



VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE STEUERENTLASTUNGEN AUF GRUND VON DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

(Stand Ende 2017)

Inhaltsverzeichnis

1	ALLGEMEINES	3
2	IN DER SCHWEIZ ANSÄSSIGE PERSON	3
2.1	Vorbemerkungen	3
2.1.1	Person	3
2.1.2	Ansässige Person	3
2.2	Internes schweizerisches Recht	3
2.3	Bestimmungen der DBA	4
2.3.1	Doppelwohnsitz	4
2.3.2	Natürliche Personen, die nicht voll besteuert werden	4
2.3.3	Diplomaten, Konsularbeamte, internationale Organisationen und ihre Beamten	5
2.3.4	Personengesellschaften	5
3	WEITERE VORAUSSETZUNGEN UND BESONDERHEITEN	6
3.1	Nutzungsrecht	6
3.2	Versteuerung in der Schweiz	6
3.2.1	Im Allgemeinen	6
3.2.2	Gewisse natürliche Personen	6
3.2.3	Gewisse Gesellschaften	6
3.3	Zuzüger	7
3.4	Betriebsstätte im Quellenstaat	7
3.4.1	Regel	7
3.4.2	Besonderheiten	7
4	MISSBRÄUCLICHE INANSPRUCHNAHME VON STEUERENTLASTUNGEN	8
4.1	Grundlagen	8
4.1.1	Verordnung von 1962 über Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB 1962)	8
4.2	Anwendungsbereich	8
4.2.1	BRB 1962	8
4.2.2	Inanspruchnahme der Steuerentlastung	8
4.2.3	Interesse nicht abkommensberechtigter Personen	8
4.2.4	Nicht abkommensberechtigter Personen	8
4.3	Missbrauchstatbestände	9
4.3.1	Im Allgemeinen	9
4.3.2	Übermässige Weiterleitung	9
4.3.3	Gewinnhortung	10
4.3.4	Unangemessene Finanzierung	10

4.3.5	Mangelnde Versteuerung in der Schweiz	11
4.3.6	Familienstiftungen und Personengesellschaften	11
4.3.7	Besondere Bestimmungen für aktiv tätige, börsenkotierte oder Holdinggesellschaften gemäss Kreisschreiben vom 17. Dezember 1998 (KS 1999).....	12
Ziffer 2 KS 1999:		12
Ziffer 3 KS 1999:		13
4.4	Auswirkungen der Missbrauchsvorschriften.....	14
5	MASSNAHMEN DER SCHWEIZERISCHEN STEUERBEHÖRDEN	14
5.1	Massnahmen.....	14
5.2	Verfahren	15
5.3	Strafbestimmungen	15

1 ALLGEMEINES

Damit eine Person unter Berufung auf ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA) eine Entlastung von den Steuern (Steuerentlastung) des Staates, mit dem die Schweiz das DBA abgeschlossen hat, beanspruchen kann, muss sie verschiedene Voraussetzungen erfüllen:

- a) Sie muss im Sinne des DBA *als in der Schweiz ansässige Person* (vor 1965 abgeschlossene DBA: als Person mit Wohnsitz in der Schweiz) gelten.
- b) Dieser Person muss das uneingeschränkte *Nutzungsrecht* an den Einkünften zustehen, für die eine Steuerentlastung verlangt wird.
- c) Allfällige *weitere Bedingungen* müssen erfüllt sein, die das DBA oder die Ausführungsvorschriften, insbesondere der Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB 1962) und die Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 31. Dezember 1962 (KS 1962), 17. Dezember 1998 (KS 1999; mit Änderung vom Dezember 2001) und 1. August 2010 (KS ESTV 2010), vorsehen.

Im Folgenden werden, ohne Anspruch auf Vollständigkeit, einige wichtige Grundsätze behandelt. Für eingehendere Auskünfte und Zweifelsfragen wende man sich an die Eidg. Steuerverwaltung, Abteilung Rückerstattung, 3003 Bern.

2 IN DER SCHWEIZ ANSÄSSIGE PERSON

2.1 Vorbemerkungen

2.1.1 Person

Die meisten DBA bestimmen ausdrücklich, dass unter dem Ausdruck "Person" natürliche und juristische Personen (Gesellschaften) und in der Regel auch Personenvereinigungen ohne juristische Persönlichkeit (namentlich Personengesellschaften) zu verstehen sind.

2.1.2 Ansässige Person

Entscheidend ist aber, dass eine Person im Sinne des DBA in der Schweiz ansässig ist bzw. ihren Wohnsitz in der Schweiz hat. In der Umschreibung der "ansässigen Person" können die DBA redaktionell voneinander abweichen. Materiell stimmen sie weitgehend darin überein, dass die Person nach internem Recht einen steuerlichen Wohnsitz haben muss (unbeschränkt steuerpflichtig sein muss), der vom DBA anerkannt wird.

2.2 Internes schweizerisches Recht

Die Person muss in der Schweiz aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig sein. In der Regel knüpfen die schweizerischen Steuerrechte an diese Merkmale die sog. unbeschränkte Steuerpflicht (vgl. Art. 3 und 50 DBG).

Natürliche oder juristische Personen oder Personenvereinigungen, die schon nach internem Recht diese Voraussetzung nicht erfüllen, können die Abkommensvorteile nicht beanspruchen.

chen. Ein blosser Scheinwohnsitz oder die blosser Entrichtung von schweizerischen Steuern genügen mithin nicht.

Schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen gelten nicht als in der Schweiz ansässige Personen.

2.3 Bestimmungen der DBA

Auch wenn nach schweizerischem Steuerrecht ein steuerlicher Wohnsitz in der Schweiz gegeben ist, kann eine Person unter einem DBA als nicht in der Schweiz ansässig gelten, weil besondere Bestimmungen des DBA entgegenstehen.

2.3.1 Doppelwohnsitz

2.3.1.1 Problem

Eine Person kann in der Schweiz und in einem weiteren Staat unbeschränkt steuerpflichtig sein (Doppelwohnsitz). Im Falle eines Doppelwohnsitzes wird in den meisten DBA einem Vertragsstaat auf Grund bestimmter Kriterien der Vorrang als Wohnsitzstaat im Sinne des DBA eingeräumt (s. aber Nr. 2.3.1.3). Geht der Wohnsitz des anderen Staates vor, so können die den in der Schweiz ansässigen Personen vorbehaltenen Entlastungen von den Steuern des anderen Staates nicht verlangt werden.

2.3.1.2 Diese Kriterien sind in der Regel:

- für *natürliche Personen*: nacheinander die ständige Wohnstätte, die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (der Mittelpunkt der Lebensinteressen), der gewöhnliche Aufenthalt und die Staatsangehörigkeit;
- für *juristische Personen und Personenvereinigungen*: der Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung gibt den Ausschlag. Gewisse DBA, insbesondere die mit Mexiko und den USA verweisen auf das Verständigungsverfahren.

2.3.1.3 Wichtige Besonderheiten:

Deutschland (Art. 4 Abs. 3 und 9; Merkblatt R-D-M, unter B 2 und B 3 a):

Eine nach dem DBA in der Schweiz ansässige natürliche Person, die in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügt oder dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr hat, bleibt in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig; die Besteuerung dieser Person in der Schweiz bleibt unberührt; Deutschland behebt die Doppelbesteuerung, indem es die schweizerischen Steuern an die deutschen Steuern anrechnet.

Das gleiche gilt für Gesellschaften mit Geschäftsleitung in der Schweiz, aber mit Sitz in Deutschland.

2.3.2 Natürliche Personen, die nicht voll besteuert werden

In der Schweiz wohnende natürliche Personen im Genuss einer Besteuerung nach dem Aufwand (Art. 14 DBG und ähnliche kantonale Vorschriften) gelten in der Regel als in der Schweiz ansässig und können die Abkommensvorteile beanspruchen.

Nach den DBA mit Belgien, Deutschland, Frankreich, Italien, Kanada, Österreich, Norwegen und USA muss die schweizerische Einkommenssteuer einer natürlichen Person gewisse

Mindestanforderungen erfüllen, damit diese Person als in der Schweiz ansässig gelten und die Abkommensvorteile beanspruchen kann.

Frankreich (Art. 4 Abs. 6 lit. b; Kreisschreiben der EStV vom 29.2.1968):

Eine natürliche Person gilt nur dann als in der Schweiz ansässig:

- wenn das für die eidgenössischen, kantonalen und Gemeindesteuern massgebende Einkommen den Betrag des fünffachen Mietzinses oder Mietwertes der Wohnung oder das Anderthalbfache des Pensionspreises übersteigt und
- wenn die für die Kantons- und Gemeindesteuern massgebende Besteuerungsgrundlage nicht wesentlich von dem der direkten Bundessteuer unterliegenden Einkommen abweicht; dabei muss der für die kantonale Besteuerung massgebende Betrag in jedem Fall mindestens so hoch sein wie die Summe der schweizerischen Einkünfte und jener durch das Abkommen begünstigten Einkünfte (z.B. Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren sowie Pensionen), für die das DBA eine Entlastung von französischen Steuern vorsieht.

Belgien (Art. 4 Abs. 4), **Deutschland** (Art. 4 Abs. 6), **Italien** (Art. 4 Abs. 5 lit. b), **Kanada** (Art. 4 Abs. 5), **Österreich** (Art. 4 Abs. 4), **Norwegen** (Art. 4 Abs. 4) und **USA** (Art. 4 Abs. 5):

Eine natürliche Person gilt nur dann als in der Schweiz ansässig, wenn sie hier mit allen nach dem schweizerischen Steuerrecht allgemein steuerpflichtigen Einkünften aus den genannten Staaten den allgemein erhobenen Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden unterliegt. Diese Bedingung ist erfüllt, wenn die 1973 eingeführte **modifizierte Pauschalbesteuerung** gewählt wird, d.h. wenn die Einkünfte aus diesen Staaten voll in die Bemessungsgrundlage einbezogen und zu dem für das Gesamteinkommen massgebenden Satz versteuert werden.

2.3.3 Diplomaten, Konsularbeamte, internationale Organisationen und ihre Beamten

Schweizerische Diplomaten und Konsularbeamte gelten nach den meisten DBA als in der Schweiz ansässig, auch wenn sie sich im anderen Vertragsstaat oder in einem dritten Staat aufhalten, sofern sie zu den schweizerischen Steuern herangezogen werden (Einige DBA verlangen, dass sie auch Schweizerbürger sind).

Fremde Diplomaten und Konsularbeamte, internationale Organisationen und ihre Beamten in der Schweiz gelten nicht als in der Schweiz ansässige Personen, sofern sie in der Schweiz nicht der ordentlichen Besteuerung unterliegen.

2.3.4 Personengesellschaften

Zahlreiche schweizerische DBA behandeln Personengesellschaften als ansässige Personen. Diesfalls sind die Vorschriften des BRB 1962 (s. Nr. 4.3.6.2 hienach) zu beachten.

Eine eingeschränkte Möglichkeit für Personengesellschaften, der Abkommensvorteile teilhaftig zu werden, findet sich im DBA mit Österreich (Art. 28 Abs. 6) sowie in einer Verständigungsvereinbarung zum DBA mit Deutschland (Verhandlungsprotokoll vom 18.6.1971 zu Art. 10 - 12). Danach kann eine schweizerische Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft mit Geschäftsleitung in der Schweiz die in den zwei DBA vorgesehenen Entlastungen von den deutschen bzw. österreichischen Steuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren beanspruchen, sofern mindestens drei Viertel der Gewinne der Gesellschaft Personen zustehen, die in der Schweiz im Sinne dieser DBA ansässig sind (wobei gewisse Besonderheiten zu beachten sind).

3 WEITERE VORAUSSETZUNGEN UND BESONDERHEITEN

3.1 Nutzungsrecht

Nur der wahre Berechtigte (der nutzungsberechtigte Empfänger oder Eigentümer) kann die in einem DBA vereinbarten Steuerentlastungen beanspruchen, nicht dagegen der scheinbare Empfänger, eine bloss vorgeschobene Person, ein Treuhänder. Mehrere DBA bestimmen dies ausdrücklich. Ferner bestimmt Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe c BRB 1962, dass jeglicher Anspruch auf Steuerentlastung entfällt, wenn sie Einkünfte betrifft, die auf Grund eines Treuhandverhältnisses nicht abkommensberechtigten Personen zukommen.

3.2 Versteuerung in der Schweiz

3.2.1 Im Allgemeinen

In der Regel machen die DBA eine Steuerentlastung nicht davon abhängig, dass die Einkünfte den schweizerischen Steuern unterliegen.

Neben derartigen ausdrücklichen Bedingungen, die sich vereinzelt in DBA finden, sind namentlich die folgenden Besonderheiten zu beachten:

3.2.2 Gewisse natürliche Personen

Bestimmte Anforderungen an die Versteuerung der Einkünfte in der Schweiz stellen die DBA mit **Belgien, Deutschland, Italien, Kanada, Österreich, Norwegen** und **USA** (s. Nr. 2.3.2 hievor).

3.2.3 Gewisse Gesellschaften

3.2.3.1 Abkommen mit Italien

Eine schweizerische Gesellschaft (juristische Person), an der nicht ansässige Personen überwiegend interessiert sind, kann die Entlastung von den italienischen Steuern auf Zinsen und Lizenzgebühren nur beanspruchen, wenn diese Einkünfte den ordentlichen kantonalen Steuern in gleicher Weise unterliegen wie bei der direkten Bundessteuer.

Die aus Italien stammenden Zinsen und Lizenzgebühren müssen im steuerbaren Reinertrag enthalten sein, und der auf diese Einkünfte anwendbare Steuersatz ist nach dem gesamten Reinertrag der Gesellschaft zu bemessen und hat dem ordentlichen kantonalen Ertragsteuertarif zu entsprechen. Die Anwendung von festen Pauschalsätzen genügt nicht, ebensowenig jede andere Besteuerung, die nicht die Anwendung des nach dem gesamten Reinertrag bemessenen Steuersatzes auf die genannten Zinsen und Lizenzgebühren gewährleistet.

Die Voraussetzung der vollen Besteuerung muss schon in dem Jahr erfüllt sein, für das eine Steuerentlastung verlangt wird. Zu den kantonalen Steuern im Sinne der DBA gehören auch die Steuern der Gemeinden und andere auf Grund der kantonalen Gesetzgebung zu erhebende Steuern und Zuschläge.

Die vorstehenden Ausführungen gelten sinngemäss auch für bis 2017 vereinnahmte Zinsen und Lizenzgebühren aus Belgien.

3.2.3.2 Abkommen mit USA und mit Japan

Andere als natürliche Personen (mit Ausnahme der Eidgenossenschaft, der Kantone und Gemeinden sowie deren Behörden und Einrichtungen), die in der Schweiz anässig sind, gelten nur dann als ganz oder teilweise abkommensberechtigt, wenn sie zur Schweiz eine besonders enge Beziehung haben. Ob diese Voraussetzung im Einzelfall erfüllt ist, beurteilt sich aufgrund verschiedener Kriterien (vgl. Art. 22 im Abkommen mit USA und Art. 22a im Abkommen mit Japan).

3.3 Zuzüger

Ein DBA enthält Sonderbestimmungen für natürliche Personen, die aus dem anderen Vertragsstaat in die Schweiz zugezogen sind:

Deutschland (Art. 4 Abs. 4; Merkblatt R-D-M unter B 2 c

<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/verrechnungssteuer/verrechnungssteuer/dienstleistungen/quellensteuer/deutschland.html>):

Eine nach dem DBA in der Schweiz ansässige Person kann die übliche Entlastung von den deutschen Steuern nicht verlangen, wenn sie im Fälligkeitsjahr oder in den vorangegangenen fünf Jahren in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig gewesen ist und diese Steuerpflicht während mindestens fünf Jahren bestanden hat. Diese Person kann nach deutschem Recht besteuert werden. Die Besteuerung in der Schweiz wird nicht berührt. Deutschland rechnet die schweizerischen Steuern an die deutschen Steuern an.

Diese "Nachbesteuerung" gilt nicht für Schweizerbürger und für Nichtschweizer, die in die Schweiz gezogen sind, um hier eine echte unselbständige Erwerbstätigkeit auszuüben.

3.4 Betriebsstätte im Quellenstaat

3.4.1 Regel

Unterhält ein Unternehmen (nach den neueren DBA auch eine selbstständig erwerbende Person) in dem Staat, aus dem die Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren stammen (Quellenstaat), eine Betriebsstätte (oder feste Einrichtung) und sind die erwähnten Einkünfte tatsächlich dieser Betriebsstätte (oder festen Einrichtung) zuzurechnen, so gelten die in den DBA für diese Einkünfte vorgesehenen Steuerentlastungen nicht. Andererseits sind sie als Bestandteil des Gewinns der Betriebsstätte (bzw. des Einkommens der festen Einrichtung) im Quellenstaat von den schweizerischen Steuern befreit.

3.4.2 Besonderheiten

Italien (Abs. 4 der Art. 10, 11 und 12; Art. 24 Abs. 4 Unterabs. 2):

Sind die Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren nicht der italienischen Betriebsstätte, sondern dem Hauptsitz in der Schweiz (oder einer Betriebsstätte in einem dritten Staat) zuzurechnen, so kann Italien nach internem Recht besteuern; die Schweiz gewährt keine pauschale Steueranrechnung, sondern nur den Abzug der italienischen Steuer vom Bruttobetrag der Einkünfte. Wenn es sich bei der italienischen Betriebsstätte jedoch um eine Bauausführung oder Montage handelt, so ist die Regel (Ziffer 3.4.1) anwendbar. Sie ist auch auf Einkünfte anwendbar, die einer festen Einrichtung zuzurechnen sind.

4 MISSBRÄUCLICHE INANSPRUCHNAHME VON STEUERENTLASTUNGEN

4.1 Grundlagen

4.1.1 Verordnung von 1962 über Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB 1962)

Die Schweiz hat in der Verordnung vom 14. Dezember 1962 (BRB 1962) einseitig Massnahmen 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.

4.2 Anwendungsbereich

4.2.1 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. 4.3.3 und 4.3.7.4) betrifft nur in der Schweiz ansässige Gesellschaften, an denen nicht abkommensberechtigte Personen ein wesentliches Interesse haben.

4.2.2 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.

4.2.3 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.

4.2.4 Nicht abkommensberechtigzte Personen

Als nicht abkommensberechtigzte bzw. nicht ansässige Personen gelten:

- a) alle natürlichen und juristischen Personen und Personengesellschaften, die nach dem anwendbaren DBA als nicht in der Schweiz ansässig gelten (vgl. 2.3), und
- b) andere natürliche und juristische Personen und Personengesellschaften, die nach dem anwendbaren DBA nicht abkommensberechtigt sind.

4.3 Missbrauchstatbestände

4.3.1 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, Treuhandschaft, 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.

4.3.2 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).

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

- c) 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.
- d) 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.

- e) Der direkten 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.

4.3.3 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. 4.3.7.4) des Bruttobetrags der abkommensbegünstigten Einkünfte, das heisst des vollen Betrags nach Abzug der einbehaltenen und nicht erstattbaren 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.

4.3.4 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 [W97-006D vom 06.06.1997](#)). 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** (bis 2017) 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. 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 gezählt wird. Die Vorschrift des Finanzierungsverhältnisses von 1:6 wird auf Banken, die dem Bankengesetz unterstellt sind, nicht angewendet.

4.3.5 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 *1bis* StHG) und kantonale Holding-, Domizil- und dergleichen Privilegien (Art. 28 Abs. 2-5 StHG) nicht schädlich.

Dagegen verlangen die DBA mit **Belgien** (bis 2017) 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. 3.2.2).

4.3.6 Familienstiftungen und Personengesellschaften

4.3.6.1 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** (bis 2017) 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.

4.3.6.2 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.

4.3.7 **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.

4.3.7.1 **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.

4.3.7.2 **Besondere Bestimmungen für börsenkotierte Gesellschaften**

Ziffer 2 KS 1999:

Den aktiv tätigen Gesellschaften werden gleichgestellt:

- a) 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.
- b) 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.

¹ Ergänzung vom Dezember 2001

4.3.7.3 Besondere Bestimmungen für Holdinggesellschaften

Ziffer 3 KS 1999:

- a) 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.*

- b) 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.

4.3.7.4 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.

4.3.7.5 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

nen 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, ohne eine spezifische Bestimmung gegen den Missbrauch zu haben, sind Artikel 2 Absatz 2 BRB 1962 und die Kreisschreiben von 1962 und von 1999 weiterhin anwendbar.

Eine Liste der geltenden Abkommen, 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, ist publiziert unter <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/themen/doppelbesteuerung---dba/dba-missbrauch.html>, Rubrik „Weitere Informationen“. Die Liste wird jährlich nachgeführt.

4.4 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

5.1 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.

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.

5.2 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).

5.3 Strafbestimmungen

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