

Abkommensmissbrauch nach BRB 1962

Dr. Samuel Bussmann
Partner, Rechtsanwalt, Notar und
dipl. Steuerexperte
MME PARTNERS, Zug



Samuel Bussmann

lic. iur. Farid Omaren
Partner, Rechtsanwalt, Notar und
dipl. Steuerexperte
Lischer Zemp & Partner, Luzern



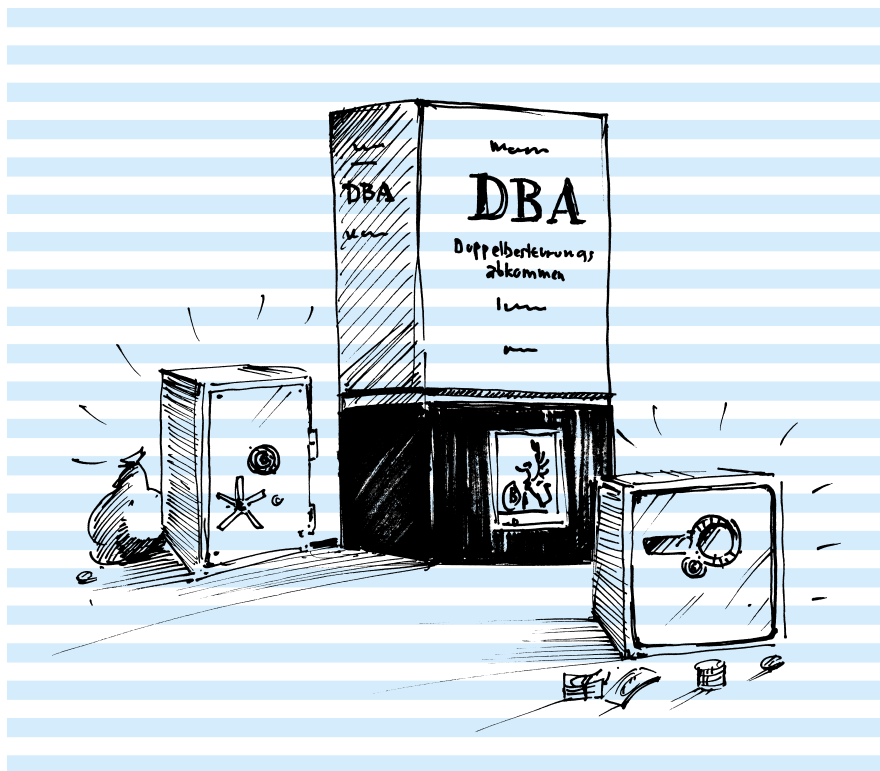
Farid Omaren

1. Einleitung

Mitte des letzten Jahrhunderts stand die Schweiz vermehrt in der Kritik, dass ausländisch beherrschte Gesellschaften nur zwecks Inanspruchnahme schweizerischer Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) in der Schweiz errichtet werden.¹ Als Reaktion darauf hat die Schweiz 1962 den Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962 (Missbrauchsbeschluss, BRB 1962) gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) des Bundes² erlassen.

Der BRB 1962 ist von den in der Schweiz ansässigen Personen zu beachten, die aufgrund eines schweizerischen DBA von einer Entlastung auf der ausländischen Quellensteuer profitieren, welche auf Leistungen aus ausländischer Quelle (z. B. Dividenden einer ausländischen Tochtergesellschaft) vom ausländischen Staat erhoben werden. Es geht also um sog. Inbound-Sachverhalte (Abbildung 1).

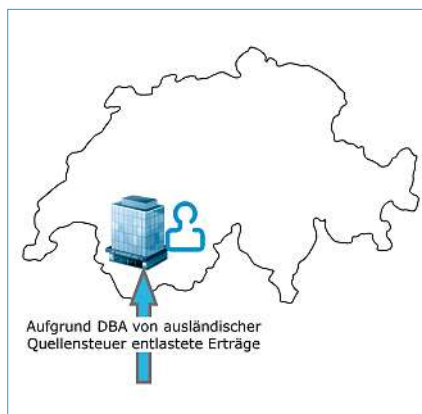
Der BRB 1962 ist nach wie vor in Kraft. Wie anschliessend aufgezeigt wird, schwindet zwar dessen Bedeutung



aufgrund der vermehrten Aufnahme von umfassenden Missbrauchsbestimmungen in neue oder revidierte schweizerische DBA. Dennoch ist der BRB 1962 nach wie vor ein wichtiges Instrument der Schweiz zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch in Inbound-Fällen.

Vorliegende Abhandlung soll den Lesern einen Überblick über die Missbrauchstatbestände des BRB 1962 und die dazugehörigen Kreisschreiben ermöglichen.

Abbildung 1:



2. Missbrauch nach BRB 1962

2.1 Grundlagen

Der BRB 1962 wurde durch die Kreisreiben der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) vom 31. Dezember 1962 (KS 1962), vom 17. Dezember 1998 (KS 1999) und vom 1. August 2010 (KS 2010) eingehend erläutert.

2.2 Missbrauchstatbestände

2.2.1 Überblick

Nach Art. 2 Abs. 1 BRB 1962 gilt eine Steuerentlastung von einer natürlichen oder juristischen Person oder Personengesellschaft mit Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz dann im Sinne des BRB 1962 als missbräuchlich beansprucht, wenn die Inanspruchnahme dazu führen würde, dass die Steuerentlastung zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommt. Der BRB 1962 regelt vier Tatbestände, die einen Missbrauchsbestand darstellen können: Durchlauf, Gewinnhortung, Treuhandschaft, ausländisch beherrschte Familienstiftungen oder Personengesellschaften.³

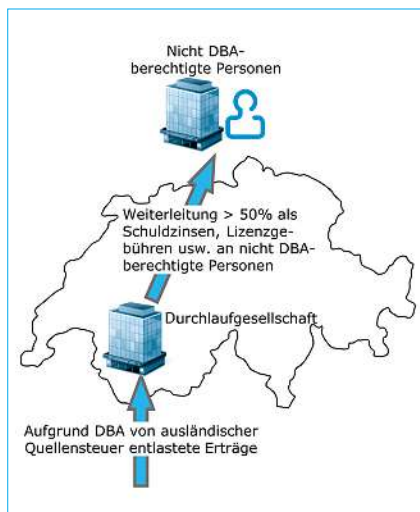
2.2.2 Durchlauf

2.2.2.1 Im Allgemeinen

Nach Art. 2 Abs. 2 lit. a BRB 1962 liegt Missbrauch vor, wenn die Steu-

erentlastung Einkünfte betrifft, die zu einem wesentlichen Teil (d. h. zu mehr als 50 Prozent) direkt oder indirekt zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet werden. Als «Erfüllung von Ansprüchen» gilt insbesondere die Zahlung von Schuldzinsen, Lizenzgebühren, Entwicklungs-, Werbe-, Einführungs- und Reisespesen.⁴ Typische Fälle von Durchlaufgesellschaften sind somit beispielsweise Vermögensverwaltungs- und Lizenzverwertungsgesellschaften (Abbildung 2).

Abbildung 2:



Der Erfüllung von Ansprüchen gleichgestellt ist gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. a BRB 1962 in der Regel die Verwendung der Einkünfte zur Abschrei-

bung von Vermögenswerten, deren Gegenwert direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zugekommen ist oder zukommt. Dies betrifft v. a. Abschreibungen von entgeltlich erworbenen Immaterialgüterrechten, Verfahren und dergleichen.⁵

2.2.2.2. Sonderfall der aktiven Geschäftstätigkeit (Aktivitätstest)

Laut dem KS 1999 dürfen Gesellschaften, die in der Schweiz⁶ eine aktive Geschäftstätigkeit ausüben, zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen mehr als 50 Prozent der abkommensbegünstigten Erträge verwenden, sofern die Aufwände geschäftsmässig begründet sind und belegt werden können und die vereinnahmten abkommensbegünstigten Erträge im Zusammenhang mit der aktiven Tätigkeit angefallen sind. Sofern der Nachweis der aktiven Geschäftstätigkeit nicht gelingt, darf die genannte 50-Prozent-Grenze nicht überschritten werden. Die ESTV versteht unter dem Begriff der «aktiven Geschäftstätigkeit» in Sinne des KS 1999 das Gegenstück zu einer rein passiven, verwaltenden und ausführenden Funktion. Entscheidend ist, 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.⁷ Verlangt wird eine echte, wertschöpfungsorientierte betriebliche Aktivität mit dem Ziel, angemessene Gewinne zu erwirtschaften.⁸

Betreffend die notwendige Substanz stellt sich die Frage, ob/wie viele Personen bei der betreffenden Gesellschaft in welcher Funktion angestellt sein müssen. Die in der Schweiz beschäftigten Mitarbeiter müssen aktiv und in direkter Weise an der operativen Geschäftsführung beteiligt sein.⁹ Eine aktive Geschäftstätigkeit muss gemäss KS 1999 durch «eigenes Personal» erbracht werden. Nach der aktuellen Praxis der ESTV kann jedoch die gesamte Belegschaft einer Gruppe in der Schweiz berücksichtigt werden, so dass auch dann «eigenes Personal» einer Gesellschaft gemäss KS 1999 vorliegt, wenn das für diese Gesellschaft tätige Personal bei einer anderen schweizerischen Gruppengesellschaft angestellt ist (z.B. wenn Human Resources bei einer Gruppengesellschaft zentralisiert sind) und über die nötigen Fähigkeiten und Funktionen verfügt, um die aktive Geschäftstätigkeit auszuüben.¹⁰

Bis vor wenigen Jahren betrachte die ESTV konzerninterne Finanzgesellschaften als nicht aktiv tätig im Sinne des KS 1999. Mit Blick auf die Stand-

ortattraktivität der Schweiz und in Anbetracht der vermehrten Aufnahme von Missbrauchsbestimmungen in DBA entschloss sich die ESTV, ihre Praxis hierzu anzupassen. Gemäss der publizierten neuen Praxis können nun auch Finanzgesellschaften (z. B. Cash-Pooling-Gesellschaften) als aktiv gelten, wenn ihre Tätigkeit von qualifizierten Angestellten ausgeführt wird und einen echten Mehrwert schafft, wobei die Tätigkeit jedoch über eine reine Verwaltungstätigkeit hinausgehen muss, bspw. durch die Bewirtschaftung von Darlehen und Risiken oder Krediten, eine aktive Bankenbeziehung, Investitions- und Liquiditätsplanung usw.¹¹ Die Anzahl der Angestellten ist dabei nicht ausschlaggebend. Entsprechend dem Vorstehenden ist es nicht notwendig, dass die Finanzgesellschaft formell eigenes Personal angestellt hat, sofern bei anderen Gruppengesellschaften in der Schweiz Mitarbeiter angestellt sind, die diese Funktionen wahrnehmen und über die nötigen Fähigkeiten und Funktionen verfügen (und diese Leistungen zu Drittpreisen verrechnet werden).¹² 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.¹³

Lizenzgesellschaften können ebenfalls als aktiv im Sinne des KS 1999 gelten, wenn sie betreffend die Verwertung von Lizenzen oder Marken Tätigkeiten vornehmen, die über die blosser Verwaltung von Lizenzen hinausgehen (z. B. aktive Bewirtschaftung der Lizenzen und Marken, Verwertung und Vermarktung usw.) und zur Führung oder Ausübung dieser Tätigkeiten einen oder mehrere qualifizierte Angestellte haben (resp. von anderen Gruppengesellschaften die entsprechende Mitarbeiterkapazität beziehen, siehe gerade oben).¹⁴

2.2.2.3. Sonderfall Holding (Holdingtest)

Gemäss KS 1999 dürfen auch sog. reine Holdinggesellschaften zur Erfüllung von Ansprüchen von nicht abkommensberechtigten Personen mehr als 50 Prozent der abkommensbegünstigten Erträge verwenden, sofern diese Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind und belegt werden können. Unter reinen Holdinggesellschaften werden Holdinggesellschaften verstanden, bei denen i. d. R. mindestens 90 Prozent der Beteiligungen in der Bilanz der Holding solche von 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital der Untergesellschaften

ausmachen.¹⁵ Zugelassene Nebentätigkeiten sind nur solche, die mit dem Hauptzweck zusammenhängen oder aber von untergeordneter Bedeutung sind, wobei die Höhe dieser Nebeneinkünfte i. d. R. nicht mehr als 5 Prozent der Gesamterträge betragen darf.¹⁶

2.2.2.4. Sonderfall Börsenkotierung (Börsentest)

Gemäss KS 1999 werden den aktiv tätigen Gesellschaften (siehe Ziffer 2.2.2.2) einerseits Gesellschaften gleichgestellt, bei denen die Mehrheit der ausgegebenen Aktien nach Stimmkraft und Nennwerten an einer (oder mehreren) anerkannten Börse(n) kotiert ist und regelmässig gehandelt wird und andererseits Gesellschaften, bei denen die Mehrheit der ausgegebenen Aktien nach Stimmkraft und Nennwerten unmittelbar durch eine (oder mehrere) im Inland ansässige Gesellschaft(en), die im vorgenannten Sinne börsenkotiert sind, gehalten wird.

2.2.3. Gewinnhortung

Nach Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 1962 ist eine Steuerentlastung dann missbräuchlich, wenn sie Einkünfte betrifft, die einer juristischen Person in der Schweiz zugute kommen, an der nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt durch Beteiligung oder in an-

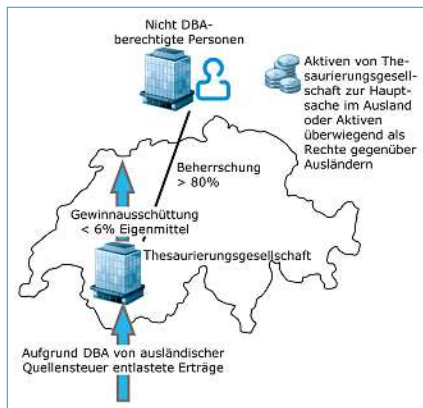
derer Weise interessiert sind und die keine angemessene Gewinnausschüttung vornimmt. Gemäss KS 1962 sollen diese nicht abkommensbegünstigten Personen es in der Hand haben, die aufgespeicherten, abkommensbegünstigten Einkünfte früher oder später in irgendeiner Form an sich zu ziehen, so dass derartige Gewinnauffanggesellschaften im Zeitpunkt ihrer Liquidation über keinerlei im Inland verwertbaren Aktiven mehr verfügen.

Die Gewinnausschüttung gilt solange als angemessen, als keine verrechnungssteuerliche Bezugsgefährdung gemäss Art. 47 Abs. 1 lit. a VStG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 VStV gegeben ist.¹⁷ Eine solche Bezugsgefährdung liegt vor, wenn (Abbildung 3):

- am Grundkapital einer Aktiengesellschaft oder am Stammkapital einer GmbH zu mehr als 80 Prozent direkt oder indirekt Personen mit Wohnsitz im Ausland beteiligt sind; und
- die Aktiven der Gesellschaft sich zur Hauptsache im Ausland befinden oder überwiegend aus Forderungen oder anderen Rechten gegenüber Ausländern bestehen; und
- die Gesellschaft nicht alljährlich einen angemessenen Teil des Reinertrages als Dividende oder Gewinnanteil an die Inhaber der Aktien, Stammanteile oder Genussscheine ausschüttet. Als angemessen gilt

eine jährliche Ausschüttung von mindestens 6 Prozent der eigenen Mittel.¹⁸

Abbildung 3:



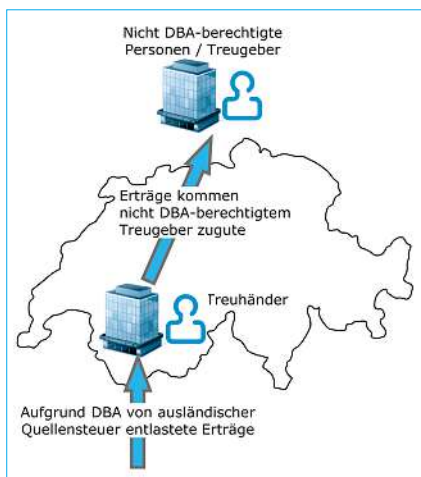
Sofern bei einer Gesellschaft der Tatbestand der Bezugsgefährdung vorliegt, muss sie für jedes Geschäftsjahr mindestens 25 Prozent des Bruttoertrages der abkommensbegünstigten Einkünfte als Gewinn ausschütten (Ausschüttungsgebot).¹⁹

Sofern die Gesellschaft echte Verluste ausweist, darf die Gewinnausschüttung herabgesetzt werden oder ganz entfallen, wobei die Ursache und Entstehung des Verlusts einzelfallbezogen geprüft werden müssen.²⁰ Ist z. B. der Verlust auf Weiterleitungen zugunsten nicht abkommensberechtigter Personen zurückzuführen, bleibt das Ausschüttungsgebot bestehen; Kursverluste können jedoch i. d. R. berücksichtigt werden.²¹

2.2.4 Treuhanderschaft

Nach Art. 2 Abs. 2 lit. c BRB gilt eine Steuerentlastung dann als missbräuchlich beansprucht, wenn sie Einkünfte betrifft, die auf Grund eines Treuhandverhältnisses einem nicht abkommensberechtigten Treugeber zugute kommen (Abbildung 4).

Abbildung 4:

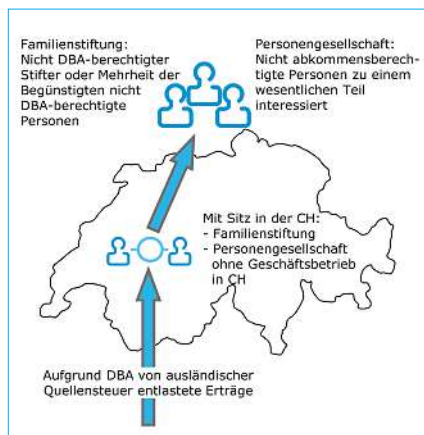


2.2.5 Ausländisch beherrschte Stiftungen oder Personengesellschaften

Nach Art. 2 Abs. 2 lit. d BRB gilt zum einen eine Steuerentlastung dann als missbräuchlich beansprucht, wenn sie Einkünfte betrifft, die einer Familienstiftung mit Sitz in der Schweiz zugute kommen, an denen nicht abkommensberechtigten Personen zu einem wesentlichen Teil interessiert sind. Die Steuerentlastung ist ausge-

geschlossen, 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 (Abbildung 5).²²

Abbildung 5:



Nach Art. 2 Abs. 2 lit. d BRB gilt zum anderen eine Steuerentlastung dann als missbräuchlich beansprucht, wenn sie Einkünfte betrifft, die einer Personengesellschaft mit Sitz, aber ohne geschäftlichen Betrieb in der Schweiz, zugute kommen, an denen nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil interessiert sind (Abbildung 5). Das blosses Halten von Beteiligungen oder die Verwaltung des Vermögens für die Teilhaber gilt nicht als Geschäftstätig-

keit einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft.²³

3. BRB 1962 vs. DBA-Missbrauchsbestimmungen

Das KS 2010 hält fest, dass besondere Missbrauchsbestimmungen von DBA gegenüber dem BRB 1962 und den KS 1962 und 1999 Vorrang haben und gleichsam als *lex specialis* gegenüber den internen Regelungen der Schweiz gelten.²⁴ Sofern diese DBA²⁵-Missbrauchsbestimmungen aber auf das interne Recht verweisen, sind der BRB 1962 und die Kreisreiben wiederum anwendbar. Bei offenkundigen, von den Missbrauchsbestimmungen der DBA allenfalls nicht abgedeckten Fällen von Missbrauch kommt gemäss KS 2010 der Grundsatz des impliziten, ungeschriebenen Missbrauchsverbots aus der Auslegung der Abkommen zum Tragen.²⁶

Es fragt sich, wann eine DBA-Missbrauchsbestimmung als eine solche im Sinne des KS 2010 qualifiziert und somit dem BRB 1962 vorgeht. Als genügend umfassend wird eine Gewinndurchlaufregelung betrachtet.²⁷ Die ESTV führt zudem als Anhang zum KS 2010 eine Liste der DBA nach, für welche der BRB 1962 nicht mehr zur Anwendung kommt.²⁸ Aktuell (Stand Ende Mai 2014) ist der BRB 1962 auf folgende DBA nicht mehr

anwendbar: Belgien, Bulgarien, Chile, Chinesisches Taipei (Taiwan; private Doppelbesteuerungsvereinbarung), Frankreich, Hongkong, Indien, Italien, Japan, Qatar, Kolumbien, Malta, Marokko, Mexiko, Niederlande, Peru, Portugal, Russland, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik, Vereinigte Arabische Emirate, Vereinigtes Königreich, Vereinigte Staaten von Amerika.

Das mit dem KS 2010 eingeführte Konzept des Vorrangs von DBA-Missbrauchsbestimmungen geht weiter als die Regelung im KS 1999, wonach die Anwendung des BRB 1962 und der dazugehörigen Kreisschreiben nur für das DBA-US ausgeschlossen (wegen eigener Missbrauchsbestimmungen) und für die DBA-FR und IT nur die Anwendung des KS 1999 versagt wurde. Die Anzahl der DBA mit umfassenden Missbrauchsbestimmungen wird stetig zunehmen und entsprechend wird die Bedeutung des BRB 1962 abnehmen.²⁹ Es ist beabsichtigt, dass der BRB 1962 ausser Kraft gesetzt werden soll, wenn die DBA mit den wichtigsten Partnerstaaten nachgeführt sind und über umfassende Missbrauchsbestimmungen verfügen.³⁰

4. Würdigung

Auch wenn die Bedeutung des BRB 1962 aufgrund revidierter oder neuer DBA abnimmt, ist er nach wie vor ein wichtiges Instrument der Schweiz zur Vermeidung von missbräuchlicher Inanspruchnahme von DBA.

Der vorsichtige Steuerberater und die Steuerpflichtigen kommen bei inbound-Fällen auch heute vielfach nicht umhin, neben dem DBA die Missbrauchsbestimmungen des BRB 1962 zu konsultieren. Andernfalls besteht das Risiko, dass bei Vorliegen eines Missbrauchs gemäss BRB 1962 die Schweizer Steuerbehörden z.B. die Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen verweigern oder solche Bescheinigungen widerrufen,³¹ Antragsformulare an die ausländischen Behörden nicht weiterleiten oder die Weiterleitung untersagen,³² die ungerechtfertigt beanspruchte Entlastung der ausländischen Quellensteuer zu Handen des ausländischen Quellenstaates einfordern,³³ die ausländische Steuerbehörde über die ungerechtfertigte Inanspruchnahme des DBA informieren³⁴ oder dass sogar strafrechtliche Konsequenzen³⁵ zu vergegenwärtigen sind.

- ¹ MASSHARD HEINZ, Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 31 (1962/63) 225 ff.
- ² SR 672.202.
- ³ Gemäss Wortlaut von Art. 2 Abs. 2 BRB 1962 soll «insbesondere» in diesen Fällen eine missbräuchliche Steuerentlastung vorliegen. Gemäss KS 1962 liegt nur dann kein Missbrauch vor, wenn keiner der erwähnten Tatbestände zutrifft und auch sonst kein Verhalten vorliegt, das im Sinne der Generalklausel als Missbrauch zu werten ist. Mithin sind die Missbrauchsfälle nicht als abschliessende Aufzählung zu verstehen. Anders aber ESTV, IV. Voraussetzungen für die Steuerentlastung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (Stand Ende 2012), <http://www.sif.admin.ch/themen/00502/00899/00900/index.html>, abgerufen Ende Mai 2014 (zitiert: ESTV, Voraussetzungen), Ziffer 43.1, wonach kein Missbrauch vorliegt, wenn keiner der vier im BRB 1962 aufgeführten Tatbestände erfüllt ist.
- ⁴ KS 1962, Ziffer II.
- ⁵ KS 1962, Ziffer II.
- ⁶ Es gilt das Ursprungsortsprinzip, Häufig gestellte Fragen (FAQ) zum KS 1999, Stand 1. August 2010, www.sif.admin.ch/themen/00502/00899/00900/index.html, abgerufen am 17. Mai 2014 (zitiert: FAQ KS 1999), Fragen zu Ziff. 1.
- ⁷ FAQ KS 1999, Fragen zu Ziff. 1.
- ⁸ FAQ KS 1999, Fragen zu Ziff. 1.
- ⁹ FAQ KS 1999, Fragen zu Ziff. 1.
- ¹⁰ FAQ KS 1999, Fragen zu Ziff. 1.
- ¹¹ ESTV, Anpassung der Praxis der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV), www.sif.admin.ch/themen/00502/00899/00900/index.html, abgerufen am 17. Mai 2014 (zitiert: ESTV, Anpassung), 1.
- ¹² ESTV, Anpassung, 2.
- ¹³ ESTV, Anpassung, 1f.
- ¹⁴ ESTV, Anpassung, 2
- ¹⁵ ESTV, Anpassung, 2.
- ¹⁶ ESTV, Anpassung, 2.
- ¹⁷ KS 1999, Ziffer 1.
- ¹⁸ BAUER-BALMELLI MAJA / KÜPFER MARKUS (Hrsg.), Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer (Bd. 3), Art. 9 VStV N 1.
- ¹⁹ ESTV, Voraussetzungen, Ziffer 43.3, 43.74.
- ²⁰ BRB 1962, Ziffer 2; ESTV, Voraussetzungen, Ziffer 43.3.
- ²¹ ESTV, Voraussetzungen, Ziffer 43.3.
- ²² BRB 1962, Ziffer 4.
- ²³ ESTV, Voraussetzungen, Ziffer 43.62.
- ²⁴ KS 2010, Ziffer 5.
- ²⁵ Der BRB 1962 und die Kreisschreiben sind auch auf das Zinsbesteuerungsabkommen (ZBStA) als ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar.
- ²⁶ KS 2010, Ziffer 5.
- ²⁷ LUTZ GEORG / TADDEI PASCAL, Neuerungen im Bereich des Abkommensmissbrauchs, Gewinndurchlaufregelung als Muster, in: Der Schweizer Treuhänder, 2011/2, 208 ff., 2011.
- ²⁸ ESTV, Anhang zum Kreisschreiben 2010, Liste der Abkommen mit Missbrauchsbestimmungen (Stand: 1. Januar 2014), www.sif.admin.ch/themen/00502/00899/00900/index.html, abgerufen am 17. Mai 2014.
- ²⁹ LUTZ GEORG/TADDEI PASCAL, a.a.O., 211, sprechen vom «Anfang vom Ende des BRB 1962».
- ³⁰ LUTZ GEORG/TADDEI PASCAL, a.a.O., 211
- ³¹ Art. 4 Abs. 1 lit. a und c BRB 1962.
- ³² Art. 4 Abs. 1 lit. b BRB 1962.
- ³³ Art. 4 Abs. 1 lit. d BRB 1962.
- ³⁴ Art. 4 Abs. 1 lit. e BRB 1962.
- ³⁵ Art. 6 BRB 1962.