

zsis)



UNTERLAGEN



ISIS-Seminar

vom 20. März 2018

Aktuelle Probleme des Verrechnungssteuerrechts
Seminar Nr.: 18/302

Rückerstattung in internationalen Verhältnissen – Aktuelle Praxis und Problemfelder

Dr. iur. Alberto Lissi, Rechtsanwalt

Agenda

- ▶ Rechtliche Grundlagen
- ▶ Ansässigkeit
- ▶ Nutzungsberechtigung
- ▶ Abkommensmissbrauch
- ▶ Regimewechselfälle
- ▶ Einkünftezurechnung
- ▶ Verwirkung durch Zeitablauf
- ▶ Meldeverfahren

Art. 10 OECD-MA

- ▶ Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können auch in dem Vertragsstaat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der **Nutzungsberechtigte** der Dividenden eine in dem anderen Vertragsstaat **ansässige Person** ist, nicht übersteigen:
 - ▶ a) **5%** des Bruttobetrages der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine **Gesellschaft**, die über eine Periode von 365 Tage ... unmittelbar über mindestens **25% des Kapitals** der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;
 - ▶ b) **15%** des Bruttobetrages der Dividenden in allen anderen Fällen.

Art. 9 Abs. 1 AIA-Abkommen Schweiz-EU

- Keine Besteuerung** an der Quelle sofern (i) kein Betrug und **kein Missbrauch** vorliegt und (ii):
- ▶ die Muttergesellschaft mindestens **2 Jahre** lang eine **direkte** Beteiligung von mind. **25% am Gesellschaftskapital** der Tochtergesellschaft hält und
 - ▶ die eine Gesellschaft in der **EU** und die andere Gesellschaft in der **Schweiz steuerlich ansässig** ist und
 - ▶ nach den DBA mit Drittstaaten **keine** der beiden Gesellschaften **in diesem Drittstaat** steuerlich ansässig ist und
 - ▶ beide Gesellschaften **ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen** und beide die Form einer **Kapitalgesellschaft** aufweisen.

Ansässigkeit

Allgemeines

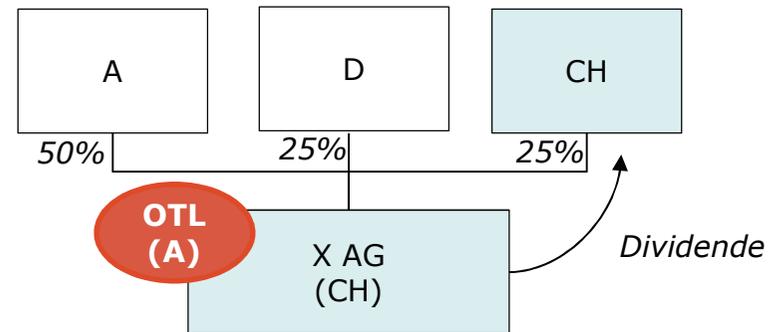
- ▶ Ansässigkeit in den Vertragsstaaten
- ▶ Doppelansässigkeit
 - ▶ Art. 4 Abs. 3 OECD-MA Update 2017
 - ▶ Praxis unter Art. 10 OECD-MA (Ansässigkeit im Sinne von Art. 4 OECD-MA?)
 - ▶ Abkommenswortlaut Art. 9 Abs. 1 AIA-Abkommen Schweiz-EU
- ▶ Hybride Rechtsformen: OECD-MA Update 2017

Fall 1: Nachrangige Ansässigkeit in der Schweiz

Sachverhalt

► Sachverhalt:

- X AG (CH) hat ihren Sitz in der Schweiz, während sich ihr Ort der tatsächlichen Leitung (OTL) im Staat A befindet.
- Die Aktionäre der X AG sind Aktiengesellschaften mit Sitz in der Schweiz (CH), im Staat A (A) und im Staat D (D).
- X AG beabsichtigt, eine Dividende auszuschütten.
- Hinweis: Die Schweiz hat sowohl mit dem Staat A als auch mit dem Staat D ein DBA (analog OECD-MA) abgeschlossen.



► Fragen:

1. Wie sieht es mit der Erhebung der Verrechnungssteuer aus?
2. Wie sieht es mit der Verrechnungssteuerrückerstattung seitens CH, A und D aus?

Nutzungsberechtigung

Allgemeines

- ▶ Behelf gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA
 - ▶ Zweck der DBA: auch Vermeidung Steuerhinterziehung und Steuerrückgewinnung
 - ▶ Nicht sämtliche Fälle von Treaty Shopping bzw. von Missbrauch
- ▶ Abgedeckte Fälle: „agent“, „nominees“ und „conduit structures“
- ▶ Definition Nutzungsberechtigung
 - ▶ “right to use and enjoy the dividend“
 - ▶ “no contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person (based on legal documents or factual circumstances)”
 - ▶ nur „contractual and legal obligation that are dependent on the receipt of the payment“
- ▶ Nicht Gegenstand von BEPS

Abkommensmissbrauch

Rechtliche Grundlagen

- ▶ Ungeschriebener Missbrauchsvorbehalt
- ▶ Ausdrückliche Bestimmungen in einzelnen DBAs
- ▶ Neue Präambel OECD-MA Update 2017
- ▶ Art. 29 Abs. 9 OECD-MA Update 2017:
Principal Purpose Test
 - ▶ Einer der Hauptzwecke (nicht Hauptzweck!): Möglichkeit anderer primärer Zwecke
 - ▶ Subjektives Element (aus «Zwecke») / keine Verobjektivierung
- ▶ Art. 7 Abs. 1 des Multilateralen Instruments («MLI»)

Abkommensmissbrauch

Aktuelle Praxis

- ▶ Formen von Substanz
- ▶ Wirtschaftliche / kapitalmässige (Abgrenzung Nutzungsberechtigung)
 - ▶ 30% Eigenfinanzierungsgrad
 - ▶ Basierend auf Buchwerten
 - ▶ Funktionelle
 - ▶ Infrastrukturelle/ personelle (Arbeitsvertrag vs. Auftragsverhältnis)
- ▶ Konsolidierung von Gesellschaften für Zwecke der Substanz
 - ▶ Für welche Formen der Substanz?
 - ▶ Outsourcing der Geschäftstätigkeit / Substanz (Dritte vs. lokale Gruppengesellschaften)

Abkommensmissbrauch

Aktuelle Praxis

- ▶ Substanz als Kriterium zur Verhinderung des Missbrauchs
- ▶ Anwendungsfall des allgemeinen Missbrauchsvorbehalts
- ▶ Wenig Substanz bloss als Indiz für Missbrauchsabsicht
- ▶ Alternative vs. kumulative Substanzerfordernisse
- ▶ Auswirkung MLI / BEPS Action 6

Nutzungsberechtigung vs. Missbrauch

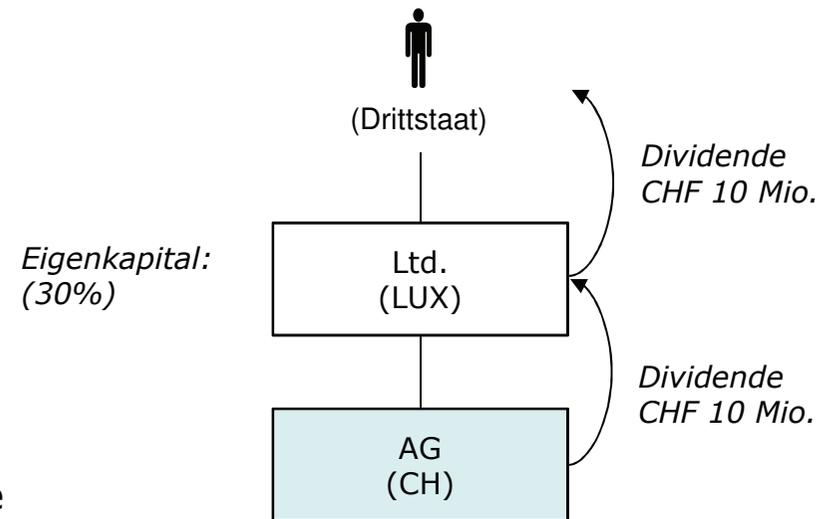
Rechtsfolgen

- ▶ Nutzungsberechtigung
 - ▶ Effektiver Empfänger ist nicht zu berücksichtigen.
 - ▶ DBA mit effektivem Nutzungsberechtigten („paid to“ im Sinne des Kriteriums der Nutzungsberechtigung auszulegen) ist anzuwenden.
 - ▶ Auswirkung bei Frage qualifizierte Beteiligung vs. Portfoliosatz?
- ▶ Missbrauch
 - ▶ Grundsätzlich kein DBA Schutz
 - ▶ Sachverhaltsfiktion?
 - ▶ Grundsatz der Verhältnismässigkeit

Fall 2: Substanzerfordernis / Dividenden Sachverhalt

► Sachverhalt:

- Die natürliche Person (in Drittstaat ansässig) hat im Jahr 2014 über die Ltd. (LUX) die AG (CH) erworben.
- Ltd. (LUX) wurde für die Akquisition mit 30% eigenfinanziert. Die Gesellschaft verfügt über kein eigenes Personal und keine eigenen Büroräumlichkeiten. Auch hält Ltd. (LUX) keine weiteren Beteiligungen oder andere Aktiven.
- AG schüttet die jährlich erzielten Gewinne jeweils an Ltd. (LUX) aus, welche die Dividenden an die natürliche Person (Drittstaat) ausrichtet.



► Fragen:

1. Wie sieht es mit der Rückerstattungsberechtigung aus?
2. Ändert sich durch das Inkrafttreten des MLI bzw. mit BEPS Action 6 etwas?

- ▶ Erscheinungsformen: **Altreserven, internationale Transponierung und stellvertretende Liquidation**
- ▶ Mitteilung der ESTV zur **Altreservenpraxis**
(DBA CH-D Kommentar, Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B. 10.2, Nr. 36)
 - ▶ *Wird im internationalen Verhältnis innerhalb einer Unternehmensgruppe eine Umstrukturierung vorgenommen, mit welcher eine Reduktion des Satzes der residualen Verrechnungssteuer einhergeht, so sind bei **Fehlen ausreichender wirtschaftlicher Motive für die gruppeninterne Umstrukturierung wie bis anhin sogenannte Altreserven abzurechnen.***
 - ▶ *Der **Begriff der «Altreserven» ist unzutreffend** und verursacht vor allem auf Seiten der Steuerberater für Verständnisschwierigkeiten. Neu ist der Begriff der Altreserven wie folgt zu umschreiben: **«Ausschüttbare und nicht eindeutig betriebsnotwendige Mittel».***
 - ▶ *Die **Abrechnung** soll künftig in der Weise erfolgen, dass in der gruppeninternen Umstrukturierung mit Reduktion des Satzes der residualen Verrechnungssteuer in Bezug auf die **ausschüttbaren und eindeutig nicht betriebsnotwendigen Mittel eine Steuerumgehung** gesehen wird. Demzufolge findet insoweit der vor der Umstrukturierung geltende Satz der residualen Verrechnungssteuer Anwendung.*
 - ▶ *Ergänzend wird festgehalten, dass die Änderung des Satzes der residualen Verrechnungssteuer in einem Doppelbesteuerungsabkommen ohne Zutun der Antragssteller grundsätzlich nicht zu einer Abrechnung im oberwähnten Sinne führen kann.*

Regimewechselfälle

Übersicht

- ▶ Allgemeine Bemerkungen
- ▶ Massgebender Zeitpunkt für die Zuteilung des Besteuerungsrechts (aOECD-MA Kommentar Art. 10, Rz. 16)
 - ▶ Zeitpunkt, in dem die Dividende beschlossen wird / die Steuerforderung entsteht.
 - ▶ Der Ansässigkeitsstaat darf die ganze Dividende und nicht nur den Teil der ausgeschütteten Gewinne besteuern, welcher während des Zeitraumes entstanden ist, als die jeweilige DBA-Bestimmung anwendbar war.
 - ▶ DBA-Länder sollen Mindesthaltedauer einführen, um Missbräuche zu vermeiden
 - ▶ Vgl. auch AIA-Abkommen Schweiz-EU sowie DBA mit Bulgarien, Deutschland, Estland, Island, Japan, Luxemburg, Malta, Polen, Portugal, Spanien, Tschechische Republik, Zypern, ...
 - ▶ Neu: OECD-MA Update 2017 Haltedauer von 365 Tagen um Missbräuche zu vermeiden (0%/5% vs. Portfoliosatz).
 - ▶ Vorbehalt der Schweiz zu Art. 8 MLI

Regimewechselfälle

Übersicht

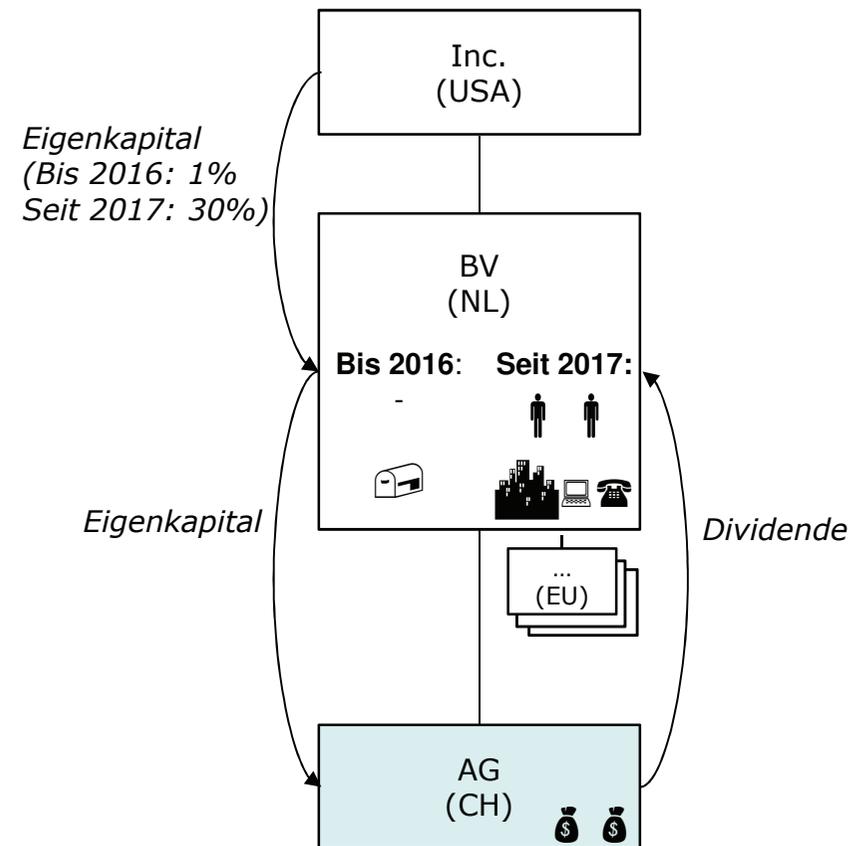
- ▶ Regimewechselfälle
- ▶ Nicht nur rein objektiver Verlust von Substrat
 - ▶ Kein Fall fehlender Nutzungsberechtigung
 - ▶ Ein Missbrauch – inkl. subjektives Element – muss vorliegen und ist nicht leicht anzunehmen

Fall 3: Schaffung von Substanz

Sachverhalt

► Sachverhalt:

- Inc. (USA) hält seit 2012 über die BV (NL) die AG (CH), welche sie zum Preis von CHF 10 Mio. erworben hat (operatives Investment). Verkäufer war der Gründer der AG mit Wohnsitz in der Schweiz.
- BV wurde für die Akquisition mit 1% (kEUR 100) eigenfinanziert. Die Gesellschaft verfügte über kein eigenes Personal und keine eigenen Büroräumlichkeiten. Auch hielt BV keine weiteren Beteiligungen oder anderen Aktiven.
- AG war in den letzten Jahren äusserst erfolgreich und verzeichnete in den Jahren 2012-2016 jährlich einen hohen Gewinn, welchen sie jeweils thesauriert hat.



Fall 3: Schaffung von Substanz

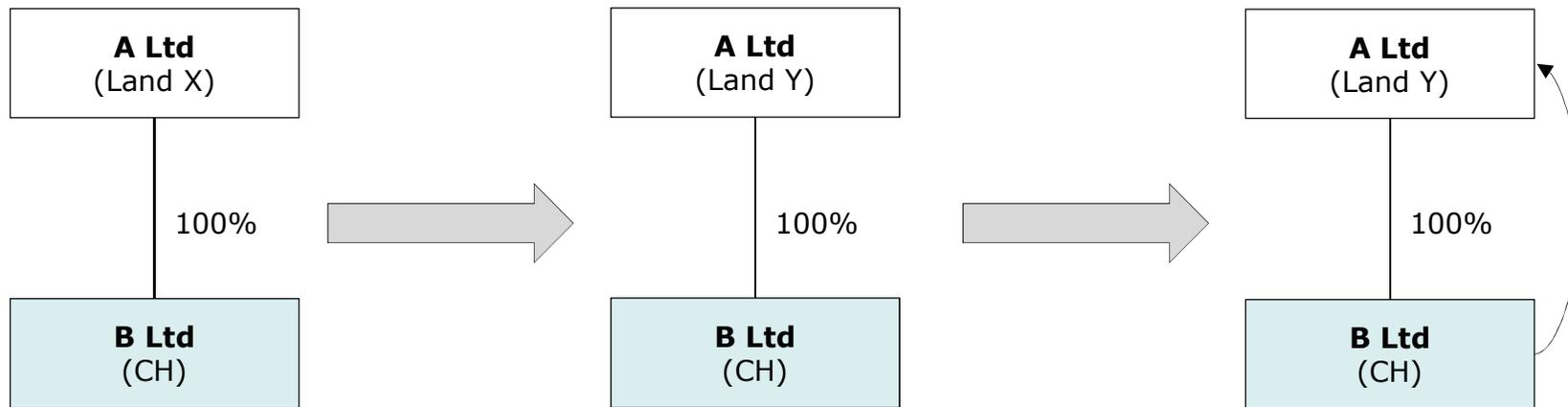
Sachverhalt

- ▶ Die Inc. hat BV im Frühjahr 2017 mit zusätzlichen Mitteln dotiert (Eigenfinanzierungsgrad von 30%) und weitere Beteiligungen an europäischen Konzerngesellschaften in BV eingebracht. BV mietet – ebenfalls seit Frühjahr 2017 – eigene Büros und beschäftigt für die Verwaltung der Beteiligungen und die Finanzierung der Gruppe einen CFO, einen Controller und eine Administrativkraft.
- ▶ Im Hinblick auf eine substantielle Dividendenausschüttung im Jahr 2018 reicht die AG im Frühjahr 2018 ein Gesuch 823 B bei der ESTV ein.
- ▶ Fragen:
 1. Wird die ESTV der BV die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gewähren?
 2. Variante: Wie ist der Fall zu beurteilen, wenn BV die Substanz im Hinblick auf die Mittelrepatrierung in die USA erhöht (Erhöhung Eigenkapital, keine weiteren Beteiligungen)?
 3. Ändert sich durch das Inkrafttreten des MLI / BEPS Action 6 etwas?

Fall 4: Sitzverlegung

Sachverhalt

► Sachverhalt:



- Aktionär ansässig im Land X (kein DBA)
- B Ltd verfügt über ausschüttungsfähige, nicht betriebsnotwendige liquide Mittel

- **Sitzverlegung** (ohne Liquidation) Aktionär in Land Y
- DBA mit 0% Sockelsteuersatz

- Ausschüttung einer Dividende seitens der B Ltd

► Frage:

Verrechnungssteuerentlastungsmöglichkeit?

Einkünftezurechnung Direktbegünstigungs- vs. Dreieckstheorie

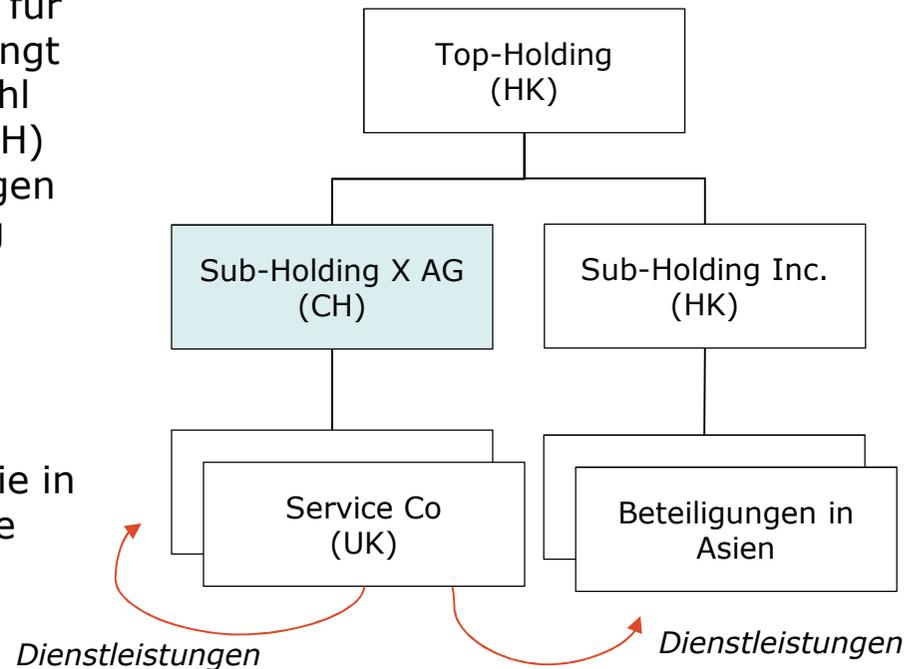
- ▶ Allgemeines zur Einkünftezurechnung
 - ▶ DBA Recht oder nationales Recht?
 - ▶ Jedenfalls: Nationales Recht soll Besteuerungszuständigkeiten nicht aushöhlen können.
- ▶ Besonderheiten zu Art. 10 OECD-MA: Dreieckstheorie aus dem Kerngehalt des abkommensrechtlichen Dividendenbegriffs / at arm's length principle (Art. 9 OECD-MA)?
- ▶ Abstellen auf Einkünftezurechnung im Staat des Anteilinhabers (wie Partnership Report / Vermeidung Doppelbesteuerung)?
 - ▶ Falls Staat mit Dreieckstheorie: DBA mit Anteilinhaber-Staat anwendbar.
 - ▶ Falls Staat mit Direktbegünstigungstheorie: Art. 10 DBA mit dem Drittstaat?
 - ▶ Risiko der fehlenden Entlastung!
- ▶ ESTV: Anwendung Schweizer Zurechnungsregeln (Portfoliosatz), was im internationalen Verhältnis zu unbefriedigenden Lösungen führt

Fall 5: Einkünftezurechnung

Sachverhalt

► Sachverhalt:

- Service Co (UK) ist Service-Provider für die Gruppengesellschaften. Sie erbringt verschiedene Dienstleistungen sowohl für die von der Sub-Holding X AG (CH) gehaltenen europäischen Beteiligungen als auch für die von der Sub-Holding Inc. (HK) gehaltenen asiatischen Beteiligungen der Gruppe.
- Die Aktivitäten der Gruppe werden immer wichtiger, die Gruppe gibt deshalb eine Verrechnungspreisstudie in Auftrag. Gemäss dieser Studie ist die Vergütung von Service Co nicht ausreichend.



► Frage:

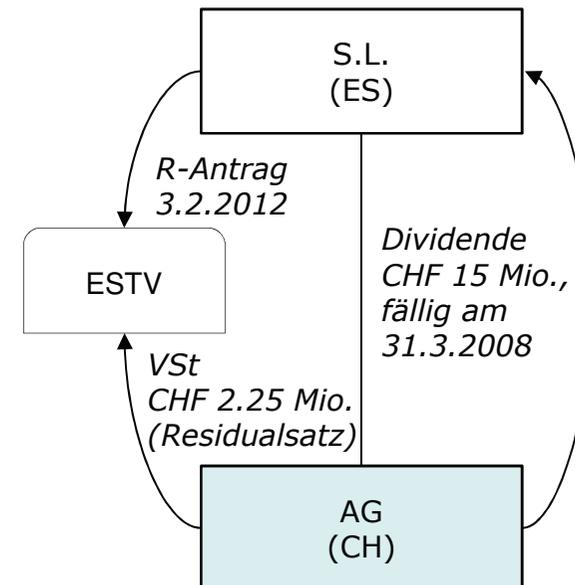
Konsequenzen aus Sicht der Verrechnungssteuer für Sub-Holding X AG?

Fall 6: Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs durch Zeitablauf

Sachverhalt

► Sachverhalt:

- S.L. (ES) hält seit dem 12.12.2007 50% der Aktien der AG (CH).
- Am 13.8.2008 hat die ESTV der AG die Meldebewilligung 823C bis zum 12.8.2011 erteilt, wobei die residuale Steuer von 15% für Dividenden mit Fälligkeit bis 11.12.2009 (2-jähriges Haltedauererfordernis) noch abgeführt werden musste.
- Am 31.3.2008 schüttete die AG eine Dividende von CHF 15 Mio. an S.L. und überwies die Verrechnungssteuer von CHF 2.25 Mio. an die ESTV.
- Die S.L. reicht am 3.2.2012 einen Antrag auf Rückerstattung der CHF 2.25 Mio. bei der ESTV ein.



► Frage:

Wie sieht es mit der Rückerstattungsberechtigung der S.L. aus?

- ▶ Neue gesetzliche Bestimmungen
- ▶ Seit dem 15. Februar 2017 in Kraft (AS **2017** 497; BBl **2015** 5331 5365)
- ▶ Art. 16 Abs. 2^{bis} VStG:
 - Kein Verzugszins ist geschuldet, wenn die **materiellen Voraussetzungen** für die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt sind nach:
 - a. Artikel 20 und seinen Ausführungsbestimmungen; oder
 - b. dem im Einzelfall anwendbaren internationalen Abkommen und den Ausführungsbestimmungen zu diesem Abkommen.

- ▶ Neue gesetzliche Bestimmungen
 - ▶ Art. 20 VStG
 1. Würde bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen, so kann der steuerpflichtigen Person gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen.
 2. Der Bundesrat umschreibt die Fälle, in denen das Meldeverfahren zulässig ist. Das Meldeverfahren ist insbesondere bei Dividendenausschüttungen und geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis zuzulassen.
 3. Erfolgt in den Fällen nach Artikel 16 Absatz 2^{bis} die Meldung der steuerbaren Leistung, das Gesuch um Bewilligung des Meldeverfahrens oder die Geltendmachung des Anspruchs auf ein Meldeverfahren **nicht rechtzeitig**, so wird das Meldeverfahren unter Vorbehalt der **Erhebung einer Ordnungsbusse nach Artikel 64 gewährt**.
 - ▶ Art. 70c VStG
 - ▶ Übergangsbestimmungen zur Änderung vom 30. September 2016 (Gesuch um Rückerstattung bereits bezahlter Verzugszinsen - Frist am 15. Februar 2018 abgelaufen).
-

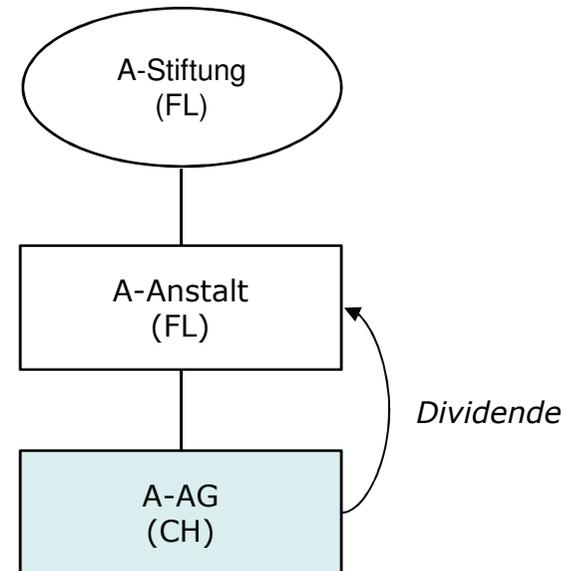
Meldeverfahren Übersicht über neuere Entwicklungen

- ▶ Auch unter den neuen Gesetzgebung gilt die dreissigtägige Frist weiterhin (Art. 16 Abs. 1 lit. c VStG).
- ▶ Gemäss revidiertem Art. 20 Abs. 3 VStG i.V.m. mit Art. 16 Abs. 2^{bis} VStG kann das Meldeverfahren auch nach Ablauf dieser Frist noch angewendet werden, sofern die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind und ohne dass ein Verzugszins geschuldet wird (d.h. selbst wenn der Antrag für das Meldeverfahren gemäss Form. 823, 823B, 823C erst nach Fälligkeit der Dividende gestellt und genehmigt wurde).
- ▶ Die verspätete Meldung wird nach Art. 20 Abs. 3 VStG i.V.m. Art. 64 VStG mit einer **Ordnungsbusse von maximal 5000 Franken** bestraft (Eröffnung Strafverfahren)

Fall 7: Liechtensteinischen Anstalt Sachverhalt

► Sachverhalt:

- Die A-Gruppe erbringt Dienstleistungen im IT Sektor.
- «Dach» der A-Gruppe ist die A-Stiftung (vom Stiftungsrat beherrscht bzw. unkontrollierte Stiftung).
- Die A-Stiftung und die A-Anstalt haben ihren Sitz in Liechtenstein.
- Die Begünstigten der Stiftung sind im Ausland ansässig, ebenso der Stifter.
- Im Zuge einer Gruppenreorganisation gliedert die A-Anstalt ihr operative Geschäft per 1.1.2017 auf die neu errichtete A-AG (CH) aus.
- Die A-Anstalt, voll eigenfinanziert, nimmt fortan die Vermögensverwaltungs- und Holdingfunktion wahr.



Fall 7: Liechtensteinischen Anstalt

Sachverhalt

- ▶ Die A-Anstalt verfügt in Liechtenstein über eigene Büroräumlichkeiten und beschäftigt für die Vermögensverwaltung eigene, qualifizierte Mitarbeiter.
- ▶ Sie unterliegt in Liechtenstein der Besteuerung als juristische Person.
- ▶ Das Stiftungskapital der A-Anstalt ist nicht in Anteile zerlegt.
- ▶ Die A-AG hat per 31.12.2017 ihr erstes Geschäftsjahr abgeschlossen und möchte im April 2018 eine Dividende an die A-Anstalt ausschütten.
- ▶ Fragen:
 1. Wie sieht es mit der Rückerstattungsberechtigung der Anstalt aus?
 2. Kann die A-AG das internationale Meldeverfahren in Anspruch nehmen?

Danke für die Aufmerksamkeit