



22.XXX

Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Arabischen Emiraten

vom ...

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident
Sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit dieser Botschaft unterbreiten wir Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf eines Bundesbeschlusses über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Arabischen Emiraten.

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

...

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Alain Berset
Der Bundeskanzler: Walter Thurnherr

Übersicht

Weil die Bekämpfung der ungerechtfertigten Steuervermeidung multinationaler Unternehmen zu einem zentralen Anliegen der internationalen Staatengemeinschaft geworden ist, leitete die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zusammen mit den G20-Staaten im Jahr 2013 ein Projekt zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ein (Base Erosion and Profit Shifting; BEPS).

Aus diesem Projekt sind einzelne Bestimmungen hervorgegangen, die in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) umzusetzen sind, darunter die in den Massnahmen 6 und 14 des Aktionsplans der OECD zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung gesetzten Mindeststandards.

Das Protokoll zur Änderung des DBA zwischen der Schweiz und den Vereinigten Arabischen Emiraten setzt diese Mindeststandards um. Es wurde am 5. November 2022 unterzeichnet. Die Kantone und interessierten Kreise haben das Änderungsprotokoll begrüsst.

Botschaft

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen

Zwischen der Schweiz und den Vereinigten Arabischen Emiraten besteht ein Abkommen vom 6. Oktober 2011¹ zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-AE). Das Abkommen wurde noch nie revidiert.

Am 7. Juni 2017 hat die Schweiz das multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung² (BEPS-Übereinkommen, auch als MLI bezeichnet) unterzeichnet. Das BEPS-Übereinkommen enthält eine Reihe von Bestimmungen zur Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen. Ein Teil dieser Bestimmungen dient der Erfüllung der in den Massnahmen 6 und 14 des Aktionsplans der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Aktionsplan) gesetzten Mindeststandards. Das BEPS-Übereinkommen ist für die Schweiz am 1. Dezember 2019 in Kraft getreten.

Das BEPS-Übereinkommen ermöglicht keine vollständige Umsetzung des Mindeststandards der Massnahme 14 des BEPS-Aktionsplans gemäss der von der Schweiz gewählten Option. Deshalb haben die Schweiz und die Vereinigten Arabischen Emirate beschlossen, die Anpassung des DBA-AE an die Resultate des BEPS-Aktionsplans nicht über das BEPS-Übereinkommen, sondern über ein bilaterales Protokoll zur Änderung des DBA-AE vorzunehmen.

Die Verhandlungen über dieses Protokoll zur Änderung des DBA-AE (Änderungsprotokoll) konnten im Oktober 2021 abgeschlossen werden. Die Kantone und die interessierten Kreise wurden im Januar 2022 über dessen Abschluss konsultiert und haben diesen begrüsst. Das Änderungsprotokoll wurde am 5. November 2022 unterzeichnet.

1.2 Würdigung

Das Änderungsprotokoll enthält fast ausschliesslich Bestimmungen, die in das DBA eingeflossen wären, hätten die Schweiz und die Vereinigten Arabischen Emirate das DBA-AE dem BEPS-Übereinkommen unterstellt. Zwischen dem Änderungsprotokoll und dem BEPS-Übereinkommen besteht somit ein inhaltlicher Zusammenhang. Darüber hinaus gibt es zwischen diesen beiden Instrumenten keine unmittelbaren Verbindungen.

¹ SR 0.672.932.51

² SR 0.671.1

Mit dem Änderungsprotokoll wird das DBA-AE die im Rahmen des BEPS-Aktionsplans gesetzten Mindeststandards in Bezug auf Doppelbesteuerungsabkommen erfüllen. Die Schweiz als Mitgliedstaat der OECD hat sich verpflichtet, jene DBA-bezogenen Bestimmungen, die Teil eines BEPS-Mindeststandards sind, in ihre Doppelbesteuerungsabkommen zu übernehmen. Mit dem Änderungsprotokoll erfolgt ein weiterer Schritt in diese Richtung.

2 Erläuterungen zu einzelnen Bestimmungen des Änderungsprotokolls

Art. I des Änderungsprotokolls betreffend die Präambel des DBA-AE

Mit diesem Artikel wird die bestehende Präambel des DBA-AE mit zwei zusätzlichen Bestimmungen ergänzt. Die beiden Bestimmungen wurden im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 erarbeitet.

Die erste zusätzliche Bestimmung fügt ein weiteres Motiv für den Abschluss des DBA-AE hinzu: die Weiterentwicklung der wirtschaftlichen Beziehungen und die Vertiefung der Zusammenarbeit in Steuersachen.

Mit der zweiten neuen Bestimmung wird klargestellt, dass die Schweiz und die Vereinigten Arabischen Emirate nicht die Absicht haben, durch das Doppelbesteuerungsabkommen Möglichkeiten zur Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung zu schaffen. Vereinfacht ausgedrückt: Die Vermeidung von sogenannt doppelter Nichtbesteuerung soll auch Zweck des DBA-AE sein. Dies gilt aber nicht generell, sondern nur dann, wenn Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung Ursache dafür sind. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass es Situationen von gewollter doppelter Nichtbesteuerung gibt. Dazu zählt beispielsweise die Besteuerung von Dividenden an Gesellschaften des gleichen Konzerns. Die doppelte Nichtbesteuerung verhindert in solchen Situationen ungewollte wirtschaftliche Mehrfachbelastungen.

Die erste zusätzliche Bestimmung stellt keinen BEPS-Mindeststandard dar. Die Aufnahme der zweiten zusätzlichen Bestimmung ist hingegen notwendig, um den im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 gesetzten Mindeststandard zu erfüllen.

Art. III und IV des Änderungsprotokolls betreffend die Art. 7 und 9 des DBA-AE (Unternehmensgewinne; Verbundene Unternehmen)

Mit diesen beiden Artikeln werden die Artikel 7 (Unternehmensgewinne) und 9 (Verbundene Unternehmen) des DBA-AE mit Bestimmungen über die zeitliche Beschränkung zur Vornahme von Gewinnaufrechnungen bei Betriebsstätten (Art. III) und bei verbundenen Unternehmen (Art. IV Abs. 2) ergänzt. Damit werden in Zukunft Gewinnaufrechnungen durch die Steuerbehörden der Vertragsstaaten nur während einer Periode von fünf Jahren ab der betreffenden Steuerperiode erlaubt sein. Wird ein Rechtsmittel gegen eine Gewinnaufrechnung ergriffen und kommt es dadurch zu Verzögerungen, so hat dies keinen Einfluss auf die Berechnung der Einhaltung der Frist. Liegt ein Fall von Betrug, grober Fahrlässigkeit oder vorsätzlicher Unterlassung vor,

so kann die Gewinnaufrechnung auch noch nach Ablauf dieser Frist erfolgen. In solchen Fällen gelten die Fristen nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht.

Diese Bestimmungen sind im BEPS-Übereinkommen nicht enthalten. Grund für deren Aufnahme in das DBA-AE bildet Element 3.3 des Mindeststandards zur BEPS-Massnahme 14. Dieses Element verlangt die Aufnahme des zweiten Satzes von Artikel 25 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens in die Doppelbesteuerungsabkommen. Gemäss jener Bestimmung sind Verständigungslösungen ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts umzusetzen. Ist ein Staat nicht bereit, jene Bestimmung zu vereinbaren, so muss er, damit der Mindeststandard erfüllt ist, im Rahmen von DBA-Verhandlungen zur Aufnahme von Bestimmungen bereit sein, die die Frist für die Vornahme von Gewinnaufrechnungen bei Betriebsstätten und bei verbundenen Unternehmen zeitlich beschränken.

Die Schweiz vereinbart den zweiten Satz von Artikel 25 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens üblicherweise nicht in ihren DBA. Infolgedessen hat die Schweiz den Vereinigten Arabischen Emiraten anlässlich der Verhandlungen, die zum Änderungsprotokoll geführt haben, die Aufnahme von Bestimmungen über die zeitliche Beschränkung der Vornahme von Gewinnaufrechnungen bei Betriebsstätten und verbundenen Unternehmen vorgeschlagen. Die Vereinigten Arabischen Emirate waren sowohl mit der zeitlichen Einschränkung als auch mit der vorgeschlagenen Frist einverstanden.

Mit Artikel IV Absatz 1 des Änderungsprotokolls wird die Bestimmung im DBA-AE über die Verpflichtung zu Gegenberichtigungen bei Gewinnaufrechnungen an die Formulierung der entsprechenden Bestimmung des OECD-Musterabkommens (Art. 9 Abs. 2) angepasst.

Diese Anpassung hat grundsätzlich keine praktischen Auswirkungen auf die Schweiz: Die Schweiz ist weiterhin zu keinen automatischen Gegenberichtigungen bei Gewinnaufrechnungen durch ausländische Steuerbehörden verpflichtet. Vielmehr muss die Schweiz Gegenberichtigungen nur dann vornehmen, wenn eine Lösung im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zwischen den zuständigen Behörden der Vereinigten Arabischen Emirate und der Schweiz gefunden wurde.

Die Anpassung dieser Bestimmung entspricht der *Best-Practice*-Empfehlung der BEPS-Massnahme 14 und der aktuellen schweizerischen Abkommenspolitik in diesem Bereich.

Art. V des Änderungsprotokolls betreffend Art. 22 des DBA-AE (Vermeidung der Doppelbesteuerung)

Die Schweiz vermeidet die Doppelbesteuerung gemäss Artikel 22 Absatz 1 Buchstabe a DBA-AE grundsätzlich mit der Freistellungsmethode. Der neue Buchstabe e ergänzt das Dispositiv durch eine Bestimmung, die die Nichtbesteuerung oder reduzierte Besteuerung in Fällen von Qualifikationskonflikten vermeiden soll. Die Bestimmung verhindert eine ungewollte doppelte Nichtbesteuerung infolge unterschiedlicher Auffassungen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Arabischen Emiraten bezüglich der rechtlichen Subsumtion oder der Auslegung von Begriffen des DBA-AE. Sie entspricht Artikel 23A Absatz 4 des OECD-Musterabkommens.

Nach der Bestimmung muss die Schweiz als Ansässigkeitsstaat eines Empfängers von Einkünften aus den Vereinigten Arabischen Emiraten diese Einkünfte dann nicht von der Besteuerung ausnehmen, wenn die Vereinigten Arabischen Emirate keine – oder bei Dividenden eine reduzierte – Besteuerung der Einkünfte vornehmen, weil sie der Auffassung sind, sie seien durch das DBA-AE zur Befreiung von der Besteuerung oder zu einer reduzierten Besteuerung verpflichtet.

*Art. VI des Änderungsprotokolls betreffend Art. 24 des DBA-AE
(Verständigungsverfahren)*

Dieser Artikel sieht eine Anpassung von Artikel 24 Absatz 1 des DBA-AE vor. Diese Bestimmung regelt die Ersuchen um ein Verständigungsverfahren. Insbesondere geht es um die Frage, bei welcher der beiden zuständigen Behörden die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu beantragen ist.

Unter der geltenden Bestimmung muss sich eine Person, wenn sie der Auffassung ist, dass Massnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die dem DBA-AE nicht entspricht, an die zuständige Behörde des Vertragsstaats wenden, in dem sie ansässig ist.

Mit der Anpassung von Artikel 24 Absatz 1 des DBA-AE wird eine Person bei der Wahl der zuständigen Behörde für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens nicht mehr eingeschränkt. Sie kann sich in Zukunft immer an die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten oder die zuständige Behörde des Vertragsstaats ihrer Wahl wenden.

Hintergrund für die Anpassung dieser Bestimmung ist das Element 3.1 des Mindeststandards zur BEPS-Massnahme 14. Gemäss diesem Element sollen die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten über die Einleitung eines Ersuchens um ein Verständigungsverfahren informiert werden. Beide zuständigen Behörden sollen je für sich darüber befinden können, ob dem Ersuchen stattgegeben werden soll oder ob es abzuweisen ist.

Der angepasste Artikel 24 Absatz 1 des DBA-AE entspricht inhaltlich der entsprechenden Bestimmung im OECD-Musterabkommen (Art. 25 Abs. 1 erster Satz).

Art. VII des Änderungsprotokolls betreffend Art. 26A des DBA-AE (Anspruch auf Vorteile)

Dieser Artikel sieht die Ergänzung des DBA-AE mit einer Klausel zur Missbrauchsbekämpfung vor, die auf dem hauptsächlichen Zweck einer Gestaltung oder Transaktion abstellt. Aufgrund dieser Klausel werden die Vorteile des DBA-AE nicht gewährt, wenn das Erlangen dieser Vorteile einer der hauptsächlichen Zwecke der entsprechenden Gestaltung oder Transaktion war, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass das Gewähren dieser Vorteile in Einklang mit dem Ziel und Zweck der entsprechenden Bestimmungen des DBA-AE steht.

Diese Missbrauchsklausel ist zwar neu, sie entspricht aber in ihren Grundzügen den Missbrauchsklauseln, die die Schweiz bis 2017 in einer Vielzahl ihrer Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart hat. Anders ist indessen, dass die Missbrauchsklausel nicht auf gewisse Arten von Einkünften wie Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren

beschränkt ist. Vielmehr findet sie in Bezug auf sämtliche Bestimmungen des Abkommens Anwendung. Alle Abkommensvorteile unterliegen damit dem Vorbehalt einer missbräuchlichen Inanspruchnahme.

Vom Wortlaut her unterscheidet sich die Missbrauchsklausel gegenüber jenen, die in älteren Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz enthalten sind, noch in einem weiteren Punkt. So ist nach dem Text der Klausel Missbrauch nicht auf Situationen beschränkt, bei denen *der Hauptzweck* der entsprechenden Gestaltung oder Transaktion im Erlangen der Abkommensvorteile lag. Vielmehr besteht Missbrauch auch dann, wenn *bloss einer der Hauptzwecke* dafür verantwortlich war. Vom Resultat her besteht indessen diesbezüglich keine Differenz. Denn der zweite Teil der Missbrauchsklausel sieht vor, dass die Abkommensvorteile dennoch gewährt werden, wenn dies in Einklang mit dem Ziel und Zweck der entsprechenden Bestimmungen des Abkommens steht. Dies sollte grundsätzlich dann der Fall sein, wenn das Erlangen der entsprechenden Abkommensvorteile *nicht der Hauptzweck* der Gestaltung oder Transaktion war.

Diese Missbrauchsklausel wurde im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 entwickelt. Sie ist im OECD-Musterabkommen (Art. 29 Abs. 9) enthalten. Um dem im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 gesetzten Mindeststandard Genüge zu tun, reicht die Aufnahme dieser Missbrauchsklausel in die Doppelbesteuerungsabkommen. Es bedarf in einem solchen Fall keiner weiteren Missbrauchsbestimmung.

Art. VIII des Änderungsprotokolls (Inkrafttreten)

Die Bestimmungen des Änderungsprotokolls finden ab dem 1. Januar des Jahres nach dessen Inkrafttreten Anwendung. Eine Besonderheit gilt in Bezug auf die durch Artikel IV Absatz 1 und Artikel VI angepassten oder neu eingeführten Bestimmungen betreffend das Verständigungsverfahren. Diese Bestimmungen finden ungeachtet der Steuerperiode, auf die sich die Sache bezieht, vom Tag des Inkrafttretens des Änderungsprotokolls an Anwendung.

3 Finanzielle Auswirkungen

Das Änderungsprotokoll sieht keine Änderungen bei der Zuteilung der Besteuerungsrechte von Einkünften zwischen der Schweiz und den Vereinigten Arabischen Emiraten vor. Vielmehr enthält es im Wesentlichen lediglich Bestimmungen zur Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme des DBA-AE und zur Verbesserung der Streitbeilegung. Das Änderungsprotokoll dürfte somit keinen namhaften Einfluss auf die Steuereinnahmen von Bund, Kantonen und Gemeinden haben. Das geänderte DBA-AE kann im Rahmen der bestehenden personellen Ressourcen umgesetzt werden.

4

Rechtliche Aspekte

Das Änderungsprotokoll stützt sich auf Artikel 54 Absatz 1 der Bundesverfassung (BV)³, wonach der Bund für die auswärtigen Angelegenheiten zuständig ist. Nach Artikel 184 Absatz 2 BV ist der Bundesrat ermächtigt, die Verträge zu unterzeichnen und zu ratifizieren. Die Bundesversammlung ist gemäss Artikel 166 Absatz 2 BV für die Genehmigung der Verträge zuständig; ausgenommen sind die Verträge, für deren Abschluss aufgrund von Gesetz oder völkerrechtlichem Vertrag der Bundesrat zuständig ist (siehe auch Art. 7a Abs. 2 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 19974). Im vorliegenden Fall gibt es kein Gesetz und keinen völkerrechtlichen Vertrag, die dem Bundesrat die Kompetenz verleihen, einen Vertrag wie das Änderungsprotokoll abzuschliessen. Das Parlament ist somit für die Genehmigung des Änderungsprotokolls zuständig.

Nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterliegen völkerrechtliche Verträge dem fakultativen Referendum, wenn sie unter anderem wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten. 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.

Das Änderungsprotokoll enthält Bestimmungen, die den Schweizer Behörden Pflichten auferlegen sowie den Schweizer Behörden und den Privatpersonen (natürliche und juristische Personen) Rechte verleihen. Das Änderungsprotokoll enthält somit wichtige rechtsetzende Bestimmungen im Sinne von Artikel 22 Absatz 4 ParlG und Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV. Der Bundesbeschluss über die Genehmigung des Änderungsprotokolls untersteht deshalb dem fakultativen Staatsvertragsreferendum für völkerrechtliche Verträge nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV.

5

Vernehmlassungsverfahren

Das Änderungsprotokoll untersteht dem Referendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV. Gestützt auf Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe c des Vernehmlassungsgesetzes vom 18. März 2005⁶ (VIG) besteht damit an sich die Pflicht zur Durchführung einer Vernehmlassung.

Zum Änderungsprotokoll wurde im Januar 2022 eine Orientierung durchgeführt. Dabei wurde den Kantonen und den am Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen interessierten Kreisen eine Erläuterung zum Änderungsprotokoll vorgelegt. Das Änderungsprotokoll wurde positiv und ohne Einwände aufgenommen. Die Positionen der interessierten Kreise sind entsprechend bekannt und belegt. Gestützt auf Artikel 3a Absatz 1 Buchstabe b VIG konnte deshalb auf ein Vernehmlassungsverfahren verzichtet werden.

³ SR 101

⁴ SR 172.010

⁵ SR 171.10

⁶ SR 172.061