

ALLGEMEINES VI, Ziffer 4 ff.

4 DIE MISSBRÄUHLICHE INANSPRUCHNAHME VON STEUERENTLASTUNGEN

41 Grundlagen

41.1 Bundesratsbeschluss von 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. Die Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. Dezember 1962 (KS 1962), vom 17. Dezember 1998 (KS 1999) und vom 1. August 2010 (KS 2010) enthalten eingehende Erläuterungen.

42 Anwendungsbereich

42.1 BRB 1962

Die internen Vorschriften der Schweiz sind von allen in der Schweiz ansässigen Personen zu beachten, die aufgrund eines DBA eine Entlastung von einer in einem anderen Vertragsstaat an der Quelle erhobenen Steuer beanspruchen. Das Ausschüttungsgebot (vgl. 43.3 und 43.74) betrifft nur in der Schweiz ansässige Gesellschaften, an denen nicht abkommensberechtigte Personen ein wesentliches Interesse haben.

42.2 Inanspruchnahme der Steuerentlastung

Eine Steuerentlastung gilt nicht nur dann als beansprucht, wenn der Einkommensempfänger schriftliche Anträge oder Erklärungen abgegeben hat, sondern auch dann, wenn sie automatisch, z.B. gestützt auf die schweizerische Adresse, gewährt wird.

42.3 Interesse nicht abkommensberechtigter Personen

Ein wesentliches (BRB 1962) bzw. überwiegendes (DBA) Interesse nicht abkommensberechtigter bzw. nicht ansässiger Personen an einer Gesellschaft wird angenommen, wenn diese Personen, einzeln oder zusammen, unmittelbar oder mittelbar, die rechtliche oder tatsächliche Möglichkeit haben, in den Genuss der von der Gesellschaft beanspruchten Steuerentlastung zu kommen. Das wesentliche oder überwiegende Interesse setzt daher nicht eine Kapitalbeteiligung von mehr als 50 Prozent voraus: Es kann beim Bestehen von Vertragsverhältnissen (Darlehen, Lizenzen, stille Beteiligung) oder bei anderen Bindungen, die allein oder im Zusammenwirken einen wesentlichen Einfluss auf die Gesellschaft ermöglichen, bejaht werden.

42.4 Nicht abkommensberechtigzte Personen

Als nicht abkommensberechtigzte bzw. nicht ansässige Personen gelten:

42.41 alle natürlichen und juristischen Personen und Personengesellschaften, die nach dem anwendbaren DBA als nicht in der Schweiz ansässig gelten (vgl. 23), und

42.42 andere natürliche und juristische Personen und Personengesellschaften, die nach dem anwendbaren DBA nicht abkommensberechtigt sind.

43 Missbrauchstatbestände

43.1 Im Allgemeinen

Nach Artikel 2 Absatz 1 BRB 1962 wird eine Steuerentlastung von einer natürlichen oder juristischen Person oder Personengesellschaft mit Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz dann missbräuchlich beansprucht, wenn die Inanspruchnahme dazu führen würde, dass die Steuerentlastung zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommt.

Artikel 2 Absatz 2 BRB 1962 bezeichnet vier Tatbestände (Durchlauf, Gewinnhortung, Treuhand-schaft, ausländisch beherrschte Familienstiftungen oder Personengesellschaften), bei denen eine missbräuchliche Inanspruchnahme als gegeben anzunehmen ist. Diese Tatbestände werden im KS 1962 und teilweise im KS 1999 und im KS 2010 näher umschrieben. Im Einzelfall können die Merkmale mehrerer Tatbestände gegeben sein.

Ist keiner der Tatbestände erfüllt, liegt kein Missbrauch vor.

43.2 Übermässige Weiterleitung

Die Einkünfte, für die eine Steuerentlastung beansprucht wird (abkommensbegünstigte Einkünfte), dürfen nicht zu einem wesentlichen Teil unmittelbar oder mittelbar zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet werden (Verbot des Durchlaufs).

43.21 Die abkommensbegünstigten Einkünfte sind in der Erfolgsrechnung mit dem Bruttobetrag (abzüglich nicht erstattbarer ausländischer Steuern) auszuweisen.

43.22 Gesellschaften, die unter Ziffer 3.2. des KS 1999 oder die Ergänzung vom Dezember 2001 zu Ziffer 1 des KS 1999 fallen, dürfen von den abkommensbegünstigten Einkünften höchstens 50 Prozent zur Erfüllung von Ansprüchen von nicht abkommensberechtigten Personen verwenden, z.B. in Form von Schuldzinsen, Lizenzgebühren, Beiträgen an Entwicklungs-, Werbe-, Einführungs- und Reisespesen usw.; als Erfüllung von Ansprüchen gilt in der Regel auch die Vornahme von Abschreibungen auf Vermögenswerten, deren Gegenwert direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zugekommen ist oder zukommt; dies betrifft namentlich die Abschreibung entgeltlich erworbener Urheber- und Patentrechte, Verfahren und dergleichen. In diesen Fällen stellt die Vergütung eines Kaufpreises eine vorweggenommene Weiterleitung künftiger Erträge dar.

Weitergehende im internen Steuerrecht begründete Einschränkungen (Gläubigernachweis, verdeckte Gewinnausschüttungen, zulässige Höchstsätze für Abschreibungen und für die Verzinsung von Schulden) bleiben ausdrücklich vorbehalten.

43.23 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 abgezogen werden.

43.24 Bei der Untersuchung, ob und in welchem Umfang abkommensbegünstigte Einkünfte weitergeleitet werden, ist zu beachten, dass Aufwendungen, soweit sie mit abkommensbegünstigten Einkünften zusammenhängen, ausschliesslich aus diesen zu decken sind; sie dürfen nicht aus anderen Einkünften oder aus dem Reingewinn oder den Reserven der Gesellschaft gedeckt werden. Aufwendungen, die mit bestimmten anderen 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. Andererseits werden Kapitalverluste nicht vom massgeblichen Betrag der abkommensbegünstigten Einkünfte abgezogen.

43.25 Der direkte ist die indirekte Weiterleitung (Vergütung über eine andere schweizerische Zwischenstelle) gleichgestellt. Es ist im Übrigen nicht notwendig, dass die nicht abkommensberechtigte Person, an die die Einkünfte durchlaufen, an der schweizerischen Gesellschaft beteiligt ist oder ihr nahesteht; denn als Durchlaufstelle kann eine rein schweizerische Gesellschaft dienen.

43.3 Gewinnhortung

Aus den abkommensbegünstigten Einkünften muss eine schweizerische Gesellschaft, an der nicht abkommensberechtigte Personen wesentlich interessiert sind, angemessene Gewinnausschüttungen vornehmen (Verbot der Gewinnhortung).

Gesellschaften, die unter Artikel 47 Absatz 1 Buchstabe a VStG und Artikel 9 Absatz 1 VStV fallen und die diesen Umstand nicht durch die jährliche Ausschüttung eines angemessenen Teils des Reinertrags abwenden, erfüllen den Tatbestand der Steuervermeidung. Sie müssen in der Folge für jedes Geschäftsjahr mindestens 25 Prozent (vgl. 43.74) des Bruttobetrags der abkommensbegünstigten Einkünfte, das heisst des vollen Betrags nach Abzug der einbehaltenen und nicht erstattungsfähigen ausländischen Quellensteuer als Gewinn ausschütten (Ausschüttungsgebot). Die Ausschüttung kann in bar oder durch Gutschrift auf dem Aktionärskonto erfolgen. Verdeckte Gewinnausschüttungen werden an die Pflichtausschüttung angerechnet.

Fließen Ausschüttungen vorerst an eine oder mehrere hintereinandergeschaltete schweizerische Gesellschaften, so sind sie von diesen nach Abzug allfälliger Steuern mit dem gleichen Betrag weiter auszuschütten.

Das KS 1962 behält die Deckung echter Verluste vor, das heisst die Gewinnausschüttung kann in solchen Situationen herabgesetzt werden oder ganz wegfallen. Ursache und Entstehung des Verlusts müssen von Fall zu Fall geprüft werden. Stellt sich heraus, dass der Verlust auf zu hohe Abschreibungen oder Weiterleitungen zugunsten nicht abkommensberechtigter Personen zurückzuführen ist, so bleibt das Ausschüttungsgebot bestehen. Dagegen können Kursverluste (Währungszerfall, Börse, politische Unruhen, höhere Gewalt usw.) in der Regel berücksichtigt werden. Dabei versteht sich von selbst, dass die übrigen Bedingungen des BRB 1962 und die Vorschriften der dazu ergangenen Kreisschreiben vollumfänglich eingehalten werden müssen.

43.4 Unangemessene Finanzierung

Mit dem KS 1999 (Ziffer 4) wurden die im KS 1962 erwähnten Bestimmungen bezüglich des Verhältnisses Eigenkapital/Fremdkapital sowie die Vorschriften betreffend Maximalsätze für die Verzinsung ausländischer Kreditoren aufgehoben. Somit bestehen keine missbrauchsspezifischen Finanzierungsvorschriften mehr. Es gelten generell die Finanzierungs- und Verzinsungsrichtlinien der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben (siehe Merkblatt S-02.111 sowie Kreisschreiben Nr. 6 vom 6. Juni 1997). Ein Verstoß gegen diese Richtlinien stellt solange keine missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA dar, als dadurch nicht die Weiterleitungsbeschränkungen verletzt werden.

Demgegenüber sind die in den DBA mit **Belgien**, mit **Frankreich** und mit **Italien** enthaltenen Vorschriften in Bezug auf das Eigen/Fremdkapitalverhältnis und die Vorschriften betreffend die Maximalsätze für die Verzinsung ausländischer Kreditoren nach wie vor anwendbar. Demnach darf der zulässige («normale») Zinssatz den um zwei Punkte erhöhten Satz der durchschnittlichen Rendite der von der Schweizerischen Eidgenossenschaft ausgegebenen Obligationen nicht übersteigen. Aufgrund dieser Vorschrift ergibt sich ein höchstzulässiger Zinssatz von 4,93 Prozent für 2008 und von **4,22** Prozent für **2009**. Für die Berechnung der eigenen Mittel wird vom Grund- oder Stammkapital nur der einbezahlte Teil berücksichtigt; im Übrigen wird auf den Stichtag der Schlussbilanz des Geschäftsjahrs abgestellt, wobei zu den offenen Reserven auch der Gewinnvortrag, nicht aber die beschlossene Dividende gezahlt wird. Die Vorschrift des Finanzierungsverhältnisses von 1:6 wird auf Banken, die dem Bankengesetz unterstellt sind, nicht angewendet.

43.5 Mangelnde Versteuerung in der Schweiz

Der BRB 1962 macht die Inanspruchnahme der Steuerentlastungen nicht von einer vollen Versteuerung der abkommensbegünstigten Einkünfte in der Schweiz abhängig. In der Regel sind daher Auslandabzug (Art. 6 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 DBG), Steuerermässigung für massgebende Beteiligungen (Art. 69 und 70 DBG, Art. 28 Abs. 1 und 1 bis StHG) und kantonale Holding-, Domicil- und dergleichen Privilegien (Art. 28 Abs. 2-5 StHG) nicht schädlich.

Dagegen verlangen die DBA mit **Belgien**, mit **Frankreich** und mit **Italien**, dass in der Schweiz ansässige Gesellschaften, an denen nicht in der Schweiz ansässige Personen überwiegend interessiert sind, die Zinsen und Lizenzgebühren aus diesen Staaten voll versteuern (vgl. 32.2).

43.6 Familienstiftungen und Personengesellschaften

43.61 Familienstiftungen

Eine Steuerentlastung ist ausgeschlossen, 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.

Die DBA mit **Belgien**, mit **Frankreich** und mit **Italien** schliessen Steuerentlastungen für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren schon aus, wenn mehr als ein Drittel der abkommensbegünstigten Einkünfte nicht in der Schweiz ansässigen Personen zugute kommen soll.

43.62 Personengesellschaften

Personengesellschaften mit Sitz, jedoch ohne Geschäftsbetrieb in der Schweiz, an denen nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil interessiert sind, haben keinen Anspruch auf Steuerentlastungen.

In Anlehnung an die Praxis des Schweizerischen Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht gilt das blosses Halten von Beteiligungen oder die Verwaltung des Vermögens für die Teilhaber nicht als Geschäftstätigkeit einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft.

Teilhaber von Personengesellschaften **mit** Geschäftsbetrieb in der Schweiz haben hier die vollen schweizerischen Steuern zu entrichten. Solche Personengesellschaften werden, sofern sie sich an die Weiterleitungsregeln für abkommensbegünstigte Einkünfte halten, vom BRB 1962 nicht von den Steuerentlastungen ausgeschlossen.

43.7 Besondere Bestimmungen für aktiv tätige, börsenkotierte oder Holdinggesellschaften gemäss Kreisschreiben vom 17. Dezember 1998 (KS 1999)

Die Bestimmungen des KS 1999 gelten seit dem 1. Januar 1999. Massgebend ist das Datum der Fälligkeit der abkommensbegünstigten Erträge.

43.71 Besondere Bestimmungen für aktiv tätige Gesellschaften

Ziffer 1 KS 1999:

Gesellschaften, die in der Schweiz eine **aktive** Geschäftstätigkeit ausüben, dürfen zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen **mehr als 50 Prozent** der abkommensbegünstigten Erträge verwenden, sofern diese Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind und belegt werden können. Bei diesen Gesellschaften gilt ein Gewinnausschüttungsverhalten solange als angemessen im Sinne von Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe b BRB 1962, als keine Gefährdung des Steuerbezugs gemäss Artikel 47 Absatz 1 Buchstabe a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) in Verbindung mit Artikel 9 Absatz 1 der Verrechnungssteuerverordnung (VStV; SR 642.211) gegeben ist.

Gelingt der Nachweis einer aktiven Geschäftstätigkeit nicht, dürfen zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen **nicht mehr als 50 Prozent** der abkommensbegünstigten Erträge verwendet werden. Die Angemessenheit von Gewinnausschüttungen richtet sich nach den gleichen Kriterien wie für aktiv tätige Gesellschaften¹.

Als aktive Geschäftstätigkeit gilt eine unabhängige, auf Gewinnerzielung gerichtete unternehmerische Tätigkeit, welche die Herstellung oder den Vertrieb von Gütern bzw. den Handel mit Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen durch eigenes Personal in einem dafür eingerichteten Geschäftsbetrieb umfasst.

⇒ *Der Nachweis der aktiven Geschäftstätigkeit obliegt in jedem Fall der Gesellschaft.*

¹ Ergänzung vom Dezember 2001.

43.72 *Besondere Bestimmungen für börsenkotierte Gesellschaften*

Ziffer 2 KS 1999:

Den aktiv tätigen Gesellschaften werden gleichgestellt:

2.1 Gesellschaften, bei denen die Mehrheit der ausgegebenen Aktien nach Stimmkraft und Nennwerten an einer (oder mehreren) anerkannten Börse(n) kotiert ist und regelmässig gehandelt wird.

2.2 Gesellschaften, bei denen die Mehrheit der ausgegebenen Aktien nach Stimmkraft und Nennwerten unmittelbar durch eine (oder mehrere) im Inland ansässige Gesellschaft(en) im Sinne von Ziffer 2.1 gehalten wird.

⇒ *Der Nachweis der Börsenkotierung gemäss den vorstehenden Grundsätzen obliegt in jedem Fall der Gesellschaft.*

Als anerkannte Börse gilt die Schweizer Börse oder eine ausländische Börse, deren Kotierungsreglement gleiche oder vergleichbare Vorschriften und Mindestanforderungen enthält wie das Kotierungsreglement der Schweizer Börse.

43.73 *Besondere Bestimmungen für Holdinggesellschaften*

Ziffer 3 KS 1999:

3.1 Holdinggesellschaften, die ausschliesslich oder fast ausschliesslich Beteiligungen verwalten und finanzieren, dürfen zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen mehr als 50 Prozent der abkommensbegünstigten Erträge verwenden, sofern diese Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind und belegt werden können. Auch bei diesen Gesellschaften gilt ein Gewinnausschüttungsverhalten solange als angemessen im Sinne von Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe b BRB 1962, als keine Gefährdung des Steuerbezugs gemäss Artikel 47 Absatz 1 Buchstabe a VStG in Verbindung mit Artikel 9 Absatz 1 VStV gegeben ist.

⇒ *Der Nachweis der ausschliesslichen oder fast ausschliesslichen Verwaltung und Finanzierung von Beteiligungen obliegt in jedem Fall der Gesellschaft.*

3.2 Holdinggesellschaften, die neben der Verwaltung und Finanzierung von Beteiligungen noch andere Aktivitäten ausüben (z.B. Lizenzverwertung, Refakturierung usw.), dürfen zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen nicht mehr als 50 Prozent der abkommensbegünstigten Erträge verwenden. Die Angemessenheit von Gewinnausschüttungen richtet sich nach den gleichen Kriterien wie bei den Holdinggesellschaften, die ausschliesslich oder fast ausschliesslich Beteiligungen verwalten und finanzieren.

43.74 *Angemessenheit des Gewinnausschüttungsverhaltens*

Massgebend ist, ob eine 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. Alternativ können 25 Prozent der abkommensbegünstigten Einkünfte als Dividende ausgeschüttet werden.

43.75 *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, 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 Abkommen² 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.

44 Auswirkungen der Missbrauchsvorschriften

Erfüllt eine Person die im BRB 1962 bzw. die in den dazugehörigen Kreisschreiben oder in den DBA festgelegten Bedingungen nicht, so kann sie für die betreffenden Einkünfte keine Entlastung von den Steuern des anderen Vertragsstaats und in der Schweiz keine pauschale Steueranrechnung (sondern nur den Abzug der ausländischen Steuer vom Bruttobetrag der Einkünfte) verlangen. Im Übrigen werden (sofern diese Person nicht im Sinne des DBA als im anderen Staat ansässig anzusehen ist) die Anrufung eines DBA oder die Besteuerung in der Schweiz nicht berührt.

5 MASSNAHMEN DER SCHWEIZERISCHEN STEUERBEHÖRDEN

51 Massnahmen

Stellen die schweizerischen Steuerbehörden in einem konkreten Fall fest, dass eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern ungerechtfertigterweise beansprucht wird oder worden ist, so können sie die in Artikel 4 BRB 1962 vorgesehenen Massnahmen ergreifen:

Die schweizerischen Steuerbehörden können die auf einem Antragsformular vorgesehene amtliche Bescheinigung verweigern oder widerrufen oder die Weiterleitung des Antragsformulars verweigern oder untersagen. Ferner kann die Eidgenössische Steuerverwaltung die Quellensteuer des Vertragsstaats im Ausmass der ungerechtfertigterweise beanspruchten Steuerentlastung einfordern und an die Steuerbehörde dieses Vertragsstaates abliefern.

Schliesslich kann die Eidgenössische Steuerverwaltung der Steuerbehörde des anderen Vertragsstaats von der Tatsache der ungerechtfertigten Inanspruchnahme einer Steuerentlastung Kenntnis geben, sofern auf andere Weise weder der Mangel behoben noch eine künftige ungerechtfertigte Inanspruchnahme wirkungsvoll verhindert werden kann.

52 Verfahren

Zur Abklärung jedes Einzelfalls können die schweizerischen Steuerbehörden von den Beteiligten alle erforderlichen Auskünfte, Bescheinigungen und Belege verlangen (Art. 3 BRB 1962).

Bevor die zuständige Behörde eine der vorgenannten Massnahmen anordnet, hat sie dies dem Betroffenen schriftlich mitzuteilen. Dieser kann einen formellen Entscheid verlangen, der im Einsprache- und Beschwerdeverfahren bis an das Schweizerische Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 5 BRB 1962).

² 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.

53 **Strafbestimmungen**

Für Widerhandlungen gegen die Vorschriften des BRB 1962 gelten die Strafbestimmungen des Verrechnungssteuergesetzes (Art. 6 BRB 1962).