

Gilt mutatis mutandis für Dividenden zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften nach Artikel 9 Absatz 1 des Abkommens zwischen der Schweiz und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten weiter.

Eidgenössische Steuerverwaltung

Wegleitung betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union

Rechtsgrundlage:

Artikel 15 Absatz 1 des Abkommens vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (SR 0.641.926.81, AS 2005 Seite 2571, abgekürzt „ZBstA“).

Vorbemerkungen:

A. Verbundene Kapitalgesellschaften haben im Verhältnis zwischen der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten die Wahl, ob sie für die Verrechnungssteuerentlastung von Dividendenzahlungen eine anwendbare DBA-Bestimmung oder den Artikel 15 Absatz 1 ZBstA in Anspruch nehmen wollen.

B. Diese Wegleitung befasst sich mit Artikel 15 Absatz 1 ZBstA ausschliesslich unter dem Gesichtspunkt der Entlastung von Dividendenzahlungen von der schweizerischen Verrechnungssteuer. Für die Quellensteuerentlastung in den jeweiligen EU Mitgliedstaaten sind die dort geltenden Ausführungs- und Verfahrensvorschriften massgebend. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beabsichtigt, wichtige Informati-

onen zum Entlastungsverfahren in den EU-Mitgliedstaaten auf ihrer Webseite bzw. in ihren Publikationen öffentlich zugänglich zu machen, sobald diese verfügbar sind.

15. Juli 2005

Elemente der Regelung

1. Räumlicher Geltungsbereich

Artikel 20 ZBstA hält unter diesem Titel Folgendes fest:

„Dieses Abkommen gilt für die Gebiete, in denen der Vertrag zur Gründung der EG angewendet wird, und nach Massgabe jenes Vertrags einerseits sowie für das Gebiet der Schweiz andererseits.“

Basierend auf den von den EU-Kommissionsdiensten erhaltenen Angaben hat die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Liste der Staaten und Gebiete aufgestellt, welche der genannte Artikel 20 ZBstA umfasst (vgl. Randziffer 33 der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegebenen Wegleitung zur EU Zinsbesteuerung (Steuerrückbehalt und freiwillige Meldung), vom 24. Juni 2005).

Zu beachten ist, dass gemäss dieser Auflistung Artikel 15 Absatz 1 ZBstA insbesondere auch auf die EU-Mitgliedstaaten Malta und Zypern, mit denen die Schweiz kein DBA abgeschlossen hat, sowie auf die folgenden, vom Kernland der jeweiligen Mitgliedstaaten räumlich entfernten Gebiete Anwendung findet:

- Guadeloupe, Französisch-Guyana, Martinique und Réunion (französische Überseedepartemente);
- Gibraltar (Grossbritannien; dieses Territorium wird hingegen vom bilateralen DBA zwischen der Schweiz und Grossbritannien nicht erfasst);
- Madeira und Azoren (Portugal);
- Kanarische Inseln (Spanien).

Artikel 20 ZBstA ist dynamisch konzipiert in dem Sinne, dass auch im Verhältnis zu künftig neu der EU beitretenden Staaten das ZBstA und dessen Artikel 15 Absatz 1 direkt anwendbar sein werden.

2. Übergangsbestimmungen betreffend Spanien und Estland

- a) Spanien

Spanien und die Schweiz werden im bilateralen Verhältnis den Artikel 15 Absatz 1 ZBstA erst zeitgleich mit einer gemeinsamen Vereinbarung über den Informationsaustausch auf Ersuchen im Sinne von Ziffer 2 des Einverständlichen Memorandums vom 26. Oktober 2004 zwischen der Europäischen Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten einerseits sowie der Schweiz andererseits anwenden (SR 0.641.926.81, AS 2005 S. 2590 ff.;vgl. Artikel 18 Absatz 3 ZBstA). Diese Vereinbarung wird im Rahmen einer Teilrevision des bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, vom 26. April 1966 getroffen (SR 0.672.933.21). Die Paraphierung eines entsprechenden Revisionsprotokolls mit Spanien ist am 27. April 2005 erfolgt.

Der Zeitpunkt des Anwendbarkeitsbeginns der revidierten DBA-Bestimmungen und damit von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA im Verhältnis mit Spanien wird sich aus den gesetzlichen Publikationen ergeben und wird auf der Webseite der Eidgenössischen Steuerverwaltung bekannt gemacht werden.

b) Estland

Die in Artikel 15 Absatz 1 ZBstA am Ende enthaltene Übergangsbestimmung gilt nur für Dividendenzahlungen aus Estland in die Schweiz. Für Dividendenzahlungen schweizerischer Tochtergesellschaften an estnische Muttergesellschaften gilt in Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA ab 1. Juli 2005 der Quellensteuernullsatz, d.h. es besteht ein Anspruch auf die vollständige Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer.

3. Dividendenzahlung

Die Auslegung des Dividendenbegriffes geschieht analog jener, die im Rahmen von Artikel 10 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, des zugehörigen OECDKommentars und der Dividendenbestimmungen in den von der Schweiz abgeschlossenen bilateralen DBA zur Anwendung gelangt.

Absatz 3 von Artikel 10 des schweizerischen DBA-Vertragsmusters hat folgenden Wortlaut:

„Der in diesem Artikel verwendet Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten - ausgenommen Forderungen - mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind.“

Folgendes kann festgehalten werden:

- Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (geldwerte Leistungen) inklusive Liquidationsüberschüsse betreffend Aktien, Partizipationsscheinen und Genussscheinen im Bereich der Aktiengesellschaften, betreffend Aktien, Partizipationsscheinen und Genussscheinen im Bereich der Kommanditaktiengesellschaften

und betreffend Stammeinlagen ins Stammkapital im Bereich der Gesellschaften mit beschränkter Haftung gelten als Dividenden;

- Die Frage der so genannten Altreserven stellt sich im Zusammenhang mit Artikel 15 Absatz 1 ZBstA grundsätzlich nicht. Mit dem Beginn der Anwendbarkeit dieser Bestimmung verändern sich bloss die Rechtsgrundlagen im Sinne einer beschränkten Abschaffung der Quellenbesteuerung, was auch bei entsprechenden Rechtsänderungen im Bereich der von der Schweiz abgeschlossenen DBA, beispielsweise mit Deutschland oder Frankreich, zu keinen Problemen unter dem Titel Altreserven geführt hat. So genannt „fixierte“ Altreserven sind solche, die nach dem Umhängen einer Beteiligung im Rahmen einer Umstrukturierung im Fall ihrer Ausschüttung mit dem zutreffenden Quellensteuersatz nach Massgabe des ursprünglich anwendbaren DBA belastet werden; erfolgt die Ausschüttung der „fixierten“ Altreserven nun zu einem Zeitpunkt nach Inkrafttreten und Anwendbarkeitsbeginn des Artikels 15 Absatz 1 ZBstA und betrifft das ursprünglich anwendbare DBA eines EU-Mitgliedstaats, kann sich die Kapitalgesellschaft mit den „fixierten“ Altreserven unter auch im Übrigen gegebenen Voraussetzungen auf die Anwendbarkeit von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA entsprechend dem bestehenden Wahlrecht berufen (vgl. Ziffer 13 unten). Anders zu entscheiden hiesse, eine solche Kapitalgesellschaft ohne Grund ungleich, d.h. schlechter zu behandeln als eine andere Kapitalgesellschaft, deren Anteilsrechte nicht umgehängt worden sind. In beiden Fällen wird zur Erhaltung der Rechtsgleichheit die Wahl zwischen dem anwendbaren bilateralen DBA mit einem EU-Mitgliedstaat oder dem Artikel 15 Absatz 1 ZBstA ermöglicht.

4. Direkte Beteiligung von mindestens 25% am Gesellschaftskapital

Eine direkte Beteiligung liegt vor, wenn die Beteiligungsrechte direkt ohne die Zwischenschaltung einer juristischen Person oder einer als selbständiges Steuersubjekt behandelten Personengesellschaft gehalten werden.

Ist eine Personengesellschaft dazwischengeschaltet, die in ihrem Sitzstaat steuerlich nicht als selbständiges Steuersubjekt behandelt wird, gelten die über diese Personengesellschaft gehaltenen Beteiligungsrechte anteilmässig als direkte Beteiligung. Beteiligungen am Aktien-, Stamm- und Partizipationskapital sowie Genussscheine (Letztere allerdings nur auf Grund eines ausdrücklichen Nachweises durch die beteiligte Gesellschaft) zählen bei der Berechnung des Beteiligungsgrades mit. Auch steuerlich als verdecktes Eigenkapital qualifiziertes Fremdkapital kann berücksichtigt werden. Für die Feststellung der Beteiligungsquoten können die im Bereich des steuerlichen Beteiligungsabzuges geltenden Regeln sinngemäss herangezogen werden (vgl. auch Ziffer 8 unten).

5. Erfordernis der zweijährigen Haltedauer

a) Im Allgemeinen

Im Falle, wo die Beteiligung im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende (vgl. Ziffer 11 unten) länger als zwei Jahre gehalten wurde, wirft das Kriterium keine Probleme auf. Für die Bestimmung des Erwerbszeitpunktes ist auf die einschlägigen Bestimmungen des Obligationenrechts abzustellen. Massgebend ist bei Gründung, Kapitalerhöhung

oder Kauf / Tausch der Zeitpunkt des Rechtserwerbs durch den Aktionär oder GmbH Gesellschafter, d.h. der Zeitpunkt, in dem der Erwerber über die mit der Aktie oder Stammeinlage verbundene Rechtsposition verfügen kann. Sind die Aktien einer ausschüttenden schweizerischen Aktiengesellschaft vinkuliert, gelten für den Rechtserwerb differenziert nach börsenkotierten oder nicht-börsenkotierten Aktien besondere Vorschriften (vgl. bei Vinkulierung Artikel 685c und 685f OR).

b) Vor Erreichen der zweijährigen Haltedauer

Im Rahmen der Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG; „Mutter-Tochter-Richtlinie“, ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 6) kann das Erfordernis einer minimalen Haltedauer gemäss deren Artikel 3 Absatz 2, 2. Lemma von den Mitgliedstaaten fakultativ im Umfang von maximal zwei Jahren auch für die auf ihrem Territorium ansässigen Muttergesellschaften vorgesehen werden im Rahmen der alternativen Verpflichtung der Mitgliedstaaten, entweder die Nichtbesteuerung der Muttergesellschaft oder die Anrechnung der anteiligen Gewinnsteuern sowie der allfällig entrichteten Quellensteuern der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft gemäss Artikel 4 Absatz 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie sicherzustellen.

Mit Bezug auf Artikel 3 Absatz 2, 2. Lemma der Mutter-Tochter-Richtlinie urteilte der Europäische Gerichtshof am 17. Oktober 1996 (sogenanntes Urteil „Denkavit“ in den verbundenen Rechtssachen C-283/94, C-291/94 und C-292/94) sinngemäss, dass die Bestimmungen der Mutter-Tochter-Richtlinie auch dann Anwendung finden können, wenn eine Muttergesellschaft die Verpflichtung einhält, während eines von dem betreffenden Mitgliedstaat festgesetzten Zeitraums im Besitz ihrer Beteiligung zu bleiben.

Auf Anregung der Eidgenössischen Steuerverwaltung legten die zuständigen Dienste der EU-Kommission den Vertretern der EU-Mitgliedstaaten den schweizerischen Vorschlag vor, die „Denkavit“-Rechtsprechung sei sinngemäss auf Artikel 15 ZBstA anzuwenden. Dies bedeutet, dass die staatsvertraglichen Quellensteuernsätze auf relevanten Zahlungen unter gegebenen übrigen Voraussetzungen auch bei noch nicht erreichter zweijähriger Haltedauer gewährt werden können, sofern dieses letztgenannte Kriterium später erfüllt wird.

Mit einem Schreiben vom 11. Mai 2005 teilten die EU-Kommissionsdienste der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit, dass sich offenbar alle Mitgliedstaaten ausser Portugal dem schweizerischen Vorschlag anschliessen können. Somit wird auch die Schweiz das Abkommen bezüglich der Entlastung von der Verrechnungssteuer entsprechend anwenden.

Dabei limitiert die Eidgenössische Steuerverwaltung das Meldeverfahren (vgl. unten Ziffer 12) auf die Entlastung, die sich aus einer anwendbaren DBA-Bestimmung ergibt, und die ausschüttende Gesellschaft liefert den Betrag ab, der dem gemäss DBA verbleibenden Restsatz der Verrechnungssteuer entspricht. Ist keine DBA-Bestimmung anwendbar, sind 35% Verrechnungssteuer an die Eidgenössische Steuerverwaltung abzuführen. Die Rückerstattung des abgelieferten Betrages erfolgt auf Antrag nach Erreichen der zweijährigen Haltedauer.

Bezüglich des zweijährigen Haltedauererfordernisses in Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe b des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, vom 21. Januar 1993 (genannt „DBA-L“; SR 0.672.951.81) gilt, dass Artikel 15 Absatz 1 ZBstA vor Erreichen des zweijährigen Haltedauererfordernisses die günstigere Lösung darstellt und damit von einem betroffenen Steuerpflichtigen an Stelle des DBA-L beansprucht werden kann (vgl. auch Ziffer 13 unten).

6. Ansässigkeit der einen Kapitalgesellschaft in einem Mitgliedstaat der EU und der anderen Kapitalgesellschaft in der Schweiz

Die Auslegung des Ansässigkeitsbegriffes geschieht analog jener, die im Rahmen von Artikel 4 Absätze 1 und 3 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, des zugehörigen OECD-Kommentars und der entsprechenden Ansässigkeitsbestimmungen in den von der Schweiz abgeschlossenen bilateralen DBA zur Anwendung gelangt.

7. Keine Ansässigkeit der Kapitalgesellschaften in einem Drittstaat gemäss den bilateralen DBA

Mit diesem Erfordernis wird sichergestellt, dass der jeweilige Ansässigkeitsstaat mit Bezug auf zwei verbundene Kapitalgesellschaften, zwischen denen Dividenden bezahlt werden, für welche die steuerlichen Vorteile des Artikels 15 Absatz 1 ZBstA in Anspruch genommen werden, im Rahmen dieser Bestimmung und der je von den Ansässigkeitsstaaten der verbundenen Kapitalgesellschaften abgeschlossenen bilateralen DBA einheitlich bestimmt wird.

Ausgeschlossen ist damit beispielsweise, dass Artikel 15 Absatz 1 ZBstA durch eine Muttergesellschaft im EU-Mitgliedstaat X für eine Dividendenzahlung der schweizerischen Tochtergesellschaft beansprucht wird, wenn die Muttergesellschaft gemäss einem zwischen dem EU-Mitgliedstaat X und dem Drittstaat Y abgeschlossenen DBA in diesem Drittstaat ansässig ist.

Dem Ausschlusskriterium betreffend Ansässigkeit in Drittstaaten gemäss bilateralen DBA wird im Entlastungsverfahren Rechnung getragen (vgl. Ziffer 12 unten).

8. Körperschaftssteuerunterstellung beider Kapitalgesellschaften ohne Befreiung

- a) Schweizerische Kapitalgesellschaften
- i) Körperschaftssteuer

Der Begriff „Körperschaftssteuer“, der auf Verlangen der EU-Übersetzer Eingang in die deutsche Fassung von Artikel 15 ZBstA gefunden hat, ist in Deutschland gebräuchlich und als Oberbegriff für die auf dem steuerlich massgebenden Reingewinn erhobenen direkten Steuern zu verstehen, welche Körperschaften, d.h. in Gesellschaftsform oder als Genossenschaften organisierte juristische Personen zu entrich-

ten haben. Er umfasst die auf der Grundlage des DBG und der kantonalen Steuergesetze bei den schweizerischen Kapitalgesellschaften erhobenen Gewinnsteuern.

ii) Befreiung von der Steuerpflicht

Steuerausgenommene Steuersubjekte und Tatbestände finden sich bezüglich der juristischen Personen im Artikel 56 DBG, im Artikel 23 StHG sowie in den dieser Bestimmung nachgebildeten Vorschriften in den kantonalen Steuergesetzen. Die entsprechend erfassten juristischen Personen sind den genannten schweizerischen Steuergesetzen grundsätzlich unterworfen, kraft ausdrücklicher Gesetzesvorschrift aber von der subjektiven Steuerpflicht ausgenommen.

Es handelt sich um Gebietskörperschaften und Anstalten des schweizerischen öffentlichen Rechts, um Verkehrsunternehmen von öffentlichem Interesse, um Vorsorge- und Sozialversicherungseinrichtungen, um juristische Personen mit öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung und unwiderruflicher Widmung der Mittel, um Kultuszwecke verfolgende juristische Personen mit unwiderruflicher Widmung der Mittel sowie um Vertretungen ausländischer Staaten mit schweizerischen Liegenschaften, unter Gegenrechtsvorbehalt.

Die auf Grund der genannten Bestimmungen von der subjektiven Steuerpflicht ausgenommenen juristischen Personen weisen nur in wenigen Fällen die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (vgl. dazu Ziffer 9 unten) auf, welche für gewinnstrebige Unternehmen entwickelt worden ist. Immerhin können Verkehrsunternehmen von öffentlichem Interesse oder juristische Personen, die gemeinnützige oder öffentliche Zwecke verfolgen, auch in der Form einer Kapitalgesellschaft des privaten oder öffentlichen Rechts organisiert sein.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung gewährt den von der subjektiven Steuerpflicht im Sinne der vorgenannten innerstaatlichen schweizerischen Bestimmungen ausgenommenen Kapitalgesellschaften die Vorteile des Artikels 15 Absatz 1 ZBstA zu Folge des Wortlauts dieser Bestimmung grundsätzlich nicht.

Die zuständigen kantonalen Steuerbehörden stellen solchen Kapitalgesellschaften keine Ansässigkeitsbescheinigungen und Bestätigungen über die Steuerunterstellung ohne Befreiung mit Bezug auf die Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA aus.

iii) Beteiligungsabzug

Normal besteuerte Kapitalgesellschaften unterliegen auf Grund persönlicher Zugehörigkeit der unbeschränkten Steuerpflicht, mit Ausnahme der Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland (Artikel 52 Absatz 1 DBG und entsprechende Normen in kantonalen Steuergesetzen). Für Dividendenerträge aus massgeblichen Beteiligungen wird ein Beteiligungsabzug gewährt.

Der Beteiligungsabzug ist eine objektive, allgemeingültige, generell-abstrakte, auf In und Auslandsverhältnisse gleichermassen anwendbare gesetzliche Massnahme zur Vermeidung der steuerlichen Mehrfachbelastung in der Schweiz, stellt keine Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht dar und ist deshalb mit Bezug auf die Anwendbarkeit von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA unschädlich.

Analog sind die in den EU-Mitgliedstaaten gebräuchlichen Systeme (Befreiungssysteme, Anrechnungssysteme und dergleichen in ihren verschiedenen Ausformungen) zur Beseitigung der Mehrfachbesteuerung auf Stufe der beteiligten Gesellschaft mit Bezug auf die Anwendbarkeit von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA unschädlich.

iv) Kantonaler Holdingstatus

Der kantonale Holdingstatus (vgl. Artikel 28 Absatz 2 in Verbindung mit Absatz 5 StHG und die entsprechenden Normen in den kantonalen Steuergesetzen) ist neben dem Beteiligungsabzug eine in der Schweiz gebräuchliche Methode zur Vermeidung der Mehrfachbesteuerung von Unternehmensgewinnen und erfüllt die gleichen Funktionen wie dieser. Gesellschaften mit Holdingstatus sind von der Gewinn- und Kapitalsteuer nicht befreit: sie entrichten auf kantonaler Ebene Steuern auf dem Ertrag aus schweizerischem Grundeigentum sowie auf dem Kapital nach den dafür geltenden allgemeinen Regeln, und werden im Bundessteuerrecht ordentlich wie andere Gesellschaften besteuert. Auch Gesellschaften mit kantonalem Holdingstatus unterliegen objektiven, allgemeingültigen, generell-abstrakten, auf In- und Auslandverhältnisse grundsätzlich gleichermaßen anwendbaren steuergesetzlichen Regeln. Deshalb steht der kantonale Holdingstatus der Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA nicht entgegen; es ist eine ordentliche Besteuerung in der Schweiz im Sinne des ZBstA gegeben.

Die zuständigen kantonalen Steuerbehörden müssen den Gesellschaften mit kantonalem Holdingstatus Ansässigkeitsbescheinigungen und Bestätigungen über die Steuerunterstellung ohne Befreiung im Sinne von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA ausstellen.

v) Kantonaler Verwaltungsgesellschaftsstatus

Der kantonale Verwaltungsgesellschaftsstatus (vgl. Artikel 28 Absätze 3 und 4 in Verbindung mit Absatz 5 StHG und die entsprechenden Normen in den kantonalen Steuergesetzen) steht analog den im Unterabsatz iv) oben zum Holdingstatus angeestellten Überlegungen der Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA nicht entgegen.

Auch Verwaltungsgesellschaften unterliegen bezüglich der Beteiligungsdividenden objektiven, allgemeingültigen, generell-abstrakten, auf In- und Auslandsverhältnisse grundsätzlich gleichermaßen anwendbaren steuergesetzlichen Regeln. Differenzierungen bei der steuerlichen Ertragsbemessung zwischen In- und Auslandsverhältnissen werden hinsichtlich der Dividendeneinkünfte keine gemacht. Deshalb steht der kantonale Verwaltungsgesellschaftsstatus der Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA nicht entgegen; es ist im Sinne dieses Absatzes eine ordentliche Besteuerung in der Schweiz im Sinne des ZBstA gegeben.

Die zuständigen kantonalen Fiskalbehörden müssen den Gesellschaften mit kantonalem Verwaltungsgesellschaftsstatus Ansässigkeitsbescheinigungen und Bestätigungen über die Steuerunterstellung ohne Befreiung im Sinne von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA ausstellen.

vi) Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen

„Die Kantone können auf dem Wege der Gesetzgebung für Unternehmen, die neu eröffnet werden und dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, für das Gründungsjahr und die neun folgenden Jahre Steuererleichterungen vorsehen. Eine wesentliche Änderung der betrieblichen Tätigkeit kann einer Neugründung gleichgestellt werden“ (Artikel 23 Absatz 3 StHG; vgl. dazu die kantonalen Steuergesetze). Der gesetzgeberische Freiraum der Kantone auf diesem Gebiet ist gross, und das Ausmass der in der Praxis gewährten Steuererleichterungen bei Unternehmensansiedlungen kann einer gänzlichen Steuerbefreiung nahe kommen.

Das DBG enthält keine entsprechende Norm. Auf Stufe Bundessteuer können aber auf der Grundlage von Artikel 6 des Bundesbeschlusses zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete vom 6. Oktober 1995 (SR 951.93) einer anwendbaren kantonalen Regelung identisch nachgebildete Steuererleichterungen gewährt werden. Solche Steuererleichterungen des Bundes finden allerdings ihre Schranke in „der regionalwirtschaftlichen Bedeutung des Vorhabens, auch wenn der Kanton weitergehende Steuererleichterungen gewährt“ (Absatz 3 von Artikel 6 des Bundesbeschlusses).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung qualifiziert Steuererleichterungen, die zu einer vollständigen oder nahezu vollständigen Steuerbefreiung führen, als Befreiung im Sinne des 4. Lemmas von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA. Ansässigkeitsbescheinigungen, die der Inanspruchnahme von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA dienen sollen, sind den von einer Steuererleichterung profitierenden Gesellschaften grundsätzlich nur dann auszustellen, wenn eine sorgfältige Prüfung des Einzelfalles ergeben hat, dass keine Steuerbefreiung im hier definierten Sinne vorliegt. In allen anderen Fällen ist die Inanspruchnahme von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA ausgeschlossen. Die Kantone sind aufgefordert, in diesen Fällen die Eidgenössische Steuerverwaltung zu konsultieren.

b) Kapitalgesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten

In den EU-Mitgliedstaaten auf Kapitalgesellschaften anwendbare Steuerbefreiungen sind anlässlich der Inanspruchnahme von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA im konkreten Fall durch die Eidgenössische Steuerverwaltung zu beurteilen.

Anhaltspunkte können die innerhalb der EU im sogenannten „Code of conduct on enterprise taxation“ sowie in der OECD im Rahmen des Forums über schädliche Steuerpraktiken gemachten staatenbezogenen Feststellungen und insbesondere Rechtsvergleichsanalysen von Steuerbefreiungsnormen in den EU-Mitgliedstaaten mit jenen der Schweiz liefern.

9. Rechtsform einer Kapitalgesellschaft für beide Gesellschaften

a) In der Schweiz

In einer Fussnote zu Absatz 1 von Artikel 15 ZBstA ist klargestellt, dass in der Schweiz der Ausdruck „Kapitalgesellschaft“ Aktiengesellschaften (vgl. Artikel 620 ff. OR), Gesellschaften mit beschränkter Haftung (vgl. Artikel 772 ff. OR) sowie Kommanditaktiengesellschaften (vgl. Artikel 764 ff. OR) umfasst. Grundsätzlich werden auch spezialgesetzliche schweizerische Aktiengesellschaften des öffentlichen Rechts von der Begriffsbestimmung erfasst (Artikel 15 Absatz 1 ZBstA und die erwähnte Fussnote schliessen dies nicht aus). Vom Begriff nicht erfasst sind die Genossenschaften (vgl. Artikel 828 ff. OR).

b) In den EU-Mitgliedstaaten

Eine entsprechende Auflistung der in den EU-Mitgliedstaaten vom Begriff „Kapitalgesellschaft“ erfassten Gesellschaftstypen enthält das ZBstA nicht. Die EU - Kommissionsdienste erklärten auf Anfrage, es sei keine entsprechende Liste verfügbar.

Für die EU-Mitgliedstaaten ist als Arbeitshypothese bis auf Weiteres die nach der EU Erweiterung ergänzte Liste der unter Artikel 2 Buchstabe a der Mutter-Tochter-Richtlinie (vgl. Ziffer 5 b) oben) fallenden Gesellschaften beizuziehen (Anhang). Die dort genannten, nach Mitgliedstaaten geordneten Gesellschaften mit Ausnahme ebenfalls aufgeführter Genossenschaften, öffentlichrechtlicher Körperschaften und Anstalten sowie Personengesellschaften können als Kapitalgesellschaften für die Zwecke der Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA gelten. Bei Unklarheiten ist die Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu konsultieren.

10. Vorbehalt der auf innerstaatlichen oder auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz zur Verhütung von Betrug und Missbrauch

a) Das Nutzungsrecht ist eine allgemeine Voraussetzung zur Inanspruchnahme von Steuerentlastungen auf der Grundlage von internationalen Steuerabkommen. Dies gilt auch im Rahmen der Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA.

b) Als „Vorschriften zur Verhütung von Betrug oder Missbrauch“ i. S. von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA kommen bezüglich der schweizerischen Verrechnungssteuer in Betracht:

- Der Abgabebetrag (Artikel 14 Absatz 2 VStrR) und die Hinterziehung von Verrechnungssteuern (Artikel 61 VStG);
- Das allgemeine Verbot des Rechtsmissbrauchs (der in Artikel 2 Absatz 2 ZGB genannte Grundsatz findet auch im öffentlichen Recht Anwendung) und daraus abgeleitet das Verbot der rechtsmissbräuchlichen Steuerumgehung.

11. Übergangsrecht per 1. Juli 2005: Massgebender Zeitpunkt der Dividendenzahlung (Fälligkeit, Zahlungsdatum)

Im Verrechnungssteuerrecht ist das Fälligkeitsdatum massgebend (Artikel 12 Absatz 1 VStG). Auch bei Quellensteuersatzänderungen nach DBA-Revisionen wird in der Rückerstattungspraxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung regelmässig auf die Fälligkeiten der betroffenen Zahlungen abgestellt.

Im Rahmen von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA ist bei Dividendenausschüttungen die Fälligkeit der Zahlungsverpflichtung massgebend. In aller Regel stimmt das Fälligkeitsdatum mit dem Datum des Gesellschafterbeschlusses über die Festsetzung der Dividende überein; die Geltendmachung eines vom Beschlussdatum abweichenden Fälligkeitstermins bedarf des schriftlichen Nachweises. Auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividendenzahlung wird auch bei der Beurteilung, ob das Erfordernis der zweijährigen Haltedauer erfüllt ist, abgestellt (vgl. Ziffer 5 oben).

12. Verfahren und Formulare

a) Meldeverfahren

Die Verrechnungssteuerentlastung von Dividendenzahlungen schweizerischer Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften mit Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat der EU kann auf Antrag der schweizerischen Gesellschaft im Meldeverfahren an der Quelle erfolgen.

Grundlage dafür bildet die Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften, vom 22. Dezember 2004 (SR 672.203) in Verbindung mit Artikel 15 Absatz 1 ZBstA oder dem anwendbaren bilateralen DBA (vgl. Ziffer 13 unten). Die Kreisschreiben Nr. 10 vom 15. Juli 2005 und Nr. 6 vom 22. Dezember 2004 der HA DVS der Eidgenössischen Steuerverwaltung enthalten Anleitungen zur praktischen Durchführung des Meldeverfahrens.

Die Bewilligung zur Durchführung des Meldeverfahrens wird von der Eidgenössischen Steuerverwaltung auf der Grundlage eines mittels Formular 823C (bei Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA) oder 823B (bei Anwendung eines von der Schweiz abgeschlossenen DBA) eingereichten Gesuchs auf drei Jahre unter der weiteren Voraussetzung erteilt, dass die zuständige ausländische Steuerbehörde die Ansässigkeit und die Richtigkeit der im Formular gemachten Angaben bestätigt.

Beanspruchen die verbundenen Kapitalgesellschaften die Anwendung des Nullsatzes auf Dividenden aus schweizerischer Quelle auf der Grundlage von Artikel 15 Absatz 1 ZBstA, verlangt die Eidgenössische Steuerverwaltung zur Bewilligung des Meldeverfahrens die Gesuchstellung mit Formular 823C und die Meldung der Dividendenausschüttungen mit Formular 108 und den weiteren in diesem Formular genannten Belegen und Formularen.

Stellt eine Kapitalgesellschaft das Gesuch auf Durchführung des Meldeverfahrensmittels Formular 823C und ist das Haltedauererfordernis gemäss Artikel 15 Absatz 1 ZBstA noch nicht erreicht (vgl. Ziffer 5 b) oben), erteilt die Eidgenössische Steuer-

verwaltung die Bewilligung unter dem Vorbehalt, dass die vorgeschriebene Haltedauer bei Fälligkeit der Dividendenausschüttung erreicht ist. Schüttet die Kapitalgesellschaft Dividenden vor dem Zeitpunkt der Erfüllung des Haltedauererfordernisses aus, muss sie den Betrag abliefern, der dem gemäss dem anwendbaren DBA verbleibenden Restsatz der Verrechnungssteuer entspricht. Ist keine DBA-Bestimmung anwendbar, sind 35% Verrechnungssteuer abzuführen. Die spätere Rückerstattung des abgelieferten Betrages erfolgt auf schriftlichen, mittels Formular 70 gestellten Antrag hin nach Erreichen der zweijährigen Haltedauer.

b) Rückerstattungsverfahren

Wurde das Meldeverfahren nicht verlangt oder ein entsprechendes Gesuch um Bewilligung des Meldeverfahrens abgelehnt (vorbehältlich der speziellen Regelung für Fälle noch nicht erreichter Haltedauer gemäss Absatz a) oben), kann die Entlastung von der zum Satz von 35% erhobenen schweizerischen Verrechnungssteuer unter gegebenen Voraussetzungen auf dem Rückerstattungsweg verlangt werden.

Sofern sich der Anspruch der rückerstattungsberechtigten ausländischen Gesellschaft auf Artikel 15 Absatz 1 ZBstA stützt, ist das Formular 70 zu verwenden.

13. Verhältnis zu den Bestimmungen der von der Schweiz abgeschlossenen bilateralen DBA

Der Absatz 3 von Artikel 15 ZBstA hat folgenden Wortlaut:

„Bestehende Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Abkommens eine günstigere steuerliche Behandlung von Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorsehen, bleiben unberührt.“

Vorrang vor Artikel 15 Absatz 1 ZBstA haben auf der Grundlage der allgemeinen Rechtsgrundsätze „lex posterior derogat priori“ und gegebenenfalls „lex specialis derogat generali“ auch quellensteuerrelevante Bestimmungen in bilateralen DBA mit Mitgliedstaaten, die nach dem Inkrafttreten des ZBstA vereinbart und ins geltende Recht aufgenommen werden.

Die Wendung „steuerlich günstigere Behandlung“ ist aus dem Zweck der Norm heraus zu verstehen, d.h. der Beseitigung der Quellenbesteuerung bei qualifizierten Beteiligungen zwischen verbundenen Unternehmen im grenzüberschreitenden Verhältnis mit den EU-Mitgliedstaaten. Dies bedeutet, dass als günstiger im Sinn der Bestimmung jene Regelung gilt, welche leichter zu erfüllende Voraussetzungen zur vollständigen Entlastung von den Quellensteuern aufstellt.

Günstigere Regelungen in bilateralen DBA können beispielsweise ein Beteiligungsgraderfordernis unter 25%, das Fehlen eines Haltedauererfordernisses, allfällige Unterschiede bezüglich des Kriteriums Ansässigkeit in Verbindung mit dem Begriff der „Steuerpflicht“ (vgl. Artikel 4 Absätze 1 und 3 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) bzw. der Körperschaftssteuerunterstellung „ohne Befreiung“ (Artikel 15 Absatz 1 ZBstA), der Einbezug aller juristischen Personen und nicht bloss

der Kapitalgesellschaften sowie allfällige Unterschiede bezüglich der anwendbaren Quellensteuerentlastungsregeln in einem EU-Mitgliedstaat sein.

Im Ergebnis haben verbundene Kapitalgesellschaften die Wahl, ob sie für die Quellensteuerentlastung im Verhältnis zwischen der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten eine anwendbare DBA-Bestimmung oder Artikel 15 Absatz 1 ZBstA in Anspruch nehmen wollen.

Abkürzungen

ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
	AS Amtliche Sammlung des Bundesrechts bzw. beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11)
d.h.	das heisst
EG	Europäische Gemeinschaft
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EU	Europäische Union
ff.	fortfolgende
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HA DVS	Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben
i.S.	im Sinne
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris
OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (SR 220)
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts vgl. vergleiche
VStG	Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (SR 642.21)
VStrR	Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974 (SR 313.0)
ZBstA	Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Be- reich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleich- wertig sind (SR 0.641.926.81, AS 2005 Seite 2571)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)

Anhang

Liste der von der Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG) erfassten Gesellschaften in den Mitgliedstaaten (Anhang betreffend Artikel 2 Buchstabe a)

ANHANG

Liste der unter Artikel 2 Buchstabe a) fallenden Gesellschaften

- a) Die Gesellschaften belgischen Rechts mit der Bezeichnung „société anonyme“/„naamloze vennootschap“, „société en commandite par actions“/ „commanditaire vennootschap op aandelen“, „société privée à responsabilité limitée“/„besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „société coopérative à responsabilité limitée“/„coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „société coopérative à responsabilité illimitée“/ „coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid“, „société ennom collectif“/„vennootschap onder firma“, „société en commandite simple“/„gewone commanditaire vennootschap“, öffentliche Unternehmen, die eine der genannten Rechtsformen angenommen haben, und andere nach belgischem Recht gegründete Gesellschaften, die der belgischen Körperschaftsteuer unterliegen;
- b) die Gesellschaften dänischen Rechts mit der Bezeichnung „aktieselskab“ und „anpartselskab“. Weitere nach dem Körperschaftsteuergesetz steuerpflichtige Gesellschaften, soweit ihr steuerbarer Gewinn nach den allgemeinen steuerrechtlichen Bestimmungen für die „aktieselskab“ ermittelt und besteuert wird;
- c) die Gesellschaften deutschen Rechts mit der Bezeichnung „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktien“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“, „Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit“, „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft“ und „Betrieb gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“, und andere nach deutschem Recht gegründete Gesellschaften, die der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen;
- d) die Gesellschaften griechischen Rechts mit der Bezeichnung „ανώνυμη εταιρεία“, „εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (E.P.E.)“ und andere nach griechischem Recht gegründete Gesellschaften, die der griechischen Körperschaftsteuer unterliegen;
- e) die Gesellschaften spanischen Rechts mit der Bezeichnung „sociedad anónima“, „sociedad comanditaria por acciones“, „sociedad de responsabilidad limitada“, die öffentlich-rechtlichen Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt. Andere nach spanischem Recht gegründete Körperschaften, die der spanischen Körperschaftssteuer („impuestos sobre sociedades“) unterliegen;
- f) die Gesellschaften französischen Rechts mit der Bezeichnung „société anonyme“, „société en commandite par actions“ und „société à responsabilité limitée“ sowie die „sociétés par actions simplifiées“, „sociétés d'assurances mutuelles“, „caisses d'épargne et de prévoyance“, „sociétés civiles“, die automatisch der Körperschaftsteuer unterliegen, „coopératives“, „unions de coopératives“, die öffentlichen Industrie- und Handelsbetriebe und -unternehmen und andere nach französischem Recht gegründete Gesellschaften, die der französischen Körperschaftsteuer unterliegen;
- g) nach irischem Recht gegründete oder eingetragene Gesellschaften, gemäß dem Industrial and Provident Societies Act eingetragene Körperschaften, gemäß dem Building Societies Acts gegründete „building societies“ und „trustee savings banks“ im Sinne des Trustee Savings Banks Act von 1989;
- h) die Gesellschaften italienischen Rechts mit der Bezeichnung „società per azioni“, „società in accomandita per azioni“, „società a responsabilità limitata“, „società cooperativa“, „società di mutua assicurazione“ sowie öffentliche und private Körperschaften, deren Tätigkeit ganz oder überwiegend handelsgewerblicher Art ist;
- i) die Gesellschaften luxemburgischen Rechts mit der Bezeichnung „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“, „société coopérative“, „société coopérative organisée comme une société anonyme“, „association d'assurances mutuelles“, „association d'épargne-pension“ sowie „entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public“ sowie andere nach luxemburgischem Recht gegründete Gesellschaften, die der luxemburgischen Körperschaftsteuer unterliegen;
- j) die Gesellschaften niederländischen Rechts mit der Bezeichnung „naamloze vennootschap“, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „open commanditaire vennootschap“, „coöperatie“, „onderlinge waarborgmaatschappij“, „fonds voor gemene

rekening“, „vereniging op coöperatieve grondslag“, „vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt“ und andere nach niederländischem Recht gegründete Gesellschaften, die der niederländischen Körperschaftsteuer unterliegen;

▼M1

1990L0435 – DE – 01.05.2004 – 003.001 - 8

- k) die Gesellschaften österreichischen Rechts mit der Bezeichnung „Aktiengesellschaft“ und „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ sowie „Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit“, „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“, „Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts“ und „Sparkassen“ sowie andere nach österreichischem Recht gegründete Gesellschaften, die der österreichischen Körperschaftsteuer unterliegen;
- l) die nach portugiesischem Recht gegründeten Handelsgesellschaften oder zivilrechtlichen Handelsgesellschaften, Genossenschaften und öffentlichen Unternehmen;
- m) die Gesellschaften finnischen Rechts mit der Bezeichnung „osakeyhtiö/aktiebolag“, „osuuskunta/andelslag“, „säästöpankki/sparbank“ und „vakuutusyhtiö/försäkringsbolag“;
- n) die Gesellschaften schwedischen Rechts mit der Bezeichnung „aktiebolag“, „försäkringsaktiebolag“, „ekonomiska föreningar“, „sparbank“ und „ömsesidiga försäkringsbolag“;
- o) die nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründeten Gesellschaften;
- p) die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) und der Richtlinie 2001/86/EG des Rates vom 8. Oktober 2001 zur Ergänzung des Statuts der Europäischen Gesellschaft hinsichtlich der Beteiligung der Arbeitnehmer gegründeten Gesellschaften sowie die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE) und gemäß der Richtlinie 2003/72/EG des Rates vom 22. Juli 2003 zur Ergänzung des Statuts der Europäischen Genossenschaft hinsichtlich der Beteiligung der Arbeitnehmer gegründeten Genossenschaften;

▼A2

- q) Gesellschaften tschechischen Rechts mit der Bezeichnung: „akciová spole ◀nost“, „společnost s ručením omezeným“;
- r) Gesellschaften estnischen Rechts mit der Bezeichnung: „täisühing“, „usaldusühing“, „osauühing“, „aktsiaselts“, „tulundusühistu“;
- s) zyprischen Rechts mit der Bezeichnung: „εταπειεζ“ im Sinne der Einkommensteuergesetze;
- t) Gesellschaften lettischen Rechts mit der Bezeichnung: „akciju sabiedrība“, „sabiedrība ar ierobežotu atbildību“;
- u) Gesellschaften litauischen Rechts;
- v) Gesellschaften ungarischen Rechts mit der Bezeichnung: „közkereseti társaság“, „betéti társaság“, „közös vállalat“, „korlátolt felelősségű társaság“, „részvénytársaság“, „egyesülés“, „szövetkezet“;
- w) Gesellschaften maltesischen Rechts mit der Bezeichnung: „Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata“, „Soċjetajiet en commandite li l-kapital tagħhom maqsum f'azzjonijiet“;
- x) Gesellschaften polnischen Rechts mit der Bezeichnung: „spółka akcyjna“, „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“;
- y) Gesellschaften slowenischen Rechts mit der Bezeichnung: „delniška družba“, „komanditna družba“, „družba z omejeno odgovornostjo“;
- z) Gesellschaften slowakischen Rechts mit der Bezeichnung: „akciová spoločnosť“, „spoločnosť s ručením obmedzeným“, „komanditná spoločnosť“.