

Schweiz

Besteuerung bei Dividendenausschüttungen aus schweizerischen Kapitalgesellschaften

von Dr. Hubertus Ludwig und Franziska Bur Bürgin, Basel*

Die Ausschüttung einer Dividende aus einer schweizerischen Kapitalgesellschaft unterliegt einer 35-prozentigen Verrechnungssteuer (Quellensteuer), die von der ausschüttenden Gesellschaft zu entrichten ist. Für den schweizerischen Anteilsinhaber handelt es sich um eine Sicherungssteuer, da sie an seine Steuerlast anrechenbar ist, während sie für deutsche Anteilsinhaber eine endgültige (zusätzliche) Steuerbelastung darstellt, sofern die Quellensteuer weder rückforderbar noch anrechenbar ist. Während die Grundlagen der Rückerstattung bis zum 30.6.05 im DBA zwischen der Schweiz und Deutschland (DBA-Schweiz) zu finden waren, kann seit dem 1.7.05 auch das Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA) zwischen der Schweiz und der EG herangezogen werden (vgl. Art. 14 ZBstA). Dieser Beitrag erläutert das Besteuerungsverfahren der Quellensteuer für deutsche Anteilsinhaber an schweizerischen Kapitalgesellschaften.

1. Rückerstattung durch deutsche Anteilsinhaber

Gemäß Art. 10 DBA-Schweiz beträgt die Sockelsteuer – verbleibende Quellensteuer in der Schweiz – bei Kapitalgesellschaften als Anteilsinhaber 0 v.H., sofern die deutsche Kapitalgesellschaft an der schweizerischen zu mindestens 20 v.H. beteiligt ist (Art. 10 Abs. 3 DBA-Schweiz). Handelt es sich bei den Anteilsinhabern um natürliche Personen oder um die Teilhaber einer Personengesellschaft, beträgt die Sockelsteuer 15 v.H. (Art. 10 Abs. 2 DBA-Schweiz). Sie ist in Deutschland anrechenbar (Art. 24 Abs. 1 Ziff. 2 DBA-Schweiz). Grundvoraussetzung für die Rückerstattung ist dabei die Ansässigkeit der nutzungsberechtigten Personen in Deutschland.

Sockelsteuer ist in Deutschland anrechenbar

1.1 Zinsbesteuerungsabkommen

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 (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.).

Diese Regelung besagt im Wesentlichen, dass bei Dividendenausschüttungen keine Quellensteuer geschuldet ist, wenn die in der EG ansässige Kapitalgesellschaft mit 25 v.H. 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).

Bei Ausschüttung fällt keine Quellensteuer an

* Die Autoren sind dipl. Steuerexperten und Partner bei VISHER Anwälte in Basel.

1.2 Schweizerische Verordnung

Am 22.12.04 hatte der Bundesrat beschlossen, dass schweizerische Tochtergesellschaften ab dem 1.1.05 ihre Quellensteuerpflicht für Dividenden an ihre ausländischen Muttergesellschaften (auch an solche außerhalb der EU), durch Meldung statt Steuerentrichtung erfüllen können. Diesbezüglich wurde eine Verordnung vom 22.12.04 und gleichzeitig ein Kreisschreiben Nr. 6 (Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften.) erlassen. Letzteres wurde nach Inkrafttreten des ZBstA durch ein Kreisschreiben Nr. 10 vom 15.7.05 ergänzt, welches sich speziell zum Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften basierend auf Art. 15 Abs. 1 ZBstA äußert.

**Meldung statt
Steuerentrichtung**

Hierzu wurde außerdem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung ein Wegweiser zur Aufhebung der schweizerischen Quellensteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedsstaaten der EU vom 15.7.05 veröffentlicht (www.estv.admin.ch). Das bis dahin 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 künftig geltend machen soll.

**Rückerstattungs-
verfahren wurde
vereinfacht**

2. 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 v.H. an einer schweizerischen Kapitalgesellschaft beteiligt und fließt in diesem Verhältnis eine Dividende, muss die schweizerische Kapitalgesellschaft nach wie vor die Dividende um 35 v.H. kürzen. Diese ist dann mit Formular 103 (AG), 110 (GmbH), 7 (Genossenschaft) oder im Falle einer außerordentlichen Dividende mit dem Formular 102 an die Eidgenössische Steuerverwaltung abzuliefern.

**Keine Entlastung
an der Quelle**

Hinweis: Der deutsche Anteilshaber kann mittels Formular 85 die rückforderbare Quellensteuer (20 v.H.) nach Fälligkeit der Dividende zurückfordern. Diese Rückforderung hat ihre Grundlage im DBA-Schweiz.

3. Meldeverfahren nach DBA und ZBstA

Sofern eine deutsche Kapitalgesellschaft an einer schweizerischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft wesentlich beteiligt ist, kann das Meldeverfahren geltend gemacht werden. Dies gilt unter dem DBA für Dividenden, die nach dem 31.12.04 fällig wurden, und nach dem ZBstA für solche mit Fälligkeit nach dem 1.7.05. 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.

**Bei wesentlicher
Beteiligung ist
Meldeverfahren
möglich**

3.1 Unterschiedliche Voraussetzungen

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 Körperschaftsteuer unterstellt sein.

Mindestholdedauer beachten

Beachte: Bei der Haltedauer handelt es sich nicht um eine reine Vergangenheitsbetrachtung. So kann die zweijährige Haltedauer auch erst in der Zukunft erfüllt sein, allerdings muss in diesem Fall die Quellensteuer 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 als direkter Anteil gilt. Im Weiteren müssen nach Art. 15 Abs. 1 ZBstA beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen. Dabei schließt weder ein kantonaler Holdingstatus bzw. Beteiligungsabzug bei Dividenden noch das Vorliegen einer Verwaltungsgesellschaft die Anwendung des Meldeverfahrens aus. Allerdings würde eine vollständige Steuererleichterung (begrenzt auf zehn Jahre) – wie sie bei neu gegründeten Unternehmen zum Teil gewährt wird – die Anwendung des ZBstAs ausschließen. Hier müsste auf das DBA zurückgegriffen werden.

Keine Zusammenrechnung von direkten und indirekten Anteilen

Hinweis: Bei einer „dual resident company“ (eine deutsche Kapitalgesellschaft wird beispielsweise aufgrund des DBA Deutschland/USA als in der USA steuerpflichtig angesehen) kann das ZBstA nicht beansprucht werden, das DBA-Schweiz hingegen schon.

3.2 Bewilligung des Meldeverfahrens

Sofern die Eidgenössische Steuerverwaltung das Gesuch um Entrichtung der Quellensteuer 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.

Bewilligung gilt drei Jahre

Ist das Meldeverfahren grundsätzlich bewilligt, wird die schweizerische Kapitalgesellschaft innerhalb von 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende das Formular 108 zusammen mit den ausgefüllten Formularen 103 (Dividende einer AG) bzw. 110 (GmbH) oder 7 (Genossenschaften) einreichen. 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.

Beachte: Das Meldeverfahren ist nicht zwingend anzuwenden. Trotz entsprechender Bewilligung kann die Quellensteuer dennoch abgeliefert und mit dem Formular Rückerstattung der Quellensteuer gefordert werden, sofern der Rückerstattungsanspruch nicht verjährt ist (Verjährungsfrist beträgt drei Jahre gemäß Art. 28 Abs. 3 DBA-Schweiz).

3.3 Ausländische Personengesellschaften

Ausländische Personengesellschaften sind grundsätzlich nicht berechtigt, selbstständig ein DBA in Anspruch zu nehmen. Vielmehr können ihre Gesellschafter eine Entlastung von der schweizerischen Quellensteuer beantragen. Der Grund liegt darin, dass Personengesellschaften in der Regel nicht als Steuersubjekte behandelt werden und dementsprechend steuerlich transparent sind.

Personengesellschaft kann sich nicht auf DBA berufen

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 18.6.71 zum DBA mit Deutschland eine Personengesellschaft selbst die Abkommensvorteile beanspruchen, sofern mindestens drei Viertel der Gewinne der Personengesellschaft Personen zustehen, die in Deutschland ansässig sind. Insofern kann eine GmbH & Co. KG selbst die Quellensteuer im Umfang von 20 v.H. 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.

Beachte: Die deutsche Personengesellschaft kann aber auch darauf verzichten, selbst als Antragsteller aufzutreten. Stattdessen beantragen die einzelnen Gesellschafter die Rückerstattung, was gestützt auf das Protokoll zu Art. 10 Abs. 3 DBA-Schweiz ebenfalls möglich ist.

3.4 Transparenz der Personengesellschaft

Ist an der deutschen Personengesellschaft eine juristische Person mit mindestens 20 v.H. beteiligt, kann sich diese dementsprechend mit Formular 823B (DBA) oder 823C (ZBstA) die vollständige Entlastung von der schweizerischen Quellensteuer bewilligen lassen. Gegenüber in Deutschland ansässigen (natürlichen oder juristischen) Personen ist die Transparenz deutscher Personengesellschaften absolut.

Juristische Person kann Erstattung beantragen

Sofern daran allerdings „Schweizer“ beteiligt sind, wird die Rückerstattung der Quellensteuer versagt, weil die Voraussetzungen nach dem innerstaatlichen schweizerischen Recht nicht vorliegen. Die Entlastung unter dem DBA kann dann nur durch die deutsche Personengesellschaft selbst beantragt werden, sofern die Beteiligung des Schweizers 25 v.H. oder weniger beträgt. Der anzuwendende Sockelsatz beläuft sich dann auf 15 v.H. 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.

4. 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. Nach Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung spielt die Organschaft keine Rolle, 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. Hierbei geht sie der Frage nach, 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.

Die Organschaft spielt keine Rolle

5. „Missbräuchliche“ Rückforderung der Quellensteuer

Die Tatsache allein, dass der Sockelsatz bei natürlichen Personen (Personengesellschaften) 15 v.H. und bei juristischen Personen mit einer Beteiligungsquote von 20 v.H. bzw. 25 v.H. Null beträgt, verleitet dazu, Sachverhalte i.S. einer Steuerersparnis zu gestalten. Sofern z.B. ein deutscher Anteilsinhaber (natürliche Person) seine hundertprozentige Beteiligung in eine deutsche Zwischenholding (Kapitalgesellschaft) einbringt, bewirkt er, dass die schweizerische Sockelsteuer auf einen Schlag von 15 auf 0 v.H. gesenkt wird. Auch wenn durch diese Gestaltungsvariante nicht effektiv Steuern gespart werden, sondern lediglich eine Steuerstundung eintritt, können derartige Strukturvarianten die Abkommensvorteile u.U. 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:

Steuerverwaltung fordert detaillierte Angaben

- 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 sowie Anstellungen bei der deutschen Gesellschaft;
- Ausführliche Bilanzen/Erfolgsrechnungen der letzten drei Jahre;
- Weiterausschüttung von Dividenden.

Hinweis: Sofern die Eidgenössische Steuerverwaltung einen Missbrauch annimmt, dürften zumindest die vor der Einbringung in die Zwischenholding in der schweizerischen Gesellschaft ausgewiesenen Reserven mit einer latenten Quellensteuer 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 z.B. als „Steuerungumgehung“ oder „fehlende Nutzungsberechtigung“ angenommen werden.

Bei Missbrauch droht Belastung mit Quellensteuer