

Abkommensmissbrauch – Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Abkommenspolitik

Neue Limitation on Benefits-Klauseln in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen

Dr. iur. HSG et lic. rer. pol. Raoul Stocker/Dr. iur. HSG Bernhard Hösli



Dr. iur. HSG et lic. rer. pol. Raoul Stocker, dipl. Steuerexperte, Senior Manager Ernst & Young Zürich, Vize-direktor des Instituts für Finanzwirtschaft und Finanzrecht und Lehrbeauftragter der Universität St.Gallen; raoul.stocker@ch.ey.com



Dr. iur. HSG Bernhard Hösli, dipl. Steuerexperte, Manager Ernst & Young Zürich, bernhard.hoessli@ch.ey.com

Inhalt

1	Einleitung	3	Die neuen Missbrauchsbestimmungen in den Schweizer DBA
2	Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen	3.1	Charakteristik der neuen Missbrauchsbestimmungen
2.1	Zur Problematik des Treaty Override	3.2	Auslegung der neuen Missbrauchsbestimmungen
2.2	Allgemeiner abkommensrechtlicher Missbrauchsvorbehalt	3.2.1	Grundsätzliche Bemerkungen zur Auslegung von DBA
2.3	Abkommensmissbrauch als Interpretationsproblem	3.2.2	Massgebliche Weiterleitung abkommensbegünstigter Einkünfte
2.4	Abkommensmissbrauch nach Auffassung des Steuerausschusses der OECD	3.2.3	Mittelbare oder unmittelbare Weiterleitung
2.5	Schweizerische Konzepte gegen den Abkommensmissbrauch	3.2.4	Zwischenschaltung einer abkommensberechtigten Person
2.5.1	Unilaterale Massnahmen	3.2.5	Hauptzweck: Erlangen von Abkommensvorteilen
2.5.1.1	Die Schweiz als Quellenstaat: Steuerumgehung nach Art. 21 Abs. 2 VStG oder allgemeiner abkommensrechtlicher Missbrauchsvorbehalt?	3.3	Verhältnis der neuen Missbrauchsbestimmungen zum unilateralen Recht
2.5.1.2	Die Schweiz als Ansässigkeitsstaat: BRB 1962	3.3.1	Im Allgemeinen
2.5.1.2.1	Zweck und Zielsetzung des Missbrauchsbeschlusses	3.3.2	Verhältnis der neuen Missbrauchsbestimmungen zum BRB 1962
2.5.1.2.2	Offensichtlich unrechtmässige Inanspruchnahme einer Steuerentlastung	4	Ergebnis und Ausblick
2.5.1.2.3	Missbräuchliche Inanspruchnahme einer Steuerentlastung		Literatur
2.5.2	Bilaterale Massnahmen		Berichte, Sammelwerke
2.5.2.1	Vorbehalt für unilaterale Missbrauchsbestimmungen		Rechtsquellen
2.5.2.2	Integration von Bestimmungen des BRB 1962 in DBA		Materialien
2.5.2.3	Einschränkung der Abkommensberechtigung		Praxisanweisungen

1 Einleitung

In den meisten westlichen Demokratien gilt der ungeschriebene Grundsatz, dass die Steuerpflichtigen ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten können, wie sie ihnen am günstigsten erscheinen. So führt allein die Tatsache, dass eine bestimmte Gestaltung aus steuerlichen Gründen gewählt wurde, nicht zum Entzug von Steuervorteilen, die das Gesetz an sich vorsieht. Jedoch sind solche Steuergestaltungen stets anhand der Vorschriften zur missbräuchlichen Steuerumgehung zu beurteilen. So werden Gestaltungen meist aus Gerechtigkeitsüberlegungen dann nicht anerkannt, wenn sie einzig dem Zweck der missbräuchlichen Steuervermeidung dienen. Dabei verlaufen die Grenzen zwischen legaler Steuereinsparung und missbräuchlicher Steuerumgehung je nach Staat sehr unterschiedlich.

Dieses Abgrenzungsproblem zwischen legaler Steuereinsparung und missbräuchlicher Steuerumgehung stellt sich auch im Rahmen internationaler Steuerrechtsgestaltungen. Einerseits sehen sich die Wirtschaftsteilnehmer durch die zunehmende Globalisierung der Märkte und die Bildung neuer bedeutender Wirtschaftsräume mit den unterschiedlichsten Steuerrechtsordnungen konfrontiert, die mangels Harmonisierung zu einer erhöhten Komplexität des Wirtschaftslebens führen. Andererseits sollen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) durch Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung den Austausch von Gütern und Dienstleistungen sowie den Kapital- und Personenverkehr fördern. Gerade das immer dichter werdende Netz von DBA bietet aber die Möglichkeit, durch geschickte Steuerplanung und Gestaltungen missbräuchlich in den Genuss von Abkommensbegünstigungen zu gelangen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn DBA benutzt werden, um Abkommensbegünstigungen Personen zukommen zu lassen, denen sie eigentlich nicht zustehen. So führt denn auch der Fiskalausschuss der OECD in seinem Kommentar zum Musterabkommen aus, dass es grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten sei, der Ausnutzung von Unterschieden im Steuerniveau der Staaten durch Steuerpflichtige zu begegnen und entsprechende Anordnungen in ihre bilateralen DBA aufzunehmen.¹ Die zunehmende Bedeutung von Bestimmungen zur Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von DBA² zeigt sich auch darin, dass der OECD-Kommentar im Rahmen der Nachführung 2003 ein ausgeweitetes Bekämpfungsinstrumentarium zur Verfügung stellt.

Griffige Massnahmen zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs sind deshalb zu einer wichtigen Voraussetzung für die Aufrechterhaltung und den Ausbau des DBA-Netzes eines Staates geworden. Dies veranlasste in der Vergangenheit auch die Schweiz, vorwiegend aufgrund zunehmender Kritik der Abkommenspartner, unilateral Vorschriften zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs zu erlassen und in die DBA aufzunehmen (vgl. z. B. die DBA mit Italien und Frankreich). In jüngster Vergangenheit ist in der schweizerischen Abkommenspolitik zudem eine Tendenz zu beobachten, vermehrt Missbrauchsbestimmungen in DBA aufzunehmen. So sehen die paraphierten Abkommen mit Kolumbien und Chile, der Vertrag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen dem Trade Office of Swiss Industries in Taipeh und der Taipei Cultural and Economic Delegation in Switzerland³ sowie die Revisionsprotokolle mit Grossbritannien und Frankreich eigentliche Missbrauchsbestimmungen gegen sog. Durchlaufstrukturen vor.

Ziel dieses Beitrags ist es, die neuen Missbrauchsbestimmungen darzustellen und zu analysieren. Dabei werden sie in einen weiteren Kontext gestellt, indem einerseits die internationalen Entwicklungen zur Verhinderung des Abkommensmissbrauchs dargestellt werden und andererseits ein Bezug zur geltenden schweizerischen Missbrauchspraxis hergestellt wird. Zunächst werden deshalb die international und national möglichen Instrumentarien zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs dargestellt (Abschn. 2), bevor konkret auf die in der neuen schweizerischen Abkommenspolitik vorgesehenen Durchlaufbestimmungen eingegangen wird (Abschn. 3). Abschliessend wird dargestellt, inwiefern sich die neue Abkommenspolitik auf die derzeit geltenden nationalen Missbrauchsvorschriften auswirkt (Abschn. 4).

2 Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen

2.1 Zur Problematik des Treaty Override

Nach dem allgemein anerkannten völkerrechtlichen Grundsatz «pacta sunt servanda» sind abgeschlossene völkerrechtliche Verträge einzuhalten. Dieser Grundsatz wurde in Art. 26 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.5.1969 (WÜRV) kodifiziert und besagt, dass rechtskräftige Verträge die Vertragspar-

1 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 9.6 ff.

2 Die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA wird häufig auch kurz «Abkommensmissbrauch» genannt.

3 Es handelt sich hier nicht um ein eigentliches DBA, sondern um einen privatrechtlichen Vertrag zwischen dem Trade Office of Swiss Industries und der Taipei Cultural and Economic Delegation. Der Vertrag soll im Rahmen eines Bundesgesetzes umgesetzt werden.

teien binden und von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen sind. Die Vertragsparteien können sich deshalb nicht auf ihr unilaterales Recht berufen, um die Nichterfüllung eines Vertrages zu rechtfertigen (Art. 27 WÜRV). Dies gilt auch für die DBA.⁴

Jedoch lässt sich im internationalen Steuerrecht die Tendenz beobachten, dass immer mehr Staaten unilaterale Normen erlassen – meist unter dem Vorwand der Missbrauchsbekämpfung –, die bestehende Bestimmungen von DBA ausser Kraft setzen bzw. zu ihnen im Widerspruch stehen. Anstatt die Abkommen zu kündigen und Neuverhandlungen anzustreben (wie vertraglich vorgesehen), versuchen viele Staaten, sich durch unilaterale Regelungen lästiger Abkommensbindungen zu entledigen.⁵ Erlässt jedoch der nationale Gesetzgeber unilaterale Regeln, die einen Widerspruch zu den DBA begründen,⁶ verletzt er dadurch Völkerrecht.⁷ Für solche Vorgehensweisen hat sich allgemein der Ausdruck «treaty override» eingebürgert.⁸

Im Bericht aus dem Jahre 1989 definiert die OECD den treaty override als «...the enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations.»⁹ Eine Verletzung des Völkerrechts im Sinn des treaty override liegt schliesslich vor, wenn der nationale Gesetzgeber mit Wissen und Willen eine Bestimmung erlässt, die in

klarem Widerspruch zu der vom gleichen Staat in einem DBA eingegangenen Verpflichtung steht. Nach Metzger setzt dies neben dem objektiven Widerspruch zwischen Landesrecht und DBA subjektiv zusätzlich die Absicht des Gesetzgebers voraus, sich über vertragliche Verpflichtungen in DBA hinwegzusetzen.¹⁰

Kein treaty override liegt vor, wenn:¹¹

- ein Staat durch seine Gesetzgebung einen Gerichtsentscheid korrigiert, welcher einer unter den Vertragsstaaten unbestrittenen Auslegung einer Abkommensbestimmung widerspricht;
- ein Staat durch seine Gesetzgebung die Bedeutung eines Begriffs unilateral ändert, sofern diese Änderung mit dem Sinn und Zweck des DBA vereinbar ist;
- ein Staat durch seine Gesetzgebung unbewusst oder ungewollt Bestimmungen eines DBA widerspricht.

Die Frage, ob unilaterale Missbrauchsbestimmungen einen treaty override darstellen, beantwortet die OECD in der Tendenz ablehnend. Sie verweist auf die Rangordnung von Völkerrecht und unilateralem Recht in der nationalen Gesetzgebung. Für Staaten, die Abkommensmissbrauch auch als Missbrauch des unilateralen Rechts auffassen, führt sie denn auch aus, dass der Erlass von unilateralen Missbrauchsvorschriften zur Bekämpfung von Abkommensmissbrauch keinen treaty override darstelle.¹² Da es sich bei der OECD nicht um ein demokratisch legitimes Organ der Rechtsetzung handelt, wird die Frage, ob der Erlass unilateraler Missbrauchsvorschriften einen Fall von treaty override darstellt, letztlich von den nationalen (Verfassungs-)Gerichten zu beurteilen sein.

Für die Schweiz hat das Bundesgericht wegweisend festgehalten, dass Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 1962 als völkerrechtlich zulässige Regelung zur Missbrauchsabwehr zu qualifizieren sei und zwar auch dann, wenn dieser nicht explizit in einem DBA vorbehalten wird.¹³ In einem Entscheid betreffend die Anwendung des DBA mit den Niederlanden (DBA-NL) hat sich das Bundesgericht einzig der im DBA enthaltenen Missbrauchsbestimmung bedient und für eine Auslegung auf die von ihm entwickelte Praxis zur Steuerumgehung verzichtet.¹⁴ Für DBA

4 HOBE, Einführung in das Völkerrecht, 225; METZGER, Verträge sind einzuhalten – auch im internationalen Steuerrecht, 15.

5 Vgl. VOGEL, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, 461 f.

6 Ob völkerrechtliche Verträge den (unilateralen) Gesetzen vorgehen, ist eine Frage des Verfassungsrechts der einzelnen Staaten. So bestimmen bspw. die Verfassungen von Frankreich (Art. 55), Niederlande (Art. 94), Belgien (vgl. Cour de Cassation, J. T. 1971, 471) und Japan (Art. 98 Abs. 2) einen Vorrang völkerrechtlicher Verträge vor (unilateralen) Gesetzen. In diesen Staaten kann sich das Problem des treaty override theoretisch gar nicht stellen (VOGEL, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, 461). In der Schweiz befürwortet die herrschende Lehre den Vorrang des Völkerrechts gegenüber einem Bundesgesetz. In BGE 99 Ib 39 anerkannte das Bundesgericht jedoch ausdrücklich die Möglichkeit des Bundesgesetzgebers, bewusst von einem Staatsvertrag abzuweichen. In den meisten Staaten haben völkerrechtliche Verträge keinen Vorrang vor Gesetzen. Diese meist dualistisch geprägten Länder (bspw. Deutschland, USA und Grossbritannien) wandeln völkerrechtliche Verträge in unilaterales Recht um (Transformationslehre). Nach der allgemein angewandten Lex-posterior-Regel können in diesen Ländern frühere Gesetze späteren derogieren. Diese Regelung gilt aber nicht für spezielle Gesetze. Ein späteres allgemeines Gesetz kann demnach einem früheren spezielleren Gesetz nicht vorgehen.

7 Eine Verletzung völkerrechtlicher Verträge ermächtigt den anderen Vertragspartner, Massnahmen gemäss Art. 60 WÜRV zu ergreifen, d. h. den Vertrag zu suspendieren, zu beenden oder angemessene Vergeltungsmassnahmen anzuordnen.

8 VOGEL/LEHNER, Einl. Rz 193 ff.; METZGER, Verträge sind einzuhalten – auch im internationalen Steuerrecht, 14.

9 Tax Treaty Override Rz 127 Nr. 5.

10 METZGER, Verträge sind einzuhalten – auch im internationalen Steuerrecht, 18.

11 Tax Treaty Override Nr. 4a; METZGER, Verträge sind einzuhalten – auch im internationalen Steuerrecht, 18.

12 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 9.1 ff.

13 BGE 94 I 659. Aus Sicht des anderen Vertragsstaates ist diese Auffassung nicht problematisch, schützt der BRB 1962 doch das ausländische und nicht das schweizerische Teilsystem. Es handelt sich demnach quasi um einen treaty override zugunsten des anderen Vertragsstaates.

14 BGE 110 Ib 287.

ohne ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalt ist unlängst entschieden worden, dass der in Art. 26 WÜR V enthaltene Grundsatz, wonach völkerrechtliche Verträge nach Treu und Glauben anzuwenden sind, auch die Missbrauchsabwehr umfasse.¹⁵ Inwiefern in solchen Fällen die unilaterale Steuerumgehungspraxis anwendbar ist, wurde leider offen gelassen. Stimmen unilaterale Steuerumgebungsvorschriften mit dem Sinn und Zweck von DBA überein, wird von der Steuerlehre eine Anwendung, soweit durch sorgfältige Auslegung die in den DBA selbst enthaltenen Regeln bzw. Art. 31 ff. WÜR V nicht ausgehöhlt werden, in der Tendenz befürwortet.¹⁶

2.2 Allgemeiner abkommensrechtlicher Missbrauchsvorbehalt

Ein Teil der Steuerrechtslehre leitet aus dem völkerrechtlichen Prinzip, dass Verträge von den Vertragsstaaten nach Treu und Glauben einzuhalten sind (Art. 26 WÜR V), einen allgemeinen völkerrechtlichen Umgehungsvorbehalt für DBA ab.¹⁷ Vogel führt dazu aus, dass der Grundsatz, wonach eine missbräuchliche Umgehung des Gesetzes keinen rechtlichen Erfolg haben soll, den Rechtsordnungen der meisten Staaten zugrunde liege. Dieser Grundsatz des Verbots der Gesetzesumgehung stelle deshalb einen allgemeinen Rechtsgrundsatz der zivilisierten Nationen iSv Art. 38 Abs. 1 lit. c des Statuts des Internationalen Gerichtshofs (IGH) dar. Dabei führe dieser Vorbehalt nicht nur dazu, dass den Vertragsstaaten versagt bleibt, ihre Rechte und Pflichten aus dem Vertrag durch eine treuwidrige Gestaltung ihres unilateralen Rechts zu beeinflussen (treaty override), sondern auch dazu, dass die Vertragsstaaten eine Umgehung der Abkommen durch Privatpersonen nicht hinzunehmen brauchen.¹⁸

Der nach dieser Ansicht jedem DBA zugrundeliegende völkerrechtliche Missbrauchsvorbehalt hat sich an internationalen, einheitlichen Standards zu orientieren und darf nicht von Abkommen zu Abkommen variieren. Die Reichweite des völkerrechtlichen Umgehungsverbots sollte sich demgemäss nach dem grössten gemeinsamen Nenner der in den konkret beteiligten Vertragsstaaten zur Anwendung gelangenden Regeln gegen die Gesetzesumgehung richten.¹⁹ In jedem Fall darf aber die Nichtbeachtung einer DBA-Norm wegen Missbrauchs nur unter strengen Voraussetzungen gestattet werden.²⁰

2.3 Abkommensmissbrauch als Interpretationsproblem

Die Auslegung von DBA richtet sich nach den in Art. 31 WÜR V kodifizierten Regeln über die Auslegung völkerrechtlicher Verträge. Demnach sind Bestimmungen völkerrechtlicher Verträge streng nach deren Wortlaut auszulegen, und zwar so, wie sie nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, den Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte des Ziels und Zwecks des Vertrages zu verstehen sind. Für DBA, deren Zweck in der gleichmässigen Verteilung der Besteuerungsbefugnis unter den Vertragsparteien und der Vermeidung der Doppelbesteuerung liegt, ist somit diejenige Auslegung anzustreben, die am ehesten Aussicht hat, in beiden Vertragsstaaten akzeptiert zu werden (Ziel der Entscheidungsharmonie).²¹ Erst wenn kein Konsens der Vertragsparteien über die Auslegung einer Vertragsbestimmung zustande kommt, kann auf unilaterales Recht zurückgegriffen werden.²²

Eine in der Literatur vertretene Auffassung will das Problem des Abkommensmissbrauchs bei Fehlen von speziellen Missbrauchsklauseln in DBA auf dem Wege der Abkommensauslegung lösen. Nach Lang existieren im DBA-Recht weder unilaterale noch völkerrechtliche Missbrauchsgrundsätze. Umgehungsfälle seien daher im DBA-Recht ausschliesslich Interpretationsprobleme, die

15 BGer 2A.239/2005, 28.11.2005. Als Begründung für die Anwendung eines allgemeinen Missbrauchsvorbehalts verwies das Bundesgericht erstaunlicherweise auf OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 13 (vgl. dazu kritisch auch REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005 [1. Teil], 231 ff.; OESTERHELT/WINZAP, Abkommensmissbrauch – Dänemark-Entscheid zum Treaty-Shopping, 773 ff.).

16 Vgl. die Nachweise in BAUER-BALMELLI, Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht, 176; MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, 789 ff.

17 VOGEL/LEHNER, Art. 1 OECD-MA Rz 117; WURM, Treaty Shopping in the 1992 OECD Model Convention, 669. Ähnlich das Bundesgericht in BGE 94 I 659 E 4, wonach die Nichtanwendung eines DBA in einem Missbrauchsfall nach Treu und Glauben vom anderen Vertragsstaat erwartet werden dürfe. In BGE 96 I 733 E 2 legte es zudem dar, dass aus dem Abschluss von DBA den Vertragsstaaten die Pflicht zu loyaler Anwendung der Vertragsbestimmungen erwachse. Dies bedeute auch, dass sie einander verpflichtet seien, Missbräuche des Abkommens zu verhindern.

18 VOGEL, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, 472; DERS., Steuerumgehung und Doppelbesteuerungsabkommen, 93 f.

19 Einen internationalen Standard zum völkerrechtlichen Umgehungsverbot meint Schön gefunden zu haben. Nach seiner Ansicht lässt sich festhalten, dass «...in den meisten Staaten die ausschliessliche oder ganz überwiegende steuerliche Motivation bei gleichzeitigem Fehlen eines legitimen, wirtschaftlichen Grundes als Kennzeichen für eine Steuerumgehung gewertet wird» (SCHÖN, Gestaltungsmissbrauch im europäischen Steuerrecht, 11).

20 Nach Höhn/Waldburger ist dies dann der Fall, wenn es «...in hohem Masse stossend, d. h. untragbar wäre, wenn der zur Steuerumgehung geschaffene Tatbestand steuerfrei bliebe» (HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 5 Rz 85).

21 VOGEL/LEHNER, Einl. Rz 116.

22 LANG/MÖSSNER/WALDBURGER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, 37 f., 79 f. und 135.

nur auf dem Wege der Auslegung von Abkommensvorschriften geahndet werden können.²³

2.4 Abkommensmissbrauch nach Auffassung des Steuerausschusses der OECD

Das OECD-MA enthält, mit Ausnahme der Verwendung des Begriffs des Nutzungsberechtigten,²⁴ keine spezifischen Regelungen gegen den Missbrauch von DBA. Trotzdem befasst sich der OECD-Kommentar ausführlich mit der Problematik der internationalen Steuerumgehung bzw. des Abkommensmissbrauchs und macht Vorschläge, wie Missbräuche in DBA bekämpft werden können.

Nach dem Verständnis der OECD umfasst der Abkommensmissbrauch (improper use of the convention) den Gebrauch von künstlichen Rechtskonstruktionen zur Erlangung sowohl von Steuervorteilen nach bestimmten unilateralen Gesetzen als auch von Steuererleichterungen nach DBA.²⁵ Beispielhaft werden 2 Fälle von Abkommensmissbrauch beschrieben:²⁶

- Personen (die nicht in einem Vertragsstaat ansässig zu sein brauchen) bedienen sich eines Rechtsträgers, der in einem Staat in erster Linie dazu geschaffen wird, um Abkommensbegünstigungen in Anspruch nehmen zu können, die den Personen selbst nicht zustehen;
- natürliche Personen, die ihre ständige Wohnstätte in einen anderen Vertragsstaat verlegen, um dort bspw. einer Besteuerung des Kapitalgewinns auf Beteiligungen durch das frühere Wohnstätteland zu entgehen.

Zunächst wird festgehalten, dass der Auslagerung von Geschäftsfunktionen in Gesellschaften mit Sitz in Steeroasen und Steuerniedrigländern durch sorgfältige Analyse des tatsächlichen Orts der Geschäftsleitung entgegen gewirkt werden könne.²⁷

Der Problematik von Durchlaufgesellschaften (treaty shopping)²⁸ will die OECD durch Bereitstellung gleich

mehrerer Instrumente Herr werden. Look-through-Klauseln sollen einer Gesellschaft dann Abkommensvorteile versagen, wenn an ihr unmittelbar oder mittelbar Personen beteiligt sind, die nicht im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft ansässig sind.²⁹ Um sicherzustellen, dass Abkommensbegünstigungen im Quellenstaat nur dann gewährt werden, wenn diese im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen, werden subject-to-tax-Klauseln empfohlen.³⁰ Um dem Durchlaufproblem direkter zu begegnen, werden Bestimmungen vorgeschlagen, die Durchlaufgestaltungen selbst definieren. Vorgeschlagen wird eine Klausel mit folgendem Inhalt:

Werden Einkünfte, die aus einem Vertragsstaat stammen, an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft gezahlt und haben nicht in diesem anderen Vertragsstaat ansässige Personen

a) unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Gesellschaften, gleichgültig wo diese ansässig sind, durch Beteiligung oder auf andere Weise ein wesentliches Interesse an dieser Gesellschaft, und

b) üben diese Personen, allein oder zusammen, unmittelbar oder mittelbar die Geschäftsleitung oder Kontrolle dieser Gesellschaft aus, so sind Bestimmungen dieses Abkommens, die eine Steuerbefreiung oder -ermässigung vorsehen, nicht anzuwenden, wenn mehr als 50 vom Hundert dieser Einkünfte verwendet werden, um Ansprüche solcher Personen abzugelten (einschliesslich Zinsen, Lizenzgebühren, Entwicklungs-, Werbe-, Anbahnungs- und Reiseaufwand oder Abschreibungen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, einschliesslich immaterieller Wirtschaftsgüter, Verfahren usw.).³¹

Nur solche Klauseln sollen nach Auffassung der OECD geeignet sein, sog. stepping-stone-Gestaltungen zu verhindern.³²

rechte Personen, die darauf abzielen, durch Zwischenschaltung abkommensberechtigter Gesellschaften (Personen- oder Kapitalgesellschaften) in den Genuss von Abkommensvergünstigungen zu gelangen (KRAFT, Die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, 6). Vom treaty shopping zu unterscheiden ist das sog. rule shopping. Darunter werden Steuergestaltungen verstanden, die darauf gerichtet sind, die Voraussetzungen einer günstigeren Verteilungsnorm in einem DBA herbeizuführen als diejenige, die bei angemessener Steuergestaltung zur Anwendung gelangen würde.

23 LANG, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rz 133. In diesem Sinn hat der österreichische Verwaltungsgerichtshof für einen Fall von treaty shopping ausgeführt, dass wenn die zwischengeschaltete Gesellschaft nicht am Erwerbsleben teilnehme oder keine sinnvolle Funktionen erfülle, die Ergebnisse der entfaltenen Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen seien (Verwaltungsgerichtshof 93/13/0185, 10.12.1997).

24 Vgl. hierzu statt vieler VOGEL/LEHNER, vor Art. 10 - 12 OECD-MA Rz 13 ff.

25 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 8.

26 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 9.

27 OECD-Komm. Art. 1 T OECD-MA Tz 10.1 f.

28 Treaty shopping als Teilbereich des Abkommensmissbrauchs umfasst diejenigen Gestaltungen durch nicht abkommensbe-

29 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 13. Solche Klauseln sollen vorwiegend in DBA mit Ländern zum Einsatz gelangen, die keine oder nur eine sehr niedrige Besteuerung für Gesellschaften vorsehen und in denen nur geringe substantielle Wirtschaftstätigkeiten stattfinden (OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 14).

30 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 15. Um die notwendige Flexibilität zu erreichen, sollen diese Klauseln zusätzliche Bonafide-Bestimmungen vorsehen (OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 16).

31 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 17.

32 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 18. Stepping-stone-Gestaltungen beschreiben ein Verhalten, bei dem nicht abkommensberechtigten Personen Gesellschaften in einem Netz von DBA zwischenschalten, um damit in den Genuss von abkommensbegünstigten Erträgen zu gelangen (LYONS, International Tax Glossary, 282).

Echte wirtschaftliche Tätigkeiten sollen mittels Bonafide-Klauseln geheilt werden. Der OECD-Kommentar schlägt hierzu die Aufnahme einer allgemeinen Bonafide-Klausel, einer Aktivitätsklausel, einer Steuerbetragsklausel, einer Börsenklausel sowie einer alternativen Entlastungsbestimmung vor.³³ Nach der allgemeinen Klausel sollen Abkommensvorteile nicht versagt werden, sofern die Gesellschaft dartut, dass ihr Hauptzweck, ihre Geschäftsführung sowie der Erwerb und die Beibehaltung der Beteiligungen oder anderer Vermögenswerte, aus denen die fraglichen Einkünfte stammen, von wirtschaftlich beachtlichen Gründen geleitet werden und nicht vorrangig die Erlangung von Vorteilen des Abkommens bezwecken. Abkommensvorteile sollen auch Gesellschaften zustehen, die im Ansässigkeitsstaat nachhaltig gewerblich tätig sind und im anderen Vertragsstaat Steuerentlastungen für Einkünfte beantragen, die mit dieser Tätigkeit in Zusammenhang stehen (Aktivitätstest). Eine Durchlaufgesellschaft soll auch dann nicht schädlich sein, wenn die Steuerreduktion im Quellenstaat nicht grösser ist als die Steuerbelastung im Ansässigkeitsstaat (Steuerbetragsklausel). Auch sollen börsenregistrierte Gesellschaften nicht unter die vorstehend beschriebenen Bestimmungen des treaty shopping fallen (Börsenklausel). Bezieht sich eine gegen den Abkommensmissbrauch gerichtete Klausel auf Personen, die nicht in einem Vertragsstaat ansässig sind, so kann vorgesehen werden, dass diese in einem Drittstaat ansässige Personen nicht einschliesst, wenn dieser Staat mit dem Vertragsstaat, in dem eine Steuerentlastung geltend gemacht wird, ein DBA abgeschlossen hat und die nach diesem Abkommen zu gewährende Entlastung nicht geringer ist als jene nach dem vorliegenden Abkommen (alternative Entlastungsbestimmung).

Die Problematik von Durchlaufgesellschaften wird ferner in Zusammenhang mit niedrig oder nicht besteuerten Arten von Gesellschaften oder Erträgen und dem schädlichen Steuerwettbewerb gebracht. So sollen Ausschlussklauseln bestimmten Arten von Gesellschaften, die in ihrem Ansässigkeitsstaat in den Genuss von Steuerprivilegien gelangen, Abkommensvorteile versagen. Gleiches soll für privilegiert besteuerte Ertragsarten wie Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Verwaltungsratsvergütungen etc. gelten. Die Abkommensvorteile sollen insbesondere dann versagt werden, wenn Steuerprivilegien mit einem beschränkten Informationsaustausch kombiniert sind.³⁴

Zur umfassenden Regelung des Durchlaufproblems schlägt die OECD schlussendlich eine Klausel vor,

die weitgehend Art. 22 des Musterabkommens der USA (US MC 2006) folgt.³⁵

2.5 Schweizerische Konzepte gegen den Abkommensmissbrauch

2.5.1 Unilaterale Massnahmen

2.5.1.1 Die Schweiz als Quellenstaat: Steuerumgehung nach Art. 21 Abs. 2 VStG oder allgemeiner abkommensrechtlicher Missbrauchsvorbehalt?

Die Schweiz erhebt auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen eine Verrechnungssteuer von 35 % (Art. 4 iVm Art. 13 Abs. 1 lit. a VStG). Steuerpflichtig sind die Schuldner der steuerbaren Leistung. Unter bestimmten Voraussetzungen sieht das VStG für die Empfänger der steuerbaren Leistung einen Rückerstattungsanspruch vor. So haben natürliche und juristische Personen grundsätzlich einen Steuerrückerstattungsanspruch, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung in der Schweiz ihren Wohnsitz (Art. 22 Abs. 1 VStG) bzw. Sitz haben (Art. 24 Abs. 2 VStG), d. h. in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig waren und das Recht zur Nutzung³⁶ des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besitzen (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG).³⁷ In negativer Hinsicht wird verlangt, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu keiner Steuerumgehung führt (Art. 21 Abs. 2 VStG). Der Rückerstattungsanspruch nach dem VStG richtet sich somit ausschliesslich an Berechtigte nach Massgabe von Art. 22 ff. VStG.

Für Personen mit Wohnsitz bzw. Sitz im Ausland richtet sich der Rückerstattungsanspruch damit idR nach dem anwendbaren DBA und nicht nach dem VStG. Ein Rückgriff auf Art. 21 Abs. 2 VStG (Steuerumgehung) zur Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist damit nicht zulässig.³⁸ Mit Bezug auf die in Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA-NL enthaltene Missbrauchsregelung hat denn auch das Bundesgericht eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigert, wenn die zwischengeschaltete Gesellschaft selbst keine eigentliche Geschäftstätigkeit ausübt und auch die Verwaltung, die Leitung der

35 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 20.

36 Dabei hat nicht nur der zivilrechtliche Eigentümer oder Nutzer das Recht auf Rückerstattung, sondern auch der Besitzer eines obligatorischen Anspruchs auf den Ertrag, den der betreffende Vermögenswert abwirft (BGer, 25.1.1985 [ASA 54 (1985/86), 387]).

37 Weitere Rückerstattungsrechte nennt das Gesetz in den Art. 24, 26 - 28 VStG.

38 So auch BAUER-BALMELLI, Art. 21 VStG N 58. Diese Frage wurde jedoch vom Bundesgericht im Dänemark-Entscheid offen gelassen (BGer 2A.239/2005, 28.11.2005 [StR 2006, 217 ff.]). Die ESTV scheint dieser Auffassung jedoch zuzustimmen (s. Praxis, Art. 21 VStG Nr. 24).

33 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 19.

34 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 21 ff.

laufenden Geschäfte und die Unternehmensführung sich nicht im Land der errichteten Zwischengesellschaft befinden.³⁹ Die Verweigerung des Rückerstattungsanspruchs erfolgte dabei einzig aufgrund der in Art. 9 Abs. 2 DBA-NL enthaltenen Missbrauchsbestimmung und nicht unter Rückgriff auf die unilaterale Steuerumgehungspraxis. In seinem neuesten Entscheid hat das Bundesgericht einen Rückerstattungsanspruch bezüglich der Verrechnungssteuer unter Hinweis auf einen allgemeinen, internationalen Missbrauchsvorbehalt verweigert.⁴⁰ Ein Rückerstattungsanspruch im Konzernverhältnis erscheint damit, unter Berufung auf den allgemeinen Missbrauchsvorbehalt, dann als missbräuchlich, wenn die Muttergesellschaft selbst keine eigentliche Geschäftstätigkeit ausübt und auch die Verwaltung, die Leitung der laufenden Geschäfte und die Unternehmensführung sich nicht im Land der Zwischengesellschaft befinden.

2.5.1.2 Die Schweiz als Ansässigkeitsstaat: BRB 1962

2.5.1.2.1 Zweck und Zielsetzung des Missbrauchsbeschlusses

Gestützt auf Art. 2 Abs. 1 lit. b⁴¹ BB über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (BB Durchführung der DBA) erliess der Bundesrat im Jahre 1962 unilateral aufgrund massiven Drucks⁴² seitens der USA, Deutschlands und Frankreichs den BRB betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB 1962).⁴³ Der BRB 1962 enthält im Wesentlichen allgemeine Regeln über die ungerechtfertigte Inanspruchnahme einer Steuerentlastung (d. h. einer vom anderen Vertragsstaat zugesicherten Herabsetzung von an der Quelle erhobenen Steuern), das Verfahren sowie Strafbestimmungen bei einem Missbrauch und richtet sich gegen

ausländisch beherrschte Durchlaufgesellschaften sowie gegen Gewinnhortungs- oder Thesaurierungsgesellschaften.⁴⁴ Damit bezweckt der BRB 1962 vorwiegend den Schutz des ausländischen Steuersubstrats. Konkretisiert wird der BRB 1962 durch das KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA und das KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999).⁴⁵

Der BRB 1962 bezweckt, dass die in einem DBA vom anderen Vertragsstaat zugesicherte Steuerentlastung nicht Personen zugute kommt, die darauf nach dem Abkommen keinen Anspruch haben (Art. 1 Abs. 1 BRB 1962). Dies betrifft in erster Linie quellenbesteuerte Einkünfte wie Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, jedoch grundsätzlich nicht Einkünfte, die auf dem Veranlagungsweg besteuert werden oder bei denen eine allgemein erhobene Quellensteuer bereits aufgrund von Ausnahmebestimmungen des Quellenstaates wegfällt.⁴⁶ Eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme einer Steuerentlastung wird insbesondere dann angenommen, wenn die im Abkommen umschriebenen Voraussetzungen wie Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz, Recht zur Nutzung oder Versteuerung nicht erfüllt sind (Art. 1 Abs. 2 lit. a BRB 1962), d. h. die Steuerentlastung offensichtlich unrechtmässig in Anspruch genommen wird, oder wenn sie missbräuchlich erfolgt (Art. 1 Abs. 2 lit. b BRB 1962).

2.5.1.2.2 Offensichtlich unrechtmässige Inanspruchnahme einer Steuerentlastung

Aufgrund von Art. 1 Abs. 2 lit. a BRB 1962 kann nur derjenige eine Steuerentlastung beanspruchen, welcher die im Abkommen umschriebenen subjektiven und objektiven Voraussetzungen wie insbesondere Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz, Recht zur Nutzung,⁴⁷ Versteuerung erfüllt, m. a. W. in der Schweiz ansässig ist. Das KS Un-

39 Vgl. BGE 110 Ib 287 E 6.

40 BGer 2A.239/2005, 28.11.2005; s. die nachfolgenden Ausführungen.

41 Art. 2 Abs. 2 lit. b des BB Durchführung der DBA ermächtigt den Bundesrat, Massnahmen zu treffen, damit die vom anderen Abkommensstaat zugesicherte Herabsetzung von an der Quelle erhobenen Steuern nicht Personen zugute kommt, die darauf nach dem Abkommen keinen Anspruch haben (Botschaft Durchführung der DBA, 302).

42 Zur Entstehungsgeschichte des BRB 1962 s. LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 381 f.

43 In BGE 94 I 659 führte das Bundesgericht aus, dass Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 1962 weder gegen den BB Durchführung der DBA noch gegen Sinn und Zweck der DBA selbst verstosse. Insbesondere benötige der Bundesrat keine Zustimmung der Vertragspartner der einzelnen DBA, um den BRB 1962 anzuwenden, sofern er mit dem Sinn und Zweck dieser Einkommen in Einklang stehe.

44 VON SIEBENTHAL, Persönlicher Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen und Ansässigkeit, 132. Grundsätzlich ist der BRB 1962 von allen in der Schweiz ansässigen Personen zu beachten, die aufgrund eines DBA eine Entlastung von einer in einem Vertragsstaat an der Quelle erhobenen Steuer beanspruchen (mit Ausnahme der Bestimmungen über die Gewinnspeicherung, die nur in der Schweiz ansässige Personen betreffen, an denen nicht abkommensberechtigte Personen ein wesentliches Interesse haben).

45 Das KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) stellt nicht einen Ersatz, sondern lediglich eine Modifikation des KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA dar. Soweit sich also aus dem KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) keine Änderungen ergeben, bleibt das KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA weiterhin in Kraft (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999], 3 f.).

46 LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 384.

47 Das KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA verlangt das uneingeschränkte Nutzungsrecht an den Vermögenswerten (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 2).

gerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA präzisiert, dass eine Scheinwohnsitznahme in der Schweiz keinen Anspruch auf eine Steuerentlastung gibt und die Zahlung schweizerischer Steuern für sich alleine keinen steuerlich massgebenden Wohnsitz begründet⁴⁸. Ebenso kann keine Steuerentlastung beanspruchen, wer zwar einen steuerlich massgebenden Wohnsitz in der Schweiz aufweist, aber kein oder nur ein beschränktes Nutzungsrecht an den Vermögenswerten hat. Diese Regelung gilt auch dann, wenn auf den Erträgen die schweizerischen Steuern bezahlt werden oder nachgewiesen wird, dass der tatsächlich Berechtigte dem Quellenstaat gegenüber aus anderen Gründen eine gleichwertige Steuerentlastung geltend machen könnte.⁴⁹

2.5.1.2.3 Missbräuchliche Inanspruchnahme einer Steuerentlastung

Eigentlicher Kernartikel des BRB 1962 ist Art. 2, welcher umschreibt, unter welchen Voraussetzungen eine missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuerentlastungen vorliegt. Er umfasst einerseits eine Generalklausel (Abs. 1) und umschreibt (in Abs. 2) 4 Spezialtatbestände des Abkommensmissbrauchs. Eine missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA liegt nur dann vor, wenn im Einzelfall die Voraussetzungen eines der 4 Spezialtatbestände erfüllt werden oder ein Verhalten vorliegt, das im Sinne der Generalklausel als Missbrauch zu werten ist.⁵⁰

Nach der Generalklausel von Art. 2 Abs. 1 BRB 1962 liegt eine missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA vor, wenn eine vom anderen Vertragsstaat zugesicherte Steuerentlastung von einer natürlichen oder juristischen Person oder Personengesellschaft mit Ansässigkeit in der Schweiz beansprucht wird, diese aber zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt⁵¹ nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommt. Damit soll vermieden werden, dass nicht abkommensberechtigte Personen schweizerische Erstempfänger vorschoben, um in den Genuss einer Steuerentlastung zu gelangen.⁵²

Als nicht abkommensberechtigte natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften im Sinn des BRB 1962 gelten alle Personen oder Personengesellschaften, welche nicht in den Geltungsbereich des Abkommens fallen bzw. die besonderen Voraussetzungen der Ansässigkeit desjenigen DBA nicht erfüllen, auf Grund dessen die Steuerentlastung beansprucht wird.

Art. 2 Abs. 2 lit. a BRB 1962 (übermässige Weiterleitung abkommensbegünstigter Einkünfte) bestimmt, dass eine Steuerentlastung dann missbräuchlich beansprucht wird, wenn sie Einkünfte betrifft, die zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet werden.⁵³ Der Tatbestand der übermässigen Weiterleitung findet grundsätzlich auf alle in der Schweiz ansässigen Personen oder Personenunternehmen Anwendung, die abkommensbegünstigte Einkünfte zur Erfüllung von Ansprüchen an nicht abkommensberechtigte Personen⁵⁴ weiterleiten, gleichgültig ob sie ausländisch oder inländisch beherrscht sind. Missbräuchlich ist die Inanspruchnahme einer Steuerentlastung dann, wenn die abkommensbegünstigten Einkünfte zu einem wesentlichen Teil an nicht abkommensberechtigte Personen weitergeleitet werden. Wesentlich ist die Weiterleitung nach KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA dann, wenn mehr als die Hälfte⁵⁵ dieser Einkünfte zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen weitergeleitet werden.⁵⁶ Das KS Ungerechtfertigte Inan-

48 KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 2.

49 KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 2.

50 KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 2 f.

51 Es spielt keine Rolle, ob die in der Schweiz ansässige natürliche oder juristische Person oder Personengesellschaft unmittelbar von einer nicht abkommensberechtigten Person vorgeschoben wird oder ob noch andere, abkommensberechtigte Personen dazwischengeschoben werden. Einzig massgebend für die Annahme eines Missbrauchs ist das Endresultat, d. h., wem die Steuerentlastung im Endeffekt zugute kommt (MASSHARDT, Die Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, 230).

52 LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 387.

53 Dazu zählen insbesondere die Bezahlung von Schuldzinsen, Lizenzgebühren, Entwicklungs-, Werbe- und Einführungskosten sowie Reisespesen (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 3). Der Erfüllung solcher Ansprüche werden idR Abschreibungen auf Vermögenswerten gleichgestellt, deren Gegenwert direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zugekommen ist oder zukommt (bspw. Abschreibungen entgeltlich erworbener Urheber- und Patentrechte, Verfahren und dergleichen). In diesem Sinn stellt auch die Vergütung des Kaufpreises eine vorweggenommene Weiterleitung künftiger Erträge dar (LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 388).

54 Dabei wird nicht vorausgesetzt, dass die nicht abkommensberechtigte Person an der Gesellschaft beteiligt ist oder an ihr ein wesentliches Interesse hat. Nicht abkommensberechtigt sind in diesem Sinn auch schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen (LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 387 f.).

55 Allfällige kantonale und eidgenössische Vorschriften, die diesen Abzug weiter einschränken (bspw. Gläubigernachweis, Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, zulässige Höchstsätze für Abschreibungen und für die Verzinsung von Schulden) bleiben ausdrücklich vorbehalten (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 3).

56 KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 3. Dies muss nicht im Rahmen einer Globalbetrachtung geschehen. So hat das Bundesgericht in BGE 116 I 217 festgehalten, dass auch auf einzelne Verträge abgestellt werden könne. So wurde in casu eine missbräuchliche Inanspruchnahme des DBA

spruchnahme von DBA (KS 1999) schränkt den Anwendungsbereich für in der Schweiz ansässige Gesellschaften (Personen- wie Kapitalgesellschaften) ein, die eine aktive Geschäftstätigkeit ausüben.⁵⁷ In der Schweiz ansässige Gesellschaften mit aktiver Geschäftstätigkeit⁵⁸ in der Schweiz dürfen somit mehr als die Hälfte der abkommensbegünstigten Erträge zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen weiterleiten, sofern diese Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind und von der Gesellschaft belegt werden können.⁵⁹ Gleiches gilt für börsenkotierte Gesellschaften, bei denen die Mehrheit der ausgegebenen Aktien nach Stimmkraft und Nennwert an einer oder mehreren anerkannten Börsen⁶⁰ kotiert sind und regelmässig gehandelt werden. Ebenso werden Gesellschaften behandelt, bei denen die Mehrheit der ausgegebenen Aktien nach Stimmkraft und Nennwert unmittelbar durch eine (oder mehrere) in der Schweiz ansässige Gesellschaft(en) gehalten wird, deren Mehrheit der ausgegebenen Aktien nach Stimmkraft und Nennwert an einer oder mehreren anerkannten Börsen kotiert ist und regelmässig gehandelt wird.⁶¹ Holdinggesellschaften, die ausschliesslich oder fast ausschliesslich Beteiligungen verwalten und finanzieren, dürfen mehr als die Hälfte der abkommensbegünstigten Einkünfte zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwenden, sofern diese Aufwendungen ge-

schäftsmässig begründet sind und belegt werden können. Dies gilt aber nicht für Holdinggesellschaften, die neben der Verwaltung und Finanzierung von Beteiligungen noch andere Aktivitäten wie bspw. Lizenzverwertung, Refakturierung etc. ausüben. Für diese Holdinggesellschaften gilt auch weiterhin, dass sie nicht mehr als die Hälfte der abkommensbegünstigten Erträge zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwenden dürfen.⁶²

Gestützt auf Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 1962 (Gewinnsspeicherung) ist die Inanspruchnahme einer Steuerentlastung dann missbräuchlich, wenn abkommensbegünstigte Einkünfte einer juristischen Person mit Sitz in der Schweiz zugute kommen, an der nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt durch Beteiligung oder in anderer Weise interessiert sind, und die keine angemessene Gewinnausschüttung vornimmt.⁶³

Der Tatbestand der Speicherung von abkommensbegünstigten Erträgen findet nur auf in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaften und Genossenschaften Anwendung, an denen nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil⁶⁴ interessiert sind.⁶⁵ Durch

angenommen, weil die direkte Zuordnung des Aufwandes zu den Einkünften eines einzelnen Lizenzvertrages ergab, dass mehr als 50 % dieser Abkommensbegünstigung an nicht abkommensberechtigte Personen weitergeleitet wurden. Dies, obwohl die Gesellschaft gesamthaft betrachtet nicht mehr als 50 % ihrer begünstigten Einkünfte an nicht abkommensberechtigte Personen weitergeleitet hatte.

- 57 Unter einer aktiven Geschäftstätigkeit wird eine unabhängige, auf Gewinnerzielung gerichtete unternehmerische Tätigkeit verstanden, 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 (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999], 2). Zu den Bona-fide-Klauseln nach Massgabe des KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) s. ferner LUTZ, Der Missbrauchsbeschluss (BRB 62) in seinem neuen Kleid, 186 ff.
- 58 Der Ort der Geschäftstätigkeit beurteilt sich nach dem Ursprungsortsprinzip (vgl. FAQ KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999]). Die Einräumung eines kantonalen Steuerprivilegs (Verwaltungs- bzw. gemischte Gesellschaft) aufgrund des in vielen Kantonen vorherrschenden Wirkungsortsprinzips steht dem Nachweis der aktiven Geschäftstätigkeit in der Schweiz nicht entgegen.
- 59 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999), 2.
- 60 Als anerkannte Börsen gelten gemäss KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) die Schweizer Börse und ausländische Börsen, deren Kotierungsreglement analoge oder vergleichbare Vorschriften und Mindestanforderungen wie das Kotierungsreglement der Schweizer Börse enthält (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999], 2).
- 61 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999), 2.

62 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999), 2.

63 In BGE 113 Ib 200 hat das Bundesgericht festgehalten, dass der Tatbestand der Gewinnsspeicherung bei Vorliegen folgender Voraussetzungen erfüllt ist:

- wenn eine juristische Person mit Sitz in der Schweiz im Ausland mit Quellensteuern belastete Einkünfte erzielt und sie in Bezug auf diese Einkünfte grundsätzlich eine Steuerentlastung durch die Inanspruchnahme eines DBA verlangen kann;
- wenn es sich um eine Speichergesellschaft handelt, welche ihr zufließende ausländische Einkünfte thesauriert und auf absehbare Zeit keine angemessene Gewinnausschüttung vornimmt, wobei ein Missbrauch allein darin zu erblicken ist, dass sie den Vorteil des DBA zur Thesaurierung der Einkünfte im Interesse nicht abkommensberechtigter Personen ausnützt;
- wenn an der Gesellschaft nicht abkommensberechtigte Personen überwiegend interessiert sind.

64 Zu einem wesentlichen Teil interessiert sind nicht abkommensberechtigte Personen dann, wenn sie einzeln oder zusammen unmittelbar oder mittelbar die rechtliche oder tatsächliche Möglichkeit besitzen, in den Genuss der von der Gesellschaft beanspruchten Abkommensbegünstigungen zu kommen. Dies betrifft nicht nur nicht abkommensberechtigte Personen, die Aktionäre, Gesellschafter oder Genossenschafter der betreffenden Gesellschaft sind, sondern auch stille Beteiligungen. Dabei kann das Bestehen eines Vertrages (bspw. eines Darlehens- oder Lizenzvertrages) genügen, wenn sich daraus ein wesentliches Interesse an der Gesellschaft ergibt. Dasselbe gilt für Beteiligungen, die über eine oder mehrere Drittpersonen gehalten werden (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 4 f.).

65 Das Gewinnausschüttungsgebot ist jedoch auch von einer in der Schweiz ansässigen Holdinggesellschaft zu beachten, deren Aktien sich im Betriebsvermögen einer schweizerischen Kollektivgesellschaft befinden, sofern der überwiegende Teil

das Ausschüttungsgebot will der Gesetzgeber verhindern, dass solche Gesellschaften die Erhebung der Verrechnungssteuer hinausschieben können, indem sie keine Gewinnausschüttungen vornehmen – und sich damit die Gefahr erhöht, dass die aufgespeicherten abkommensbegünstigten Einkünfte in irgendeiner Form verrechnungssteuerfrei an nicht abkommensberechtigte Personen weitergeleitet werden. Das Ausschüttungsgebot von Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 1962 sichert damit eine angemessene Besteuerung von abkommensbegünstigten Erträgen in der Schweiz.⁶⁶ Eine angemessene Gewinnausschüttung liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in jedem Geschäftsjahr mindestens 25 % des Bruttobetrags⁶⁷ der abkommensbegünstigten Einkünfte als Gewinn ausschüttet. Fliessen die Gewinnausschüttungen an zwischengeschaltete Gesellschaften in der Schweiz, so sind diese verpflichtet, den gleichen Ausschüttungsbetrag nach Abzug allfälliger Steuern weiterzuleiten. Vorbehalten bleibt die Herabsetzung oder die gänzliche Befreiung von der Pflichtausschüttung zur Deckung geschäftsmässig begründeter Verluste.⁶⁸ Für Gesellschaften, die in der Schweiz eine aktive Geschäftstätigkeit ausüben, gilt ein Gewinnausschüttungsverhalten solange als angemessen, als keine Gefährdung des Steuerbezugs gemäss Art. 47 Abs. 1 lit. a VStG iVm Art. 9 Abs. 1 VStV vorliegt. Werden die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen gemäss Art. 9 Abs. 1 VStV von einer Gesellschaft erfüllt, gilt eine Gewinnausschüttung dann als angemessen iSv Art. 47 Abs. 1 lit. a VStG iVm Art. 9 Abs. 1 VStV, wenn von der Gesellschaft jährlich 6 % der eigenen Mittel (des Eigenkapitals) ausgeschüttet werden.⁶⁹ Gleiches gilt unter bestimmten Bedingungen⁷⁰

für börsenkotierte Gesellschaften und Holdinggesellschaften.⁷¹

Die noch unter dem KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA geltenden Finanzierungsvorschriften wurden durch das KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) im Wesentlichen fallengelassen. Insbesondere die Bestimmungen bezüglich des Verhältnisses des Eigenkapitals zum Fremdkapital sowie die Vorschriften betreffend Maximalzinssätze für die Verzinsung ausländischer Kreditoren finden keine Anwendung mehr. Das KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) statuiert einzig, dass generell die Finanzierungs- und Verzinsungsrichtlinien der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben (vgl. KS Verdecktes Eigenkapital und RS Zinssätze/geldwerte Leistungen [früher: MB S-02.111]) gelten. Werden die im KS Verdecktes Eigenkapital angeführten Finanzierungsrichtlinien und die im RS Zinssätze/geldwerte Leistungen statuierten Verzinsungsrichtlinien von einer Gesellschaft nicht eingehalten, wird ihr grundsätzlich die Abkommensberechtigung versagt.⁷²

Missbräuchliche Steuerentlastungen liegen auch dann vor, wenn sie Einkünfte betreffen, die auf Grund eines Treuhandverhältnisses einem nicht abkommensberechtigten Treugeber zugute kommen (Art. 2 Abs. 2 lit. c BRB 1962). Nur der wahre Berechtigte, d. h. der Nutzungsberechtigte, ist zur Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen befugt. Wer nutzungsberechtigt ist, entscheidet sich nicht bloss aufgrund der rechtlichen Ausgestaltung, sondern auch aufgrund der wirtschaftlichen Gegebenheiten. Demnach hat keinen Anspruch auf die Inanspruchnahme einer Steuerentlastung, wer kein oder nur ein beschränktes Nutzungsrecht an den die Erträge abwerfenden Vermögenswerten hat.⁷³

Eine missbräuchliche Steuerentlastung wird auch in Fällen angenommen, in denen abkommensbegünstigte Einkünfte Familienstiftungen mit Sitz in der Schweiz oder einer Personengesellschaft mit Sitz, aber ohne geschäftlichen Betrieb, in der Schweiz zugute kommen, an denen nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil interessiert sind (Art. 2 Abs. 2 lit. d BRB 1962).

der Gesellschafter der Kollektivgesellschaft im Ausland ansässig ist; vgl. BGE 113 Ib 195 (ASA 57 [1988/89], 667).

66 Vgl. LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 390.

67 Der Bruttobetrag der abkommensbegünstigten Einkünfte entspricht dem Betrag, der nach Abzug der nichterstattbaren ausländischen Quellensteuern verbleibt; LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 390.

68 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 5.; LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 390 f.

69 Für die Gesellschaft besteht aber weiterhin die Möglichkeit, anstatt 6 % der eigenen Mittel 25 % der abkommensbegünstigten Bruttoeinkünfte auszuschütten (HINNY/KRONAUER, Erleichterungen beim Missbrauchsbeschluss [BRB 1962], 256 und 260).

70 Die Angemessenheit der Gewinnausschüttung bei Holdinggesellschaften, die neben der Verwaltung und Finanzierung von Beteiligungen noch andere Aktivitäten ausüben, richtet sich nach den gleichen Kriterien wie für Holdinggesellschaften, die ausschliesslich oder fast ausschliesslich Beteiligungen verwalten und finanzieren (KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999], 3).

71 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999), 3.

72 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999), 2, und KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, 4.

73 Vgl. LÜTHI, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, 394.

2.5.2 Bilaterale Massnahmen

2.5.2.1 Vorbehalt für unilaterale Missbrauchsbestimmungen

Sowohl im DBA mit Deutschland (Art. 23 DBA-D) als auch mit Österreich (Art. 28 Abs. 7 DBA-A) findet sich explizit ein Vorbehalt zugunsten unilateraler Massnahmen gegen den Abkommensmissbrauch. Einen allgemeinen Vorbehalt zugunsten unilateraler Missbrauchsvorschriften sieht auch Art. 15 ZBstA vor. Die ESTV hat in diesem Zusammenhang verlauten lassen, dass die Bestimmungen des BRB 1962 auf Grund einer Auslegung nach Sinn und Zweck der Norm auf schweizerischer Seite auch im Rahmen von Art. 15 ZBstA zur Anwendung gelangen. Ebenso sieht die Praxis der ESTV vor, missbräuchliche Rückerstattungsanträge für die Verrechnungssteuer unter Hinweis auf die unilateralen Steuerumgehungsnormen zu verweigern.⁷⁴ Die DBA mit Japan (DBA-J, Notenwechsel vom 19.1.1971), Norwegen (DBA-N, Ziff. 3 des Protokolls) und Singapur (DBA-SGP, Protokoll) verweisen direkt auf die Anwendung des BRB 1962. Obwohl die DBA mit Belgien, Italien und Frankreich eigene Missbrauchsbestimmungen enthalten, behalten sich die Vertragsstaaten vor, weitergehende Massnahmen, die ein Vertragsstaat zur Vermeidung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Entlastungen von den im anderen Vertragsstaat an der Quelle erhobenen Steuern ergriffen hat oder noch ergreifen wird, anzuwenden (Art. 22 § 1 letzter Satz DBA-B, Art. 14 Abs. 1 letzter Satz DBA-F, Art. 23 Abs. 1 letzter Satz DBA-I).⁷⁵

2.5.2.2 Integration von Bestimmungen des BRB 1962 in DBA

In den DBA mit Belgien (Art. 22), Frankreich (Art. 14) und Italien (Art. 23) finden sich wesentliche Elemente des BRB 1962 und des KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA in leicht geänderter Form. Dennoch un-

terscheiden sich diese Bestimmungen in wichtigen Fragen vom BRB 1962. Der BRB 1962 findet auf alle in der Schweiz ansässigen Personen⁷⁶ oder Personengesellschaften Anwendung, die aufgrund eines DBA eine Entlastung von an der Quelle erhobenen ausländischen Steuern beanspruchen. Dagegen finden die Bestimmungen dieser DBA nur auf juristische Personen Anwendung, die in einem der Vertragsstaaten ansässig sind und an denen in diesem Staat nicht ansässige Personen wesentlich interessiert bzw. beteiligt sind.⁷⁷ Es ist davon auszugehen, dass die Schweiz in künftigen Revisionsverhandlungen versuchen wird, die derzeit statuierten Missbrauchsbestimmungen in den DBA mit Italien und Belgien zugunsten neuer Missbrauchsbestimmungen nach dem Muster der DBA mit Grossbritannien, Frankreich, Kolumbien, Chile und Taiwan zu ersetzen.⁷⁸

2.5.2.3 Einschränkung der Abkommensberechtigung

Eine offensichtlich unrechtmässige Inanspruchnahme wird in einigen von der Schweiz abgeschlossenen DBA dadurch verhindert, dass unter bestimmten Bedingungen gewisse natürliche oder juristische Personen vom Geltungsbereich des Abkommens ausdrücklich ausgeschlossen bzw. als nicht in einem Vertragsstaat ansässig qualifiziert werden. So gelten namentlich natürliche Personen, die in der Schweiz einer Pauschal- oder Spezialbesteuerung unterliegen, unter den DBA mit Frankreich (Art. 4 Abs. 5), Deutschland (Art. 4 Abs. 6), Österreich (Art. 4 Abs. 4), Italien (Art. 4 Abs. 5), Belgien (Art. 4 Abs. 4), Kanada (Art. 4 Abs. 5), Dänemark (Art. 23 Abs. 3), USA (Art. 4 Abs. 5) und Norwegen (Art. 4 Abs. 4) als nicht ansässig im Sinn des Abkommens.⁷⁹ Gleiches gilt für Personen, die zwar im Sinn des Abkommens als ansässig betrachtet werden, aber nur scheinbar Empfänger der Einkünfte sind, während diese Einkünfte in Wirklichkeit mittelbar oder unmittelbar einer Person

74 Missbräuchlich sind Rückerstattungsanträge dann, wenn die Gesellschaft nicht darlegen kann, dass ihr Hauptzweck, ihre Geschäftstätigkeit sowie der Erwerb und die Beibehaltung der Beteiligungen oder anderer Vermögenswerte, aus denen die fraglichen Einkünfte stammen, auf wirtschaftlich beachtlichen Gründen basieren und nicht vorrangig auf die Erlangung von Vorteilen des betreffenden Abkommens abzielen (BGER 2A.239/2005, 28.11.2005; BGE 110 Ib 387).

75 Die im KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) statuierten Bona-fide-Klauseln finden auf die speziellen Missbrauchsbestimmungen in den DBA mit Frankreich, Belgien und Italien keine Anwendung (vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999], 3). In der Schweiz ansässige, ausländisch beherrschte Gesellschaften, die Abkommensvorteile nach Massgabe der DBA mit Frankreich, Belgien und Italien erlangen wollen, können sich deshalb nicht auf die Erleichterungen des KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) berufen.

76 Mit Ausnahme der Bestimmung von Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 1962, welche nur für in der Schweiz ansässige juristische Personen gilt, an denen nicht abkommensberechtigte Personen ein wesentliches Interesse haben.

77 Durch die in den DBA angebrachten Vorbehalte zugunsten unilateraler Regeln gegen den Abkommensmissbrauch sind für in der Schweiz ansässige juristische Personen, an denen abkommensberechtigte Personen interessiert sind, weiterhin die Bestimmungen des BRB 1962 (inkl. der KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA und KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999]) relevant.

78 Das unterzeichnete, jedoch noch nicht geltende Zusatzabkommen mit Frankreich sieht als Ersatz für den zur Zeit noch geltenden Missbrauchsartikel eine neue Bestimmung für Durchlaufgesellschaften vor (vgl. die nachfolgenden Ausführungen).

79 VON SIEBENTHAL, Persönlicher Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen und Ansässigkeit, 131; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, §14 Rz 141 ff.

zugute kommen, die selbst nicht als ansässig im Sinn des Abkommens gilt.⁸⁰ Ebenso werden gewisse juristische Personen von den Abkommen ausgeschlossen, wie bspw. im DBA mit Luxemburg (Art. 28, privilegierte luxemburgische Gesellschaften) und Jamaika (Ziff. 1 des Protokolls, von Jamaika privilegierte ausländische Verkaufsgesellschaften und internationale Finanzierungsgesellschaften).⁸¹

Der gleichen Zielsetzung, nämlich der Vermeidung einer unrechtmässigen Inanspruchnahme, dienen sog. beneficial owner-Klauseln, die in zahlreiche DBA der Schweiz ausdrücklich aufgenommen wurden.⁸²

In den DBA der Schweiz mit Marokko (Art. 26 Abs. 3) und Niederlande (Art. 9 Abs. 2 lit. a (i)) wird die zusätzliche Entlastung von an der Quelle erhobenen Steuern auf Dividenden zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften von der Bedingung abhängig gemacht, dass die Verbindung der beiden Gesellschaften nicht in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, sich den Vorteil einer Steuerentlastung zu sichern.⁸³

Eine besondere Bestimmung gegen den Abkommensmissbrauch enthält schliesslich das DBA mit den USA (Art. 22).⁸⁴ Die in Art. 22 DBA-US enthaltene limitation on benefits-Klausel bestimmt für in der Schweiz ansässige Personen, die Einkünfte aus den USA beziehen, eine sog. qualifizierte Ansässigkeitsprüfung. Nur wer als qualifiziert ansässig betrachtet wird, kann für Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat von allen im Abkommen vorgesehenen Begünstigungen profitieren. Danach haben insbesondere Unternehmen darzulegen, dass bei der Wahl der Schweiz als Ansässigkeitsstaat steuerliche Gesichtspunkte, wenn überhaupt, dann nur eine untergeordnete Rolle gespielt haben. Der Beweis der qualifizierten Ansässigkeit ist insbesondere dann erbracht, wenn die Voraussetzungen des stock exchange-Tests (Art. 22 Abs. 1 lit. e), des headquarters-Tests (Art. 22 Abs. 1 lit. d) oder des predominant interest-Tests (Art. 22 Abs. 1

lit. f) erfüllt werden. Kann der Beweis der qualifizierten Ansässigkeit im Rahmen dieser Tests nicht erbracht werden, können einer Person dennoch die Vergünstigungen dieses Abkommens gewährt werden, wenn die zuständige Behörde des Vertragsstaates, aus dem die betreffenden Einkünfte stammen, dies nach Beratung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates zulässt (Art. 22 Abs. 6).⁸⁵

Die DBA mit Belgien (Art. 26 Abs. 3), Grossbritannien (Art. 24 Abs. 3) und Niederlande (Abs. 4 des Schlussprotokolls zu Art. 9) sehen die Möglichkeit vor, Missbräuche im Rahmen des Verständigungsverfahrens zu verhindern.

3 Die neuen Missbrauchsbestimmungen in den Schweizer DBA

3.1 Charakteristik der neuen Missbrauchsbestimmungen

Die in den Revisionsentwürfen zum DBA mit Grossbritannien⁸⁶ und Frankreich sowie in den Entwürfen zu den neuen DBA mit Kolumbien, Chile und Taiwan enthaltenen Missbrauchsregelungen zielen allesamt auf die Bekämpfung von sogenannten Durchlaufstrukturen ab. Allerdings wurden die Missbrauchsbestimmungen nicht in allen Abkommensentwürfen auf dieselbe Weise ausgestaltet. Es lassen sich 2 Gestaltungsvarianten unterscheiden.

Die eine Gestaltungsvariante findet sich in den Entwürfen der DBA mit Grossbritannien, Chile und Taiwan. Die im DBA mit Grossbritannien neu enthaltene Missbrauchsregelung soll hier als Musterbeispiel für die Definition einer missbräuchlichen Durchlaufstruktur gemäss dieser Variante dienen. Der revidierte Art. 3 Abs. 1 lit. 1 DBA-GB definiert eine Gewinndurchlaufregelung als:

(...) ein Geschäft oder eine Abfolge von Geschäften, das oder die so ausgestaltet ist, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige, abkommensberechtigte Person Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat bezieht und diese Einkünfte ganz oder nahezu ganz (zu irgendeinem Zeitpunkt oder in irgendeiner Form) unmittelbar oder mittelbar an eine andere Person zahlt, die in keinem der Vertragsstaaten ansässig ist, und diese andere Person, wenn sie die Einkünfte unmittelbar aus dem anderen Vertragsstaat erhielt, nicht nach einem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen ihrem Ansässigkeitsstaat und dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, oder auf andere Weise zu Vorteilen mit Bezug auf diese Einkünfte berechtigt wäre, die gleichwertig oder günstiger sind als die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nach dem vor-

80 Vgl. bspw. Art. 4 Abs. 5 lit. a DBA-I.

81 VON SIEBENTHAL, Persönlicher Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen und Ansässigkeit, 130 f. Diese Auschlussklauseln entsprechen im Wesentlichen den vom Fiskalausschuss der OECD vorgeschlagenen Regelungen.

82 Zum Konzept des beneficial owner s. die Ausführungen in BAUER-BALMELLI, Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht, 176; MATTEOTTI, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, 777 ff.

83 Nach dem Bundesgericht ist dies dann der Fall, wenn die Muttergesellschaft keine effektive Geschäftstätigkeit ausübt und auch die Verwaltung, die Leitung der laufenden Geschäfte und die Unternehmensführung nicht im Land der Muttergesellschaft besorgt werden (s. die Hinweise in Fn 74).

84 Die Bestimmungen des BRB 1962 finden keine Anwendung im Verhältnis zum DBA-US (vgl. Botschaft DBA-US, 1102; KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA [KS 1999], 4).

85 Vgl. HESS, Voraussetzungen für die Abkommensberechtigung unter dem neuen schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, 179 ff.

86 In Kraft seit 1.1.2009.

liegenden Abkommen zustehenden Vorteile, und der Hauptzweck der gewählten Ausgestaltung im Erlangen der Vorteile nach diesem Abkommen besteht.

In den Art. 10 - 12 des revidierten DBA mit Grossbritannien wird jeweils statuiert, dass die Entlastung aufgrund der Bestimmungen dieser Artikel nicht anwendbar ist, falls Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren «auf der Grundlage einer Gewinndurchlaufregelung oder als Teil einer solchen bezahlt werden».

Als Beispiel für die 2. Gestaltungsvariante, welche in den Entwürfen der DBA mit Frankreich und Kolumbien umgesetzt wurde, soll die im DBA mit Kolumbien verwendete Bestimmung dienen. Diese lautet wie folgt (Art. 21 DBA-COL):

1. Wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft Einkünfte, die aus dem anderen Vertragsstaat stammen, unmittelbar oder mittelbar, zu irgendeinem Zeitpunkt und in irgendwelcher Form mindestens zur Hälfte an eine oder mehrere Personen weiterleitet, die nicht im anderen Vertragsstaat ansässig sind, ist dieser Teil des Einkommens von den Abkommensvorteilen ausgeschlossen.

2. Die Bestimmungen von Absatz 1 dieses Artikels sind nicht anwendbar, wenn die Gesellschaft, welche die Abkommensvorteile beansprucht, den Nachweis erbringt, dass der Hauptzweck der betreffenden Geschäftsvorfälle nicht in der Beanspruchung der von diesem Abkommen gebotenen Vorteile bestand. Diese Bedingung gilt als erfüllt, wenn der Teil des Einkommens:

- a) von der in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft an eine oder mehrere ihr nicht nahestehende Personen weitergeleitet wird, oder
- b) abkommensrechtlich gleich oder günstiger behandelt worden wäre, wenn er direkt der Person oder den Personen zugeflossen wäre, an die er weitergeleitet worden ist.

Die in den beiden erwähnten Bestimmungen aufgenommenen Durchlaufregelungen enthalten 4 Kriterien, welche für das Vorliegen eines Abkommensmissbrauchs erfüllt sein müssen:

- massgebliche Weiterleitung entlasteter Einkünfte;
- unmittelbare oder mittelbare Weiterleitung;
- Zwischenschaltung einer abkommensberechtigten Person (führt zu einem Vorteil für die endbegünstigte Person);⁸⁷
- Hauptzweck der gewählten Ausgestaltung liegt im Erlangen von Abkommensvorteilen.

Die neuen Missbrauchsbestimmungen stimmen im Wesentlichen mit der im OECD-Kommentar vorgeschlagenen Klausel zur Vermeidung von Durchlaufstrukturen überein.⁸⁸ Zudem scheinen sie auch eine gewisse Ähnlichkeit mit dem im BRB 1962 enthaltenen Verbot der

übermässigen Weiterleitung zu haben.⁸⁹ Grundsätzlich sind sie zudem geeignet, insbesondere dem Quellenstaat als Instrument zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch zu dienen.⁹⁰ Damit werden in der schweizerischen Abkommenspolitik, soweit ersichtlich, erstmals (mit Ausnahme von Art. 9 Abs. 2 DBA-NL und dem beneficial owner-Konzept) konkrete Bestimmungen in DBA aufgenommen, die für die Prüfung der Rückerstattungsberechtigung der schweizerischen Verrechnungssteuer gelten.⁹¹ In der folgenden Analyse werden die einzelnen Elemente ausgelegt und sowohl mit dem OECD-Kommentar also auch mit dem BRB 1962 verglichen.

3.2 Auslegung der neuen Missbrauchsbestimmungen

3.2.1 Grundsätzliche Bemerkungen zur Auslegung von DBA

Die meisten Abkommen enthalten verschiedene Legaldefinitionen von Begriffen, welche der Auslegung dienen. Diese Definitionen lösen nicht alle Probleme bei der Auslegung von DBA-Bestimmungen, sie können aber immerhin einige Auslegungsschwierigkeiten vermeiden oder zumindest helfen, solche Auslegungsfragen zu lösen.⁹² Bis auf eine Ausnahme enthalten sämtliche von der Schweiz abgeschlossenen DBA eine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Klausel, welche für im Abkommen nicht definierte Begriffe auf die lex fori verweist.⁹³ Allerdings erfolgt dieser Verweis unter dem Vorbehalt, dass «der Zusammenhang nichts anderes erfordert». Sofern der Zusammenhang etwas anderes erfordert, ist also nicht die lex fori massgebend, sondern es muss nach den allgemeinen Grundsätzen ausgelegt werden.⁹⁴ In der Schweiz besteht Einigkeit darüber, dass Staatsverträge – und dazu gehören auch die DBA – nach dem WÜR (insbesondere Art. 31 - 33) bzw. dem inhaltlich übereinstimmenden Völkergewohnheitsrecht auszulegen sind.⁹⁵

Demnach ist ein Vertrag in erster Linie nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, sei-

89 S. dazu Abschn. 2.5.1.2.3.

90 Der BRB 1962 dient demgegenüber dem Ansässigkeitsstaat Schweiz als Instrument zum Schutz des Steuersubstrats des anderen Vertragsstaates.

91 Bis anhin ist der Rückerstattungsanspruch aufgrund eines DBA nach Massgabe des allgemeinen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalts geprüft worden (vgl. dazu Abschn. 2.2).

92 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 79.

93 Die Ausnahme betrifft das DBA mit den Niederlanden (vgl. LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 131).

94 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 72.

95 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 83; vgl. dazu auch Abschn. 2.3.

87 Ist nur gemäss den Missbrauchsbestimmungen in den neuen DBA mit Grossbritannien, Chile und Taiwan Voraussetzung für einen Abkommensmissbrauch (s. nachfolgend, Abschn. 3.2.4).

88 S. dazu Abschn. 2.4.

nen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Licht ihres Ziels und Zwecks auszulegen.⁹⁶ Die Auslegung nach Treu und Glauben (Vertrauensprinzip) soll verhindern, dass eine Partei den Vertrag spitzfindig zum Nachteil der anderen Partei auslegt.⁹⁷ Mit der gewöhnlichen, ihr in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung ist jene Bedeutung gemeint, welche den verwendeten Ausdrücken aufgrund des Wortlauts und des betreffenden Satzzusammenhangs üblicherweise zukommt.⁹⁸ Ziel und Zweck eines DBA ist hauptsächlich die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Allfällige Nebenzwecke, wie bspw. die Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme, können bei der Auslegung ebenfalls in Betracht gezogen werden.⁹⁹ Im Zweifelsfall ist einer DBA-Bestimmung die Bedeutung zu geben, die der Vermeidung einer Doppelbesteuerung am besten dient und am ehesten Aussicht hat, in den beiden Vertragsstaaten akzeptiert zu werden (Ziel der Entscheidungsharmonie).¹⁰⁰

Erst wenn man nach Anwendung der allgemeinen Auslegungsgrundsätze zum Schluss gelangt, dass der Zusammenhang nicht etwas anderes als den Rückgriff auf die lex fori erfordert, darf diese als ultima ratio zum Zug kommen. Dabei kommt nach den meisten dem OECD-MA folgenden DBA nur dasjenige unilaterale Recht in Betracht, welches die unter das Abkommen fallenden Steuern regelt.¹⁰¹ Beim Rückgriff auf die lex fori wenden beide Vertragsstaaten ihr eigenes Recht an. Somit lassen sich Qualifikationskonflikte nicht vermeiden.¹⁰²

3.2.2 Massgebliche Weiterleitung abkommensbegünstigter Einkünfte

Abkommensmissbrauch nach den neuen Bestimmungen setzt voraus, dass der Umfang der weitergeleiteten Ein-

künfte ein gewisses Mass annimmt. Diesbezüglich unterscheiden sich die beiden Ausgestaltungsvarianten. Mit Grossbritannien, Chile und Taiwan hat sich die Schweiz darauf geeinigt, dass die abkommensbegünstigten Einkünfte «ganz oder nahezu ganz» weitergeleitet werden müssen, um sich für einen Abkommensmissbrauch zu qualifizieren. Im Verhältnis zu Frankreich und Kolumbien wird der für einen Abkommensmissbrauch erforderliche Umfang der Weiterleitung auf «mindestens die Hälfte» der entlasteten Einkünfte festgelegt.¹⁰³

Bei der ersten Ausgestaltung («ganz oder nahezu ganz») wird auf eine genaue Umschreibung verzichtet und die Interpretation des Begriffs wird den das Abkommen anwendenden Behörden bzw. der Rechtsprechung überlassen. Die Hürde für einen Abkommensmissbrauch im Verhältnis zu Grossbritannien, Chile und Taiwan scheint jedenfalls höher zu sein als im Verhältnis zu Frankreich und Kolumbien.

Wo die Grenze zwischen «nahezu ganz» und (noch) «nicht nahezu ganz» liegt, muss auf dem Weg der Auslegung bestimmt werden. Weder die Abkommen selbst noch die zugänglichen Materialien¹⁰⁴ helfen diesbezüglich weiter. Vorliegend sind Ziel und Zweck der Bestimmungen die Verhinderung des Abkommensmissbrauchs. Dies hilft in Bezug auf die Auslegung der Bestimmungen ebenfalls nicht weiter. Somit bleibt einzig ein Rückgriff auf die lex fori und damit auf den BRB 1962. Gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. a BRB 1962 wird eine Steuerentlastung missbräuchlich beansprucht, wenn sie Einkünfte betrifft, die zu einem wesentlichen Teil weitergeleitet werden. Die Praxis hat daraus gefolgert, dass eine Weiterleitung von mehr als 50 % wesentlich ist.¹⁰⁵ Ganz oder nahezu ganz scheint indessen wesentlich mehr als 50 % zu sein. Dafür spricht der unterschiedliche Wortlaut der in den zitierten Abkommen verwendeten Weiterleitungsgrenzen. Während in den Missbrauchsbestimmungen der Abkommen mit Frankreich und Kolumbien explizit der Umfang

96 Art. 31 Abs. 1 WÜRV.

97 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 74 f.

98 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 75 f. Sofern die Vertragsstaaten Bestimmungen dem OECD-Musterabkommen oder dem OECD-Kommentar entnommen haben, ist letzterer für die Ermittlung der gewöhnlichen Bedeutung von grosser Wichtigkeit, da davon ausgegangen werden kann, dass die Vertragsparteien den Bestimmungen den Sinn beimessen wollen, der ihnen im OECD-Kommentar gegeben wird.

99 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 77.

100 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 77; zum Gebot der Entscheidungsharmonie, welche von Höchstgerichten verschiedener Länder ausdrücklich anerkannt wird, s. ausführlich VOGEL/LEHNER, Einl. Rz 113 ff.

101 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 81.

102 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 133 f.

103 Dies entspricht im Resultat der Praxis zum BRB 1962. Gemäss Art. 2 Abs. 1 BRB 1962 liegt ein Missbrauch vor, wenn die Steuerentlastung zu einem wesentlichen Teil nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommt. Im KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA hält die ESTV dazu fest, dass diese Voraussetzung dann erfüllt sei, wenn mehr als die Hälfte der Einkünfte zur Erfüllung der erwähnten Ansprüche verwendet werden.

104 Zugänglich sind zur Zeit die Botschaft sowie das Revisionsprotokoll zum DBA-GB (s. Botschaft DBA-GB) und die Botschaft sowie das Revisionsprotokoll zum DBA-COL (s. Botschaft DBA-COL).

105 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA Ziff. II; auch in der im OECD-Kommentar enthaltenen Muster-Weiterleitungsklausel wird für die missbräuchliche Inanspruchnahme eines DBA die Weiterleitung mindestens der Hälfte der abkommensbegünstigten Erträge vorausgesetzt (vgl. Abschn. 2.4)

einer schädlichen Weiterleitung definiert wird, ist davon auszugehen, dass man mit der unterschiedlichen Formulierung in den Abkommen mit Grossbritannien, Chile und Taiwan eine andere Grenze definieren wollte. Wo diese Grenze genau liegt, wird sich in der Praxis zeigen; indessen scheint uns klar, dass bei einer Weiterleitung von weniger als 90 % nicht mehr von «ganz oder nahezu ganz» gesprochen werden kann.

Neben dem Umfang der Weiterleitung stellt sich sodann die Frage nach der Art der Weiterleitung. Zu dieser Frage nehmen weder die Botschaft zur Revision des DBA mit Grossbritannien noch die Botschaft zum neuen DBA mit Kolumbien Stellung. Auch hier helfen das Ziel und der Zweck der Bestimmung nicht weiter. Hingegen findet sich im OECD-Kommentar ein Hinweis auf die gewöhnliche Bedeutung. Danach kann die Weiterleitung in Form von Zinsen, Lizenzgebühren, Entwicklungs-, Werbe-, Anbahnungs- und Reiseaufwand oder in Form von Abschreibungen erfolgen.¹⁰⁶ Dies stimmt auch mit der *lex fori* überein.¹⁰⁷ Weil sowohl der OECD-Kommentar als auch die *lex fori* die Art der Weiterleitung gleich definieren, ist davon auszugehen, dass die Schweiz diesbezüglich ihre Praxis weiterhin zur Anwendung bringen wird. Gestützt auf obige Ausführungen steht ein solches Vorgehen im Einklang mit den geltenden Auslegungsregeln des Völkerrechts.

3.2.3 Mittelbare oder unmittelbare Weiterleitung

Zum Begriff der mittelbaren oder unmittelbaren Weiterleitung finden sich weder in den Abkommenstexten noch in den zugänglichen Materialien irgendwelche Hinweise. Allerdings scheint der Wortlaut insbesondere hinsichtlich der unmittelbaren Weiterleitung klar zu sein. Ausgehend vom Ziel und Zweck sowie der Bedeutung der Bestimmung im Gesamtkontext kann eine mittelbare Weiterleitung nur dann vorliegen, wenn die abkommensbegünstigten Einkünfte via eine andere, in der Schweiz oder im anderen Vertragsstaat ansässige zwischengeschaltete Person ins Ausland weitergeleitet werden. In Bezug auf dieses Merkmal entsprechen die neuen Missbrauchsbestimmungen der Musterklausel des OECD-Kommentars und dem BRB 1962.¹⁰⁸

3.2.4 Zwischenschaltung einer abkommensberechtigten Person

Dass die endbegünstigte Person durch die Zwischenschaltung einer abkommensberechtigten Person einen Vorteil erlangt, welchen sie bei direkter Anwendung des DBA zwischen ihrem Ansässigkeitsstaat und dem Vertragsstaat, aus dem die Einkünfte stammen, nicht erlangt hätte, ist lediglich in den Missbrauchsbestimmungen der neuen DBA mit Grossbritannien, Chile und Taiwan Voraussetzung für einen Abkommensmissbrauch. In den Missbrauchsbestimmungen der DBA mit Frankreich und Kolumbien ist dieses Merkmal nicht im Tatbestand des Abkommensmissbrauchs enthalten, sondern Teil der Bona-fide-Klausel. Gelingt der Nachweis, dass die endbegünstigte Person durch die Zwischenschaltung einer abkommensberechtigten Person keinen Vorteil im Vergleich zu einem direkten Zufluss erlangt, kann gemäss der in diesen Abkommen enthaltenen Bona-fide-Klausel kein Abkommensmissbrauch vorliegen, da der Hauptzweck nicht im Erlangen der Abkommensvorteile besteht. In dieser Hinsicht entsprechen die Missbrauchsbestimmungen in den DBA mit Frankreich und Kolumbien der im OECD-Kommentar als Ergänzung zur Durchlaufklausel vorgeschlagenen, alternativen Entlastungsbestimmung.¹⁰⁹

Was unter den Begriff des Abkommensvorteils zu subsumieren ist, scheint ausreichend klar zu sein und bedarf keiner Auslegung. Häufig liegt der angestrebte Vorteil – dies hat die Praxis zum BRB 1962 gezeigt – in der Entlastung von Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren. Es ist indessen auch möglich, dass durch die Zwischenschaltung eine andere, für die endbegünstigte Person vorteilhaftere, Zuteilung des Besteuerungsrechts erreicht werden kann.¹¹⁰

In Bezug auf die zwischengeschaltete abkommensberechtigte Person schränken die Missbrauchsbestimmungen in den Entwürfen der DBA mit Frankreich und Kolumbien den persönlichen Anwendungsbereich auf Gesellschaften ein, währenddem nach den übrigen Missbrauchsbestimmungen grundsätzlich jede abkommensberechtigte Person für die missbräuchliche Weiterleitung in Frage kommt. Die im OECD-Kommentar enthaltene Musterklausel schränkt den persönlichen Anwendungsbereich ebenfalls auf zwischengeschaltete Gesellschaften ein,¹¹¹ wogegen der BRB 1962 allgemein von «abkommensberechtigten Personen» spricht.¹¹²

106 OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 17.

107 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA Ziff. II.1.

108 Im BRB 1962 wird in der deutschen Fassung zwar die Wendung «direkte und indirekte» Weiterleitung verwendet; die beiden Ausdrücke sind indessen synonym (vgl. KS 1962 Ziff. II.1. sowie LUTZ, 55, mwH). In den bei den Verhandlungen verwendeten englischen oder französischen Abkommenstexten wurden die Wendungen «directly or indirectly» bzw. «directement ou indirectement» ebenfalls verwendet.

109 Vgl. dazu Abschn. 2.4.

110 Um Missbräuche dieser Art zu vermeiden, würde sich eine sog. Steuerbetragsklausel nach dem Muster von OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 19 lit. c am besten eignen.

111 S. dazu Abschn. 2.4.

112 S. dazu Abschn. 2.5.1.2.3.

3.2.5 Hauptzweck: Erlangen von Abkommensvorteilen

Der Anwendungsbereich einer Abkommensmissbrauchsvorschrift wird auf Fälle beschränkt, in denen die Ausgestaltung das Erlangen von Abkommensvorteilen zum Hauptzweck hat. Dies gilt jedoch nur dann, wenn Abkommensvorteile zu mehr als der Hälfte bzw. ganz oder überwiegend an nicht abkommensberechtigte Personen weitergeleitet werden. Innerhalb der zulässigen Weiterleitungsgrenzen ist demnach eine Verweigerung von Abkommensvergünstigungen nicht zulässig. Insoweit als Abkommensvorteile zu mehr als der Hälfte bzw. ganz oder überwiegend an nicht abkommensberechtigte Personen weitergeleitet werden, ist der Nachweis zu erbringen, dass die Person nicht hauptsächlich zum Zweck der Erlangung der Abkommensvorteile zwischengeschaltet wurde.

Ob eine Zwischenschaltung hauptsächlich zur Erlangung von Abkommensvorteilen vorgenommen wurde, kann im Einzelfall schwierig zu beurteilen sein. Die neuen Missbrauchsbestimmungen in den DBA mit Frankreich und Kolumbien enthalten deshalb eine Bona-fide-Klausel. Der Nachweis, dass der Hauptzweck der gewählten Ausgestaltung nicht im Erlangen der Abkommensvorteile liegt, gilt als erbracht, wenn die Weiterleitung an nicht nahestehende Personen erfolgt oder wenn die Empfängerin der weitergeleiteten Erträge aus der Zwischenschaltung einer Gesellschaft abkommensrechtlich keinen Vorteil erlangt (alternative Entlastungsbestimmung). In den übrigen Fällen sowie generell unter den neuen Bestimmungen mit Grossbritannien, Chile und Taiwan liegt es am Steuerpflichtigen, diesen Nachweis zu erbringen. Mit Blick auf die geltende Praxis zum BRB 1962 wird dieser Nachweis wohl in einer ähnlichen, standardisierten Form zu erbringen sein.¹¹³

Mit dem Erlass des KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) hat sich die Schweiz dazu bekannt, aktive und börsenkotierte Gesellschaften aus dem Anwendungsbereich der Durchlaufregelung auszunehmen.¹¹⁴ Eine solche Aktivitäts- und Börsenklausel fehlt zwar in den neuen Missbrauchsbestimmungen. Es liegt jedoch auf der Hand, dass der Hauptzweck einer aktiven Gesellschaft im Sinne des KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) nicht im Erlangen von

Abkommensvorteilen liegen kann; dasselbe gilt für eine börsenkotierte Gesellschaft. Damit kann aus schweizerischer Sicht zur Auslegung des Begriffs «Hauptzweck der Erlangung von Abkommensvorteilen» die bundesgerichtliche Praxis zum abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalt (bzw. zu Art. 9 Abs. 2 DBA-NL) verwendet werden. Durchlaufstrukturen sind dann nicht missbräuchlich, wenn die zwischengeschaltete Gesellschaft eine eigentliche Geschäftstätigkeit ausübt und auch die Verwaltung, die Leitung der laufenden Geschäfte und die Unternehmensführung sich im Land der errichteten Zwischengesellschaft befinden.¹¹⁵ Obwohl sich die neuen Missbrauchsbestimmungen nach der hier vertretenen Auffassung diesbezüglich materiell nicht vom BRB 1962 unterscheiden, wäre es wünschenswert gewesen, die Vertragsstaaten wären dem Vorschlag im OECD-Kommentar gefolgt und hätten die Missbrauchsbestimmungen um eine Aktivitäts- und Börsenklausel ergänzt.¹¹⁶ Aus schweizerischer Sicht hätte damit sichergestellt werden können, dass im Zweifelsfall auch der andere Vertragsstaat aktive und börsenkotierte Gesellschaften vom Anwendungsbereich der Missbrauchsbestimmung ausschliesst.

3.3 Verhältnis der neuen Missbrauchsbestimmungen zum unilateralen Recht

3.3.1 Im Allgemeinen

Mit der Aufnahme der neuen Missbrauchsbestimmungen in verschiedene DBA stellt sich die Frage, wie sich diese zum Landesrecht, insbesondere zum BRB 1962, verhalten. Allgemein gilt der vom schweizerischen Bundesgericht bestätigte Grundsatz, dass Völkerrecht dem Landesrecht vorgeht.¹¹⁷ D. h., dass die unilateralen Vorschriften Grundlage für die unilaterale Besteuerung bleiben; sie sind aber insoweit nicht anzuwenden, als sie mit dem DBA in Widerspruch treten.¹¹⁸

3.3.2 Verhältnis der neuen Missbrauchsbestimmungen zum BRB 1962

Vorab ist festzuhalten, dass die neuen Missbrauchsbestimmungen einzig Durchlaufstrukturen im Visier haben, währenddem der BRB 1962 neben dem Tatbestand der übermässigen Weiterleitung weitere 3 Tatbestände kennt.¹¹⁹ Es stellt sich somit die Frage, ob der BRB 1962 neben diesen abkommensrechtlichen Bestimmungen

113 Die abkommensberechtigte Person hat im Anwendungsbereich des BRB 1962 mit Formular R-Mb KS 1999 (abrufbar unter www.estv.admin.ch) eine Erklärung abzugeben, aufgrund welcher festgestellt wird, ob der BRB 1962 im Einzelfall zur Anwendung gelangt.

114 Vgl. KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) Ziff. 1 und 2.

115 Vgl. vorne, Abschn. 2.2.

116 S. dazu Abschn. 2.4.

117 Vgl. BGE 117 Ib 370.

118 S. dazu Abschn. 2.1 (insbesondere Fn 6) sowie auch die Bemerkung der Schweiz zu Art. 1 OECD-MA in OECD-Komm. Art. 1 OECD-MA Tz 27.9.

119 S. dazu Abschn. 2.5.1.2.3.

weiterhin zur Anwendung gelangt. Dies muss vorab anhand der im vorangehenden Abschnitt erwähnten allgemeinen Grundsätze entschieden werden.

Der BRB 1962 steht grundsätzlich nicht im Widerspruch zu den neuen Missbrauchsbestimmungen. Einzig in Bezug auf den Umfang der Weiterleitung ist ein Unterschied im Verhältnis zu den Bestimmungen der neuen DBA mit Grossbritannien, Chile und Taiwan auszumachen, da dort eine ganze oder nahezu ganze Weiterleitung vorausgesetzt wird. Diesbezüglich gehen die neuen Missbrauchsbestimmungen dem BRB 1962 vor. Ansonsten steht der Anwendung des BRB 1962 neben den neuen Missbrauchsbestimmungen wohl nichts im Wege.¹²⁰

Allerdings stellt sich hier die Frage, ob dies sinnvoll sei. Dies ist indessen keine steuerrechtliche, sondern eine steuerpolitische Frage, weshalb keine abschliessende Antwort darauf gegeben werden kann.

Fest steht, dass mit dem Inkrafttreten der neuen Missbrauchsbestimmungen eine grundlegende Änderung der Konzeption einhergehen wird. Die Vertragsstaaten haben sich in den (Revisions-)Entwürfen darauf geeinigt, Abkommensmissbräuche mittels einer Durchlaufklausel zu bekämpfen. Damit haben sie definiert, unter welchen Voraussetzungen nach übereinstimmender Auffassung ein Abkommensmissbrauch vorliegt. Bei der Umsetzung der neuen Missbrauchsbestimmungen werden die Vertragsstaaten selbst für die richtige Anwendung dieser Bestimmungen sorgen und somit den Schutz ihres Steuersubstrates mit entsprechenden Massnahmen sicherstellen. Die Tatsache, dass sich in den Abkommen kein Hinweis darauf findet, dass neben den abkommensrechtlichen Missbrauchsbestimmungen auch unilaterale Missbrauchsregelungen zur Anwendung gelangen sollen, kann als Indiz dafür gewertet werden, dass es das Ziel der Vertragsstaaten war, den Abkommensmissbrauch im bilateralen Verhältnis mit der abkommensrechtlichen Durchlaufklausel abschliessend zu regeln. Dafür spricht auch der Umstand, dass der im geltenden DBA mit Frankreich enthaltene Vorbehalt zugunsten unilateraler Missbrauchsbestimmungen mit der Revision ersatzlos gestrichen wurde.

Zudem ist festzuhalten, dass diejenigen Staaten, welche ihr eigenes Steuersubstrat gegen Abkommensmissbräuche schützen wollen, längst dazu übergegangen sind, dies mit eigenen, unilateralen oder aber mit abkommensrechtlichen Regelungen sicherzustellen. Es gibt deshalb wohl kaum noch einen Staat, welcher im bilateralen Ver-

hältnis mit der Schweiz darauf vertraut, dass die Schweiz sein Steuersubstrat mit dem BRB 1962 schützt. Dies spricht allgemein dafür, dass aus schweizerischer Sicht beim Vorliegen von abkommensrechtlichen Missbrauchsbestimmungen entgegen der Auffassung des Bundesgerichts¹²¹ auf die Anwendung des BRB 1962 verzichtet werden kann.

4 Ergebnis und Ausblick

Die Schweiz verzichtete bisher, mit wenigen Ausnahmen,¹²² auf die Aufnahme umfassender Missbrauchsbestimmungen in ihre Abkommen. Diese Abkommenspolitik widerspiegelte sich letztmals bei der Revision des DBA mit Deutschland, als sich die beiden Vertragsstaaten darauf einigten, die bisherige Missbrauchsbestimmung gegen einen Verweis auf die landesrechtlichen Normen zur Verhinderung des Abkommensmissbrauchs zu ersetzen.

Mit den ausgehandelten DBA mit Kolumbien, Chile und Taiwan (privatrechtlicher Vertrag) sowie den revidierten Protokollen mit Grossbritannien und Frankreich finden neu eigentliche Missbrauchsbestimmungen gegen Durchlaufstrukturen Eingang in bilaterale Verträge der Schweiz. Diese Missbrauchsbestimmungen können sowohl vom Ansässigkeits- als auch vom Quellenstaat als Instrument zum Schutz des eigenen Steuersubstrats eingesetzt werden. Damit wird der Schweiz erstmals (ausser mit Art. 2 Abs. 2 DBA-NL) als Quellenstaat die Möglichkeit geboten, aufgrund einer ausdrücklichen abkommensrechtlichen Norm unter bestimmten Voraussetzungen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu verweigern. Wie aufgezeigt, wird dies jedoch nur unter den Voraussetzungen möglich sein, dass Abkommensvorteile zu mehr als der Hälfte bzw. ganz oder nahezu ganz nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommen und der Hauptzweck der Gestaltung nicht in der Erlangung von Abkommensvorteilen besteht. Sofern die zwischengeschaltete Person nachzuweisen vermag, dass sie eine eigentliche Geschäftstätigkeit ausübt und auch die Verwaltung, die Leitung der laufenden Geschäfte und die Unternehmensführung wahrnimmt, kann nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum allgemeinen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalt von DBA nicht von einer Umgehung im Sinn der Missbrauchs-klauseln ausgegangen werden. Soweit die Schweiz als Ansässigkeitsstaat einer Durchlaufperson fungiert, gelangen grundsätzlich auch weiterhin die Regelungen des BRB 1962

120 Dies deckt sich auch mit der in Fn 13 zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche die Definition des Abkommensmissbrauchs nach dem BRB 1962 als völkerrechtlich zulässig qualifiziert.

121 S. Fn 13.

122 S. die DBA mit Frankreich (Art. 14), Belgien (Art. 22), Italien (Art. 23), Niederlande (Art. 9 Abs. 2) und den USA (Art. 22).

zur Anwendung. Die neuen Missbrauchsnormen schränken jedoch den BRB 1962 insoweit ein, als sie mildere Voraussetzungen betreffend die Qualifikation von schädlichen Durchlaufstrukturen vorsehen.

Die Aufnahme von bilateralen Missbrauchsbestimmungen zur Bekämpfung von Durchlaufstrukturen ist grundsätzlich zu begrüßen. Überlässt das DBA die Normierung des Abkommensmissbrauchs nämlich dem Quellen- bzw. dem Empfängerstaat, können die beiden Vertragsstaaten den Abkommensmissbrauch nach eigener Auffassung definieren. Was gemäss der Rechtsauffassung der einzelnen Vertragsstaaten einen Abkommensmissbrauch darstellt, kann zuweilen erheblich voneinander abweichen. Selbst wenn sich die Staaten bei der Aushandlung eines Abkommens noch darüber einig sind, welche Fälle mit landesrechtlichen Missbrauchsvorschriften bekämpft werden sollen, so kann die Anpassung des unilateralen Rechts zu einer Ausweitung der Missbrauchstatbestände führen. Insbesondere Hochsteuermächtigkeiten tendieren dazu, unter dem Titel des Abkommensmissbrauchs unilaterale Regeln zu erlassen, die de facto nicht mehr auf die Verhinderung von Abkommensmissbräuchen abzielen, sondern vielmehr der generellen Sicherung des eigenen Steuersubstrats dienen. Als Beispiel sei hier die jüngst erfolgte Verschärfung der deutschen Missbrauchsvorschrift von § 50d Abs. 3 EStG per 1.1.2007 genannt, welche insbesondere schweizerische Holdinggesellschaften bei der Inanspruchnahme des DBA-D vor neue Herausforderungen stellt.¹²³ Dieses Beispiel zeigt, dass landesrechtliche Missbrauchsbestimmungen dem Bedürfnis nach Rechtssicherheit und einer einfachen und klaren Rechtsanwendung von DBA widersprechen.¹²⁴ Inwieweit der BRB 1962 zum Schutze von ausländischem Steuersubstrat in Zeiten von bilateralen und teilweise ausufernden unilateralen Missbrauchsbestimmungen weiterhin von Bedeutung ist, bleibt offen. Nach Auffassung der Autoren hat der BRB 1962 seine Existenzberechtigung längst verloren und gehört abgeschafft.¹²⁵

Literatur

BAUER-BALMELLI MAJA, Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht, FStR 2002, 162 ff.
– in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005

HESS ERIC, Voraussetzungen für die Abkommensberechtigung unter dem neuen schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 67 (1998/99), 177 ff.

HINNY PASCAL/KRONAUER MARKUS, Erleichterungen beim Missbrauchsbeschluss (BRB 1962), ST 1999, 255 ff.

HOBE STEPHAN, Einführung in das Völkerrecht, 9. A., Tübingen 2008

HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts, 2. A., Bern u. a. 1993, 47 ff.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten. Interkantones und Internationales Steuerrecht. Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, 9. A., Bern u. a. 2001

JAKOB WALTER/KUBAILE HEIKO, Schweizerischer Holdingstatus und Novellierung des Treaty Shopping in Deutschland. Greift die Verschärfung von § 50d Abs. 3 EStG Schweizer Holdingstrukturen an?, FStR 2007, 209 ff.

KRAFT GERHARD, Die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen. Zur Problematik des «Treaty Shopping» unter Berücksichtigung der Rechtslage in der Bundesrepublik Deutschland, in der Schweiz und in den Vereinigten Staaten, Heidelberg 1991

LANG MICHAEL, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. A., Wien 2002

LANG MICHAEL/MÖSSNER JÖRG M./WALDBURGER ROBERT, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Wien 1998

LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005

LÜTHI DANIEL, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern u. a. 1993, 381 ff.

LUTZ GEORG, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, Zürich u. a. 2005

123 S. dazu JAKOB/KUBAILE, Schweizerischer Holdingstatus und Novellierung des Treaty Shopping in Deutschland.

124 LUTZ, Der Missbrauchsbeschluss (BRB 62) in seinem neuen Kleid, 192.

125 Das gilt umso mehr, als ausländische Steuerbehörden nach Erfahrung der Autoren keine oder fast keine Kenntnis mehr davon haben, dass die Schweiz für sie Geld eintreibt.

– Der Missbrauchsbeschluss (BRB 62) in seinem neuen Kleid, FSr 2002, 184 ff.

LYONS SUSAN M., International Tax Glossary, 3. A., Amsterdam 1996

MASSHARDT HEINZ, Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 31 (1962/63), 225 ff.

MATTEOTTI RENÉ, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, ASA 75 (2006/07), 767 ff.

METZGER DIETER, Verträge sind einzuhalten – auch im internationalen Steuerrecht, ASA 59 (1990/1991), 13 ff.

OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Abkommensmissbrauch – Dänemark-Entscheid zum Treaty-Shopping, ST 2006, 773 ff.

REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), FSr 2006, 222 ff.

SCHÖN WOLFGANG, Gestaltungsmissbrauch im europäischen Steuerrecht, iStR 1996, Beihefter zu H. 2, 1 ff.

VOGEL KLAUS, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender, Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, FS Ernst Höhn, Bern u. a. 1995, 461 ff.

– Steuerumgehung und Doppelbesteuerungsabkommen, in: Wilhelm Haarmann (Hrsg.), Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht, Köln 1994

VOGEL KLAUS/LEHNER MORIS, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008

VON SIEBENTHAL RUDOLF, Persönlicher Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen und Ansässigkeit, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern u. a. 1993, 124 ff.

WURM FELIX J., Treaty Shopping in the 1992 OECD Model Convention, intertax 1992, 658 ff.

Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 44 ff.

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 17.7.2008, Paris 2008, 18 ff.

Praxis, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, 2 Bde., Hrsg.: Maja Bauer-Balmelli/Hans Peter Hochreutener/Markus Küpfer, Therwil/Basel (Loseblatt)

Tax Treaty Override, OECD, Committee on Fiscal Affairs, Paris 1989

US MC 2006, United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, U. S. Dept. of the Treasury (www.treas.gov/offices/tax-policy/library/model006.pdf)

Rechtsquellen

BB Durchführung der DBA, BB über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vom 22.6.1951), SR 672.2

BRB 1962, BRB betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (vom 14.12.1962), SR 672.202

DBA-A, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Verhandlungsprot.) (vom 30.1.1974), SR 0.672.916.31

DBA-B, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (abgeschlossen am 28.8.1978), SR 0.672.917.21

DBA-COL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Kolumbien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 26.10.2007), BBl 2008, 4479 ff. (Protokoll vom 26.10.2007 s. BBl 2008, 4498 ff.)

DBA-CR, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Costa Rica zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Ver-

Berichte, Sammelwerke

OECD-Komm., Commentaries on the Articles of the Model Convention, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on

- mögen (im März 2006 paraphiert; noch nicht unterzeichnet)
- DBA-F, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 9.9.1966), SR 0.672.934.91
- DBA-GB, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 30.9.1954), SR 0.672.936.711 (Revisionsprotokoll vom 26.6.2007 s. Notenwechsel vom 26.6.2007, BBl 2008, 7671; voraussichtliches Inkrafttreten: 1.1.2009/10)
- DBA-I, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 9.3.1976), SR 0.672.945.41
- DBA-J, Abkommen zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Notenwechsel) (vom 19.1.1971), SR 0.672.946.31
- DBA-JA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Jamaika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 6.12.1994), SR 0.672.945.81
- DBA-L, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.1.1993), SR 0.672.951.81
- DBA-MA, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung des Königreichs Marokko zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Anhang) (vom 31.3.1996), SR 0.672.954.91
- DBA-N, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Norwegen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Protokoll) (vom 7.9.1987), SR 0.672.959.81
- DBA-NL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Anlagen, Schluss- und Zusatzprotokoll) (vom 12.11.1951), SR 0.672.963.61
- DBA-RCH, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Chile zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 2.4.2008), BBl 2008, 8871 ff.
- DBA-SGP, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Singapur zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 25.11.1975), SR 0.672.968.91
- DBA-TAIWAN, Vertrag zwischen dem «Trade Office of Swiss Industries, Taipei» und der «Taipei Cultural and Economic Delegation in Switzerland» zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 8.10.2007) (privatrechtlicher Vertrag, der im Rahmen eines BG umgesetzt werden soll)
- DBA-US, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61
- EStG, Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002, BGBl I 2002, S. 4210, BGBl I 2003, S. 179
- Statut des Internationalen Gerichtshofs (vom 26.6.1945), SR 0.193.501
- VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21
- VStV, VV zum BG über die Verrechnungssteuer (vom 19.12.1966), SR 642.211
- WÜRV, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111
- ZBstA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (mit Anhängen und Memorandum) (vom 26.10.2004), SR 0.649.126.81

Materialien

Botschaft DBA-COL, Botschaft über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Kolumbien (vom 21.5.2008), BBl 2008, 4467 ff.

Botschaft DBA-GB, Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland (vom 27.8.2008), BBl 2008, 7655 ff.

Botschaft DBA-RCH, Botschaft über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Chile (vom 29.10.2008), BBl 2008, 8857 ff.

Botschaft DBA-US, Botschaft über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika (vom 10.3.1997), BBl 1997 II, 1085 ff.

Botschaft Durchführung der DBA, Botschaft über die Durchführung zwischenstaatlicher Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vom 29.5.1951), BBl 1951 II, 296 ff.

Praxisanweisungen

FAQ KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999) – KS vom 17.12.1998 (KS 1999). Häufig gestellte Fragen (FAQ) bezüglich des KS 1999, publ. auf <http://www.estv.admin.ch/d/dba/themen/missbrauch.htm>

KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA (KS 1999), KS der ESTV – Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB 1962/KS 1999) (vom 17.12.1998 [inkl. Ergänzung vom Dez. 2001])

KS Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA, KS der ESTV – Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (vom 31.12.1962)

KS Verdecktes Eigenkapital, KS Nr. 6 (W97-006D) der ESTV – Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 6.6.1997)

MB S-02.111 der ESTV – Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen (vom 29.1.1999)

RS Zinssätze/geldwerte Leistungen, RS (2-045-DV-2008-d) der ESTV – Zinssätze 2008 für die Berechnung der geldwerten Leistungen (vom 1.2.2008)