

Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes

Sehr geehrte Herren,

Am 14. Dezember 1962 hat der Bundesrat gestützt auf den Bundesbeschluss vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (AS 1951, 889) einen Beschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes erlassen (AS 1962, 1622; BRB). Wir erlauben uns, Ihnen den BRB zuzustellen und bitten Sie, dafür besorgt zu sein, dass ihm in Ihrem Kanton Nachachtung verschafft wird.

Im Interesse einer einheitlichen Durchführung des BRB sehen wir uns veranlasst, zuhanden der Amtsstellen, die den Beschluss anzuwenden haben, nachfolgende Erläuterungen zu geben.

Vorbemerkung

Es ist selbstverständlich, dass die Vorteile der Doppelbesteuerungsabkommen nur Personen zugute kommen dürfen, die darauf nach den Abkommen Anspruch haben. Dies trifft insbesondere für die von den Vertragsstaaten zugesicherte Herabsetzung von an der Quelle erhobenen Steuern (Steuerentlastung) zu.

Als ungerechtfertigt gilt die Inanspruchnahme einer Steuerentlastung nicht nur, wenn die hiefür im Abkommen umschriebenen Voraussetzungen nicht erfüllt sind und sie deshalb offensichtlich unrechtmässig ist (Art. 1, Abs. 2, Buchstabe a BRB), sondern auch, wenn sie missbräuchlich erfolgt (Art. 1, Abs. 2, Buchstabe b BRB).

I. Die offensichtlich unrechtmässige Inanspruchnahme einer Steuerentlastung

Wer eine Steuerentlastung beansprucht, hat darzutun, dass die hiefür in den Abkommen umschriebenen subjektiven und objektiven Voraussetzungen erfüllt sind. Dazu gehören: Steuerlich massgeblicher Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz, uneingeschränktes Nutzungsrecht an den Vermögenswerten, die die in Rede stehenden Erträge abwerfen, sowie allfällige weitere Bedingungen, die in den Abkommen und den zugehörigen Ausführungsvorschriften vorgesehen sind.

Wird auf Grund einer amtlichen Bescheinigung oder gestützt auf eine schweizerische Adresse eine Steuerentlastung beansprucht, so haben die Steuerbehörden ohne Verzug, spätestens jedoch im Zeitpunkt der Veranlagung des Empfängers der Einkünfte in der Schweiz, genau zu prüfen, ob die Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei ist im besonderen folgendes zu beachten:

- Wer in der Schweiz nur zum Schein Wohnsitz nimmt, hat keinen Anspruch auf Steuerentlastung; die Zahlung schweizerischer Steuern begründet für sich allein keinen steuerlich massgeblichen Wohnsitz.

- Wer zwar einen steuerlich massgeblichen Wohnsitz in der Schweiz aufweist, aber kein oder nur ein beschränktes Nutzungsrecht an den Vermögenswerten hat, die die in Rede stehenden Erträge abwerfen, kann hierfür keine Steuerentlastung beanspruchen, dies auch dann nicht, wenn er auf den Erträgen die schweizerischen Steuern bezahlt oder nachweist, dass der tatsächlich Berechtigte dem Quellenstaat gegenüber aus andern Gründen eine gleichwertige Steuerentlastung geltend machen könnte.

II. Die missbräuchliche Inanspruchnahme einer Steuerentlastung

Neben der offensichtlich unrechtmässigen gilt auch die missbräuchliche Inanspruchnahme einer Steuerentlastung als ungerechtfertigt. Eine solche liegt vor, wenn die von einer natürlichen oder juristischen Person oder Personengesellschaft mit Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz beanspruchte Steuerentlastung dazu führen würde, dass sie zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommt (Art. 2, Abs. 1 BRB). Der BRB (Art. 2, Abs. 2) unterscheidet insbesondere vier Tatbestände, bei denen eine missbräuchliche Inanspruchnahme einer Steuerentlastung im Sinne der vorstehenden Generalklausel als gegeben anzusehen ist.

Allen diesen Tatbeständen ist gemeinsam, dass nicht abkommensberechtigte Personen in der Schweiz domizilierte natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften vorschoben, um dadurch in den Genuss von Steuerentlastungen zu kommen. Dabei ist zu beachten, dass in einem Einzelfall die Merkmale verschiedener der in Artikel 2, Absatz 2, Buchstaben a - d BRB beispielsweise erwähnten Tatbestände erfüllt sein können. Deshalb entfällt der Vorwurf der missbräuchlichen Inanspruchnahme einer Steuerentlastung und damit die Anwendung von Artikel 2 BRB in einem konkreten Einzelfall nur dann, wenn die Merkmale keines der erwähnten Tatbestände zutreffen und auch sonst kein Verhalten vorliegt, das im Sinne der Generalklausel als Missbrauch zu werten wäre.

1. Artikel 2, Absatz 2, Buchstabe a BRB betrifft die Fälle, in denen in der Schweiz domizilierte natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften ausländische Einkünfte, für die sie eine Steuerentlastung beanspruchen, zu einem wesentlichen Teil zur Verzinsung von Schulden oder zur Erfüllung anderer Verpflichtungen gegenüber nicht abkommensberechtigten Personen verwenden. Hierher gehören vor allem die ausländisch beherrschten Lizenzverwertungs- und Vermögensverwaltungsgesellschaften, durch die die Einkünfte im wesentlichen nur durchlaufen (sog. Durchlaufgesellschaften).

Es ist nicht leicht, allgemein zu umschreiben, wann die Verwendung von vereinnahmten abkommensbegünstigten Einkünften zur Erfüllung von Verpflichtungen gegenüber nicht abkommensberechtigten Personen zu einer missbräuchlichen Inanspruchnahme einer Steuerentlastung führt. Der BRB hält einzig fest, ein Missbrauch liege dann vor, wenn ein wesentlicher Teil der Einkünfte hierzu Verwendung findet. Beim heutigen Stand der Erfahrung trifft dies zu, wenn mehr als die Hälfte der Einkünfte zur Erfüllung der erwähnten Ansprüche verwendet werden.

Die Steuerentlastung gilt in der Regel dann nicht als im Sinne von Artikel 2, Absatz 2, Buchstabe a BRB missbräuchlich beansprucht, wenn die nachstehenden Richtlinien eingehalten werden:

- Die Einkünfte, für die eine Steuerentlastung beansprucht wird, sind in der Ertragsrechnung auszuweisen.
- Von den Einkünften, für die eine Steuerentlastung beansprucht wird, dürfen höchstens 50 Prozent zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet werden. Dabei bleiben allfällige kantonale und eidgenössische Vorschriften, die diesen Abzug weiter einschränken (Gläubigernachweis, Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, zulässige Höchstsätze für Abschreibungen und für die Verzinsung von Schulden usw.), ausdrücklich vorbehalten. Als Erfüllung von Ansprüchen gilt insbesondere die Bezahlung von Schuldzinsen, Lizenzgebühren, Entwicklungs-, Werbe-, Einführungs- und Reisespesen; der Erfüllung ist in der Regel die Vornahme von Abschreibungen auf von nicht

abkommensberechtigten Personen erworbenen Vermögenswerten jeder Art, einschliesslich immaterieller Güterrechte, Verfahren usw. gleichgestellt.

- Der verbleibende Teil der Einkünfte ist im Rahmen der kantonalen und eidgenössischen Steuergesetze als Einkommen oder Ertrag zu deklarieren. Es dürfen davon nur die auf diese Einkünfte entfallenden Verwaltungskosten und Steuern in Abzug gebracht werden.
- Bei der Untersuchung darüber, ob und in welchem Umfang abkommensbegünstigte Einkünfte für die Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet werden, ist zu beachten, dass Aufwendungen, die mit den abkommensbegünstigten Einkünften in Zusammenhang stehen, ausschliesslich aus diesen zu decken sind. Aufwendungen, die mit bestimmten andern Einkünften zusammenhängen, sind nur von diesen in Abzug zu bringen und dürfen nicht aus abkommensbegünstigten Einkünften gedeckt werden. Kapitalgewinne und verbuchte Wertvermehrungen dürfen nicht zur Deckung der Ansprüche verwendet werden.
- Die aufgestellten Bedingungen sind auch zu beachten, wenn die abkommensbegünstigten Einkünfte mittelbar - durch Dazwischentreten von weiteren natürlichen oder juristischen Personen - zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet werden. Sie gelten für alle Steuerentlastungen, auch für solche, die von juristischen Personen und Personengesellschaften beansprucht werden, die vor Inkrafttreten des BRB gegründet worden sind.

2. Als missbräuchlich gilt die Inanspruchnahme einer Steuerentlastung durch Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften nicht nur dann, wenn die abkommensbegünstigten Einkünfte im wesentlichen durchlaufen, sondern auch dann, wenn sie zu Gunsten von nicht abkommensberechtigten Personen, die an der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ein wesentliches Interesse haben, aufgespeichert werden (Art. 2, Abs. 2, Buchstabe b BRB). Dank ihres Einflusses haben es diese nicht abkommensberechtigten Personen in der Hand, die aufgespeicherten, abkommensbegünstigten Einkünfte früher oder später in irgend einer Form an sich zu ziehen, so dass derartige Gewinnauffanggesellschaften im Zeitpunkt ihrer Liquidation über keinerlei im Inland verwertbare Aktiven mehr verfügen. Diese Gefahr besteht nicht und der Vorwurf des Missbrauchs entfällt, wenn solche Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ihre abkommensbegünstigten Einkünfte laufend in angemessener Weise als Gewinn ausschütten.

Artikel 2, Absatz 2, Buchstabe b BRB bestimmt daher, dass ein Abkommensmissbrauch auch dann vorliegt, wenn die abkommensbegünstigten Einkünfte einer schweizerischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zugute kommen, an der nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt durch Beteiligung oder auf andere Weise interessiert sind und die keine angemessenen Gewinnausschüttungen vornimmt. Hierzu ist folgendes festzuhalten:

- Von einer Beteiligung nicht abkommensberechtigter Personen an den unter Artikel 2, Absatz 2, Buchstabe b BRB fallenden Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ist nicht nur die Rede, wenn diese Personen Aktionäre, Gesellschafter oder Genossenschafter sind, sondern auch, wenn eine sogenannte stille Beteiligung vorliegt. Das Bestehen eines Vertrages kann genügen, wenn sich daraus ein wesentliches Interesse an der Unternehmung ergibt. Beteiligungen über eine oder mehrere Drittpersonen gehören ebenfalls hierher. Als zu einem wesentlichen Teil an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft interessiert haben nicht abkommensberechtigte Personen dann zu gelten, wenn ihnen einzeln oder zusammen unmittelbar oder mittelbar die rechtliche oder tatsächliche Möglichkeit zusteht, in den Genuss der von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beanspruchten Steuerentlastung zu kommen.
- Die ungewöhnliche Finanzierung eines Unternehmens kann zu einer missbräuchlichen Steuerentlastung führen. Dies trifft bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, an denen nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil interessiert sind, insbesondere dann zu, wenn die verzinslichen Kreditoren mehr als das Sechsfache des Grund- oder Stammkapitals und der offenen Reserven ausmachen oder wenn die Schulden zu einem 5 Prozent¹⁾ übersteigenden Satz verzinst werden.

- Beziehen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auch verrechnungs-steuerbelastete Einkünfte, so gelten für diese und allfällige nicht abkommens-begünstigte Einkünfte die Verrechnungssteuerrichtlinien (vgl. Kreisschreiben Nr. 2215 der Bankiervereinigung vom 1. Juli 1953; kann bei der Eidg. Steuerverwaltung bezogen werden); vorbehalten bleibt Ziffer 1, Lemma 4, Satz 2, hievor.
- Die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften haben je Geschäftsjahr mindestens 25 Prozent des Bruttobetragtes der abkommensbegünstigten Einkünfte als Gewinn auszuschütten. Fliessen die Ausschüttungen zuerst an eine oder mehrere hintereinandergeschaltete Gesellschaften in der Schweiz, so sind sie von diesen, nach Abzug allfälliger Steuern, mit dem gleichen Betrag weiterzuleiten. Die Deckung geschäftsmässig begründeter Verluste bleibt vorbehalten.

3. Nach Artikel 2, Absatz 2, Buchstabe c BRB entfällt jeglicher Anspruch auf Steuerentlastung, wenn diese Einkünfte betrifft, die auf Grund eines Treuhand-verhältnisses nicht abkommensberechtigten Personen zukommen.

4. Nach Artikel 2, Absatz 2, Buchstabe d BRB haben Familienstiftungen sowie Personengesellschaften ohne geschäftlichen Betrieb in der Schweiz keinen Anspruch auf Steuerentlastung, wenn an ihnen zu einem wesentlichen Teil nicht abkommens-berechtigte Personen interessiert sind. Eine Steuerentlastung ist demzufolge ausgeschlossen:

- bei Familienstiftungen: wenn der Stifter oder die Mehrheit der Begünstigten nicht abkommensberechtigte Personen sind und die abkommensbegünstigten Einkünfte zu mehr als der Hälfte nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommen oder zugute kommen sollen;
- bei Personengesellschaften ohne geschäftlichen Betrieb in der Schweiz: wenn die abkommensbegünstigten Einkünfte zu mehr als der Hälfte nicht abkommens-berechtigten Personen gutgeschrieben werden.

Daran vermag der Umstand, dass die Einkünfte, für die die Steuerentlastung beansprucht wird, in der Schweiz voll als Einkommen versteuert werden, nichts zu ändern.

Wir bitten Sie, in allen Fällen, in denen Sie feststellen, dass eine Steuerentlastung ungerechtfertigterweise beansprucht wird, die notwendigen Massnahmen zu ergreifen (Art. 3 ff BRB). Für Auskünfte steht Ihnen die Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Verfügung.

Mit vorzüglicher Hochachtung

Eidg. Steuerverwaltung
Der Direktor:

sig. Grosheintz

¹⁾ der z.Zt. gültige Zinssatz ist identisch mit dem im Merkblatt der ESTV S-02.111 unter Ziffer 2.2 publizierten Satz