



Bern, 1. August 2010

An die kantonalen
Steuerverwaltungen

Kreisschreiben 2010

Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB 1962 / KS 1999 mit Ergänzungen 2001)

Sehr geehrte Damen und 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 (SR 672.2) einen Beschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes erlassen (SR 672.202, nachfolgend BRB 1962). Mit diesem Bundesratsbeschluss soll der Abkommensmissbrauch bekämpft und verhindert werden.

In den letzten Jahren hat die Schweiz neue Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, die besondere Bestimmungen gegen den Abkommensmissbrauch ausdrücklich enthalten, oder in bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen solche Bestimmungen eingeführt. Am 13. März 2009 hat der Bundesrat entschieden, den Vorbehalt der Schweiz hinsichtlich des Informationsaustausches nach dem Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zurückzuziehen. Dieser Entscheid hat die Durchführung von Revisionen von zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen und den Abschluss von neuen Abkommen beschleunigt. Dabei nimmt die Schweiz in ihren Abkommen tendenziell vermehrt Missbrauchsbestimmungen auf. Folglich steigt die Zahl der Abkommen, die Missbrauchsbestimmungen enthalten.

In diesem Zusammenhang ist eine Anpassung der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) in Bezug auf den BRB 1962 und die Kreisschreiben von 1962 und 1999 nötig geworden. Diese Revision modernisiert die ESTV-Praxis und passt sie dem aktuellen wirtschaftlichen Umfeld an.

Dieses neue Kreisschreiben (KS 2010) ändert die früheren von 1962 und 1999 nur bezüglich Ziffer 5 («Verhältnis zu den Missbrauchsbestimmungen in einigen

Doppelbesteuerungsabkommen»). Wo die untenstehenden Punkte zu keinen Änderungen führen, bleiben die Kreisschreiben von 1962 und 1999 unverändert anwendbar.

5. Verhältnis zwischen Missbrauchsbestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen und BRB 1962

Sofern Doppelbesteuerungsabkommen Missbrauchsbestimmungen enthalten, haben diese Vorrang vor den Bestimmungen des BRB 1962 und der Kreisschreiben von 1962 und 1999. Die Aufnahme solcher Sonderbestimmungen in bilateral mit einem Vertragsstaat abgeschlossene Abkommen gilt gegenüber den internen Regelungen der Schweiz als *Lex specialis*.

Somit sind Artikel 2 Absatz 2 des BRB 1962 und die Kreisschreiben von 1962 und 1999 nicht mehr anwendbar, sofern Doppelbesteuerungsabkommen Bestimmungen gegen den Missbrauch des Abkommens oder einzelner Regelungen (unter anderem zu Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) enthalten.

Bei offenkundigen, von den Missbrauchsbestimmungen des Abkommens allenfalls nicht abgedeckten Fällen von Missbrauch kommt aber der Grundsatz des impliziten, ungeschriebenen Missbrauchsverbots aus der Auslegung der Abkommen¹ zum Tragen (vgl. BGE vom 28. November 2005 / 2A.239/2005).

Auf Abkommen, die keine besonderen Missbrauchsbestimmungen enthalten oder die auf das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten verweisen, sind Artikel 2 Absatz 2 BRB 1962 und die Kreisschreiben von 1962 und von 1999 weiterhin anwendbar.

Die ESTV stellt eine Liste der geltenden Abkommen bereit, die besondere Missbrauchsbestimmungen enthalten und auf die Artikel 2 Absatz 2 des BRB 1962 und die Kreisschreiben von 1962 und 1999 nicht mehr anwendbar sind. Die Liste wird jährlich nachgeführt.

Dieses Kreisschreiben ist ab 1. August 2010 anwendbar. Massgebend ist das Datum der Fälligkeit der abkommensbegünstigten Erträge.

Abteilung für Internationales

Jürg Giraudi

¹ Ein Doppelbesteuerungsabkommen wird nach den Grundsätzen des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Wiener Übereinkommen; VRK; SR 0.111) ausgelegt und angewendet.