungsvoll verhindert werden kann (lit. e). Der Verkehr mit ausländischen Steuerbehörden und die Einforderung ausländischer Quellensteuern sind dabei ausschliesslich Sache der ESTV (Art. 4 Abs. 3 Missbrauchsbeschluss).

Nachdem die ESTV vorliegend zu Recht festgestellt hat, dass die Beschwerdeführerin die Steuerentlastung von den niederländischen

Quellensteuern ungerechtfertigterweise beanspruchte, hat sie gestützt auf Art. 4 Abs. 1 Missbrauchsbeschluss richtigerweise die auf den Anträgen R-NL 1 vom 16. Mai 1991 und 27. Januar 1992 abgegebenen Bescheinigungen widerrufen und gleichzeitig die Beschwerdeführerin verpflichtet, die mit diesen Anträgen zu Unrecht erwirkten Steuerentlastungen zu Händen der niederländischen Steuerbehörden wieder einzubezahlen. Die ESTV beziffert die zu Unrecht erwirkten und wieder einzubezahlenden Steuerentlastungen auf insgesamt HFL 48 507.20. Dieser Betrag wird von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Die Beschwerde ist demnach – soweit sie sich nicht als gegenstandslos erweist – abzuweisen.