

Ruth Bloch-Riemer

Dr. iur.

Doppelbesteuerungsabkommen
Schweiz/USA: Limitation on
Benefits und Nutzungsberechtigung
(Beneficial Ownership)



Stämpfli Verlag

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Literaturverzeichnis	XIX
Materialienverzeichnis	XXIX
Abkürzungsverzeichnis	XXXV
Kapitel I Wesen und Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen	1
Kapitel II Auslegung von DBA	21
Kapitel III <i>Limitation on Benefits</i> -Klausel gemäss Art. 22 DBA CH/USA.....	37
Kapitel IV Verhältnis zwischen Art. 22 DBA CH/USA und Nutzungsberechtigung	105
Kapitel V Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt.....	163
Kapitel VI Schlussfolgerungen.....	177
Annex I Abkommenstext von Art. 22 DBA CH/USA sowie Auszüge aus Prot. CH/USA und MoU CH/USA in deutscher Sprache	183
Annex II Abkommenstext von Art. 22 DBA CH/USA sowie Auszüge aus Prot. CH/USA und MoU CH/USA in englischer Sprache	201

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Literaturverzeichnis	XIX
Materialienverzeichnis	XXIX
1. Schweizerische Erlasse	XXIX
2. Ausländische Erlasse	XXXIII
Abkürzungsverzeichnis	XXXV

Kapitel I Wesen und Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen	1
1. Ursachen von Doppelbesteuerung	1
1.1 Anknüpfungskriterien bei der Erhebung von Steuern	1
1.2 Juristische Doppelbesteuerung	2
1.2.1 Begriff der juristischen Doppelbesteuerung	2
1.2.2 Konflikt zweier oder mehrerer unbeschränkter Steuerpflichten	3
1.2.3 Konflikt von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht	3
2. Vermeidung von Doppelbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen	4
2.1 Übersicht über die Massnahmen gegen Doppelbesteuerung	4
2.2 Begriff des Doppelbesteuerungsabkommens	5
2.3 Rang von DBA	5
2.4 Methodik von DBA	6
2.4.1 Übersicht über die Methodik von DBA	6
2.4.2 Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt	6
2.4.3 Gewöhnliche Anrechnungsmethode	7
2.4.4 <i>Tax Credit Method</i>	7
2.4.5 <i>Tax Exemption Method</i>	8
3. Missbrauchspotential von DBA	8
3.1 Wirkungsmechanismus der DBA im Hinblick auf Verrechnungssteuerrückerstattungen	8
3.2 Identifikation und Bekämpfung von Abkommensmissbrauch ...	9
3.2.1 Wirtschaftliche Ausgangslage	9

3.2.2	<i>Treaty Shopping</i>	9
3.2.2.1	Definition und Inhalt von <i>treaty shopping</i>	9
3.2.2.2	Hauptformen von <i>treaty shopping</i>	10
3.2.3	Bekämpfung von <i>treaty shopping</i>	11
3.3	Einführung der LoB-Klausel in Art. 22 DBA CH/USA.....	11
3.3.1	LoB-Klauseln als neue Abkommenspolitik der USA.....	11
3.3.2	Inhaltliche Schwerpunkte der Abkommensverhandlungen	13
3.3.3	Durch die <i>Limitation on Benefits</i> -Klausel bewirkte Neuerungen für die Schweiz.....	14
4.	Voraussetzungen zur Erlangung der Verrechnungssteuer- reduktion bzw. -befreiung gemäss Art. 10-12 DBA CH/USA	15
4.1	Übersicht	15
4.2	Ansässigkeit.....	15
4.2.1	Natürliche Personen.....	15
4.2.1.1	Regelung gemäss Art. 4 DBA CH/USA.....	15
4.2.1.2	Kriterien zum Nachweis des Lebensmittelpunkts.....	16
4.2.2	Juristische Personen.....	17
4.3	Nutzungsberechtigung.....	17
4.4	Erfüllung eines LoB-Tests.....	17
4.5	Theorie der Einkünftezurechnung	18
4.5.1	Begriff der Einkünftezurechnung	18
4.5.2	Stellungnahme	18
4.6	Formelle Voraussetzungen	19
5.	Fragestellung: Verhältnis zwischen Nutzungsberechtigung und LoB-Tests.....	20
Kapitel II	Auslegung von DBA	21
1.	Allgemeine Auslegungsmethoden bei Staatsverträgen	21
1.1	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge.....	21
1.1.1	Anwendbarkeit der VRK auf DBA.....	21
1.1.2	Anwendbarkeit der VRK auf das DBA CH/USA.....	22
1.2	Auslegungsregeln gemäss Art. 31-33 VRK	23
1.2.1	Grammatikalisches Auslegungselement	23
1.2.1.1	Nach Treu und Glauben verstandener Wortlaut.....	23
1.2.1.2	Im DBA enthaltene Begriffsbestimmungen und Auslegungsregeln	24
1.2.1.3	Massgebliche Sprachfassungen	25
1.2.1.4	Vertragszusammenhang.....	26

1.2.1.5	Dem Vertragszusammenhang gleichgestellte Auslegungsmittel.....	27
1.2.2	Teleologisches Auslegungselement.....	28
1.2.3	Historisches Auslegungselement.....	29
1.2.4	Gebot der Entscheidungsharmonie.....	30
2.	Spezifische Rechtsquellen bei der Auslegung des DBA CH/USA.....	30
2.1	Bedeutung der Protokolle.....	30
2.2	Bedeutung des MoU CH/USA.....	31
2.3	Bedeutung von Verständigungsvereinbarungen zum DBA CH/USA.....	31
2.3.1	Bestehende Verständigungsvereinbarungen zwischen der Schweiz und den USA.....	31
2.3.2	Rechtsnatur und Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen.....	32
2.4	Bedeutung der Botschaft und der Technical Explanations.....	33
2.5	Interpretation mithilfe von Parallel- und Musterabkommen.....	34
2.5.1	Parallelabkommen.....	34
2.5.2	Musterabkommen (MA).....	34
2.5.3	Kommentar zum OECD-MA.....	35
2.5.3.1	Berücksichtigung bei Auslegung von DBA ...	35
2.5.3.2	Anwendbare Version des OECD-Kommentars.....	36
2.6	Fazit.....	36
 Kapitel III <i>Limitation on Benefits</i>-Klausel gemäss Art. 22 DBA CH/USA.....		37
1.	Geschichte der LoB-Klauseln.....	37
2.	Grundgedanke hinter LoB-Klauseln.....	37
3.	Verhältnis der LoB-Klauseln zum binnenstaatlichen Recht gegen Abkommensmissbrauch.....	38
4.	Wirkungsweise von LoB-Klauseln.....	39
4.1	LoB-Klausel als Anspruchsvoraussetzung.....	39
4.2	Praktische Aspekte bei der Anwendung der LoB-Klausel.....	41
5.	Übersicht über die LoB-Tests.....	41
6.	Inhalt der LoB-Klausel gemäss Art. 22 DBA CH/USA.....	42
6.1	Natürliche Personen (Art. 22 Abs. 1 lit. a DBA CH/USA).....	42
6.1.1	Abkommensberechtigung natürlicher Personen.....	42
6.1.2	Abkommensberechtigung in der Schweiz pauschalbesteuerter Personen.....	43
6.1.2.1	Merkmale der Pauschalbesteuerung.....	43
6.1.2.2	Modifizierte Pauschalbesteuerung.....	43

6.1.3	Leitgedanke bei der Abkommensberechtigung natürlicher Personen	44
6.2	Vertragsstaaten und ihre politischen Unterabteilungen (Art. 22 Abs. 1 lit. b DBA CH/USA)	45
6.2.1	Begriff der Vertragsstaaten und politischen Unterabteilungen	45
6.2.2	Staatlich beherrschte Gesellschaften	45
	6.2.2.1 Ausgangslage	45
	6.2.2.2 Anwendungsfälle	46
6.2.3	Pensionseinrichtungen	47
6.3	Personengesellschaften	48
6.3.1	Ansässigkeit von Personengesellschaften gemäss DBA CH/USA	48
6.3.2	Anwendbarkeit der LoB-Tests auf Personengesellschaften	48
	6.3.2.1 Übersicht über die Lehrmeinungen	48
	6.3.2.2 Stellungnahme	49
6.4	Juristische Personen des Privatrechts	51
6.4.1	Umfang der Abkommensberechtigung	51
6.4.2	Aktivitätstest (Art. 22 Abs. 1 lit. c DBA CH/USA)	51
	6.4.2.1 Grundgedanke	51
	6.4.2.2 Persönlicher Geltungsbereich des Aktivitätstests	52
	6.4.2.3 Umfang der Abkommensberechtigung	52
	6.4.2.4 Aktive Geschäftstätigkeit	53
	6.4.2.5 Effektive und regelmässige Ausübung der aktiven Geschäftstätigkeit	56
	6.4.2.6 Anfall der Einkünfte	57
	6.4.2.7 Erheblichkeit	59
6.4.3	Hauptverwaltungstest (Art. 22 Abs. 1 lit. d DBA CH/USA)	60
	6.4.3.1 Leitgedanke	60
	6.4.3.2 Verhältnis zu anderen LoB-Tests	61
	6.4.3.3 Hauptverwaltungsgesellschaft	61
	6.4.3.4 Allgemeine Überwachungs- und Verwaltungsfunktionen	62
	6.4.3.5 Gruppen	62
	6.4.3.6 Ansässigkeit der Gruppengesellschaften	63
	6.4.3.7 Aktive Geschäftstätigkeit der Gruppengesellschaften	63
	6.4.3.8 Pro-Land-Beschränkung	63
	6.4.3.9 <i>Other State Gross Income</i> -Beschränkung	64

6.4.3.10	Selbständige Befugnis der Hauptverwaltungsgesellschaft	65
6.4.3.11	Besteuerungsklausel	65
6.4.3.12	Zusammenhang zwischen den Einkünften und der aktiven Geschäftstätigkeit	68
6.4.4	Börsentest (Art. 22 Abs. 1 lit. e DBA CH/USA)	69
6.4.4.1	Leitgedanke hinter dem Börsentest	69
6.4.4.2	Direkter Börsentest	70
6.4.4.3	Anerkannte Börse	70
6.4.4.4	Kotierung	71
6.4.4.5	Zur Hauptgattung gehörende Aktien	72
6.4.4.6	Mehrheit der zur Hauptkategorie gehörenden Aktien	77
6.4.4.7	Regelmässiger Handel	77
6.4.4.8	Hauptsächlicher Handel	78
6.4.4.9	Indirekter Börsentest	79
6.4.5	Beherrschungstest (Art. 22 Abs. 1 lit. f DBA CH/USA)	80
6.4.5.1	Grundgedanke	80
6.4.5.2	Aufbau des Beherrschungstests	81
6.4.5.3	Gesellschaft, Trust oder Nachlass	81
6.4.5.4	Nicht abkommensberechtigzte Personen	82
6.4.5.5	Durch Beteiligungen interessiert („ <i>ownership test</i> “)	83
6.4.5.6	Auf andere Weise interessiert („ <i>combined test</i> “)	83
6.4.5.7	Überwiegend interessiert	84
6.4.6	Schweizerische Familienstiftungen (Art. 22 Abs. 1 lit. g DBA CH/USA)	85
6.4.6.1	Rechtsfigur und Missbrauchspotential der Familienstiftung	85
6.4.6.2	Abkommensberechtigung von Familienstiftungen	86
6.4.7	Steuerbefreite Organisationen: NPO und Pensionskassen (Art. 22 Abs. 2 DBA CH/USA)	87
6.4.8	<i>Limited-derivative-benefits</i> -Test (Art. 22 Abs. 3 DBA CH/USA)	88
6.4.8.1	Grundgedanke und Aufbau des <i>limited derivative benefits</i> -Tests	88
6.4.8.2	Umfang der Abkommensberechtigung aufgrund des <i>limited derivative benefits</i> -Tests	88
6.4.8.3	Beherrschungsklausel	89
6.4.8.4	Verbot der übermässigen Weiterleitung (50%-Test)	90

6.4.8.5	Derivativklausel.....	91
6.4.9	Dreiecksfälle (Art. 22 Abs. 4 DBA CH/USA).....	92
6.4.9.1	Leitgedanke	92
6.4.9.2	Inhalt der Dreiecksklausel	93
6.4.9.3	Ausnahmen von Art. 22 Abs. 4 DBA CH/USA	94
6.4.9.4	Sockelsteuer bei Nichterfüllung des 60%- Erfordernisses	94
6.4.10	<i>Discretionary relief</i> -Klausel (Art. 22 Abs. 6 DBA CH/USA).....	95
6.4.10.1	Leitgedanke der <i>discretionary relief</i> -Klausel ..	95
6.4.10.2	Kriterien der zuständigen Behörden zum Ausschluss von <i>treaty shopping</i>	96
6.4.11	Euroholding-Test (Ziff. 7 MoU DBA CH/USA).....	100
6.4.11.1	Grundgedanke und Aufbau des Test	100
6.4.11.2	Beherrschungsklausel	101
6.4.11.3	Derivativklausel.....	101
6.4.11.4	Verbot der übermässigen Weiterleitung	102
6.4.11.5	Einschränkung betreffend einer besonderen Aktienkategorie	102
6.4.11.6	Sockelsteuersatz	103

**Kapitel IV Verhältnis zwischen Art. 22 DBA CH/USA und
Nutzungsberechtigung 105**

1.	Ausgangslage	105
2.	Fragestellung	105
3.	Inhalt von Art. 10-12 DBA CH/USA.....	106
3.1	Art. 10 DBA CH/USA: Dividenden	106
3.1.1	Begriff der Dividende	106
3.1.2	Ausgangslage	106
3.1.3	Sonderfälle.....	107
3.1.3.1	<i>Regulated Investment Company</i>	107
3.1.3.2	<i>Real Estate Investment Trust</i>	108
3.1.3.3	Pensionseinrichtungen	108
3.1.3.4	Betriebsstätten	109
3.2	Art. 11 DBA CH/USA: Zinsen.....	109
3.2.1	Begriff der Zinsen.....	109
3.2.2	Ausgangslage.....	110
3.2.3	Sonderfälle	110
3.2.3.1	<i>Real Estate Mortgage Investment Conduit (REMIC)</i>	110
3.2.3.2	Nahestehende Personen	110

3.3	Art. 12 DBA CH/USA: Lizenzgebühren.....	111
3.3.1	Begriff der Lizenzgebühr.....	111
3.3.2	Ausgangslage.....	112
3.3.3	Sonderfälle.....	112
3.3.3.1	Betriebsstätten	112
3.3.3.2	Nahestehende Personen	112
4.	Begriff der Nutzungsberechtigung.....	113
4.1	Auslegungsbedarf.....	113
4.1.1	Ausgangslage.....	113
4.1.2	Vertragsautonome Auslegung	113
4.1.3	Binnenrechtliche Auslegung.....	114
4.1.4	Stellungnahme	114
4.2	Definitionen der Nutzungsberechtigung.....	115
4.2.1	Schweizerische Definition	115
4.2.1.1	Gesetzgeberische Ansätze	115
4.2.1.2	Rechtsprechung	119
4.2.2	Amerikanische Definition.....	121
4.2.3	OECD	122
4.2.3.1	OECD-MA und Kommentare.....	122
4.2.3.2	OECD Conduit-Report	125
4.2.4	Definition Baumgartner	126
4.3	Substanz der Nutzungsberechtigung	126
4.3.1	Nutzungsberechtigung zur Verhinderung von <i>treaty shopping</i>	126
4.3.2	Materielle Aspekte des Eigentums und der Nutzungsberechtigung.....	128
4.3.2.1	<i>Ownership attributes</i>	128
4.3.2.2	Ausmass der Eigentumsrechte	128
4.3.2.3	<i>Substance over form</i> -Prinzip	129
4.3.2.4	Wirtschaftliche Betrachtung der zwischengeschalteten Gesellschaft.....	130
4.3.2.5	Irrelevante Kriterien	134
4.3.3	Synthese.....	135
4.4	Anwendungsfälle.....	136
4.4.1	Treuhand.....	136
4.4.1.1	Zivilrechtliche Definition	136
4.4.1.2	Nutzungsberechtigung im Treuhandverhältnis	137
4.4.2	Nutzniessung	137
4.4.2.1	Zivilrechtliche Definition der Nutzniessung ..	137
4.4.2.2	Nutzungsberechtigung bei Nutzniessung	138
4.4.3	Trust.....	138
4.4.4	Holdingsstruktur.....	139

4.4.5 Personengesellschaften	140
5. Nutzungsberechtigung als dem internationalen Steuerrecht inhärentes Prinzip?	141
5.1 Ausgangslage	141
5.2 Verwaltungspraxis und Rechtsprechung	141
5.3 Lehre	142
5.4 Stellungnahme	143
6. Verhältnis zwischen Art. 22 DBA CH/USA und Art. 10-12 DBA CH/USA	143
6.1 Natürliche Personen	143
6.1.1 Nutzungsberechtigung	143
6.1.2 LoB	144
6.1.3 Stellungnahme	144
6.2 Juristische Personen	145
6.2.1 Nutzungsberechtigung	145
6.2.2 LoB	145
6.2.3 Analyse des Verhältnisses zwischen dem Erfordernis der Nutzungsberechtigung und den einzelnen LoB- Tests	146
6.2.3.1 Aktivitätstest und Nutzungsberechtigung	146
6.2.3.2 Hauptverwaltungstest und Nutzungsberechtigung	147
6.2.3.3 Börsentest und Nutzungsberechtigung	148
6.2.3.4 Beherrschungstest und Nutzungsberechtigung	149
6.2.3.5 Schweizerische Familienstiftungen und Nutzungsberechtigung	150
6.2.3.6 Steuerbefreite Organisationen und Nutzungsberechtigung	151
6.2.3.7 <i>Limited derivative benefits</i> -Test und Nutzungsberechtigung	152
6.2.3.8 Euroholding-Test und Nutzungsberechtigung	154
6.2.3.9 <i>Discretionary relief</i> -Klausel und Nutzungsberechtigung	155
6.2.4 Stellungnahme	155
6.3 Fazit	156
7. Nutzungsberechtigung als eigenständige Missbrauchsbe- stimmung?	157
7.1 Ausgangslage und Fragstellung	157
7.2 Nutzungsberechtigung als selbständige Missbrauchs- bestimmung	157
7.3 Nutzungsberechtigung ist keine Missbrauchsbestimmung	158
7.4 Stellungnahme	159

7.5	Verhältnis der LoB-Bestimmung zur Nutzungsberechtigung als eigenständige Missbrauchsbestimmung.....	160
7.5.1	Ausgangslage.....	160
7.5.2	Lehre.....	161
8.	Verhältnis des Erfordernisses der Nutzungsberechtigung zum Erfordernis der Einkünftezurechnung	162
Kapitel V Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt.....		163
1.	Ausgangslage und Fragestellung	163
2.	Begriff des Rechtsmissbrauchsverbots.....	163
2.1	Tatbestand des Rechtsmissbrauchs.....	163
2.2	Rechtsfolge bei Vorliegen von Rechtsmissbrauch	165
2.2.1	Wirtschaftliche Betrachtungsweise	165
2.2.2	„ <i>Look trough</i> “ - Ansatz.....	165
2.2.2.1	Begriff und Wirkungsweise von <i>look through</i> -Klauseln.....	165
2.2.2.2	Anwendung von <i>look through</i> -Klauseln im geltenden Recht	166
3.	Anwendbarkeit eines allgemeinen Missbrauchsvorbehalts bei DBA	167
3.1	Bundesgerichtliche Rechtsprechung und Verwaltungspraxis	167
3.2	Position der OECD.....	167
3.3	Übersicht über die Lehrmeinungen	168
3.3.1	Verhinderung von Abkommensmissbrauch durch Auslegung.....	168
3.3.2	Fehlen eines allgemeinen Missbrauchsvorbehalts in DBA.....	168
3.3.3	Stillschweigender Vorbehalt binnenrechtlicher Missbrauchsbestimmungen.....	169
3.3.3.1	Stillschweigender Vorbehalt.....	169
3.3.3.2	Anwendung unter dem allgemeinen Missbrauchsvorbehalt.....	169
3.3.3.3	Stellungnahme	169
3.3.4	Vorliegen eines ungeschriebenen allgemeinen Missbrauchsvorbehalts in DBA	170
3.3.4.1	Ausgangslage.....	170
3.3.4.2	Rechtsprechung	170
3.3.4.3	Lehre.....	171
3.3.5	Stellungnahme	173
3.3.5.1	Vorliegen eines ungeschriebenen allgemeinen Missbrauchsvorbehalts.....	173

3.3.5.2	Vorbehalt spezifischer Missbrauchsklauseln und des Erfordernisses der Nutzungsberechtigung.....	173
3.3.5.3	Vorbehalt der negativen Wirkung von DBA..	175
3.3.5.4	Vorbehalt der Rechtssicherheit.....	175
Kapitel VI	Schlussfolgerungen.....	177
1.	Untersuchungsergebnisse.....	177
2.	Thesen	178
3.	Würdigung der LoB-Klausel in Art. 22 DBA CH/USA	179
3.1	Einführung von LoB-Klausel als Überreaktion der USA?.....	179
3.2	Inhalt von Art. 22 DBA CH/USA	179
3.3	Praktische Anwendung von Art. 22 DBA CH/USA.....	180
3.4	Positionierung der LoB-Klausel innerhalb des DBA CH/USA..	180
Annex I	Abkommenstext von Art. 22 DBA CH/USA sowie Auszüge aus Prot. CH/USA und MoU CH/USA in deutscher Sprache	183
Annex II	Abkommenstext von Art. 22 DBA CH/USA sowie Auszüge aus Prot. CH/USA und MoU CH/USA in englischer Sprache	201