
Blickpunkt Liechtenstein

Entlastung von Quellen- steuern ohne Doppel- besteuerungsabkommen

Einleitung

Die schwedische Steuerverwaltung hat eine Stellungnahme¹ publiziert, in welcher es um die Erhebung von Quellensteuern bei Ausschüttungen von einer schwedischen Aktiengesellschaft an eine liechtensteinische Aktiengesellschaft geht. Diesbezüglich führt sie aus, dass eine Ausschüttung einer schwedischen Aktiengesellschaft an eine liechtensteinische Aktiengesellschaft bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen von der schwedischen Quellensteuer ausgenommen ist, auch wenn die unilaterale Anforderung einer ähnlichen Besteuerung im Empfängerstaat nicht erfüllt ist. Diese Beurteilung erfolgte aufgrund der Überlegung, dass die Erhebung einer Quellensteuer im Fall einer mit dem schwedischen Steuerrecht nicht vergleichbaren Besteuerung im Empfängerstaat eine Behinderung der Niederlassungsfreiheit gemäss dem EWR-Abkommen darstellt, welche nicht vertretbar ist, wenn ein Steuerinformationsabkommen besteht. Nachfolgend werden die Grundlagen der Stellungnahme der schwedischen Steuerverwaltung erörtert.

Ausgangslage

Eine liechtensteinische Aktiengesellschaft hält sämtliche Aktien einer schwedischen Aktiengesellschaft. Die schwedische Steuerbehörde hatte in diesem Sachverhalt zu beurteilen, ob bei



Heinz Hanselmann

LL.M. International Taxation
Eidg. dipl. Steuerexperte & Wirtschaftsprüfer
Direktor bei CONFIDA Treuhand,
Unternehmens- und Steuerberatung AG



Sascha Bonderer

lic. oec. HSG
Eidg. dipl. Wirtschaftsprüfer
Direktor bei CONFIDA Treuhand,
Unternehmens- und Steuerberatung AG

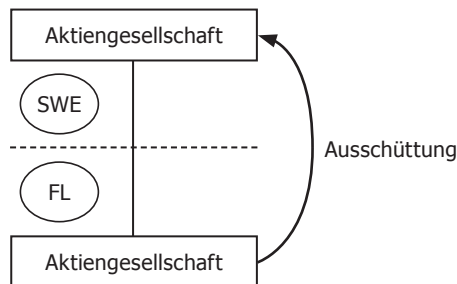


Dr. iur. Markus Summer

LL.M., MBA
Partner bei Marxer & Partner Rechtsanwälte

einer Ausschüttung der schwedischen Aktiengesellschaft an die liechtensteinische Aktiengesellschaft eine Quellensteuer zu erheben ist oder

nicht. Zwischen Liechtenstein und Schweden besteht ein Steuerinformationsabkommen (TIEA), jedoch kein Doppelbesteuerungsabkommen.



Grundlagen des schwedischen Steuerrechts

Gemäss den Bestimmungen des schwedischen Steuerrechts ist bei Ausschüttungen von schwedischen Unternehmen an «ausländische Gesellschaften» unter bestimmten Voraussetzungen keine Quellensteuer zu erheben. Damit jedoch überhaupt eine «ausländische Gesellschaft» angenommen wird, ist Voraussetzung, dass die eine Ausschüttung empfangende juristische Person in einem Staat ansässig ist,

- (a) der mit Schweden ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, welches nicht auf bestimmte Einkünfte beschränkt ist und die Gesellschaft dem Abkommen unterliegt, oder
- (b) dessen Besteuerung der für schwedische Aktiengesellschaften geltenden Besteuerung ähnlich ist.

Sofern kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, gilt somit Folgendes: Damit eine ausländische Gesellschaft von der schwedischen Quellensteuer befreit ist, muss sie zumindest einer vergleichbaren Besteuerung wie eine schwedische Gesellschaft unterliegen. Diesbezüglich ist die effektive Besteuerung relevant und nicht der nominelle Steuersatz. Dabei gilt ein Steuersatz von 10%, angewendet auf eine Steuerbemes-

sungsgrundlage, wie sie für eine schwedische Gesellschaft berechnet wird, als vergleichbar.

Europäische Rechtsprechung

In mehreren Verfahren beim Europäischen Gerichtshof (EuGH) und beim EFTA-Gerichtshof wurden Quellensteuern auf Ausschüttungen als Behinderung der Grundfreiheiten des EWR-Abkommens betrachtet.² Jedoch gibt es auch einen Leitscheid, in welchem der EuGH eine italienische Quellensteuer auf Ausschüttungen an in den EWR-Staaten Liechtenstein, Norwegen und Island ansässige Gesellschaften als vertretbare Einschränkung der Grundfreiheiten erachtete, dies jedoch vor dem Hintergrund, dass damals Italien mit Liechtenstein kein Steuerabkommen hatte und die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Italien und Norwegen bzw. Island keine Bestimmungen über einen Informationsaustausch beinhalteten. Auf dieser Basis wurde eine Quellensteuer aufgrund des Allgemeininteresses an der Bekämpfung der Steuerhinterziehung als vertretbare Einschränkung der Grundfreiheiten des EWR-Abkommens angesehen.³

Entscheidung der schwedischen Steuerbehörde

Wie ausgeführt, muss nach unilateralem schwedischem Recht die ausländische Dividendempfängerin für eine Quellensteuerbefreiung grundsätzlich einer effektiven Steuer von 10% unterliegen, sofern kein Doppelbesteuerungsab-

¹ Stellungnahme der schwedischen Steuerverwaltung vom 9. Juli 2015 / Geschäfts-Nr. 131 393347-15/111.

² Unter anderem EFTA-Urteil E-1/04 (23.11.2004) *Fokus Bank*; EuGH-Urteil C.379/05 (8.11.2007) *Amurta*; EuGH-Urteil C-521/07 (11.6.1999) *Die Kommission gegen Niederlande*.

³ EuGH-Urteil C-540/7 (19.11.2009) *Die Kommission gegen Italien*.

kommen besteht. Im Zusammenhang mit der liechtensteinischen Aktiengesellschaft als Dividendenempfängerin vertritt die schwedische Steuerbehörde jedoch die Ansicht, dass eine Quellensteuerbefreiung auch dann möglich ist, wenn die Anforderungen an eine ähnliche Besteuerung nicht erfüllt sind.⁴ Dies vor dem Hintergrund, dass im Verhältnis zu Liechtenstein ein Steuerinformationsabkommen (TIEA) besteht. Die Erhebung einer Quellensteuer würde nach Auffassung der schwedischen Steuerverwaltung zu einer Behinderung der Niederlassungsfreiheit gemäss dem EWR-Abkommen führen, die aufgrund eines abgeschlossenen Steuerinformationsabkommens nicht vertretbar ist.

Konsequenzen

Als Konsequenz der genannten Entscheide der europäischen Gerichte dürfte es aufgrund der Grundfreiheiten des EWR-Abkommens nicht mehr zwingend sein, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen bestehen muss, um eine Quellensteuerbefreiung zu erreichen. Die Quellensteuerbefreiung müsste sich bereits aufgrund der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit ergeben, zumindest dann, wenn zwischen den beiden betroffenen Staaten eine Vereinbarung zur Amtshilfe in Steuerangelegenheiten abgeschlossen wurde und somit keine Rechtfertigung für eine Einschränkung der Grundfreiheiten aufgrund des Allgemeininteresses an der Bekämpfung der Steuerhinterziehung mehr besteht.

Folglich kann ein Steuerinformationsabkommen (TIEA) im Zusammenhang mit den Grundfreiheiten des EWR-Abkommens die Wirkung haben, dass ausländische Gesellschaften gegenüber inländischen Gesellschaften nicht mehr diskrimi-

niert und somit auch keine Quellensteuer bei Ausschüttungen erhoben werden dürfen. Die schwedische Steuerbehörde hat dies basierend auf der Rechtsprechung der europäischen Gerichte unilateral umgesetzt und erhebt daher gegenüber Liechtenstein keine Quellensteuer mehr, wenn die allgemeinen Voraussetzungen für die Befreiung von der Quellensteuer erfüllt sind. Entsprechend kann einem Steuerinformationsabkommen bezogen auf Quellensteuern zu Lasten einer Gesellschaft mit Sitz in einem EWR-Vertragsstaat in Bezug auf Quellensteuern faktisch die Bedeutung eines Doppelbesteuerungsabkommens zukommen.

Die konsequente unilaterale Umsetzung der europäischen Gerichtsentscheidungen hinsichtlich der Grundfreiheiten des EWR-Abkommens seitens Schweden ist zu begrüßen. Es bleibt zu hoffen, dass auch andere EWR-Staaten, mit welchen Liechtenstein ein Steuerinformationsabkommen (aber noch kein Doppelbesteuerungsabkommen) abgeschlossen hat (Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Irland, Island, Italien, Niederlande und Norwegen), diese Betrachtungsweise teilen und auf die Erhebung einer Quellensteuer auf Ausschüttungen an liechtensteinische Rechtsträger verzichten.

Sollten die anderen Länder, mit welchen Liechtenstein ein TIEA abgeschlossen hat, nicht unilateral von einer Quellensteuer absehen, müsste zumindest eine Intervention gegen eine Quellenbesteuerung mit der in diesem Artikel erläuterten Begründung in Betracht gezogen werden.

⁴ Ob im Fall von Liechtenstein eine dem schwedischen Steuerrecht ähnliche Besteuerung vorliegt oder nicht, wurde in der Stellungnahme nicht untersucht.