

Bilaterale II – Vorteile aus dem Steuerpaket für die Schweiz

Quellensteuerbefreiung grenzüberschreitender Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen

Das Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der EU ist Bestandteil der Bilateralen II. Im Rahmen dieses Zinsbesteuerungsabkommens (ZBstA) erreicht die Schweiz eine Quellensteuerbefreiung grenzüberschreitender Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, sofern gewisse Voraussetzungen erfüllt sind. Im Resultat erreicht die Schweiz somit eine Quasiteilnahme an der Mutter-Tochter-Richtlinie sowie an der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie der EU.

1. Einleitung

1.1 Zustandekommen des Zinsbesteuerungsabkommens [1]

Die Europäische Union (EU) ist bestrebt, Zinserträge natürlicher Personen mit steuerlichem Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat gemäss den Rechtsvorschriften dieses anderen Mitgliedstaates ordnungsgemäss zu besteuern [2]. Wenn der wirtschaftliche Eigentümer von Zinseinkünften in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist als dem Mitgliedstaat der Zahlstelle, ist die Zahlstelle gemäss der Richtlinie verpflichtet, der zuständigen Behörde des Mitgliedstaates gewisse Mindestinformationen zu erteilen [3]. Diese Auskunftserteilung erfolgt gemäss Richtlinie mindestens einmal jährlich (sogenannter «automatischer Informationsaustausch»). Belgien, Luxemburg und Österreich sind während einer Übergangsfrist vom automatischen Informationsaustausch entbunden, müssen jedoch während dieser Zeit eine Quel-

lensteuer auf den von der Richtlinie erfassten Zinserträgen erheben [4].

Die Zinsrichtlinie stützt sich auf eine Einigung während der Tagung des Eu-



Sonja Sidler, Dr. oec., dipl. Steuerexpertin, Stv. Direktorin, Ernst & Young AG, Zürich
sonja.sidler@ch.ey.com

ropäischen Rates in Feira vom 19. und 20. Juni 2000 [5]. Dabei haben Belgien, Luxemburg und Österreich ihre Zustimmung zur Richtlinie davon abhängig gemacht, dass mit einigen ausgewählten Drittstaaten mit der Richtlinie vergleichbare Abkommen geschlossen werden.

Genau dieser Vorbehalt führte dazu, dass die EU-Kommission, trotz anfänglicher Skepsis, zu einer neuen Verhandlungsrunde mit der Schweiz, den Bilateralen II, bereit war [6]. Die Schweiz machte zur Bedingung, dass nicht nur über die beiden von der EU gewünschten Dossiers (Betrugsbekämpfung war das zweite Anliegen der EU-Kommission, namentlich gegen den Zigaretten-schmuggel) verhandelt werde, sondern dass auch weitere Bereiche miteinbezogen werden [7]. Des Weiteren wurde von Schweizer Seite aus zur Bedingung gemacht, dass die Verhandlungen in allen Dossiers parallel laufen, gemeinsam abgeschlossen werden und dass das Bankkundengeheimnis gewahrt bleibt [8]. Ein wichtiger Meilenstein während der Verhandlungen war dann im Juni 2003 mit der politischen Einigung bei der Zinsbesteuerung erreicht [9].

1.2 Grundzüge des ZBstA

Am 26. Oktober 2004 wurde im Rahmen der Unterzeichnung der Bilateralen II auch das ZBstA unterzeichnet [10]. Kernpunkte dieses Abkommens bilden:

1. Die Steuersicherungsmaßnahmen betreffend grenzüberschreitende Zinszahlungen an natürliche Personen mit steuerlichem Wohnsitz in einem EU-Mitgliedsstaat;

2. der Informationsaustausch hinsichtlich der unter das ZBstA fallenden Zinserträge auf der einen, der generelle Informationsaustausch auf Ersuchen (Amtshilfe) gemäss *Memorandum of Understanding (MoU)* auf der anderen Seite [11];
3. die Quellensteuerbefreiung grenzüberschreitender Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen.

Parallel dazu wurde ein Entwurf für das Bundesgesetz zum Zinsbesteuerungsabkommen ausgearbeitet. Dieses stellt eine Ergänzung des Abkommens dar und behandelt verschiedene organisatorische und verfahrenstechnische Aspekte [12]. Zur weiteren Präzisierung und Definition von Begriffen hat die Eidgenössische Steuerverwaltung den Entwurf zu einer Wegleitung zur EU-Zinsbesteuerung (*E-Wegleitung*) publiziert. Auf diese Erlasse soll im weiteren, da sie sich ausschliesslich auf die Zinsbesteuerung resp. auf die Steuersicherungsmaßnahmen beziehen, nicht mehr eingegangen werden [13].

Die folgenden Ausführungen fokussieren auf die Quellensteuerbefreiung grenzüberschreitender Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen. Hierbei sollen vor allem ein Vergleich mit den bestehenden Richtlinien der EU, übergangsrechtliche Überlegungen und Übergangsbestimmungen sowie die sich daraus ergebenden Probleme und offenen Fragen im Vordergrund stehen.

2. Dividenden

2.1 Mutter-Tochter-Richtlinie der EU

Gemäss der Mutter-Tochter-Richtlinie aus dem Jahre 1990 befreit der Mitgliedstaat, in dem die Muttergesellschaft ansässig ist, erhaltene Dividenden einer Tochtergesellschaft, welche in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, von der Steuer oder rechnet die bereits von der Tochtergesellschaft be-

zahlten Steuern an die eigene Steuer an [14]. Zudem sind die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne vom *Steuerabzug an der Quelle (Quellensteuer)* befreit. Verschiedene Qualifikationskriterien schränken jedoch die konkrete Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie ein [15].

Mit einer neuen Richtlinie wurden im Jahr 2003 die Qualifikationskriterien wesentlich erleichtert [16]. So wurden, unter anderem

1. der Katalog der Gesellschaften, welche die Mutter-Tochter-Richtlinie anwenden resp. grenzüberschreitend tätig sein können, erweitert (so wurden z.B. auch die neuen Gesellschaftsformen der *Europäischen Gesellschaft (SE)* und der *Europäischen Genossenschaft (SCE)* miteinbezogen);
2. die Mindestbeteiligungs- oder Stimmrechtsquote von 25% schrittweise auf 10% reduziert (zur Zeit 20%);
3. Ausschüttungen an eine Betriebsstätte einer Muttergesellschaft und der Zufluss dieser Gewinne an die Betriebsstätte analog der Beziehung zwischen Tochter- und Muttergesellschaft behandelt.

Alle Mitgliedsstaaten müssten diese neuen Kriterien bis zum 31. Dezember 2004 in nationales Recht umgesetzt haben. Ebenso gilt sowohl die ur-

sprüngliche Mutter-Tochter-Richtlinie wie auch deren Erweiterung grundsätzlich für alle neuen Mitgliedsländer ab dem 1. Januar 2005 [17]. Übergangsbestimmungen wurden, abgesehen von Estland, keine gewährt oder ausgehandelt [18].

2.2 ZBstA und Dividenden

Es ist der Schweiz gelungen, im Rahmen der Verhandlungen zum ZBstA eine Quasiteilnahme der Schweiz an der Mutter-Tochter-Richtlinie zu erreichen. Die Quasiteilnahme erfolgt eben nicht über eine direkte Teilnahme an der Mutter-Tochter-Richtlinie, sondern über Art. 15 Abs. 1 des ZBstA. Dieser Artikel übernimmt einen wesentlichen Bestandteil, nämlich die Quellensteuerbefreiung, von der Mutter-Tochter-Richtlinie. Das Resultat besteht darin, dass die Schweiz zwar nicht formell an der Mutter-Tochter-Richtlinie teilnimmt, wohl aber materiell teilweise daran partizipieren kann.

Der gesamte Art. 15 des ZBstA geht dabei den entsprechenden Vorschriften der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen vor. Vorbehalten bleiben jedoch innerstaatliche oder auf Abkommen beruhende Vorschriften der Schweiz und der Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch [19]. Gemäss Art. 15 Abs. 3 ZBstA bleiben Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen, welche eine günstigere (als im ZBstA) Regelung vorsehen, unberührt [20].

Die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der Quellensteuerbefreiung [21] anhand des Abkommenstoffes sind:

«Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften werden im Quellenstaat nicht besteuert, wenn

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



Roger Wetli, lic. oec. publ., dipl. Steuerexperte, Manager, Ernst & Young AG, Zürich
roger.wetli@ch.ey.com

Zur minimalen Beteiligungshöhe

Die zur Inanspruchnahme der Mutter-Tochter-Richtlinie notwendige Beteiligungs- bzw. Stimmrechtshöhe wird, wie erwähnt, schrittweise auf 10% sinken. Um die Quellensteuerbefreiung im Rahmen des ZBstA in Anspruch zu nehmen, wird jedoch weiterhin eine direkte Mindestbeteiligungsquote von 25% notwendig sein.

Zur Haltedauer von zwei Jahren

Gemäss Art. 3 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie ist die Mindesthaltungsdauer von zwei Jahren bloss fakultativ festgeschrieben. Die Mindesthaltungsdauer gemäss ZBstA von ebenfalls zwei Jahren ist hingegen obligatorisch [22]. Zudem stellt sich die Frage, ob im Zeitpunkt der Dividendenaus-schüttung, die gesamte minimale Haltefrist bereits abgelaufen sein muss, oder ob, analog zur Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH), die Dividendenzahlung auch während dieser zwei Jahre erfolgen kann [23]. Allfällige Sicherungsmassnahmen würden im letzterem Fall jedoch vorbehalten bleiben.

Fussnote 1 zu Art. 15 Abs. 1 ZBstA definiert den Kreis der in Betracht kommenden Gesellschaftsformen für die Schweiz [24]. Nicht definiert ist dieser Kreis jedoch für die zulässigen Gesellschaftsformen in den Mitgliedstaaten. Es kann aber davon ausgegangen werden, dass der in der Mutter-Tochter-Richtlinie angefügte Katalog der in Betracht kommenden Gesellschaften sicherlich als Auslegungshilfe dienen dürfte [25]. Ob dieselbe Auslegung auch für den Begriff der «Körperschaftssteuer» gemäss Art. 15 Abs. 1 ZBstA anzuwenden ist, bedarf jedoch einer weiteren Klärung durch die zuständigen Stellen [26].

Ferner ist offen, ob die erwähnte Ausweitung der Mutter-Tochter-Richtlinie auf Gewinnausschüttungen, die von einer Betriebsstätte einer Muttergesellschaft eingenommen werden, auch auf Art. 15 Abs. 1 des ZBstA angewendet werden kann [27].

Eine weitere Voraussetzung zur Inanspruchnahme des ZBstA besteht darin,

dass keine der beiden Gesellschaften in einem Drittland steuerlich ansässig sein darf [28]. Das kann bedeuten, dass Art. 15 Abs. 1 ZBstA nicht anwendbar ist, wenn z.B. die EU-Muttergesellschaft ihren statutarischen Sitz in einem Mitgliedstaat hat, sich der Ort der effektiven Geschäftsführung jedoch gemäss dem Doppelbesteuerungsabkommen mit einem Drittstaat (und entsprechend auch ihre steuerliche Ansässigkeit) in diesem Drittstaat befindet. Hierbei stellt sich die Frage, ob im umgekehrten Fall, d.h., wenn sich der statutarische Sitz in einem Drittstaat und sich der Ort der effektiven Geschäftsführung aufgrund des anwendbaren Doppelbesteuerungsab-

steuerungsabkommens Schweiz-Spanien abhängig [31].

3. Zinsen und Lizenzgebühren

3.1 Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie der EU

Gemäss der Richtlinie sollen Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten nur einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden [32]. Das bedeutet, dass Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren, die in einem Mitgliedstaat anfallen,

«Im Unterschied zur Mutter-Tochter-Richtlinie bestehen sowohl für die alten wie auch für die neuen Mitgliedstaaten diverse Übergangsbestimmungen.»

kommens in einem Mitgliedstaat befindet, eine Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA formal daran scheitert, dass die entsprechende Gesellschaftsform des Drittstaates nicht im Katalog der in Betracht kommenden Gesellschaften aufgeführt ist [29].

2.3 Übergangs- und Umsetzungsfristen

Es wurde bereits erwähnt, dass bezüglich der Umsetzung der Erweiterung zur Mutter-Tochter-Richtlinie grundsätzlich keine Übergangsfristen gewährt wurden. Gemäss Art. 15 Abs. 1 des ZBstA darf jedoch Estland auch, aufgrund einer Besonderheit des estnischen Steuersystems, bis spätestens zum 31. Dezember 2008 eine Quellensteuer auf an eine Schweizer Muttergesellschaft ausgeschüttete Dividenden erheben [30]. Spanien hingegen macht die Anwendung von Art. 15 ZBstA vom Inkrafttreten einer bilateralen Vereinbarung zum Informationsaustausch im Rahmen des Doppelbe-

in diesem «Ursprungsmitgliedersland» von jeglicher Besteuerung befreit sind, wenn der Empfänger dieser Zahlungen eine Gesellschaft oder eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat ist [33].

Anwendbar ist die Richtlinie auf Gesellschaften eines Mitgliedstaates, die

1. nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaates in diesem Mitgliedstaat niedergelassen sind und nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Drittstaat als in diesem Drittstaat niedergelassen gelten;
2. eine der im Anhang zur Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie aufgeführten Gesellschaftsformen aufweisen;
3. einer der unter Art. 3 lit. a Unterabsatz iii) Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie aufgeführten Steuer unterliegen, ohne von ihr befreit zu sein.

Zwei Unternehmen gelten als verbunden, wenn eine Gesellschaft unmittelbar zu 25% am Kapital oder alternativ

an den Stimmrechtsanteilen der anderen Gesellschaft beteiligt ist oder wenn eine dritte Gesellschaft mindestens zu 25% am Kapital resp. alternativ an den Stimmrechten jeder der beiden Gesellschaften direkt beteiligt ist (direkte Schwestergesellschaften) [34].

Im Unterschied zur Mutter-Tochter-Richtlinie bestehen sowohl für die alten wie auch für die neuen Mitgliedstaaten diverse Übergangsbestimmungen. Diese sind detailliert in der *Abbildung* aufgeführt [35]. Hierzu ist anzumerken, dass der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Übergangsbestimmungen der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie gemäss Art. 6 derselben an das Datum des Inkrafttretens der Zinsrichtlinie gekoppelt ist. Wie bereits erwähnt, ist deren Inkrafttreten durch die Entscheidung des Rates vom 19. Juli 2004 auf den 1. Juli 2005 verschoben worden [36].

3.2 ZBstA und Zinsen/ Lizenzgebühren

Analog zur Mutter-Tochter-Richtlinie nimmt die Schweiz nicht direkt an der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie teil, sondern erreicht über Art. 15 Abs. 2 des ZBstA eine materielle Anwendung der Quellensteuerbefreiung von Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren.

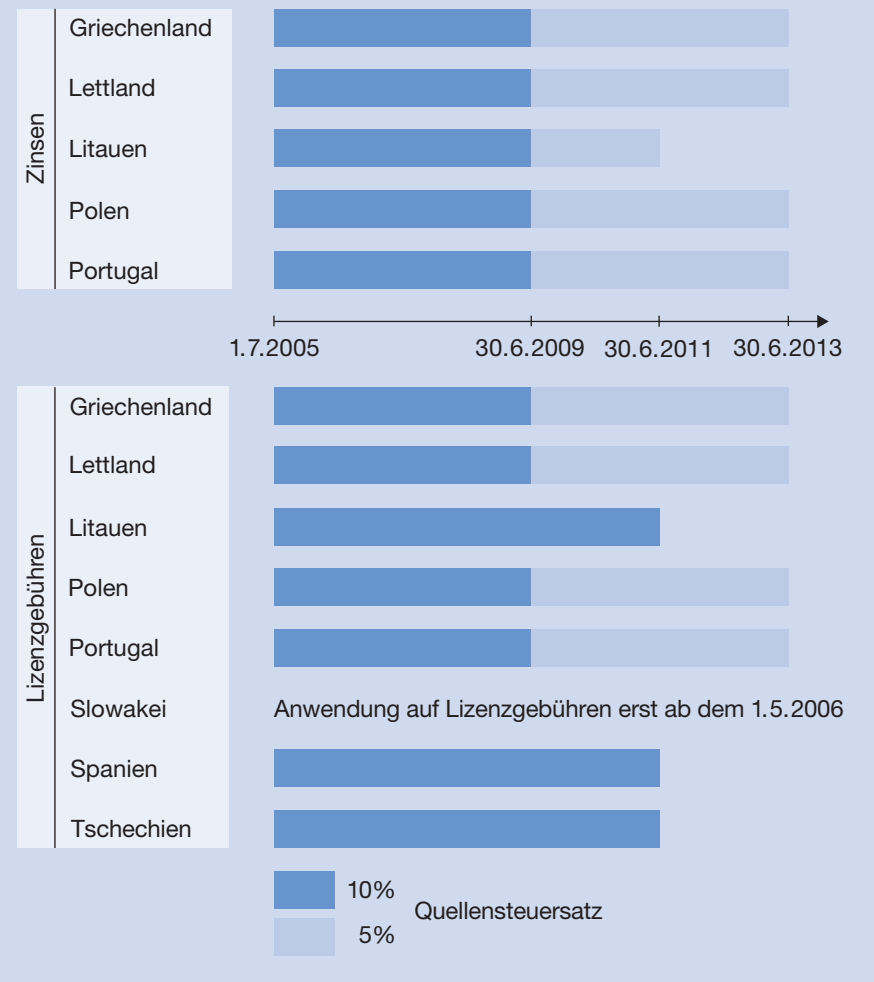
Bezüglich der Anwendung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen sowie bezüglich der anwendbaren Missbrauchsbestimmungen sei auf die Ausführungen unter Ziffer 2.2 verwiesen.

Die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der Quellensteuerbefreiung [38] anhand des Abkommenstextes sind:

«Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Gesellschaften oder ihren Betriebsstätten werden im Quellenstaat nicht besteuert, wenn

- diese Gesellschaften mindestens zwei Jahre lang durch eine Beteiligung von mindestens 25% miteinander verbunden sind oder sich beide im Besitz einer dritten Gesellschaft befinden, die mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25% am Gesellschaftskapital der ersten und der zweiten Gesellschaft hält und
- die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte unterhält und die andere Gesellschaft in

Abbildung
Übergangsfristen zur Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie [37]



- der Schweiz steuerlich ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte unterhält und
- nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der Gesellschaften in einem Drittstaat steuerlich ansässig ist und keine der Betriebsstätten in diesem Drittstaat gelegen ist und
- alle Gesellschaften im Besonderen auf Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt der Körperschaftssteuer unterliegen und jede die Form einer Kapitalgesellschaft aufweist.»

Zur minimalen Beteiligungshöhe

Wie bei der Quellensteuerbefreiung von Dividenden wird bei Zinsen und Lizenzgebühren eine direkte Mindestbeteiligungsquote von 25% der Mutter an der Tochtergesellschaft vorausgesetzt. Zusätzlich kommt die Quellensteuerbefreiung auch unter Schwestergesellschaften, die jeweils zu mindestens 25% direkt von einer gemeinsamen Muttergesellschaft gehalten werden,

zum Zug. Diese Anforderungen entsprechen im wesentlichen denjenigen der Bestimmungen der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie, wiederum ohne die Möglichkeit, das Kriterium einer Mindestbeteiligung durch das Kriterium eines Mindestanteils an den Stimmrechten zu ersetzen [39].

Haltedauer von zwei Jahren

Es wird auf die Überlegungen unter Ziffer 2.2 ZBstA und Dividenden verwiesen. Wird davon ausgegangen, dass auch Zahlungen innerhalb der noch nicht abgelaufenen Frist von der Quellensteuer befreit werden, könnte eine solche Quellensteuerbefreiung wieder von allfälligen Massnahmen, welche die tatsächliche Haltedauer sicherstellen, abhängen.

Die Ansässigkeit kann bei Art. 15 Abs. 2 ZBstA sowohl durch die Gesellschaft selbst als auch durch eine Betriebsstätte einer solchen Gesellschaft erfüllt werden. Analog zur Problematik des Ortes der tatsächlichen Leitung gemäss Art. 15 Abs. 1 ZBstA stellt sich auch hier die Frage, ob eine schweizerische oder eine EU-Betriebsstätte einer Gesellschaft, die in einem Drittstaat ansässig ist, für die Quellensteuerbefreiung qualifiziert. Streng nach dem

werden gemäss Art. 15 Abs. 2 ZBstA auch auf das ZBstA angewendet [42]. Dabei muss aber beachtet werden, dass die Übergangsbestimmung für Spanien im Rahmen des ZBstA nur zur Anwendung kommt, falls mit Spanien eine Einigung bezüglich der erwähnten Punkte erzielt werden kann und entsprechend das ZBstA auch mit Spanien Anwendung findet. Ferner bleibt anzumerken, dass die erwähnten Übergangsfristen nicht absolut sind, sondern

treten wurde der erste Tag des zweiten Monats nach der letzten Notifikation der Vertragsparteien über den Abschluss der jeweiligen internen Verfahren bestimmt [45]. Die Anwendung erfolgt voraussichtlich jedoch erst ab dem 1. Juli 2005 [46]. Eine Aussetzung des Abkommens erfolgt, wenn entweder die Zinsrichtlinie (oder ein Teil davon) vorübergehend oder dauerhaft nicht mehr anwendbar ist oder, wenn einer der anderen in Art. 18 Abs. 1 ZBstA genannten Drittstaaten ihre gleichwertigen Regelungen aussetzt [47]. Die beidseitige Kündigungsfrist des Abkommens beträgt zwölf Monate [48].

«Es ist der Schweiz gelungen, im Rahmen der Verhandlungen zum ZBstA eine Quasiteilnahme der Schweiz an der Mutter-Tochter-Richtlinie zu erreichen.»

Wortlaut dürfte einer schweizerischen oder einer in einem Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte einer in einem Drittland ansässigen Gesellschaft der Zugang zum ZBstA nicht verwehrt werden [40]. Es könnte jedoch argumentiert werden, dass, rein formal betrachtet, eine solche Betriebsstätte weder eine Schweizer Kapitalgesellschaft gemäss Fussnote 2 zu Art. 15 Abs. 2 ZBstA noch eine Gesellschaft eines Mitgliedstaates darstellt. Demzufolge könnte einer solchen Betriebsstätte die Anwendung der Quellensteuerbefreiung versagt bleiben [41].

Bezüglich der Anforderung an die Gesellschaftsform sowie bezüglich der Definition des Begriffs der «Körperschaftsteuer» resp. des Erfordernisses der unbeschränkten Steuerbarkeit im Hinblick auf den Ausschluss von der Quellensteuerbefreiung kann auf die jeweiligen Ausführungen zur Mutter-Tochter-Richtlinie unter Ziffer 2.2 verwiesen werden.

3.3 Übergangs- und Umsetzungsfristen

Wie bereits aus den Ausführungen unter Ziffer 3.1 ersichtlich ist, bestehen bezüglich der Umsetzung der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie diverse Übergangsfristen- und Regelungen. Diese

im Rahmen von Art. 6 Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie i.V.m. Art. 1 Ziff. 2 Richtlinie 2004/76/EG allenfalls weiter verlängert werden können.

Die Regelung zu den Übergangsbestimmungen [43] bestimmt:

«Sieht jedoch die 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 für einen Mitgliedstaat eine Übergangszeit vor, so wendet dieser Mitgliedstaat die oben beschriebene Regelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren erst nach Ablauf dieser Übergangszeit an.»

4. Weiteres Verfahren

Am 17. Dezember 2004 haben die Räte den Bundesbeschluss über die Genehmigung und die Umsetzung der bilateralen Abkommen II zwischen der Schweiz und der EU über die Zinsbesteuerung sowie dem Bundesgesetz zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft verabschiedet. Da das Zinsbesteuerungsabkommen dem fakultativen Referendum untersteht, besteht eine hunderttägige Frist ab Publikation des Genehmigungsbeschlusses beider Räte im Bundesblatt [44]. Allfällige Referendumsdaten wären der 5. Juni 2005, der 25. September 2005 und der 27. November 2005. Als Datum des Inkraft-

Auf der anderen Vertragsseite hängt das Zustandekommen des ZBstA mit der Schweiz, abgesehen von der Genehmigung der Verträge durch den Rat der EU, zusätzlich davon ab, ob es der EU gelingt, mit abhängigen und assoziierten Gebieten der Mitgliedstaaten (Kanalinseln, Isle of Man und abhängige oder assoziierte Gebiete in der Karibik) sowie mit anderen Drittstaaten (Vereinigte Staaten von Amerika, Fürstentum Liechtenstein, Republik San Marino, Fürstentum Monaco, Fürstentum Andorra) dem ZBstA vergleichbare Regelungen zu erlassen [49]. Eine ähnliche Regelung findet sich auch in der Zinsrichtlinie [50]. Das ist insoweit von Bedeutung, als die Übergangsfristen in Art. 15 des ZBstA sich auf die Fristen gemäss der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie beziehen, die wiederum auf die Fristen gemäss Zinsrichtlinie Rückgriff nehmen resp. davon abhängen.

Wie der Pressemitteilung der EU-Kommission zu entnehmen ist, hat die EU solche Vereinbarungen mit Andorra am 15. November 2004 und mit Liechtenstein, San Marino und Monaco am 7. Dezember 2004 unterzeichnet [51]. Was die USA betrifft, hat der Rat bereits im Jahr 2003 festgehalten, dass sich die USA in bezug auf Zinszahlungen zur Auskunftserteilung auf Anfrage verpflichtet haben und die USA somit die Anforderung der gleichwertigen Regelung erfüllen [52]. Ebenso wurde mit den abhängigen oder assoziierten Gebieten ein grundsätzliches Einvernehmen über die Regelung erzielt [53].

Unter dem parallel zum ZBstA abgeschlossenen MoU ist die Schweiz zusätzlich gehalten, mit den Mitgliedstaaten bilaterale Verhandlungen aufzunehmen. Diese haben das Ziel, dass Bestimmungen in die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen werden, welche in Fällen von

nisses oder die Beibehaltung der guten Beziehung zwischen der Schweiz und der EU nicht vernachlässigt werden [56].

Auf der Kostenseite sind sicherlich die direkten Ausfälle bei der Verrechnungssteuer im Bereich der Dividen-

3 Als Zahlstelle gilt jeder Wirtschaftsbeteiligte, der dem wirtschaftlichen Eigentümer Zinsen zahlt oder eine Zinszahlung zu dessen unmittelbaren Gunsten einzieht. Vgl. Art. 4 Zinsrichtlinie.

4 Vgl. Art. 10 Zinsrichtlinie.

5 Vgl. Pressemitteilung der Europäischen Kommission (IP/01/1026), Brüssel, 18. Juli 2001.

6 Vgl. Bilaterale Abkommen II, Schweiz Europäische Union, Fact Sheets, Bern, November 2004, S. 5.

7 Dazu gehören die Teilnahme der Schweiz an Schengen/Dublin sowie sieben weitere «Überbleibsel» aus der ersten Verhandlungsrunde (Bilaterale I). Vgl. Bilaterale Abkommen II, Schweiz Europäische Union, Fact Sheets, Bern, November 2004.

8 Vgl. Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen («Bilaterale II»), in: BBl Nr. 44 vom 9. November 2004, S. 5989 ff.

9 Vgl. Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen («Bilaterale II»), in: BBl Nr. 44 vom 9. November 2004, S. 5993.

10 Vgl. Pressemitteilung der Bundeskanzlei, Bern, 26. Oktober 2004.

11 Vgl. Einverständliches Memorandum zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, der Europäischen Gemeinschaft, dem Königreich Belgien, dem Königreich Dänemark, der Bundesrepublik Deutschland, der Hellenistischen Republik, dem Königreich Spanien, der Französischen Republik, Irland, der Italienischen Republik, dem Grossherzogtum Luxemburg, dem Königreich der Niederlande, der Republik Österreich, der Portugiesischen Republik, der Republik Finnland, dem Königreich Schweden, dem Vereinigten Königreich Grossbritannien und Nordirland (KOM (2004) 75, im folgenden Memorandum of Understanding: «MoU»).

12 Vgl. Entwurf für ein Bundesgesetz zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (Zinsbesteuerungsgesetz, ZBstG).

13 Vgl. Art. 1 Abs. 2 ZBstG, resp. E-Wegleitung, S. 5.

14 Vgl. Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (im folgenden «Mutter-Tochter-Richtlinie»).

15 So kann die Mutter-Tochter-Richtlinie z.B. nur von einem beschränkten Kreis von Gesellschaften, die eine der genau definierten Gesellschaftsformen aufweist, in Anspruch genommen werden. Zusätzliche Anforderungen werden auch an die Beteiligungshöhe bzw. Stimmrechtsanteile und, fakultativ, an die Mindesthaltedauer der Beteiligung (fakultativ mindestens 2 Jahre) gestellt.

16 Vgl. Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG. Vgl. auch Jaun R./Stahlin W.: Gemeinsames Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften in der EU, in ST 12/2003, S. 1136 ff.

«Der in das ZBstA aufgenommene Art.15 kann als enormer Schritt zur Stärkung des Wirtschaftsstandortes Schweiz betrachtet werden.»

Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten einen Informationsaustausch auf Ersuchen ermöglichen [54]. Innerhalb dieser Neuverhandlungen zu den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen wird die Schweiz sicherlich bestrebt sein, die Quellensteuerbefreiung gemäss Art. 15 ZBstA in den jeweiligen Abkommen direkt zu statuieren. Dadurch bestünde auch die Möglichkeit, die noch offenen Punkte des ZBstA zu klären. Zusätzlich verpflichtet sich die EU in diesem MoU mit weiteren Drittstaaten mit wichtigen Finanzplätzen, so z.B. Hong-Kong oder Singapur, Gespräche über die Einführung gleichwertiger Regelungen aufzunehmen [55].

5. Fazit

Der in das ZBstA aufgenommene Art. 15 kann als enormer Schritt zur Stärkung des Wirtschaftsstandortes Schweiz betrachtet werden, obwohl noch verschiedene Punkte einer weiteren Klärung bedürfen. Insbesondere durch die Aufhebung der Quellensteuerbelastung auf Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen kann die Schweiz ihre Attraktivität für international tätige Unternehmen, sowohl für schweizerische als auch für ausländische, weiter erhöhen. Verbundene Unternehmen werden daher vermehrt ihre Konzernstrukturen überprüfen, um tatsächlich von der Quellensteuerbefreiung profitieren zu können. Zudem dürfen auch positive gesamtwirtschaftliche Aspekte wie z.B. die Beibehaltung des Bankkundengeheim-

den zu nennen, wobei klar die Einkünfte aus dem Steuerrückbehalt gezurechnen sind [57]. Die mit der Implementierung der Regelung verbundenen Sach- und Personalausgaben sowohl beim Bund, als auch bei den Kantonen, aber auch in der Privatwirtschaft, insbesondere bei den Finanzinstitutionen, dürfen dabei auch nicht vernachlässigt werden. Des weiteren könnte der Steuerrückbehalt zugunsten der EU und die stärkere Zusammenarbeit der Steuerbehörden zu einer Kapitalverlagerung auf andere Finanzplätze führen, die nicht mit der EU kooperieren [58].

In Abwägung aller Vor- und Nachteile kann gesagt werden, dass die Schweiz als Standort, insbesondere durch den Art. 15 ZBstA, profitieren wird. Es bleibt zu hoffen, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung, als ausführende Behörde, die noch verbleibenden Punkte sowie die rein verfahrenstechnischen Aspekte vor Inkraftsetzung des ZBstA mittels einer Wegleitung, eines Kreis- oder eines Rundschreibens klären wird. ≡

Anmerkungen

- 1 Vgl. Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (SR 0.642.026.81), im folgenden: «ZBstA».
- 2 Vgl. Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (nachfolgend: «Zinsrichtlinie»).

- 17 Vgl. Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG, Art. 2, Ziff. 1.
- 18 Die gemäss Ingress zur Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehenen Übergangsbestimmungen für Deutschland, Griechenland und Portugal werden nicht mehr angewandt. Vgl. Arbeitsdokument der Dienststelle der Kommission, Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, (COM (2001) 582) vom 23. Oktober 2001, S. 254.
- 19 Vgl. Art. 15 Abs. 1 und 2 ZBStA.
- 20 Dieser Vorbehalt gilt auch für Abs. 2 des Art. 15 ZBStA.
- 21 Art. 15 Abs. 1 ZBStA.
- 22 Wesentlich ist, ob das Halten einer Beteiligung vor Inkrafttreten des ZBStA (voraussichtlich 1. Juli 2005) an die obligatorische Haltedauer angerechnet wird. U.E. müsste dies aufgrund des Wortlautes von Art. 15 Abs. 1 ZBStA der Fall sein.
- 23 Vgl. Urteil des EuGH vom 17. Oktober 1996 i.S. Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV und Voormeer BV gegen Bundesamt für Finanzen (C-283/94, C-291/94, C-292/94); Huber M. F./Helbing A./Kubaile H.: Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, in: StR 2004, S. 824ff.
- 24 Darunter fallen die folgenden Kapitalgesellschaften: die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die Kommanditaktiengesellschaft.
- 25 Vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. a i.V.m. dem Anhang zur Mutter-Tochter-Richtlinie.
- 26 In Anlehnung an die Mutter-Tochter-Richtlinie, welche die betroffene Steuer jedes Landes explizit auflistet, könnte entsprechend davon ausgegangen werden, dass für die Schweiz das Unterliegen unter die Direkte Bundessteuer vorausgesetzt wird.
- 27 Da das ZBStA vor der Erweiterung der Mutter-Tochter-Richtlinie im Jahr 2003 verhandelt wurde und das ZBStA die Betriebsstätten nicht explizit aufführt, dürfte dies u.E. nicht uneingeschränkt der Fall sein.
- 28 Vgl. Abkommenstext unter Ziff. 2.2.
- 29 Vgl. Fussnote 1 zu Art. 15 Abs. 1 ZBStA, resp. Anm. 25.
- 30 Dieselbe Regelung gilt für Estland auch in bezug auf die Mutter-Tochter-Richtlinie. Vgl. Vertrag zwischen dem Königreich Belgien, dem Königreich Dänemark, der Bundesrepublik Deutschland, der Hellenischen Republik, dem Königreich Spanien, der Französischen Republik, Irland, der Italienischen Republik, dem Grossherzogtum Luxemburg, dem Königreich der Niederlande, der Republik Österreich, der Portugiesischen Republik, der Republik Finnland, dem Königreich Schweden, dem Vereinigten Königreich Grossbritannien und Nordirland (Mitgliedstaaten der Europäischen Union) und der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien, der Slowakischen Republik über den Beitritt der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik zur Europäischen Union, Anhang VI, Ziff. 7.
- 31 Vgl. Art. 18 Abs. 3 ZBStA.
- 32 Vgl. 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 (im folgenden: «Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie»).

RESUME

Les Bilatérales II: les avantages du paquet fiscal pour la Suisse

Avec la directive sur les intérêts, l'Union européenne (UE) s'efforce d'imposer les revenus d'intérêts des personnes physiques ayant un domicile fiscal dans un autre Etat membre, selon le droit en vigueur dans cet autre Etat. Suite à la mise en application de cette directive, l'UE entama des négociations bilatérales supplémentaires avec la Suisse (les Accords bilatéraux II). L'accord sur la fiscalité de l'épargne entre la Suisse et l'UE fait partie intégrante des Accords bilatéraux II. Les principaux points de l'accord sur la fiscalité de l'épargne sont les suivants: (1) la garantie de l'imposition des paiements transfrontaliers d'intérêts versés à des personnes physiques résidant dans un Etat membre de l'UE, (2) un échange d'informations sur les revenus d'intérêts qui tombent dans le champ d'application de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, d'une part, et un échange général d'informations en cas

d'assistance administrative conformément au «Memorandum of Understanding», d'autre part, (3) une exonération de l'impôt à la source sur les paiements transfrontaliers de dividendes, d'intérêts et de redevances de licences entre des entreprises apparentées. Cet article se focalise sur ce dernier point et compare l'accord sur la fiscalité de l'épargne avec les directives actuellement en vigueur dans l'UE. Il aborde en outre les questions liées aux dispositions légales transitoires et présente les problèmes et les questions qui en découlent.

Selon la directive maison mère-filiale de 1990, l'Etat membre dans lequel la maison mère est établie exonère les dividendes versés par une filiale établie dans un autre Etat membre de toute imposition ou impute l'impôt déjà payé dans l'Etat membre de la filiale sur son propre impôt. En outre,

les bénéficiaires versés par une filiale à sa maison mère sont exonérés de l'impôt à la source. Différents critères de qualification limitent cependant l'application concrète de cette directive. En 2003, certaines restrictions ont été allégées, notamment les restrictions liées à la forme juridique des sociétés ainsi que les exigences minimales en matière de participation. Grâce à l'article 15 al. 1 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, la Suisse atteint quasiment la portée de la directive maison mère filiale, dans la mesure où les paiements de dividendes transfrontaliers entre entreprises apparentées sont exonérés de l'impôt à la source lorsque certaines conditions sont remplies. Ces conditions se réfèrent à: (1) une participation minimale exigée, (2) une durée minimale de détention des participations, (3) différentes exigences concernant la résidence, (4) des exigences quant à la forme juri-

- 33 Vgl. Art. 1 Abs. 1 und 2 Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie.
- 34 Vgl. Art. 3 lit. b Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie.
- 35 Vgl. Art. 1 Richtlinie 2004/76/EG des Rates vom 29. April 2004.
- 36 Vgl. Entscheid des Rates vom 19. Juli 2004 zum Zeitpunkt der Anwendung der Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (2004/587/EG). Ein weiteres Verschieben des Datums der Inkraftsetzung der Zinsrichtlinie würde entsprechend eine weitere Verschiebung der Daten in der Abbildung 2 bewirken.
- 37 Quelle: Vgl. Anm. 35.
- 38 Art. 15, Abs. 2 ZBstA.
- 39 Vgl. Art. 3 lit. b Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie.
- 40 Vgl. den Abkommenstext unter Ziff. 3.2, Punkt 2: «... oder dort eine Betriebsstätte unterhält...». Ob sich dann aber die «Gesellschaft» gemäss Punkt 3 des Abkommenstextes unter Ziff. 3.2 auf den Hauptsitz der Betriebsstätte oder auf die Gesellschaft, welche in einem Mitgliedstaat resp. in der Schweiz, steuerlich ansässig ist (gem. dem Abkommenstext unter Ziff. 3.2, Punkt 2), bezieht, ist offen.
- 41 Dabei wird davon ausgegangen, dass, wiederum in Analogie zu Art. 15 Abs. 1 ZBstA, die von Art. 15, Abs. 2 ZBstA profitierenden Gesellschaftsformen der Mitgliedstaaten in Anlehnung an den Katalog der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie bestimmt werden. Vgl. Art. 3 lit. a Ziff. i) i.V.m. Anhang Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie.
- 42 Vgl. den Abkommenstext unter Ziff. 3.3.
- 43 Art. 15 Ziff. 2 ZBstA.
- 44 Vgl. Art. 141 Abs. 1 lit. d Ziff. 1 bis 3 BV; Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen («Bilaterale II»), in: BBl Nr. 44 vom 9. November 2004, S. 6288 ff. Diese Frist endet am 31. März 2005.
- 45 Vgl. Art. 17 Abs. 1 ZBstA.
- 46 Da die Anwendung des ZBstA gemäss Art. 18 Abs. 1 ZBstA an die Anwendbarkeit der Zinsrichtlinie gekoppelt ist, ist deren Inkraftsetzungsdatum massgebend.
- 47 Vgl. Art. 18 Abs. 1, 4 und 5 ZBstA.
- 48 Vgl. Art. 17 Abs. 3 und 4 ZBstA.
- 49 Vgl. Art. 18 Abs. 1 ZBstA.
- 50 Vgl. Art. 17 Abs. 2 Zinsrichtlinie, wobei hierbei die Vereinigten Staaten von Amerika nicht eingeschlossen sind.
- 51 Vgl. Pressemitteilung der Europäischen Kommission (IP/04/1445), Brüssel, 7. Dezember 2004.
- 52 Vgl. Beschluss des Rates, Brüssel, 22. Januar 2003 (5566/03/FISC 8); Pressemitteilung der Europäischen Kommission (IP/03/787), Brüssel, 3. Juni 2003.
- 53 Vgl. Bulletin der EU, Brüssel, 6-2004, Ziff. 1.3.47.
- 54 Vgl. Art. 2 MoU; Huber M. F./Helbing A./Kubaile H., Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, in: StR 2004, S. 822.
- 55 Vgl. Art. 3 MoU.
- 56 Vgl. Bilaterale Abkommen II, Schweiz Europäische Union, Fact Sheets, Bern, November 2004, S. 23.
- 57 Vgl. Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen («Bilaterale II»), in: BBl Nr. 44 vom 9. November 2004, S. 6228 ff.
- 58 Vgl. Anm. 56.

RESUME

dique des sociétés, (5) l'imposition des deux sociétés. Demeurent réservées les dispositions légales suisses ou les dispositions se basant sur les accords entre la Suisse et les Etats membres de l'UE pour la prévention des fraudes et des abus.

Selon la directive de l'UE sur les intérêts et les redevances de licences, les paiement d'intérêts et de redevances de licences entre les sociétés apparentées de différents Etats membres ne doivent être imposés que dans un seul Etat membre. Cela signifie que les paiements d'intérêts et de redevances de licences sont exonérés d'impôts dans l'Etat membre «d'origine», lorsque le destinataire des paiements est une société domiciliée dans un autre Etat membre ou un établissement stable. Tout comme pour la directive maison mère-filiale, certains critères limitent l'application de cette directive. Néanmoins, contrairement à la directive maison mère-filiale, plusieurs Etats membres disposent de délais transitoires pour sa mise en appli-

cation. La Suisse ne participe pas directement à la directive sur les intérêts et les redevances de licences, mais obtient, grâce à l'article 15 al. 2 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, l'exonération de l'impôt à la source sur les paiements d'intérêts et de redevances de licences. Les conditions de l'application de l'article 15 al. 2 sont identiques à celles de l'article 15 relatives aux dividendes. Il est important de noter que l'accord sur la fiscalité de l'épargne relatif aux intérêts et redevances de licences s'applique également aux établissements stables. En outre, les délais transitoires pour la directive de l'UE sur les intérêts et les redevances de licences s'appliquent directement à l'accord sur la fiscalité de l'épargne.

Le 17 décembre 2004, les Chambres fédérales ont, dans le cadre des Bilatérales II, ratifié l'accord sur la fiscalité de l'épargne (la loi sur la fiscalité de l'épargne incluse). Le délai de 100 jours pour un référendum facultatif arrivera à échéance le 31 mars 2005. Si le référendum n'est pas demandé, l'entrée

en vigueur est prévue pour le 1^{er} juillet 2005.

En considérant les avantages et les inconvénients, nous constatons que la Suisse sera clairement gagnante, notamment grâce à l'article 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne. Ainsi, suite à la suppression de l'impôt à la source sur les paiements de dividendes, d'intérêts et de redevances de licences entre les entreprises apparentées, la Suisse va gagner en attractivité pour les entreprises suisses et les entreprises internationales établies en Suisse. En outre, des aspects économiques positifs tels que le maintien du secret bancaire ou les bonnes relations de la Suisse avec l'UE ne doivent pas être négligés. Il reste à espérer que l'Administration fédérale des contributions clarifie, avant l'entrée en vigueur de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, certaines questions en suspens ainsi que certains aspects liés à la procédure, par le biais d'une directive, d'une circulaire ou d'une lettre-circulaire.

SS/RW