

Haltedauer im Abkommensrecht

Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA 2017, Art. 8 Abs. 1 BEPS-Übereinkommen, Art. 9 AIA-EU sowie «Dividendenartikel» in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz

Stefan Oesterhelt/Andrea Opel



Stefan Oesterhelt, LL.M.,
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte, Partner bei
Homburger AG, Zürich



Andrea Opel, Prof. Dr. iur.,
Ordinaria für Steuerrecht
an der Universität Luzern,
Konsultantin bei
JP Steuer AG, Zürich

Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz sehen bei konzerninternen Dividendenzahlungen eine Reduktion der Quellensteuer oder sogar den Nullsatz vor. Verschiedene Abkommen machen dies nicht nur von einer bestimmten Beteiligungsquote, sondern zudem von der Beachtung einer Haltedauer abhängig. Seit 2017 statuiert auch Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA eine Haltedauer. Der vorliegende Beitrag legt die Position der Schweiz in Bezug auf dieses «neue» Kriterium dar, gibt einen Überblick über die bestehenden Regelungen mit Haltedauer und prüft die Frage der Nacherfüllbarkeit (Anwendung der «Denkavit-Praxis»). Weiter werden mögliche Umstände untersucht, die zu einer Unterbrechung der Haltedauer führen könnten: Änderung der Beteiligungsquoten, Sitzverlegung, Umstrukturierungstatbestände. Schliesslich wird das Zusammenspiel zwischen Haltedauererfordernis und Altreservenpraxis erläutert.

La plupart des conventions de double imposition conclues par la Suisse prévoient une réduction de l'impôt à la source, voire un taux nul, pour les paiements de dividendes intragroupes. Différents accords font dépendre cela non seulement d'un certain pourcentage de participation mais aussi d'une certaine durée de rétention. Depuis 2017, l'art. 10 al. 2 lit. a MC-OCDE prévoit également une durée de détention. Le présent article expose la position de la Suisse à l'égard de ce «nouveau» critère, donne un aperçu des dispositions existantes prévoyant une durée de détention et examine la question de la satisfaction de cette condition a posteriori (application de la «pratique Denkavit»). Il examine en outre les circonstances possibles qui pourraient conduire à une interruption de la durée de détention: changement dans la proportion des participations, transfert de siège, états de fait liés à des restructurations. Enfin, est mise en exergue l'interaction entre l'exigence de durée de détention et la pratique des anciennes réserves.

Inhalt

1	Einleitung	122	3.7	DBA mit Portugal	133
2	Grundlagen	123	3.8	Zwischenergebnis	133
2.1	Regelung von Art. 10 Abs. 2 lit. a		4	Änderung der Beteiligungsquoten	133
	OECD-Musterabkommen	123	5	Sitzverlegung	134
2.1.1	Frühere Regelung ohne Haltedauer	123	6	Umstrukturierungen	134
2.1.2	Update 2017 zum OECD-MA	124	6.1	Verständnis der OECD	134
2.2	Haltedauer gemäss BEPS-Übereinkommen	125	6.2	Haltung der Schweiz	134
2.3	Position der Schweiz	125	6.3	DBA ohne Regelung	135
2.3.1	Im Grundsatz	125	6.3.1	Grundsätzliche Überlegungen	135
2.3.2	Überblick über die DBA mit Haltedauer	126	6.3.2	Absorption der ausländischen Mutter durch eine im gleichen Staat ansässige Gesellschaft	136
2.3.3	Regelung im AIA-Abkommen mit der EU – zugleich zur Denkavit-Praxis	126	6.3.3	Reverse Merger der inländischen Beteiligung	138
2.3.4	DBA ohne Haltedauer	127	6.3.4	Übertragung im Konzern	138
3	Nachträgliches Erfüllen der Haltedauer	128	6.3.5	Spaltung	140
3.1	Grundsätze der Auslegung von DBA	128	6.4	DBA mit Kosovo und Sambia sowie mit Brasilien und Kuwait	140
3.1.1	Auslegung nach dem Wiener Übereinkommen	128	7	Altreservenpraxis und Haltedauer	141
3.1.2	Auslegungsregel von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	129	8	Fazit	142
3.1.3	Beachtlichkeit der Werke der OECD	129		Literatur	142
3.2	DBA mit Belgien, Deutschland, Luxemburg, Malta, Spanien, der Tschechischen Republik und Zypern	130		Rechtsquellen	144
3.3	DBA mit Bulgarien, Estland, Island, Lettland und Liechtenstein	131		Materialien	145
3.4	DBA mit Kosovo und Sambia sowie mit Brasilien und Kuwait	132		Praxisanweisungen	146
3.5	DBA mit Polen	132			
3.6	DBA mit Australien und mit Japan	132			

1 Einleitung

Für Dividendenzahlungen sieht der einschlägige Art. 10 OECD-Musterabkommen (nachfolgend: OECD-MA) grundsätzlich ein geteiltes Besteuerungsrecht vor:¹ Während die Besteuerung im Quellenstaat der Höhe nach begrenzt ist, muss der Ansässigkeitsstaat die Quellensteuer auf die persönliche Steuer des Dividendenempfängers anrechnen.² Bei konzerninternen Dividenden (sogenannten «Schachteldividenden») wird das Besteuerungsrecht des Quellenstaates gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-

MA sowie praktisch allen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz zusätzlich eingeschränkt³ oder sogar gänzlich ausgeschlossen (Anwendung des sogenannten «Nullsatzes» auf Konzerndividenden).

Die Regelung im OECD-MA von 1963 blieb bis 2017 unverändert. Seit dem Update des OECD-Musterabkommens im Jahr 2017 wird die Privilegierung von Konzerndividenden aber zusätzlich davon abhängig gemacht, dass die Dividenden empfangende Gesellschaft die erforderliche Beteiligung an der Dividendenschuldnerin während einer Dauer von mindestens 365 Tagen hält. Eine solche Mindestheldauer ist bereits heute in zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz verankert.

Die Auslegung des abkommensrechtlichen Haltedauererfordernisses wirft in verschiedener Hinsicht Fragen auf, die bislang einer Klärung harren: Zu untersuchen ist namentlich, ob sich die Haltedauer auch nach der Dividendenfälligkeit erfüllen lässt, ob aufgestockte Beteili-

1 Vgl. Art. 10 Abs. 1 und 2 OECD-MA. Die entsprechende Regelung war schon im OECD-Musterabkommen von 1963 enthalten; sie geht letztlich aber bereits auf einen Vorschlag des Völkerbundes aus dem Jahr 1928 zurück. An der Konferenz des Völkerbundes in Mexiko von 1943 fiel der Entscheid zwar noch für ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Quellenstaates aus; an der Konferenz des Völkerbundes in London von 1946 wurde dieser jedoch insofern relativiert, als für Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen das Besteuerungsrecht ausschliesslich dem Wohnsitzstaat zukommen sollte.

2 Vgl. Art. 23A Abs. 2 und Art. 23B OECD-MA.

3 Art. 10 Abs. 2 OECD-MA sieht eine Quellensteuer von 5 % vor.

gungsrechte von einer bereits erfüllten Haltedauer profitieren und ob eine Sitzverlegung die Haltedauer beeinflusst. Weiter ist fraglich, wie sich Umstrukturierungen der haltenden oder zahlenden Gesellschaft auf die Berechnung der Haltedauer auswirken. Da die aufgeworfenen Fragen in den Abkommen meist nicht ausdrücklich beantwortet werden, sind sie auf dem Auslegungsweg zu klären.

2 Grundlagen

2.1 Regelung von Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-Musterabkommen

Die Grundregel von Art. 10 Abs. 2 lit. b OECD-MA sieht vor, dass das Besteuerungsrecht des Quellenstaates auf Dividendenzahlungen auf 15 % beschränkt wird (sog. «Portfoliosatz»). Der Portfoliosatz von Art. 10 Abs. 2 lit. b OECD-MA gilt immer dann, wenn der privilegierte Satz von Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA nicht zur Anwendung gelangt. Dies ist namentlich dann der Fall, wenn die erforderliche Beteiligungsquote von 25 % nicht erreicht wird (Portfoliobeteiligungen), sowie bei Dividendenzahlungen an natürliche Personen.

Demgegenüber wird bei Dividenden, die aufgrund unmittelbar gehaltener Beteiligungen von mindestens 25 % an juristische Personen als Nutzungsberechtigte entrichtet werden (sogenannte «Schachteldividenden» oder «Konzerndividenden»), das Besteuerungsrecht des Quellenstaates gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA auf 5 % beschränkt.⁴ Seit dem Update von 2017 wird die Anwendung von Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA zudem von der Beachtung einer Mindestheldauer von einem Jahr abhängig gemacht.

Die zusätzliche Beschränkung des Besteuerungsrechts des Quellenstaates auf Konzerndividenden hat einerseits zum Ziel, Auslandsinvestitionen zu erleichtern, und will andererseits wirtschaftliche Mehrfachbesteuerungen von Konzerndividenden beseitigen oder zumindest verringern.⁵ Die Mindestbeteiligungsquote von 25 % wird teilweise damit begründet, dem unternehmerischen Risiko Rechnung zu tragen, das solchen Beteiligungen im Gegensatz zu Streubesitz innewohnt.⁶ Vor dem Hintergrund, dass es wirtschaftliche Mehrfachbelastungen von Kon-

zerndividenden zu verhindern gilt, wird die erforderliche Beteiligungshöhe jedoch tendenziell als zu hoch eingestuft. In den neueren von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen liegt die Schwelle regelmässig bei bloss 10 %.⁷

2.1.1 Frühere Regelung ohne Haltedauer

In seiner bis zum 20.11.2017 geltenden⁸ Fassung setzte Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA nicht voraus, dass das Beteiligungsverhältnis von mindestens 25 % zwischen Empfängerin der Dividende und deren Schuldnerin im Zeitpunkt der Dividendenzahlung bereits während einer gewissen Zeit bestanden hat bzw. seit einer gewissen Zeit Bestand hatte. Das Beteiligungsverhältnis musste lediglich im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld⁹ auf der Dividendenzahlung im Quellenstaat vorhanden sein.

Begründet wurde der Verzicht auf eine Haltedauer im damaligen OECD-Musterkommentar hauptsächlich damit, dass der Bestimmung von Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA ein möglichst weiter Anwendungsbereich zukommen soll.¹⁰ Zudem wurden Praktikabilitätsüberlegungen angeführt: Nachforschungen über die Dauer des Beteiligungsverhältnisses würden sich bei Verzicht auf ein solches Erfordernis erübrigen. Indes wurde im Kommentar auch darauf hingewiesen, dass verschiedene OECD-Mitgliedstaaten Haltedauern kennen und demnach eine solche auch in die DBA aufnehmen können.¹¹ Ferner stellte der Kommentar klar, dass Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA in Missbrauchsfällen keine Anwendung finden soll:¹² Ein Missbrauch liege etwa dann vor, wenn eine Gesellschaft mit einer Beteiligung von weniger als 25 % kurz vor Fälligkeit der Dividende ihre Beteiligung in erster Linie erhöht habe, um sich die Vorteile besagter Regelung zu sichern.

4 Viele Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz schliessen das Besteuerungsrecht des Quellenstaates für Konzerndividenden aber ganz aus; siehe die Beispiele in Abschn. 2.3.2 sowie die jährlich aufdatierte Liste «Vertragliche Begrenzungen der ausländischen Steuer» auf der Internetseite des SIF.
5 OECD-Kommentar zum OECD-MA (nachfolgend: OECD-MK) Art. 10 N 10.
6 Vgl. TISCHBIREK/SPECKER, Art. 10 OECD-MA N 56.

7 Siehe wiederum die Beispiele in Abschn. 2.3.2 sowie die jährlich aufdatierte Liste «Vertragliche Begrenzungen der ausländischen Steuer» auf der Internetseite des SIF.
8 Klarzustellen ist, dass Geltung nicht im Sinne einer rechtlichen Gültigkeit zu verstehen ist. Beim OECD-Musterabkommen handelt es sich um eine von der OECD erarbeitete Mustervorlage, welche die Staaten bei der Ausgestaltung ihrer DBA berücksichtigen können (was sie faktisch auch regelmässig tun), aber nicht müssen.
9 So explizit OECD-MK 2014, Art. 10 N 16 Satz 2 («at the time material for the coming into existence of the liability to the tax to which paragraph 2 applies, i.e. in most cases the situation existing at the time when the dividends become legally available to the shareholders»). Im Falle einer schweizerischen Dividendenschuldnerin ist damit die Dividendenfälligkeit entscheidend (Art. 12 Abs. 1 VStG), d. h. das Fälligkeitsdatum gemäss Dividendenbeschluss und nicht der Zeitpunkt, in welchem die Dividende dem Empfänger zufliesst. Vgl. dazu OESTERHELT/HEUBERGER, Art. 10 OECD-MA N 92 ff.
10 Art. 10 OECD-MK 2014 N 16.
11 Art. 10 OECD-MK 2014 N 16 in fine.
12 Art. 10 OECD-MK 2014 N 17.

2.1.2 Update 2017 zum OECD-MA

Seit dem Update 2017 des OECD-MA wird nunmehr verlangt, dass die an den Dividenden nutzungsberechtigte Gesellschaft¹³ während 365 Tagen einschliesslich des Tages der Dividendenzahlung unmittelbar über die geforderte Kapitalbeteiligung von 25 % verfügt. Gleichzeitig wurde Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA um eine Klammer-

bemerkung ergänzt, wonach Änderungen der Eigentumsverhältnisse unberücksichtigt bleiben, die sich unmittelbar aus einer Umstrukturierung, wie einer Fusion oder Spaltung, der die Anteile haltenden oder die Dividenden zahlenden Gesellschaft ergeben würden.

Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA in alter und neuer Fassung lautet wie folgt:

Regelung bis 20. November 2017	Regelung ab 21. November 2017
5 % des Bruttobetragtes der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 25 % des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt	5 % des Bruttobetragtes der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, die während eines Zeitraums von 365 Tagen einschliesslich des Tages der Dividendenzahlung unmittelbar über mindestens 25 % des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt (bei der Berechnung dieses Zeitraums bleiben Änderungen der Eigentumsverhältnisse unberücksichtigt, die sich unmittelbar aus einer Umstrukturierung, wie einer Fusion oder Spaltung, der die Anteile haltenden oder die Dividenden zahlenden Gesellschaft ergeben würden)
5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends	5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends throughout a 365 day period that includes the day of the payment of the dividend (for the purpose of computing that period, no account shall be taken of changes of ownership that would directly result from a corporate reorganisation, such as a merger or divisive reorganisation, of the company that holds the shares or that pays the dividend)

Das Erfordernis einer Mindesthaltedauer versteht sich als Anti-Missbrauchsregelung in Umsetzung des Aktionspunkts 6¹⁴ des von der OECD und den G20 initiierten BEPS-Projekts. Dies wird im OECD-Kommentar ausdrücklich ausgewiesen.¹⁵ Es handelt sich um eine verobjektivierte Missbrauchsbestimmung. Der Nachweis, dass *in casu* kein Missbrauch vorliegt, steht dem Steuerpflichtigen mithin nicht offen. Umgekehrt kann der Quellenstaat auch nach Ablauf der Haltedauer Abkommensvorteile unter dem Titel des Abkommensmissbrauchs verweigern. Entsprechend ist es auch folgerichtig, dass die Anwendung der im Rahmen des Updates von 2017 neu eingeführten allgemeinen Missbrauchsbestimmung von Art. 29 OECD-MA nichtsdestotrotz vorbehalten bleibt.¹⁶

Die Verwendung des Präsens («hält») in Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA weist darauf hin, dass die Haltedauer

nicht bereits am Tag der Dividendenzahlung erfüllt sein muss, sondern auch nachträglich erfüllt werden kann.¹⁷ Der Wortlaut ist aber alles andere als eindeutig. In der Literatur gibt es durchaus Stimmen, die sich für die vorgängige Erfüllung der Haltedauer aussprechen.¹⁸ Explizit klargestellt wird in Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA nämlich lediglich, dass der Ausschüttungstag miteinzubeziehen ist. Die Frage, ob die Haltedauer auch nachträglich erfüllt werden kann, wird im aufdatierten Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA und OECD-Kommentar erstaunlicherweise offengelassen.

Weiter stellt das Musterabkommen offenbar auf den Zeitpunkt der Zahlung («day of the payment») der Dividende ab. Gemäss OECD-Musterkommentar beinhaltet der weit zu verstehende Ausdruck «gezahlt» («paid») die Erfüllung der Verpflichtung, dem Aktionär auf die vertragsmässige oder die übliche Weise Geldmittel («funds») zur

13 Während Art. 10 Art. 2 lit. a OECD-MA (in der bis 20.11.2017 geltenden Fassung) festhielt, dass es sich dabei nicht um eine Personengesellschaft handeln kann, fehlt eine entsprechende Klarstellung in Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA seit dem Update 2017.
 14 OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report.
 15 Art. 10 OECD-MK N 16.
 16 Mit Bezug auf die Schweiz als Quellenstaat bedeutet dies zudem, dass der ungeschriebene Missbrauchsvorbehalt, welcher sich völkerrechtlich auf Art. 26 VRK stützt, ebenfalls angerufen werden kann. Zudem schliesst eine Haltedauer in einem Doppelbesteuerungsabkommen die Anwendung der Verordnung (vormals BRB) 62 nicht aus.

17 So die Argumentationslinie des EuGH im *Denkavit*-Urteil EuGH, 17.10.1996, C-283/94, C-291/94 und C-292/94 (*Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV und Voormeer BV*) (vgl. dazu unten Abschn. 2.3.3). Die Verwendung des Perfekts «gehalten hat» in Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA-Luxemburg (in der bis 31.12.2010 geltenden Fassung; AS 1994, 333 ff.) wurde dagegen in der Praxis so verstanden, dass die Haltedauer im Zeitpunkt der Dividendenzahlung bereits abgelaufen sein musste (vgl. OESTERHELT/HEUBERGER, Art. 10 OECD-MA N 184).
 18 So offenbar BRÄUMANN/TUMPEL, *The Tiebreaker for Dual Resident Companies, the Holding Period for Intercompany Dividends and the Modifications to Article 13(4) of the OECD Model*, 320.

Verfügung zu stellen.¹⁹ Folglich scheint es für die Berechnung der Haltedauer gemäss aktualisiertem OECD-MA nicht mehr auf die Entstehung der Steuerschuld, die nach schweizerischem Recht mit der Dividendenfälligkeit eintritt, sondern auf die effektive Begleichung der Dividendschuld anzukommen; eine dahingehende Klarstellung fehlt freilich im OECD-Kommentar.²⁰

2.2 Haltedauer gemäss BEPS-Übereinkommen

Gemäss Art. 8 Abs. 1 des BEPS-Übereinkommens (MLI)²¹ soll der Nullsatz oder reduzierte Satz für Konzerndividenden in einem (unter das MLI fallenden) Doppelbesteuerungsabkommen nur dann zur Anwendung kommen, wenn eine einjährige Haltedauer beachtet wird. Verlangt wird, dass die nutzungsberechtigte Gesellschaft, welche die Anteile oder dergleichen hält oder beherrscht, «die in diesen Bestimmungen beschriebenen Eigentums- oder Inhaberschaftsvoraussetzungen während eines Zeitraums von 365 Tagen einschliesslich des Tages der Dividendenzahlung erfüllt»²².

Weiter sollen für die Berechnung der Haltedauer Unternehmensumstrukturierungen ausgeblendet werden. Der Wortlaut von Art. 8 Abs. 1 MLI und Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA ist in Bezug auf die Haltedauer nahezu identisch – vorbehaltlich gewisser begrifflicher Abweichungen. Die Mindestheldauer gemäss BEPS-Übereinkommen ersetzt gemäss Abs. 2 entweder eine bereits bestehende Haltedauer in einem diesem unterfallenden Steuerabkommen oder ist mangels einer solchen anwendbar.²³ In Art. 8 Abs. 3 MLI sind gänzliche oder teilweise Opting-out-Möglichkeiten vorgesehen.

Das zu Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA Ausgeführte gilt sinngemäss: Ob die Haltedauer gemäss Art. 8 Abs. 1 MLI vor dem Zeitpunkt der Dividendenzahlung erfüllt sein muss oder auch danach erfüllt werden kann, lässt sich dem Wortlaut nicht eindeutig entnehmen.²⁴ In der Literatur lassen sich mehrere Stimmen vernehmen, die sich für

eine nacherfüllbare Haltedauer aussprechen.²⁵ Es wird aber auch vertreten, dass insoweit ein Ermessensspielraum zuhanden der Vertragsstaaten bestehe.²⁶ Weiter scheint auch hier – jedenfalls gemäss Wortlaut – der Zeitpunkt der Zahlung und nicht der Entstehung der Steuerschuld massgebend zu sein.²⁷

2.3 Position der Schweiz

2.3.1 Im Grundsatz

In den meisten schweizerischen Abkommen ist – wie bereits erwähnt – bei konzerninternen Dividendenzahlungen nicht nur eine Reduktion der Quellensteuer, sondern sogar der Nullsatz vorgesehen, wobei die erforderliche Beteiligungsquote regelmässig bei lediglich 10 % liegt. Zum Instrument der Haltedauer hat die Schweiz bereits in einigen Doppelbesteuerungsabkommen gegriffen (dazu sogleich 2.3.2). Dem neugefassten Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA resp. Art. 8 Abs. 1 und 2 MLI steht die Schweiz indes kritisch gegenüber.²⁸ Beanstandet wird jedoch nicht die Aufnahme einer Haltedauer an sich, sondern die Unbestimmtheit des Unternehmens-Umstrukturierungsbegriffes.²⁹ Dies hat die Schweiz letztlich dazu bewogen, von der Opting-out-Möglichkeit³⁰ hinsichtlich des gesamten Art. 8 MLI Gebrauch zu machen.³¹ Zu Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA hat die Schweiz aber keinen Vorbehalt angebracht.

In der Botschaft zum BEPS-Abkommen liest sich, dass Art. 8 MLI in gewissen Fällen den Abkommensmissbrauch zu unterbinden vermöge, ohne dass der Eingriff in die Gestaltungsfreiheit der Wirtschaftsakteure schwerwiegend sei.³² Dies rühre auch daher, dass die Mindestheldauer nicht bereits im Zeitpunkt der Dividendenaus-schüttung erfüllt sein müsse, sondern nachgeholt werden könne. Die Implementierung einer Haltedauer wird also grundsätzlich für gut befunden – vorausgesetzt, dass es sich um eine nacherfüllbare Haltedauer handelt, wovon in der Botschaft ausgegangen wird. Klärungsbedarf wird

19 Art. 10 OECD-MK N 7.

20 Jedoch wurde die Passage im Kommentar von 2014, wonach die notwendige Beteiligungsquote im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld vorliegen muss, in der Neufassung nicht beibehalten.

21 Multilaterales Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, SR 0.671.1; vgl. hierzu DANON/HUGES, The BEPS Multilateral Instrument, 197 ff.

22 «[...] shall apply only if the ownership conditions described in those provisions are met throughout a 365 day period that includes the day of the payment of the dividends».

23 Vgl. Art. 8 Abs. 2 MLI.

24 Gl. M. GROTHERR, Einschränkung von Abkommensvergünstigungen durch das Multilaterale Instrument, 769; LUCE, Art. 8 MLI N 5.

25 GRADL/KIESEWETTER, Das Mehrseitige Übereinkommen (Multilateral Instrument) zur Umsetzung abkommensbezogener Massnahmen aus dem OECD/G20-BEPS-Projekt und dessen voraussichtliche Auswirkungen auf die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, 5, sowie tendenziell auch GROTHERR, Einschränkung von Abkommensvergünstigungen durch das Multilaterale Instrument, 769.

26 LUCE, Art. 8 MLI N 5.

27 Im Explanatory Statement zum BEPS-Übereinkommen finden sich keine diesbezüglichen Ausführungen.

28 Kritische Stimmen finden sich auch in der Literatur. Vgl. etwa BRÄUMANN/TUMPEL, The Tiebreaker for Dual Resident Companies, the Holding Period for Intercompany Dividends and the Modifications to Article 13(4) of the OECD Model, 319 ff.

29 Botschaft BEPS-Übereinkommen, BBl 2018 5389, 5411.

30 Vgl. Art. 8 Abs. 3 lit. a MLI.

31 BEPS-Bundesbeschluss, Anhang, Art. 8 (BBl 2019 2651, 2659).

32 Botschaft BEPS-Übereinkommen, BBl 2018 5389, 5411 (auch zum Folgenden).

jedoch – wie gesagt – beim Begriff der Unternehmensumstrukturierungen geortet. Nach dem Wortlaut des BEPS-Übereinkommens würden neben Fusionen und Spaltungen auch Umwandlungen und konzerninterne Übertragungen als Umstrukturierungstatbestände gelten, was laut Botschaft nicht unbedingt sachgerecht sei.

2.3.2 Überblick über die DBA mit Haltedauer

Eine Mindesthaltedauer für die Anwendung des Nullsatzes findet sich in den folgenden DBA der Schweiz.³³

Tabelle 1: DBA mit Haltedauer

Vertragspartner	Haltedauer	Mindestbeteiligung
Australien	12 Monate	80 %
Belgien	12 Monate	10 %
Brasilien (10 % statt Nullsatz)	12 Monate	10 %
Bulgarien	12 Monate	10 %
Estland	12 Monate	10 %
Deutschland	12 Monate	10 %
Island	12 Monate	10 %
Kosovo (5 % statt Nullsatz)	12 Monate	25 %
Kuwait*	12 Monate	10 %
Lettland	12 Monate	10 %
Liechtenstein	12 Monate	10 %
Luxemburg	24 Monate	10 %
Malta	12 Monate	10 %
Japan	6 Monate	50 %
Polen	24 Monate	10 %
Portugal	24 Monate	25 %
Sambia (5 % statt Nullsatz)	12 Monate	10 %
Spanien	12 Monate	10 %
Tschechische Republik	12 Monate	10 %
Zypern	12 Monate	10 %

* revidiertes DBA-Kuwait **noch nicht in Kraft**

2.3.3 Regelung im AIA-Abkommen mit der EU – zugleich zur Denkavit-Praxis

Eine Haltedauer statuiert auch Art. 9 Abs. 1 (1. Lemma) des am 1.1.2017 in Kraft getretenen AIA-Abkommens mit der EU (EU-AIA-Abkommen). Nach dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 des AIA-Abkommens mit der EU setzt die Anwendung des Nullsatzes u. a. voraus, dass «die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25 % am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält». Dies entspricht wörtlich der Regelung von Art. 15 Abs. 1 der vorrevidierten Fassung resp. des Zinsbesteuerungsabkommens

(ZBStA).³⁴ Diese wiederum ist der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie nachempfunden, die es den Mitgliedstaaten ermöglicht, Gesellschaften von der Richtlinie auszunehmen, die nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren gehalten werden.

Für die Auslegung von Art. 9 Abs. 1 AIA-Abkommen resp. Art. 15 Abs. 1 ZBStA ist die sog. Denkavit-Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zur EU-Mutter-Tochter-Richtlinie bedeutsam geworden: In den vereinigten Fällen Denkavit, VITIC und Voormeer entschied der EuGH am 17.10.1996, dass das Kriterium der Haltedauer auch erfüllt werden kann, nachdem die Quellensteuerbefreiung und damit das Meldeverfahren verlangt worden ist.³⁵ Als nicht richtlinienkonform erweist sich nach Ansicht des Gerichtshofs eine Praxis, wonach die Haltedauer vor der Dividendenfälligkeit bereits abgelaufen sein muss – so wie dies von den meisten EU-Mitgliedstaaten ursprünglich umgesetzt wurde. Als ausschlaggebend werteten die Richter die Verwendung der Präsens-Zeitform in sämtlichen Sprachfassungen (mit Ausnahme der dänischen).³⁶ Überhaupt sprach sich der EuGH für eine enge Auslegung der Ermächtigung der Mitgliedstaaten zur Festsetzung einer Mindesthaltedauer aus, da sie eine Abweichung vom Grundsatz der Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle darstellt.³⁷ Daran vermag laut Gericht auch nichts zu ändern, dass die Haltedauer der Bekämpfung von Missbräuchen dient.³⁸

Der Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 AIA-Abkommen ist an sich nicht eindeutig.³⁹ Es ist jedoch unbestritten, dass die Denkavit-Rechtsprechung des EuGH auch bei der Anwendung dieser Bestimmung zum Tragen kommt.⁴⁰ Dem war schon so in Bezug auf die identische Vorgängerbe-

34 Art. 15 ZBStA wurde unverändert ins AIA-Abkommen übernommen: Botschaft EU-AIA-Abkommen, BBl 2015 9199, 9223.

35 EuGH, 17.10.1996, C-283/94, C-291/94 und C-292/94 (Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV und Voormeer BV), Rz 32. Vgl. dazu etwa MAISTO, The EC Court's Interpretation of the Parent-Subsidiary Directive under the *Denkavit Case*, 180 ff.; BOUZORAA, The Parent-Subsidiary Directive: Denkavit's Lessons, 14 ff.; NIKOLOPOULOS, The implementation of the Parent-Subsidiary Directive in Greece, 13 ff., 17.

36 EuGH, 17.10.1996, C-283/94, C-291/94 und C-292/94 (Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV und Voormeer BV), Rz 25.

37 EuGH, 17.10.1996, C-283/94, C-291/94 und C-292/94 (Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV und Voormeer BV), Rz 27.

38 EuGH, 17.10.1996, C-283/94, C-291/94 und C-292/94 (Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV und Voormeer BV), Rz 30 ff.

39 Die Botschaft geht davon aus, dass das geforderte Beteiligungsverhältnis «seit mindestens zwei Jahren» bestanden haben muss: Botschaft Bilaterale EU, BBl 2004 5965, 6213.

40 OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBStA), 449 ff., 513 f.; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 840.

33 Auf Spezifika der einzelnen DBA wird später eingegangen.

stimmung von Art. 15 Abs. 1 ZBstA, zumal die Norm in Kenntnis dieser Rechtsprechung ausgehandelt worden ist.⁴¹ Entsprechend hat auch die ESTV ihre Praxis ausgestaltet: Vor Ablauf der zweijährigen Haltedauer ist die Verrechnungssteuer im Umfang des Sockelsteuersatzes gemäss Doppelbesteuerungsabkommen (resp. im Umfang von 35 % mangels eines Doppelbesteuerungsabkommens) zwar abzuliefern, wird aber auf Antrag nach Erreichen der zweijährigen Haltedauer wieder rückerstattet (mittels Formular 70).⁴² Zu dieser Praxis bekannten sich sodann auch sämtliche EU-Staaten – mit Portugal als einzige Ausnahme.⁴³

2.3.4 DBA ohne Haltedauer

Die Mehrzahl der Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz enthält keine Bestimmung zur Haltedauer bei Konzerndividenden. Der OECD-Kommentar zu Art. 10 OECD-MA stellt aber bereits seit 1977 klar, dass die in Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA vorgesehenen Abkommensvorteile dann nicht gewährt werden sollen, wenn eine Gesellschaft mit einer Beteiligung von weniger als 25 % kurz vor Fälligkeit der Dividenden ihre Beteiligung in erster Linie erhöht hat, um in den Genuss der Vergünstigung zu kommen, oder wenn das Beteiligungsverhältnis vorwiegend herbeigeführt wurde, um die Ermässigung zu erlangen.⁴⁴

Diese Position entspricht wohl auch dem schweizerischen Verständnis von Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA, wonach Abkommensvorteile immer dann nicht gewährt werden, wenn ein Fall von Abkommensmissbrauch vorliegt. Dabei erfolgt ein Zwischschritt⁴⁵: In einem ersten Schritt ist zu untersuchen, ob die Gestaltung nach unilateralem Recht als missbräuchliche Inanspruchnahme eines Doppelbesteuerungsabkommens anzusehen ist, was sich u. E. aus Art. 2 Abs. 2 ZGB ableiten lässt. Ist dies der Fall, muss in einem zweiten Schritt geprüft werden, ob sich eine Verweigerung der Abkommensvorteile als völkerrechtskonform erweist, wobei massgebend entweder eine explizite Missbrauchsregelung in anwendbaren bi-

oder multilateralen Abkommen oder – mangels einer solchen – der aus Art. 26 VRK abgeleitete, jedem Doppelbesteuerungsabkommen inhärente Missbrauchsvorbehalt ist. Die in Ziff. 17 Satz 2 OECD-Kommentar zu Art. 10 OECD-MA vorgeschlagene diesbezügliche Klarstellung ist insofern nicht erforderlich.

Mithin würde eine bloss kurzfristige Herbeiführung des qualifizierenden Beteiligungsverhältnisses auch bei einem Doppelbesteuerungsabkommen, welches keine Haltedauer kennt, nicht zur Inanspruchnahme der Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA nachgebildeten Bestimmung berechtigen, wenn dies in missbräuchlicher Weise erfolgt. Das in Ziff. 17 OECD-MK zu Art. 10 OECD-MA statuierte «Nachhaltigkeitserfordernis» lässt sich als eine Art «informelle» Haltedauer verstehen. Diese «informelle» Haltedauer muss ebenfalls nachträglich erfüllt werden können, denn entscheidend ist dabei praxisgemäss nicht, wie lange das qualifizierte Beteiligungsverhältnis bereits besteht, sondern dass dieses eben eine gewisse «Nachhaltigkeit» aufweist.

Vor diesem Hintergrund ist eine in einem Doppelbesteuerungsabkommen explizit erwähnte Haltedauer als «safe haven»-Regel zu betrachten. Wird diese eingehalten, kann die Abkommensberechtigung nicht unter dem Titel der fehlenden Nachhaltigkeit des Beteiligungsverhältnisses verweigert werden. Die explizit statuierte Haltedauer ist insoweit – wie gesagt – eine verobjektivierte Missbrauchsbestimmung.

Bei Doppelbesteuerungsabkommen, in welchen keine explizite Haltedauer statuiert ist, sollten u. E. keine strenger Anforderungen betreffend «Nachhaltigkeit» resp. «informelle» Haltedauer gestellt werden als mit Bezug auf die Doppelbesteuerungsabkommen, in denen die Schweiz eine formelle Haltedauer verankert hat. Vor dem Hintergrund, dass in den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, welche eine Haltedauer statuieren, überwiegend eine Frist von 12 Monaten verlangt wird, dürfte als «safe haven»-Regel gemeinhin eine «Haltedauer» von einem Jahr als hinreichend «nachhaltig» einzustufen sein.⁴⁶ Eine Verweigerung der Rückerstattung mangels Nachhaltigkeit setzt zudem voraus, dass durch die kurzfristige Herstellung des Beteiligungsverhältnisses eine Verbesserung der Rückerstattungsposition erzielt wird.

41 OESTERHELT/HEUBERGER, Art. 10 OECD-MA N 322.

42 Vgl. Wegleitung betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union vom 15.7.2005, Ziff. 5b und 12a (in der Wegleitung wird explizit ausgewiesen, dass dasselbe mutatis mutandis für Dividenden zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften nach Art. 9 Abs. 1 des AIA-Abkommens mit der EU bzw. der Vorgängerbestimmung Art. 15 Abs. 2 ZBstA anwendbar ist); KS 10 Meldeverfahren iVm ZBstA, Ziff. 2b/c.

43 So gemäss Schreiben vom 11.5.2005 der EG-Kommissionsdienste, erwähnt in der Wegleitung der ESTV (siehe Fn 42).

44 Ziff. 17 OECD-Kommentar zu Art. 10 OECD-MA.

45 Vgl. OESTERHELT/OPEL, Abkommensberechtigung von Personal Holdings, 341.

46 Dass eine Haltedauer von einem Jahr nach schweizerischem Verständnis als hinreichend «nachhaltig» angesehen wird, zeigt auch ein Blick auf die für den Beteiligungsabzug statuierte einjährige Haltedauer von Art. 70 Abs. 4 DBG.

3 Nachträgliches Erfüllen der Haltedauer

Wie dargelegt, wird unter Anwendung von Art. 9 Abs. 1 AIA-EU die *Denkavit*-Praxis gelebt, wie sie vom EuGH in Auslegung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie entwickelt worden ist. Fraglich bleibt, ob die Haltefrist auch im Rahmen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz nachträglich erfüllt werden kann, die *Denkavit*-Praxis mithin sinngemäss anwendbar ist. Dies ist auf dem Weg der Auslegung zu klären.

Wie bereits in Abschn. 2.3 ausgeführt, handelt es sich bei der Haltedauer um eine verobjektivierte Missbrauchsbestimmung. Es soll verhindert werden, dass durch kurzfristige Herstellung eines qualifizierenden Beteiligungsverhältnisses Abkommensvorteile erlangt werden (sogenanntes *Rule Shopping*). Sinn und Zweck der Haltedauer legt es somit nahe, dass diese auch nachträglich erfüllt werden kann. Dies ist augenfällig, wenn man die explizit statuierte Haltedauer mit dem aus dem Verbot des *Rule Shopping* abgeleiteten impliziten Nachhaltigkeitsanfordernis vergleicht. Wird eine Dividende unmittelbar nach Herstellung eines qualifizierten Beteiligungsverhältnisses fällig, steht dies der Inanspruchnahme der zum Zeitpunkt der Dividendenfälligkeit geltenden Abkommensvorteile nicht per se entgegen. Eine Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer mangels Nachhaltigkeit des (qualifizierten) Beteiligungsverhältnisses kommt nur dann in Betracht, wenn dieses kurz nach der Dividendenfälligkeit wieder beendet wird. Das Beharren auf dem vorgängigen Erfüllen der Haltedauer würde dazu führen, dass Abkommensvorteile auch in Konstellationen verweigert werden, denen keine Missbrauchsabsicht zugrunde liegt, nämlich wenn Beteiligungen mit der Absicht des dauerhaften Haltens erworben und sodann auch effektiv langfristig gehalten werden. Eine an der Verhinderung von Missbrauch orientierte, zweckgerichtete Auslegung spricht somit für eine nacherfüllbare Haltefrist. Vorauszusetzen ist freilich, dass ein entsprechender Auslegungsspielraum besteht.

3.1 Grundsätze der Auslegung von DBA

3.1.1 Auslegung nach dem Wiener Übereinkommen

Bei der Auslegung und Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist auf die im Wiener Übereinkommen vom 23.5.1969 über das Recht der Verträge (VRK) dargelegten Grundsätze abzustellen.⁴⁷ Da sich das Wiener

Übereinkommen überwiegend als Normierung völkergewohnheitsrechtlich anerkannter Grundsätze⁴⁸ versteht, ist es nach herrschender Lehre und Rechtsprechung auch auf Abkommen anwendbar mit Vertragsstaaten, welche dem Wiener Übereinkommen (noch) nicht beigetreten sind, so z. B. Frankreich, die USA oder auch Kosovo und Sam-bia.⁴⁹

Art. 31 Abs. 1 VRK hält fest, dass ein Vertrag «nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen» ist.⁵⁰ Der Bestimmung lassen sich vier Elemente entnehmen, die es bei der Auslegung grundsätzlich gleichermaßen bzw. primär⁵¹ zu beachten gilt: Wortlaut, Zusammenhang, Ziel und Zweck⁵² sowie Treu und Glauben – umstritten ist in der Lehre freilich, wie die einzelnen Kriterien zu gewichten sind. Gemeinhin wird davon ausgegangen, dass der Wortlaut im Vordergrund steht («textualist approach»)⁵³. Subjektive Absichten der Vertragsparteien werden nur insofern als relevant eingestuft, als sie im Vertragstext Ausdruck finden.⁵⁴ Gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK sind sodann ausser dem Zusammenhang in gleicher Weise zu berücksichtigen jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die

BGE 144 II 130, E. 8.2; BGE 143 II 136, E. 5.2.1; BGE 143 II 202, E. 6.3.1; BGE 142 II 161, E. 2.1.3; BGE 139 II 404, E. 7.2.1.

48 VON ARNAULD, *Völkerrecht*, 83; HERDEGEN, *Völkerrecht*, 127; HOBE, *Einführung in das Völkerrecht*, 188. Vgl. aus der Rspr. etwa BGE 146 II 150, E. 5.3.1 mwH.

49 ENGELN, *Interpretation of tax treaties under international law*, 539; HÖHN, *Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen*, 73; OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 36; RIVIER, *L'interprétation des conventions de double imposition*, 120 f.; LEHNER, *Einl. N 105*. Aus der Rechtsprechung etwa BGE 146 II 150, E. 5.3.1 und BGE 145 II 339, E. 4.4.1.

50 Vgl. zur Auslegung völkerrechtlicher Verträge aus der allgemeinen Literatur BINDER/ZEMANEK, *Das Völkervertragsrecht*, 71 ff.; HERDEGEN, *Völkerrecht*, 141 ff.; KÄLIN/EPINEY/CARONI/KÜNZLI, *Völkerrecht*, 28 ff.; MÜLLER/WILDHABER, *Praxis des Völkerrechts*, 127 ff.; PETERS/PETRIG, *Völkerrecht*, 161 ff.; STEIN/VON BUTTLAR/KOTZUR, *Völkerrecht*, 24 ff.; SCHWEISFURTH, *Völkerrecht*, 172 ff.; ZIEGLER, *Einführung in das Völkerrecht*, 105 ff.

51 Dies lässt sich aus Art. 32 VRK e contrario schliessen.

52 LEHNER, *Einl. N 106/106a*, hingegen vertritt die Ansicht, dass der Zweck kein selbständiges Auslegungsmittel darstelle.

53 MATTEOTTI, *Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary*, 338 f. Siehe auch LOCHER/MARANTELLI/OPEL, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 63 ff.; OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 38; RIVIER, *L'interprétation des conventions de double imposition*, 121 f.; WALDBURGER, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts*, 55 f. Aus der deutschen Literatur: LEHNER, *Einl. N 106*; WASSERMEYER/DRUEN, *Art. 3 OECD-MA N 78*.

54 WASSERMEYER/DRUEN, *Art. 3 OECD-MA N 78*; LEHNER, *Einl. N 107*. Zur (früheren) Praxis des Bundesgerichts, welche den subjektiven Vertragwillen mitunter stärker gewichtete, vgl. LOCHER/MARANTELLI/OPEL, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 65 ff.

47 Vgl. dazu ausführlich OPEL, *Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard*, 46 ff. Aus der Rspr.: BGE 146 II 150, E. 5.3.1;

Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen (lit. a) sowie jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (lit. b). Bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen stellt sich seit dem Abschluss des BEPS-Übereinkommens jeweils die Frage, inwieweit letzteres nach Massgabe von Art. 31 Abs. 3 VRK zu berücksichtigen ist. Vorliegend kann dies aber offenbleiben, da die Schweiz – wie erwähnt – von der Opting-out-Möglichkeit in Bezug auf den hier relevanten Art. 8 Abs. 1 MLI Gebrauch gemacht hat, weshalb das BEPS-Übereinkommen für die Auslegung des Haltedauererfordernisses nach Treu und Glauben nicht relevant sein kann.⁵⁵

Gemäss Art. 32 VRK können sodann insbesondere die vorbereitenden Arbeiten («travaux préparatoires») und die Umstände des Vertragsabschlusses als ergänzende Auslegungsmittel herangezogen werden, wenn die Auslegung nach Art. 31 Abs. 1 VRK die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt. Welche Auslegungsmittel alle subsidiär in Betracht fallen, ist nicht abschliessend geklärt, zumal die Aufzählung nur beispielhafter Natur ist.⁵⁶ Mit vorbereitenden Arbeiten sind grundsätzlich sämtliche Dokumente gemeint, die im Zuge der Vertragsverhandlungen eine Rolle gespielt haben und beiden Staaten bekannt waren; rein unilaterale Äusserungen einer Vertragspartei gehören grundsätzlich nicht dazu.⁵⁷ Mit den «Umständen des Vertragsabschlusses» ist hingegen das gesamte politische, soziale und kulturelle Umfeld – das «Milieu»⁵⁸ – angesprochen, welches den Vertragsschluss umgibt. Dazu können auch unilaterale Verlautbarungen (z. B. Botschaften oder sogar Pressemitteilungen)⁵⁹ sowie die Gesetzgebung und die Rechtsprechung eines Vertragsstaates gehören.⁶⁰ Umso mehr gilt dies für die Rechtsprechung überstaatlicher Gerichte, z. B. des EuGH, sowie für Arbeiten auf internationaler Ebene, z. B. das BEPS-Projekt.

Klarzustellen ist, dass den Auslegungsgrundsätzen nach dem Wiener Übereinkommen stets nur subsidiäre Geltung zukommt. Vorbehalten bleiben in den Abkommen enthaltene Legaldefinitionen als konsentiertes und konkretisiertes Völkervertragsrecht; diese sind bei der Auslegung vorrangig zu berücksichtigen.

55 Vgl. zu dieser Problematik etwa BRAVO, *Interpreting Tax Treaties in the Light of Reservations and Options under the Multilateral Instrument*, 231 ff.

56 Vgl. dazu etwa DÖRR, Art. 32 VRK N 10 ff.

57 DÖRR, Art. 32 VRK N 15; BGE 146 II 150, E. 5.5.5.

58 So formuliert es VILLIGER, Art. 32 VRK N 4.

59 VILLIGER, Art. 32 VRK N 5; BGE 146 II 150, E. 5.5.5 mwH in Bezug auf eine Pressemitteilung.

60 DÖRR, Art. 32 VRK N 23 mwH.

3.1.2 Auslegungsregel von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA

Die Doppelbesteuerungsabkommen enthalten regelmässig eine spezielle, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Auslegungsklausel. Nach dieser hat,

«wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert (und sofern die zuständigen Behörden nach Artikel 25⁶¹ nicht eine andere Bedeutung vereinbaren)⁶², jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat».

Verwiesen wird also auf die «lex fori». Die Interpretation dieser ihrerseits auslegungsbedürftigen Auslegungsklausel ist freilich strittig, insbesondere wegen des Einschubs «wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert». Nach einhelliger Lehre in der Schweiz soll ein Vertrag primär «aus sich selbst heraus» interpretiert werden.⁶³ Auch das Bundesgericht mahnt zu einem zurückhaltenden Einsatz der «lex fori»-Klausel.⁶⁴ Vorausgesetzt ist freilich, dass eine abkommensautonome Auslegung überhaupt möglich ist.

3.1.3 Beachtlichkeit der Werke der OECD

Zu den subsidiären Auslegungsmitteln im Sinne von Art. 32 VRK zählen laut Bundesgericht auch das OECD-Musterabkommen und die Kommentierung, soweit die auszulegenden DBA-Bestimmungen dem OECD-MA nachgebildet sind.⁶⁵ Nicht abschliessend geklärt ist die Anschlussfrage, ob bei der Auslegung auf die jeweils aktuellen Werke der OECD abzustellen ist («dynamischer Ansatz») oder aber auf jene, die im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bereits vorlagen («statischer Ansatz»). Das Bundesgericht neigt einem vermittelnden Ansatz zu, wonach grundsätzlich die bei Vertragsschluss vorliegende Fassung massgebend ist, jedoch blosse «Klarstellungen» im aktuellen Kommentar zu berücksichtigen sind⁶⁶,

61 Art. 25 OECD-MA regelt das Verständigungsverfahren.

62 Wortlaut seit dem Update 2017. Vgl. dazu etwa SASSEVILLE, *The 2017 Change to Article 3(2) of the OECD Model: Comments on Professor Alexander Rust's Presentation*, 282 ff.

63 LOCHER/MARANTELLI/OPHEL, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 87 f.; MATTEOTTI/KRENGER, *Einleitung* N 169; OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 41 f.; WALDBURGER, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts*, 62 ff. Siehe auch BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 45 f. Nach DE VRIES REILINGH, *Manuel de droit fiscal international*, 59, ist eine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Bestimmung gar nicht zu beachten.

64 So in BGE 143 II 257, E. 6.2 = Pra 107 (2018) Nr. 54 = StR 2017, 377 = StE 2017 A 32.1 Nr. 13.

65 Vgl. den Leitentscheid BGE 143 II 136, E. 5.2.3.

66 BGer 6.3.2008, 2C_558/2007; BGer 6.3.2008, 2C_559/2007, E. 2.3; BGer 28.11.2005, 2A.239/2005, E. 3.4.5.

hat aber auch schon festgehalten, dass Ausgangs- und Bezugspunkt diejenige Kommentarfassung ist, die dem auszuliegenden Abkommen zugrunde liegt.⁶⁷ Im neusten Urteil vom 19.5.2020 sprach sich das Bundesgericht hingegen wiederum für eine dynamische Verwendung des OECD-Kommentars aus.⁶⁸ Die herrschende Lehre – wozu sich auch die Autoren zählen – vertritt demgegenüber den statischen Ansatz,⁶⁹ denn nur die bei Vertragsschluss vorliegenden OECD-Werke konnten sich in der Wortwahl der Vertragsstaaten niederschlagen.

3.2 DBA mit Belgien, Deutschland, Luxemburg, Malta, Spanien, der Tschechischen Republik und Zypern

Eine Reihe von Abkommen enthält eine Art. 9 Abs. 1 EU-AIA-Abkommen entsprechende Regelung, d.h. verwendet die Gegenwartsform («hält», «verfügt» resp. «beteiligt ist»). Folglich steht der Wortlaut der Annahme einer nacherfüllbaren Haltefrist nicht entgegen.

Ist das Haltedauererfordernis neueren Datums, stammt es mithin aus einer Zeit nach dem Urteil des EuGH vom 17.10.1996 und der entsprechenden Ausdeutung des Zinsbesteuerungsabkommens, so dürfte jedenfalls im Verhältnis zu EU-Staaten zu vermuten sein, dass sich die Vertragsstaaten dieser Praxis bei der Abfassung des Abkommenswortlauts bewusst waren. Hätten die Parteien demgegenüber gewollt, dass die Haltedauer vor Dividendenfälligkeit erfüllt ist, so wäre dies nach Treu und Glauben im Wortlaut oder sonst wie zum Ausdruck zu bringen gewesen. Die Rechtsprechung des EuGH dürfte ebenfalls zu den nach Art. 32 VRK subsidiär zu berücksichtigenden «Umständen des Vertragsabschlusses» zählen. Hinzu kommt, dass der Zweck der Haltedauer, der in der Ver-

hinderung von Missbräuchen liegt, ebenfalls für die Zulassung der nachträglichen Erfüllung spricht. Aus dem Gesagten folgt, dass unter folgenden DBA von einer nacherfüllbaren Haltedauer auszugehen ist, die Denkvit-Praxis mithin sinngemäss zum Tragen kommt:

- *DBA-Belgien*: Gemäss Art. 10 § 2 lit. a DBA-B, geändert durch das am 19.7.2017 in Kraft getretene Zusatzabkommen, ist für die Anwendung des neu eingeführten Nullsatzes erforderlich, dass die empfangende Gesellschaft «während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 12 Monaten unmittelbar über mindestens 10 Prozent des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt». Weder aus dem Protokoll noch der Botschaft geht hervor, ob sich die Haltefrist auch nachträglich erfüllen lässt – gestützt auf das oben Gesagte ist dies jedoch anzunehmen.
- *DBA-Deutschland*: Nach Art. 10 Abs. 3 DBA-D ist für die Anwendung des Nullsatzes in der seit dem 21.12.2011 geltenden Fassung die Einhaltung einer Mindesthaltedauer erforderlich. Verlangt wird, dass der Empfänger der Dividenden «während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 12 Monaten unmittelbar über mindestens 10 Prozent des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt». In Ziff. 1 des Abkommensprotokolls wird zudem klargestellt, dass die Voraussetzung der Mindestdauer der Beteiligung auch dann erfüllt ist, wenn der Beteiligungszeitraum erst nach dem Zeitpunkt der Zahlung der Dividenden vollendet wird. Gemäss Revisionsbotschaft war es die Schweiz, welche auf die Anwendung der Denkvit-Praxis gepocht hatte.⁷⁰
- *DBA-Luxemburg*: Nach Art. 10 Abs. 2 lit. b/i DBA-LUX in der seit dem 19.11.2010 in Kraft stehenden Fassung sind die Dividenden im Ansässigkeitsstaat der Dividenden zahlenden Gesellschaft steuerbefreit, wenn die nutzungsberechtigte Gesellschaft «während mindestens zwei Jahren unmittelbar über mindestens 10 Prozent des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt». Die Denkvit-Praxis wird in der Botschaft ausdrücklich für anwendbar erklärt,⁷¹ wohingegen die Haltedauer vor der Abkommensrevision noch vor Dividendenfälligkeit abgelaufen sein musste.
- *DBA-Malta*: Gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b/ii DBA-MLT, in Kraft seit dem 6.7.2012, ist es für die Anwendung des Nullsatzes nötig, dass die nutzungsberechtigte Gesellschaft «am Kapital der die Dividenden zahlenden Gesellschaft unmittelbar und während einer Dauer von mindestens einem Jahr zu mindes-

67 BGer 7.11.2012, 2C_452/2012; BGer 7.11.2012, 2C_453/2012, E. 4.6. Die Frage wurde indes wieder offengelassen in: BGer 29.4.2014, 2C_498/2013, E. 4.1.

68 BGer 19.5.2020, 2C_880/2018, E. 4.1, wobei es das Bundesgericht (in diesem sonst sehr sorgfältig begründeten Urteil) wiederum verpasst, ein völkerrechtliches Fundament für die Berücksichtigung des OECD-Kommentars zu legen (vgl. bereits die Kritik bei OESTERHELT, Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2019/2020 [Teil 2], 51 f.).

69 LEHNER, Einl. N 127 ff.; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 399 f.; MARANTELLI/OPEL, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2014, 219; MATTEOTTI, Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary, 339 f.; OBERSON, Précis de droit fiscal international, 40 f.; OESTERHELT, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 380 ff.; OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, 80 ff. mwH; WALDBURGER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, 61 f.; vgl. nunmehr aber relativierend MATTEOTTI/KRENGER, Einleitung N 160.

70 Revisionsbotschaft DBA-D, BBI 2011 485, 491.

71 Vgl. Revisionsbotschaft DBA-LUX, BBI 2010 1189, 1192.

tens 10 Prozent beteiligt ist». Gemäss Botschaft erfolgt damit eine bewusste Angleichung an die Voraussetzungen in der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie.⁷² Vor diesem Hintergrund ist anzunehmen, dass auch die Anwendung der Denkavit-Praxis dem Willen der Vertragsparteien entsprach, auch wenn dies nicht explizit erwähnt wird.

- *DBA-Spanien*: Nach Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA-S in seiner seit dem 24.8.2013 geltenden Fassung entfällt eine Quellensteuer, wenn die nutzungsberechtigte Gesellschaft «am Kapital der die Dividenden zahlenden Gesellschaft unmittelbar und während einer Dauer von mindestens einem Jahr zu mindestens 10 Prozent beteiligt ist». Die Haltedauer betrug vor der Revision noch zwei Jahre. Zwar lässt sich weder dem Protokoll noch der Botschaft ausdrücklich entnehmen, ob die Denkavit-Praxis analog anwendbar sein soll – gestützt auf das oben Dargelegte ist jedoch davon auszugehen.
- *DBA-Tschechische Republik*: Nach Art. 10 Ziff. 3 lit. a DBA-CZE, in Kraft seit dem 11.10.2013, entfällt eine Besteuerung im Quellenstaat, wenn die nutzungsberechtigte Gesellschaft «unmittelbar über mindestens 10 Prozent des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft während einer ununterbrochenen Dauer von mindestens einem Jahr verfügt». In Ziff. 3 lit. a des Protokolls wird klargestellt, dass es sich um eine nacherfüllbare Haltefrist handelt.
- *DBA-Zypern*: Gemäss Art. 10 Abs. 3 lit. a des am 15.10.2015 in Kraft getretenen DBA-CYP findet der Nullsatz Anwendung, wenn die nutzungsberechtigte Gesellschaft «während einem ununterbrochenen Zeitraum von mindestens einem Jahr unmittelbar über mindestens 10 Prozent des Kapitals der die Dividenden zahlende Gesellschaft verfügt». Laut Ziff. 2 des Abkommensprotokolls kann die Haltedauer auch nachträglich erfüllt werden.

3.3 DBA mit Bulgarien, Estland, Island, Lettland und Liechtenstein

Den Abkommen mit Bulgarien, Estland, Island, Lettland und Liechtenstein ist gemein, dass gemäss Wortlaut der einschlägigen Abkommensbestimmungen das Erfüllen der Haltefrist bereits *vor* Zahlung der Dividenden verlangt wird. Der Abkommenswortlaut fällt in diesen fünf DBA nahezu identisch aus. Beispielhaft sei Art. 10 Abs. 3 lit. a des am 18.10.2013 in Kraft getretenen neuen Abkommens mit Bulgarien angeführt: Demnach erfolgt keine Besteuerung im Quellenstaat, wenn die nutzungsberechtigte Gesellschaft «unmittelbar über mindestens

10 Prozent des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft während mindestens einem Jahr *vor der Zahlung der Dividenden* verfügt»⁷³.

Der Wortlaut lässt somit vermuten, dass die einjährige Haltedauer vor der Dividendenzahlung erfüllt sein muss. Im Abkommensprotokoll zum DBA-BUL wird in Ziff. 5 jedoch klargestellt, dass die Haltefrist auch nachträglich erfüllt werden kann. Die Protokolle zum DBA mit Estland⁷⁴, Island⁷⁵, Lettland⁷⁶ und Liechtenstein⁷⁷ enthalten entsprechende Bestimmungen.

Folglich kommt man nicht umhin, jeweils von einer Diskrepanz zwischen dem Wortlaut des Dividendenartikels und der einschlägigen Protokollbestimmung auszugehen. Die besagten Abkommen leiden somit an einem inneren Widerspruch. Naheliegenderweise ist u. E. jedoch davon auszugehen, dass das Protokoll die Abkommensbestimmungen ausdeutet. Der Widerspruch ist somit dahingehend aufzulösen, dass die nachträgliche Erfüllung der Haltedauer möglich sein muss. Dafür spricht, wie bereits mehrfach erwähnt, auch eine zweckgerichtete Auslegung (Verhinderung von Abkommensmissbrauch).

Bei unklarem oder widersinnigem Wortlaut lassen sich ausserdem die vorbereitenden Arbeiten und Umstände des Vertragsschlusses ergänzend (subsidiär) heranziehen (Art. 32 VRK). Dazu gehören, wie dargelegt (siehe Abschn. 3.1.1), auch die einschlägigen Botschaften. In den Botschaften zum DBA-BUL von 2012⁷⁸, DBA-EST von 2014⁷⁹, DBA-ISL von 2014⁸⁰ sowie DBA-LVA von 2017⁸¹ wird jeweils klargestellt, dass sich die Haltedauer nachträglich erfüllen lässt. Diese Materialien unterstreichen damit das propagierte Auslegungsergebnis. Einzig in der Botschaft zum DBA-FL findet sich kein entsprechender Hinweis. Die vergleichbare «Architektur» der Abkommen und deren zeitliche Nähe lassen jedoch vermuten, dass eine nacherfüllbare Haltedauer dem Willen des Staatsvertragsgebers auch unter dem DBA-FL entspricht.

72 Botschaft DBA-MLT, BBI 2011 6947, 6951.

73 Hervorhebung hinzugefügt. Vgl. ebenso Art. 10 Abs. 3 lit. a DBA-EST in der seit dem 16.10.2015 in Kraft stehenden Fassung, Art. 10 Abs. 3 lit. a des seit dem 6.11.2015 in Kraft stehenden neuen Abkommens mit Island (DBA-ISL), Art. 10 Ziff. 3 lit. a DBA-LVA in der seit dem 3.9.2018 in Kraft stehenden Fassung sowie Art. 10 Abs. 3 lit. a des am 22.12.2016 in Kraft getretenen DBA mit Liechtenstein (DBA-FL).

74 Ziff. 5 des Protokolls zum DBA-EST.

75 Ziff. 3 des Protokolls zum DBA-ISL.

76 Ziff. 7 des Protokolls zum DBA-LVA.

77 Ziff. 3 des Protokolls zum DBA-FL.

78 Botschaft DBA-BUL, BBI 2012 9531, 9537.

79 Botschaft DBA-EST, BBI 2014 8979, 8984.

80 Botschaft DBA-ISL, BBI 2014 8941, 8946.

81 Botschaft DBA-LVA, BBI 2017 5155, 5160.

3.4 DBA mit Kosovo und Sambia sowie mit Brasilien und Kuwait

Das am 26.5.2017 abgeschlossene und seit dem 10.10.2018 in Kraft stehende Doppelbesteuerungsabkommen mit Kosovo (DBA-RKS) beruht zwar noch nicht auf dem revidierten OECD-MA, integriert jedoch bereits die BEPS-Arbeiten. Es enthält in Art. 10 Ziff. 2 lit. a DBA-RKS eine Regelung, wonach die Quellensteuer nur 5 % beträgt, wenn die nutzungsberechtigte Gesellschaft

«unmittelbar über mindestens 25 Prozent des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft während einer Dauer von 365 Tagen, die den Tag der Zahlung der Dividende umfasst, hält (für Zwecke der Berechnung dieser Dauer werden Besitzänderungen, die unmittelbar aus einer Fusion, einer Spaltung oder einer Umwandlung der Gesellschaft, die die Anteile hält oder die die Dividende zahlt, resultieren, nicht berücksichtigt)».

Wie sich der Botschaft entnehmen lässt, ist diese Regelung wortgetreu dem Bericht zur Massnahme 6 des BEPS-Projekts entliehen.⁸² Im Abkommensprotokoll (Ziff. 5) wird ausdrücklich festgehalten, dass sich die Haltedauer nachträglich erfüllen lässt. Dies kommt nicht von ungefähr – wie dargelegt, entspricht dies dem helvetischen Auslegungsverständnis von Art. 8 Abs. 1 MLI.⁸³

Eine nahezu identische Regelung enthält das am 29.8.2017 abgeschlossene und am 7.6.2019 in Kraft getretene Abkommen mit Sambia (DBA-ZM): Gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-ZM beträgt die Quellensteuer nur 5 %, wenn die nutzungsberechtigte Gesellschaft

«unmittelbar über mindestens 10 Prozent des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft während einer Dauer von 365 Tagen, die den Tag der Zahlung der Dividende umfasst, hält (für Zwecke der Berechnung dieser Dauer nicht berücksichtigt werden Besitzänderungen, die unmittelbar aus einer Fusion, einer Spaltung oder einer Umwandlung der Gesellschaft resultieren, die die Anteile hält oder die die Dividende zahlt)».

Auch das Doppelbesteuerungsabkommen mit Sambia beruht auf den BEPS-Arbeiten, ist aber noch vor Veröffentlichung des aufdatierten OECD-MA von 2017 unterzeichnet worden. Zur Frage, ob die Haltedauer nachträglich erfüllt werden kann, äussert sich das Abkommen mit Sambia hingegen nicht.⁸⁴ Aufgrund des nahezu identischen Wortlauts wie im DBA-RKS liegt eine übereinstimmende Auslegung nahe (auch wenn das Fehlen einer entsprechenden Protokollbestimmung gerade als Beleg für das Gegenteil angeführt werden könnte). Eine Auslegung nach dem Regelungszweck dürfte jedoch auch hier dazu führen, dass auf eine nacherfüllbare Haltedauer geschlossen wird.

Eine die BEPS-Arbeiten berücksichtigende, entsprechende Regelung enthält das am 16.3.2021 in Kraft getretene

und ab dem 1.1.2022 anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen mit Brasilien (vgl. Art. 10 Ziff. 2 lit. a), wobei im Abkommensprotokoll (Ziff. 6) ausdrücklich festgehalten wird, dass es sich um eine nacherfüllbare Haltedauer handelt.⁸⁵ Auch im Zuge der Revision des Doppelbesteuerungsabkommens mit Kuwait soll mit dem neuen Art. 10 Ziff. 3 eine vergleichbare Bestimmung⁸⁶ aufgenommen werden, wobei im revidierten Protokoll (Ziff. 4) ebenfalls klargestellt wird, dass die Haltedauer nachträglich erfüllt werden kann. Auch diese beiden Doppelbesteuerungsabkommen enthalten einen Klammerzusatz, wonach «Besitzesänderungen» unschädlich sind für die Berechnung der Haltedauer (dazu Ziff. 6.4).

3.5 DBA mit Polen

Nach Art. 10 Abs. 2a/i DBA-PL in der seit dem 17.10.2011 in Kraft stehenden Version entfällt eine Quellensteuer, wenn die nutzungsberechtigte Gesellschaft

«anlässlich der Dividendenzahlung direkt [über] mindestens 10 Prozent des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt und diese Beteiligung über einen ununterbrochenen Zeitraum von 24 Monaten, in welcher (recte: welchen) der Zeitpunkt der Dividendenzahlung fällt, hält oder halten wird».

Diese Regelung fällt nun – ausgelegt anhand des Wortlauts – eindeutig in dem Sinne aus, dass die Haltedauer auch im Nachhinein erfüllt werden kann. Eine analoge Anwendung der Denkvit-Praxis wird in der Botschaft zudem ausdrücklich befürwortet.⁸⁷

3.6 DBA mit Australien und mit Japan

Nach Art. 10 Abs. 3 des seit dem 14.10.2014 in Kraft stehenden DBA-AUS erfolgt keine Besteuerung der Dividenden im Quellenstaat, wenn die nutzungsberechtigte Person «unmittelbar oder mittelbar durch eine oder mehrere in einem Vertragsstaat ansässige Personen über mindestens 80 Prozent der Stimmrechte, im Fall von Australien, oder des Kapitals, im Fall der Schweiz, der die Dividenden zahlenden Gesellschaft während eines Zeitraums von zwölf Monaten, der am Datum des Dividendenbeschlusses endet, verfügt und die Gesellschaft, die zur Nutzung der Dividende berechtigt ist»⁸⁸, gewisse weitere Voraussetzungen erfüllt. Der Abkommenswortlaut ist auch hier klar: Die Haltedauer muss vor dem Zeitpunkt des Dividendenbeschlusses erfüllt sein. Weder dem Pro-

82 Vgl. Botschaft DBA-RKS, BBl 2017 7767, 7773.

83 Siehe Abschn. 2.3.1.

84 Auch Protokoll und Botschaft lässt sich nichts entnehmen.

85 Zu beachten ist, dass gemäss Art. 10 Ziff. 2 lit. a DBA-BRA nicht der Nullsatz vorgesehen ist, sondern eine Quellensteuer von 10 %. Weiter werden Personengesellschaften ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich ausgenommen.

86 Anders als im DBA-BRA ist jedoch der Nullsatz vorgesehen. Personengesellschaften werden ebenfalls ausgeklammert.

87 Revisionsbotschaft DBA-PL, BBl 2010 5627, 5631.

88 Hervorhebung hinzugefügt.

tokoll noch der Botschaft lassen sich anderweitige Hinweise entnehmen.

Eine insoweit vergleichbare Regelung enthält das Doppelbesteuerungsabkommen mit Japan: Art. 10 Abs. 3 lit. a DBA-JP in der seit dem 30.12.2011 gültigen Fassung verlangt für die Anwendung des Nullsatzes, dass die nutzungsberechtigte Gesellschaft «während eines Zeitraums von sechs Monaten, der mit dem Tag endet, an dem der Anspruch auf die Dividenden entstand, unmittelbar oder mittelbar» über das notwendige Beteiligungs- resp. Stimmrechtspaket von mindestens 50 % verfügte. Der Wortlaut spricht ebenfalls klar gegen eine nacherfüllbare Haltedauer, ohne dass sich dem Protokoll oder der Botschaft Gegenteiliges entnehmen liesse.

3.7 DBA mit Portugal

Anders als die übrigen EU-Staaten vertritt Portugal mit Blick auf Art. 15 Abs. 1 ZBStA resp. Art. 9 Abs. 1 EU-AIA-Abkommen, dass sich die Haltedauer nicht im Sinne der Denkavit-Praxis nachträglich erfüllen lässt. Fraglich ist, ob dieses Auslegungsverständnis auch für das Doppelbesteuerungsabkommen mit Portugal gilt. Gemäss Art. 10 Abs. 3 lit. b DBA-P in der seit dem 21.10.2013 gültigen Fassung wird für die Anwendung des Nullsatzes verlangt, dass «die Gesellschaft, welche die Dividenden erhält, direkt und während mindestens zwei Jahren mindestens 25 Prozent des Kapitals an der die Dividenden zahlenden Gesellschaft hält»; vorher fehlte eine entsprechende Bestimmung im Abkommen. Laut Botschaft bezweckten die Vertragsstaaten anlässlich der Abkommensrevision, eine Art. 15 Abs. 1 ZBStA resp. Art. 9 Abs. 1 EU-AIA-Abkommen entsprechende Regelung zu installieren. Ob das portugiesische Sonderverständnis hinsichtlich der Haltedauer damit ebenfalls übernommen werden sollte, lässt sich der Botschaft nicht entnehmen.⁸⁹

Der Umstand, dass bei der Revision von Art. 10 Abs. 3 lit. b DBA-P ein Wortlaut gewählt wurde, welcher nach allgemeinem Verständnis eine Nacherfüllung der Haltedauer ermöglicht, deutet unseres Erachtens darauf hin, dass die Denkavit-Praxis insoweit ebenfalls gelten soll. Ansonsten wäre wohl ein Wortlaut wie in den Abkommen mit Australien oder Japan gewählt worden. Da Art. 9 Abs. 1 EU-AIA-Abkommen zu ansonsten gleichen Voraussetzungen wie Art. 10 Abs. 3 lit. b DBA-P das Besteuerungsrecht des Quellenstaates vollständig ausschliesst (Nullsatz) und Art. 10 Abs. 3 lit. b DBA-P dagegen einen Residualsatz von 5 % vorsieht, würde sonst Art. 10 Abs. 3 lit. b DBA-P ohne jeglichen praktischen Anwendungsbereich bleiben. Vor diesem Hintergrund sowie im Lichte

des Wortlauts von Art. 10 Abs. 3 lit. b DBA-P müsste u. E. eine Nacherfüllung der Haltedauer möglich sein.

3.8 Zwischenergebnis

Die Frage, ob sich die Haltedauer nachträglich erfüllen lässt oder nicht, wird nur in wenigen Doppelbesteuerungsabkommen ausdrücklich geregelt. Ein Grossteil der Abkommen erfordert Auslegungsarbeit. Ist Auslegungsspielraum vorhanden, so spricht eine zweckorientierte Interpretation u. E. stets für die Annahme einer nacherfüllbaren Haltedauer. Praxisgemäss pocht die Schweiz als Quellenstaat dabei aber auf den Grundsatz der Reziprozität. Wenn der andere Vertragsstaat seinerseits die Nacherfüllung der Haltedauer verweigert (wie z. B. Portugal unter Bezugnahme auf Art. 15 Abs. 1 ZBStA bzw. Art. 9 Abs. 1 EU-AIA-Abkommen), tut dies konsequenterweise auch die ESTV mit Bezug auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer.

Bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen mit Haltedauererfordernis können sich weitere Fragen stellen, etwa ob die Haltedauer unterbrochen wird, wenn sich die Beteiligungsquoten ändern (Abschn. 4), wenn die haltende Gesellschaft ihren Sitz verlegt (Abschn. 5) oder wenn die haltende oder gehaltene Gesellschaft umstrukturiert wird (Abschn. 6). Soweit sich diese Fragen nicht aus dem Abkommen heraus beantworten lassen – was regelmässig der Fall ist –, obliegt die Ausdeutung den Vertragsstaaten.⁹⁰

4 Änderung der Beteiligungsquoten

Fraglich ist, ob die nutzungsberechtigte Gesellschaft von einer einmal erfüllten Haltedauer aus Sicht der Schweiz als Quellenstaat quasi «auf ewig» profitiert – nach dem Motto «einmal erfüllt, immer erfüllt». Zu prüfen ist also, ob aufgestockte Anteilsrechte, für welche die Haltedauer an sich noch nicht abgelaufen ist, ebenfalls in den Genuss der privilegierten Quellenbesteuerung gelangen.

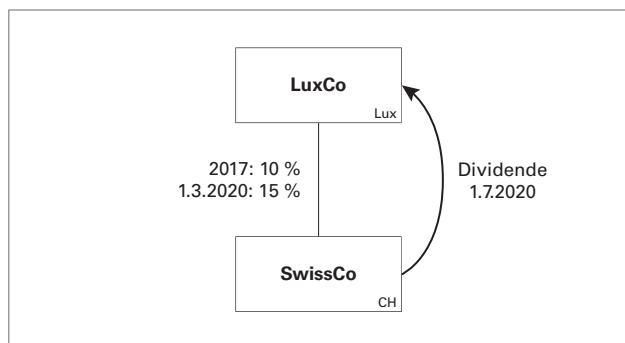
Beispiel 1:⁹¹ Eine in Luxemburg ansässige Gesellschaft (LuxCo) hält seit dem 1.6.2017 eine Beteiligung von 10 % an einer inländischen Gesellschaft (SwissCo). Am 1.3.2020 erwirbt LuxCo weitere 5 % an SwissCo. Vier Monate später, am 1.7.2020, schüttet SwissCo eine Dividende aus. Fraglich ist, ob gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA-LUX die vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer bzw. die Anwendung des Meldeverfahrens auch mit Bezug auf diejenigen Anteile zu gewähren ist, bei denen die Haltedauer noch nicht abgelaufen ist.

89 Revisionsbotschaft DBA-P, BBl 2012 9181, 9181 ff.

90 Vgl. zur «lex fori»-Klausel Abschn. 3.1.2.

91 Vgl. OESTERHELT/OPPLIGER, Aktuelle Entwicklungen im Bereich Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2019, Folie 30.

Grafik 1: Aufstockung von Anteilsrechten



Das Haltedauererfordernis nach Art. 10 Abs. 2 lit. b/i DBA-LUX ist in diesem Fall erfüllt, da LuxCo eine Beteiligung von 10 % an SwissCo während drei Jahren gehalten hat. Damit profitieren auch die aufgestockten Anteile, welche die Haltedauer für sich nicht erfüllt haben, vom Nullsatz resp. Meldeverfahren.⁹² Das legt der Abkommenswortlaut nahe. Hinsichtlich der Aufstockungen gilt somit der Grundsatz «einmal erfüllt, immer erfüllt». Diese Einschätzung teilt auch die ESTV, vorausgesetzt, der Erwerb der zusätzlichen Anteile erweist sich als «nachhaltig». Dieser Vorbehalt ergibt sich aus den allgemeinen Missbrauchsüberlegungen. Wie erwähnt, lässt sich über das Haltedauererfordernis die missbräuchliche Erlangung einer Quellensteuerbefreiung oder -reduktion nicht in sämtlichen Konstellationen unterbinden. Erfolgt der Erwerb der zusätzlichen Anteile nicht nachhaltig, sondern ist er nur vorübergehender Natur (und häufen sich solche Zu- und Verkäufe), so fällt die Anwendung des allgemeinen Missbrauchsvorbehalts in Betracht. Dieser bleibt – wie es auch im OECD-Musterkommentar klargestellt wird – stets vorbehalten. Eine sehr kurze Haltedauer von Beteiligungen kann im Einzelfall im Übrigen auch die «Nutzungsberechtigung» der haltenden Gesellschaft in Frage stellen.⁹³

Das Haltedauererfordernis ist im Beispiel 1 demgegenüber nicht erfüllt, wenn LuxCo während der letzten drei Jahre lediglich eine Beteiligung von 8 % an SwissCo gehalten hätte. Daran würde sich auch dann nichts ändern, wenn die Beteiligung kurz vor der Dividendenfälligkeit resp. -zahlung noch auf eine Quote von 10 % aufgestockt worden wäre, denn gemäss Abkommen muss die Dividendenempfängerin über ein Anteilspaket vom mindestens 10 % während mindestens zwei Jahren verfügen. Es entspricht gerade Sinn und Zweck der Haltedauer, kurzfristige Aufstockungen vor dem Stichtag zwecks Sicherstellung der Abkommensvorteile zu unterbinden. Der Nullsatz kann für die am 1.7.2020 ausgeschüttete Dividende diesfalls somit nicht gewährt werden. Das Meldeverfahren wird somit bloss bis zum Residualsatz von 5 % bewilligt. Bei nachträglicher Erfüllung der Haltedauer lässt sich die abgelieferte Residualsteuer von 5 % in sinngemässer Anwendung der Denkvit-Praxis jedoch zurückfordern.

Klarzustellen ist, dass der Grundsatz «einmal erfüllt, immer erfüllt» nur hinsichtlich der Überschreitung der Beteiligungsquote gilt, nicht aber hinsichtlich der Unterschreitung. Wird die Beteiligungsquote an der SwissCo – anders als im Ausgangsbeispiel – vor der Dividendenfälligkeit resp. -zahlung nicht erhöht, sondern z. B. auf 8 % reduziert, so bewirkt dies eine Unterbrechung der Haltedauer. Folglich steht der Fortbestand der Haltedauer immer unter dem Vorbehalt, dass die gemäss Doppelbe-

steuerungsabkommen erforderliche Mindestschwelle nicht unterschritten wird.

5 Sitzverlegung

Fraglich ist weiter, ob sich eine Sitzverlegung der Muttergesellschaft resp. haltenden Gesellschaft auf die Haltedauer auswirkt, diese mithin unterbricht. Da die sitzverlegende Muttergesellschaft die Anteile nach wie vor im Eigentum hält (kein Handwechsel), gibt es u. E. keine Gründe (auch nicht der Zweck der Haltedauer, der in der Vermeidung von Abkommensmissbrauch besteht), die Haltedauer infolge Sitzverlegung neu laufen zu lassen. Diese Auffassung teilt auch die ESTV.⁹⁴ Zu beachten ist allerdings, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer für im Zeitpunkt der Sitzverlegung vorhandene Altreserven nach Massgabe des vor der Sitzverlegung anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens eingeschränkt oder ausgeschlossen sein kann.⁹⁵

6 Umstrukturierungen

6.1 Verständnis der OECD

Gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA in der aktuellen Fassung von 2017 bleiben bei der Berechnung der Haltedauer «Änderungen der Eigentumsverhältnisse unberücksichtigt, die sich unmittelbar aus einer Umstrukturierung, wie einer Fusion oder Spaltung, der die Anteile haltenden oder die Dividenden zahlenden Gesellschaft ergeben würden». Art. 8 Abs. 1 MLI, der dieser Regelung als Inspirationsquelle diente, fällt nahezu wortgleich aus. Nähere Ausführungen zu diesem Zusatz fehlen jedoch sowohl in den Mustervorlagen der OECD als auch in den Erläuterungen zum BEPS-Übereinkommen.

6.2 Haltung der Schweiz

Wie dargelegt, hat die Schweiz zu Art. 8 MLI einen umfassenden Vorbehalt angebracht. Begründet wird dies in der Botschaft damit, dass Klärungsbedarf hinsichtlich des Begriffs der Umstrukturierung bestehe. Die vorgesehene Formulierung geht dem Bundesrat erklärermassen zu weit, da nach schweizerischer Terminologie nebst der Fusion und Spaltung «auch Umwandlungen und konzerninterne Vermögensübertragungen» erfasst wären. Es wä-

92 Ein neues Formular 823B ist zwar nicht erforderlich, die ESTV ist aber über die veränderten Umstände zu informieren.

93 WASSERMAYER/KAESER, Art. 10 OECD-MA N 85.

94 OESTERHELT/OPPLIGER, Aktuelle Entwicklungen im Bereich Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2019, Folie 26.

95 Vgl. hierzu eingehend OESTERHELT, Altreservenpraxis, internationale Transponierung und stellvertretende Liquidation, 99 ff., sowie unten Abschn. 7.

re «wohl nicht sachgerecht», die Frist, zum Beispiel beim Verkauf einer Beteiligung von einer Konzerngesellschaft an eine andere Konzerngesellschaft, nicht neu laufen zu lassen – so die Botschaft.⁹⁶ Diese Formulierung lässt immerhin eine gewisse Restunsicherheit erahnen. Aus Schweizer Sicht sei – so heisst es in der Botschaft weiter – die Definition daher auf Fusion, Spaltung und Umwandlung zu beschränken und müsse jeweils bilateral vereinbart werden. Einen ausdrücklichen Vorbehalt zum aufdatierten Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA hat die Schweiz allerdings nicht angebracht.

Die Aussage in der Botschaft zum BEPS-Abkommen legt nahe, dass es zumindest bei Fusionen, Spaltungen und Umwandlungen im Grundsatz als sachgerecht angesehen wird, dass die Haltedauer nicht unterbrochen wird. Da diese Begriffe im schweizerischen Steuerrecht typologisch zu verstehen sind, gilt dies unabhängig davon, ob eine Fusion, Spaltung oder Umwandlung auf dem Weg der Universalsukzession⁹⁷ oder auf dem Weg der Singularsukzession (z. B. als unechte Fusion oder als zweistufige Spaltung) durchgeführt wird. Wie noch zu zeigen ist, entspricht dies auch der derzeitigen Praxis der ESTV.⁹⁸

Umgekehrt kann der Botschaft zum BEPS-Abkommen ein gewisses Unbehagen gegenüber einem Weiterlaufen der Haltedauer bei gruppeninternen Übertragungen von Beteiligungen entnommen werden. Handkehrum hat die Schweiz auf einen ausdrücklichen Vorbehalt zum aufdatierten Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA verzichtet, weshalb sich aus den Ausführungen in der Botschaft zum BEPS-Abkommen auch nicht folgern lässt, dass konzerninterne Übertragungen von Beteiligungen aus Sicht der Schweiz als Quellenstaat per se zu einem Unterbruch der Haltedauer führen, zumal dort lediglich der gruppeninterne Verkauf einer Beteiligung angesprochen wird.

6.3 DBA ohne Regelung

6.3.1 Grundsätzliche Überlegungen

Die Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit Haltedauererfordernis enthalten überwiegend keine Ausführungen dazu, was im Falle von Umstrukturierungen gilt (siehe zu den Ausnahmen Abschn. 6.4). Demgegenüber verlangen die meisten Doppelbesteuerungsabkommen – entsprechend Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA – jeweils ein «unmittelbares» Beteiligungsverhältnis. Von den Doppelbesteuerungsabkommen mit Haltedauer sehen le-

diglich jene mit Australien und Japan vor, dass bereits ein «mittelbares» Beteiligungsverhältnis genügt.⁹⁹

Seit dem Update von 2017 hält der OECD-Musterkommentar in Bezug auf das Erfordernis des «unmittelbaren Beteiligungsverhältnisses» fest, dass über steuerlich transparente Personengesellschaften gehaltene Beteiligungen ebenfalls als unmittelbar gehalten gelten.¹⁰⁰ Vorher fehlte jedoch eine Erläuterung in den Werken der OECD, weshalb die Ausdeutung als Aufgabe des Quellenstaats angesehen wird resp. wurde.¹⁰¹ Die entsprechenden Ausführungen im OECD-Kommentar stellen aus Sicht der Schweiz daher eine blosser Klarstellung dar. Mithin darf die nutzungsberechtigte Gesellschaft mit Blick auf die Haltedauer die Anteile nicht über eine intransparent besteuerte Zwischengesellschaft halten, sehr wohl aber über eine im Sitzstaat steuerlich transparent behandelte Personengesellschaft.¹⁰² Fraglich ist, ob sich aus dieser Voraussetzung auch Rückschlüsse für die Frage der «Beachtlichkeit» von Umstrukturierungen ziehen lassen.

Gemäss Praxis der ESTV wird die Voraussetzung der Haltedauer gestützt auf das im Abkommenswortlaut enthaltene «Unmittelbarkeitserfordernis» tendenziell zivilrechtlich und nicht wirtschaftlich verstanden.¹⁰³ Indirekt vermittelte Haltedauern werden damit grundsätzlich nicht angerechnet. Vorbehalten bleiben jedoch – wie gezeigt – offenbar gewisse Fälle von Umstrukturierungen, namentlich der Gesamtrechtsnachfolge (etwa die Fusion).¹⁰⁴ Die zurückhaltende Auffassung der ESTV ist gestützt auf eine grammatikalische Auslegung der Abkommensbestimmungen durchaus nachvollziehbar. Ob damit auch Sinn und Zweck des Haltedauererfordernisses als «verobjektivierte Missbrauchsbestimmung» nachgelebt wird, gilt es noch zu untersuchen. Dass das «Unmittelbarkeitserfordernis» nicht so zu verstehen ist, dass Umstrukturierungen der haltenden oder gehaltenen Gesellschaft in jedem Fall zu einer Unterbrechung der Halte-

96 Botschaft BEPS-Übereinkommen, BBl 2018 5389, 5411.

97 D. h. als Fusion nach Art. 3 FusG, Spaltung nach Art. 29 FusG oder Umwandlung nach Art. 53 FusG.

98 Vgl. dazu unten Abschn. 6.3.

99 Art. 10 Abs. 3 DBA-AUS; Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-JP.

100 Insb. OECD-MK Art. 10 N 11.1.

101 Dies in Anwendung der «lex fori»-Klausel: TISCHBIREK/SPECKER, Art. 10 OECD-MA N 55.

102 KOLB, Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften und anderer Unternehmensstrukturen, 140 ff.; OESTERHELT/HEUBERGER, Art. 10 OECD-MA N 81; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA), 470; WALDBURGER, Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften, 40 ff. Vgl. zur Praxis der ESTV OESTERHELT/HEUBERGER, Art. 10 OECD-MA N 82 f. mwH. Dies gilt auch im Rahmen von Art. 9 Abs. 1 EU-AIA-Abkommen resp. Art. 15 Abs. 1 ZBstA (vgl. EstV, WL Art. 15 ZBstA, Ziff. 4), obschon hier von «direkter» statt «unmittelbarer» Beteiligung die Rede ist.

103 OESTERHELT/HEUBERGER, Art. 10 OECD-MA N 89.

104 Vgl. Abschn. 6.2. Siehe auch OESTERHELT/HEUBERGER, Art. 10 OECD-MA N 90.

dauer führen sollen, lässt sich überdies den neueren Abkommen mit expliziter Regelung entnehmen (siehe Abschn. 6.4): Obschon auch in diesen jeweils ausdrücklich ein unmittelbares Halten der Anteile verlangt wird, bleiben Eigentumswechsel als unmittelbare/direkte Folge von gewissen Umstrukturierungen bei der Berechnung der Haltedauer dennoch unberücksichtigt.

Einfluss auf die Auslegung der Bestimmungen zur Haltedauer in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz hat die Praxis, welche die ESTV zu Art. 15 Abs. 1 ZBStA resp. Art. 9 Abs. 1 EU-AIA-Abkommen entwickelt hat. Klarzustellen ist, dass nach hier vertretener Auffassung eine Interpretation anhand des OECD-MA von 2017 nicht in Betracht fällt, sofern dieses erst nach dem Abschluss der auszulegenden DBA veröffentlicht worden ist («statisches Verständnis»)¹⁰⁵ – was derzeit (mit Ausnahme des DBA-BRA sowie des noch nicht in Kraft stehenden revidierten DBA-KWT) auf sämtliche von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen mit Haltedauer zutrifft. Grundsätzlich dasselbe gilt für die Botschaft zum BEPS-Übereinkommen vom 22.8.2018. Abschlüsse einiger neuer bzw. Revisionen von bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen haben indes schon unter Einfluss oder auf Basis der im Jahr 2015 vorläufig abgeschlossenen BEPS-Arbeiten stattgefunden,¹⁰⁶ weshalb diese zu Auslegungszwecken mitberücksichtigt werden können.

6.3.2 Absorption der ausländischen Mutter durch eine im gleichen Staat ansässige Gesellschaft

Fraglich ist, welchen Einfluss eine Fusion auf die Haltedauer der von den fusionierenden Gesellschaften gehaltenen Beteiligungen unter den Doppelbesteuerungsabkommen hat, welche sich hierzu nicht äussern. Klar ist, dass eine Fusion keinen Einfluss auf die Haltedauer einer von der absorbierenden Gesellschaft gehaltenen Beteiligung haben kann, da die zivilrechtliche Eigentümerin der Beteiligung nach wie vor die absorbierende Gesellschaft ist. Fraglich ist dagegen, ob die Haltedauer der von der absorbierten Gesellschaft gehaltenen Beteiligung durch die Fusion unterbrochen wird. Diesbezüglich kommt es nämlich zu einem Wechsel der zivilrechtlichen Eigentümerin der Beteiligung.

Der Wortlaut der meisten¹⁰⁷ Doppelbesteuerungsabkommen steht der Übernahme der Haltedauer durch die absorbierende Gesellschaft scheinbar entgegen, da die Dividendenempfängerin «unmittelbar» während einer gewissen Zeit an der Dividendenschuldnerin qualifiziert beteiligt sein muss. Dies trifft (zumindest bei einer Mutter-Tochter-Fusion)¹⁰⁸ mit Bezug auf die (zivilrechtliche) Empfängerin der Dividenden nach der Absorption nicht mehr zu, da diese vorher bloss indirekt («mittelbar») an der Dividendenschuldnerin beteiligt war. Der Grund, weshalb die Absorption nicht zu einer Unterbrechung der Haltedauer führen darf, ist aber nicht das indirekte Beteiligungsverhältnis, sondern der Umstand, dass die absorbierende Gesellschaft (auch mit Bezug auf die Haltedauer) in die Rechtsstellung der absorbierten Gesellschaft eintritt. Dies gilt nicht bloss für eine Mutter-Tochter-Fusion, sondern richtigerweise auch für eine Schwesterfusion.

Auch im Lichte der Zwecksetzung der Haltedauer als verobjektivierte Missbrauchsbestimmung zur Verhinderung des *Rule Shopping* ist klar, dass die absorbierende Gesellschaft die Haltedauer der absorbierten Gesellschaft für deren Beteiligungen übernehmen können muss. Wird die Fusion (zivilrechtlich) auf dem Weg der Universal-sukzession durchgeführt, ergibt sich dies letztlich bereits aus dieser Gesamtrechtsnachfolge.

Beispiel 2: Eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft (SwissCo) wird seit dem 1.6.2017 von einer in Luxemburg ansässigen Gesellschaft (LuxCo 2) gehalten. Am 1.6.2020 wird LuxCo 2 von ihrer in Luxemburg ansässigen Muttergesellschaft (LuxCo 1) absorbiert. Vier Monate später, am 1.10.2020, schüttet SwissCo eine Dividende an LuxCo 1 aus.

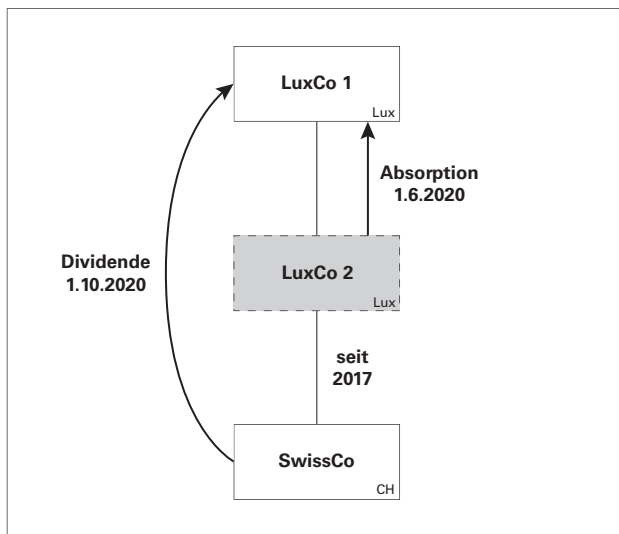
¹⁰⁵ Siehe Abschn. 3.1.3.

¹⁰⁶ So die (neuen) Doppelbesteuerungsabkommen mit Kosovo, Sambia und Brasilien sowie die revidierten Doppelbesteuerungsabkommen mit Kuwait und Lettland (vgl. z. B. Änderungsbotschaft zum DBA-LVA, BBl 2017 5155, 5155 ff.).

¹⁰⁷ Ausnahmen bilden die Abkommen mit Australien und Japan, bei denen die Haltedauer auch mittelbar erfüllt werden kann (vgl. dazu oben Abschn. 3.6) sowie die Doppelbesteuerungsabkommen mit Kosovo, Sambia, Brasilien und Kuwait, welche diesbezüglich eine Spezialregelung enthalten (vgl. dazu Abschn. 6.4).

¹⁰⁸ Anders verhält es sich freilich bei einer Schwesterfusion.

Grafik 2: Absorption der ausländischen Mutter durch eine im gleichen Staat ansässige Gesellschaft



Richtigerweise übernimmt LuxCo 1 die Haltedauer von LuxCo 2. Die Haltedauer wird durch die Absorption von LuxCo 2 durch LuxCo 1 mithin nicht unterbrochen, da die Tochtergesellschaft in der Muttergesellschaft «aufgeht». LuxCo 1 kann somit gestützt auf Art. 10 Abs. 2 lit. b/i DBA-LUX die volle Rückerstattung der Verrechnungssteuer bzw. das Meldeverfahren auf der am 1.10.2020 ausgeschütteten Dividende von SwissCo geltend machen. Jedoch ist für das Meldeverfahren ein neues, auf LuxCo 1 lautendes Formular 823B einzuholen. Diese Auffassung vertritt auch die ESTV.¹⁰⁹

Dasselbe muss u. E. gelten, wenn eine Fusion nicht auf dem Weg einer Universalsukzession (Gesamtrechtsnachfolge), sondern auf dem Weg einer Singularsukzession durchgeführt wird (im Beispiel 2 würde das bedeuten, dass LuxCo 1 sämtliche Aktiven und Passiven von LuxCo 2 übernimmt und LuxCo 1 in der Folge liquidiert wird). Nach schweizerischem Steuerrecht sind mit einer solchen unechten Fusion nämlich dieselben Steuerfolgen wie mit einer auf dem Weg der Universalsukzession durchgeführten Fusion verbunden.¹¹⁰ Ob dies auch im ausländischen Recht (*in casu* Luxemburg) der Fall ist, kann keine Rolle spielen. Entscheidend ist, ob die Transaktion nach schweizerischem Recht als grundsätzlich steuerneutrale Fusion zu qualifizieren wäre.

Die oben beschriebenen Prinzipien gelten nicht bloss für eine Fusion der Muttergesellschaft mit einer im gleichen Staat ansässigen Gesellschaft, sondern auch für den Fall einer (echten oder unechten) Absorption durch eine in einem anderen Staat ansässige Gesellschaft, wenn das zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat der absorbierenden Gesellschaft vereinbarte Doppelbesteuerungsabkommen eine Haltedauer kennt.

Beispiel 3: Eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft (SwissCo) wird seit drei Jahren von einer in Luxemburg ansässigen Gesellschaft (LuxCo) gehalten. Am 1.6.2020 wird LuxCo von ihrer in Liechtenstein ansässigen Muttergesellschaft (FLCo) absorbiert. Vier Monate später, am 1.10.2020, schüttet SwissCo eine Dividende an FLCo aus.

Gestützt auf Art. 10 Abs. 3 lit. a DBA-FL kann die vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer bzw. die Anwendung des Meldeverfahrens geltend gemacht werden, obwohl FLCo an SwissCo noch kein volles Jahr unmittelbar beteiligt ist. FLCo kann sich aber die Haltedauer der von ihr absorbierten LuxCo anrechnen lassen, so dass die einjährige Haltedauer gemäss Art. 10 Abs. 3 lit. a DBA-FL als erfüllt anzusehen ist.

Keine Rolle kann sodann der Umstand spielen, ob zwischen der absorbierenden Gesellschaft und der absorbiereten Gesellschaft die Haltedauer mindestens mittelbar erfüllt war. Der Grund, weshalb die Absorption nicht zu einer Unterbrechung der Haltedauer führen darf, ist – wie bereits oben ausgeführt – nämlich nicht das indirekte Beteiligungsverhältnis, sondern der Umstand, dass die absorbierende Gesellschaft (auch mit Bezug auf die Haltedauer) in die Rechtsstellung der absorbierten Gesellschaft eintritt.

Beispiel 4: Eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft (SwissCo) wird seit dem 1.6.2017 von einer in Luxemburg ansässigen Gesellschaft (LuxCo 2) gehalten. Am 1.3.2020 wird LuxCo 2 von einer ebenfalls in Luxemburg ansässigen Gesellschaft (LuxCo 1) erworben. Am 1.6.2020 wird LuxCo 2 von LuxCo 1 absorbiert. Vier Monate später, am 1.10.2020, schüttet SwissCo eine Dividende an LuxCo 1 aus.

Das mittelbare Beteiligungsverhältnis zwischen LuxCo 1 und SwissCo besteht im Zeitpunkt der Dividendenfälligkeit erst seit sechs Monaten. Dennoch kann LuxCo 1 gestützt auf Art. 10 Abs. 2 lit. b/i DBA-LUX die volle Rückerstattung der Verrechnungssteuer bzw. die Anwendung des Meldeverfahrens geltend machen, da sie diesbezüglich in die Rechtsstellung der von ihr absorbierten LuxCo 2 tritt. Dies gilt auch dann, wenn die Vermögenswerte von LuxCo 2 zivilrechtlich nicht auf dem Weg der Universalsukzession (echte Fusion), sondern auf dem Weg der Singularsukzession (unechte Fusion) übernommen wurden.

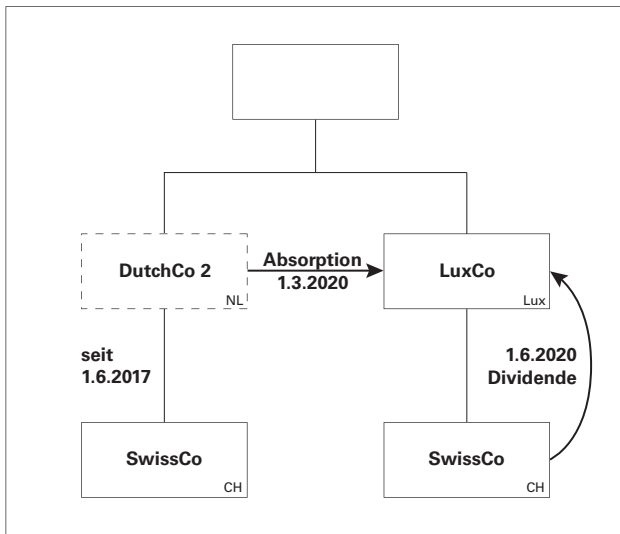
Analog ist der Fall zu beurteilen, bei dem die ausländische Muttergesellschaft von einer ausländischen Schwestergesellschaft absorbiert wird.

Beispiel 5: Eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft (SwissCo) wird seit dem 1.6.2017 von einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft (DutchCo) gehalten. Am 1.3.2020 wird DutchCo von ihrer in Luxemburg ansässigen Schwestergesellschaft (LuxCo) absorbiert. Am 1.6.2020 schüttet SwissCo eine Dividende an LuxCo aus.

¹⁰⁹ Vgl. OESTERHELT/OPPLIGER, Aktuelle Entwicklungen im Bereich Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2019, Folie 27.

¹¹⁰ ESTV, KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.1.3; vgl. hierzu eingehend OESTERHELT, *In vino veritas (non semper est)*, 922 ff.

Grafik 3: Absorption der ausländischen Muttergesellschaft von einer Schwestergesellschaft in einem dritten Land



Richtigerweise übernimmt LuxCo die Haltedauer von DutchCo. Die Haltedauer wird durch die Absorption von DutchCo durch LuxCo mithin nicht unterbrochen, da die Tochtergesellschaft in der Muttergesellschaft «aufgeht». LuxCo kann somit gestützt auf Art. 10 Abs. 2 lit. b/i DBA-LUX die volle Rückerstattung der Verrechnungssteuer bzw. das Meldeverfahren auf der am 1.6.2020 ausgeschütteten Dividende von SwissCo geltend machen. Jedoch ist für das Meldeverfahren eine neues, auf LuxCo lautendes Formular 823B einzuholen. Diese Auffassung vertritt auch die ESTV.

6.3.3 Reverse Merger der inländischen Beteiligung

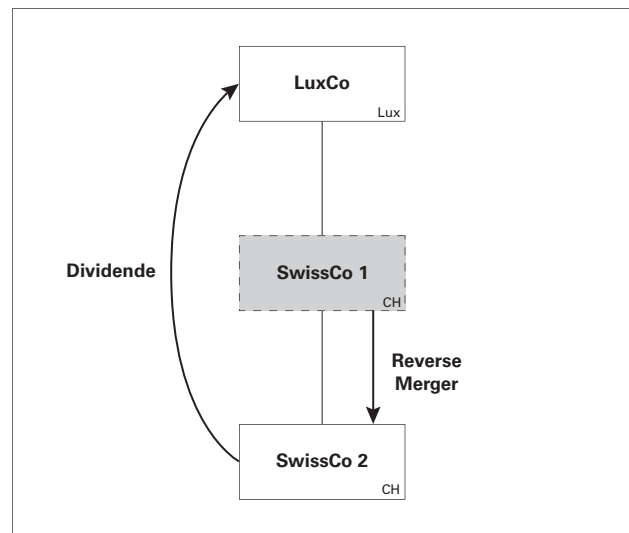
Ein Wechsel der zivilrechtlichen Eigentümerin einer Beteiligung kann auch dadurch erfolgen, dass die Muttergesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft absorbiert wird (sogenannter *Reverse Merger*). Auch ein solcher Vorgang kann richtigerweise nicht zur Unterbrechung der Haltedauer führen.

Analog zum oben mit Bezug auf die Absorption der ausländischen Muttergesellschaft Gesagten muss dies unabhängig davon gelten, ob der Reverse Merger auf dem Weg der Universalsukzession (d. h. als Fusion nach Art. 3 FusG) oder auf dem Weg der Singularsukzession (d. h. durch Übertragung der Vermögenswerte der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft mit anschliessender Liquidation der Muttergesellschaft) erfolgt.

Beispiel 6: Eine seit dem 1.6.2017 von einer in Luxemburg ansässigen Gesellschaft (LuxCo) gehaltene inländische Gesellschaft (SwissCo 1) wird am 1.6.2020 von ihrer inländischen Tochtergesellschaft (SwissCo 2) absorbiert und damit zur direkten Tochtergesellschaft der ausländischen Mutter (LuxCo).¹¹¹ Am 1.10.2020 schüttet SwissCo 2 eine Dividende an LuxCo aus.

Gestützt auf Art. 10 Abs. 2 lit. b/i DBA-Lux kann die vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer bzw. die Anwendung des Meldeverfahrens geltend gemacht werden, obwohl LuxCo an SwissCo 2 erst seit vier Monaten unmittelbar beteiligt ist. LuxCo kann sich die Haltedauer der von ihr absorbierten SwissCo 1 anrechnen lassen, so dass die zweijährige Haltedauer gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b/i DBA-Lux als erfüllt anzusehen ist.

Grafik 4: Reverse Merger



6.3.4 Übertragung im Konzern

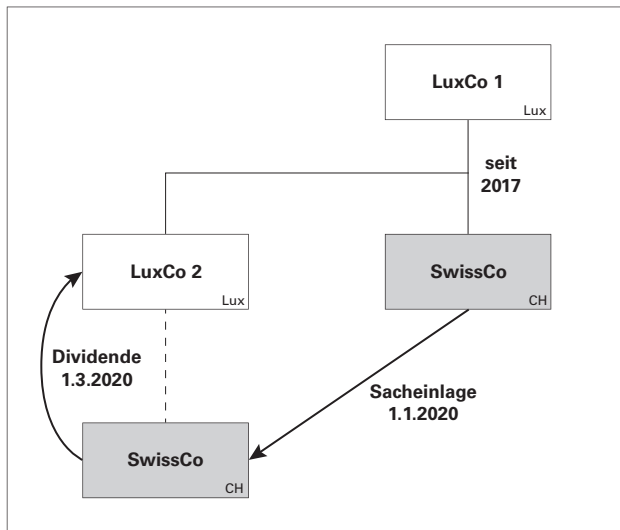
In keinem Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz findet sich eine Regelung zur Frage, ob bei einer gruppeninternen Übertragung einer Beteiligung die übernehmende Gesellschaft auch die Haltedauer der übertragenden Gesellschaft übernehmen kann. Dies ist somit auf dem Weg der Auslegung zu ermitteln. Der Wortlaut der meisten Doppelbesteuerungsabkommen, welche ein «unmittelbares» Beteiligungsverhältnis während der Haltedauer voraussetzen, spricht – analog zur oben dargestellten Situation bei der Fusion – grundsätzlich gegen die Anrechnung der Haltedauer der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft. Demgegenüber wäre eine Anrechnung durchaus mit dem Sinn und Zweck der Haltedauer als verobjektivierte Missbrauchsbestimmung vereinbar, da in Bezug auf die potentiell missbräuchlichen Gestaltungen (kurzfristige Konzentration von Beteiligungsrechten) die Anwendung einer Konzernbetrachtung sachgerecht erscheint. Eine analoge Behandlung wie bei der Fusion wäre zudem auch deshalb angezeigt, weil die konzerninterne Übertragung einer Beteiligung im schweizerischen Steuerrecht grundsätzlich (wie die Fusion, Spaltung oder Umwandlung) als steuerneutrale Umstrukturierung akzeptiert wird.¹¹²

¹¹¹ OESTERHELT/HEUBERGER, Art. 10 OECD-MA N 90. Vgl. aber auch BGE 138 II 538 und dazu OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahre 2012), 96.

¹¹² Vgl. ESTV, KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.2 (Ausgliederung) sowie Ziff. 4.5 (Übertragung auf Schwestergesellschaft).

Beispiel 7: Eine inländische Gesellschaft (SwissCo) wird von einer in Luxemburg ansässigen Gesellschaft (LuxCo 1) seit dem 1.6.2017 gehalten. LuxCo 1 bringt die SwissCo im Rahmen einer Sacheinlage am 1.1.2020 in eine andere Luxemburger Gruppengesellschaft ein (LuxCo 2). Am 1.3.2020 schüttet die SwissCo eine Dividende an die LuxCo 2 aus.

Grafik 5: Übertragung im Konzern



Nach hier vertretener Ansicht kann LuxCo 2 gestützt auf Art. 10 Abs. 2 lit. b/i DBA-Lux die vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer bzw. die Anwendung des Meldeverfahrens geltend machen, obwohl LuxCo 2 an SwissCo erst seit zwei Monaten beteiligt ist, da die Zeit, in der LuxCo 1 an SwissCo beteiligt war, anzurechnen ist. Entscheidend ist nämlich, dass SwissCo seit mehr als zwei Jahren eine (direkte oder indirekte) Tochtergesellschaft von LuxCo 1 ist und somit von einer kurzfristigen Konzentration nicht die Rede sein kann. Die Umstrukturierung stellt zudem eine nach schweizerischem Verständnis grundsätzlich steuerneutrale Ausgliederung einer Beteiligung dar.¹¹³ Das Beteiligungsverhältnis von LuxCo 2 und SwissCo muss aber – wie unter den Doppelbesteuerungsabkommen ohne explizite Haltedauer – nachhaltig sein. Fehlt es an einer solchen Nachhaltigkeit, kann die ESTV die erstattete Verrechnungssteuer bis zum Residualsatz von 5 % zurückfordern bzw. (bei Anwendung des Meldeverfahrens) die Nacherhebung der Verrechnungssteuer im Umfang von 5 % verlangen.

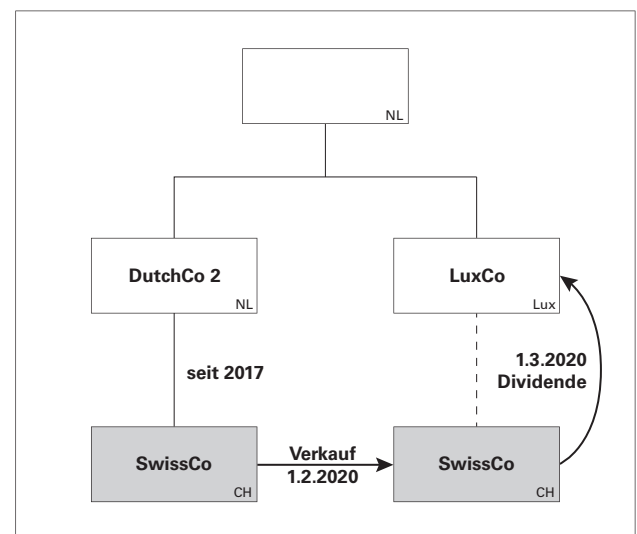
Nach Praxis der ESTV kann die Haltedauer von LuxCo 1 in der Regel nicht auf LuxCo 2 übertragen werden und beginnt ab Einbringung der SwissCo in die LuxCo 2 neu zu laufen.¹¹⁴ Das bedeutet, dass auf der Dividende der SwissCo vorerst das Meldeverfahren im Umfang von 30 % (Sockelbelastung von 5 % nach Art. 10 Abs. 2 lit. a/i DBA-LUX) gewährt wird. Bei nachträglicher Erfüllung der Haltedauer durch LuxCo 2 kann die abgelieferte Sockelsteuer in sinngemässer Anwendung der Denkvit-Praxis zurückgefordert werden. Das Gesagte dürfte mutatis mutandis unter sämtlichen von der Schweiz abgeschlossenen DBA gelten, die ein unmittelbares Halten voraussetzen.

Die Abkommen mit Australien und Japan verzichten demgegenüber auf das Unmittelbarkeitserfordernis, weshalb im Falle einer konzerninternen Übertragung nicht von einer Unterbrechung der Haltedauer auszugehen wäre.¹¹⁵

Analoges gilt wohl für den Fall einer Übertragung einer Beteiligung auf eine Schwestergesellschaft. Ein solcher Vorgang wäre nach schweizerischem Verständnis als gemäss Art. 61 Abs. 3 DBG steuerneutrale gruppeninterne Übertragung anzusehen. Konsequenterweise könnte u. E. die übernehmende Gesellschaft auch die Haltedauer der übertragenden Gesellschaft übernehmen. Denkbar wäre hingegen, dass analog zur fünfjährigen Sperrfrist von Art. 61 Abs. 4 DBG erhöhte Anforderungen an die Nachhaltigkeit des Beteiligungsverhältnisses zu stellen sind.

Beispiel 8: Eine inländische Gesellschaft (SwissCo) wird von einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft (DutchCo) seit dem 1.6.2017 gehalten. Am 1.2.2020 wird SwissCo von DutchCo an ihre Schwestergesellschaft LuxCo, welche wie LuxCo von einer in den Niederlanden (Variante: USA) ansässigen Gesellschaft gehalten wird, veräussert. Am 1.3.2020 schüttet SwissCo eine Dividende an die LuxCo aus.

Grafik 6: Gruppeninterne Übertragung an eine Schwestergesellschaft



Nach hier vertretener Auffassung könnte LuxCo gestützt auf Art. 10 Abs. 2 lit. b/i DBA-LUX die volle Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangen bzw. die Anwendung des Meldeverfahrens geltend machen, da im Sinne einer Konzernbetrachtung nicht von einer kurzfristigen Konzentration der Beteiligungsrechte gesprochen werden kann. Dies gilt u. E. selbst dann, wenn die gemeinsame Muttergesellschaft (wie in der Variante) in einem Drittstaat ansässig ist.

113 Vgl. ESTV, KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.2.

114 Vgl. OESTERHELT/OPPLIGER, Aktuelle Entwicklungen im Bereich Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2019, Folie 28. Es sind aber auch Konstellationen denkbar, in denen die ESTV aufgrund der Würdigung der Gesamtumstände zum gegenteiligen Schluss gelangen kann.

115 Beide DBA lassen zudem die nachträgliche Erfüllung der Haltedauer nicht zu; siehe Abschn. 3.6.

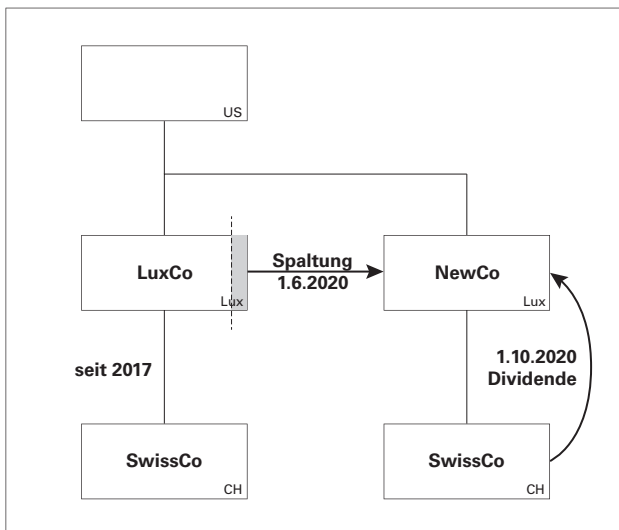
Gemäss derzeitiger Praxis der ESTV beginnt mit der Veräusserung von SwissCo an LuxCo eine neue Haltedauer zu laufen, so dass die vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer bzw. die Anwendung des Meldeverfahrens erst nach Ablauf einer zweijährigen Haltedauer gewährt wird. Im Lichte der Ausführungen in der Botschaft zum BEPS-Übereinkommen, in der konzerninterne Verkäufe im Hinblick auf die Anrechnung der Haltedauer als «wohl nicht sachgerecht» bezeichnet werden, ist die restriktive Haltung der ESTV in dieser Konstellation nachvollziehbar.

6.3.5 Spaltung

Wird eine inländische Beteiligung im Rahmen einer Spaltung ihrer Muttergesellschaft auf eine andere Gesellschaft übertragen, kann diese die bisherige Haltedauer übernehmen. Dies gilt – in Anwendung der Praxis des schweizerischen Steuerrechts zur Steuerneutralität der Spaltung – unabhängig davon, ob die Spaltung auf dem Weg der Universalsukzession oder auf dem Weg der Singularsukzession durchgeführt wird.

Beispiel 9: Eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft (SwissCo) wird seit dem 1.6.2017 von einer in Luxemburg ansässigen Gesellschaft (LuxCo) gehalten, welche ihrerseits von einer in den USA ansässigen Gesellschaft gehalten wird. Am 1.6.2020 werden Vermögenswerte von LuxCo auf eine ebenfalls in Luxemburg ansässige Gesellschaft (NewCo) abgespalten. Im Zuge dieser Spaltung wird SwissCo auf NewCo übertragen. Vier Monate später, am 1.10.2020, schüttet SwissCo eine Dividende an NewCo aus.

Grafik 7: Spaltung



Gestützt auf Art. 10 Abs. 2 lit. b/i DBA-Lux kann NewCo die vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer bzw. die Anwendung des Meldeverfahrens geltend machen, obwohl NewCo erst seit vier Monaten an SwissCo beteiligt ist. NewCo kann sich die Haltedauer von LuxCo anrechnen lassen, so dass die zweijährige Haltedauer gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b/i DBA-Lux als erfüllt anzusehen ist. Auch hier sind mit Bezug auf die Nachhaltigkeit des Beteiligungsverhältnisses von NewCo an SwissCo, aber unter dem Titel der «Fortführung des abgespaltenen Betriebs», erhöhte Anforderungen zu stellen.

6.4 DBA mit Kosovo und Sambia sowie mit Brasilien und Kuwait

Die einzigen von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, die sich der Umstrukturierungsproblematik ausdrücklich annehmen, sind die mit Kosovo, Sambia und Brasilien abgeschlossenen Abkommen sowie das noch nicht in Kraft getretene revidierte Abkommen mit Kuwait. Gemäss Art. 10 Ziff. 2 lit. a DBA-RKS resp. Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-ZM bleiben Besitzänderungen, «die unmittelbar aus einer Fusion, einer Spaltung oder einer Umwandlung der Gesellschaft resultieren, die die Anteile hält oder die die Dividende zahlt», in Bezug auf die Haltedauer von Beteiligungen unberücksichtigt. Die Regelungen im neuen Doppelbesteuerungsabkommen mit Brasilien sowie im revidierten Abkommen mit Kuwait enthalten einen vergleichbaren Zusatz.¹¹⁶ Die Tatsache, dass die Thematik der Auswirkungen von Umstrukturierungen in diesen Doppelbesteuerungsabkommen explizit angesprochen wird, ist dem Umstand geschuldet, dass diese Abkommen auf Basis der BEPS-Arbeiten ausgehandelt wurden; das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Brasilien und das revidierte Doppelbesteuerungsabkommen mit Kuwait beruhen sogar bereits auf dem Update 2017 des OECD-MA.

Der Begriff «Umstrukturierung» wird in diesen Doppelbesteuerungsabkommen – anders als in Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA – nicht verwendet. Es liegt auf der Hand, dass die Schweizer Behörden hier ihre Auffassung durchgesetzt haben, so wie sie in der Botschaft zum BEPS-Übereinkommen zum Ausdruck gelangt (siehe Abschn. 6.2). In der Botschaft zum DBA-RKS wird der Bezug zu Aktionspunkt 6 des BEPS-Projekts sogar explizit hergestellt. Folglich bleibt die Haltedauer unter den Doppelbesteuerungsabkommen mit Kosovo und Sambia «nur» im Falle einer Fusion, Spaltung oder Umwandlung der gehaltenen oder zahlenden Gesellschaft gewährt, nicht aber bei einer gruppeninternen Übertragung einer Beteiligung. Immerhin handelt es sich jeweils um nach erfüllbare Haltedauern. Dasselbe dürfte unter dem neuen Doppelbesteuerungsabkommen mit Brasilien sowie dem revidierten Abkommen mit Kuwait gelten. Der Wortlaut der Abkommen mit Kosovo, Sambia, Kuwait und Brasilien dürfte einer weiteren Fassung des Umstrukturierungsbegriffs entgegenstehen, womit sich eine konzerninterne Übertragung nicht subsumieren lässt.

Folglich dürften u. E. die dargelegten Beispiele (siehe Abschn. 6.3.4) auch unter den Doppelbesteuerungsabkommen mit Kosovo und Sambia sowie dem neuen Ab-

¹¹⁶ Im DBA mit Kuwait ist – in der deutschen Fassung – von einem «Wechsel der Rechtsform» anstelle der «Umwandlung» die Rede.

kommen mit Brasilien und dem revidierten Abkommen mit Kuwait nicht anders zu beurteilen sein, als dies der dargelegten Haltung der ESTV entspricht. Im Beispiel 7 (Beteiligungsausgliederung) und Beispiel 8 (Verkauf an Schwestergesellschaft) ist wohl auch unter Anwendung dieser Doppelbesteuerungsabkommen in der Regel von einer Unterbrechung der Haltedauer auszugehen – und zwar unbesehen darum, ob die Beteiligungen der Tochtergesellschaft im Rahmen einer Sacheinlage, eines Verkaufs oder einer Vermögensübertragung zukommen.

Anders zu beurteilen wäre die Übertragung im Konzern (Beispiele 7 und 8) jedoch u. U. dann, wenn der Wortlaut des einschlägigen Abkommens Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA in der Fassung von 2017 entsprechen würde. Diesfalls wäre der Umstrukturierungsbegriff einer weiteren (wirtschaftlichen) Auslegung zugänglich, womit sich auch Übertragungen im Konzern erfassen liessen. Wird der Wortlaut von Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA von 2017 inskünftig in ein DBA übernommen, ist u. E. sogar zu vermuten, dass der Umstrukturierungsbegriff weit(er) zu verstehen ist. Ansonsten würde sich jedenfalls eine Klarstellung aufdrängen.

7 Altreservenpraxis und Haltedauer

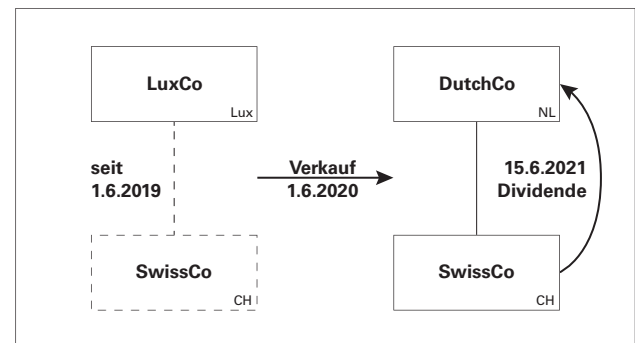
Eine Veräusserung einer inländischen Beteiligung kann hinsichtlich der im Veräusserungszeitpunkt vorhandenen nicht betriebsnotwendigen handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reserven zur Anwendung der Altreservenpraxis führen, wenn die Veräusserung zu einer Verbesserung der Rückerstattungssituation führt.¹¹⁷ Analoges gilt für eine konzerninterne Umstrukturierung.

Wird eine Beteiligung vor Ablauf der Haltedauer veräussert, wäre die veräussernde Gesellschaft zu keinem Zeitpunkt zur vollständigen Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt gewesen. Da es im Rahmen der Altreservenpraxis aber um die Anwendung der Steuerumgehungsdoktrin und somit um die Beurteilung eines hypothetischen Sachverhalts geht («wie würde sich die Rückerstattungssituation präsentieren, wenn die Veräusserung oder Umstrukturierung nicht stattgefunden hätte?»), kann die Haltedauer mit Blick auf die Altreservenpraxis praxisgemäss auch nach der Veräusserung oder Umstrukturierung (hypothetisch) erfüllt werden.¹¹⁸ Da es sich um einen hypothetischen Sachverhalt handelt, steht dem auch das Erfordernis, dass die Beteiligung während

der Haltedauer «unmittelbar» gehalten werden muss, nicht entgegen. Analoges gilt für den Fall, dass eine gruppeninterne Umstrukturierung zu einer Verbesserung der Rückerstattungsposition führt.

Beispiel 10: Eine in Luxemburg ansässige Kapitalgesellschaft (LuxCo) veräussert am 1.6.2020 die Anteile an einer schweizerischen Kapitalgesellschaft (SwissCo), welche sie am 1.6.2019 erworben hat, an eine in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaft (DutchCo). Im Zeitpunkt der Veräusserung verfügt SwissCo über Altreserven im Umfang von CHF 100 Mio. Am 15.6.2021 schüttet SwissCo (erstmalig) eine Dividende von CHF 100 Mio. aus. SwissCo wird von DutchCo im Jahre 2022 weiterveräussert.

Grafik 8: Anwendung der Altreservenpraxis



Im Zeitpunkt des Erwerbs von SwissCo durch DutchCo ist die Haltedauer von zwei Jahren gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-LUX noch nicht abgelaufen. Dividenden von SwissCo unterliegen somit einer residualen Quellensteuer von 5 %. Da die Haltedauer mit Bezug auf die Altreservenpraxis bloss hypothetisch zu erfüllen ist, wird auf der am 15.6.2021 (und somit nach Ablauf der Haltedauer von zwei Jahren) ausgeschütteten Dividende gestützt auf Art. 10 Abs. 3 lit. a DBA-NL die volle Rückerstattung der Verrechnungssteuer bzw. die Anwendung des Meldeverfahrens gewährt. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer kann nämlich nur unter dem Titel verweigert werden, dass die Veräusserung von SwissCo zu einer Verbesserung der Rückerstattungssituation geführt hat. Dies ist nach Ablauf von zwei Jahren nicht mehr der Fall, da dann LuxCo nach Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-LUX ebenfalls zur vollen Rückerstattung bzw. Anwendung des Meldeverfahrens berechtigt gewesen wäre.

Eine bloss hypothetische Erfüllung der Haltedauer wird aber im Anwendungsbereich der Altreservenpraxis regelmässig nur dann anerkannt, wenn die Frist im Zeitpunkt der Dividendenfälligkeit bereits abgelaufen ist. Eine analoge Anwendung der Denkvit-Praxis im Bereich der Altreservenpraxis wird von der ESTV grundsätzlich auch unter den Doppelbesteuerungsabkommen nicht akzeptiert, bei denen eine solche nachträgliche Erfüllung grundsätzlich möglich ist¹¹⁹. Da die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer unter dem Titel der Altreservenpraxis nur dann gerechtfertigt ist, wenn der Verkauf bzw. die Umstrukturierung zu einer Verbesserung der Rückerstattungsposition geführt hat, ist dies u. E. nicht sachgerecht. Wäre der Verkauf bzw. die Um-

117 Vgl. OESTERHELT, Altreservenpraxis, internationale Transponierung und stellvertretende Liquidation, 99 ff.

118 Vgl. OESTERHELT/OPPLIGER, Aktuelle Entwicklungen im Bereich Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2019, Folie 52.

119 D. h. sämtliche Abkommen mit Haltedauer mit Ausnahme von Australien und Japan (vgl. dazu oben Abschn. 3).

strukturierung nämlich unterblieben, hätte die bisherige Muttergesellschaft nach Ablauf der Haltedauer die Rückerstattung der Verrechnungssteuer fordern können. Die Veräusserung bzw. die Umstrukturierung hat mithin gerade nicht zu einer Verbesserung der Rückerstattungsposition geführt, weshalb kein Fall von Abkommensmissbrauch vorliegen kann.

Beispiel 11: Eine in Luxemburg ansässige Kapitalgesellschaft (LuxCo) veräussert am 1.6.2020 die Anteile an einer schweizerischen Kapitalgesellschaft (SwissCo), welche sie am 1.6.2019 erworben hat, an eine in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaft (DutchCo). Im Zeitpunkt der Veräusserung verfügt SwissCo über Altreserven im Umfang von CHF 100 Mio. Am 15.6.2020 schüttet SwissCo (erstmalig) eine Dividende von CHF 100 Mio. aus. SwissCo wird von DutchCo im Jahre 2022 weiterveräussert.

Die Ausschüttung der Dividende am 15.6.2020 erfolgt vor Ablauf von zwei Jahren seit Erwerb von SwissCo durch LuxCo. Im Zeitpunkt der Dividendenfälligkeit ist somit die Altreservenpraxis im Umfang von 5 % anzuwenden. SwissCo muss somit CHF 5 Mio. Verrechnungssteuer an die ESTV abliefern und kann das Meldeverfahren nur im Umfang von CHF 30 Mio. beanspruchen. Da gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-LUX aber die sogenannte Denkavit-Praxis anzuwenden ist, gilt die Haltedauer am 1.6.2021 als nachträglich erfüllt und die DutchCo hätte zu diesem Zeitpunkt eigentlich die Rückerstattung der Verrechnungssteuer von CHF 5 Mio. beantragen können. Die ESTV wendet im Rahmen der Altreservenpraxis die Denkavit-Praxis aber grundsätzlich nicht an und verweigert (zumindest bei einem auf Art. 10 Abs. 3 lit. a DBA-NL gestützten Rückerstattungsanspruch) die nachträgliche Rückerstattung der Verrechnungssteuer von CHF 5 Mio.

Richtigerweise müsste die ESTV u. E. aber ab dem 1.6.2021 die Rückerstattung der Verrechnungssteuer von CHF 5 Mio. gutheissen. Wäre SwissCo nämlich nicht an DutchCo veräussert worden, hätte LuxCo ab dem 1.6.2021 die Rückerstattung der Verrechnungssteuer von CHF 5 Mio. gestützt auf Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-LUX verlangen können. Somit ist der Vorwurf, dass die Veräusserung an DutchCo zu einer Satzverbesserung geführt hat, ab diesem Zeitpunkt unbegründet. Alternativ könnte sich ein Rückerstattungsanspruch auch auf Art. 9 Abs. 1 EU-AIA-Abkommen stützen. Ab dem 1.6.2021 wird SwissCo nämlich während mehr als zwei Jahren von einer in einem EU-Staat ansässigen Gesellschaft gehalten.

8 Fazit

Obwohl nur die wenigsten schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen ein Haltedauererfordernis stipulieren, ist die Relevanz gross. Dies ist in erster Linie dem Umstand geschuldet, dass diese Voraussetzung in den praktisch äusserst bedeutsamen Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg, Deutschland, Spanien, Liechtenstein und Malta sowie in Art. 9 AIA-EU enthalten ist. Das Haltedauererfordernis stellt eine verobjektivierte Missbrauchsbestimmung dar. Fehlt eine entsprechende Regelung im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen, bleibt es der Schweiz als Quellenstaat unbenommen, unter dem Titel des Abkommensmissbrauchs (Verhinderung von *Treaty Shopping* und/oder *Rule Shopping*) eine gewisse Nachhaltigkeit des Beteiligungsverhältnisses zu fordern («implizite» Haltedauer).

Der Charakter der Haltedauer als Missbrauchsbestimmung wird dadurch unterstrichen, dass mittlerweile (fast) alle Doppelbesteuerungsabkommen auch eine Nacherfüllung der Haltedauer (sog. *Denkavit*-Praxis des EuGH) erlauben, auch wenn dies nicht immer eindeutig aus dem Abkommenstext hervorgeht.

Unklarheiten und praktische Schwierigkeiten bei der Anwendung des Haltedauererfordernisses betreffen derzeit insbesondere die Frage, ob Umstrukturierungen zu einer Unterbrechung der Haltedauer führen. Da sich die OECD dieser Problematik erst im Rahmen der BEPS-Arbeiten respektive im Update 2017 zum OECD-MA angenommen hat, fehlen in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz (und insbesondere in den wichtigen Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg, Deutschland, Spanien, Malta und Liechtenstein) entsprechende Ausführungen. Es ist zu begrüßen, dass die Verwaltungspraxis zumindest bei Fusionen, Umwandlungen und Spaltungen analog zu den expliziten Regelungen in den jüngsten Doppelbesteuerungsabkommen eine Unterbrechung der Haltedauer verneint.

Restriktiver ist die Praxis der ESTV in Bezug auf konzerninterne Übertragungen. Zumindest bei konzerninternen Verkäufen ist die Zurückhaltung der ESTV im Lichte der Ausführungen in der Botschaft zum BEPS-Übereinkommen nachvollziehbar. Sinn und Zweck der Haltedauer als verobjektivierte Missbrauchsbestimmung zur Verhinderung der kurzfristigen Konzentration von Beteiligungsrechten würden hingegen eine grosszügigere Interpretation nahelegen. Klarzustellen ist, dass der sämtlichen Doppelbesteuerungsabkommen inhärente Missbrauchsvorbehalt ohnehin stets vorbehalten bleibt.

Literatur

- ARNAULD ANDREAS VON, *Völkerrecht*, 4. A., Heidelberg 2019
- BINDER CHRISTINA/ZEMANEK KARL, *Das Völkervertragsrecht*, in: *Österreichisches Handbuch des Völkerrechts*, Band I – Textteil, 5. A., Wien 2013, 50
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7. A., Zürich 2016
- BOUZORAA DALI, *The Parent-Subsidiary Directive: Denkavit's Lessons*, *European Taxation* 1997, 14
- BRÄUMANN PETER/TUMPEL MICHAEL, *The Tiebreaker for Dual Resident Companies, the Holding Period for Intercompany Dividends and the Modifications to Article 13(4) of the OECD Model*, in: *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Impact for European and International Tax Policy*, Wien 2016, 303

- BRAVO NATHALIE, Interpreting Tax Treaties in the Light of Reservations and Opt-Ins under the Multilateral Instrument, *Bulletin for International Taxation* 2020, 231
- DANON ROBERT/HUGES SALOMÉ, The BEPS Multilateral Instrument, General overview and focus on treaty abuse, *FStR* 2017, 197
- DE VRIES REILINGH DANIEL, *Manuel de droit fiscal international*, 2. A., Zürich 2014
- DÖRR OLIVER, in: *Vienna Convention on the Law of Treaties, A Commentary*, 2. A., Berlin/Heidelberg 2018
- ENGELEN FRANCISCUS ANTONIUS, *Interpretation of tax treaties under international law*, Amsterdam 2004
- GRADL CHRISTOPH/KIESEWETTER MICHAEL, Das Mehrseitige Übereinkommen (Multilateral Instrument) zur Umsetzung abkommensbezogener Maßnahmen aus dem OECD/G20-BEPS-Projekt und dessen voraussichtliche Auswirkungen auf die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, *IStr* 2018, 1
- GROTHERR SIEGFRIED, Einschränkung von Abkommensvergünstigungen durch das Multilaterale Instrument, *FinanzRundschau* 2017, 767
- HERDEGEN MATTHIAS, *Völkerrecht*, 18. A., München 2019
- HOBE STEPHAN, *Einführung in das Völkerrecht*, 10. A., Tübingen 2014
- HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen, in: *Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz*, 2. A., Bern 1993
- KÄLIN WALTER/EPINEY ASTRID/CARONI MARTINA/KÜNZLI JÖRG, *Völkerrecht. Eine Einführung*, 4. A., Bern 2016
- KOLB ANDREAS, Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften und anderer Unternehmensstrukturen, *FStR* 2006, 137
- LEHNER MORIS, in: *Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, 6. A., München 2014
- LOCHER PETER/MARANTELLI ADRIANO/OPEL ANDREA, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 4. A., Bern 2019
- LUCE ANNA, in: *Multilaterales Instrument*, Heidelberger Kommentar, München 2018
- MAISTO GUGLIELMO, The EC Court's Interpretation of the Parent-Subsidiary Directive under the *Denkavit* Case, *Intertax* 1997, 180
- MARANTELLI ADRIANO/OPEL ANDREA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2014, *ZBJV* 2016, 166
- 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, 336
- MATTEOTTI RENÉ/KRENGER NICOLE ELISCHA, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, Basel 2015
- MÜLLER JÖRG PAUL/WILDHABER LUZIUS, *Praxis des Völkerrechts*, 3. A., Bern 2001
- NIKOLOPOULOS NASOS, The implementation of the Parent-Subsidiary Directive in Greece, *EC Tax Review* 2002, 13
- OBERSON XAVIER, *Précis de droit fiscal international*, 4. A., Bern 2014
- OESTERHELT STEFAN, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *ASA* 80 (2011/2012), 373
- Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahre 2012), *SZW* 2013, 85
 - Altreservenpraxis, internationale Transponierung und stellvertretende Liquidation, *FStR* 2017, 99
 - In vino veritas (non semper est), *StR* 2018, 922
 - Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2019/2020 (Teil 2), *FStR* 2021, 42
- OESTERHELT STEFAN/HEUBERGER RETO, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, Basel 2015
- OESTERHELT STEFAN/OPEL ANDREA, Abkommensberechtigung von Personal Holdings – Treaty Shopping und Rule Shopping bei privat gehaltenen Gesellschaften, *StR* 2021, 336.
- OESTERHELT STEFAN/OPPLIGER OLIVER, Aktuelle Entwicklungen im Bereich Rückerstattung der Verrechnungssteuer, *IFF Seminar Internationales Steuerrecht* 2019, St. Gallen 19./20.11.2019
- OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA), *ASA* 74 (2005/2006), 449
- OPEL ANDREA, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach

dem OECD-Standard, Eine rechtliche Würdigung, Bern 2015

PETERS ANNE/PETRIG ANNA, Völkerrecht, Allgemeiner Teil, 5. A., Zürich/Basel/Genf 2020

RIVIER JEAN-MARC, L'interprétation des conventions de double imposition, RDAF 2000 II, 113

SASSEVILLE JACQUES, The 2017 Change to Article 3(2) of the OECD Model: Comments on Professor Alexander Rust's Presentation, Bulletin for International Taxation 2020, 282

SCHWEISFURTH THEODOR, Völkerrecht, Tübingen 2006

STEIN TORSTEN/VON BUTTLAR CHRISTIAN/KOTZUR MARKUS, Völkerrecht, 14. A., München 2017

TISCHBIREK WOLFGANG/SPECKER GERHARD, in: Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 6. A., München 2014

VILLIGER MARK E., Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, Leiden 2009

WALDBURGER ROBERT, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Wien 1998, 51

– Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften, FStR 2002, 34

WASSERMEYER FRANZ/DRUEN KLAUS-DIETER, in: Beck'sche Steuerkommentare, Doppelbesteuerung, Loseblattsammlung, 148. Aktualisierung, München

WASSERMEYER FRANZ/KAESER CHRISTIAN, in: Beck'sche Steuerkommentare, Doppelbesteuerung, Loseblattsammlung, 148. Aktualisierung, München

ZIEGLER ANDREAS R., Einführung in das Völkerrecht, 4. A., Bern 2020

Rechtsquellen

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

DBA-AUS, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Australien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 14.10.2014, SR 0.672.915.81

DBA-B, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 26.9.1980, SR 0.672.917.21

DBA-BRA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Föderativen Republik Brasilien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung, in Kraft getreten am 16.3.2021, SR 0.672.919.81

DBA-BUL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Bulgarien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 18.10.2013, SR 0.672.921.41

DBA-CYP, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Zypern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 15.10.2015, SR 0.672.925.81

DBA-CZE, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Tschechischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 23.10.1996, SR 0.672.974.31

DBA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 29.12.1972, SR 0.672.913.62

DBA-EST, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Estland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 12.7.2004, in der seit dem 16.10.2015 in Kraft stehenden Fassung, SR 0.672.933.41

DBA-FL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 22.12.2016, SR 0.672.951.43

DBA-ISL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Island zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom

- Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 6.11.2015, SR 0.672.944.51
- DBA-JP, Abkommen zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 26.12.1971, SR 0.672.946.31
- DBA-KWT, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Staat Kuwait zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 31.5.2000, SR 0.672.947.61 sowie Protokoll zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Staat Kuwait zur Änderung des Abkommens vom 16.2.1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Staat Kuwait zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BBl 2020 7087 (noch nicht in Kraft)
- DBA-LUX, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 19.2.1994, SR 0.672.951.81
- DBA-LVA, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Lettland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung, in Kraft getreten am 31.1.2002, SR 0.672.948.71
- DBA-MLT, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Malta zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 6.7.2012, SR 0.672.954.51
- DBA-P, Abkommen zwischen der Schweiz und Portugal zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 17.12.1975, SR 0.672.965.41
- DBA-PL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 25.9.1992, SR 0.672.964.91
- DBA-RKS, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Kosovo zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung, in Kraft getreten am 10.10.2018, SR 0.672.947.51
- DBA-S, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 2.2.1967, SR 0.672.933.21
- DBA-ZM, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Sambia zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung, in Kraft getreten am 7.6.2019, SR 0.672.982.31
- EU-AIA-Abkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten, in Kraft getreten am 1.7.2005, geändert durch Protokoll am 27.5.2015, SR 0.641.926.81
- FusG, BG über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (vom 3.10.2003), SR 221.301
- MLI, Multilaterales Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, in Kraft getreten am 1.12.2019, SR 0.671.1
- Verordnung 62, Verordnung über Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (vom 14.12.1962), SR 672.202 (vormals BRB 62)
- VRK, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge, in Kraft getreten am 1.6.1990, SR 0.111
- ZBstA, 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, in Kraft getreten am 1.7.2005, BBl 2004, 6541

Materialien

Änderungsbotschaft zum DBA-LVA, Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Lettland (vom 28.6.2017), BBl 2017 5155

BEPS-Bundesbeschluss, Bundesbeschluss über die Genehmigung des multilateralen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnah-

men zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (vom 22.3.2019), BBl 2019 2651

Botschaft BEPS-Übereinkommen, Botschaft zur Genehmigung des multilateralen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (vom 22.8.2018), BBl 2018 5389

Botschaft Bilaterale EU, Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen («Bilaterale II») (vom 1.10.2004), BBl 2004 5965

Botschaft DBA-BUL, Botschaft zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Bulgarien (vom 21.11.2012), BBl 2012 9531

Botschaft DBA-EST, Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Estland (vom 12.11.2014), BBl 2014 8979

Botschaft DBA-ISL, Botschaft zur Genehmigung eines neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Island (vom 12.11.2014), BBl 2014 8941

Botschaft DBA-MLT, Botschaft zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Malta (vom 31.8.2011), BBl 2011 6947

Botschaft DBA-RKS, Botschaft zur Genehmigung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Kosovo (vom 15.11.2017), BBl 2017 7767

Botschaft EU-AIA-Abkommen, Botschaft zur Genehmigung und Umsetzung eines Protokolls zur Änderung des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der EU (vom 25.11.2015), BBl 2015 9199

OECD-MA, OECD-Musterabkommen 2014 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 15.7.2014); Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, Paris 2014, publiziert auf: www.oecd.org

OECD-MA, OECD-Musterabkommen 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.11.2017); Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Paris 2017, publiziert auf: www.oecd.org

OECD-MK, OECD-Musterkommentar 2014 zum OECD-MA 2014 (vom 15.7.2014); Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention (Condensed Version) 2014, Paris 2014, publiziert auf: www.oecd.org

OECD-MK, OECD-Musterkommentar 2017 zum OECD-MA 2017 (vom 21.11.2017); Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention (Condensed Version) 2017, Paris 2017, publiziert auf: www.oecd.org

OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, Paris 2015, publiziert auf: www.oecd.org

Revisionsbotschaft DBA-D, Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 3.12.2010), BBl 2011 485

Revisionsbotschaft DBA-LUX, Botschaft zur Genehmigung eines Zusatzabkommens zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Luxemburg (vom 20.1.2010), BBl 2010 1189

Revisionsbotschaft DBA-P, Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Portugal (vom 7.11.2012), BBl 2012 9181

Revisionsbotschaft DBA-PL, Botschaft über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Polen (vom 25.8.2010), BBl 2010 5627

Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (EU-Mutter-Tochter-Richtlinie)

Praxisanweisungen

ESTV, WL Art. 15 ZBstA, Wegleitung betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (vom 15.7.2005)

KS 10 Meldeverfahren, Kreisschreiben Nr. 10 der ESTV betr. Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften basierend auf Artikel 15 Absatz 1 des

Zinsbesteuerungsabkommens mit der EG (Ergänzung zu Kreisschreiben Nr. 6 vom 22.12.2004) (vom 15.7.2005)

KS 5 Umstrukturierungen, Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV betr. Umstrukturierungen (vom 1.6.2004)

Wegleitung betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (vom 15.7.2005)