

Dieser Text ist ein Vorabdruck. Verbindlich ist die Version, welche im Bundesblatt veröffentlicht wird.



17.xxx

**Botschaft
zur Genehmigung des Doppelbesteuerungsabkommens
zwischen der Schweiz und Kosovo**

vom ...

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident
Sehr geehrter Herr Ständeratspräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit dieser Botschaft unterbreiten wir Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf eines Bundesbeschlusses über die Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Kosovo.

Wir versichern Sie, sehr geehrter Herr Nationalratspräsident, sehr geehrter Herr Ständeratspräsident, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

...

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Doris Leuthard
Der Bundeskanzler: Walter Thurnherr

Übersicht

Nach der Unabhängigkeitserklärung Kosovos am 17. Februar 2008 wurde zunächst stillschweigend das Abkommen vom 13. April 2005 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und dem Ministerrat von Serbien und Montenegro zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gegenüber Kosovo weiter angewendet. Mit Notenaustausch zwischen der Schweiz und Kosovo vom 21. Oktober und 18. Dezember 2009 verzichteten die beiden Staaten jedoch namentlich auf die weitere Anwendung dieses Abkommens. Das Abkommen ist demzufolge seit dem 1. Januar 2011 nicht mehr anwendbar.

Im Juni 2015 ersuchte Kosovo um Aufnahme von Verhandlungen über den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens. Die Schweiz gab diesem Begehren statt.

Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Kosovo wurde am 26. Mai 2017 in Pristina unterzeichnet. Es entspricht der heutigen Abkommenspolitik der beiden Staaten sowie dem Wortlaut des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Entwicklung und Zusammenarbeit OECD. Der Entwurf trägt den Entwicklungen aus dem OECD-Projekt «Base Erosion and Profit Shifting» gegen Gewinnverschiebungen und Gewinnkürzungen Rechnung.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftskreise haben den Abschluss des neuen Abkommens begrüsst.

Es wird auch beantragt, die Bundesversammlung zu ermächtigen, kommende Doppelbesteuerungsabkommen, die dieselben Bereiche wie das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Kosovo auf vergleichbare Weise regeln, mit einfachem Bundesbeschluss zu genehmigen.

Botschaft

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen

Nach der Unabhängigkeitserklärung Kosovos am 17. Februar 2008 wurde zunächst stillschweigend das Abkommen vom 13. April 2005 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und dem Ministerrat von Serbien und Montenegro zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gegenüber Kosovo weiter angewendet. Mit Notenaustausch zwischen der Schweiz und Kosovo vom 21. Oktober und 18. Dezember 2009 verzichteten die beiden Staaten jedoch namentlich auf die weitere Anwendung dieses Abkommens. Das Abkommen ist demzufolge seit dem 1. Januar 2011 nicht mehr anwendbar.¹

Kosovo ist eine der ärmsten und am wenigsten entwickelten Regionen Europas. Das Wachstum bleibt stark von den Überweisungen emigrierter Personen abhängig. Um wirtschaftliche Investitionen in Kosovo zu begünstigen, versucht das Land sein bisher begrenztes Netz an Doppelbesteuerungsabkommen («DBA») weiterzuentwickeln. Neben einigen Abkommen aus der Ära des ehemaligen Jugoslawien (DBA mit Finnland und Deutschland) hat Kosovo in letzter Zeit mehrere Abkommen mit europäischen Staaten unterzeichnet (DBA mit Albanien, Kroatien, Ungarn, dem Vereinigten Königreich und Slowenien). Als langfristiges Ziel strebt Kosovo die nötigen Strukturreformen für einen Beitritt zur EU an. Kosovo wurde bisher von 113 Staaten anerkannt, zu denen neben der Schweiz auch die Staaten des ehemaligen Jugoslawien mit Ausnahme von Bosnien-Herzegowina und Serbien gehören. Dass mehrere EU-Staaten (Spanien, Slowakei, Rumänien, Griechenland und Zypern) Kosovo nicht anerkannt haben, erschwert die Position der EU in der Frage der angestrebten europäischen Integration Kosovos.

Die Verbindungen zur Schweiz sind eng, leben doch 200 000 Personen kosovarischer Herkunft in der Schweiz. Kosovo ist zudem ein Schwerpunktland der Friedensförderungstätigkeit des Eidgenössischen Departements für Verteidigung, Bevölkerungsschutz und Sport im Ausland. Die Schweiz engagiert sich stark in Kosovo.

Im Juni 2015 ersuchte Kosovo um Aufnahme von Verhandlungen über den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens. Die Schweiz hat diesem Begehren stattgegeben.

¹ AS 2010 1203

Im September 2016 wurde nach zwei Verhandlungsrunden der Entwurf eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung (im Folgenden «DBA-Kosovo») paraphiert. Die Kantone und die vom Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen betroffenen Wirtschaftskreise begrüßten das DBA-Kosovo.

Das DBA-Kosovo wurde am 26. Mai 2017 in Pristina unterzeichnet.

1.2 Würdigung

Angesichts der bestehenden engen Verbindungen zwischen der Schweiz und Kosovo stellt der Abschluss eines DBA einen zusätzlichen Beitrag zur Weiterentwicklung der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den beiden Ländern dar. Er entspricht der heutigen Politik der Schweiz, die mit allen Staaten des ehemaligen Jugoslawien (ausser Bosnien-Herzegowina) ein DBA abgeschlossen hat. Kosovo seinerseits ist derzeit daran, sein Abkommensnetz auszubauen.

Die Bedingungen unter dem DBA-Kosovo sind mit den Bestimmungen anderer Abkommen der Schweiz mit Ländern dieser Region vergleichbar.

Die Regelung der Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren entspricht weitgehend der aktuellen schweizerischen Abkommenspolitik in diesem Bereich und richtet sich auch weitgehend nach dem OECD-Musterabkommen. Für Dividenden sieht das DBA-Kosovo einen generellen Residualsteuersatz von 15 Prozent vor. Kommen die Dividenden einer Gesellschaft zu, die unmittelbar mindestens 25 Prozent am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft hält, so sieht das DBA-Kosovo einen reduzierten Residualsteuersatz von 5 Prozent vor. Für Dividenden, die an Vorsorgeeinrichtungen oder die Zentralbank des anderen Vertragsstaates bezahlt werden, ist eine Steuerbefreiung im Quellenstaat vorgesehen. Für Zinsen ist ein Residualsteuersatz von 5 Prozent vorgesehen, wobei in vielen Fällen dem Ansässigkeitsstaat der nutzungsberechtigten Person das ausschliessliche Besteuerungsrecht zukommt. Bei den Lizenzgebühren wurde auf Begehren der Schweiz die ausschliessliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der nutzungsberechtigten Person vorgesehen.

Diese Regeln fördern die Investitionen und den wirtschaftlichen Austausch im bilateralen Verhältnis.

Weiter enthält das DBA-Kosovo eine Missbrauchsklausel in der Form einer Hauptzweckbestimmung («*principal purpose test rule*» oder «PPT-Regel») gemäss dem Bericht zur Massnahme 6 des OECD-Projekts «*Base Erosion and Profit Shifting*» gegen Gewinnverschiebungen und Gewinnkürzungen (im Folgenden «BEPS-Projekt»). Das DBA erfüllt somit den BEPS-Mindeststandard zur Verhinderung von Missbräuchen im Rahmen des sogenannten *Treaty Shopping*.

Gemäss Mindeststandard steht alternativ eine spezifische Missbrauchsbestimmung in der Form einer Regel zur Einschränkung der Abkommensvorteile zur Wahl (sog. *Limitation-on-Benefits*-Klausel, kurz: LOB). Aus folgenden Gründen schlägt die

Schweiz jedoch vor, auf die Übernahme der LOB-Klausel in ihre Abkommenspolitik zu verzichten:

Erstens besteht der Vorteil der LOB-Regelung darin, dass sie auf objektiven Kriterien fusst und scheinbar klar zwischen Missbräuchen und DBA-konformen Fällen unterscheiden kann. Eine eingehendere Analyse zeigt allerdings, dass die Abgrenzung nicht so eindeutig ist, wie es scheint. Die LOB-Regelung lässt einen grossen Interpretationsspielraum offen, namentlich beim Test zur Erfassung der aktiven Geschäftstätigkeit (*active business test*). Ausserdem hat die LOB-Regelung einen subjektiven Charakter, weil sie auch die Möglichkeit vorsieht, Abkommensvorteile nach freiem Ermessen einzuräumen (*discretionary relief*).

Zweitens ist die LOB-Regelung im Gegensatz zur PPT-Regel keine allgemeine Bestimmung zur Missbrauchsbekämpfung. Sie ist vielmehr eine spezifische Missbrauchsbestimmung (*specific anti avoidance rule* oder SAAR) und keine allgemeine Missbrauchsbestimmung (*general anti avoidance rule* oder GAAR). Sie eignet sich namentlich für die Eindämmung des *Treaty Shopping*, deckt aber auch in diesem Bereich nicht alle Missbrauchsformen ab. Nur mit der LOB-Regelung allein lassen sich demnach nicht alle Missbrauchsformen bekämpfen.

Drittens kann es wegen der Starrheit der LOB-Regelung vorkommen, dass eigentlich berechnete Vorteile des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens in gewissen Situationen verweigert werden, obwohl es sich in Wirklichkeit gar nicht um Missbrauchsfälle handelt.

Die mit der BEPS-Massnahme 6 übereinstimmende PPT-Regel als allgemeine Missbrauchs-klausel reicht aus, um zu verhindern, dass die Vorteile des DBA-Kosovo von Personen genutzt werden, die keinen Anspruch darauf haben.

Zudem enthält das DBA-Kosovo eine Schiedsklausel, was die Rechtssicherheit für Steuerpflichtige erhöht.

Schliesslich erfüllt das DBA-Kosovo den internationalen Standard im Bereich des Informationsaustauschs auf Ersuchen.

Im vorliegenden DBA-Kosovo konnte ein ausgewogenes Ergebnis erzielt werden, das zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen wird. Das DBA-Kosovo bekräftigt die Verpflichtungen auf dem Gebiet der Amtshilfe, welche die Schweiz seit 2009 gegenüber der internationalen Gemeinschaft eingegangen ist. Es gewährleistet Rechtssicherheit und einen vertraglichen Rahmen, der sich vorteilhaft auf die Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen auswirken wird.

2 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln des Abkommens

Das DBA-Kosovo folgt sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht dem OECD-Musterabkommen sowie der Abkommenspolitik der Schweiz. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf die wichtigsten Abweichungen gegen-

über dem OECD-Musterabkommen, der schweizerischen Abkommenspolitik sowie den aus dem BEPS-Projekt hervorgegangenen Missbrauchsbestimmungen.

Einleitend sei angemerkt, dass der übliche Artikel 14 (Selbstständige Arbeit), entsprechend dem OECD-Musterabkommen, nicht im DBA-Kosovo enthalten ist. Diese Änderung ist im Wesentlichen formeller Art, insofern als keine Unterscheidung zwischen dem Begriff der Betriebsstätte (Art. 5 und 7) und dem Begriff einer festen Geschäftseinrichtung (alter Art. 14) beabsichtigt ist. Mit dem Verzicht auf eine dem alten Artikel 14 des OECD-Musterabkommens entsprechende Bestimmung werden die aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit stammenden Einkünfte als Unternehmensgewinne im Sinne von Artikel 7 behandelt.

Titel und Präambel

Der Titel und die Präambel halten gemäss dem Mindeststandard zur Massnahme 6 des BEPS-Projekts fest, dass das DBA-Kosovo auch die Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung bezweckt.

Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern

Da das kosovarische Recht keine Steuer vom Vermögen kennt, gilt das DBA-Kosovo nur für die Steuern vom Einkommen. Die übliche Bestimmung über das Vermögen (Art. 22 OECD-Musterabkommen) ist im DBA-Kosovo deshalb nicht enthalten. Entsprechend der schweizerischen Abkommenspolitik fällt die Verrechnungssteuer auf Lotteriegewinnen nicht unter das Abkommen.

Art. 3 Allgemeine Begriffsbestimmungen

Der Ausdruck «Vorsorgeeinrichtung» wird den Arbeiten der OECD in diesem Bereich entsprechend definiert, ohne dass diese Definition einen materiellen Unterschied zu der in den letzten Abkommen verwendeten Definition darstellt. Die Bestimmung wird in Ziffer 1 des Protokolls zum Abkommen unter Hinweis auf die interne Gesetzgebung der beiden Staaten weiter präzisiert. Für die Schweiz umfasst der Begriff die Sozialversicherungs- und Vorsorgeeinrichtungen der ersten und zweiten Säule sowie der Säule 3a. Die Aufzählung der Schweizer Rechtsvorschriften wurde ergänzt, damit auch Freizügigkeitsstiftungen, Personalfürsorgestiftungen, patronale Wohlfahrtsfonds mit Ermessensleistungen sowie Finanzierungsstiftungen ausdrücklich einbezogen sind.

Art. 4 Ansässige Person

Auf Wunsch der Schweiz wird im Protokoll (Ziff. 2) klargestellt, dass auch steuerbefreite gemeinnützige Organisationen sowie Vorsorgeeinrichtungen als ansässige Personen gelten. In dieser Bestimmung wird konkretisiert, dass besagte Institutionen auch im Fall einer Steuerbefreiung als ansässig qualifiziert werden können. In der Schweiz gelten solche Institutionen auch ohne eine entsprechende Bestimmung für die Zwecke der Doppelbesteuerungsabkommen als ansässig, selbst wenn sie aufgrund der von ihnen verfolgten Zwecke nach innerstaatlichem Recht steuerbefreit sind.

Art. 5 Betriebsstätte

Die Definition der Betriebsstätte folgt der Bestimmung des OECD-Musterabkommens, namentlich auch hinsichtlich des Zeitraums von zwölf Monaten in Artikel 5 Absatz 3. Auf Begehren der Schweiz gilt eine Montage im anderen Vertragsstaat, die von einem Unternehmen eines Vertragsstaats im Zusammenhang mit der Lieferung von selbst hergestellten Maschinen oder Ausrüstungen durchgeführt wird, nicht als Betriebsstätte.

Art. 7 und 9 Unternehmensgewinne und verbundene Unternehmen

Artikel 7 entspricht der aktuellen Fassung des OECD-Musterabkommens.

Gemäss dem Mindeststandard zu Massnahme 14 des BEPS-Projekts ist eine Verständigungsvereinbarung grundsätzlich ungeachtet der innerstaatlichen Fristen umzusetzen. Staaten, die sich wie die Schweiz auf ihre innerstaatlichen Fristen berufen wollen, müssen bereit sein, andere Abkommensbestimmungen aufzunehmen, welche die Frist für eine mögliche Berichtigung durch einen Vertragsstaat nach Artikel 9 Absatz 1 oder Artikel 7 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens begrenzen, um verspätete Berichtigungen, die nicht mehr Gegenstand einer Gegenberichtigung gestützt auf eine Verständigungslösung bilden können, zu vermeiden. Artikel 7 Absatz 4 und Artikel 9 Absatz 3 des DBA-Kosovo begrenzen diese Frist auf fünf Jahre. Mit diesen beiden Bestimmungen setzt die Schweiz die von Massnahme 14 des BEPS-Projekts vorgesehene Alternative um.

Ziffer 4 des Protokolls hält fest, dass die Schweiz bei einer Vorabverständigung über Verrechnungspreise («*advance pricing agreement*», APA) unter gewissen Umständen in Übereinstimmung mit der APA frühere Steuerperioden anpassen kann, auch wenn mehr als fünf Jahre seit Ende des betreffenden Steuerjahrs vergangen sind. Damit wird die Verjährung in APA-Situationen mit lange dauernden Verfahren verhindert.

Art. 10, 11 und 12 Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren

Für Dividenden sieht das DBA-Kosovo einen generellen Residualsteuersatz von 15 Prozent vor. Ist die Nutzungsberechtigte Person der Dividenden eine Gesellschaft, die unmittelbar mindestens 25 Prozent des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft hält, und zwar dem Wortlaut im Bericht zur Massnahme 6 des BEPS-Projekts entsprechend während einer Mindestdauer von 365 Tagen, so sieht das DBA-Kosovo einen reduzierten Residualsteuersatz von 5 Prozent vor. Für Dividenden, die an Vorsorgeeinrichtungen oder die Zentralbank des anderen Vertragsstaates bezahlt werden, ist eine Steuerbefreiung im Quellenstaat vorgesehen.

Für Zinsen beträgt der Residualsteuersatz 5 Prozent, wobei dem Ansässigkeitsstaat der Nutzungsberechtigten Person in folgenden Fällen das ausschliessliche Besteuerungsrecht zusteht: Zinsen im Zusammenhang mit einer Schuld, die aus einem Verkauf auf Kredit von Ausrüstungen, Waren oder Dienstleistungen herrührt; Zinsen für Darlehen zwischen Gesellschaften; Zinsen, die an eine Vorsorgeeinrichtung oder an die Regierung des anderen Staates gezahlt werden, sowie Zinsen für ein von einer Bank gewährtes Darlehen.

Bei den Lizenzgebühren schliesslich weist das DBA-Kosovo das Besteuerungsrecht ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat der Nutzungsberechtigten Person zu.

Art 13 Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen

Dieser Artikel entspricht weitgehend der schweizerischen Abkommenspolitik. Dementsprechend sieht Absatz 4 wie in anderen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz vor, dass die Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen an einer Gesellschaft, deren Wert zu über 50 Prozent direkt oder indirekt aus unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat stammt, in diesem besteuert werden können. Gewinne aus der Veräusserung von börsenkotierten Aktien können jedoch nur im Ansässigkeitsstaat der veräussernden Person besteuert werden. Die Schweiz ihrerseits hat im Artikel über die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 22 Abs. 1 Bst. a) festgehalten, dass solche Gewinne von der Schweiz nur von der Besteuerung ausgenommen sind, wenn ihre tatsächliche Besteuerung in Kosovo nachgewiesen wurde.

Art. 17 Ruhegehälter

Ruhegehälter, einschliesslich Kapitaleistungen (Ziff. 6 des Protokolls), können entsprechend der schweizerischen Abkommenspolitik grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Besteuert dieser Staat jedoch die Ruhegehälter nicht, so kann der Quellenstaat diese besteuern. Ausgenommen von dieser Regelung sind Ruhegehälter aus öffentlichem Dienst, die unter Artikel 18 Absatz 2 fallen, der dem OECD-Musterabkommen folgt.

Art. 21 Anspruch auf Vorteile

Diese Bestimmung enthält eine Missbrauchsklausel, die auf dem hauptsächlichen Zweck einer Gestaltung oder eines Geschäfts abstellt. Aufgrund dieser Klausel werden die Vorteile des DBA-Kosovo nicht gewährt, wenn das Erlangen dieser Vorteile einer der hauptsächlichen Zwecke einer Gestaltung oder eines Geschäfts war; es sei denn, es wird nachgewiesen, dass das Gewähren dieser Vorteile in Einklang mit dem Ziel und Zweck der entsprechenden Bestimmungen des Abkommens steht. Diese Missbrauchsklausel stimmt mit der PPT-Regel gemäss OECD-Musterabkommen nach dessen Anpassung aufgrund der Massnahme 6 des BEPS-Projekts überein.

Diese Missbrauchsklausel ist zwar von ihrer Formulierung her neu, sie entspricht aber in ihren Grundzügen den Missbrauchsklauseln, die die Schweiz in den letzten Jahren in einer Vielzahl ihrer Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart hat. Neu ist indessen, dass die Missbrauchsklausel nicht auf gewisse Arten von Einkünften, wie Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, beschränkt ist. Vielmehr findet sie auf sämtliche vom DBA-Kosovo erfassten Einkünfte Anwendung. Alle Abkommensvorteile unterliegen damit dem Vorbehalt einer missbräuchlichen Inanspruchnahme.

Vom Wortlaut her unterscheidet sich die Missbrauchsklausel von jenen in vielen jüngeren Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz noch in einem weiteren Punkt. So ist der Missbrauch nicht auf Situationen beschränkt, bei denen der *Hauptzweck*

der entsprechenden Gestaltung oder des Geschäfts im Erlangen der Abkommensvorteile lag, sondern Missbrauch besteht auch dann, wenn bloss *einer der hauptsächlichen Zwecke* der Gestaltung oder des Geschäfts dafür verantwortlich war. In der Praxis dürfte indessen diese neue Terminologie zum gleichen Ergebnis führen. Denn die Missbrauchsklausel sieht am Ende von Absatz 1 vor, dass der Abkommensvorteil gewährt werden muss, wenn das Gewähren dieses Vorteils unter diesen Umständen in Einklang mit dem Ziel und Zweck der entsprechenden Bestimmungen des Abkommens steht. Dies sollte grundsätzlich dann der Fall sein, wenn das Erlangen des entsprechenden Abkommensvorteils nicht der Hauptzweck der Gestaltung oder des Geschäfts war.

Die Aufnahme von Missbrauchsklauseln in ein Doppelbesteuerungsabkommen hat allgemein den Vorteil, dass die Vertragsstaaten sich zur gleichen Auffassung darüber verpflichten, unter welchen Bedingungen die Vorteile eines Abkommens verweigert werden können. Würde darauf verzichtet, so überliesse man die Definition von Missbrauch je den beiden Vertragsstaaten. Diese könnten dann unter Anwendung ihres innerstaatlichen Rechts einseitig darüber entscheiden, ob in einer konkreten Situation infolge Missbrauchs die Abkommensvorteile nicht gewährt werden. Dies kann zu Rechtsunsicherheit führen. Mit der Aufnahme der PPT-Regel ins entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen lässt sich dies vermeiden. Die PPT-Regel vermag mit ihrer vagen Formulierung und mit ihren subjektiven Elementen zwar keine klaren allgemeingültigen Kriterien zur Bestimmung von Abkommensmissbrauch im konkreten Einzelfall zu schaffen. Die umfassenden Ausführungen und die zahlreichen Beispiele im Kommentar der OECD zum OECD-Musterabkommen geben aber die Leitlinien für die Auslegung der PPT-Regel vor.

Artikel 21 Absatz 2 des DBA-Kosovo entspricht jener Bestimmung, die im Kommentar zur PPT-Regel als Möglichkeit zu deren Ergänzung vorgeschlagen ist. Gemäss dieser Bestimmung können gewisse Abkommensvorteile auch in Missbrauchssituationen nach Absatz 1 gewährt werden, wenn diese Abkommensvorteile erlangt worden wären, hätte keine schädliche Gestaltung oder kein schädliches Geschäft stattgefunden. Diese Bestimmung stellt sicher, dass ein Vertragsstaat bei Vorliegen eines Abkommensmissbrauchs die Möglichkeit hat, die steuerlichen Konsequenzen des fiktiven Sachverhalts anzuwenden, der ohne die entsprechende Gestaltung oder das entsprechende Geschäft vorgelegen hätte. Für die Schweiz ist diese Klausel lediglich deklaratorischer Natur, da die Steuerbehörden solche Vorteile nach ihrem innerstaatlichen Recht auch ohne eine solche Klausel gewähren können.

Art. 22 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Kosovo vermeidet die Doppelbesteuerung generell durch die Anrechnungsmethode. Die Schweiz vermeidet die Doppelbesteuerung gemäss ihrer Abkommenspolitik durch die Freistellungsmethode und für Dividenden und Zinsen mit der Anrechnungsmethode. Wie üblich gewährt die Schweiz die Befreiung für Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen an Immobiliengesellschaften nach Artikel 13 Absatz 4, sofern eine effektive Besteuerung in Kosovo nachgewiesen wird.

Absatz 4 verhindert Fälle von doppelter Nichtbesteuerung bei einem Qualifikationskonflikt zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat über die Anwendung von

Bestimmungen des DBA-Kosovo. Diese Bestimmung, die ausdrücklich die schweizerische Abkommenspolitik auf diesem Gebiet festhält, ist Teil des OECD-Musterabkommens und gehört zu den Empfehlungen von Massnahme 2 des BEPS-Projekts.

Art. 24 Verständigungsverfahren

Das DBA-Kosovo sieht vor, dass eine steuerpflichtige Person ein Verständigungsverfahren entweder in ihrem Ansässigkeitsstaat oder im anderen Vertragsstaat beantragen kann. Diese Bestimmung zielt darauf ab, die Beilegung von Streitigkeiten zu verbessern.

Diese Bestimmung sieht ferner die Aufnahme einer Schiedsklausel auf der Basis des OECD-Musterabkommens ins DBA-Kosovo vor. Dies entspricht der Abkommenspolitik der Schweiz. Für Einzelheiten hinsichtlich des Schiedsverfahrens als solchem wird auf die Botschaft vom 5. September 2007² über ein neues Doppelbesteuerungsabkommen mit Südafrika verwiesen.

In der Praxis hat sich gezeigt, dass Verständigungsverfahren, insbesondere in Verrechnungspreisfällen, oftmals nicht innerhalb der nach OECD-Musterabkommen vorgesehenen Frist von zwei Jahren abgeschlossen werden können. Es wurde daher vereinbart, diese Frist zur Einigung im Verständigungsverfahren auf drei Jahre zu verlängern.

Das Schiedsverfahren wird auf Verlangen der betroffenen steuerpflichtigen Person eingeleitet, sofern sich die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten nicht innert drei Jahren ab der Vorlage des Falls gütlich einigen können und unter der Bedingung, dass bisher in keinem der Vertragsstaaten ein Gerichtsentscheid ergangen ist. Der Schiedsspruch ist im Einzelfall für die Vertragsstaaten bindend, sofern keine der direkt betroffenen steuerpflichtigen Personen ihn ablehnt oder die zuständigen Behörden und die betroffenen Personen sich nicht innert sechs Monaten nach Bekanntgabe des Schiedsspruchs auf eine andere Lösung einigen. Die Verfahrensfragen sind von den zuständigen Behörden zu regeln.

Art. 25 Informationsaustausch

Das DBA-Kosovo enthält eine Bestimmung über den Informationsaustausch nach dem internationalen Standard. Die nachfolgenden Ausführungen gehen auf einzelne wichtige Punkte in Artikel 25 sowie die dazugehörigen Protokollbestimmungen (Ziff. 8) ein.

Wie in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit diversen anderen Staaten sowie im OECD-Musterabkommen gilt die Bestimmung über den Informationsaustausch für sämtliche Steuern.

Die Bestimmungen von Artikel 25 werden im Protokoll zum DBA-Kosovo (Ziff. 8) konkretisiert.

² BBl 2007 6589

Ziffer 8 des Protokolls zum DBA-Kosovo regelt unter anderem im Detail die Voraussetzungen, die ein Auskunftersuchen erfüllen muss (Bst. b). Notwendig sind insbesondere die Identität der betroffenen steuerpflichtigen Person (diese Information kann sich aus sämtlichen Elementen ergeben, die eine Identifikation ermöglichen) sowie, soweit bekannt, Name und Adresse der Person (z. B. einer Bank), in deren Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet. Ebenso hält das Protokoll zum Abkommen fest, dass diese Voraussetzungen nicht formalistisch ausgelegt werden dürfen (Bst. c).

Gemäss internationalem Standard ist der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen beschränkt. Dazu gehören nach dem weiterentwickelten OECD Standard auch konkrete Anfragen, die auf eine genau definierte Gruppe von Steuerpflichtigen abzielen, bei denen davon ausgegangen werden muss, dass sie ihren Steuerpflichten im ersuchenden Staat nicht nachgekommen sind. Das DBA-Kosovo ermöglicht es, solchen Ersuchen Folge zu leisten. Die Identifikation kann durch Name und Adresse der betroffenen Person erfolgen, aber auch durch andere Mittel, z. B. durch die Beschreibung eines Verhaltensmusters. Diese Auslegung beruht auf der Auslegungsklausel (Bst. c in Verbindung mit Bst. b), die die Vertragsstaaten zu einer Auslegung der Erfordernisse an ein Ersuchen mit dem Ziel eines möglichst weit gehenden Informationsaustauschs verpflichtet, ohne dass «*fishing expeditions*» zugelassen sind. Die in der Schweiz geltenden prozeduralen Voraussetzungen für die Erfüllung von Gruppenersuchen sind im Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012³ geregelt.

Artikel 25 DBA-Kosovo sieht keinen spontanen oder automatischen Informationsaustausch vor.

Schliesslich hat die Schweiz der kosovarischen Delegation mitgeteilt, dass sie keine Amtshilfe leisten wird, wenn das Amtshilfegesuch auf illegal beschafften Daten beruht.

Art. 27 Inkrafttreten

Das DBA-Kosovo findet ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Kalenderjahres Anwendung. Das gilt auch für den Informationsaustausch, der auf Informationen Anwendung findet, die Steuerperioden betreffen, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Kalenderjahres beginnen.

3 **Finanzielle Auswirkungen**

In jedem Doppelbesteuerungsabkommen verzichten die beiden Vertragsparteien auf einen Teil ihrer Steuereinnahmen. Mit diesem Abkommensentwurf wird namentlich der Residualsteuersatz auf Dividenden auf 15 Prozent gesenkt (auf 5 % bei qualifizierten Beteiligungen) und auf 5 Prozent für Zinsen, wie es die Schweiz bereits mit zahlreichen Staaten vereinbart hat. Generell stärken und garantieren diese Mass-

³ SR 651.1

nahmen die steuerlichen Rahmenbedingungen und wirken sich infolgedessen positiv auf die Schweizer Wirtschaft aus. Die Aufnahme einer Bestimmung zum Informationsaustausch bewirkt keine direkte Einbusse von Steuereinnahmen. Die Umsetzung dieses Abkommens erfordert keine zusätzlichen personellen Ressourcen.

4 Rechtliche Aspekte

4.1 Verfassungsmässigkeit

Verfassungsgrundlage für das DBA-Kosovo ist Artikel 54 der Bundesverfassung⁴ (BV), der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. Nach Artikel 166 Absatz 2 BV ist die Bundesversammlung für die Genehmigung der Abkommen zuständig.

4.2 Erlassform

Nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d BV unterliegen völkerrechtliche Verträge dem fakultativen Referendum, wenn sie unbefristet und unkündbar sind, den Beitritt zu einer internationalen Organisation vorsehen oder wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder wenn deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. Gemäss Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002⁵ (ParlG) gelten Bestimmungen als rechtsetzend, die in unmittelbar verbindlicher und generell-abstrakter Weise Pflichten auferlegen, Rechte verleihen oder Zuständigkeiten festlegen. Als wichtig gelten Bestimmungen, die aufgrund von Artikel 164 Absatz 1 BV in der Form des Bundesgesetzes zu erlassen sind.

Das DBA-Kosovo ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann aber jederzeit unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten auf das Ende eines Kalenderjahrs gekündigt werden. Es sieht keinen Beitritt zu einer internationalen Organisation vor. Seine Umsetzung erfordert keinen Erlass von Bundesgesetzen.

Der Schweiz werden durch das DBA-Kosovo Rechte erteilt und Pflichten auferlegt. Insbesondere enthält das DBA-Kosovo Bestimmungen zur erstmaligen Umsetzung gewisser Entwicklungen aus dem BEPS-Projekt, darunter insbesondere die neue PPT-Regel. Auch Amtshilfe wird gemäss der jüngeren Abkommenspolitik der Schweiz nach dem internationalen Standard gewährt. Das Abkommen enthält somit wichtige rechtsetzende Bestimmungen im Sinne von Artikel 22 Absatz 4 ParlG und Artikel 164 Absatz 1 BV.

Der Bundesbeschluss über die Genehmigung des Abkommens wird deshalb dem fakultativen Staatsvertragsreferendum für völkerrechtliche Verträge nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstellt.

⁴ SR 101

⁵ SR 171.10

4.3 Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen

Im Anschluss an eine vom Bundesamt für Justiz durchgeführte Analyse⁶ hat der Bundesrat am 22. Juni 2016 entschieden, dass die Tatsache, dass ein völkerrechtlicher Vertrag keine weiterreichenden Verpflichtungen vorsieht als von der Schweiz bereits abgeschlossene Verträge mit ähnlichem Inhalt, nicht mehr entscheidend ist für die Beurteilung, ob er dem fakultativen Referendum unterstellt werden muss. Der Bundesrat hat die Departemente überdies beauftragt, sektorielle Delegationsnormen auszuarbeiten, die dem Bundesrat oder der Bundesversammlung die Kompetenz verleihen, mittels einfachem Bundesbeschluss völkerrechtliche Verträge in Bereichen abzuschliessen, die in ihre Kompetenz fallen und die eine Delegation erforderlich machen. Diese Delegationsnormen müssen in einen Erlass gefasst sein, der dem fakultativen Referendum untersteht.

Das DBA-Kosovo erfolgt im Sinne der schweizerischen Abkommenspolitik und setzt gleichzeitig einige Entwicklungen aus dem BEPS-Projekt um. In Zukunft werden zahlreiche weitere Doppelbesteuerungsabkommen zu revidieren oder neu abzuschliessen sein, die die internationalen Steuerfragen ähnlich regeln. Deshalb wird beantragt, die Bundesversammlung zu ermächtigen, Doppelbesteuerungsabkommen, die dieselben Bereiche wie das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Kosovo auf vergleichbare Weise regeln, mit einfachem Bundesbeschluss zu genehmigen. Dadurch werden der Abschluss und die Revision von Doppelbesteuerungsabkommen nach ähnlichem, der Abkommenspolitik der Schweiz entsprechendem Muster künftig nicht mehr dem fakultativen Referendum unterstehen. Sollte jedoch die Schweiz zu einem späteren Zeitpunkt abkommensrechtliche Bestimmungen vereinbaren, die weiter gehen als diejenigen zwischen der Schweiz und Kosovo, so muss der entsprechende Beschluss dem fakultativen Referendum unterstellt werden.

4.4 Vernehmlassungsverfahren

Nach Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe c des Vernehmlassungsgesetzes vom 18. März 2005⁷ (VIG) findet bei völkerrechtlichen Verträgen, die nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV dem Referendum unterstehen, ein Vernehmlassungsverfahren statt. Nach Artikel 3a Absatz 1 Buchstabe b VIG kann aber auf ein Vernehmlassungsverfahren verzichtet werden, wenn daraus keine neuen Erkenntnisse zu erwarten sind, weil die Positionen der interessierten Kreise bekannt sind, insbesondere weil über den Gegenstand des Vorhabens bereits eine Vernehmlassung durchgeführt wurde. Der Verzicht auf ein Vernehmlassungsverfahren muss sachlich begründet sein (Art. 3a Abs. 2 VIG).

⁶ Bericht des Bundesamts für Justiz vom 29. August 2014 mit dem Titel «Fakultatives Staatsvertragsreferendum: Entwicklung der Praxis des Bundesrats und der Bundesversammlung seit 2003», einsehbar unter www.ejpd.admin.ch > Aktuell > News > 2016 > Fakultatives Referendum bei internationalen Standardabkommen.

⁷ SR 172.061

Für das DBA-Kosovo wurde eine Orientierung durchgeführt. In diesem Rahmen wurden den Kantonen und den vom Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen betroffenen Wirtschaftskreisen am 5. Januar 2017 Erläuterungen zum DBA-Kosovo zugestellt. Das DBA-Kosovo wurde positiv aufgenommen und es wurden keine Einwände dagegen erhoben. Die Positionen der interessierten Kreise sind entsprechend bekannt und belegt. Gestützt auf Artikel 3a Absatz 1 Buchstabe b VIG wurde somit auf eine Vernehmlassung verzichtet.