

Aktualisierte ESTV-Praxis – Stand am 1. August 2010

Häufig gestellte Fragen (FAQ) zum Kreisschreiben 1999 (KS 1999)

Ziffer 1 des Kreisschreibens (aktive Geschäftstätigkeit)

Was bedeutet generell der Begriff «aktive Geschäftstätigkeit»?

Unter dem Begriff «aktive Geschäftstätigkeit» ist das Gegenstück zur Ausübung einer rein passiven, verwaltenden und ausführenden Funktion zu verstehen. Demzufolge ist entscheidend, dass die in der Schweiz im Zusammenhang mit den abkommensbegünstigten Erträgen ausgeübten Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Wertschöpfung beitragen, und nicht bloss Hilfs- und/oder Administrationstätigkeiten sind. Die in der Schweiz beschäftigten Mitarbeiter müssen somit aktiv und in direkter Weise an der operativen Geschäftsführung beteiligt sein. Diese Tätigkeiten müssen sich klar von Tätigkeiten unterscheiden, die lediglich passiven, verwaltenden oder gar Hilfscharakter haben.

Eine aktive Geschäftstätigkeit beinhaltet somit eine echte, wertschöpfungsorientierte betriebliche Aktivität mit dem Ziel, angemessene Gewinne zu erwirtschaften.

Was bedeutet «durch eigenes Personal» im Sinne von Ziffer 1 des KS 1999?

Das KS 1999 sieht unter Ziffer 1 vor, dass eine aktive Geschäftstätigkeit durch eigenes Personal erbracht werden muss. Künftig ist im Einzelfall eine weiter gefasste Auslegung möglich. Bei der Beurteilung, ob es sich um eigenes Personal handelt, kann die gesamte Struktur der Gruppe in der Schweiz berücksichtigt werden. Somit können für eine Gesellschaft tätige Mitarbeitende als eigenes Personal dieser Gesellschaft gelten, auch wenn sie von einer anderen Gesellschaft der Gruppe in der Schweiz angestellt sind.

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) und besteht aus inländischen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammengefasst sind.

Somit können für eine Gesellschaft tätige Mitarbeitende, die bei einer anderen Gesellschaft der gleichen Gruppe in der Schweiz angestellt sind, als eigenes Personal der Gesellschaft gelten, für die sie die Tätigkeiten ausüben. Das Personal muss aber über die nötigen Fähigkeiten und Funktionen verfügen, um die aktive Geschäftstätigkeit auszuüben.

Muss zwischen der aktiven Geschäftstätigkeit unserer Gesellschaft und den vereinnahmten abkommensbegünstigten Erträgen ein Zusammenhang bestehen?

Die abkommensbegünstigten Erträge müssen im Zusammenhang mit der aktiven Geschäftstätigkeit angefallen sein. Das KS 1999 bezieht sich in allen Belangen immer nur auf die abkommensbegünstigten Einkünfte einer Gesellschaft. Der sogenannte Aktivitätstest ist daher ebenfalls in diesem (auf die abkommensbegünstigten Einkünfte bezogenen) Zusammenhang zu sehen. Wenn dem nicht so wäre, könnten gewisse Gesellschaften versucht sein, durch eine «vorgeschobene» aktive Tätigkeit in den Genuss der besonderen Bestimmungen des KS 1999 zu gelangen.

Worauf wird bei der Beurteilung, ob es sich um eine aktive Geschäftstätigkeit handelt, in erster Linie abgestellt?

Es wird primär auf die Art und die Qualität der Tätigkeiten abgestellt und weniger auf das äussere Auftreten der Gesellschaft. Die Anzahl der Mitarbeiter oder die Zahl der Räumlichkeiten sind zwar Indizien, jedoch für sich allein nicht ausschlaggebend.

Refakturierungsgesellschaften beschäftigen in der Regel eine grosse Anzahl Mitarbeiter(innen) in zum Teil eigenen Räumlichkeiten. Ist dadurch das Kriterium der aktiven Geschäftstätigkeit erfüllt?

Die reine Refakturierung gilt nicht als aktive Tätigkeit. Es handelt sich um eine abhängige, passive und verwaltende Funktion (Hilfs- und/oder Administrationstätigkeit mit beschränkter Eigenständigkeit). Eigene Räumlichkeiten und eine grosse Anzahl von Angestellten sind in einem solchen Fall nicht massgebend.

Gilt die Erbringung von Dienstleistungen an Mitglieder der eigenen Unternehmensgruppe als aktive Geschäftstätigkeit?

Echte Dienstleistungen (auch an Mitglieder der eigenen Unternehmensgruppe) gelten als aktive Tätigkeiten, sofern echte Mehrwerte geschaffen werden, die eine (zumindest theoretische) lebensfähige Einheit auch ausserhalb der Konzernstruktur erlauben würde. Eine solche lebensfähige Einheit wird nur durch eine ausreichende Unabhängigkeit (Entscheidung, Führung, Überwachung usw.) erreicht.

Wo hat die aktive Geschäftstätigkeit zur Hauptsache zu erfolgen?

Die aktive Geschäftstätigkeit hat gemäss KS 1999 in der Schweiz zu erfolgen. Demgemäss ist das sogenannte Ursprungsraum(oder -ort)-Prinzip massgebend. Eine aktive Geschäftstätigkeit gilt dann als in der Schweiz ausgeübt, wenn der Ursprungsort der Tätigkeit in der Schweiz liegt. Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass das KS 1999 zwingend eine genügende Substanz in der Schweiz (eigenes Personal, eigene Räumlichkeiten usw.) verlangt. Von einer in der Schweiz ausgeübten aktiven Geschäftstätigkeit kann somit dann ausgegangen werden, wenn die entsprechenden Handlungen zur Hauptsache in der Schweiz vorgenommen werden. Ob sich die Wirkung dieser Tätigkeiten (sogenanntes Wirkungsraum-Prinzip) inner- oder ausserhalb der Schweiz entfaltet, ist nur von sekundärer Bedeutung. Die Geschäftstätigkeit einer ausländischen Betriebsstätte ist somit an sich nicht schädlich, begründet jedoch für sich alleine keine aktive Geschäftstätigkeit in der Schweiz.

Gilt die Vermarktung von Lizenzen, Marken oder Knowhow als aktive Geschäftstätigkeit?

Eine Gesellschaft, die Tätigkeiten zur Verwertung von Lizenzen oder Marken vornimmt und zur Führung und Ausübung dieser Tätigkeiten einen oder mehrere qualifizierte Angestellte hat, gilt als aktiv, wenn die Aktivitäten über die blosser Verwaltung hinausgehen und einen echten Mehrwert schaffen wie Verwertung und Betreuung bestehender Lizenzen, Eintrag neuer Lizenzen und Marken, deren Schutz usw. oder wenn die Patente in der Schweiz entwickelt werden. Es muss somit eine aktive Bewirtschaftung der Lizenzen oder Marken stattfinden (ständige Neu- und Weiterentwicklung, Betrieb von Service-Centern, Aus- und Weiterbildungsprogramme, Marketing, Ausstellungen, Kongresse usw.). Um den tatsächlichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen und Ungleichbehandlungen zu vermeiden, kann es in gewissen Fällen vorkommen, dass nur ein Teil der mit den abkommensbegünstigten Erträgen im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten als aktiv im Sinne des KS 1999 anerkannt werden kann.

Gilt die Gruppenfinanzierung als aktive Geschäftstätigkeit?

Eine Gesellschaft, die Finanztätigkeiten für die Gruppe vornimmt und zur Führung und Ausübung dieser Tätigkeiten einen oder mehrere qualifizierte Angestellte hat, gilt als aktiv, wenn die Aktivitäten über die blosser Verwaltung 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 aktiven 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.

Fragen zu Ziffer 3 des KS 1999 (Besondere Bestimmungen für Holdinggesellschaften)

Was ist unter dem Begriff «reine Holdinggesellschaft» zu verstehen?

Eine reine Holding im Sinne des KS 1999 ist eine Gesellschaft, die sich ausschliesslich oder fast ausschliesslich mit dem Halten, der Verwaltung und Finanzierung ihrer Beteiligungen befasst. Der Zweck der Holding hat somit vor allem in der Leitung und Verwaltung von verbundenen Unternehmen, die eine wirtschaftliche Einheit bilden, zu bestehen. Um als reine Holding zu gelten, muss die Gesellschaft folgende Voraussetzungen erfüllen: In der Regel müssen mindestens 90 Prozent der Anteile an Kapitalgesellschaften in der Bilanz der Holding Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital der Untergesellschaft sein. Ab 1. Januar 2011 wird diese Mindestbeteiligung der Holding an den Tochtergesellschaften auf 10 Prozent gesenkt. Als Nebentätigkeiten sind nur solche zugelassen, die mit dem Hauptzweck zusammenhängen oder aber von untergeordneter Bedeutung sind. Die Höhe der insgesamt zulässigen Nebeneinkünfte darf in der Regel maximal 5 Prozent der Gesamterträge betragen.

Unsere Gesellschaft übt zwar eine Holdingtätigkeit im obigen Sinne aus, scheitert jedoch an der 90/20-Beteiligungshürde (ab 1. Januar 2011 90/10). In welche Kategorie fällt sie?

Gesellschaften, die den Kriterien für reine Holdings gemäss KS 1999 nicht genügen, gelten als «gemischte Holdinggesellschaften» (Ziff. 3.2. KS 1999).

Frage zum Gewinnausschüttungsverhalten (Ziffern 1 und 3 des KS 1999)

Unsere Gesellschaft fällt unter Artikel 47 Absatz 1 Buchstabe a VStG in Verbindung mit Artikel 9 Absatz 1 VStV. Dividendenausschüttungen sind nicht vorgesehen. Sie hat jedoch mit der ESTV eine Sicherstellungsvereinbarung bezüglich der Verrechnungssteuer getroffen. Gilt das Gewinnausschüttungsverhalten unserer Gesellschaft somit als angemessen?

Nein. Massgebend ist der Umstand, dass die Gesellschaft unter Artikel 47 Absatz 1 Buchstabe a VStG bzw. Artikel 9 Absatz 1 VStV fällt. In den Ziffern 1 und 3 des KS 1999 ist lediglich von der Gefährdung des Steuerbezugs die Rede, mit einem entsprechenden Hinweis auf Artikel 47 Absatz 1 Buchstabe a VStG in Verbindung mit Artikel 9 Absatz 1 VStV, nicht jedoch von Sicherstellungsvereinbarungen bezüglich der Verrechnungssteuer. Das KS 1999 stellt in diesem Zusammenhang eine eigene, dem Zweck und dem Wortlaut des BRB 1962 entsprechende Rechtsfolge auf, nämlich die Pflicht zur angemessenen Gewinnausschüttung. Die Sicherstellung der Verrechnungssteuer mittels einer Sicherstellungsvereinbarung hat daher auf die Angemessenheit von Gewinnausschüttungen im Sinne von Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe b BRB 1962 keinen Einfluss, das heisst die Pflicht zur Ausschüttung bleibt auch im Falle einer Sicherstellungsvereinbarung bestehen. Die Gesellschaft muss daher jährlich 6 Prozent des Eigenkapitals ausschütten (dadurch fällt sie nicht mehr unter Art. 47 Abs. 1 Bst. a VStG bzw. Art. 9 Abs. 1 VStV). Alternativ können (für die Belange der DBA) 25 Prozent der abkommensbegünstigten Einkünfte als Dividende ausgeschüttet werden. Die Sicherstellungsproblematik der Verrechnungssteuer wäre damit jedoch noch nicht vollständig vom Tisch. Diese Ausschüttung könnte jedoch in der Sicherstellungsvereinbarung berücksichtigt werden.

Fragen zum Formular R-Mb KS 1999 (Selbstdeklaration bezüglich Gesellschaftsart und Tätigkeit)

Weshalb muss das Formular R-Mb KS 1999 ausgefüllt werden?

Die erleichterten Bestimmungen gemäss KS 1999 erfordern andere bzw. erweiterte Kontrollmechanismen seitens der Steuerbehörden. Die Selbstdeklaration der Gesellschaft mittels Formular R-Mb KS 1999 ermöglicht der ESTV eine vorläufige Klassifizierung der Gesellschaft. Dies trägt erheblich zu einem beschleunigten Ablauf des Verfahrens bei.

Wann muss das Formular R-Mb KS 1999 ausgefüllt werden?

Sobald eine Gesellschaft aufgrund des schweizerischen Abkommensnetzes in den Genuss von Entlastungen von ausländischen Quellensteuern gekommen ist oder kommen kann. Die Erklärungen R-Mb KS 1999 gelten für höchstens drei Jahre und sind danach zu erneuern.

Gemäss KS 1999 und R-Mb KS 1999 obliegt der Nachweis über die aktive Tätigkeit oder die Holdingfunktion der Gesellschaft. Welche Nachweise müssen der ESTV beigebracht werden?

Es sind alle Unterlagen, Beweismittel usw. sachdienlich, die mithelfen, eindeutige Rückschlüsse auf den Status der Gesellschaft in Bezug auf das KS 1999 zu ziehen.

Als Nachweise können beispielsweise in Frage kommen:

- Bei aktiver Geschäftstätigkeit:
 - Angaben über die im Zusammenhang mit den abkommensbegünstigten Erträgen ausgeübten Tätigkeiten, die zur wirtschaftlichen Wertschöpfung beitragen, das heisst es muss eine deutliche Abgrenzung zu blossen Hilfs- und/oder Administrationstätigkeiten nachgewiesen werden.
 - Als Nachweise über die in der Schweiz beschäftigten Mitarbeiter, die in irgendeiner Form aktiv und in direkter Weise an der operativen Geschäftsführung beteiligt sind, können Stellenbeschriebe (Pflichtenhefte), Angaben über die für diese Tätigkeiten erforderlichen Qualifikationen usw. dienen.
 - Sofern die Jahresrechnungen einer Gesellschaft genügend Einzelheiten aufweisen, sind auch aus diesen bereits gewisse Rückschlüsse auf Personalbestand, Tätigkeit und Infrastruktur möglich.
- Bei Börsenkotierung direkt und indirekt:

Geschäftsberichte der börsenkotierten Gesellschaft oder ein anderweitiger Nachweis, der belegt, dass die Mehrheit der ausgegebenen Aktien nach Stimmkraft und Nennwerten an einer anerkannten Börse kotiert ist und regelmässig gehandelt wird.
- Bei reinen Holdinggesellschaften:

Zum Beispiel detaillierte Jahresrechnungen, die belegen, dass in der Regel 90 Prozent der Anteile an

Kapitalgesellschaften in der Bilanz der Holding aus Beteiligungen von mindestens 20 Prozent (ab 1. Januar 2011 10 Prozent) am Grund- oder Stammkapital der Untergesellschaft bestehen. Ferner muss nachgewiesen werden, dass allfällige Nebentätigkeiten mit dem Hauptzweck der Holding zusammenhängen oder aber von untergeordneter Bedeutung sind (maximal 5 Prozent der Gesamterträge).