

# Anpassung der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV)

## Vorbemerkung

Die Revision der ESTV-Praxis zum Bundesratsbeschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 14. Dezember 1962 (BRB 1962) und dem ESTV-Kreisschreiben vom 17. Dezember 1998 mit Ergänzungen von 2001 (KS 1999) gehört nicht zu den formell im Rahmen einer Unternehmenssteuerreform III geplanten Massnahmen.

Ziel einer Unternehmenssteuerreform III wird sein, die Wettbewerbsfähigkeit des Standortes Schweiz international zu stärken; dabei sollte der Nutzen der geplanten Massnahmen nicht durch anders lautende Regelungen beeinträchtigt werden. In diesem Sinne sollen unter anderem auch der BRB 1962 und das KS 1999 kein Hindernis für den Nutzen der geplanten Änderungen im Rahmen einer Unternehmenssteuerreform III darstellen.

In den letzten Jahren hat die Schweiz Änderungsprotokolle oder neue Abkommen abgeschlossen, die besondere Bestimmungen gegen den Abkommensmissbrauch ausdrücklich enthalten. Der Entscheid des Bundesrats vom 13. März 2009, der die Übernahme durch die Schweiz des Standards der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) in Sachen Informationsaustausch im Bereich der Steuern in Einklang mit Artikel 26 des OECD-Musterabkommens vorsieht, hat die Durchführung von Revisionen von zahlreichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und den Abschluss von neuen Abkommen beschleunigt. Die Vertragsstaaten nehmen tendenziell vermehrt Missbrauchsbestimmungen in die Abkommen auf. Dadurch 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.

## Was ändert sich?

- **Konzerninterne Finanzgesellschaften können als aktiv tätig gelten**

Bis vor Kurzem hiess es bei den häufig gestellten Fragen (Frequently asked Questions FAQ) zur Anwendung von BRB 1962 und KS 1999: «*Gesellschaften, deren Aktivität sich im Wesentlichen darauf beschränkt, gruppeninterne Darlehen zu erhalten und/oder zu gewähren, gelten nicht als aktiv tätig im Sinne des KS 1999*». Diese Auslegung gilt als zu eng und entspricht nicht mehr der internationalen Entwicklung. Nach neuer Praxis können deshalb solche Finanzgesellschaften (z.B. so genannte «Cash-Pooling»-Gesellschaften) als aktiv tätig gelten, wenn ihre Tätigkeit von qualifizierten Angestellten ausgeführt wird und einen echten Mehrwert schafft.

So kann eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft, die konzernintern Finanztätigkeiten vornimmt und zur Führung und Ausübung dieser Tätigkeiten einen oder mehrere qualifizierte Angestellte hat, als aktiv tätig gelten. Die Tätigkeit muss aber über eine reine Verwaltungstätigkeit hinausgehen, beispielsweise durch die Bewirtschaftung von Darlehen und Risiken oder Krediten, eine aktive Bankenbeziehung, Investitions- und Liquiditätsplanung usw. Die Anzahl der Angestellten ist dabei nicht ausschlaggebend. Bei der Beurteilung, ob es sich um eine aktiv tätige Gesellschaft handelt, zählen primär die

effektiv ausgeübten Tätigkeiten der Gesellschaft, die getragenen Risiken, die effektiv ausgeübten Funktionen und die Kompetenzen des/der Angestellten in direktem Zusammenhang mit dem Zweck und den Tätigkeiten der Gesellschaft.

- **Lizenzgesellschaften können als aktiv tätig gelten**

Die Verwertung von Lizenzen, Marken oder Knowhow galt bisher gemäss den Antworten auf die FAQ grundsätzlich nicht als aktive Geschäftstätigkeit. Im Gegensatz zu den gruppeninternen Finanzgesellschaften wurden aber Ausnahmen genannt: Wenn die Geschäftstätigkeit über die blosser Verwaltung von Immaterialgüterrechten wie Verwertung und Betreuung, Eintrag neuer Lizenzen und Marken, deren Schutz usw. hinausgeht oder wenn die Patente in der Schweiz entwickelt werden.

An der bisherigen ESTV-Praxis diesbezüglich ändert sich nur wenig. Wie bei den gruppeninternen Finanztätigkeiten kann eine Gesellschaft, die Tätigkeiten zur Verwertung von Lizenzen oder Marken vornimmt und zur Führung und Ausübung dieser Tätigkeiten einen oder mehrere qualifizierte Angestellte hat, als aktiv gelten. Die Anzahl der Angestellten ist dabei nicht ausschlaggebend. Bei der Beurteilung, ob es sich um eine aktive Gesellschaft handelt, zählen primär die effektiv ausgeübten Tätigkeiten der Gesellschaft, die getragenen Risiken, die ausgeübten Funktionen und die Kompetenzen des/der Angestellten in direktem Zusammenhang mit dem Zweck und den Tätigkeiten der Gesellschaft.

Wie in der FAQ-Antwort erwähnt muss die Tätigkeit aber über die blosser Verwaltung der Lizenzen hinausgehen. Die Beispiele, die in den FAQ aufgeführt sind, gelten auch weiterhin: Die Tätigkeit geht über die blosser Verwaltung hinaus, wenn eine aktive Bewirtschaftung der Lizenzen und Marken stattfindet (ständige Neu- und Weiterentwicklung, Betrieb von Service-Centern, Aus- und Weiterbildungsprogramme, Ausstellungen usw.), die Verwertung und Vermarktung (z.B. eine Urheberrechtsgesellschaft, die Rechte kauft und an Dritte weiterverkauft), die Eingabe neuer Lizenzen oder Marken sowie deren Schutz usw.

Konzerninterne Finanzgesellschaften und Lizenzgesellschaften müssen aber nachweisen, dass die Risiken und Funktionen im direkten Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten von der Schweiz aus wahrgenommen und ausgeübt werden.

- **Anrechnung von Personal einer Gruppengesellschaft in der Schweiz, das bei einer anderen Gruppengesellschaft in der Schweiz angestellt ist**

Das KS 1999 sieht unter Ziffer 1 vor, dass eine aktive Geschäftstätigkeit durch eigenes Personal erbracht werden muss. Als Anpassung an die Geschäftsrealität ist künftig eine weiter gefasste Auslegung möglich. Danach können die aktiven Tätigkeiten als durch eigene Mitarbeitende erbracht gelten, wenn diese bei einer anderen Gesellschaft der gleichen Gruppe in der Schweiz angestellt sind. Somit muss eine Gesellschaft, damit sie das Kriterium einer aktiven Geschäftstätigkeit erfüllt, nicht mehr formell die Arbeitgeberin der Mitarbeitenden sein, die diese Tätigkeiten ausüben. Das Personal muss aber über die nötigen Fähigkeiten und Funktionen verfügen, um die Geschäftstätigkeit effektiv in der Schweiz auszuüben.

In der Praxis können auch andere als rein steuerliche Gründe dazu führen, dass in der Schweiz bei einer Gruppengesellschaft tätiges Personal bei einer anderen Gesellschaft dieser Gruppe in der Schweiz angestellt ist (z.B. Zentralisierung der Human Resources). Die von diesem Personal ausgeübten Tätigkeiten und erbrachten Dienstleistungen müssen selbstredend gruppenintern nach dem Grundsatz des Drittvergleichs verrechnet werden. Der Begriff der Gruppe ist im Sinne des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer auszulegen (vgl. Art. 61 Abs. 3 DBG).

- **Holdingsgesellschaften**

Zwecks Anpassung an die formelle Änderung durch die Unternehmenssteuerreform II wird bei Frage 10 der FAQ die Quote der Mindestbeteiligung der Holding an den Untergesellschaften von bisher 20 auf neu 10 Prozent gesenkt. Die Änderung tritt wie die Änderung in Artikel 69 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer am 1. Januar 2011 in Kraft.

- **Verhältnis zwischen Missbrauchsbestimmungen der 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 Abkommen<sup>1</sup> 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.

---

<sup>1</sup> 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.