

Eidgenössische Steuerverwaltung
Administration fédérale des contributions
Amministrazione federale delle contribuzioni

3003 Bern 17. Dezember 1998 (inkl. Ergänzung vom Dezember 2001)
Eigerstrasse 65

☎ 031 / 322 71 30
Telefax 031 / 324 83 71

Ihr Zeichen
Votre signe
Vostro segno

Ihre Nachricht vom
Votre communication du
Vostra comunicazione
del

Unser Zeichen D3.Allg.67.1 - H
Notre signe pool-dba\korrespo\ks99
Nostro segno

An die kantonalen Steuerverwaltungen

**Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von
Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB1962/KS1999)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

Am 14. Dezember 1962 hat der Bundesrat gestützt auf den Bundesbeschluss vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) einen Beschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes erlassen (SR 672.202, nachfolgend BRB1962). Dieser Bundesratsbeschluss hat sich bei der Bekämpfung und Verhinderung von Abkommensmissbräuchen bewährt. In letzter Zeit haben sich jedoch die Verhältnisse, insbesondere wegen der zunehmenden internationalen Verflechtung und der Bildung von neuen bedeutenden Wirtschaftsräumen, derart verändert, dass gewisse Anpassungen der Praxis zum BRB1962 an die heutige Situation angezeigt erscheinen.

Das vorliegende neue Kreisschreiben (KS1999) stellt nicht einen Ersatz, sondern lediglich eine Modifikation des Kreisschreibens aus dem Jahre 1962 dar. Soweit sich nicht aus den nachfolgenden Ausführungen Änderungen ergeben, bleibt das KS 1962 weiterhin in Kraft.

Mit diesem Kreisschreiben wird ein erster Schritt zur Anpassung der Interpretation von Artikel 2 des BRB1962 an die neuen Gegebenheiten vollzogen. Weitergehende Überlegungen zum Konzept der Verhinderung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes werden zur Zeit angestellt und zu gegebener Zeit umgesetzt. Dieses Kreisschreiben konkretisiert die in diesem Jahr vom Bundesrat gegenüber dem Parlament abgegebenen Zusicherungen.

1. Besondere Bestimmungen für aktiv tätige Gesellschaften

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 i.S.v. Artikel 2, Absatz 2, Buchstabe b BRB1962, als keine Gefährdung des Steuerbezuges gemäss Artikel 47 Absatz 1 Buchstabe a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) in Verbindung mit Artikel 9 Absatz 1 der Vollziehungsverordnung zum VStG (VStV; SR 642.211) gegeben ist.

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.

¹⁾ 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 Gesellschaften.

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

¹⁾ Ergänzung vom Dezember 2001

2. Besondere Bestimmungen für börsenkotierte Gesellschaften

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.

3. Besondere Bestimmungen für Holdinggesellschaften

- 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 i.S.v. Artikel 2, Absatz 2, Buchstabe b BRB1962, als keine Gefährdung des Steuerbezuges 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.

4. Finanzierungsvorschriften und Höchstzinssätze

Im Sinne einer Vereinfachung werden die im Kreisschreiben von 1962 erwähnten Bestimmungen bezüglich des Verhältnisses Eigenkapital/Fremdkapital sowie die Vorschriften betreffend Maximalsätze für die Verzinsung ausländischer Kreditoren nicht mehr angewandt. Es gelten generell die Finanzierungs- und Verzinsungsrichtlinien der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben (siehe Merkblatt S-02.111 sowie Kreisschreiben Nr. 6 vom 6. Juni 1997).

5. Verhältnis zu den Missbrauchsbestimmungen in einigen Doppelbesteuerungsabkommen

Dieses Kreisschreiben schränkt die in einigen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz enthaltenen Missbrauchsbestimmungen nicht ein. Solche besonderen Missbrauchsbestimmungen finden sich gegenwärtig in den Abkommen mit *Belgien, Deutschland, Frankreich und Italien*. Im Verhältnis mit diesen Ländern gehen die besonderen Bestimmungen des jeweiligen Abkommens diesem Kreisschreiben vor. Dies bedeutet, dass im Verhältnis mit diesen Ländern die Weiterleitungs- und Ausschüttungsvorschriften des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens von *allen* ausländisch beherrschten Gesellschaften, unabhängig von Börsenkotierung, Geschäftstätigkeit und Steuerstatus, einzuhalten sind.

Der BRB1962 und die dazu ergangenen Kreisschreiben finden keine Anwendung auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA, das eigene Missbrauchsbestimmungen enthält.

Wir bitten Sie, in allen Fällen, in denen Sie feststellen, dass eine Steuerentlastung in ungerechtfertigter Weise beansprucht wird oder worden ist, die notwendigen Massnahmen zu ergreifen (Art. 3 u. ff BRB1962). Für Auskünfte steht Ihnen die Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Verfügung.

Mit vorzüglicher Hochachtung

EIDG. STEUERVERWALTUNG
Abteilung für internationales Steuerrecht
und Doppelbesteuerungssachen

Prof. Dr. R. Waldburger