

"Rückerstattung von Quellensteuern bei Dividendenausschüttungen aus schweizerischen Kapitalgesellschaften nach Deutschland"

Autoren:

Dr. Hubertus Ludwig, dipl. Steuerexperte, VISCHER Anwälte und Notare, Basel

Franziska Bur Bürgin, dipl. Steuerexperte, VISCHER Anwälte und Notare, Basel

Die Ausschüttung einer Dividende aus einer schweizerischen Kapitalgesellschaft (Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Kommanditaktiengesellschaft oder Genossenschaft) unterliegt einer 35 %-igen Quellensteuer (Verrechnungssteuer), die von der ausschüttenden Gesellschaft zu entrichten ist. Für den schweizerischen Anteilhaber handelt es sich um eine Sicherungssteuer, da sie an seine Steuerlast anrechenbar ist, während sie für deutsche (ausländische) Anteilhaber eine endgültige (zusätzliche) Steuerbelastung darstellt, sofern die Verrechnungssteuer (Quellensteuer) weder rückforderbar noch anrechenbar ist. Während die Grundlagen der Rückerstattung bis zum 30. Juni 2005 im Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen der Schweiz und Deutschland zu finden waren, kann heute auch das sog. Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA) herangezogen werden¹.

Rechtliche Grundlagen für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch deutsche Anteilhaber

Gemäss Art. 10 DBA-D beträgt die Sockelsteuer - verbleibende Verrechnungssteuer in der Schweiz - bei Kapitalgesellschaften als Anteilhaber 0 %, sofern die deutsche Kapitalgesellschaft an der schweizerischen zu mindestens 20 % beteiligt ist (Art. 10 Abs. 3 DBA-D). Handelt es sich bei den Anteilhabern um natürliche Personen oder um die Teilhaber einer Personengesellschaft, beträgt die Sockelsteuer 15 % (Art. 10 Abs. 2 DBA-D). Sie ist gemäss Art. 24 Abs. 1 Ziff. 2 DBA-D in Deutschland anrechenbar. Selbstverständlich ist die Ansässigkeit der Nutzungsberechtigten Personen in Deutschland eine Grundvoraussetzung für die Rückerstattung.

¹ Zum Verhältnis zwischen ZBstA und bilateralen DBA vgl. Art. 14 ZBstA.

Am 1. Juli 2005 ist im Weiteren das ZBstA² zwischen der Europäischen Gemeinschaft (EG) und der Schweiz in Kraft getreten. Kernelement des Abkommens ist die Zahlstellensteuer, eine Quellensteuer auf Zinszahlungen an natürliche Personen mit Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat der EU. Daneben regelt das ZBstA in Art. 15 auch die Quellenbesteuerung grenzüberschreitender Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen, d.h. im Konzernverhältnis³. Die diesbezügliche Regelung besagt im Wesentlichen, dass bei Dividendenausschüttungen keine Quellensteuer geschuldet ist, wenn die in der EG ansässige Kapitalgesellschaft mit 25 % am Kapital der schweizerischen Kapitalgesellschaft (direkt) beteiligt ist und diese Beteiligung seit mindestens zwei Jahren gehalten wird. Dasselbe gilt für grenzüberschreitende Zins- und Lizenzzahlungen zwischen Gesellschaften, die auf qualifizierte Art miteinander verbunden sind (Mutter-Tochter- oder Schwesterverhältnis).

Am 22. Dezember 2004, also bereits vor Inkrafttreten des ZBstA, hatte der Bundesrat beschlossen, dass schweizerische Tochtergesellschaften ab dem 1. Januar 2005 ihre Verrechnungssteuerpflicht für Dividenden an ihre ausländischen Muttergesellschaften (auch an solche ausserhalb der EU), durch Meldung statt Steuerentrichtung erfüllen können. Es wurde diesbezüglich eine Verordnung vom 22. Dezember 2004 und gleichzeitig ein Kreisschreiben Nr. 6⁴ erlassen. Letzteres wurde nach Inkrafttreten des ZBstA durch ein Kreisschreiben Nr. 10 vom 15. Juli 2005 ergänzt, welches sich speziell zum Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften basierend auf Art. 15 Abs. 1 ZBstA äussert. Hiezu wurde ausserdem eine Wegleitung veröffentlicht⁵. Das bis anhin geltende Rückerstattungsverfahren, welches nur wenige Ausnahmen kannte (USA/Kurzschlussverfahren), wurde im Konzernverhältnis aufgegeben. Dies führt zu einer massgeblichen Vereinfachung. Insofern sieht sich der Praktiker nun vor die Frage gestellt, unter welchem Titel und mit welchen Formularen er seine Rechte inskünftig geltend machen soll.

Das Verfahren der Rückerstattung (Formulare)

Erhält eine natürliche Person (bzw. die Teilhaber an einer Personengesellschaft) in Deutschland Dividenden aus einer schweizerischen Kapitalgesellschaft, oder ist eine juristische Person in Deutschland mit weniger als 20 % an einer schweizerischen Kapitalgesellschaft beteiligt und fliesst in diesem Verhältnis eine Dividende, so muss die schweizerische Kapitalgesellschaft nach wie vor die Dividende um 35 % kürzen und diese mit Formular 103 (Aktiengesell-

² Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft

³ Peter Riedweg/Reto Heuberger: Die Quellenbesteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 ZBstA in IFF Forum für Steuerrecht 2006 Teil 1 S. 29 ff/Teil 2 S. 110 ff (umfassende Darstellung).

⁴ Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften.

⁵ Eidgenössische Steuerverwaltung (www.estv.admin.ch): Wegleitung betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union vom 15. Juli 2005.

schaft), 110 (Gesellschaft mit beschränkter Haftung), 7 (Genossenschaft) oder im Falle einer ausserordentlichen Dividende mit dem Formular 102 an die Eidgenössische Steuerverwaltung abliefern (keine Entlastung an der Quelle). Der deutsche Anteilshaber kann in der Folge mittels Formular 85 die rückforderbare Verrechnungssteuer (20 %) nach Fälligkeit der Dividende zurückfordern. Diese Rückforderung hat ihre Grundlage im DBA-D.

Meldeverfahren nach DBA und ZBstA

Sofern eine deutsche Kapitalgesellschaft an einer schweizerischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft wesentlich beteiligt ist (wobei die Wesentlichkeitsgrenze gemäss DBA 20 % am Kapital der Dividenden zahlenden schweizerischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft und diejenige nach dem ZBstA 25 % voraussetzt), kann das Meldeverfahren geltend gemacht werden. Dies gilt unter dem DBA für Dividenden, die nach dem 31. Dezember 2004 fällig wurden, und nach dem ZBstA für solche mit Fälligkeit nach dem 1. Juli 2005. Die schweizerische Kapitalgesellschaft hat um die (grundsätzliche) Bewilligung zur Durchführung des Meldeverfahrens nachzusuchen, wobei sie für die Dividenden unter dem DBA auf das Formular 823B resp. für solche nach dem ZBstA 823C zurückgreift.

Die Voraussetzungen für das Meldeverfahren unter dem ZBstA und dem DBA unterscheiden sich nicht nur in Bezug auf die Wesentlichkeitsgrenze, sondern das ZBstA enthält noch weitere Voraussetzungen, die einzuhalten sind: Die Haltedauer für die Beteiligung beträgt zwei Jahre, für die Wesentlichkeitsgrenze werden nur direkte Anteile anerkannt und die beiden beteiligten Kapitalgesellschaften (Genossenschaften sind aus dem ZBstA nicht berechtigt) müssen der Körperschaftssteuer unterstellt sein. Im Sinne einer Anmerkung sei zunächst erwähnt, dass es sich bei der Haltedauer nicht strikte um eine Vergangenheitsbetrachtung handelt. Die zweijährige Haltedauer kann auch erst in der Zukunft erfüllt sein, allerdings muss in diesem Fall die Verrechnungssteuer zunächst abgeliefert werden und darf erst nach Ablauf der zweijährigen Haltedauer zurückgefordert werden (Formular 70). Während unter dem DBA in Bezug auf die Wesentlichkeitsgrenze direkte wie indirekte Anteile zusammengerechnet werden können, qualifizieren beim ZBstA nur direkte Anteile, wobei das Halten über eine Personengesellschaft (Transparenz) als direkter Anteil gilt. Im Weiteren müssen nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftssteuer unterliegen, sodass sich die Frage aufdrängt, ob ein kantonaler Holdingstatus bzw. Beteiligungsabzug bei Dividenden oder das Vorliegen einer Verwaltungsgesellschaft die Anwendung ausschliesst. Dies ist nicht der Fall. Weder der Status einer Holdinggesellschaft noch der Status einer Verwaltungsgesellschaft schliesst die Anwendung des Meldeverfahrens aus, allerdings würde eine vollständige Steuererleichterung (begrenzt auf 10 Jahre) - wie sie bei neu gegründeten Unternehmen teilweise gewährt wird - die Anwendung des ZBstAs ausschliessen, sodass auf das DBA zurückgegriffen werden müsste. Als letzter Punkt sei noch darauf hingewiesen, dass bei einer "dual resident company" (eine deutsche Kapitalgesellschaft wird beispielsweise auf-

grund des DBA USA-D als in der USA steuerpflichtig angesehen) das ZBstA nicht beansprucht werden kann, das DBA (DBA CH-D) hingegen schon.

Sofern die Eidgenössische Steuerverwaltung das Gesuch um Entrichtung der Verrechnungssteuer im Meldeverfahren bewilligt, kann dieses für eine Dauer von drei Jahren beansprucht werden. Da die Voraussetzungen für die Bewilligung aufgrund des ZBstA etwas einschränkender definiert sind als diejenigen des DBA. Dürfte es Fälle geben, wo die Beantragung des Quellensteuer-Nullsatzes unter dem DBA möglich ist, unter dem ZBstA aber verweigert werden könnte. In den meisten Fällen spielt es aber keine Rolle, unter welchem Titel die Rückerstattung beantragt wird.

Ist das Meldeverfahren grundsätzlich bewilligt, reicht die schweizerische Kapitalgesellschaft innerhalb von 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende das Formular 108 ("Meldung statt Entrichtung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden aus wesentlicher Beteiligung einer ausländischen Kapitalgesellschaft") zusammen mit den ausgefüllten Formularen 103 (Dividende einer AG) bzw. 110 (GmbH) oder 7 (Genossenschaften) ein. Im Rahmen von Dividendenbeschlüssen ausserordentlicher Generalversammlungen ist Formular 108 zusammen mit Formular 102 (ausserordentliche Dividenden, auf der Internetseite ESTV mit "Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen" bezeichnet) zu verwenden.

Selbstverständlich ist es auch möglich, Formular 108 gleichzeitig mit Formular 823B oder 823C bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung einzureichen. Diesfalls wird die Bewilligung für das Meldeverfahren nicht vorgängig eingeholt, sondern gleichzeitig mit der Meldung der Dividende beantragt.

Das Meldeverfahren ist nicht zwingend anzuwenden. Trotz entsprechender Bewilligung kann die Verrechnungssteuer dennoch abgeliefert und mit dem Formular betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer zurückgefordert werden, sofern der Rückerstattungsanspruch nicht verjährt ist (Verjährungsfrist 3 Jahre aufgrund von Art. 28 Abs. 3 DBA-D). Das erwähnte Kreisschreiben Nr. 6 vom 22. Dezember 2004 bzw. das ergänzende Kreisschreiben Nr. 10 vom 15. Juli 2005 sowie die Wegleitung sind auf der Website der Eidgenössischen Steuerverwaltung (www.estv.admin.ch) publiziert, wo sich auch die Hinweise auf die Formulare finden.

Die Rückforderung der Verrechnungssteuer an Personengesellschaften⁶

Ausländische Personengesellschaften sind grundsätzlich nicht berechtigt, selbständig ein DBA in Anspruch zu nehmen. Vielmehr können ihre Gesellschafter eine Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer beantragen. Der Grund liegt weitgehend darin, dass Personengesellschaften in der Regel nicht als Steuersubjekte behandelt werden und dementsprechend steuerlich transparent sind. Die Schweiz hat zwar in diversen DBA Sonderbestimmungen für Personengesellschaften aufgenommen, was aber im DBA mit Deutschland nicht der Fall ist. Trotzdem kann aufgrund eines Verhandlungsprotokolls vom 18. Juni 1971 zum DBA mit Deutschland eine Personengesellschaft selbst die Abkommensvorteile beanspruchen, sofern mindestens $\frac{3}{4}$ der Gewinne der Personengesellschaft Personen zustehen, die in Deutschland ansässig sind. Insofern kann eine GmbH & Co. KG selbst die Verrechnungssteuer im Umfang von 20 % zurückfordern und zwar auch dann, wenn an der deutschen Personengesellschaft eine natürliche oder juristische Person mit Domizil in einem Drittland (beispielsweise USA) zu höchstens einem Viertel beteiligt ist.

Die deutsche Personengesellschaft kann aber auch darauf verzichten, selbst als Antragssteller aufzutreten. Stattdessen beantragen die einzelnen Gesellschafter die Rückerstattung, was gestützt auf das Protokoll zu Art. 10 Abs. 3 DBA-D ebenfalls möglich ist. Ist an der deutschen Personengesellschaft eine juristische Person mit mindestens 20 % beteiligt, kann sich diese dementsprechend mit Formular 823B (DBA) oder 823C (ZBstA) die vollständige Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer bewilligen lassen. Gegenüber in Deutschland ansässigen (natürlichen oder juristischen) Personen ist die Transparenz deutscher Personengesellschaften absolut. Sofern daran allerdings "Schweizer" beteiligt sind, wird die Rückerstattung der Verrechnungssteuer versagt, weil die Voraussetzungen nach dem innerstaatlichen schweizerischen Recht nicht vorliegen. Die Entlastung unter dem DBA kann diesfalls nur durch die deutsche Personengesellschaft selbst beantragt werden, sofern die Beteiligung des Schweizer 25 % oder weniger beträgt. Der anzuwendende Sockelsatz beläuft sich dann auf 15 %. Sofern Personen aus Drittstaaten (ausserhalb Deutschlands bzw. der Schweiz) an der Personengesellschaft beteiligt sind, können diese wiederum auf ihre jeweiligen DBA zurückgreifen. Insofern wird der Transparenz bei Drittstaaten im Prinzip wieder voll nachgelebt.

Organgesellschaft

Bezieht eine deutsche Tochtergesellschaft (Personengesellschaft oder juristische Person) als Organgesellschaft Dividenden aus der Schweiz, stellt sich die Frage, ob die Organgesellschaft oder der Organträger rückerstattungsberechtigt ist. Die Meinung der Eidgenössischen Steuer-

⁶ Andreas Kolb: Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften und anderer Unternehmensstrukturen im IFF Forum für Steuerrecht S. 137 ff.

verwaltung ist, dass die Organshaft keine Rolle spielt, sodass auf das unmittelbare Verhältnis zwischen Organgesellschaft und schweizerischer Kapitalgesellschaft abzustellen ist. Allerdings behält sie sich vor, bei Personengesellschaften als Organträger die Frage des Missbrauchs zu prüfen, d.h. der Frage nachzugehen, ob die Organgesellschaft (Kapitalgesellschaft mit Nullsatz) nur dazwischen geschaltet worden ist, damit die deutsche natürliche Person bzw. Personengesellschaft in den Genuss der tieferen Sockelsteuer (Nullsatz) gelangt. Insofern hat die wirtschaftliche Betrachtungsweise ihre Grenzen.

"Missbräuchliche" Rückforderung der Verrechnungssteuer

Die Tatsache allein, dass der Sockelsatz bei natürlichen Personen (Personengesellschaften) 15 % und bei juristischen Personen mit einer Beteiligungsquote von 20 % bzw. 25 % Null beträgt, verleitet dazu, Sachverhalte im Sinne einer Steuerersparnis zu gestalten. Sofern beispielsweise ein deutscher Anteilsinhaber (natürliche Person) seine hundertprozentige Beteiligung in eine deutsche Zwischenholding (Kapitalgesellschaft) einbringt, bewirkt er, dass die schweizerische Sockelsteuer (Verrechnungssteuer) auf einen Schlag von 15 auf 0 % gesenkt wird. Auch wenn durch diese Gestaltungsvariante unter Umständen nicht effektiv Steuern gespart werden, sondern lediglich eine Steuerstundung eintritt (die Verrechnungssteuer ist gar nicht erst geschuldet), können derartige Strukturvarianten die Abkommensvorteile unter Umständen nicht beanspruchen. So ist die Eidgenössische Steuerverwaltung dazu übergegangen, mittels standardisierter Fragebögen (Auskunftserteilung) nähere Angaben über die Dividendenempfängerin anzufordern. Typischerweise handelt es sich um folgende Fragen:

- Zweck der deutschen Gesellschaft (Statuten, Handelsregisterauszug);
- Wirtschaftliche Gründe für die Errichtung der deutschen Gesellschaft;
- Organigramm der deutschen Gruppe (inklusive der natürlichen Person als letzter Beteiligter);
- Angaben zu Büroräumlichkeiten, Anstellungen bei der deutschen Gesellschaft;
- Ausführliche Bilanzen/Erfolgsrechnungen der letzten drei Jahre;
- Weiterausschüttung von Dividenden.

Sofern die Eidgenössische Steuerverwaltung in Würdigung der Gestaltung einen Missbrauch annimmt, dürften zumindest die vor der Einbringung in die Zwischenholding in der schweizerischen Gesellschaft ausgewiesenen Reserven mit einer latenten Verrechnungssteuer in Höhe der "ursprünglichen" Sockelsteuer belastet sein. Ob die stillen Reserven ebenfalls dieser Belastung unterliegen, kann nicht schlüssig beantwortet werden. Die Verweigerung der Abkommensvorteile kann unter diversen Titeln wie "Steuerumgehung", "fehlende Nutzungsberechtigung" etc. begründet werden, wobei in der Praxis keine scharfe Abgrenzung besteht.

* * *