

# Der Missbrauchsbeschluss (BRB 62) in seinem neuen Kleid

Dr. iur. Georg Lutz



*Dr. iur. Georg Lutz, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Partner, Ernst & Young, Zürich*

## Inhalt\*

<b>1</b>	<b>Einleitung</b>	<b>3.3</b>	<b>Die Frage der inhaltlichen Ausgestaltung von Massnahmen zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs</b>
<b>2</b>	<b>Die konkreten Neuerungen</b>	3.3.1	Das Erfolgselement als Tatbestandsmerkmal von Missbrauchsbestimmungen
<b>2.1</b>	<b>Aufbau und Inhalt des KS 99</b>	3.3.2	Das Absichtselement als Tatbestandsmerkmal und die objektiverte Vermutung der fehlenden Missbrauchsabsicht
<b>2.2</b>	<b>Die Bona-fide-Klauseln</b>		<b>Literatur</b>
2.2.1	Der Aktivitätstest		<b>Rechtsquellen</b>
2.2.1.1	In der Schweiz ausgeübte Geschäftstätigkeit		
2.2.1.2	Eine unabhängige unternehmerische Tätigkeit		
2.2.1.3	Die Ausrichtung der unternehmerischen Tätigkeit auf Gewinnerzielung		
2.2.1.4	Die Art der Tätigkeit		
2.2.1.5	Das Erfordernis genügender Substanz		
2.2.1.6	Das Erfordernis der Vollbesteuerung		
2.2.1.7	Das Erfordernis der Konnexität		
2.2.2	Der Börsentest		
2.2.2.1	Der direkte Börsentest		
2.2.2.1.1	Die Mehrheit nach Stimmkraft und Nennwert		
2.2.2.1.2	Der regelmässige Handel der ausgegebenen Aktien		
2.2.2.1.3	Die anerkannte Börse		
2.2.2.2	Der indirekte Börsentest		
2.2.3	Der Holdingtest		
2.2.3.1	Der reine Holdingtest		
2.2.3.1.1	Die Holdinggesellschaft		
2.2.3.1.2	Ausschliessliche oder fast ausschliessliche Verwaltung und Finanzierung von Beteiligungen		
2.2.3.2	Der gemischte Holdingtest		
<b>2.3</b>	<b>Das Verbot der Gewinnspeicherung (Gewinnhortung)</b>		
2.3.1	Allgemeines		
2.3.2	Die Vermeidung der Steuerbezugsgefährdung gemäss KS 99		
<b>2.4</b>	<b>Das Verbot der unangemessenen Finanzierung</b>		
<b>3</b>	<b>Kritik und Würdigung</b>		
<b>3.1</b>	<b>Die Frage der Notwendigkeit von Massnahmen zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs</b>		
<b>3.2</b>	<b>Die Frage der formellen Ausgestaltung der Missbrauchsbestimmungen</b>		

\* Der Verfasser dankt lic. iur. HSG Christoph Besson für seine Mitarbeit.

## 1 Einleitung

Das stabile wirtschaftliche und politische Umfeld, die frei konvertible Währung, der leistungsfähige Geld- und Kapitalmarkt, effiziente Dienstleistungsangebote, ein relativ tiefes Steuerniveau, besondere kantonale Steuerprivilegien und ein wachsendes Abkommensnetz hatten dazu geführt, dass in der Schweiz in den fünfziger und Anfang der sechziger Jahre zahlreiche ausländisch beherrschte Holding-, Finanz-, Patentverwaltungs- und andere Domizil- oder Sitzgesellschaften gegründet wurden und vermögende natürliche Personen in der Schweiz Wohnsitz nahmen<sup>1</sup>. Die in der Schweiz errichteten Gesellschaften nutzten dabei die Abkommensvorteile der schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen aus<sup>2</sup>. Oftmals wurden diese Gesellschaften nur zum Zwecke der Inanspruchnahme der schweizerischen Abkommen errichtet.

Um der zunehmenden Kritik seitens der schweizerischen Abkommenspartner sowie der drohenden Gefahr möglicher Kündigungen von Abkommen<sup>3</sup> begegnen zu können und die eigene Verhandlungsposition zu stärken, erliess deshalb der Bundesrat am 14. Dezember 1962 auf freiwilliger Basis den BRB 62<sup>4</sup> und die ESTV das dazugehörige KS 62. Diese einseitigen Massnahmen versagen unter bestimmten Voraussetzungen den in der Schweiz errichteten Rechtsträgern den Abkommenschutz bezüglich der in den Vertragspartnerstaaten erhobenen Quellensteuern. Mit dieser Regelung wollte die Schweiz verhindern, dass die von einem Vertragsstaat zugesicherte Herabsetzung von Quellensteuern Personen zugute kommt, die darauf nach dem Abkommen keinen Anspruch haben<sup>5</sup>.

Da sich verschiedene Partnerstaaten mit den unilateralen Massnahmen der Schweiz nicht zufrieden gaben, wurden ab Mitte der sechziger Jahre wesentliche Teile des BRB 62 in die DBA-F (1966), DBA-D (1971), DBA-I (1976) und DBA-B (1978) übernommen<sup>6</sup>.

Die rigorose Anwendung der schematisch ausgestalteten Missbrauchsbestimmungen des BRB 62 und des KS 62 haben verschiedentlich dazu geführt, dass auch Personen, gegen welche diese Missbrauchsmassnahmen nicht eigentlich gerichtet waren, von den entsprechenden Ab-

kommensvergunstigungen ausgeschlossen wurden. Diese Tatsache wurde im Schrifttum wiederholt und zum Teil heftig kritisiert. Nach fast 40 Jahren schien die Zeit reif, das unilaterale Missbrauchsregelwerk zu modernisieren. Die ESTV hat auf der Grundlage des weiterhin gültigen BRB 62 in Ergänzung zum bestehenden KS 62 das KS 99 erlassen. Dieses ist auf den 1. Januar 1999 in Kraft getreten. Kern dieses neuen Kreisschreibens bilden die Bona-fide-Klauseln, der Aktivitatest, der Börsentest und der Holdingtest<sup>7</sup>. Aufgrund dieser Bestimmungen werden Sachverhalte, die grundsätzlich wohl als Abkommensmissbrauch (Abkommensvorteile kommen im Wesentlichen direkt oder indirekt in Drittstaaten ansässigen Personen zugute) zu qualifizieren wären, bei welchen jedoch vom Fehlen einer Missbrauchsabsicht ausgegangen werden darf, von den im BRB 62 vorgesehenen Missbrauchsmassnahmen ausgeklammert. Mit dieser – vom Konzept her mit gewissen Bestimmungen des Art. 22 DBA-US 96 vergleichbaren – Modernisierung des BRB 62 wurde dem Postulat der Zulässigkeit des Gegenbeweises dahingehend Rechnung getragen, dass zwar nicht ein frei zu führender Gegenbeweis zugelassen wird, wohl aber typisierte Exkulpationstatbestande in Form von Bona-fide-Klauseln geschaffen wurden. Daneben wurden auch das Verbot der unangemessenen Finanzierung und das Verbot der Gewinnsspeicherung modifiziert.

## 2 Die konkreten Neuerungen

### 2.1 Aufbau und Inhalt des KS 99

Das KS 99 ist als Ergänzung zum BRB 62 und zum KS 62 zu verstehen. Die Bestimmungen des BRB 62 und des KS 62 bleiben (mit Ausnahme der Finanzierungsregeln)<sup>8</sup> weiterhin in Kraft<sup>9</sup>. Die Ziff. 1 bis 3 des KS 99 enthalten die nun in Kraft gesetzten Bona-fide-Klauseln, Ausnahmetatbestände (sogenannte Tests: Aktivitatest, Börsentest und Holdingtest), bei deren Erfüllung die Missbrauchsmassnahmen des BRB 62 nicht oder in milderer Form zur Anwendung gelangen. Den Bona-fide-Klauseln des KS 99 kommt die Eigenschaft von Safe-harbour-Regeln zu. Da die erleichternden Bestimmungen

1 BLUMENSTEIN/LOCHER 115; LOCHER P., *International* 145; LÜTHI, *Missbrauch* 381 ff.; MASSHARDT, *ASA* 31 225 f.

2 LÜTHI, *Missbrauch* 381 f.; RYSER W., *Introduction* 184.

3 LÜTHI, *Missbrauch* 382; MASSHARDT, *ASA* 31 225 f.; RYSER W., *Introduction* 184; LOCHER P., *International* 145 f.

4 BLUMENSTEIN/LOCHER 115; HÖHN/DAVID 378 f.; JÄGER 217; LÜTHI, *Missbrauch* 383 f.; MASSHARDT, *ASA* 31 227 f.; RYSER W., *Introduction* 184.

5 LÜTHI, *Missbrauch* 383; MASSHARDT, *ASA* 31 227.

6 LÜTHI, *Missbrauch* 395 ff.; RYSER W., *Introduction* 191 ff.

7 KS 99 Ziff. 1–3.

8 Siehe 2.4.

9 KS 99 Einleitung.

des KS 99 andere bzw. erweiterte Kontrollmechanismen seitens der Steuerbehörden erfordern, hat die ESTV das neue Formular R-Mb KS 1999 geschaffen. Dieses ist als Selbstdeklaration bei der ESTV, Abteilung Rückerstattung, Sektion SR-Ausland, einzureichen, sobald eine Gesellschaft aufgrund des schweizerischen Abkommensnetzes in den Genuss von Entlastungen von ausländischen Quellensteuern gekommen ist oder kommen kann<sup>10</sup>. In Ziff. 4 KS 99 wird das Verbot der unangemessenen Finanzierung neu geregelt. Ziff. 5 KS 99 schliesslich regelt das Verhältnis des BRB 62 zu den Missbrauchsbestimmungen in einigen Doppelbesteuerungsabkommen.

## 2.2 Die Bona-fide-Klauseln

### 2.2.1 Der Aktivitätstest

Mit KS 99 Ziff. 1 ist neu ein Aktivitätstest in das Regelwerk des BRB 62 aufgenommen worden. Betreffend ausländisch beherrschte Personengesellschaften findet sich ein sehr rudimentärer Aktivitätstest bereits im BRB 62 (ohne geschäftlichen Betrieb)<sup>11</sup>. Einen umfassenden Aktivitätstest enthält das DBA-US 96<sup>12</sup>, wobei sich diese Bestimmung inhaltlich in verschiedener Hinsicht vom Aktivitätstest des KS 99 unterscheidet. Schliesslich findet sich auch im DBA-D<sup>13</sup> ein Aktivitätstest, allerdings nicht im Zusammenhang mit der Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs, sondern zwecks Bekämpfung anderer Fälle internationaler Steuervermeidung.

Gemäss KS 99 Ziff. 1 dürfen Gesellschaften, welche in der Schweiz eine aktive Geschäftstätigkeit ausüben, zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen mehr als 50 Prozent der abkommensbegünstigten Erträge verwenden, sofern diese Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind und belegt werden können. Bei diesen Gesellschaften gilt das Verbot der Gewinnspeicherung gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 62 zudem solange als eingehalten, als keine Gefährdung des Steuerbezuges gemäss Art. 47 Abs. 1 lit. a VStG i. V.m. Art. 9 Abs. 1 VStV gegeben ist<sup>14</sup>. Der Nachweis der aktiven Geschäftstätigkeit obliegt in jedem Fall der betroffenen Gesellschaft<sup>15</sup>.

Als aktive Geschäftstätigkeit gilt eine unabhängige, auf Gewinnerzielung gerichtete unternehmerische Tätigkeit, welche die Herstellung oder den Vertrieb von Gütern bzw. den Handel mit Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen durch eigenes Personal in einem dafür eingerichteten Geschäftsbetrieb umfasst<sup>16</sup>. Gemäss ESTV ist als aktive Geschäftstätigkeit das Gegenstück zur Ausübung einer rein passiven, verwaltden und ausführenden Funktion zu verstehen<sup>17</sup>. Entscheidend ist, dass die in der Schweiz im Zusammenhang mit den abkommensbegünstigten Erträgen ausgeübten Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Wertschöpfung beitragen und nicht blosse Hilfs- und/oder Administrationstätigkeiten sind<sup>18</sup>. So gelten gemäss ESTV beispielsweise eine reine Refakturierungstätigkeit oder eine auf die Gruppenfinanzierung beschränkte Tätigkeit nicht als aktiv<sup>19</sup>. Nicht als aktiv gilt grundsätzlich auch die Verwertung von Lizenzen, Marken oder Know-how, es sei denn, dass die Bewirtschaftung der Rechte oder des Know-how einen erheblichen Einsatz von Fachkräften, Mitteln usw. erfordert und dadurch Mehrwerte geschaffen werden. Der Aktivitätstest kann diesbezüglich somit u.U. erfüllt werden, wenn die Aktivitäten der Gesellschaft weit über die blosse Verwaltung von Immaterialgüterrechten hinausgehen<sup>20</sup>.

#### 2.2.1.1 In der Schweiz ausgeübte Geschäftstätigkeit

Mit Bezug auf die Frage, wann eine aktive Geschäftstätigkeit als in der Schweiz ausgeübt gilt, enthält das KS 99 keine weiteren Hinweise. Betreffend diese Fragestellung können die im Zusammenhang mit Art. 28 Abs. 3 StHG entwickelten Prinzipien des Ursprungsraumes und des Wirkungsraumes als Hilfskriterien herangezogen werden<sup>21</sup>. In Anbetracht des Normzweckes des BRB 62 und dessen rechtlicher Eigenart sind die Bestimmungen des BRB 62 und der dazugehörigen Kreisreiben allerdings autonom auszulegen. Mit Bezug auf KS 99 Ziff. 1 ist das Ursprungsraumprinzip massgebend<sup>22</sup>. Demgemäss gilt eine aktive Geschäftstätigkeit dann als in der Schweiz ausgeübt, wenn der Ursprungsraum (Ursprungsort) der Tätigkeit in der Schweiz liegt<sup>23</sup>.

10 ESTV, Fragen zum Formular R-Mb.

11 Art. 2 Abs. 2 lit. d BRB 62.

12 Art. 22 Abs. 1 lit. c DBA-US 96.

13 Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a DBA-D.

14 KS 99 Ziff. 1.

15 Anmerkung zu KS 99 Ziff. 1.

16 KS 99 Ziff. 1.

17 ESTV, Fragen zu Ziff. 1.

18 ESTV, Fragen zu Ziff. 1.

19 ESTV, Fragen zu Ziff. 1.

20 ESTV, Fragen zu Ziff. 1.

21 Betreffend diese Prinzipien siehe u.a. HÖHN, Holding- und Domicilgesellschaften 271 ff. und Duss, Kommentar StHG Art. 28 N 61 ff. und N 73 ff.

22 ESTV, Fragen zu Ziff. 1.

23 ESTV, Fragen zu Ziff. 1.

Für die Anwendung des Ursprungsraumprinzips spricht insbesondere das Erfordernis der genügenden Substanz<sup>24</sup>. Das Wirkungsraumprinzip ist mit Bezug auf die Anwendung von KS 99 Ziff. 1 demgegenüber nebensächlich<sup>25</sup>. Die Geschäftstätigkeit einer ausländischen Betriebsstätte der Gesellschaft ist an sich nicht schädlich, sie begründet jedoch für sich alleine keine aktive Geschäftstätigkeit in der Schweiz<sup>26</sup>.

Demzufolge kann von einer in der Schweiz ausgeübten Geschäftstätigkeit dann ausgegangen werden, wenn bezüglich der Geschäftstätigkeit massgebende Handlungen physisch in der Schweiz vorgenommen werden. Ob die Wirkung dieser Tätigkeit sich inner- oder ausserhalb der Schweiz entfaltet, ist dabei nicht entscheidend.

### 2.2.1.2 Eine unabhängige unternehmerische Tätigkeit

Von einer unabhängigen unternehmerischen Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn den Verantwortlichen der betreffenden Gesellschaft mit Bezug auf deren wirtschaftliche Tätigkeit eine gewisse Entscheidungsautonomie zugestanden wird und die verantwortlichen Personen bezüglich Einzelgeschäfte keiner umfassenden Weisungsgebundenheit unterliegen<sup>27</sup>. Die in der Schweiz beschäftigten Mitarbeiter müssen aktiv und in direkter Weise an der operativen Geschäftsführung beteiligt sein<sup>28</sup>.

Betreffend das Tatbestandsmerkmal der Unabhängigkeit von besonderer Bedeutung ist die Frage, ob diese Umschreibung das Erfordernis der Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr mit einschliesst oder ob auch eine bloss konzerninterne Funktion als unabhängige unternehmerische Tätigkeit qualifiziert werden kann. Der KS 99-E enthielt mit Bezug auf die zulässige Weiterleitung abkommensbegünstigter Erträge dahingehend eine Einschränkung, als die 50-Prozent-Grenze u.a. nur dann überschritten werden durfte, wenn die Weiterleitung an nicht abkommensberechtigte unabhängige Dritte erfolgte<sup>29</sup>. Auf diese Einschränkung wurde in der nun gültigen Fassung des KS 99 verzichtet<sup>30</sup>. Ebenso enthält der Wortlaut des KS 99 Ziff. 1 anders als Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a

DBA-D keinen ausdrücklichen Hinweis bezüglich der Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr. Die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr ist grundsätzlich auch für die Erfüllung des Aktivitätstests von Art. 22 Abs. 1 lit. c DBA-US 96 nicht erforderlich<sup>31</sup>. In Anbetracht dessen ist die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr nach der hier vertretenen Auffassung kein zwingendes Erfordernis. Demzufolge kann grundsätzlich auch eine Geschäftsaktivität, welche ausschliesslich konzerninterne Leistungsbeziehungen beinhaltet, als eine unabhängige unternehmerische Tätigkeit gelten<sup>32</sup>. Die ESTV erachtet die Tätigkeit einer mit rein konzerninternen Funktionen ausgestatteten Gesellschaft dann als aktiv, wenn es sich um Dienstleistungen handelt, mit welchen echte Mehrwerte geschaffen werden, Tätigkeiten, welche eine lebensfähige Einheit auch ausserhalb der Konzernstruktur erlauben würden<sup>33</sup>.

### 2.2.1.3 Die Ausrichtung der unternehmerischen Tätigkeit auf Gewinnerzielung

Als auf Gewinnerzielung ausgerichtet gilt eine unternehmerische Tätigkeit gemeinhin dann, wenn es sich um eine kommerzielle Tätigkeit handelt, welche mit der Absicht ausgeübt wird, einen Gewinn oder zumindest einen gewissen Umsatz zu erzielen (Zweck der Gewinnstrebigkeit). Im Gegensatz dazu stehen Tätigkeiten mit einem ideellen oder gemeinnützigen Zweck. Mit Bezug auf KS 99 Ziff. 1 ist es nicht erforderlich, dass die betreffende Gesellschaft für sich allein in der Lage sein muss, einen Gewinn zu erzielen. Die Geschäftstätigkeit muss aber eine echte, wertschöpfungsorientierte betriebliche Aktivität beinhalten<sup>34</sup>.

### 2.2.1.4 Die Art der Tätigkeit

Als Art der Tätigkeit werden in KS 99 Ziff. 1 die Herstellung oder der Vertrieb von Gütern, der Handel mit Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen genannt. In Ergänzung zur Fassung des KS 99-E wird in der definitiven Fassung des KS 99 neben der Herstellung und dem Vertrieb von Gütern und der Erbringung von Dienstleistungen zusätzlich auch der Handel mit Gütern ge-

24 ESTV, Fragen zu Ziff. 1.

25 ESTV, Fragen zu Ziff. 1; gemäss ZIMMERMANN, StR 54 156 können auch überwiegend auslandbezogene Geschäftsaktivitäten als aktive gewerbliche Tätigkeit gelten.

26 ESTV, Fragen zu Ziff. 1; WIDMER/SLAMA 444 erachten demgegenüber – entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut von KS 99 Ziff. 1 («in der Schweiz eine aktive Geschäftstätigkeit ausüben») – ohne nähere Begründung auch die Geschäftstätigkeit einer ausländischen Betriebsstätte als genügend.

27 Ebenso WIDMER/SLAMA 444.

28 ESTV, Fragen zu Ziff. 1.

29 KS 99-E Ziff. 3.1.

30 KS 99 Ziff. 1.

31 Der Aktivitätstest von Art. 22 Abs. 1 lit. c DBA-US 96 wird allerdings zur Vermeidung von Missbräuchen durch das Erfordernis der Erheblichkeit der Geschäftstätigkeit ergänzt.

32 Ebenso WIDMER/SLAMA 443.

33 ESTV, Fragen zu Ziff. 1.

34 ESTV, Fragen zu Ziff. 1; WIDMER/SLAMA 443 verwenden diesbezüglich den Ausdruck «wertschöpfungsorientierte, betriebliche Aktivität».

nannt<sup>35</sup>. Auch die Lizenzverwaltung bzw. -verwertung durch eine schweizerische Gesellschaft kann als aktive Geschäftstätigkeit betrachtet werden, wenn die Bewirtschaftung der in dieser Unternehmung vorhandenen Immaterialgüterrechte einen erheblichen Einsatz von Know-how und Personal verlangt<sup>36</sup>.

### 2.2.1.5 Das Erfordernis genügender Substanz

Für die Qualifikation als aktive Geschäftstätigkeit ist erforderlich, dass die unternehmerische Tätigkeit durch eigenes Personal in einem dafür eingerichteten Geschäftsbetrieb ausgeübt wird (Erfordernis genügender Substanz)<sup>37</sup>. Das Erfordernis genügender Substanz wurde im Vergleich zum KS 99-E ausgeweitet<sup>38</sup>. Abgestellt wird primär aber auf die Art und die Qualität der Tätigkeit und weniger auf das äussere Auftreten der Gesellschaft<sup>39</sup>.

### 2.2.1.6 Das Erfordernis der Vollbesteuerung

Gemäss der Fassung des KS 99-E sollten nur diejenigen Gesellschaften, welche keinen steuerlichen Sonderstatus i.S.v. Art. 28 Abs. 2–4 StHG beanspruchen, vom Verbot der übermässigen Weiterleitung und vom Verbot der Gewinnspeicherung entbunden werden<sup>40</sup>. In der definitiven Fassung des KS 99 wurde auf eine solche Vollbesteuerungsklausel verzichtet<sup>41</sup>.

### 2.2.1.7 Das Erfordernis der Konnexität

Wenn auch im KS 99 – im Gegensatz zu Art. 22 Abs. 1 lit. c DBA-US 96 – kein Erfordernis der Konnexität der Geschäftstätigkeit der betreffenden Gesellschaft mit den entsprechenden abkommensbegünstigten Einkünften<sup>42</sup> vorgesehen ist, so wird dies von der ESTV dennoch verlangt. Demgemäss ist es erforderlich, dass die abkommensbegünstigten Einkünfte im Zusammenhang mit der aktiven Geschäftstätigkeit der betreffenden Gesellschaft erzielt werden.

## 2.2.2 Der Börsentest

In KS 99 Ziff. 2 wird der Börsentest, welcher sich in einen direkten und einen indirekten Börsentest gliedert, statuiert. Börsentests finden sich auch in Art. 11 Abs. 2 lit. b (ii) DBA-F, Art. 22 Abs. 1 lit. e DBA-US 96 und im DBA-VEN.

### 2.2.2.1 Der direkte Börsentest

Gemäss KS 99 Ziff. 2.1 dürfen Gesellschaften, bei denen die Mehrheit der ausgegebenen Aktien nach Stimmkraft und Nennwerten an einer (oder mehreren) anerkannten Börse(n) kotiert ist und regelmässig gehandelt wird, mehr als 50 Prozent der abkommensbegünstigten Erträge zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwenden, sofern diese Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind und belegt werden können. Bei diesen Gesellschaften gilt das Verbot der Gewinnspeicherung gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 62 solange als eingehalten, als keine Gefährdung des Steuerbezuges gemäss Art. 47 Abs. 1 lit. a VStG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 VStV gegeben ist. Der Nachweis der Börsenkotierung und des regelmässigen Handels obliegt dabei in jedem Fall der betroffenen Gesellschaft<sup>43</sup>.

#### 2.2.2.1.1 Die Mehrheit nach Stimmkraft und Nennwert

Mit Bezug auf das Begriffsmerkmal *Mehrheit der ausgegebenen Aktien nach Stimmkraft und Nennwerten*<sup>44</sup> ist aufgrund des Wortlautes von kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen auszugehen, d.h. sowohl die Mehrheit der Stimmkraft als auch die Mehrheit der Nennwerte müssen kotiert sein und regelmässig gehandelt werden. Fraglich ist allerdings, ob dabei eine Gesamtbetrachtung (d.h. die Mehrheit der Stimmkraft und der Nennwerte insgesamt) oder eine Einzelbetrachtung (d.h. die Mehrheit der Stimmkraft einerseits und die Mehrheit der Nennwerte andererseits) zur Anwendung gelangt. Von Bedeutung ist diese Frage insbesondere im Zusammenhang mit nicht kotierten Stimmrechtsaktien. Einer Gesamtbetrachtung ist nach der hier vertretenen Auffassung der Vorzug zu geben. Andernfalls wäre in Fällen, in denen nicht kotierte Stimmrechtsaktien die Mehrheit der gesamten Stimmrechte auf sich vereinigen, die Anwendung des Börsentestes per se ausgeschlossen. Schwierigkeiten bereitet die Gesamtbetrachtung allerdings mit Bezug auf die Gewichtung von Nennwert und Stimmrecht.

#### 2.2.2.1.2 Der regelmässige Handel der ausgegebenen Aktien

Im Gegensatz zur amerikanischen Kommentierung von Art. 22 Abs. 1 lit. e DBA-US 96 finden sich im KS 99 kei-

35 Siehe KS 99-E Ziff. 3.1 und KS 99 Ziff. 1.

36 WIDMER/SLAMA 433.

37 KS 99 Ziff. 1; gemäss WIDMER/SLAMA 443 sind – ohne nähere Begründung – die Anzahl der Angestellten oder die Grösse der Büroräumlichkeiten grundsätzlich unbeachtlich.

38 In KS 99-E Ziff. 3.1 wird als Substanzerfordernis lediglich das eigene Personal genannt.

39 ESTV, Fragen zu Ziff. 1.

40 Siehe KS 99-E Ziff. 3.1.

41 Siehe KS 99 Ziff. 1.

42 Ebenso WIDMER/SLAMA 444 und ZIMMERMANN, StR 54 157.

43 Anmerkung zu KS 99 Ziff. 2.

44 KS 99 Ziff. 2.1.

ne zahlenmässig messbaren Kriterien. Grundsätzlich ist zu begrüssen, dass auf die Festsetzung fixer Quoten verzichtet wurde<sup>45</sup>. Es kann dann ein regelmässiger Handel angenommen werden, wenn pro Zeiteinheit ein bestimmter Anteil der sich auf dem Markt befindenden Aktien umgesetzt wird<sup>46</sup>.

### 2.2.2.1.3 Die anerkannte Börse

Als anerkannte Börse i.S.v. KS 99 Ziff. 2 gelten die Schweizer Börse oder eine ausländische Börse, deren Kotierungsreglement gleiche oder vergleichbare Vorschriften und Mindestanforderungen enthält wie das Kotierungsreglement der Schweizer Börse<sup>47</sup>.

### 2.2.2.2 Der indirekte Börsentest

Gemäss KS 99 Ziff. 2.2 dürfen Gesellschaften, bei denen die Mehrheit der ausgegebenen Aktien nach Stimmkraft und Nennwerten unmittelbar durch eine oder mehrere im Inland ansässige Gesellschaft oder Gesellschaften gehalten wird, welche die Voraussetzungen des direkten Börsentests gemäss KS 99 Ziff. 2.1 erfüllt bzw. erfüllen, mehr als 50 Prozent der abkommensbegünstigten Erträge zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwenden, sofern diese Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind und belegt werden können. Bei diesen Gesellschaften gilt das Verbot der Gewinnspeicherung gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 62 solange als eingehalten, als keine Gefährdung des Steuerbezuges gemäss Art. 47 Abs. 1 lit. a VStG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 VStV gegeben ist. Auf eine Ausweitung des indirekten Börsentests, so wie im KS 99-E noch vorgesehen, wonach auch die Börsenkotierung der im Ausland ansässigen Muttergesellschaft als zulässig galt<sup>48</sup>, wurde in der definitiven Fassung des KS 99 verzichtet<sup>49</sup>.

## 2.2.3 Der Holdingtest

Als dritte Kategorie der Bona-fide-Klauseln enthält KS 99 Ziff. 3 den Holdingtest. Dieser gliedert sich in zwei Tatbestände mit unterschiedlichen Rechtsfolgen: den reinen Holdingtest (KS 99 Ziff. 3.1), dessen Rechtsfolgen denjenigen des Aktivitätstests und des Börsentests entsprechen, einerseits und den gemischten Holdingtest (KS 99 Ziff. 3.2), mit weniger weit reichender

Wirkung, andererseits. Der Holdingtest fand erst in die definitive Fassung des KS 99 Eingang<sup>50</sup>. Eine mit dem Holdingtest vergleichbare Bestimmung – wenn auch weit detaillierter ausgestaltet – findet sich in Art. 22 Abs. 1 lit. d DBA-US 96 i.V.m. Art. 22 Abs. 7 lit. b DBA-US 96 (Test für Hauptverwaltungsgesellschaften).

### 2.2.3.1 Der reine Holdingtest

Gemäss KS 99 Ziff. 3.1 ist es Holdinggesellschaften, die ausschliesslich oder fast ausschliesslich Beteiligungen verwalten und finanzieren, gestattet, zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen mehr als 50 Prozent der abkommensbegünstigten Erträge zu verwenden, sofern diese Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind und belegt werden können. Bei diesen Gesellschaften gilt das Verbot der Gewinnspeicherung gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 62 solange als eingehalten, als keine Gefährdung des Steuerbezuges gemäss Art. 47 Abs. 1 lit. a VStG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 VStV gegeben ist. Der Nachweis der ausschliesslichen oder fast ausschliesslichen Verwaltung und Finanzierung von Beteiligungen obliegt in jedem Fall der Gesellschaft<sup>51</sup>.

#### 2.2.3.1.1 Die Holdinggesellschaft

Im KS 99 finden sich keine näheren Hinweise betreffend das Begriffsmerkmal der Holdinggesellschaft. Es stellt sich die Frage, ob mit Bezug auf KS 99 Ziff. 3.1 der Holdingbegriff i.S.v. Art. 28 Abs. 2 StHG analoge Anwendung findet. Gemäss dieser Bestimmung gilt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft dann als Holdinggesellschaft, wenn ihr statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und sie in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausübt. Diese Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sind von der Entrichtung der Gewinnsteuer befreit, sofern die Beteiligungen oder die Erträge aus den Beteiligungen längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen<sup>52</sup>.

Aufgrund des Normzweckes von Art. 28 Abs. 2 StHG sowie der autonomen Auslegung des BRB 62 und der dazugehörigen Kreisschreiben sind die Begriffsumschreibungen betreffend Holdinggesellschaften nach der hier

45 Das langfristige Engagement institutioneller Anleger beispielsweise könnte dazu führen, dass nicht von einem regelmässigen Handel auszugehen ist, wiewohl grundsätzlich sämtliche kotierten Titel frei gehandelt werden können und nicht als strategische Beteiligung gehalten werden oder sich im Besitze eines Hauptaktionärs befinden.

46 WIDMER/SLAMA 449.

47 Anmerkung zu KS 99 Ziff. 2.

48 KS 99-E Ziff. 3.23.

49 KS 99 Ziff. 2; kritisch dazu ZIMMERMANN, StR 54 157.

50 Das KS 99-E enthielt noch keinen Holdingtest.

51 Anmerkung zu KS 99 Ziff. 3.1.

52 Art. 28 Abs. 2 StHG 2. Satz.

vertretenen Auffassung nicht kongruent. Mit Bezug auf KS 99 Ziff. 3.1 sind der statutarische Zweck und die von der betreffenden Gesellschaft tatsächlich ausgeübte Funktion (effektive Tätigkeit) massgebend. Hauptzweck der Gesellschaft (statutarisch und faktisch) sollten demnach die dauernde Verwaltung und Finanzierung von Beteiligungen sein<sup>53</sup>, wobei die effektive Tätigkeit im Wesentlichen auf die Verwaltung und Finanzierung von Beteiligungen zu beschränken ist. Fraglich ist, ob eine andere Geschäftstätigkeit der Gesellschaft als schädlich zu erachten ist. Dies ist sicherlich dann zu verneinen, wenn diese andere Geschäftstätigkeit als aktive Geschäftstätigkeit i.S.v. KS 99 Ziff. 1 zu qualifizieren ist, da diesfalls die Rechtsfolgen gemäss KS 99 Ziff. 1 Platz greifen. Trifft dies nicht zu, so ist wohl im Umkehrschluss zu KS 99 Ziff. 3.2 eine andere Geschäftstätigkeit mit dem Status der reinen Holdinggesellschaft i.S.v. KS 99 Ziff. 3.1 nicht in Einklang zu bringen. Aufgrund der Tatsache, dass das Verbot der übermässigen Weiterleitung bezüglich der reinen Holdinggesellschaften nicht zur Anwendung gelangt, ist eine ausländische Fremdfinanzierung gestattet<sup>54</sup>.

### 2.2.3.1.2 Ausschliessliche oder fast ausschliessliche Verwaltung und Finanzierung von Beteiligungen

Um die bevorzugte Behandlung von KS 99 Ziff. 3.1 beanspruchen zu können, muss sich die effektive Tätigkeit der betreffenden Gesellschaft auf die Verwaltung von Beteiligungen und deren Finanzierung beschränken. Andere Aktivitäten sind unzulässig, insofern es sich nicht um qualitativ und quantitativ unbedeutende Nebentätigkeiten oder um eine aktive Geschäftstätigkeit i.S.v. KS 99 Ziff. 1 handelt<sup>55</sup>. Die gewinnbringende Anlage flüssiger Mittel kann, wenn diese Mittel innerhalb kurzer Zeit wieder ihrer Zweckbestimmung zugeführt werden, als Verwaltungstätigkeit betrachtet werden<sup>56</sup>.

Die Finanzierung von Beteiligungen wird ausdrücklich gestattet. Anders als in Art. 28 Abs. 2 StHG fehlt in KS 99 Ziff. 3.1 eine prozentuale Beschränkung der Finanzierung im Verhältnis zu den Beteiligungen resp. deren Dividendenenerträgen. Dementsprechend unterliegen die von der betreffenden Gesellschaft ihren Beteiligungsgesellschaften gewährten Darlehen keiner

quantitativen Beschränkung. Offen ist, was als Beteiligung zu qualifizieren ist. Dies ist nach der hier vertretenen Auffassung nicht zwingend die 20-Prozent- resp. Zwei-Millionen-Grenze, wie sie in Art. 28 Abs. 1 StHG und Art. 69 DBG statuiert wird. In jedem Fall sollte aber die gefestigte 20-Prozent- resp. Zwei-Millionen-Limite als Safe-harbour-Regel gelten<sup>57</sup>. Die ESTV erachtet lediglich die 20-Prozent-Regel als massgebend. Demgemäss müssen mindestens 90 Prozent der Anteile an Kapitalgesellschaften in der Bilanz der Holdinggesellschaft mindestens 20 Prozent vom Grund- oder Stammkapital der Untergesellschaften betragen<sup>58</sup>. Mit Bezug auf die Frage, was noch als fast ausschliesslich gilt, darf gemäss ESTV die Höhe der insgesamt zulässigen Nebeneinkünfte i.d.R. maximal 5 Prozent der Gesamterträge ausmachen<sup>59</sup>.

### 2.2.3.2 Der gemischte Holdingtest

Gemäss KS 99 Ziff. 3.2 ist es Holdinggesellschaften, die neben der Verwaltung und Finanzierung von Beteiligungen noch andere Aktivitäten (wie beispielsweise Lizenzverwaltung, Refakturierung usw.) ausüben, nicht gestattet, mehr als 50 Prozent der abkommensbegünstigten Erträge zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen zu verwenden. Bei diesen Gesellschaften gilt das Verbot der Gewinnspeicherung gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 62 solange als eingehalten, als keine Gefährdung des Steuerbezuges gemäss Art. 47 Abs. 1 lit. a VStG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 VStV gegeben ist. Demgemäss haben gemischte Holdinggesellschaften, d.h. Holdinggesellschaften, welche neben der eigentlichen Holdingfunktion noch andere Aktivitäten betreiben, das Verbot der übermässigen Weiterleitung i.S.v. Art. 2 Abs. 2 lit. a BRB 62 weiterhin zu beachten. Eine Erleichterung steht diesen Gesellschaften aufgrund des KS 99 lediglich mit Bezug auf das Verbot der Gewinnspeicherung gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 62 zu, indem nur der Tatbestand der Steuerbezugsgefährdung zu vermeiden, nicht jedoch das Gebot der Pflichtausschüttung zu beachten ist. Auch die gemischten Holdinggesellschaften haben ihren Hauptzweck statutarisch wie auch faktisch weiterhin der Holdingfunktion zu widmen<sup>60</sup>.

53 Betreffend den statutarischen Zweck ebenso WIDMER/SLAMA 446.

54 ZIMMERMANN, StR 54 158.

55 Siehe oben, 2.2.3.1.1.

56 WIDMER/SLAMA 445.

57 Gemäss WIDMER/SLAMA 446 kann auf die im DBG festgehaltenen Grundsätze abgestellt werden.

58 ESTV, Fragen zu Ziff. 3.

59 ESTV, Fragen zu Ziff. 3.

60 WIDMER/SLAMA 446; für die Prüfung, ob im konkreten Einzelfall die Holdingfunktion als Hauptzweck gegeben ist, empfehlen WIDMER/SLAMA 447 – in wenig aussagekräftiger Weise – die drei Kriterien Statuten, Bilanztest und Ertragstest «kumulativ oder alternativ» heranzuziehen.

## 2.3 Das Verbot der Gewinnspeicherung (Gewinnhortung)

### 2.3.1 Allgemeines

Modernisiert wurde auch das Verbot der Gewinnspeicherung. Gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 62 haben juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, an welchen nicht abkommensberechtigte Personen zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt durch Beteiligung oder in anderer Weise interessiert sind, insofern als sie abkommensbegünstigte Einkünfte beziehen, angemessene Gewinnausschüttungen vorzunehmen<sup>61</sup>. Mit dieser Vorschrift soll verhindert werden, dass Speichergesellschaften ihre Einkünfte thesaurieren (Verhinderung der Gewinnspeicherung)<sup>62</sup>. Begründet wird die Verhinderung der Gewinnspeicherung damit, dass bei solchen Gesellschaften die Gefahr bestehe, dass die aufgespeicherten (und in der Schweiz aufgrund von Steuerprivilegien niedrig besteuerten) Gewinne auf absehbare Zeit nicht ausgeschüttet würden, die interessierten Personen diese dafür aber früher oder später in irgendeiner Form, sei es indirekt in Form von Vorschüssen an die Aktionäre, die nicht zurückbezahlt werden, oder bei der Liquidation der Gesellschaft allenfalls auch direkt, steuerfrei an sich ziehen würden<sup>63</sup>. Dem Bundesgericht zufolge ist betreffend die Speichergesellschaft gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 62 ein Missbrauch schon allein darin zu erblicken, «dass sie den Vorteil der Doppelbesteuerungsabkommen zur Thesaurierung der Einkünfte im Interesse nicht abkommensberechtigter Personen ausnützt»<sup>64</sup>. Das in Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 62 stipulierte Verbot der Gewinnspeicherung wurde im KS 62 konkretisiert. Mit Inkrafttreten des KS 99 wurden die Regelungen des KS 62 modifiziert und der Grundsatz der Vermeidung der Steuerbezugsgefährdung eingeführt. Dementsprechend gilt nach heute in Kraft stehender Regelung ein Gewinnausschüttungsverhalten solange als angemessen i.S.v. Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB 62, als keine Gefährdung des Steuerbezuges gemäss Art. 47 Abs. 1 lit. a VStG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 VStV gegeben ist<sup>65</sup>. Vor Inkrafttreten des KS 99 wurde aufgrund des KS 62 eine Gewinnausschüttung dann als angemessen erachtet, wenn sie für jedes Geschäftsjahr mindestens 25 Prozent des Bruttobetrag der abkommensbegünstigten Einkünfte betrug<sup>66</sup>.

### 2.3.2 Die Vermeidung der Steuerbezugsgefährdung gemäss KS 99

Das Ausschüttungsverhalten einer Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz gilt in Anwendung von Art. 2 Abs. 2 lit. b BRB nach der neu geltenden Regelung solange als angemessen, als keine Gefährdung des Steuerbezuges gemäss Art. 47 Abs. 1 lit. a VStG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 VStV gegeben ist (Vermeidung der Steuerbezugsgefährdung). Diese Regelung hat für alle ausländisch beherrschten juristischen Personen Gültigkeit, auch für jene Gesellschaften, welche die Voraussetzungen des Aktivitätstests (KS 99 Ziff. 1), des Börsentests (KS 99 Ziff. 2) oder des Holdingtests (KS 99 Ziff. 3) erfüllen.

Gemäss Art. 47 Abs. 1 lit. a VStG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 VStV ist von einer Bezugsgefährdung<sup>67</sup> dann auszugehen, wenn:

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

Demgemäss liegt eine Bezugsgefährdung i.S.v. Art. 47 Abs. 1 lit. a VStG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 VStV dann vor, wenn die drei Voraussetzungen – 80-prozentige Auslandsbeherrschung, fehlende Aktiven in der Schweiz und ungenügende Dividendenausschüttungen – kumulativ erfüllt sind.

Gemäss bisheriger Praxis der ESTV (Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben) gilt eine jährliche Ausschüttung von mindestens 6 Prozent der eigenen Mittel als angemessen<sup>68</sup>. Die Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen ist grundsätzlich in der Auslegung von Art. 47 Abs. 1 lit. a VStG und Art. 9 Abs. 1 VStV im Zu-

61 ESTV, Steuerentlastung, Allgemeines VI Ziff. 43.3.; LUDWIG, StR 20 155; LÜTHI, Missbrauch 390; RYSER W., Introduction 188.

62 BGE 113 Ib 195 E 4; LUDWIG, StR 20 155; LÜTHI, Missbrauch 390 f.; RYSER W., Introduction 188; ESTV, Steuerentlastung, Allgemeines VI Ziff. 43.3 verwendet dabei den Begriff «Gewinnhortung», ebenso LOCHER P., International 162; z.T. wird neben dem Begriff der Speichergesellschaft auch der Begriff der Thesaurierungsgesellschaft verwendet, so MÄUSLI 244.

63 BGE 113 Ib 195 E 4; LUDWIG, StR 20 155; LÜTHI, Missbrauch 390.

64 BGE 113 Ib 201.

65 KS 99 Ziff. 1 – 3.

66 KS 62 Ziff. II 2; LUDWIG, StR 20 155; LÜTHI, Missbrauch 390.

67 Betreffend den Tatbestand der Steuerbezugsgefährdung siehe auch KEHRLI 241 ff.

68 STOCKAR/HOCHREUTENER, Bd. 2, Nr. 1 zu Art. 9 VStV.



sammenhang mit dem KS 99 frei, da im KS 99 auf diese Bestimmungen lediglich Bezug genommen wird, jedoch ein ausdrücklicher Verweis auf die entsprechende Praxis dazu fehlt<sup>69</sup>. Gemäss einer von der ESTV erteilten Auskunft ist jedoch davon auszugehen, dass die pauschale Praxis einer Mindestausschüttung von 6 Prozent auch mit Bezug auf das KS 99 zur Anwendung gelangen soll<sup>70</sup>. Beteiligungen, die von einer schweizerischen Gesellschaft gehalten werden, gelten auch mit Bezug auf das KS 99 gemäss einer von der ESTV erteilten Auskunft generell als Inlandaktiven<sup>71</sup>. Zur Erfüllung des Tatbestandes der Steuerbezugsgefährdung i.S. des KS 99 ist es zudem nicht erforderlich, dass die ESTV tatsächlich auch eine entsprechende Sicherstellungsverfügung erlässt<sup>72</sup>.

## 2.4 Das Verbot der unangemessenen Finanzierung

Die im KS 62 enthaltenen Finanzierungsregeln betreffend die maximal zulässige Fremdfinanzierung gegenüber ausländischen Gläubigern und die zulässigen Höchstzinssätze wurden mit Erlass des KS 99 aufgehoben<sup>73</sup>. Demgemäss werden die Bestimmungen bezüglich des Verhältnisses Eigenkapital/Fremdkapital sowie die Vorschriften betreffend die Maximalsätze für die Verzinsung ausländischer Kreditoren nicht mehr angewandt<sup>74</sup>. Gemäss KS 99 gelten neu generell die im Merkblatt S-02.111 und im Kreisschreiben Nr. 6 vom 6. Juni 1997 festgelegten Finanzierungs- und Verzinsungsrichtlinien der ESTV<sup>75</sup>. Dabei stellt ein Verstoss gegen diese Richtlinien solange keine missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen dar, als dadurch nicht die Weiterleitungsbeschränkungen verletzt werden<sup>76</sup>.

## 3 Kritik und Würdigung

### 3.1 Die Frage der Notwendigkeit von Massnahmen zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs

Die grundsätzliche Notwendigkeit von Massnahmen zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs ist – im Einklang mit der herrschenden Lehre<sup>77</sup> – klar zu befürworten. Die unterschiedliche Ausgestaltung der einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen und die unvollständigen

Abkommensnetze der verschiedenen Vertragsstaaten ermöglichen es den betroffenen Steuerpflichtigen, durch das gezielte Zwischenschalten von Rechtsträgern in den Genuss von Abkommensvorteilen zu gelangen, die ihnen nicht zugeordnet sind. Um eine Zweckentfremdung resp. eine ungewollte faktische Ausweitung des persönlichen Geltungsbereiches der entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen zu vermeiden, ist es richtig und sachgemäss, Massnahmen zu ergreifen, welche den Abkommenschutz auf diejenigen Personen beschränken, für welche die abkommensrechtlichen Normen geschaffen wurden. Massnahmen zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs sind eine logische Folge des Bilateralismus auf dem Gebiete des internationalen Doppelsteuerungsrechts.

### 3.2 Die Frage der formellen Ausgestaltung der Missbrauchsbestimmungen

Schwieriger als die grundsätzliche Frage der Notwendigkeit von Missbrauchsbestimmungen ist die Frage der formellen Ausgestaltung zu beantworten, d.h. die Frage, ob die schweizerischen Missbrauchsmaßnahmen weiterhin in landesrechtlichen Normen des Empfängerstaates, sprich im (modernisierten) BRB 62, zu regeln sind oder ob diese Bestimmungen in die Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen werden sollten. Für eine Lösung i.S. des BRB 62 spricht sicherlich deren Flexibilität und Anpassungsfähigkeit, ist die Schweiz doch für entsprechende Änderungen landesrechtlicher Bestimmungen grundsätzlich nicht zum Vornherein auf das formelle Einverständnis der Partnerstaaten angewiesen. Für eine abkommensrechtliche Lösung sprechen demgegenüber Gründe der Rechtssicherheit und der Klarheit für den Rechtsanwender. Die Frage kann aber letztlich nicht dialektisch beantwortet werden. Vielmehr ist die Antwort in einem fortwährenden Abwägen der verhandlungspolitischen Kräfteverhältnisse zu suchen. Solange eine grosse Mehrheit der schweizerischen Vertragspartner in Anbetracht eines griffigen schweizerischen BRB-62-Regelwerkes auf die Einführung abkommensrechtlicher Missbrauchsbestimmungen verzichtet, sollte grundsätzlich an einer modernen Lösung i.S. des BRB 62 festgehalten werden. In Einzelfällen ist auch eine Kombination des BRB 62 mit einer landesrechtlichen Missbrauchsbestimmung des Quellenstaates opportun,

69 HINNY/KRONAUER 256.

70 HINNY/KRONAUER 256.

71 HINNY/KRONAUER 257.

72 HINNY/KRONAUER 256.

73 KS 99 Ziff. 4; ZIMMERMANN, StR 54 156.

74 KS 99 Ziff. 4.

75 KS 99 Ziff. 4.

76 ESTV, Steuerentlastung, Allgemeines VI Ziff. 43.4.

77 ALTENBURGER 30; LÜTHI Missbrauch 399; MÄUSLI 263; OECHSLIN-SAUPPER 133; ZIMMERMANN, StR 48 370; ZIMMERMANN, StR 54 158.

wenn auch für den Rechtsanwender in Einzelfällen unter Umständen etwas arbiträrer als eine akommensrechtliche Lösung. Langfristig wird sich wohl auch die Frage stellen, ob nicht eine Auswahl typisierter, wohl ausgewogener Missbrauchsbestimmungen, kombiniert mit Bona-fide-Klauseln, in das OECD-Musterabkommen aufzunehmen wäre.

### 3.3 Die Frage der inhaltlichen Ausgestaltung von Massnahmen zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs

#### 3.3.1 Das Erfolgselement als Tatbestandsmerkmal von Missbrauchsbestimmungen

In Art. VI Abs. 2 DBA-US 51, der ersten Missbrauchsbestimmung des schweizerischen Abkommensrechts, findet sich noch kein eigentliches Erfolgselement. Vielmehr enthält diese Bestimmung eine Arranged-or-maintained-Regel mit einem sehr allgemein gehaltenen Absichtselement<sup>78</sup>. Mit dem Erlass des BRB 62 wurde das Erfolgselement als massgebendes objektives Tatbestandsmerkmal neu eingeführt und danach auch in die grosse Mehrzahl der heute geltenden abkommensrechtlichen Missbrauchsbestimmungen aufgenommen<sup>79</sup>. Dabei wurde das Erfolgselement (Abkommensvorteile kommen im Wesentlichen in Drittstaaten ansässigen Personen zugute) nicht als solches abstrakt statuiert. Vielmehr wurden verschiedene typisierte Tatbestände geschaffen, bei deren Vorliegen vom Eintritt des Erfolgselementes ausgegangen wird. Aufgrund dieser Ausgestaltung wird anhand schematischer Tests beurteilt, wann das Erfolgselement als gegeben zu erachten ist. Die beiden grundlegenden Regelungen sind dabei die Beherrschungsklausel (ausländische Beherrschung) und das Verbot der übermässigen Weiterleitung. Eine derartige Typisierung ist sachgerecht und schafft sowohl für die rechtsanwendende Behörde als auch die betroffenen Steuerpflichtigen Klarheit. Lüthi spricht in diesem Zusammenhang davon, «Sicherheitszonen für die Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen zu schaffen»<sup>80</sup>. Solche schematisch formulierte Tatbestandsumschreibungen sind offen gehaltenen Arranged-or-maintained-Regeln,

wie sie beispielsweise in Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA-NL oder in Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 enthalten sind (resp. waren), vorzuziehen. Der Aufnahme derartiger Typisierungen ist allerdings nur dann zuzustimmen, wenn sie nicht isoliert, sondern unter Einbezug des Absichtselementes angewendet werden. Andernfalls führt dies in verschiedenen Fällen zu stossenden Ergebnissen.

#### 3.3.2 Das Absichtselement als Tatbestandsmerkmal und die objektivierte Vermutung der fehlenden Missbrauchsabsicht

Wird das Element der Missbrauchsabsicht – als Korrektiv der typisierten Missbrauchsbestimmungen – in Form eines allgemein formulierten subjektiven Tatbestandsmerkmals in eine Missbrauchsbestimmung aufgenommen, so führt dies zwangsläufig zu diffizilen Auslegungsfragen, liegt es doch auf der Hand, «dass Steuer-normen, die an innere Vorgänge der Steuerpflichtigen anknüpfen, in verschiedener Hinsicht problematisch sind»<sup>81</sup>. In der Praxis haben sich denn auch die Arranged-or-maintained-Regeln als unpraktisch und der Rechtssicherheit nicht förderlich erwiesen. Folge solcher offen formulierter Tatbestände war, dass von den rechtsanwendenden Behörden und Gerichten wiederum objektivierte Hilfskriterien geschaffen werden mussten<sup>82</sup>.

Aus diesem Grund wurden denn auch vorab von der amerikanischen Abkommenspraxis objektivierte Tatbestände geschaffen, gemäss denen die fehlende Missbrauchsabsicht vermutet wird (Bona-fide-Klauseln). Aufgrund solcher Bestimmungen wird bei Erfüllen der entsprechenden Tatbestandsmerkmale die fehlende Missbrauchsabsicht, d.h. das Fehlen des Absichtselementes, vermutet. Als Folge davon entfällt bei diesen Sachverhalten, auch wenn die Kriterien bezüglich des Erfolgselementes gegeben sind, die einschränkende Wirkung der entsprechenden Missbrauchsbestimmung<sup>83</sup>. Es ist zu begrüssen, dass die Beweisführung zum Vorliegen oder Fehlen der Missbrauchsabsicht aufgrund objektivierter Kriterien erfolgt und nicht dem Gutdünken der rechtsanwendenden Behörden oder Gerichte überlassen wird. Im Bereiche des Abkommensrechts, welches letztlich eine

78 Gemäss Art. VI Abs. 2 DBA-US 51 wird der günstigere Sockelsteuersatz von 5 Prozent dann nicht gewährt, «wenn die Verbindung der beiden Gesellschaften in erster Linie mit der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, um sich diesen Vorteil zu sichern».

79 So insbesondere Art. 2 Abs. 2 BRB 62, Art. 22 DBA-B, Art. 23 DBA-D, Art. 11 Abs. 2 und Art. 14 DBA-F, Art. 23 DBA-I und Art. 22 DBA-US 96.

80 LÜTHI, Missbrauch 399.

81 REICH, ST 72 265 f.

82 Siehe beispielhaft BGE 110 Ib 287 ff. mit Bezug auf Art. 9 Abs. 2 lit. a (i) DBA-NL.

83 So wird beispielsweise gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. e DBA-US 96 bei einer börsenkotierten Gesellschaft, deren Aktien regelmässig gehandelt werden, davon ausgegangen, dass diese Gesellschaft nicht mit dem Ziel, Abkommensvorteile nicht abkommensberechtigten Personen zukommen zu lassen, errichtet wurde. Aufgrund der Börsenkotierung und des regelmässigen Aktienhandels wird die fehlende Missbrauchsabsicht vermutet, selbst wenn das Erfolgselement (Abkommensvorteile kommen im Wesentlichen in einem Drittstaat ansässigen Personen zugute) aufgrund einer entsprechenden ausländischen Beherrschung erfüllt ist.

korrigierende Rechtsfortbildung und Rechtsentwicklung durch ein übergeordnetes Gericht nur in beschränktem Masse kennt, sind möglichst geschlossene und auslegungsfeindliche Normen zweckmässig.

Dem möglichen Einwand, Bona-fide-Klauseln seien kompliziert<sup>84</sup> und schwer verständlich, ist entgegenzuhalten, dass es sich bei den Missbrauchsbestimmungen im Allgemeinen und Bona-fide-Klauseln im Besonderen um sehr junges Recht handelt und dass das diesbezügliche allgemeine Rechtsverständnis noch wenig entwickelt ist. Dieses wird sich aber in den nächsten Jahren durch die Praxis zweifellos verdichten. Die Vorteile derartiger Klauseln überwiegen und sind gewichtiger als die Vorteile jener Missbrauchsbestimmungen, welche lediglich auf das Erfolgselement oder ein allgemein gehaltenes Absichtselement ausgerichtet sind. Die Erneuerung des BRB 62 durch die Einführung des KS 99, insbesondere die Aufnahme des Aktivitäts-, des Börsen- und des Holdingtests, ist aus den oben dargelegten Gründen sehr zu begrüssen. Mit der Anpassung des BRB 62 / KS 99 ist das Regelwerk der schweizerischen Missbrauchsbestimmungen wesentlich modernisiert und auf einen sehr fortschrittlichen Stand gebracht worden.

## Literatur

- ALTENBURGER PETER, Ein Meilenstein des internationalen Steuerrechts, NZZ Nr. 302 vom 29./30. Dezember 1990, S. 30
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 5. A., Zürich 1995
- DUSS MARCO, Kommentar zu Art. 15–18, 27, 28 und 31 StHG, in Zweifel/Athanas, Kommentar StHG (zitiert: Kommentar StHG)
- ESTV (Hrsg.), Steuerentlastungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, Loseblattwerk, inkl. Lieferung 19 (2001), Bern (zitiert: Steuerentlastung)
- HINNY PASCAL/KRONAUER MARKUS, Erleichterungen beim Missbrauchsbeschluss (BRB 1962), ST 73 (1999) 255 ff.
- HÖHN ERNST, Holding- und Domizilgesellschaften gemäss StHG, in Höhn/Athanas, Bundessteuerrecht, 247 ff. (zitiert: Holding- und Domizilgesellschaften)
- HÖHN ERNST/DAVID EUGEN, Doppelbesteuerungsrecht, Bern 1973
- HULL HOWARD, Limitation on benefits in the new US-Switzerland treaty, ST 71 (1997) 329 ff.
- JÄGER HANS-JOACHIM, Der Unternehmensstandort Schweiz aus der steuerlichen Sicht standortungebundener Unternehmen, Bern 1996
- KEHRLI URS, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl nach Art. 47 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer, ASA 55 (1986/87) 241 ff.
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2. A., Bern 2000 (zitiert: International)
- LUDWIG MAX, Zwei Jahre Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, StR 20 (1995) 145 ff.
- LÜTHI DANIEL, Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, in Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993, 381 ff. (zitiert: Missbrauch)
- MASSHARDT HEINZ, Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 31 (1962/63) 225 ff.
- MÄUSLI PETER, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern 1993
- OECD (Hrsg.), Bericht des Steuerausschusses Nr. 1, Harmful tax competition, an emerging global issue, Paris 1998 (zitiert: Harmful competition)
- OECHSLIN-SAUPPER EVELINE, Besteuerung ausländisch beherrschter Kapitalgesellschaften mit Ansässigkeit in der Schweiz, 2. A., Bern 1994
- REICH MARKUS, Umstrukturierungen im Steuerrecht, ST 72 (1998) 263 ff.
- RYSER WALTER, Introduction au droit fiscal international de la Suisse, Bern 1980 (zitiert: Introduction)
- STOCKAR CONRAD/HOCHREUTENER HANS PETER (Hrsg.), Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 1 und 2, Loseblattwerk, Stand 1999, Basel
- WIDMER STEFAN/SLAMA KAROLINA, Die Ausnahmebestimmungen zum Missbrauchsbeschluss im Kreis schreiben 1999, StR 54 (1999) 438 ff.
- ZIMMERMANN SILVIA, Kreisschreiben vom 17.12.98 zum Missbrauchsbeschluss, Anliegen aus der Praxis, StR 54 (1999) 154 ff.

84 HULL 341 mit Bezug auf Art. 22 DBA-US 96.

## Rechtsquellen

BRB 62, Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, SR 672.202

DBA-LAND, Doppelbesteuerungsabkommen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, in Internationales Steuerrecht der Schweiz, Sammlung schweizerischer Abkommen und Ausführungsvorschriften, bearbeitet von der Eidg. Steuerverwaltung, 3 Bände, inklusive Ergänzungslieferung 24, 1998 (zitiert: DBA-Land, mit den jeweiligen Nationalitätenkennzeichen versehen, z.B. DBA-D)

DBA-US 51, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 24. Mai 1951 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen

DBA-US 96, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 2. Oktober 1996 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen

DBG, Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, SR 642.11

ESTV, Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 17. Dezember 1998 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (KS 1999). Häufig gestellte Fragen (FAQ) bezüglich des KS 1999, [www.estv.admin.ch/data/dba/d/missbfaq.htm](http://www.estv.admin.ch/data/dba/d/missbfaq.htm) (24. Oktober 2001; zitiert: Fragen)

KS 62, Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 31. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, ASA 31 (1962/63) 247 ff.

KS 99-E, Entwurf des Kreisschreibens der Eidg. Steuerverwaltung vom 16. Oktober 1998 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes

KS 99, Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 17. Dezember 1998 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes

StHG, Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14

VStG, Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer, SR 642.21

VStV, Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, SR 642.211