

JAAC 68.162

Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 7. Juni 2004 in Sachen X AG [SRK 2002-032]).

Impôt anticipé. Convention de double imposition Suisse-Etats-Unis d'Amérique de 1951 (CDI-USA de 1951). Compétence de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC) et interprétation des notions de dividende, d'actionnaire et de société filiale.

- Contenu contractuel de la CDI-USA de 1951 concernant les dividendes, respectivement les participations au bénéfice (consid. 3a et b). Compétence de la CRC (consid. 3d).

- Appréciation sous l'angle de l'impôt anticipé d'une prestation appréciable en argent effectuée par la recourante en faveur d'une société qui domine deux sociétés intercalées et interprétation de la notion d'actionnaire. En l'espèce, les notions d'actionnaire et de société filiale doivent être compris du point de vue économique (consid. 4).

Verrechnungssteuer. Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Vereinigte Staaten von Amerika von 1951 (DBA-USA von 1951). Zuständigkeit der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) und Auslegung der Begriffe Dividende, Aktionäre und Tochtergesellschaft.

- Vertragsinhalt des DBA-USA von 1951 hinsichtlich Dividenden bzw. Gewinnanteilen (E. 3a und b). Zuständigkeit der SRK trotz echter Lücke (E. 3d).

- Verrechnungssteuerrechtliche Beurteilung der Erbringung einer geldwerten Leistung von der Beschwerdeführerin an die beherrschende Gesellschaft über zwei zwischengeschaltete Gesellschaften und Auslegung des Begriffs Aktionär. In casu sind die Begriffe Aktionär und Tochtergesellschaft wirtschaftlich zu verstehen (E. 4).

Imposta preventiva. Convenzione di doppia imposizione Svizzera-Stati Uniti d'America del 1951 (CDI-USA del 1951). Competenza della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (CRC) e interpretazione delle nozioni di dividendo, azionista e filiale.

- Contenuto della Convenzione CDI-USA del 1951 in merito ai dividendi risp. alle partecipazioni ai benefici (consid. 3a e b). Competenza della CRC nonostante una vera lacuna (consid. 3d).

- Valutazione dal punto di vista del diritto dell'imposta preventiva della fornitura di una prestazione valutabile in denaro, effettuata dalla ricorrente alla società che controlla due società intermedie e interpretazione della nozione di azionista. In casu le nozioni di azionista e filiale sono da comprendere in senso economico (consid. 4).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X. AG, eine Aktiengesellschaft mit Sitz in (...), wurde mit Handelsregistereintrag vom (...) gegründet. Die Gesellschaft bezweckt Dienstleistungen und kommerzielle sowie technische Beratung in Zusammenhang mit dem Handel auf dem Gebiete von chemischen Produkten aller Art; Handel, Herstellung, Verarbeitung und Umarbeitung von solchen Produkten; Erwerb und Verwertung von einschlägigen Patenten, Handelsmarken und Lizenzen; Beteiligung an Unternehmen der chemischen Branche irgendwelcher Art sowie Erwerb, Belastung und Veräusserung von Liegenschaften.

Das Grundkapital betrug bei der Gründung Fr. 100'000.-, eingeteilt in 200 Namenaktien zu Fr. 500.-. Nach Kapitalerhöhung vom 22. Oktober 1999 beträgt das Grundkapital Fr. 2'000'000.-, eingeteilt in 4'000 voll liberierte Namenaktien zu je Fr. 500.-. Das Aktienkapital wird zu 100% von der Y. Ltd., Schweiz, gehalten. Die Y. Ltd. ist ihrerseits eine 100%-ige Tochtergesellschaft der Z. Inc., Schweiz. Die Z. Inc. ist eine 100%-ige Tochtergesellschaft der W. Inc., Vereinigte Staaten von Amerika (USA). Diese ist wiederum eine 100%-ige Tochtergesellschaft der T. Corporation, USA.

B. Die X. AG schloss am 26. Juni 1991 mit dem S. Institute, USA, einen Vertrag betreffend Vertriebsrechte für gewisse biotechnologische Produkte in Europa, Afrika und Südamerika ab. Diese Rechte veräusserte sie am 24. März 1997 zum Nettobuchwert von USD 20'937'044.- an die T. Corporation, USA. Der entsprechende Geldtransfer erfolgte per 3. März 1997. Kurz darauf veräusserte die T. Corporation, USA, diese Rechte zum Preis von USD 28 Mio. an die R., eine nicht zum Konzern gehörende Gesellschaft.

C. Im Rahmen einer Buchprüfung vom 21. bis 24. Juni 1999 stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die vorgenannten Transaktionen fest und verlangte darüber Unterlagen. Mit Schreiben vom 10. November 1999 teilte sie der Gesellschaft mit, die Differenz zwischen den beiden Verkaufspreisen, gerundet auf USD 7 Mio., zum Kurs von Fr. 1.47, somit Fr. 10'290'000.-, betrachte sie als geldwerte Leistung im Sinne des Art. 4

Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG, SR 642.21) in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 19. Dezember 1966 (Verrechnungssteuerverordnung [VStV], SR 642.211). Dementsprechend sei auf diesem Betrag die Verrechnungssteuer von 35%, also Fr. 3'601'500.-, geschuldet und gemäss Art. 14 VStG auf die Leistungsbegünstigte zu überwälzen. Gleichzeitig teilte die ESTV der X. AG mit, falls die ausländische Leistungsempfängerin die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragen wolle, habe dies innerhalb der im anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen angegebenen Frist zu erfolgen.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 1999 stellte der Vertreter der X. AG - unter Verweis auf das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 24. Mai 1951 (DBA-USA von 1951; AS 1951 892) - das Gesuch, es sei der Gesellschaft zu gestatten, die Erfüllung der Verrechnungssteuerpflicht auf der von ihr am 3. März 1997 gegenüber der T. Corporation erbrachten geldwerten Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.- in der Weise zu erfüllen, dass die X. AG 5%, somit Fr. 514'500.-, bezahle und diesen Betrag auf die T. Corporation überwälze. Das Gesuch wurde im Wesentlichen damit begründet, die X. AG werde indirekt zu 100% durch die T. Corporation beherrscht, weshalb Art. VI Abs. 2 des DBA-USA von 1951 zur Anwendung gelange. Die Z. Inc. habe ihrerseits die Ermächtigung erhalten, die Dividendenzahlungen an die W. Inc. um 5% zu kürzen. Bei Ausschüttung der geldwerten Leistung über die kapitalmässige Beherrschungslinie bis hin zur T. Corporation, wäre schliesslich ebenfalls lediglich eine Sockelsteuer von 5% angefallen.

D. Nach weiterem mündlichem und schriftlichem Meinungsaustausch erliess die ESTV am 18. Mai 2000 einen förmlichen Entscheid, in welchem sie der X. AG mitteilte, die am 24. März 1997 von der Gesellschaft an die T. Corporation erbrachte geldwerte Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.- unterliege der Verrechnungssteuer im Betrage von Fr. 3'601'500.- (35% von Fr. 10'290'000.-) und auf diesem ausstehenden Steuerbetrag sei ab dem 1. Januar 1998 ein Verzugszins von 5% geschuldet. Die T. Corporation könne im Rahmen des DBA-USA von 1951, Art. VI Abs. 1, mittels Formular 82 innerhalb der dafür vorgesehenen Frist eine Rückerstattung im Umfang von 20% beantragen.

Gegen den Entscheid vom 18. Mai 2000 reichte der Vertreter der X. AG am 19. Juni 2000 bei der ESTV Einsprache ein. Er beantragte, die am 24. März 1997 von der Gesellschaft an die T. Corporation erbrachte geldwerte Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.- sei der Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 514'500.- (5% von Fr. 10'290'000.-) zu unterstellen. Es sei der X. AG zu gestatten, die Verrechnungssteuerpflicht in der Weise zu erfüllen, dass sie den Betrag von Fr. 514'500.- bezahle und ihn auf die T. Corporation überwälze. *Eventualiter* sei der X. AG zu gestatten, ihre Verrechnungssteuerpflicht hinsichtlich der geldwerten Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.- an ihre Muttergesellschaft, die Y. Ltd. durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen. Es sei alsdann der Y. Ltd. zu gestatten, ihre Verrechnungssteuerpflicht hinsichtlich der geldwerten Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.- an ihre Muttergesellschaft, die Z. Inc. durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen. Es sei schliesslich festzustellen, dass die von der Z. Inc. an die W. Inc. erbrachte Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.- der Verrechnungssteuer

im Betrag von Fr. 514'500.- (5% von Fr. 10'290'000.-) unterliege, und es sei der Z. Inc. zu gestatten, die Verrechnungssteuerpflicht in der Weise zu erfüllen, dass sie den Betrag von Fr. 514'500.- bezahle und ihn auf die W. Inc. überwälze. Zur Begründung des Hauptbegehrens wurde im Wesentlichen vorgebracht, Art. VI Abs. 2 des DBA-USA von 1951 sei unrichtig angewendet worden. Zur Gewährung der Reduktion der Quellensteuer auf 5% genüge es, wenn der Empfänger der geldwerten Leistung wie vorliegend indirekt über 95% der Stimmrechte der leistenden Gesellschaft verfüge. Zur Begründung des Eventualbegehrens wurde im Wesentlichen vorgebracht, es sei nicht von der im angefochtenen Entscheid angewandten Direktbegünstigungstheorie auszugehen, sondern eine der Dreieckstheorie nachgebildete «Perlenkettentheorie» anzuwenden, aufgrund welcher die geldwerte Leistung an die Muttergesellschaft der X. AG erbracht worden sei, von dieser an deren Muttergesellschaft und so weiter, bis zur Empfängerin der Leistung, der T. Corporation.

E. Mit Einspracheentscheid vom 11. Februar 2002 wies die ESTV die Einsprache ab und hielt fest, die X. AG habe der Verwaltung die Verrechnungssteuer von Fr. 3'601'500.- sowie den Verzugszins von 5% vom 1. Januar 1998 bis zum Tag der Abgabeentrichtung zu bezahlen. Die Verrechnungssteuer sei auf die Begünstigte, die T. Inc., USA, zu überwälzen. Die T. Inc. könne mittels Formular 82 C innerhalb von 60 Tagen nach Entrichtung der geschuldeten Verrechnungssteuer deren Rückerstattung im Umfang von 20% beantragen. Zur Begründung wurde betreffend das Hauptbegehren im Wesentlichen ausgeführt, Art. VI Abs. 2 DBA-USA von 1951 erfordere zwingend, dass die dividendenempfangende Gesellschaft Aktionärin der dividendenzahlenden Gesellschaft sein müsse. Diese Voraussetzung sei vorliegend nicht gegeben, da die T. Inc. die X. AG ausschliesslich mittelbar beherrsche. Zum Eventualbegehren führte die ESTV im Wesentlichen aus, dieses gehe nicht vom tatsächlich verwirklichten Sachverhalt aus. Bei der Verrechnungssteuer gelte weiterhin grundsätzlich die Direktbegünstigungstheorie, welche den wirtschaftlichen Gegebenheiten in angemessener Weise Rechnung trage. Einzig in wenigen Ausnahmefällen werde bei geldwerten Leistungen an nahestehende Dritte die Dreieckstheorie angewendet. Der zu beurteilende Fall betreffe jedoch keinen dieser Ausnahmefälle.

F. Mit Eingabe vom 14. März 2002 erhebt die X. AG (im Folgenden: Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 11. Februar 2002 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt, die am 3. März 1997 von der Beschwerdeführerin an die T. Corporation erbrachte geldwerte Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.- sei der Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 514'500.- (5% von Fr. 10'290'000.-) zu unterstellen. Es sei der Beschwerdeführerin zu gestatten, die Verrechnungssteuerpflicht in der Weise zu erfüllen, dass sie den Betrag von Fr. 514'500.- bezahle und ihn auf die T. Corporation überwälze. *Eventualiter* sei der Beschwerdeführerin zu gestatten, ihre Verrechnungssteuerpflicht hinsichtlich der geldwerten Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.- an ihre Muttergesellschaft, die Y. Ltd. durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen. Es sei alsdann der Y. Ltd. zu gestatten, ihre Verrechnungssteuerpflicht hinsichtlich der geldwerten Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.- an ihre Muttergesellschaft, die Z. Inc. durch Meldung der

steuerbaren Leistung zu erfüllen. Es sei schliesslich festzustellen, dass die von der Z. Inc. an die W. Inc., USA, erbrachte Leistung im Betrag von Fr. 10'290'000.- der Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 514'500.- (5% von Fr. 10'290'000.-) unterliege, und es sei der Z. Inc. zu gestatten, die Verrechnungssteuerpflicht in der Weise zu erfüllen, dass sie den Betrag von Fr. 514'500.- bezahle und ihn auf die W. Inc. überwälze. Begründet wurden diese Ausführungen in gleicher Weise wie bereits in der Einsprache.

In ihrer Vernehmlassung vom 16. Mai 2002 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

1. (Formelles)

2. (Gegenstand der Verrechnungssteuer, Entstehung der Steuerforderung)

3.a. Die Schweiz hat mit den USA am 24. Mai 1951 ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA-USA von 1951) abgeschlossen, welches durch ein neues Abkommen vom 2. Oktober 1996 ersetzt wurde (DBA-USA, SR 0.672.933.61). Gemäss Art. 29 Abs. 2 DBA-USA tritt das (neue) Abkommen mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft und seine Bestimmungen finden hinsichtlich der an der Quelle erhobenen Steuern für Beträge Anwendung, die am oder nach dem ersten Tag des zweiten auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Monats gezahlt oder gutgeschrieben werden (Bst. a). Das DBA-USA ist am 19. Dezember 1997 in Kraft getreten; auf den *in casu* zu beurteilenden Sachverhalt finden daher die Bestimmungen des DBA-USA von 1951 Anwendung.

b. Gemäss Art. VI DBA-USA von 1951 soll der Satz der Steuer, die einer der Vertragsstaaten auf Dividenden erhebt, die aus in seinem Gebiete gelegenen Quellen fliessen, 15% nicht übersteigen, sofern der Dividendenempfänger eine Person mit Wohnsitz im anderen Staate oder eine Gesellschaft oder ein anderer Rechtsträger dieses anderen Staates ist und im steuererhebenden Staate keine Betriebsstätte besitzt (Abs. 1 Satz 1). Ist indessen der Aktionär eine Gesellschaft, die unmittelbar oder mittelbar über mindestens 95% der Stimmrechte in der dividendenzahlenden Gesellschaft verfügt, und stammen nicht mehr als 25% des Bruttoeinkommens der dividendenzahlenden Gesellschaft von anderen Zinsen und Dividenden als den von ihren eigenen Tochtergesellschaften ausgerichteteten, so soll der Steuersatz 5% nicht übersteigen (Art. 2 Satz 1).

Der in Art. VI DBA-USA von 1951 verwendete Ausdruck «Dividenden» wird im Abkommen nicht definiert. Nach Art. II Abs. 2 DBA-USA von 1951 wird bei Anwendung der Bestimmungen dieses Abkommens jeder Vertragsstaat jedem nicht anders umschriebenen Begriff den Sinn beilegen, der ihm unter der eigenen Steuergesetzgebung zukommt, sofern sich aus dem Zusammenhang nicht etwas anderes ergibt. Die Frage, ob es sich bei einer bestimmten Leistung um eine Dividende im Sinne des Abkommens handelt, ist somit nach dem internen Recht desjenigen Vertragsstaates zu beurteilen, aus welchem die betreffende Leistung stammt, vorliegend somit nach schweizerischem Recht. Nach schweizerischem Recht bezeichnet der Begriff Dividenden nur eine bestimmte Form des Ertrages gesellschaftlicher Beteiligungsrechte, nämlich offen ausgeschüttete Erträge der Aktien schweizerischer

Aktien- und Kommanditaktiengesellschaften. Das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer verwendet jedoch im Zusammenhang mit dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens den Begriff Gewinnanteile (vgl. Art. 4 Abs. 1 VStG). Dies entspricht jenem Begriff des amerikanischen Rechts, wonach jede aus dem laufenden oder unverteiltern Geschäftsertrag an die Inhaber von Beteiligungsrechten vorgenommene Ausschüttung als «Dividende» zu betrachten ist und es auf die Bezeichnung dabei nicht ankommt (vgl. *Kurt Locher*, Handbuch und Praxis der schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen Einkommens- und Erbschaftssteuern, Band 1, Basel 1957, N. 131). Die fragliche Abkommensbestimmung soll die Doppelbesteuerung auf derartigen Erträgen verhindern. Nach dem Sinn des Abkommens ist daher der Ausdruck «Dividende» auch für das schweizerische Recht nicht im engeren, wörtlichen Sinne, sondern im weiteren Sinne des «Gewinnanteils, wie er im Verrechnungssteuergesetz verwendet wird», anzuwenden (vgl. *Kurt Locher*, a.a.O., Band 1, N. 132).

c. Nach Art. 2 der Verordnung zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. November 1951 / 26. November 1975 (V zum DBA-USA von 1951, AS 1951 1031, AS 1975 2266) hat eine schweizerische Tochtergesellschaft die ihrer amerikanischen Muttergesellschaft ausgerichteten Dividenden nur um 5% zu kürzen, wenn im Verfahren nach Art. 3 festgestellt worden ist, dass die Voraussetzungen von Art. VI Abs. 2 DBA-USA von 1951 gegeben sind. Nach Art. 3 V zum DBA-USA von 1951 entscheidet die ESTV darüber, ob die in Artikel VI Abs. 2 DBA-USA von 1951 umschriebenen Voraussetzungen erfüllt sind (Abs. 1). Die schweizerische dividendenzahlende Gesellschaft hat den Entscheid der ESTV vorgängig der Dividendenzahlung anzurufen, indem sie nachweist (Abs. 2), dass mindestens 95% der Stimmrechte, die in ihrer Generalversammlung ausgeübt werden können, unmittelbar oder mittelbar ihrer amerikanischen Muttergesellschaft zustehen (Bst. a), und dass nicht mehr als 25% ihres Bruttoeinkommens den drei dem Jahre der Dividendenfälligkeit vorangehenden Kalenderjahren von andern Zinsen und Dividenden als den von ihren eigenen Tochtergesellschaften ausgerichteten stammen (Bst. b).

d. Gemäss Art. 10 Abs. 1 V zum DBA-USA von 1951 können Entscheide der ESTV bei dieser innert 30 Tagen seit der Zustellung durch Einsprache angefochten werden. Gegen Einspracheentscheide der ESTV kann innert 30 Tagen seit der Zustellung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben werden.

Entsprechend der Bestimmungen der V zum DBA-USA von 1951 sah das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer in seiner ursprünglichen Fassung vor, dass gegen Einspracheentscheide der ESTV die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Schweizerische Bundesgericht gegeben ist (Art. 43 VStG in der bis zum 1. Januar 1994 gültigen Fassung, AS 1969 737). Gleichzeitig mit der Schaffung von Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), demzufolge die eidgenössischen Rekurskommissionen als Beschwerdeinstanzen entscheiden, soweit andere Bundesgesetze dies vorsehen, wurde das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer um einen Art. 42a erweitert, welcher die Anfechtung der Einspracheentscheide der ESTV bei der SRK vorsieht (AS 1992 321 f.). Wie ersichtlich ist, ist es

unter Umständen sachgerecht, dass Entscheide der ESTV gestützt auf V zum DBA-USA von 1951 im Zusammenhang mit einer Verfügung gestützt auf das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer ergehen. Es macht keinerlei Sinn, den Instanzenzug bezüglich der beiden sachlich sehr eng zusammenhängenden Themen unterschiedlich zu gestalten. Es kann daher ohne weiteres angenommen werden, dass diesbezüglich ein gesetzgeberisches Versehen vorliegt, indem übersehen wurde, dass im Zuge der Schaffung der SRK auch die bundesrätliche Verordnung zum DBA-USA von 1951 eine entsprechende Anpassung hätte erfahren müssen. Es liegt somit eine echte Lücke vor, welche vom Richter im Rahmen der Rechtsanwendung zu schliessen ist (vgl. [BGE 102 Ib 225](#) f. E.2, [BGE 119 Ib 218](#) E. 2 und [BGE 119 Ib 322](#) E. 4b; vgl. auch Entscheid der SRK vom 7. April 1998 in Sachen A AG, veröffentlicht in [VPB 63.31](#) S. 291 ff.). Dies ergibt sich im Übrigen ohne weiteres auch mit Blick auf die Verordnung zum DBA-USA vom 15. Juni 1998 (SR 672.931.61), in welchem als Rechtsmittel gegen Einspracheentscheide der ESTV die Beschwerde an die SRK stipuliert wurde (Art. 5 Abs. 5). Für das vorliegende Beschwerdeverfahren ist somit davon auszugehen, dass die SRK auch für die Überprüfung der Frage zuständig ist, ob die ESTV die Anwendung des reduzierten Quellensteuersatzes von 5% gestützt auf Art. VI Abs. 2 DBA-USA von 1951 hätte bewilligen müssen.

4.a. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin der T. Corporation im März 1997 eine geldwerte Leistung erbracht hat und dass diese geldwerte Leistung Fr. 10'290'000.- betrug. Ferner ist unbestritten, dass die T. Corporation die Beschwerdeführerin indirekt, über drei zwischengeschaltete Gesellschaften, zu 100% beherrscht. Umstritten ist zur Hauptsache, ob bei dieser Sachverhaltskonstellation Art. VI Abs. 2 DBA-USA von 1951 zur Anwendung kommt, wonach die Quellensteuer 5% nicht übersteigen soll, wenn der Aktionär eine Gesellschaft ist, die unmittelbar oder mittelbar über mindestens 95% der Stimmrechte in der dividendenzahlenden Gesellschaft verfügt. Die ESTV vertritt die Auffassung, diese Bestimmung komme nicht zur Anwendung, weil die T. nicht Aktionärin der Beschwerdeführerin sei. Demgegenüber ist die Beschwerdeführerin der Auffassung, bei richtiger Auslegung von Art. VI Abs. 2 DBA-USA von 1951 werde nicht verlangt, dass der Empfänger der steuerbaren Leistung zivilrechtlich gleichzeitig Aktionär der die Leistung entrichtenden Gesellschaft zu sein braucht, direkte oder indirekte Kontrolle von 95% genüge.

b. Die Bestimmungen des Art. VI Abs. 2 DBA-USA von 1951 ist, wie das Bundesgericht bereits mit Urteil vom 16. August 1996 in Sachen S. AG (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 66 S. 406 ff.) festgestellt hat, auslegungsbedürftig. Für die Auslegung einer Staatsvertragsbestimmung ist der Wortlaut massgebend, wie ihn die Parteien nach dem Vertrauensprinzip im Hinblick auf den Vertragszweck verstehen durften, solange sich der Entstehungsgeschichte nicht ein abweichender wirklicher Vertragswille der Parteien entnehmen lässt. Das gilt auch für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, wenn diese nicht selber besondere Auslegungsregeln (Definitionen) enthalten oder subsidiär auf die Bedeutung der verwendeten Begriffe in der *lex fori* verweisen ([BGE 116 Ib 221](#) E. 3a, mit Hinweisen). Für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen sind sodann die Art. 31-33 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (im Folgenden: Vertragsrechtskonvention [VRK],

SR 0.111) von Bedeutung (vgl. [BGE 110 Ib 291](#) E. 4). Daran vermag nichts zu ändern, dass die Vertragsrechtskonvention für die Schweiz erst am 6. Juni 1990 in Kraft getreten ist. Denn bei den Interpretationsregeln der Konvention handelt es sich lediglich um eine Kodifikation völkergewohnheitsrechtlicher Grundsätze (*Peter Locher*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 1996, S. 92; vgl. *Robert Waldburger*, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Lang/Mössner/Waldburger, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Wien 1998, S. 54 f.). Dabei ergeben sich zwischen der Auslegungsmethode des Bundesgerichts und den Regeln der Vertragsrechtskonvention insbesondere Differenzierungen bezüglich der Heranziehung der Entstehungsgeschichte, die als dem grammatikalischen, systematischen und teleologischen Auslegungselement gleichwertiger Gesichtspunkt in der Konvention bewusst nicht vorgesehen ist (Art. 32 VRK; *Peter Locher*, a.a.O., S. 94).

Vorliegend ist Art. II Abs. 2 DBA-USA von 1951 massgebend, dieser verweist auf die *lex fori*, soweit sich aus dem Zusammenhang nicht etwas anderes ergibt.

c.aa. Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 16. August 1996 ausgeführt, der Begriff des «Aktionärs» sei im Abkommen nicht definiert, weshalb dieser nach dem internen schweizerischen Recht näher zu bestimmen sei. Das schweizerische Recht behandle die juristischen Personen als selbständige Steuersubjekte, auch wenn sie am Orte ihrer Ansässigkeit als Einheit (konsolidierte Gruppe) der Besteuerung unterliegen (ASA 66 S. 412, E. 4b).

Diese Ausführungen des Bundesgerichts sind insofern zu präzisieren, als aufgrund der von Art. II Abs. 2 DBA-USA von 1951 der Begriff «Aktionär» insoweit nach internem schweizerischen Recht zu bestimmen ist, als sich aus dem Zusammenhang des Artikels VI Abs. 2 DBA-USA von 1951, in welchem er verwendet wird, keine abweichende Auslegung ergibt. Das Bundesgericht hat im erwähnten Urteil ebenfalls ausgeführt, der Sinn der fraglichen Bestimmung bestehe darin, die Steuervergünstigung auf die echten, das heisst natürlich gewachsenen Mutter/Tochterverhältnisse zu beschränken. Einer derartigen Tochtergesellschaft komme im Grunde die gleiche Aufgabe zu wie einer Betriebsstätte der Muttergesellschaft, weshalb es sich rechtfertige, eine solche Tochtergesellschaft auch steuerrechtlich einer Betriebsstätte der Muttergesellschaft möglichst anzugleichen. Diese Überlegungen gelten in identischer Weise, wenn es nicht um ein Mutter/Tochterverhältnis geht, sondern um ein Grossmutter/Enkelverhältnis, oder auch - wie *in casu* - um ein Ururgrossmutter/Ururenkelverhältnis. Das Bundesgericht verneinte denn auch ein Mutter/Tochterverhältnis für den Fall, dass die dividendenzahlende Gesellschaft von zwei oder mehreren Gesellschaften, die untereinander nicht im Verhältnis von Mutter- und Tochtergesellschaften stehen, beherrscht werde (ASA 66 S. 406 ff., E. 4c). Anders sah es offenbar das Bundesgericht, soweit die zwei oder mehreren Gesellschaften untereinander in einem Mutter/Tochterverhältnis stehen. In diesem Sinne vertrat denn auch die ESTV ursprünglich offensichtlich die Meinung, der «Muttergesellschaft» sei die Möglichkeit vorbehalten, ihre Beteiligung nicht direkt, sondern teilweise indirekt, das heisst unter Zuzug anderer, von ihr ebenfalls beherrschter Tochtergesellschaften auszuüben. In diesem Falle müsse aber eine amerikanische «Muttergesellschaft» beispielsweise ebenfalls über 95%

der Stimmrechte in dieser dritten Gesellschaft, über welche die schweizerische Gesellschaft mittelbar beherrscht werde, verfügen (*Kurt Locher*, Handbuch und Praxis der schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen Einkommens- und Erbschaftssteuern, Band 2, Basel 1957, C Art. VI [2] Nr. 8).

Aufgrund dieses Sinnes der fraglichen Bestimmung ergibt sich, dass der Begriff «Aktionär», wie er in Art. VI Abs. 2 DBA-USA von 1951 verwendet wird, entgegen der Meinung der ESTV nicht zivilrechtlich, sondern wirtschaftlich zu verstehen ist. Ein «Aktionär» in diesem Sinne ist auch eine Mutter- oder Grossmuttergesellschaft, usw., welche über die Stimmrechte in der dividendenzahlenden Gesellschaft nur mittelbar verfügt. Massgebend ist einzig, dass die 95%-ige stimmrechtsmässige Beherrschung über alle Stufen gewahrt bleibt.

Wenn nun die ESTV die Auffassung vertritt, Art. VI Abs. 2 DBA-USA von 1951 sei insofern wörtlich auszulegen, als der Empfänger der geldwerten Leistung direkt Aktionär der leistenden Gesellschaft sein müsse, lässt sich dies dagegen mit dem Sinn der Bestimmung nicht vereinbaren. Die fragliche Bestimmung sieht explizit vor, dass «der Aktionär» unmittelbar oder mittelbar über mindestens 95% der Stimmrechte in der leistenden Gesellschaft verfügen muss. Daraus ergibt sich ohne weiteres, dass zumindest ein Teil der geforderten 95%-igen Beherrschung auf mittelbare Weise erfolgen kann. Art. VI Abs. 2 DBA-USA von 1951 sieht nicht vor, dass unmittelbare und mittelbare Beherrschung in einem bestimmten Verhältnis stehen müssen. Im Gegenteil werden die unmittelbare und die mittelbare Beteiligung alternativ genannt. Würde man der Auffassung der ESTV folgen, wonach neben der teilweisen mittelbaren Beherrschung auch die unmittelbare Aktionärseigenschaft gegeben sein müsse, so müsste es daher für die Anwendung des reduzierten Steuersatzes einerseits bereits genügen, bzw. andererseits aber auch verlangt werden, dass die empfangende Gesellschaft bloss bzw. mindestens mit einer Aktie beteiligt wäre, weil diesfalls diese Eigenschaft gegeben wäre. Eine derartige Interpretation der Bestimmung macht jedoch keinerlei Sinn. Dafür dass die Aktionärseigenschaft erst als gegeben erachtet werden könnte, wenn in einem gewissen Ausmass direkte Beteiligung vorliegt, ergeben sich im Übrigen weder aus der fraglichen Bestimmung Anhaltspunkte, noch wird derartiges von der ESTV vorgetragen.

Entgegen der Meinung der ESTV ist die Aktionärseigenschaft im Sinne von Art. VI Abs. 2 DBA-USA von 1951 daher auch dann gegeben, wenn die ausschüttende Gesellschaft von der empfangenden bloss indirekt, über das Halten von zwischengeschalteten Gesellschaften, beteiligungsmässig beherrscht wird.

bb. Dieses Verständnis des Begriffes «Aktionär» ergibt sich auch aus der systematischen Auslegung der fraglichen Bestimmung. Zum einen ist bereits der Begriff «Dividende» nicht wörtlich zu verstehen, sondern wirtschaftlich (vgl. E. 3a hiervor). Im Weiteren weist die Beschwerdeführerin zu Recht darauf hin, dass es offensichtlich darum geht, Einkünfte zu entlasten, welche aus Tochter- oder Enkelgesellschaften (bzw. Urenkelgesellschaften usw.) stammen. In diesem Sinne dürfen die zur Abkommensberechtigung führenden Einkünfte der Tochtergesellschaften auch aus Kapitalinvestitionen in deren Tochtergesellschaften herrühren. Es ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, wenn sie geltend macht, der Begriff Tochtergesellschaften in Art. VI Abs. 2

DBA-USA von 1951 sei wirtschaftlich und nicht zivilrechtlich zu verstehen. Zutreffend ist im Weiteren, wenn daraus der Schluss gezogen wird, nicht nur in Bezug auf die Beurteilung nach unten, die Herkunft der Mittel, sondern auch nach oben, in Bezug auf die Beteiligung, sei von einer wirtschaftlichen Auslegung auszugehen. Es sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass nur gerade in Bezug auf die Aktionärseigenschaft von einem engen zivilrechtlichen Begriffsverständnis auszugehen ist und im Übrigen sämtliche weiteren Begriffe in der fraglichen Abkommensbestimmung wirtschaftlich auszulegen sind.

cc. Eine derartige Auslegung des Begriffs «Aktionär» ist aber auch sachgerecht. Bei Dividendenzahlungen im Konzern ist im Weiteren zu beachten, dass die Zahlung einer Dividende keinen Ausdruck von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit darstellt. Bei konsolidierter Betrachtungsweise stellt nämlich der Vorgang der Dividendenausschüttung lediglich die Zahlung von einem Konto auf ein anderes Konto des Unternehmens dar und hat keinen Einfluss auf dessen Konzernergebnis. Die Erhebung von Steuern auf einem solchen Vorgang ist unter dem Aspekt des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit problematisch (*Robert Waldburger*, Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften, IFF-Forum für Steuerrecht, 2002/1, S. 41).

Die T-Gruppe hätte das genau gleiche wirtschaftliche Resultat erreichen können, wenn sie die Veräusserung der Rechte an die T. Corporation stufenweise abgewickelt hätte, mittels Veräusserung der Tochtergesellschaft jeweils an die unmittelbare Muttergesellschaft. Bei einer solchen Abwicklung wären letztlich ebenfalls bloss Quellensteuern von 5% angefallen. Durch die Gewährung der privilegierten Besteuerung auch bei indirekter Beherrschung wird der Beschwerdeführerin demnach kein zusätzlicher Vorteil gewährt, den sie nicht auch auf anderem Wege hätte erreichen können. Die Interpretation des Begriffes «Aktionär» in dem vorstehend aufgezeigten wirtschaftlichen Sinne hat daher zur Folge, dass auch bei einer wirtschaftlich sinnvollen Abwicklung eines zivilrechtlich auch auf anderem Wege möglichen Geschäfts eine unerwünschte Doppelbesteuerung vermieden wird.

dd. Die Beschwerdeführerin weist schliesslich auch überzeugend nach, dass ebenfalls die Entstehungsgeschichte der fraglichen Abkommensbestimmung eine Auslegung des Begriffs «Aktionär» im vorgenannten Sinne nahe legt. Entgegen der Ansicht der ESTV haben sodann offensichtlich auch die Steuerbehörden der USA die Bestimmung des Art. VI Abs. 2 DBA-USA von 1951 sowie insbesondere den Begriff «Aktionär» bzw. «shareholder» im vorstehend ausgeführten wirtschaftlichen Sinne verstanden. So hält das «Bureau of Internal Revenue» in den ab 1. Januar 1951 gültigen «Regulations» was folgt fest: aus amerikanischen Quellen fliessende Dividenden, die von einer amerikanischen an eine schweizerische Gesellschaft, welche im Zeitpunkt der Dividendenfälligkeit unmittelbar oder mittelbar über mindestens 95% der

Stimmrechte in der dividendenzahlenden amerikanischen Gesellschaft verfügt, ausgerichtet werden, unterliegen der Steuer nur zum Satze von 5% (vgl. Kurt Locher, a.a.O., Band 2, A, III, 1 [4]).

ee. An dieser Schlussfolgerung ändern entgegen der Meinung der ESTV die Ausführungen des Bundesgerichts im Urteil vom 16. August 1996 (ASA 66 S. 406 ff.) nichts. Wie die Beschwerdeführerin zu Recht geltend macht, weicht der Sachverhalt im seinerzeit vom Bundesgericht beurteilten Fall vom vorliegenden erheblich ab. In jenem Fall erfolgten Dividendenzahlungen an Gesellschaften, welche direkte Aktionäre waren, welche jedoch beide nicht über mindestens 95% der Stimmrechte verfügten und dementsprechend nicht Anspruch auf den reduzierten Steuersatz von 5% hatten. Das Bundesgericht hat in diesem Zusammenhang festgestellt, das schweizerische Recht kenne keine Konsolidierung, weshalb es keine Rolle spielen könne, dass die beiden dividendenempfangenden Gesellschaften je zu 100% von einer gemeinsamen amerikanischen Obergesellschaft beherrscht würden. Massgebend war in diesem Zusammenhang damals, dass die Dividendenausschüttung nicht an diese Obergesellschaft ging, welche die ausschüttende Gesellschaft wirtschaftlich zu 100% beherrschte. Demgegenüber erfolgte die geldwerte Leistung vorliegend direkt gegenüber der Obergesellschaft. Es geht vorliegend also anders als damals nicht darum zu beurteilen, ob im Sinne einer konsolidierten Betrachtung anzunehmen ist, die Ausschüttung komme letztlich der Obergesellschaft zugute. In diesem Sinne greift ein isoliertes Abstützen auf die damaligen Äusserung des Bundesgerichts, die Voraussetzungen der Abkommensbestimmungen würden auf die Obergesellschaft nicht zutreffen, weil diese nicht Aktionärin sei (ASA 66 S. 406 ff., E. 4b), zu kurz und beachtet die konkrete damalige Fallkonstellation nicht.

5. Zusammenfassend ist festzustellen, dass die geldwerte Leistung der Beschwerdeführerin an die T. Corporation im Betrage von Fr. 10'290'000.- der Verrechnungssteuer im Betrage von Fr. 514'500.- (5% von Fr. 10'290'000.-) unterliegt. Die Beschwerdeführerin hat diesen Betrag zu bezahlen und ihn auf die T. Corporation zu überwälzen. Die Beschwerde ist dementsprechend im Sinne der Erwägungen gutzuheissen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens ist auf die Eventualanträge nicht einzugehen.

6. (Verzugszins)

7. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 11. Februar 2002 aufzuheben. (Verfahrenskosten)

**JAAC 68.162 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. Juni 2004
in Sachen X AG [SRK 2002-032]).**

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2004
Année	
Anno	
Band	68
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 006 395

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.