

Missbrauch im Doppelbesteuerungsabkommen

Barbara Brauchli Rohrer, lic. iur.

Dipl. Steuerexpertin, Partnerin, Wenger & Vieli AG, b.brauchli@wengervieli.ch

Xenia Athanassoglou, lic. oec. publ.

Dipl. Steuerexpertin, Wenger & Vieli AG, x.athanassoglou@wengervieli.ch

www.wengervieli.ch



Barbara Brauchli Rohrer



Xenia Athanassoglou

1. Einleitende Bemerkungen

Der vorliegende Artikel widmet sich der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, insbesondere des Doppelbesteuerungsabkommens CH-D.

Die Schweiz hat aktuell mit über 110 Ländern Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen, welche unterschiedliche Missbrauchsvorschriften aufweisen. Das DBA CH-D enthielt, wie auch die DBA CH-B, CH-F und CH-I, bis zur letzten Revision einen eigentlichen Missbrauchsartikel, welcher die klassischen Missbrauchstatbestände (Durchlauf, Gewinnhortung, Treuhandschaft, ausländisch beherrschte Familienstiftungen oder Personengesellschaften) explizit abdeckte.

Mit Änderung des DBA CH-D per 1. Januar 2004 wurde der bis anhin gelten-

de Missbrauchsartikel durch folgenden Artikel ersetzt:

Art. 23 DBA CH-D

- (1) *Dieses Abkommen ist nicht so auszulegen, als hindere es einen Vertragsstaat, seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung anzuwenden.*
- (2) *Führen die Bestimmungen des Absatzes 1 zu einer Doppelbesteuerung, beraten die zuständigen Behörden nach Artikel 26 Absatz 3 gemeinsam darüber, ob die Doppelbesteuerung zu vermeiden ist.*

Bei der neusten Revision des DBA CH-D, welche, sofern alles plangemäss verläuft, auf Anfang 2012 in Kraft treten wird (die Beratungen der beiden Räte sind in der diesjährigen Frühjahrs- und Sommersession anberaumt), war, nebst verschiedenen Anpassungen (u.a. Re-

duktion der Beteiligungshöhe für den Nullsatz auf Dividenden, Einfügen einer Schiedsgerichtsklausel und Informationsaustauschklausel nach OECD-Standard), ursprünglich auch eine Änderung des Missbrauchsartikels geplant. Diese wurde jedoch, aufgrund der zeitlichen Dringlichkeit anderer Änderungen, auf einen späteren Zeitpunkt verschoben. Die Schweiz fordert hier anstelle des Verweises auf die innerstaatlichen Missbrauchsnormen die Wiedereinführung einer konkreten Missbrauchsbestimmung. In welcher Formulierung eine solche Bestimmung eingefügt werden soll und welchen Umfang diese haben wird, ist momentan jedoch nicht absehbar.

Der aktuell gültige Artikel 23 DBA CH-D verweist auf das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten. Dies bedeutet, dass bis auf weiteres bei Anwendung des DBA CH-D aus Schweizer Sicht die unilateralen schweizerischen Missbrauchsbestimmungen greifen, auf welche nachfolgend detaillierter eingegangen wird. Aus deutscher Sicht gelten ebenfalls die innerstaatlichen, deutschen Rechtsvorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung: es finden §42 der Abgabenordnung sowie §50d Absatz 3 des Einkommenssteuergesetzes Anwendung. Auf die deutschen Bestimmungen wird im Nachfolgenden nicht weiter eingegangen.

2. Schweizerische Missbrauchsbestimmungen

2.1. Übersicht

Die innerstaatlichen Missbrauchsbestimmungen bestehen aktuell aus den folgenden Erlassen und Kreisschreiben des Bundes:

- Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme

- von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB 1962);
- Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (KS 1962);
 - Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 17. Dezember 1998 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (KS 1999); sowie
 - Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1. August 2010 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB 1962 / KS 1999 mit Ergänzungen 2001) (KS 2010)

2.2. Was ist der Zweck der Missbrauchsbestimmungen?

Die konkreten Missbrauchsbestimmungen in einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen sowie die unter Ziffer 2.1. aufgeführten unilateralen Missbrauchsbestimmungen dienen dazu, die missbräuchliche Inanspruchnahme einer auf einem Doppelbesteuerungsabkommen basierenden Steuerentlastung zu vermeiden. Als missbräuchlich gilt eine Inanspruchnahme dann, wenn der Begünstigte der Entlastung eigentlich gar nicht abkommensberechtigt wäre und damit grundsätzlich nicht in den Genuss der Entlastung gelangen würde. Dies kann zum Beispiel durch das «Zwischenschalten» einer Gesellschaft, welche die Vorteile eines DBA nutzen kann, geschehen, indem diese z.B. Dividenden, Lizenzen etc. quellensteuerfrei vereinnahmt und in geeigneter Weise an ihre (nicht abkommensberechtigten) Aktionäre weiterleitet.

Um solche Missbräuche des Abkommensnetzes zu vermeiden, wurden Richtlinien aufgestellt, welche eingehalten werden müssen, um von den Abkommensvorteilen zu profitieren.

2.3. Einzelne Missbrauchstatbestände

Eine Steuerentlastung wird gemäss Artikel 2 Absatz 1 BRB 1962 von einer Person dann missbräuchlich in Anspruch genommen, wenn diese Inanspruchnahme dazu führt, dass die Steuerentlastung zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommt. Der Begriff Person beinhaltet in diesem Zusammenhang natürliche und juristische Personen sowie Personengesellschaften mit Sitz oder Wohnsitz in der Schweiz.

Zudem existieren, wie bereits erwähnt, gemäss Artikel 2 Absatz 2 BRB vier klassische Tatbestände bei deren Vorliegen eine missbräuchliche Inanspruchnahme unterstellt wird.

Ein Missbrauch liegt somit in all jenen Fällen vor, in denen nicht abkommensberechtigte Personen von einer Entlastung profitieren, insbesondere in den Fällen, in denen einer der vier nachfolgend ausgeführten Tatbestände erfüllt ist:

1. Durchlauf
2. Gewinnhortung
3. Treuhandschaft
4. ausländisch beherrschte Familienstiftungen oder Personengesellschaften

2.3.1. Verbot des Durchlaufes – Verbot der übermässigen Weiterleitung

Das Verbot des Durchlaufes bzw. der übermässigen Weiterleitung besagt, dass eine (ausländisch beherrschte) Schweizer Gesellschaft, welche das DBA-Netz beansprucht, höchstens 50 % der abkommensbegünstigten Einkünfte zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwenden darf. Eine solche Weiterleitung kann beispielsweise in Form von Schuldzinsen, Lizenzzahlungen, Kommissionen, Entwicklungskosten etc. vorgenommen werden. Weiter gilt es zu beachten, dass die Erträge, für welche eine Entlastung in Anspruch genommen wird, in der Erfolgsrechnung brutto auszuweisen sind. Von den abkommensbegünstigten Einkünften dürfen lediglich die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen abgezogen werden.

2.3.2. Verbot der Gewinnhortung

Die Inanspruchnahme einer Steuerentlastung durch eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz ist ebenfalls missbräuchlich, wenn an ihr mehrheitlich nicht abkommensberechtigte Personen beteiligt sind und sie keine angemessenen Gewinnausschüttungen vornimmt. Dadurch würde es der Gesellschaft ermöglicht, Gewinne zu speichern (und mangels Ausschüttung auch die Belastung mit der Quellen-/Verrechnungssteuer zu vermeiden) und das Substrat auf anderem Wege an die Anteilshaber zurückzuführen – unter Umständen die Gesellschaft faktisch zu entleeren, sodass im Falle einer Liquidation der Gesellschaft der Sicherungszweck der Quellensteuer mangels Steuersubstrat nicht mehr zum Tragen kommt.

Unter diesem Tatbestand sind folglich zwei Punkte zu beachten: Einer-

seits ist dies die wesentliche Beteiligung nicht abkommensberechtigter Personen, andererseits die fehlende angemessene Gewinnausschüttung. Als angemessen gilt eine Ausschüttung solange, als dass keine Bezugsgefährdung im Sinne des Verrechnungssteuergesetzes vorliegt.

Eine Bezugsgefährdung liegt dann vor, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- am Grundkapital sind (direkt oder indirekt) mehr als 80 % Personen mit Wohnsitz im Ausland beteiligt;
- die Aktiven der Gesellschaft befinden sich zur Hauptsache im Ausland oder bestehen überwiegend aus Forderungen oder Rechten gegenüber Ausländern;
- und die Gesellschaft schüttet jährlich nicht einen angemessenen Teil des Reinertrages als Dividenden aus; gemäss Praxis der ESTV gilt eine jährliche Ausschüttung von 6 % des Eigenkapitals oder 25 % der abkommensbegünstigten Erträge als angemessen.

2.3.3. Treuhandschaft

Eine Steuerentlastung gilt gemäss Artikel 2 Absatz 2 lit. c BRB 1962 auch dann als missbräuchlich, wenn sie aufgrund eines Treuhandverhältnisses einem nicht abkommensberechtigten Treugeber zugute kommt. Der Treuhänder selbst ist nicht abkommensberechtigt, vielmehr muss der Treugeber die entsprechenden Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines DBA erfüllen.

2.3.4. Ausländisch beherrschte Familienstiftungen oder Personengesellschaften

In eine ähnliche Richtung zielt auch der letzte Tatbestand, indem wiederum eine missbräuchliche Inanspruchnahme angenommen wird, sofern die Vorteile des Abkommens einer Person oder einer Personengruppe zukommen, die nicht abkommensberechtigt wären. Als problematisch gilt, wenn die beantragte Entlastung Einkünfte betrifft, welche entweder einer Familienstiftung mit Sitz in der Schweiz oder einer Personengesellschaft mit Sitz (aber ohne geschäftlichen Betrieb) in der Schweiz zugute kommen, wenn an diesen mehrheitlich (>50 %) Personen beteiligt sind, die nicht abkommensberechtigt sind.

Durch die Zuweisungen aufgrund des Stiftungszweckes könnten so zum Beispiel quellensteuerbelastete Einkünfte Personen zukommen, welche unter dem in Anspruch genommenen Ab-

kommen nicht berechtigt wären, diese originären Einkünfte quellensteuerfrei einzunehmen. Dasselbe gilt auch bei den als transparent geltenden Personengesellschaften. Auch hier darf das «Zwischenschalten» einer Personengesellschaft mit Sitz in der Schweiz nicht dazu führen, dass ursprünglich quellensteuerbelastete Einkünfte steuerfrei an Personen fliessen, die aufgrund des DBA gar nicht in der Schweiz ansässig sind und damit auch nicht abkommensberechtigt wären.

Ausgeschlossen ist somit eine Steuerentlastung bei Familienstiftungen oder Personengesellschaften, wenn der Stifter oder die Mehrheit der Begünstigten nicht abkommensberechtigte Personen sind und wenn mehr als 50% der Einkünfte nicht abkommensberechtigten Personen zukommen würden.

2.3.5. Weitere einzuhaltende Richtlinien

2.3.5.1. Unangemessene Finanzierung

Das KS 1962 enthielt explizite Vorschriften bezüglich des Eigen-/Fremdkapitalverhältnisses sowie der anwendbaren

Maximalzinssätze für die ausländischen Kreditoren. Diese Vorschriften wurden mit dem KS 1999 aufgehoben. Neu gelten für das Verhältnis Eigen-/Fremdkapital das Kreisschreiben Nr. 6 vom 6. Juni 1997 («Verdecktes Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften») und für die Verzinsung die Rundschreiben «Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen in Schweizer Franken»/«Steuerlich anerkannte Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Fremdwährung», welche jährlich aktualisiert und publiziert werden. Gemäss Eidgenössischer Steuerverwaltung stellt eine Verletzung dieser innerstaatlichen Finanzierungsrichtlinien so lange keine missbräuchliche Inanspruchnahme eines DBA dar, als dadurch keine übermässige Weiterleitung (siehe Punkt 2.3.1.) erfolgt.

2.3.5.2. Versteuerung

Weder der BRB 1962, noch die zeitlich nachfolgend publizierten unilateralen Vorschriften, noch das DBA CH-D selbst, machen die Inanspruchnahme einer Steuerentlastung von der vollen Versteuerung der abkommensbegünstigten Einkünften in der Schweiz abhängig.

hängig.

2.3.6. Ausnahmetatbestände

Mit Einführung des KS 1999 wurden die Auswirkungen des BRB 1962 und des KS 1962 gemildert, indem gewisse Gesellschaften nicht mehr dem Verbot der übermässigen Weiterleitung unterliegen. Erfüllen müssen sie jedoch ein Gewinnausschüttungsverhalten, welches sicherstellt, dass keine Gefährdung des Steuerbezugs im Sinne des Verrechnungssteuergesetzes vorliegt (vgl. Ziffer 2.3.2.). Davon betroffen sind Gesellschaften, die entweder den Aktivitätstest, den Börsentest oder den Holdingtest erfüllen.

- Aktivitätstest: Gesellschaften, die in der Schweiz eine aktive Geschäftstätigkeit ausüben.
- Börsentest: Gesellschaften, bei welchen die Mehrheit der ausgegebenen Aktien an einer Börse kotiert ist, oder die Mehrheit der ausgegebenen Aktien von einer mehrheitlich an der Börse kotierten Gesellschaft gehalten wird.

wenger & vieli

Rechtsanwälte

KANZLEI

Wir sind eine führende Schweizer Wirtschaftskanzlei mit rund 40 Anwälten und Steuerexperten in Zürich und Zug. Zu unseren besonderen Stärken zählen folgende Fachgebiete:

Allgemeines Gesellschafts- & Handelsrecht, Arbeitsrecht, Bankenrecht, Erbrecht & Nachlassplanung, Finanzierungen, Heilmittel- und Gesundheitsrecht, Immaterialgüterrecht, Immobilien, Insolvenz, Kapitalmarkt & Börsenrecht, Kollektive Kapitalanlagen, Medienrecht, Mergers & Acquisitions, Notariat, Payments, Clearing & Settlement, Prozessführung & Schiedsgerichtsbarkeit, Steuerrecht, Technologierecht (IT), Venture Capital & Private Equity, Wettbewerbsrecht.

Wir beraten unsere Klienten in Deutsch, Englisch, Französisch, Italienisch, Tschechisch, Russisch und Spanisch.

WENGER & VIELI AG

Dufourstrasse 56 – Postfach 1285 – CH-8034 Zürich T +41 (0)58 958 58 58 – F +41 (0)58 958 59 59
Büro Zug – Metallstrasse 9b – CH-6300 Zug mail@wengervieli.ch – www.wengervieli.ch

– Holdingtest: Reine Holdinggesellschaften, die Beteiligungen halten, verwalten und finanzieren, wobei gemischte Beteiligungsgesellschaften (die Nebentätigkeiten ausüben wie z.B. Lizenzverwertung, Refakturierung) den Holdingtest nicht erfüllen.

2.3.7. Folgen eines Missbrauchs

Liegt eine missbräuchliche Inanspruchnahme des DBA aufgrund der innerstaatlichen Missbrauchsbestimmungen oder allenfalls anwendbaren DBA Bestimmungen vor, so kann die davon betroffene Person für die entsprechenden Einkünfte keine Entlastung von den Steuern des andern Vertragsstaates und in der Schweiz keine pauschale Steueranrechnung verlangen. Hingegen muss sie die Einkünfte «nur» netto, d.h. nach Abzug der ausländischen Steuer versteuern.

Vorbehalten bleibt gemäss BRB 1962 jedoch die strafrechtliche Verfolgung gemäss Art. 61 Verrechnungssteuergesetz, welches im Falle der Erwirkung einer ungerechtfertigten Rückerstattung der Verrechnungssteuer oder eines andern unrechtmässigen Steuervorteils eine Busse vorsieht.

3. Ausblick

Wie bereits einleitend erwähnt, fanden die Änderungswünsche bezüglich der Missbrauchsnorm keinen Eingang in das aktuelle Revisionsprotokoll. Im gemeinsam unterzeichneten Verhandlungsprotokoll wurde jedoch festgehalten, dass die Missbrauchsnorm im zweiten Paket thematisiert werden soll.

Da die Ausgangspositionen von Deutschland und der Schweiz bereits in der Ausarbeitung der aktuellen Revision (Paket 1) sehr unterschiedlich waren und man sich erst im Laufe zäher Verhandlungen auf eine gemeinsame Lösung einigen konnte, wird dies wohl auch bei Paket 2 der Fall sein. In welcher Form der aktuelle Missbrauchsartikel 23 mit dem Verweis auf das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten durch einen entsprechend konkret ausformulierten Missbrauchsartikel ersetzt werden kann, darüber kann momentan lediglich spekuliert werden. Einen Einfluss auf die Verhandlungen werden neben den aktuellen politischen Beziehungen zwischen den beiden Staaten und dem gesamten weltwirtschaftlichen Umfeld auch zukünftige Ereignisse in der steuerpolitischen Diskussion haben. Wir blicken gespannt in die Zukunft der steuerpolitischen Zusammenarbeit der beiden Staaten Deutschland und Schweiz.

Endress+Hauser unterstützt Wettbewerb für technisch interessierte Nachwuchskräfte

«Darwin21» will Auszubildende und Studierende für kreative Lösungen im Bereich Prozessautomatisierung begeistern

Die Technologiebranche boomt stärker denn je. Doch schon heute fehlen ihr gut ausgebildete Fachkräfte und Ingenieure. Aus diesem Grund engagiert sich Endress+Hauser schon seit vielen Jahren für die Nachwuchsförderung in den Bereichen Elektronik, Elektrotechnik und Maschinenbau.

Noch vor 30 Jahren galten Lokführer, Pilot oder Ingenieur als Traumberufe. Mit viel Enthusiasmus erlernten Jugendlichen technische Berufe, sei es über eine Berufslehre oder ein Studium. Qualifizierte Nachwuchskräfte zu finden war damals für die Wirtschaft selbstverständlich. Ganz anders präsentiert sich die Situation heute: «In naher Zukunft wird es immer schwieriger, gut ausgebildete Fachleute für Forschung, Entwicklung und Produktion aufzuspüren», sagt Henri Gassler, Personalleiter der Endress+Hauser Flowtec AG mit Sitz in Reinach (BL).

Die Gründe dafür sind vielfältig. Naturwissenschaftliche Fächer geraten im Schulunterricht immer mehr ins Hintertreffen; die Gesellschaft empfindet die komplexe Welt der Technik zunehmend als Bedrohung. Da erstaunt es nicht, dass Jugendliche immer häufiger Berufe im Dienstleistungssektor ergreifen. Langfristig jedoch gefährdet dies die wirtschaftliche Entwicklung und damit unsere Zukunft. Die Initiative «Darwin21» möchte diesem Trend entgegen wirken.

Die Ziele von «Darwin21»

Der Name «Darwin21» steht für eine Initiative, die qualifizierten Nachwuchs im Bereich der industriellen Prozessautomatisierung fördert. Ziel ist es, die Attraktivität technischer Berufe auf eine spielerische Art und Weise aufzuzeigen. Durch öffentlich ausgeschriebene Wettbewerbe sollen Lernende und Studierende motiviert werden, das Umsetzen von Automatisierungsprozessen kreativ und mit unkonventionellen Lösungen anzugehen. «Darwin21» steht unter dem Patronat der Stiftung «newgenerations» und wird finanziell durch die Verbände Electro Suisse und swissT.net sowie durch die gemeinnützige Georg H. Endress Stiftung mitgetragen.

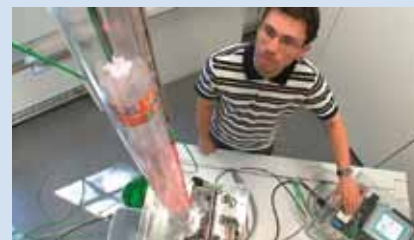
Beim Wettbewerb der ersten Generation galt es, einen menschlichen Kopf nachzubilden; beim zweiten

Wettbewerb einen Körper zu schaffen, der Emotionen sichtbar machen kann. Dies sind anspruchsvolle Aufgaben für Teams, denen auch Auszubildende und Vertreter von Endress+Hauser und anderen Unternehmen der Automatisierungsbranche angehören. Im Januar 2011 wird der alle zwei Jahre stattfindende Wettbewerb nun zum dritten Mal ausgeschrieben. Am Beispiel des Recyclings von PET-Flaschen sollen die teilnehmenden Teams aufzeigen, wie Maschinen «sehen», «fühlen» und «entscheiden» – und wie die menschliche Hand in ihrer Funktion technisch und konstruktiv umgesetzt werden kann.

Engagement auf lange Sicht

«Kinder und Jugendliche müssen möglichst früh für Technik begeistert werden. Dadurch steigen die Chancen wesentlich, dass sie sich später für technisch orientierte Berufe entscheiden», betont Henri Gassler. Die für Kinder konzipierte Erlebnisschau tunBasel an der diesjährigen Basler muba oder der nachfolgend organisierte «Kids' Day» bei Endress+Hauser Flowtec in Reinach sind zwei andere Beispiele für das Engagement des Unternehmens auf diesem Gebiet. Dass sich dieser Einsatz auszahlt und landesweit ausstrahlt, zeigen Pläne für vergleichbare Projekte in anderen Schweizer Städten.

Endress+Hauser unterstützt die Initiative «Darwin21» seit ihrer Gründung durch die Mitwirkung bei konzeptionellen Fragen, aber auch durch namhafte finanzielle Beiträge. Zudem werden den teilnehmenden Teams wichtige Kontakte in die Industrie vermittelt. Und bei den Wettbewerben der zweiten und dritten Generation schliesslich hat Endress+Hauser auch die strategische Ausrichtung mitbestimmt. «Unser Ziel ist es, Kindern und Jugendlichen ein positives Bild von technischen Berufen zu vermitteln», schliesst Henri Gassler zuversichtlich.



Als Prototyp soll diese PET-Flaschen-Rakete die Teilnehmer von Darwin21 (3. Generation) zu neuen Lösungen inspirieren.