

DBA-Missbrauch: Allgemein

Anwendung der Missbrauchsbestimmungen auf abkommensbegünstigte Erträge aufgrund von Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens mit der EG (ZBStA)

Obwohl der Wortlaut des Missbrauchsbeschlusses entsprechend dem vor der Einführung von Artikel 15 ZBStA bestehenden Anwendungskontext lediglich auf die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen Bezug nimmt, werden die Bestimmungen des Missbrauchsbeschlusses aufgrund einer Auslegung nach Sinn und Zweck der Norm auf schweizerischer Seite auch im Rahmen von Artikel 15 ZBStA zur Anwendung gebracht. Artikel 15 ZBStA ist steuerpflichtbegrenzenden Inhalts und wird von der Eidgenössischen Steuerverwaltung als Norm eines multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens qualifiziert. Der Missbrauchsbeschluss (BRB 1962) findet deshalb Anwendung.

Missbrauchsbestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien, Frankreich und Italien

Der höchstzulässige Zinssatz aufgrund der Sonderbestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien, mit Frankreich und mit Italien für die Verzinsung von Schuldkonten, die auf nicht abkommensberechtigte Personen lauten, beträgt für 2009 = 4,22 % (2008 = 4,93 %).

Die missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuerentlastungen Bundesratsbeschluss von 1962 (BRB 1962)

Die Schweiz hat im Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962 (BRB 1962) einseitig Massnahmen nicht nur gegen die offensichtlich unrechtmässige, sondern auch gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme einer Steuerentlastung ergriffen. Das Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. Dezember 1962 (KS 1962), vom 17. Dezember 1998 (KS 1999) und vom 1. Juli 2010 (KS 2010) enthalten eingehende Erläuterungen.

Verhältnis zwischen Missbrauchsbestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen und Bundesratsbeschluss von 1962 (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, sobald Doppelbesteuerungsabkommen Bestimmungen gegen den Missbrauch des Abkommens oder einzelner Regelungen (unter anderem zu Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) enthalten (vgl. Ziffer 5 KS 2010).

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.

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.