Urteilskopf

110 Ib 287

50. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 9. November 1984 i.S. Y. B.V. gegen Eidg. Steuerverwaltung (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Rückerstattung von Verrechnungssteuern auf Dividenden. Art. 9 Abs. 2 lit. a des schweizerisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 12. November 1951/22. Juni 1966.

1. Auslegung eines Staatsvertrages bei veränderten äusseren Umständen (E. 4).

2. Wann gilt die Verbindung zwischen einer niederländischen und einer schweizerischen Gesellschaft als in erster Linie in der Absicht hergestellt, sich die volle Rückerstattung der auf den Dividenden entrichteten Verrechnungssteuern zu sichern? (E. 5)

3. Missbrauchsabsicht bei einer reinen Domizilgesellschaft in Amsterdam, der im Rahmen des gesamten Konzerns keine eigenständige Bedeutung zukommt (E. 6 und 7).

Regeste (fr):
Remboursement de l'impôt anticipé sur les dividendes. Art. 9 al. 2 let. a de la Convention du 12 novembre 1951 entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune, modifiée le 22 juin 1966.

1. Interprétation d'une convention internationale lors de changements de circonstances (consid. 4).

2. A quel moment la relation entre une société néerlandaise et une société suisse est-elle censée avoir été établie principalement afin de bénéficier du remboursement total de l'impôt anticipé versé sur les dividendes? (consid. 5)

3. Intention d'abuser du droit au remboursement par une société de pur domicile à Amsterdam qui, dans le cadre du groupe, ne joue aucun rôle autonome (consid. 6 et 7).

Regesto (it):
Rimborso dell'imposta preventiva sui dividendi. Art. 9 cpv. 2 lett. a della Convenzione del 12 novembre 1951 tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi intesa a evitare i casi di doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza, modificata il 22 giugno 1966.

1. Interpretazione di una convenzione internazionale in caso di mutamento delle circostanze esterne (consid. 4).

2. Quando il rapporto tra una società neerlandese e una società svizzera è considerato essere stato stabilito principalmente per fruire del rimborso integrale dell'imposta preventiva versata sui dividendi? (consid. 5)

3. Intenzione di abusare del diritto al rimborso di una società di mero domicilio costituita ad Amsterdam e sprovvista di qualsiasi rilevanza autonoma in seno al gruppo (consid. 6 e 7).

Sachverhalt ab Seite 288

Die Beschwerdeführerin Y. B.V., eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Amsterdam und einem autorisierten Gesellschaftskapital von hfl. 250'000.–, wovon ausgegeben ("issued capital") hfl. 100'000.–, ist eine Tochtergesellschaft der Y. N.V. in Curaçao, die ihrerseits der X. S.A. in Vaduz gehört. Die niederländische Y. B.V. besitzt 3747 Aktien der in Zug domizilierten Z. AG, an der daneben noch die P. Inc., USA, mit 1248 Aktien beteiligt ist. Die Z. AG in Zug dient dem Verkauf von Lastwagen der Marke "Z" nach Saudi-Arabien. Diese Lastwagen werden von der P. Inc. hergestellt. Verantwortlich für den Verkauf waren die von der X.-Gruppe der Z. AG zur Verfügung gestellten Direktoren M. und S. Die Y. B.V. in Amsterdam erhielt am 20. Juni 1980 auf ihren Z.-Aktien einen erstmaligen, hohen Dividendenertrag, auf dem die Z. AG in Zug die Verrechnungssteuern entrichtete. Gestützt auf das schweizerisch-niederländische Doppelbesteuerungsabkommen vom 12. November 1951/22. Juni 1966 (SR 0.672.963.61; DBA-NL) machte die Y. B.V. die volle Rückerstattung dieser Verrechnungssteuern geltend. Die Eidgenössische Steuerverwaltung gewährte der Y. B.V. indessen nur eine Verrechnungssteuerrückerstattung von 20% des Dividendenbetrages. Die Rückerstattung der restlichen 15% verweigerte sie mit der Begründung, die Verbindung zwischen der niederländischen Muttergesellschaft (Y. B.V.) und der schweizerischen Tochtergesellschaft (Z. AG) sei in erster Linie in der Absicht hergestellt worden, sich die volle Rückerstattung zu sichern. Wirtschaftlich betrachtet wäre es naheliegender gewesen, die Beteiligung an der Z. AG in Zug direkt durch die X. S.A. in Vaduz, und nicht über die Y. B.V. in Amsterdam und die Y. N.V. in Curaçao, zu halten. Das Bundesgericht weist eine Beschwerde der Y. B.V., Amsterdam, gegen den Einsprache-Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung ab aus den folgenden

Erwägungen

Erwägungen:

3. Gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA-NL kann die Steuer auf Dividenden, die einer der beiden Staaten im Abzugswege

an der Quelle erhebt, von dem im andern Staat wohnhaften Einkommensempfänger mit dem vollen Betrag zurückgefordert werden, wenn der Empfänger der Dividenden eine Kapitalgesellschaft ist, die mindestens 25% des Gesellschaftskapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft besitzt, vorausgesetzt, dass die Verbindung zwischen den beiden Gesellschaften nicht in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, sich diese volle Rückerstattung zu sichern. In allen andern Fällen kann nur der 15% der Dividenden über steigende Betrag zurückverlangt werden (Art. 9 Abs. 2 lit. a (ii)).
a) Art. 9 Abs. 2 DBA-NL besteht in dieser Fassung erst seit der Änderung dieses Abkommens vom 22. Juni 1966 (AS 1966 S. 1631). In der ursprünglichen Fassung vom 12. November 1951 war vorgesehen, dass derselbe Betrag zurückgefordert werden kann, den der Staat, gegen den sich der Rückerstattungsanspruch richtet, den in seinem Gebiet wohnhaften Einkommensempfängern auf die direkten Steuern anrechnet, sofern der Wohnsitzstaat des Einkommensempfängers Erträgnisse gleicher Art ebenfalls der Besteuerung an der Quelle unterwirft (AS 1952 S. 183). Nach der damaligen Rechtslage führte dies dazu, dass die in der Schweiz erhobene Verrechnungssteuer von einem in den Niederlanden ansässigen Einkommensempfänger in jedem Fall voll zurückgefordert werden konnte (vgl. Art. 1 Abs. 2 lit. a des Bundesratsbeschlusses über die Ausführung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur

Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Rückerstattung der Quellensteuern von Kapitalerträgen) vom 28. März 1952, AS 1952 S. 326, in der damaligen Fassung; IRENE BLUMENSTEIN, Die Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit dem Königreich der Niederlande, ASA 21, S. 171 ff., spez. S. 174/5); es verblieb damals die Belastung mit der schweizerischen Couponsteuer von 5%, die auf den 1. Januar 1967 entfiel. Als das Abkommen von 1951 abgeschlossen wurde, teilten beide Staaten die Ansicht, die Erträgnisse aus beweglichem Kapitalvermögen seien ausschliesslich im Wohnsitzstaat des Empfängers zu besteuern (Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die Genehmigung des Abkommens zur Änderung und Ergänzung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern

vom Einkommen und vom Vermögen vom 8. Juli 1966, BBl 1966 I 1328). Mit der im Jahre 1966 beschlossenen Änderung von Art. 9 Abs. 2 DBA-NL wurde der inzwischen geänderten Auffassung der Niederlande Rechnung getragen, wonach das Besteuerungsrecht für Dividenden zwischen dem Wohnsitzstaat des Empfängers und dem Staat der Einkommensquelle aufzuteilen sei (Botschaft vom 8. Juli 1966, BBl 1966 I 1328). Diese geänderte Fassung folgte damit zumindest in den Grundprinzipien dem im Juli 1963 von der OECD herausgegebenen Muster eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vgl. dazu allgemein RIVIER, Droit fiscal suisse, Le droit fiscal international, S. 221 ff.). Art. 10 Abs. 2 dieses Musterabkommens sah - ebenso wie dieselbe Bestimmung im neuen Musterabkommen von 1977 - vor, dass der Vertragsstaat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nicht mehr als 5% des Bruttobetrages der Dividenden als Steuer erheben darf, wenn der Empfänger eine Kapitalgesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 25% des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt. In den anderen Fällen darf die Steuer nicht mehr als 15% betragen. Eine Missbrauchsbestimmung ist im Musterabkommen nicht vorgesehen. b) Dieser Tendenz sind in der Zwischenzeit die meisten der von der Schweiz mit andern Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen gefolgt. Eine Ausnahme bildet nur das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Königreich Dänemark vom 23. November 1973, das in Art. 10 Ziff. 1 für Dividenden die ausschliessliche Besteuerung im Wohnsitzstaat des Dividendenempfängers vorsieht (RIVIER, a.a.O., S. 221). Alle andern Doppelbesteuerungsabkommen sehen eine Aufteilung der Besteuerung zwischen den Vertragsstaaten vor, wobei aber in 15 Abkommen in Anlehnung an das Musterabkommen der OECD Dividendenempfänger begünstigt werden, sofern sie eine gewisse (in einzelnen unterschiedliche) Mindestbeteiligung an der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft halten (vgl. Steuerentlastungen aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen (Ordner, herausgegeben von der Eidgenössischen Steuerverwaltung), Reg. 39; RIVIER, a.a.O., S. 222-224; HÖHN, Doppelbesteuerungsrecht, S. 241; HÖHN, Überblick über die Besteuerung von Vermögen, Vermögensertrag und Vermögensgewinn, in Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, S. 303 ff.). Die Begünstigung für Dividendenempfänger

mit einer gewissen Mindestbeteiligung geht aber in keinem Abkommen so weit wie im DBA-NL (vgl. Steuerentlastungen aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen, Reg. 39). c) Es liegt auf der Hand, dass diese geltende Rechtslage zu Missbräuchen führen kann. Da sich die steuerliche Entlastung für Dividendenempfänger mit einer gewissen Mindestbeteiligung nur für in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaften auf den vollen Betrag der Verrechnungssteuern beläuft, in andern Ländern aber geringer ist oder - mangels eines Doppelbesteuerungsabkommens - überhaupt nicht gewährt wird, besteht ein besonderer Anreiz, die Beteili-

gung an einer schweizerischen Gesellschaft rein zur Steuerersparnis über eine in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaft zu halten. Im immer mehr verbreiteten System der Aufteilung der Steuerhoheit zwischen Wohnsitzstaat und dem Staat der Einkommensquelle bildet die im DBA-NL vorgesehene vollständige Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer für Dividendenempfänger mit einer Mindestbeteiligung von 25% ein Relikt aus der Zeit, in der die Besteuerung der Dividendenerträge grundsätzlich dem Wohnsitzstaat des Empfängers zugewiesen worden war. Naturgemäss bedarf eine derartige Regelung einer Missbrauchsklausel, wie sie Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA-NL enthält. Dies ist um so mehr notwendig, wenn der andere Vertragsstaat seinerseits mit weiteren Staaten sehr weitgehende Entlastungen in Doppelbesteuerungsabkommen geregelt hat, wie dies bei den Niederlanden der Fall ist.

4. Die Auffassung der Beschwerdeführerin, eine allenfalls wünschbare Begrenzung der Rückerstattung dürfe nicht durch eine strengere Anwendung der staatsvertraglichen Bestimmungen, sondern nur über eine Revision des Abkommens erwirkt werden, ist nicht haltbar. Bei veränderten äusseren Umständen darf ein Staatsvertrag gegebenenfalls strenger ausgelegt und angewendet werden als früher, zumindest soweit dabei der Rahmen des Wortlautes nicht verlassen wird (vgl. zur Auslegung nach dem Wortlaut BGE 97 I 363 E. 3, mit weiteren Hinweisen; umfassender die Auslegungsregel in Art. 31 der Wiener Konvention über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969; siehe auch HÖHN, Funktion, Begriff und Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts, in Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, S. 71 ff.; RIVIER, a.a.O., S. 99 ff.). Der Einwand der Beschwerdeführerin, seit dem Abschluss des schweizerisch-holländischen DBA hätten zahlreiche nichtholländisch beherrschte niederländische Gesellschaften

wesentliche Beteiligungen an schweizerischen Domizilgesellschaften gehalten, ohne dem Vorwurf des Missbrauches ausgesetzt zu sein, so dass auch sie sich auf diese etablierte Praxis habe verlassen können, ist daher nicht stichhaltig. Selbst wenn die Behauptung der Beschwerdeführerin zutreffen sollte, stünde die bisherige Praxis einer künftig strengeren Auslegung des Wortlautes von Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA-NL nicht im Wege.

5. Das Bundesgericht hatte sich bisher nie mit der Auslegung von Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA-NL zu befassen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ihrerseits hat nur einen Einsprache-Entscheid vom 25. April 1979 i.S. X. veröffentlicht (ASA 48, S. 271 ff.), der diese Bestimmung zum Gegenstand hat. Im vorliegenden Fall hat daher das Bundesgericht erstmals die Tragweite von Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA-NL zu ermitteln. a) Ob im Sinne von Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA-NL die Verbindung zwischen den beiden betroffenen Gesellschaften in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, sich die volle Rückerstattung zu sichern, ist unter Berücksichtigung aller Umstände zu entscheiden. Das subjektive Moment der Absicht kann naturgemäss nur anhand objektiver Gegebenheiten ermittelt werden, wobei die Gesamtheit der für oder gegen das Vorliegen der Missbrauchsabsicht sprechenden Umstände entscheidend ist. "In erster Linie" bedeutet dabei, dass keines der anderen, in Betracht fallenden Momente für die Herstellung einer Verbindung zwischen den beiden betroffenen Gesellschaften für sich genommen das gleiche Gewicht hat wie die Absicht, sich die volle Rückerstattung zu sichern. Dass die rein missbräuchlichen Motive alle anderen Gründe bei weitem überlagern müssten, trifft entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin nicht zu. Im übrigen muss für die Auslegung dieser Bestimmung die vom Bundesgericht entwickelte Praxis zur Steuerumgehung nicht herangezogen werden. Erforderlich ist allein das subjektive Moment der Missbrauchsabsicht. Im Vertragstext ist weder von einer ungewöhnlichen Gestaltungsweise noch von einer effektiven Steuereinsparung die Rede. Derartigen Umständen kommt keine selbständige Bedeutung zu; sie spielen allenfalls zusammen mit anderen Aspekten bei der Feststellung der Missbrauchsabsicht eine Rolle. b) Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA-NL schliesst grundsätzlich niederländische Kapitalgesellschaften, deren Aktionäre nicht in den Niederlanden Wohnsitz haben, keineswegs von der vollen Rückerstattung der an der Quelle erhobenen schweizerischen Steuer aus.

Handelt es sich bei einer solchen niederländischen Kapitalgesellschaft um ein Fabrikations- oder Handelsunternehmen der gleichen oder einer ergänzenden Branche, so werden im allgemeinen sachlich einleuchtende Gründe für die Herstellung der Verbindung zwischen den beiden Gesellschaften bestehen, die eine Missbrauchsabsicht von vornherein als wenig wahrscheinlich erscheinen lassen. Dasselbe wird in der Regel bei niederländischen Dienstleistungsunternehmen der Fall sein, die mit einer schweizerischen Tochtergesellschaft zusammenarbeiten. c) Anders ist dagegen meist die Sachlage, wenn es sich bei der niederländischen Muttergesellschaft, deren Aktionäre ihren Wohnsitz nicht in den Niederlanden haben, um eine reine Holdinggesellschaft handelt. Die Beteiligung einer solchen niederländischen Holdinggesellschaft an einer schweizerischen Aktiengesellschaft kann zwar sachlich begründet sein, etwa aus betriebswirtschaftlichen Gründen - z.B. zur regionalen oder branchenweisen Zusammenfassung bestimmter Unternehmungen unter einheitlicher Leitung - oder wegen wirtschaftspolitischer Massnahmen von Drittstaaten. Motive "allgemein unternehmenspolitischer Art" oder gar die sogenannte Steuerplanung eines Konzerns dagegen genügen nicht, um die für das Vorliegen einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der vollen Quellensteuerrückerstattung sprechenden Indizien zu entkräften. Auf jeden Fall wird in der Regel die Verbindung zwischen einer schweizerischen und einer niederländischen Gesellschaft dann in erster Linie in der Absicht hergestellt oder beibehalten, sich die volle Rückerstattung zu sichern, wenn die niederländische Gesellschaft in den Niederlanden selbst keine effektive Geschäftstätigkeit ausübt und auch die Verwaltung, die Leitung der laufenden Geschäfte und die Unternehmensführung nicht in den Niederlanden besorgt werden. Eine derart als reine Domizilgesellschaft ausgestaltete Holdinggesellschaft mit nicht in den Niederlanden ansässigen Aktionären verfügt in den Niederlanden bloss über einen formellen Sitz. Im Sinne der Missbrauchsklausel von Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA-NL ist einer solchen reinen Domizilgesellschaft im Zweifel die volle Rückerstattung der an der Quelle erhobenen schweizerischen Verrechnungssteuer zu versagen.

6. Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich ganz offensichtlich um eine solche reine Domizilgesellschaft, der im Rahmen des gesamten Konzerns keine eigenständige Bedeutung zukommt.

a) Wie sich den Akten entnehmen lässt, verfügt die Beschwerdeführerin in Amsterdam offenbar weder über eigene Büroräumlichkeiten noch über eigenes Personal. Für die Geschäftsleitung wurden pro Jahr nur feste hfl. 20'000.– als Aufwand ausgewiesen. Selbst die für die Beschwerdeführerin tätigen Direktoren M. und S. stehen nicht mit ihr, sondern mit der X. S.A. in einem arbeitsvertraglichen Verhältnis. Auch die Einnahmenstruktur der Y. B.V. ist dementsprechend äusserst einseitig, weisen doch die Gewinn- und Verlustrechnungen seit 1978 als Ertrag vorwiegend die von der Z. AG ausgeschütteten Dividenden aus.
b) Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, überzeugt nicht. Sie hat in keiner Weise substantiiert, inwiefern ihre angeblichen Dienstleistungen mit der Z. AG etwas zu tun hatten und deshalb die Beteiligung hätten rechtfertigen können. Ob sie überhaupt irgendwelche Dienstleistungen erbracht hat, ist zweifelhaft, da ihre Betriebsrechnungen keine entsprechenden Erträge ausweisen. Die Zweigstellen in Brüssel und Madrid dienten der X. S.A. und dem Konzern als Büros und Adressen. Sie hatten keinerlei Kompetenzen, irgendwelche Geschäfte zu bearbeiten oder gar abzuschliessen, so dass sie nicht geeignet sind, den Beweis für eine effektive Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin zu erbringen. c) Als reine Domizilgesellschaft ohne eigene Geschäftstätigkeit hatte die Beschwerdeführerin im Rahmen des gesamten Konzerns offenkundig nur eine Art "Durchlauffunktion". Mit einem "issued capital" von nur hfl. 100'000.– war sie nicht in der Lage, die ihr zufallenden Aktien der Z. AG im Nominalbetrag von SFr. 3'750'000.– zu liberieren. Sie war nach ihren eigenen Angaben für die Gründung der Z. AG auf Darlehen von der X.-Gruppe angewiesen. Die einzelnen, von der Z. AG geleisteten Zahlungen in der Form von Darlehen, die im Jahre 1980 mit der erstmals ausgeschütteten Dividende verrechnet wurden, hat sie jeweils unmittelbar nach Erhalt an ihre Muttergesellschaft, die Y. N.V. in Curaçao, weiterge-

leitet. d) Auffallend ist auch die kurze Zeitspanne, die zwischen den Gründungsdaten der Beschwerdeführerin und der Z. AG liegt. Die Beschwerdeführerin ist offensichtlich im Hinblick auf die in Zug zu gründende Z. AG errichtet worden. Dass die Aktien der am 16. März 1977 gegründeten Z. AG erst am 27. August 1978 übernommen worden sein sollen, steht dem nicht entgegen, da die Beschwerdeführerin selbst zugibt, Gründerin der Z. AG zu sein und bereits am 24. Mai 1977 mit der anderen Aktionärin der

Z. AG, der P. Inc., USA, einen Aktionärbindungsvertrag abgeschlossen hat.

7. Eine Würdigung aller Umstände, die die Eidgenössische Steuerverwaltung einlässlich abgeklärt und im angefochtenen Einsprache-Entscheid dargelegt hat, lässt keinen anderen Schluss zu als die Annahme, die Verbindung zwischen der Beschwerdeführerin und der Z. AG sei in erster Linie - wenn nicht ausschliesslich - in der Absicht hergestellt worden, die volle Rückerstattung der in der Schweiz erhobenen Verrechnungssteuern auf den Dividenden der Z. AG zu sichern. Die Beschwerdeführerin hat im ganzen Verfahren ausser steuerlichen Gründen und (nicht näher erläuterten) Motiven "allgemein unternehmenspolitischer Art" keine Momente vorgebracht, die für die Herstellung ihrer Beziehung zur Z. AG im Rahmen der X.-Gruppe sachlich einleuchten würden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat daher die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Rückerstattung von Verrechnungssteuern zu Recht in Anwendung von Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA-NL verweigert. In der Hauptsache ist somit die Beschwerde abzuweisen.