Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

BBl 2018
www.bundesrecht.admin.ch
Massgebend ist die signierte elektronische Fassung

18.063

Botschaft

zur Genehmigung des multilateralen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

vom 22. August 2018

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 des multilateralen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.

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

22. August 2018

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Alain Berset
Der Bundeskanzler: Walter Thurnherr

Übersicht

Die Schweiz hat am 7. Juni 2017 das multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung unterzeichnet. Das Übereinkommen soll die effiziente Revision der darunter fallenden Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz ermöglichen. Mit dieser Vorlage wird das Übereinkommen zur Genehmigung unterbreitet.

Ausgangslage

Die Bekämpfung der ungerechtfertigten Steuervermeidung multinationaler Unternehmen ist zu einem zentralen Anliegen der internationalen Staatengemeinschaft geworden. Deshalb lancierte die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zusammen mit den G20-Staaten im Jahr 2013 ein Projekt zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und -verlagerung (Base Erosion and Profit Shifting; BEPS). *Die technischen Arbeiten zum 2013 verabschiedeten BEPS-Aktionsplan, der 15 Massnahmen enthält und sich gegen die Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und gegen die Gewinnverschiebung in Länder mit einer tiefen oder vollständig fehlenden Besteuerung richtet, wurden 2015 mit der Veröffentlichung mehrerer Berichte abgeschlossen.*

Gewisse dieser Berichte enthalten Vorschläge für Bestimmungen zur Anpassung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Mit dem Ziel, diese Anpassungen rasch und kosteneffizient umzusetzen, beauftragte die OECD eine Gruppe von Expertinnen und Experten damit, die Realisierbarkeit eines multilateralen Instruments zur Änderung bilateraler DBA zu prüfen (Massnahme 15 des BEPS-Aktionsplans). Diese Gruppe kam in ihrem Bericht zum Schluss, dass ein multilaterales Instrument wünschenswert und machbar ist.

Die Ausarbeitung dieses Instruments wurde durch eine Gruppe von über 100 Staaten und Gebieten (Ad-hoc-Gruppe), worunter die Schweiz, vorgenommen. Im November 2016 verabschiedete die Ad-hoc-Gruppe das multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Übereinkommen).

Bei einem Teil der im BEPS-Übereinkommen enthaltenen Bestimmungen über die Änderung der DBA handelt es sich um Mindeststandards, zu deren Umsetzung sich alle OECD- und G20-Staaten sowie weitere Staaten und Gebiete verpflichtet haben. Diese Mindeststandards entsprechen grundsätzlich der heutigen schweizerischen Politik im Bereich der DBA. Sie werden von der Schweiz auch in bilateralen DBA-Verhandlungen vereinbart. Um sicherzustellen, dass die Mindeststandards umgesetzt werden und keine Staaten oder Gebiete durch Nichtumsetzung einen Wettbewerbsvorteil erlangen, soll die Umsetzung der Mindeststandards mittels sogenannter Peer Reviews geprüft werden.

Inhalt der Vorlage

Die Schweiz hat als OECD-Mitgliedstaat aktiv am BEPS-Projekt und insbesondere bei der Erarbeitung des BEPS-Übereinkommens mitgewirkt. Sie hat dazu beigetragen, dem BEPS-Übereinkommen die nötige Flexibilität zu verschaffen, damit sich dessen Umsetzung mit der schweizerischen DBA-Politik und Rechtsordnung vereinbaren lässt. Da das BEPS-Übereinkommen die Möglichkeit vorsieht, Vorbehalte anzubringen, verpflichtet es auch nicht zur Übernahme von Bestimmungen, die keine Mindeststandards darstellen.

Im Wesentlichen setzt die Schweiz mit dem BEPS-Übereinkommen die Mindeststandards zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch sowie zur Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen um. Eine Liste der schweizerischen Vorbehalte und Notifikationen ist Bestandteil des Bundesbeschlusses über die Genehmigung des Übereinkommens. Die Liste basiert auf der vom Bundesrat anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens beim Depositar hinterlegten Liste der schweizerischen Vorbehalte und Notifikationen und berücksichtigt die Entwicklungen, die sich seither ergeben haben. Sie wird zusammen mit dem BEPS-Übereinkommen zur Genehmigung unterbreitet.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht **5390**

1 Grundzüge der Vorlage **5394**
1.1 Ausgangslage 5394
1.2 Entwicklung und Bedeutung des BEPS-Übereinkommens 5394
1.3 Aufbau und Funktionsweise des BEPS-Übereinkommens 5396
1.3.1 Aufbau des BEPS-Übereinkommens 5396
1.3.2 Aufbau der materiellen Bestimmungen 5397
1.4 Position der Schweiz 5398
1.4.1 Allgemeines 5398
1.4.2 Änderung der DBA durch das BEPS-Übereinkommen 5398
1.4.3 Zusammenfassung der Schweizer Position bezüglich der materiellen Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens 5399
1.5 Verhältnis zu anderen Abkommen 5401
1.5.1 Doppelbesteuerungsabkommen 5401
1.5.2 Abkommen über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten mit der EU 5401

2 Vernehmlassung **5402**
2.1 Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens 5402
2.2 Neuerungen gegenüber dem Vernehmlassungsentwurf 5403

3 Erläuterungen zu den Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens **5404**

4 Auswirkungen **5426**
4.1 Auswirkungen auf Bund, Kantone und Gemeinden 5426
4.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft 5426
4.3 Auswirkungen auf die Steuereinnahmen 5427

5 Verhältnis zur Legislaturplanung und zu Strategien des Bundesrates **5427**

6 Rechtliche Aspekte **5428**
6.1 Verfassungsmässigkeit 5428
6.2 Erlassform 5428
6.3 Erläuterungen zu den Bestimmungen des Bundesbeschlusses über die Genehmigung des BEPS-Übereinkommens 5429

Bundesbeschluss über die Genehmigung des multilateralen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung *(Entwurf)* **5431**

Multilaterales Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung **5447**

Botschaft

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage

Das Projekt zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und -verlagerung (Projekt *Base Erosion and Profit Shifting*; im Folgenden als «BEPS» bezeichnet) hat zum Ziel, die Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage und die Gewinnverschiebung in Länder mit einer tiefen oder fehlenden Besteuerung zu verhindern. Es wurde am 12. Februar 2013 mit einem ersten Bericht der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) eingeleitet[1]. Gestützt darauf publizierte die OECD am 19. Juli 2013 ihren Aktionsplan mit 15 Massnahmen, um die Problematik umfassend anzugehen. Die G20-Staaten unterstützten diesen Aktionsplan und das Vorhaben, weshalb das Projekt mit gleichberechtigter Beteiligung aller G20- und OECD-Staaten an den technischen Arbeiten durchgeführt wurde.

Die Schlussberichte des BEPS-Projekts, die im Oktober 2015 verabschiedet und veröffentlicht wurden, enthalten auch Bestimmungen zur Anpassung der bestehenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Diese Bestimmungen stammen aus den Schlussberichten über die folgenden Massnahmen des BEPS-Aktionsplans: Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Verhinderung von Abkommensmissbrauch, Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte und Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen. Gewisse dieser abkommensbezogenen Bestimmungen stellen Mindeststandards dar. Die Umsetzung dieser Mindeststandards wird in sogenannten *Peer Reviews* durch das OECD-Gremium *Inclusive Framework on BEPS*[2] geprüft.

Zwecks rascher und kosteneffizienter Anpassung der bestehenden DBA – weltweit bestehen über 3500 davon – wurde im Rahmen der BEPS-Massnahme 15 durch eine Gruppe von über 100 Staaten und Gebiete (Ad-hoc-Gruppe), worunter die Schweiz, ein multilaterales Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (im Folgenden als «BEPS-Übereinkommen» bezeichnet) ausgearbeitet.

1.2 Entwicklung und Bedeutung des BEPS-Übereinkommens

Die Ausarbeitung des BEPS-Übereinkommens erfolgte in zwei Schritten: In einem ersten Schritt prüfte eine Gruppe von durch die OECD ernannten Völkerrechts- und Steuerexpertinnen und -experten die Realisierbarkeit eines multilateralen Instruments zur Umsetzung der abkommensbezogenen BEPS-Massnahmen und zur ent-

1 OECD, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze veröffentlicht am 12. Februar 2013.
2 Für mehr Informationen über das *Inclusive Framework on BEPS* siehe: www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm.

sprechenden Änderung bilateraler DBA. In dem am 16. September 2014 durch die OECD publizierten Bericht[3] kam diese Gruppe zum Schluss, dass ein solches multilaterales Instrument wünschbar und machbar sei. Ausgehend von dieser Analyse wurde in einem zweiten Schritt ein Mandat für eine Ad-hoc-Gruppe ausgearbeitet, um ein multilaterales Instrument zu entwickeln, das heutige BEPS-Übereinkommen. Im Mai 2015 nahm die Ad-hoc-Gruppe ihre Arbeit auf, an der die Schweiz als OECD-Mitgliedstaat aktiv mitgewirkt hat.

Das BEPS-Übereinkommen wurde Ende November 2016 in englischer und französischer Sprache formell verabschiedet und von der OECD veröffentlicht. Gleichzeitig verabschiedete die Ad-hoc-Gruppe auch eine Erläuterung zum BEPS-Übereinkommen (sog. *Explanatory Statement*).

Der 2014 veröffentlichte Machbarkeitsbericht zum BEPS-Übereinkommen folgt dem Ansatz, dass dieses seine Wirkung parallel zu den bilateralen DBA entfaltet und die Texte der erfassten DBA nicht ändert. Nach diesem Ansatz existieren das BEPS-Übereinkommen und die unter das Übereinkommen fallenden DBA nebeneinander und sind nebeneinander zu lesen, wobei das BEPS-Übereinkommen als zeitlich später abgeschlossener Erlass dem abweichenden alten DBA-Text vorgeht. Dadurch geht aber die Übersichtlichkeit völlig verloren, und es wird damit dem schweizerischen Erfordernis der Publikation konsolidierter, nachgeführter Erlasstexte in der Systematischen Sammlung des Bundesrechts nicht Rechnung getragen. Deshalb wird nach Schweizer Auffassung der Wortlaut der vom BEPS-Übereinkommen erfassten DBA geändert.

Die von der Schweiz vertretene Auffassung soll die Klarheit und Lesbarkeit der DBA gewährleisten und steht mit den Erfordernissen der Schweizer Gesetzgebung über die Veröffentlichung von völkerrechtlichen Verträgen[4] in Einklang.

Nach Ansicht der Schweiz zum BEPS-Übereinkommen muss deshalb mit den betroffenen Partnerstaaten der genaue Wortlaut der Änderungen der erfassten DBA separat schriftlich festgehalten werden. Derartige Vereinbarungen über den genauen Wortlaut der Änderungen stellen eine bilateral abgestimmte Feststellung der textlichen Auswirkungen dar, welche das BEPS-Übereinkommen auf das betreffende DBA hat. Die entsprechenden Vereinbarungen sind aber keine Revisionsprotokolle. Sie basieren auf dem BEPS-Übereinkommen und ergeben sich aus den Vorbehalten und Notifikationen der Schweiz und der jeweiligen DBA-Partnerstaaten. Diese Verständigungsvereinbarungen dienen lediglich der formellen Überführung der Änderungen durch das BEPS-Übereinkommen in die konsolidierten Texte der betroffenen DBA und begründen für die Schweiz keine neuen Pflichten oder haben keinen Verzicht auf bestehende Rechte zur Folge. Die DBA enthalten eine Bestimmung, die den Abschluss von Verständigungsvereinbarungen zur Ausräumung von Schwierigkeiten und Zweifel bei der Auslegung oder Anwendung ermöglicht. Gestützt darauf kann das EFD die Texte konsolidieren und die entsprechenden Vereinbarungen abschliessen.

3 Der Machbarkeitsbericht nach BEPS-Massnahme 15 ist in deutscher Sprache publiziert unter dem Link: www.oecd.org/tax/ausarbeitung-eines-multilateralen-instruments-zur-modifikation-bilateraler-doppelbesteuerungsabkommen-9789264235113-de.htm.

4 Vgl. Art. 11 PublG (SR **170.512**)

Der Beitritt zum BEPS-Übereinkommen ist freiwillig, wird aber von der OECD und den G20 als effizientes Instrument zur Umsetzung der abkommensbezogenen BEPS-Resultate empfohlen.

Mit dem BEPS-Übereinkommen werden keine neuen Standards geschaffen. Vielmehr handelt es sich um ein multilaterales Übereinkommen zur Umsetzung des Regelungsinhalts der die DBA betreffenden Empfehlungen, die in den am 5. Oktober 2015 veröffentlichten Schlussberichten zu den BEPS-Massnahmen enthalten sind.

Damit möglichst viele Staaten und Gebiete das BEPS-Übereinkommen zur Anpassung ihrer bestehenden DBA verwenden können, enthält es Bestimmungen, die für Flexibilität bei der Anwendung des Übereinkommens sorgen. Auch wenn es ein effizientes Werkzeug zur Anpassung der bestehenden DBA sein dürfte, zeigt es sich, dass es zahlreiche situationsbedingte Gründe gibt, bestimmte DBA nicht durch das BEPS-Übereinkommen zu ändern. Die DBA können jedenfalls weiterhin auch mittels bilateraler Revision angepasst werden.

1.3 Aufbau und Funktionsweise des BEPS-Übereinkommens

1.3.1 Aufbau des BEPS-Übereinkommens

Das BEPS-Übereinkommen ist ein eigenständiges völkerrechtliches Übereinkommen, das die Grundlage für die Änderung von bestehenden DBA bildet, damit diese ohne bilaterales Revisionsprotokoll angepasst werden können.

Das BEPS-Übereinkommen enthält eine Präambel und sechs Teile.

Im 1. Teil werden der Geltungsbereich des BEPS-Übereinkommens und die Auslegung von Ausdrücken geregelt (Art. 1 und 2).

Die Teile 2–5 enthalten die einzelnen materiellen Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens. Diese ergeben sich aus den Schlussberichten über die BEPS-Massnahme 2 über Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, BEPS-Massnahme 6 über die Verhinderung von Abkommensmissbrauch, BEPS-Massnahme 7 über die Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte und BEPS-Massnahme 14 über die Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen (Art. 3–17). Teile der aus den Massnahmen 6 und 14 hervorgegangenen abkommensbezogenen Bestimmungen stellen Mindeststandards dar.

Der 6. Teil des BEPS-Übereinkommens regelt das Schiedsverfahren. Während die materiellen Bestimmungen in den Teilen 2–5 aus den BEPS-Schlussberichten von 2015 stammen, wurden die Bestimmungen über das Schiedsverfahren spezifisch für das BEPS-Übereinkommen erarbeitet. Die neuen Bestimmungen über das Schiedsverfahren stellen keinen Mindeststandard dar. Die unterzeichnenden Staaten und Gebiete können frei entscheiden, ob diese Bestimmungen für sie gelten sollen oder nicht (Art. 18–26).

Die Schlussbestimmungen enthalten im Wesentlichen Folgendes: Vorbehalte (Art. 28), Notifikationen (Art. 29), Konferenz der Übereinkommensparteien

(Art. 31), Änderungen des Übereinkommens (Art. 33), Inkrafttreten (Art. 34), das Wirksamwerden (Art. 35 und 36), sowie den Rücktritt vom BEPS-Übereinkommen (Art. 37).

1.3.2 Aufbau der materiellen Bestimmungen

Die materiellen Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens enthalten neue Bestimmungen, die durch das BEPS-Übereinkommen in die erfassten DBA eingefügt werden können. Die entsprechenden Artikel 3–17 des BEPS-Übereinkommens weisen den folgenden, einheitlichen Aufbau auf:

- Materielle Regelung: Jeder Artikel enthält eine neue Bestimmung, welche in die DBA Eingang finden kann. Diese materiellen Bestimmungen finden sich, mit wenigen formellen Unterschieden, auch im Musterabkommen der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachfolgend «OECD-Musterabkommen[5]») in seiner 2017 aktualisierten Fassung.
- Vereinbarkeitsklausel: Die in jeder materiellen Bestimmung des BEPS-Übereinkommens, einschliesslich der Bestimmungen des 6. Teils, enthaltenen Vereinbarkeitsklauseln legen den Mechanismus für die Übernahme der jeweiligen materiellen Regelung in das vom Übereinkommen erfassten DBA fest. Unter Berücksichtigung der angebrachten Vorbehalte und vorgenommenen Notifikationen soll durch das Übereinkommen dort, wo noch keine entsprechende DBA-Bestimmung vorliegt, eine neue Bestimmung in das jeweilige DBA eingefügt werden, oder eine bestehende DBA-Bestimmung durch die im Übereinkommen enthaltene Bestimmung ersetzt werden.
- Vorbehalt: Durch einen Vorbehalt kann der sachliche Geltungsbereich des BEPS-Übereinkommens eingeschränkt werden. Die unter dem Übereinkommen zulässigen Vorbehalte sind in Artikel 28 Absätze 1 und 2 festgehalten. In Übereinstimmung mit völkerrechtlichen Prinzipien sowie zur Wahrung der Entscheidungshoheit der nationalen Parlamente sieht Artikel 28 Absatz 6 vor, dass bei der Unterzeichnung angebrachte Vorbehalte bei der Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde zu bestätigen sind. Einer Vertragspartei des Übereinkommens steht es nach dem Inkrafttreten des Übereinkommens jederzeit offen, einen Vorbehalt zurückzuziehen und damit den Anwendungsbereich des BEPS-Übereinkommens zu erweitern. Das Anbringen weiterer Vorbehalte ist nach der Ratifikation dagegen nicht mehr möglich.
- Notifikation: Notifikationen dienen der Bestimmung der unter das BEPS-Übereinkommen fallenden DBA, der Mitteilung der Wahl einer Option, wie dies beispielsweise in Artikel 5 (Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung) vorgesehen ist und der Feststellung bestehender Bestimmungen in den vom BEPS-Übereinkommen erfassten DBA. Die vom

[5] Wo es nötig ist, wird nachfolgend mit der Jahresangabe präzisiert, auf welche Fassung sich die Aussage bezieht (z B. OECD-Musterabkommen 2014).

BEPS-Übereinkommen vorgesehenen Notifikationen sind in Artikel 29 aufgelistet. Wie die Vorbehalte können die Notifikationen bei der Unterzeichnung oder bei der Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde erfolgen. Artikel 29 Absatz 5 sieht vor, dass eine Vertragspartei des Übereinkommens die Liste der unter das Übereinkommen fallenden DBA nach Artikel 2 des Übereinkommens jederzeit nach dem Inkrafttreten des Übereinkommens erweitern kann. Dagegen ist es nicht möglich, die Liste der unter das Übereinkommen fallenden DBA nachträglich zu kürzen.

1.4 Position der Schweiz

1.4.1 Allgemeines

Die Schweiz hat bei der Ausarbeitung des BEPS-Übereinkommens als OECD-Mitgliedstaat aktiv mitgewirkt. Das BEPS-Übereinkommen schafft keine neuen Standards, sondern bezweckt die Umsetzung von bereits erarbeiteten Regeln. Am 11. September 2015 hat der Bundesrat der Annahme sämtlicher Schlussberichte des BEPS-Projekts zugestimmt, einschliesslich derjenigen, aus welchen die abkommensbezogenen BEPS-Bestimmungen hervorgegangen sind.

Das BEPS-Übereinkommen enthält sämtliche abkommensbezogenen BEPS-Bestimmungen, die 2015 aus den Schlussberichten zu den BEPS-Massnahmen hervorgegangen sind. Es sieht jedoch Mechanismen vor, die eine gezielte Übernahme bzw. einen Ausschluss von einzelnen Bestimmungen des Übereinkommens erlauben (vgl. Ziff. 1.3).

Durch ihre Mitwirkung an den Arbeiten des BEPS-Projekts und die Annahme seiner Ergebnisse hat die Schweiz die internationalen Bemühungen zur Verbesserung der Transparenz und zur Schaffung eines *Level Playing Field* (gleich lange Spiesse) bei der Besteuerung multinationaler Unternehmen unterstützt.

Das BEPS-Übereinkommen wurde von der Schweiz am 7. Juni 2017, gleichzeitig mit rund 70 anderen Staaten und Gebieten[6] unterzeichnet.

1.4.2 Änderung der DBA durch das BEPS-Übereinkommen

Hinsichtlich der Wirkung des BEPS-Übereinkommens bestehen unterschiedliche Auffassungen der Vertragsstaaten (vgl. Ziff. 1.2). Die Schweiz kann durch das BEPS-Übereinkommen nur die DBA mit jenen Staaten ändern, die:

6 Die Unterzeichneten des BEPS-Übereinkommens sowie die jeweiligen Listen der Vorbehalte und Notifikationen sind einsehbar unter: http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm [> *Signatories and Parties (MLI Positions)*].

(i) die Auffassung der Schweiz teilen, dass das BEPS-Übereinkommen die betreffenden DBA ändert (ähnlich wie ein Änderungsprotokoll zu einem DBA), und

(ii) zur einvernehmlichen Feststellung des genauen Wortlauts des durch das BEPS-Übereinkommen geänderten DBA bereit sind.

Zahlreiche Staaten vertreten demgegenüber die Ansicht, das BEPS-Übereinkommen ändere die betreffenden DBA nicht wie ein Änderungsprotokoll, sondern führe zu einer gezielten Nichtanwendung der erfassten DBA, soweit dies im BEPS-Übereinkommen vorgesehen ist.

Die 2017 geführten bilateralen Gespräche mit DBA-Partnerstaaten hatten ergeben, dass zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens am 7. Juni 2017 bei vierzehn durch die Schweiz abgeschlossenen DBA die Voraussetzungen für eine Revision mittels des BEPS-Übereinkommens vorzuliegen schienen. Es handelte sich um die DBA mit Argentinien, Chile, Indien, Island, Italien, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Österreich, Polen, Portugal, Südafrika, Tschechien und der Türkei.

Die Auffassungen verschiedener Staaten haben sich nun aber seither bewegt. Indien, Liechtenstein und Polen haben der Schweiz inzwischen mitgeteilt, dass sie neu die entgegengesetzte Haltung einnehmen. Demgegenüber kann sich Mexiko jetzt der Schweizer Haltung anschliessen. Damit zählt die Liste nach Artikel 2 des BEPS-Übereinkommens, welche die erfassten, von der Schweiz abgeschlossenen DBA aufzählt, gegenwärtig 12 Partnerstaaten.

Die Schweiz ist bereit, die Resultate des BEPS-Projekts mittels bilateraler Änderungsprotokolle in die DBA mit den Staaten aufzunehmen, die die oben genannten Voraussetzungen für ein Vorgehen über das BEPS-Übereinkommen nicht erfüllen. Entsprechende Verhandlungen mit einer Reihe von Staaten sind im Gang oder bereits abgeschlossen. So sind die BEPS-Mindeststandards zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch in den Schweizer DBA mit Lettland, Sambia, Kosovo, Pakistan, dem Vereinigten Königreich, Saudi-Arabien, Brasilien, Irland, Korea, Äthiopien, den Niederlanden, der Ukraine, Kuwait, Bahrain, Norwegen und Malta vorgesehen.

1.4.3 Zusammenfassung der Schweizer Position bezüglich der materiellen Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens

Die Auswirkungen der anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens durch die Schweiz angebrachten Vorbehalte im Sinne von Artikel 28 Absatz 6 des BEPS-Übereinkommens und der vorgenommenen Notifikationen im Sinne von Artikel 29 Absatz 3 auf die vom BEPS-Übereinkommen erfassten schweizerischen DBA lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Die DBA werden mit einer Präambel versehen, in der nebst dem Zweck der Vermeidung der Doppelbesteuerung ausdrücklich festgehalten ist, dass das entsprechende DBA keine Gelegenheit zu (doppelter) Nichtbesteuerung oder

reduzierter Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung bieten soll (BEPS-Massnahme 6; Art. 6 des BEPS-Übereinkommens).

2. Die DBA werden mit einer allgemeinen Missbrauchsklausel in der Form eines Hauptzwecktests (im Englischen: *Principal Purpose Test*, oder kurz: PPT) ergänzt (BEPS-Massnahme 6; Art. 7 des BEPS-Übereinkommens). Der Bundesrat hat bereits mit Beschluss vom 11. September 2015 das EFD beauftragt, eine allgemeine Missbrauchsklausel in der Form eines PPT im Rahmen von Revisions- oder Neuverhandlungen in die DBA aufzunehmen. Eine solche Klausel wurde erstmals mit Lettland im Rahmen eines bilateralen DBA vereinbart.
3. In die DBA wird eine Bestimmung eingefügt, die ungewollte doppelte Nichtbesteuerungen infolge eines Qualifikationskonflikts verhindert (BEPS-Massnahme 2; Art. 5 des BEPS-Übereinkommens).
4. Die Bestimmungen über das Verständigungsverfahren und dessen Umsetzung in den DBA werden – soweit Abweichungen bestehen und soweit dies das BEPS-Übereinkommen erlaubt – mit den entsprechenden Bestimmungen des OECD-Musterabkommens in Einklang gebracht (Art. 16 und 17 des BEPS-Übereinkommens). Damit wird der Mindeststandard der Massnahme 14 des BEPS-Projekts soweit möglich umgesetzt.
5. Im Einklang mit der DBA-Politik der Schweiz sollen die unter das BEPS-Übereinkommen fallenden DBA eine Schiedsklausel erhalten, vorausgesetzt, der entsprechende DBA-Partnerstaat der Schweiz optiert auch für die Anwendung des 6. Teils des BEPS-Übereinkommens. Eine Schiedsklausel nach dem BEPS-Übereinkommen soll jene DBA ergänzen, die keine solche Klausel enthalten (6. Teil des BEPS-Übereinkommens).
6. Nicht vorgesehen ist die Übernahme von weitergehenden Missbrauchsbestimmungen, die aus der BEPS-Massnahme 6 hervorgegangen sind (insbesondere die vereinfachte Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen), sowie Änderungen hinsichtlich der Definition der Betriebsstätte nach der BEPS-Massnahme 7. Diese Bestimmungen sind kein Mindeststandard, deren Übernahme würde die Komplexität erheblich erhöhen und sich unwägbar auf die Aufteilung der Besteuerungsrechte in den Abkommen auswirken. Die Frage, ob solche Bestimmungen in Schweizer DBA Eingang finden sollen, ist daher jeweils in den bilateralen Verhandlungen zu klären.

Im Wesentlichen setzt die Schweiz mit dem BEPS-Übereinkommen die Mindeststandards über die Verhinderung von Abkommensmissbrauch sowie über die Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen um. Eine Liste der schweizerischen Vorbehalte und Notifikationen ist Bestandteil des Bundesbeschlusses über die Genehmigung des BEPS-Übereinkommens und wird zusammen mit dem Übereinkommen zur Genehmigung unterbereitet. Sie basiert auf der vom Bundesrat anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens beim Depositar hinterlegten Liste der schweizerischen Vorbehalte und Notifikationen und berücksichtigt die Entwicklungen, die sich seither ergeben haben.

1.5 Verhältnis zu anderen Abkommen

1.5.1 Doppelbesteuerungsabkommen

Der Bundesrat hat mit Beschluss vom 11. September 2015 das EFD beauftragt, künftig den im Artikel 7 Absatz 1 des BEPS-Übereinkommens enthaltenen Mindeststandard betreffend eine allgemeine Abkommensmissbrauchsklausel in bilateralen Verhandlungen von DBA vorzuschlagen. Seit September 2015 hat die Schweiz eine Reihe von DBA mit einer dem Artikel 7 des BEPS-Übereinkommens entsprechenden Bestimmung betreffend die Verhinderung von Abkommensmissbrauch unterzeichnet. In Bezug auf die Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens betreffend das Verständigungsverfahren hat die Schweiz einen Vorbehalt angebracht hinsichtlich Artikel 25 Absatz 2 zweiter Satz des OECD-Musterabkommens (welcher in Art. 16 Abs. 2 des BEPS-Übereinkommens enthalten ist). Gemäss diesem Vorbehalt muss die Schweiz, um den diesbezüglichen Mindeststandard zu erfüllen, im Rahmen von DBA-Verhandlungen zur Aufnahme von Bestimmungen bereit sein, welche die Frist für die Vornahme von Gewinnaufrechnungen bei verbundenen Unternehmen oder bei Betriebsstätten zeitlich beschränken.

1.5.2 Abkommen über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten mit der EU

Zur Bekämpfung der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung schlossen die Schweiz und die EU 2004 ein Zinsbesteuerungsabkommen[7] ab. Am 27. Mai 2015 unterzeichneten die Schweiz und die EU ein Änderungsprotokoll zum Zinsbesteuerungsabkommen[8], mit welchem zwischen der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten der automatische Informationsaustausch über Finanzkonten (AIA) gemäss OECD-Standard eingeführt wird. Das Änderungsprotokoll ist am 1. Januar 2017 in Kraft getreten. Es übernimmt in Artikel 9 unverändert die entsprechende Bestimmung aus dem Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der EU (Art. 15) über die Zahlung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Unternehmen. Artikel 9 sieht wie die vorhergehende Bestimmung vor, dass bei deren Anwendung innerstaatliche oder auf Abkommen beruhende Vorschriften in der Schweiz oder den EU-Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug oder Missbrauch vorbehalten bleiben. Bei der im BEPS-Übereinkommen enthaltenen Bestimmung über Abkommensmissbrauch nach dem BEPS-Übereinkommen handelt es sich um eine solche auf Abkommen beruhende Vorschrift. Sie kommt somit auch zur Anwendung im Verhält-

7 Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, AS **2005** 2571.

8 Änderungsprotokoll zu dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, AS **2016** 5003.

nis zu Mitgliedstaaten der EU, deren DBA mit der Schweiz vom BEPS-Übereinkommen erfasst werden.

2 Vernehmlassung

Vom 20. Dezember 2017 bis zum 9. April 2018 fand zum BEPS-Übereinkommen ein Vernehmlassungsverfahren statt.[9] Gegenstand der Vernehmlassungsvorlage war auch das am 30. November 2017 unterzeichnete Änderungsprotokoll zum DBA mit dem Vereinigten Königreich, das sachlich das BEPS-Übereinkommen im bilateralen Verhältnis zum Vereinigten Königreich umsetzt. Das Änderungsprotokoll zum DBA mit dem Vereinigten Königreich wird den eidgenössischen Räten mit einer separaten Botschaft zur Genehmigung unterbreitet.

2.1 Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens

Die Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer begrüssen die Vorlage grösstenteils.

In ihrer Stellungnahme vom 9. Februar 2018 stimmt die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) dem BEPS-Übereinkommen grundsätzlich zu. Die FDK beantragt jedoch, auf die Ratifikation der Bestimmungen über das Schiedsverfahren (6. Teil des BEPS-Übereinkommens) zu verzichten und den Entwurf des Bundesbeschlusses entsprechend anzupassen. Im Sinn eines Eventualantrags beantragt die FDK, das Schiedsverfahren zumindest auf künftige, nach dem Wirksamwerden der Rechtsänderung beginnende Steuerperioden zu beschränken.

Die Kantone, die sich vernehmen liessen, sind mit der Vorlage grundsätzlich einverstanden und schliessen sich im Wesentlichen der Stellungnahme der FDK an. Einzelne Kantone (BS, SZ, ZH) lehnen die Übernahme des 6. Teils des BEPS-Übereinkommens jedoch ab.

Vier politische Parteien haben materiell Stellung bezogen. Die FDP nimmt das BEPS-Übereinkommen vorbehaltlos an. Die CVP befürwortet die Ratifikation des BEPS-Übereinkommens im Grundsatz, lehnt jedoch die Ratifikation des 6. Teils (Schiedsverfahren) ab. Die SP begrüsst die Vorlage, erwartet aber weitere Erläuterungen und Begründungen zu den Schweizer Vorbehalten. Die SVP lehnt das BEPS-Übereinkommen ab, unterstützt jedoch die im BEPS-Übereinkommen enthaltene Schiedsklausel.

Von den vier gesamtschweizerischen Dachverbänden der Wirtschaft, die eine Eingabe eingereicht haben, haben zwei eigene inhaltliche Eingaben gemacht. Der Verband der Schweizer Unternehmen Economiesuisse stimmt der Vorlage vorbehaltslos zu und spricht sich ausdrücklich für die Übernahme des im BEPS-Übereinkommen vorgesehenen Schiedsverfahrens aus; er betont die Wichtigkeit der

9 Der Ergebnisbericht kann eingesehen werden unter www.admin.ch > Bundesrecht > Vernehmlassungen > Abgeschlossene Vernehmlassungen > 2018 > EFD.

Schiedsklauseln zur Verbesserung der Streitbeilegung. Die Stellungnahme der Schweizerischen Bankiervereinigung (SBVg), die auch die Anliegen der Kantonalbanken berücksichtigt, unterstützt die Vorlage und erachtet die von der Schweiz angebrachten Vorbehalte als sinnvoll. Die SBVg wie auch Economiesuisse begrüssen insbesondere die Auffassung der Schweiz, wonach das BEPS-Übereinkommen die erfassten DBA ändert, da dies zu Rechtssicherheit, Klarheit und Lesbarkeit der DBA führe. Die SBVg spricht sich gegen eine Kompetenzdelegation an den Bundesrat aus, die diesen ermächtigen würde, künftig in eigener Kompetenz DBA-Änderungen durch Notifikation unter dem BEPS-Übereinkommen vorzunehmen.

Von den fünf interessierten Verbänden und Organisationen, die sich materiell geäussert haben, stimmten vier der Ratifizierung des BEPS-Übereinkommens einschliesslich des 6. Teils (Schiedsklausel) zu. EXPERTsuisse (Expertenverband für Wirtschaftsprüfung, Steuern und Treuhand) hegt generelle inhaltliche Bedenken gegenüber dem Grossteil der materiellen Bestimmungen der Vorlage und stimmt dieser nur bedingt zu.

2.2 Neuerungen gegenüber dem Vernehmlassungsentwurf

Die Vorlage weist gegenüber dem Vernehmlassungsentwurf einige Änderungen auf. Diese gehen zum einen auf die Anpassung in Reaktion auf erhaltene Stellungnahmen zurück und tragen zum anderen in der Zwischenzeit erfolgten Gesprächen mit DBA-Partnerstaaten Rechnung.

Materielle Änderungen:

a) Notifikation nach Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer ii des BEPS-Übereinkommens zu den Schweizer DBA, die unter das BEPS-Übereinkommen fallen. Seit der Unterzeichnung hat sich Mexiko der schweizerischen Haltung angeschlossen. Demgegenüber nehmen Indien, Liechtenstein und Polen eine entgegengesetzte Haltung ein. Die Liste der vom BEPS-Übereinkommen erfassten Abkommen soll daher auch das DBA mit Mexiko umfassen, wogegen die DBA mit Indien, Liechtenstein und Polen von der Liste gestrichen werden sollen.

b) Der 6. Teil des BEPS-Übereinkommens betreffend das Schiedsverfahren soll durch zwei Vorbehalte nach Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a des BEPS-Übereinkommens eingeschränkt werden. So soll das Schiedsverfahren nur auf Steuerjahre Anwendung finden, die nach dem Wirksamwerden des Übereinkommens beginnen. Weiter sollen Fälle vom Schiedsverfahren ausgeschlossen werden, die sogenannte schwer bewertbare Immaterialgüterrechte betreffen, wenn die Korrektur im Ausland unter Ausserachtlassung der üblichen Verjährungsfristen erfolgt.

c) Schliesslich soll durch Anbringen eines Vorbehalts nach Artikel 26 Absatz 4 des BEPS-Übereinkommens sichergestellt werden, dass die bestehenden Schiedsklauseln in den DBA mit Island, Luxemburg, Österreich und Südafrika beibehalten werden.

3 Erläuterungen zu den Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens

Präambel

Die Präambel beschreibt den allgemeinen Zweck des BEPS-Übereinkommens, wonach die aus dem BEPS-Projekt hervorgegangenen abkommensbezogenen Massnahmen rasch, abgestimmt und effizient umgesetzt werden sollen.

Die Präambel hält insbesondere fest, dass bestehende DBA keine Gelegenheit zur Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung bieten sollen. Die Anpassung der Präambel der DBA ergibt sich aus Artikel 6 Absatz 1 des BEPS-Übereinkommens.

1. Teil: Geltungsbereich und Auslegung von Ausdrücken

Art. 1 Geltungsbereich des Übereinkommens

Artikel 1 definiert den Geltungsbereich des BEPS-Übereinkommens. Durch das Übereinkommen geändert werden die erfassten DBA, wie sie in Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe a bestimmt sind. Wie in Ziffer 1.4.2 dieser Botschaft erwähnt, ist die Schweiz der Auffassung, dass das BEPS-Übereinkommen die erfassten DBA – analog einem Änderungsprotokoll zu einem DBA – ändert, was bedeutet, dass der Wortlaut der vom BEPS-Übereinkommen erfassten DBA revidiert wird.

Art. 2 Auslegung von Ausdrücken

In Absatz 1 werden die im Sinne des BEPS-Übereinkommens geltenden Begriffe definiert.

Der Ausdruck «unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen» bedeutet ein zwischen zwei oder mehr Vertragsparteien des BEPS-Übereinkommens in Kraft stehendes DBA, in Bezug auf welches jede dieser Vertragsparteien dem Depositar notifiziert hat, dass es unter das BEPS-Übereinkommen fallen soll. Die Schweiz hat anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens die DBA mit Argentinien, Chile, Indien, Island, Italien, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Österreich, Polen, Portugal, Südafrika, Tschechien und der Türkei dem Depositar notifiziert. Diese Liste wird aufgrund der Entwicklungen seit der Unterzeichnung um die DBA mit Indien, Liechtenstein und Polen gekürzt und mit dem DBA mit Mexiko ergänzt. Da mit den entsprechenden Korrekturen diese Staaten das jeweilige DBA mit der Schweiz ebenfalls im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 des BEPS-Übereinkommens notifiziert haben, gelten diese DBA als unter das BEPS-Übereinkommen fallende Steuerabkommen. Bilaterale Abkommen betreffend die Besteuerung von Unternehmen der Schiff- und Luftfahrt sowie Sozialversicherungsabkommen fallen nicht in den Geltungsbereich des BEPS-Übereinkommens.

Der Ausdruck «Vertragspartei dieses Übereinkommens» bedeutet einen Staat, für den das BEPS-Übereinkommen in Kraft ist, oder ein Gebiet, für welches das BEPS-Übereinkommen in Kraft ist.

Der Ausdruck «Vertragsstaat» bedeutet eine Vertragspartei eines unter das BEPS-Übereinkommen fallenden DBA.

Absatz 2 sieht vor, dass alle nicht im BEPS-Übereinkommen definierten Ausdrücke durch die jeweilige Vertragspartei nach dem einschlägigen unter das BEPS-Übereinkommen fallenden DBA ausgelegt werden, falls der Zusammenhang nichts anderes erfordert. Enthält das betroffene DBA selbst keine Definition eines Ausdrucks, so ist auf die Begriffsdefinition des innerstaatlichen Rechts *(lex fori)* abzustellen, soweit der Zusammenhang nichts anderes erfordert.

2. Teil: Hybride Gestaltungen

Art. 3 Transparente Rechtsträger

Die materielle Regelung (Absatz 1) dieses Artikels sieht vor, dass keine DBA-Vorteile gewährt werden sollen, wenn kein Staat für seine Steuerzwecke die entsprechenden Einkünfte als Einkünfte einer in ihm ansässigen Person betrachtet.

Diese Bestimmung nimmt grundsätzlich ein gerechtfertigtes Anliegen auf. Insbesondere in einem Staat steuerlich abzugsfähige Zahlungen, die nirgendwo steuerbare Einkünfte bilden, sollen nicht in den Genuss von DBA-Vorteilen gelangen.

Auf der anderen Seite kann diese Bestimmung, je nach Ausgestaltung im innerstaatlichen Recht der beteiligten Staaten, zu einer ungleichen Behandlung von kollektiven Kapitalanlagen führen. Schweizerische kollektive Kapitalanlagen werden steuerlich transparent behandelt und haben grundsätzlich keinen Anspruch auf Abkommensvorteile. Dagegen haben kollektive Kapitalanlagen von DBA-Partnerstaaten grundsätzlich vollen DBA-Schutz, wenn sie als eigenständiges Steuersubjekt gelten. Dies auch dann, wenn sie – was üblich ist – keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Zudem besteht die Gefahr, dass Personen, die kein DBA mit der Schweiz in Anspruch nehmen können, durch Investitionen in eine kollektive Kapitalanlage in einem solchen DBA-Partnerstaat ungerechtfertigt in den Genuss von Abkommensvorteilen gelangen.

Mit einer zusätzlichen Bestimmung, wonach die kollektiven Kapitalanlagen nur im Umfang der DBA-Berechtigung der daran beteiligten Investoren als DBA-berechtigt gelten, könnte ein sachgerechtes Resultat erzielt werden. Eine solche zusätzliche Bestimmung ist indessen im BEPS-Übereinkommen nicht enthalten und kann deshalb über das BEPS-Übereinkommen auch nicht in die Schweizer DBA aufgenommen werden.

Die Schweiz hat deshalb einen Vorbehalt nach Absatz 5 Buchstabe a angebracht. Damit wird Artikel 3 nicht in die vom Übereinkommen erfassten schweizerischen DBA aufgenommen.

Art. 4 Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit

Dieser Artikel enthält eine angepasste *Tie-Breaker*-Regel (Abs. 1) für doppelt ansässige Gesellschaften, das heisst für Gesellschaften, die gleichzeitig in zwei Staaten nach deren innerstaatlichem Recht steuerlich ansässig sind. Gemäss dieser neuen

Regel soll nicht mehr der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Gesellschaft das Kriterium zur Bestimmung des Ansässigkeitsstaats für DBA-Zwecke bilden, sondern die zuständigen Behörden der jeweiligen Staaten sollen sich in solchen Situationen bemühen, durch Verständigung den Ansässigkeitsstaat zu bestimmen.

Die Anpassung der *Tie-Breaker*-Regel erfolgte vor dem Hintergrund der Bedenken vieler Staaten, dass doppelt ansässige Gesellschaften auch für Steuerumgehungszwecke verwendet werden.

Es ist unbestritten, dass die angepasste *Tie-Breaker*-Regel ein wirksames Instrument gegen Steuerumgehung darstellt (auch wenn es in solchen Situationen in den allermeisten Fällen um die Umgehung von innerstaatlichem Recht und nicht von DBA-Recht geht). Die angepasste *Tie-Breaker*-Regel führt aber gleichzeitig zu gewichtigen Nachteilen: Sie setzt doppelt ansässige Gesellschaften einem hohen Doppelbesteuerungsrisiko aus, und zwar auch dann, wenn die doppelte Ansässigkeit nicht aus steuerlichen Gründen geschaffen wurde. Zudem führt die angepasste *Tie-Breaker*-Regel konzeptionell zu mehr administrativem Aufwand für die zuständigen Behörden, da jeder Fall in einem Verständigungsverfahren behandelt werden muss.

Die Schweiz hat deshalb einen Vorbehalt nach Absatz 3 Buchstabe a angebracht. Damit wird durch das BEPS-Übereinkommen die angepasste *Tie-Breaker*-Regel von Artikel 4 nicht in die unter das Übereinkommen fallenden schweizerischen DBA aufgenommen.

Art. 5 Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung

Dieser Artikel enthält drei verschiedene materielle Bestimmungen (Optionen A, B und C), die allesamt der Verhinderung doppelter Nichtbesteuerungen bei unterschiedlichen Qualifikationen zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat bezüglich Sachverhalt oder Auslegung von DBA-Begriffen dienen, wenn der Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung durch Befreiung vermeidet.

Option A gilt für Staaten, die als Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung durch Befreiung der Einkünfte statt durch Anrechnung der ausländischen Steuern vermeiden. Der Ansässigkeitsstaat wird gemäss der in Option A vorgesehenen Regel von der Pflicht zur Befreiung entbunden, wenn der Quellenstaat diese Einkünfte nicht besteuert, weil er das DBA mit dem Ansässigkeitsstaat so anwendet, dass es ihn zur Befreiung verpflichtet. Der Ansässigkeitsstaat wendet stattdessen grundsätzlich die Anrechnungsmethode an.

Die anderen beiden Optionen sehen ebenfalls den Wechsel von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode vor: Option B nur in Bezug auf Dividendeneinkünfte und Option C in Bezug auf alle Einkünfte. Aus Schweizer Sicht kommt nur Option A in Frage. Denn Option B erscheint überflüssig, weil die Schweiz in Bezug auf Dividenden ohnehin die Anrechnungsmethode anwendet (inkl. Dividenden an Kapitalgesellschaften aus massgeblichen Beteiligungen), und Option C würde das Verfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der Schweiz wesentlich erschweren. Die beabsichtigten Auswirkungen im Unternehmensbereich würden zudem in vielen Fällen nicht eintreten, da das innerstaatliche Recht der Schweiz die Befreiungsmethode festschreibt.

Der Artikel sieht eine asymmetrische Anwendung der Optionen A, B und C vor. Die Vertragsparteien können grundsätzlich eine der Optionen frei wählen (oder alle Optionen verwerfen). Eine Vertragspartei kann jedoch einen Vorbehalt gegen diese asymmetrische Anwendung anbringen. Dazu stehen zwei Varianten zur Verfügung: ein genereller Vorbehalt (Abs. 8) oder ein Vorbehalt lediglich in Bezug auf die Option C (Abs. 9).

Die Schweiz hat sich bei der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens provisorisch für die Option A entschieden und eine entsprechende Notifikation gestützt auf Absatz 10 Buchstabe a vorgenommen. Überdies hat sie einen Vorbehalt gegen die asymmetrische Anwendung von Option C durch ihre DBA-Partnerstaaten angebracht.

Unter Berücksichtigung der von den Schweizer DBA-Partnerstaaten angebrachten Vorbehalte und der von diesen vorgenommenen Notifikationen wird die Bestimmung gemäss Option A in die Schweizer DBA mit den folgenden Staaten durch das BEPS-Übereinkommen aufgenommen: Argentinien, Chile, Island, Italien, Luxemburg, Mexiko, Österreich und Portugal, wobei in Bezug auf Österreich und Luxemburg die Bestimmung für beide Staaten in symmetrischer Weise und in Bezug auf die übrigen Staaten in asymmetrischer Weise nur für die Schweiz Anwendung finden wird.

3. Teil: Abkommensmissbrauch

Art. 6 Zweck eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens

Dieser Artikel enthält zwei zusätzliche Bestimmungen für die Präambel eines DBA. Beide Bestimmungen wurden im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 erarbeitet. Die erste Bestimmung ist in Absatz 1 enthalten. Sie ist notwendig, um den im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 gesetzten Mindeststandard zu erfüllen. Eine Vertragspartei kann diese Bestimmung durch Vorbehalt nur hinsichtlich derjenigen DBA ausschliessen, die bereits eine entsprechende oder weitergehende Präambel enthalten. Die zweite Bestimmung ist in Absatz 3 aufgeführt. Sie ist fakultativ und findet nur dann Aufnahme in ein DBA, wenn beide Vertragsstaaten dafür optiert haben.

Mit der in Absatz 1 enthaltenen Bestimmung wird klargestellt, dass die Vertragspartner nicht die Absicht hatten, durch das DBA Möglichkeiten zur Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung zu schaffen. Vereinfacht ausgedrückt: Die Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung soll auch Zweck eines DBA 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 (fehlende) Besteuerung von Dividenden an Gesellschaften des gleichen Konzerns. Doppelte Nichtbesteuerung verhindert in solchen Situationen ungewollte wirtschaftliche Mehrfachbelastungen.

Die Begriffspaare *«Steuerhinterziehung oder -umgehung»* (deutsch), *«l'évasion ou la fraude fiscale»* (französisch) und *«l'evasione o l'elusione fiscale»* (italienisch) sind im internationalen Kontext und namentlich unter Berücksichtigung des engli-

schen Wortlauts *«tax evasion or avoidance»* zu verstehen. Sie sollen jedes Verhalten erfassen, das hinsichtlich der Verwerflichkeit mindestens einer Steuerumgehung nach schweizerischem Verständnis entspricht. Als Steuerumgehung gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein ungewöhnliches, sachwidriges oder absonderliches Vorgehen, das den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint und sich einzig mit der Absicht der Steuerersparnis erklären lässt, die tatsächlich resultieren würde, wenn das Vorgehen von der Steuerbehörde so hingenommen würde. Die Steuerumgehung bildet somit die Grenze der steuerlich akzeptablen Gestaltungsfreiheit der steuerpflichtigen Personen.

Die Bestimmung gemäss Absatz 3 führt ein weiteres Motiv für den Abschluss des DBA an: die Weiterentwicklung der wirtschaftlichen Beziehungen und die Vertiefung der Zusammenarbeit in Steuersachen.

Die Schweiz hat keinen Vorbehalt in Bezug auf Artikel 6 angebracht und eine Notifikation für die Aufnahme der Bestimmung gemäss Absatz 3 vorgenommen.

Unter Berücksichtigung der von den Schweizer DBA-Partnerstaaten angebrachten Vorbehalte und der von ihnen vorgenommenen Notifikationen wird die Bestimmung gemäss Absatz 1 in sämtliche zwölf DBA der Schweiz aufgenommen, die durch das BEPS-Übereinkommen angepasst werden. Die Bestimmung gemäss Absatz 3 wird in die DBA mit Argentinien, Chile, Luxemburg, Mexiko, Südafrika und der Türkei aufgenommen.

Art. 7 Verhinderung von Abkommensmissbrauch

Die materiellen Regelungen von Artikel 7 umfassen erstens die Hauptzwecktest-Regel (PPT-Regel) in Absatz 1, zweitens eine zusätzliche Bestimmung zur PPT-Regel in Absatz 4, und drittens eine vereinfachte Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen (*Limitation on Benefits*, sog. LOB-Regel) in den Absätzen 8–13.

Um dem im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 gesetzten Mindeststandard Genüge zu tun, reicht die Aufnahme der PPT-Regel gemäss Absatz 1 in die DBA. Ein Vorbehalt gegenüber der PPT-Regel ist nur dann möglich, wenn der Vertragsstaat beabsichtigt, den Mindeststandard mittels Aufnahme einer detaillierten LOB-Regel in Kombination mit sogenannten *Anti-Conduit*-Bestimmungen zu erfüllen. Sowohl die zusätzliche Bestimmung zur PPT-Regel als auch die vereinfachte LOB-Regel finden nur dann Anwendung, wenn beide Vertragsstaaten dafür optieren. Die Schweiz hat bei der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens nicht für diese beiden Bestimmungen optiert. Damit wird durch das BEPS-Übereinkommen einzig die PPT-Regel gemäss Absatz 1 in die unter das Übereinkommen fallenden Schweizer DBA aufgenommen.

Die PPT-Regel (Abs. 1) ist eine Missbrauchsklausel, die auf dem hauptsächlichen Zweck einer Gestaltung oder eines Geschäfts abstellt. Aufgrund dieser Klausel werden die Vorteile eines DBA nicht gewährt, wenn das Erlangen dieser Vorteile einer der hauptsächlichen Zwecke der entsprechenden Gestaltung oder des Geschäfts war, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass das Gewähren dieser Vorteile in Einklang mit dem Ziel und Zweck der entsprechenden Bestimmungen des DBA steht. Diese Missbrauchsklausel stimmt mit der PPT-Regel im OECD-Musterabkommen

nach dessen Anpassung aufgrund der BEPS-Massnahme 6 überein. Im OECD-Musterabkommen 2017 findet sie sich in Artikel 29 Absatz 9.

Diese Missbrauchsklausel ist anders formuliert, entspricht aber in ihren Grundzügen den Missbrauchsklauseln, die die Schweiz in den vergangenen Jahren in einer Vielzahl ihrer DBA vereinbart hat. Die Missbrauchsklausel ist – anders als in bisherigen schweizerischen DBA – nicht auf gewisse Arten von Einkünften wie Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren beschränkt. Vielmehr findet sie auf sämtliche Bestimmungen der DBA Anwendung. Alle Abkommensvorteile unterliegen damit dem Vorbehalt einer missbräuchlichen Inanspruchnahme.

Die neue Missbrauchsklausel unterscheidet sich von jenen in bisherigen schweizerischen DBA noch in einem weiteren Punkt. Es reicht neu für deren Anwendung, wenn *einer der Hauptzwecke* der entsprechenden Gestaltung das Erlangen der Abkommensvorteile war (nicht erforderlich ist, dass es *der* Hauptzweck war). Vom Resultat her besteht indessen diesbezüglich keine Differenz. Denn der zweite Teil der neuen 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 soll 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 DBA hat allgemein den Vorteil, dass die Vertragsstaaten sich zu einer gemeinsamen Regelung verpflichten, welche die Bedingungen festlegt, unter denen die Vorteile eines Abkommens verweigert werden können. Würde darauf verzichtet, überliesse man die Definition des Missbrauchs je den beiden Vertragsstaaten. Diese könnten dann unter Anwendung ihres innerstaatlichen Rechts einseitig darüber entscheiden, ob in einer konkreten Situation Missbrauch vorliegt oder nicht. Dies kann zu Rechtsunsicherheit führen. Einer solchen Situation ist die Aufnahme der PPT-Regel in ein DBA deshalb klar vorzuziehen. Die PPT-Regel vermag mit ihrer relativ vagen Formulierung und ihren subjektiven Elementen zwar keine völlig klaren, allgemeingültigen Kriterien zur Bestimmung von Abkommensmissbrauch zu schaffen. Die umfassenden Ausführungen und zahlreichen Beispiele im Kommentar zum OECD-Musterabkommen geben aber die Leitlinien für die Auslegung der PPT-Regel vor.

Gemäss der zusätzlichen Bestimmung zur PPT-Regel (Abs. 4) werden gewisse Abkommensvorteile auch dann gewährt, wenn ein Missbrauch im Sinne der PPT-Regel vorliegt, wenn nämlich die zuständige Behörde des Quellenstaats zum Schluss kommt, dass diese Abkommensvorteile gewährt worden wären, falls die aus Sicht der PPT-Regel schädliche Transaktion nicht stattgefunden hätte. Diese Bestimmung stellt sicher, dass ein Vertragsstaat bei Vorliegen eines Abkommensmissbrauchs die Möglichkeit hat, zur Bestimmung der steuerlichen Konsequenzen jenen Sachverhalt heranzuziehen, der ohne die entsprechende Gestaltung oder das entsprechende Geschäft vorgelegen hätte. Aus Sicht der Schweiz ist diese Klausel lediglich deklaratorischer Natur, da die Steuerbehörden solche Vorteile nach ihrem innerstaatlichen Recht auch ohne eine solche Klausel gewähren können.

Bei der entsprechenden Diskussion in der OECD hatten viele Staaten jedoch darauf hingewiesen, dass ihre Steuerbehörden nicht einfach die Kompetenz hätten, bei

Missbrauch dennoch gewisse Abkommensvorteile zu gewähren. Stattdessen müsste die nach innerstaatlichem Recht vorgesehene Quellensteuer erhoben werden. Aus dieser Sicht ist die zusätzliche Bestimmung zur PPT-Regel ein Vorteil: Schweizer Empfängerinnen und Empfänger von quellensteuerbelasteten Einkünften aus dem Ausland können damit unter Umständen trotz angenommenen Missbrauchs in den Genuss gewisser DBA-Vorteile gelangen.

Auf der anderen Seite hat die Bestimmung aber auch Nachteile. Namentlich führt sie zu mehr administrativem Aufwand. Für die Schweiz könnte die Bestimmung beispielsweise zur Folge haben, dass die Empfängerin oder der Empfänger der Einkünfte an die für Zwecke der DBA zuständige Behörde der Schweiz gelangen kann, um von dieser überprüfen zu lassen, ob in einem Fall von Abkommensmissbrauch eine völlige Nichtgewährung der Abkommensvorteile gerechtfertigt ist. Während die Bestimmung also für ausländische Steuerpflichtige sicherlich vorteilhaft ist, ist ungewiss, ob auch Schweizer Steuerpflichtige mit Einkünften aus dem Ausland von dieser Bestimmung tatsächlich profitieren könnten, denn der zuständigen Behörde des Quellenstaates wird umfassendes Ermessen eingeräumt. So kann die zuständige Behörde eines ausländischen Quellenstaates letztlich sämtliche von Schweizer Steuerpflichtigen eingereichten Anträge auf Gewährung gewisser Abkommensvorteile einseitig ablehnen (auch wenn sie jeweils vorher mit der zuständigen Behörde der Schweiz Rücksprache nehmen muss).

Insgesamt ist es deshalb von Vorteil, wenn die Schweiz auf eine automatische und umfassende Aufnahme dieser zusätzlichen Bestimmung zur PPT-Regel im BEPS-Übereinkommen verzichtet und stattdessen im Rahmen von bilateralen Verhandlungen im Einzelfall entscheidet, ob die Bestimmung konkret Sinn macht.

Die Schweiz hat sich für die PPT-Regel und gegen die LOB-Regel – weder in einer detaillierten noch in einer vereinfachten Form (Abs. 8–13) – entschieden. Dies aus den folgenden Gründen:

- Erstens mag zwar der Vorteil einer LOB-Regel darin liegen, dass sie auf objektiven Prüfungen beruht und damit eine schärfere Trennlinie zwischen Abkommensmissbrauch und geschütztem Verhalten schafft. Bei einer genaueren Betrachtung ist diese Trennlinie jedoch weit weniger scharf. Denn auch bei der LOB-Regel besteht Auslegungsspielraum, namentlich bei der Anwendung des Tests über das Vorliegen einer aktiven Geschäftstätigkeit. Ausserdem beschränkt sie sich nicht ausschliesslich auf objektive Feststellungen, sondern erfordert bei einzelnen Tests auch die Ausübung subjektiven Ermessens.
- Zweitens stellt die LOB-Regel – im Gegensatz zur PPT-Regel – keine umfassende Klausel zur Bekämpfung von Abkommensmissbrauch dar. Die LOB-Regel ist keine allgemeine Missbrauchsklausel *(general anti avoidance rule* oder kurz *GAAR)*, sondern eine spezifische Missbrauchsklausel *(specific anti avoidance rule* oder kurz *SAAR)* zur Bekämpfung von *Treaty Shopping*, mit der nicht alle Formen von *Treaty Shopping* verhindert werden können. Deshalb kann mit einer LOB-Regel allein der Mindeststandard nicht erfüllt werden.

– Drittens besteht mit der LOB-Regel das Risiko, dass die Prüfungen zu einschränkend sind und in Situationen, die effektiv keinen Abkommensmissbrauch darstellen, zu einer ungerechtfertigten Verweigerung der Abkommensvorteile führen.

Die Schweiz hat keinen Vorbehalt in Bezug auf Artikel 7 angebracht. Sie hat jedoch gestützt auf Absatz 17 Buchstabe a eine Notifikation vorgenommen und darin Bestimmungen aus bestehenden DBA aufgeführt, die sie anlässlich der Aufnahme der PPT-Regel aus den entsprechenden DBA streichen möchte.

Unter Berücksichtigung der von den Schweizer DBA-Partnerstaaten angebrachten Vorbehalte und der von ihnen vorgenommenen Notifikationen wird die PPT-Regel in sämtliche zwölf DBA der Schweiz aufgenommen, die durch das BEPS-Übereinkommen angepasst werden. Zudem werden die bestehenden Missbrauchsbestimmungen aus den DBA mit Chile (Ziff. 5 des Protokolls zum Abkommen), Island (Ziff. 4 des Protokolls zum Abkommen), Italien (Art. 23), Mexiko (Ziff. 6 Abs. 1 des Protokolls zum Abkommen), Portugal (Art. 27 Abs. 3) und Tschechien (Ziff. 8 des Protokolls zum Abkommen) entfernt.

Art. 8 Transaktionen zur Übertragung von Dividenden

Die materielle Regelung (Abs. 1) von Artikel 8 sieht die Einführung einer Mindesthaltedauer von einem Jahr für die Gewährung des privilegierten Quellensteuersatzes auf Dividenden innerhalb eines Konzerns vor.

Viele Schweizer DBA enthalten bereits eine solche Mindesthaltedauer, besonders wenn das Besteuerungsrecht für die Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen wird. Die Bestimmung ist geeignet, in gewissen Fällen Abkommensmissbrauch zu verhindern, ohne dass sie einen schwerwiegenden Eingriff in die Gestaltungsfreiheit der Wirtschaftsakteure darstellt; dies zumal für die Erlangung des entsprechenden Abkommensvorteils die Mindesthaltedauer nicht bereits zum Zeitpunkt der Dividendenausschüttung erfüllt sein muss, sondern nachgeholt werden kann. Die Bestimmung sieht zudem vor, dass bei der Berechnung der Frist Umstrukturierungen der die Dividenden zahlenden oder der Dividenden empfangenden Gesellschaft nicht berücksichtigt werden. Klärungsbedarf besteht indessen, was genau unter Unternehmensumstrukturierung zu verstehen ist. Gemäss der schweizerischen Terminologie gelten neben Fusionen und Spaltungen auch Umwandlungen und konzerninterne Vermögensübertragungen als Umstrukturierungstatbestände. Es wäre aber wohl nicht sachgerecht, die Frist, zum Beispiel bei einem Verkauf einer Beteiligung von einer Konzerngesellschaft an eine andere Konzerngesellschaft, nicht neu laufen zu lassen. Aus Schweizer Sicht ist es deshalb notwendig festzuhalten, dass der Begriff der Unternehmensumstrukturierung im Sinne einer abschliessenden Aufzählung die Fusion, die Spaltung und die Umwandlung umfasst. Eine solche Definition von Unternehmensumstrukturierungen ist im BEPS-Übereinkommen nicht vorgesehen und erfordert daher eine Vereinbarung in bilateralen DBA-Verhandlungen.

Die Schweiz hat deshalb bei der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens einen Vorbehalt nach Absatz 3 Buchstabe a angebracht. Damit wird durch das BEPS-

Übereinkommen die materielle Bestimmung von Artikel 8 nicht in die vom Übereinkommen erfassten schweizerischen DBA aufgenommen.

Art. 9 Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen oder Rechten an Rechtsträgern, deren Wert hauptsächlich auf unbeweglichem Vermögen beruht

Dieser Artikel betrifft die Klausel über die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von Immobiliengesellschaften gemäss Artikel 13 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens. Mittels des BEPS-Übereinkommens sollen einerseits bestehende Klauseln in DBA an die Fassung des OECD-Musterabkommens 2017 angepasst werden (Abs. 1). Andererseits wird die Möglichkeit geschaffen, die angepasste Klausel in der Fassung des OECD-Musterabkommens 2017 in jene DBA aufzunehmen, die diese Klausel noch nicht enthalten (Abs. 3).

Es muss festgehalten werden, dass die Schweiz als Belegenheitsstaat von Immobilien vom in Artikel 13 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens 2014 eingeräumten Besteuerungsrecht nur in beschränktem Ausmass Gebrauch macht. Insbesondere besteuert die Schweiz gemäss ihrem innerstaatlichen Recht in der Regel nur die Veräusserung von Mehrheitsanteilen an Immobiliengesellschaften, und nicht auch jene von Minderheitsanteilen, wie es Artikel 13 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens 2014 erlauben würde. Dies schafft die Gefahr von doppelten Nichtbesteuerungen.

Wenn nun, wie als erste Anpassung durch das BEPS-Übereinkommen vorgesehen, nicht nur Anteile an Immobiliengesellschaften, sondern auch Anteile an anderen Gebilden unter diese Bestimmung fallen sollen, wird die Gefahr von doppelter Nichtbesteuerung erhöht, da in der Schweiz Grundstückgewinnsteuern infolge wirtschaftlicher Handänderung nur bei Immobiliengesellschaften erhoben werden, nicht aber etwa bei Immobilienanlagefonds oder SICAV (Investmentgesellschaft mit variablem Kapital) mit Immobilien.

Die zweite durch das BEPS-Übereinkommen vorgesehene Anpassung von Artikel 13 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens 2014 ist das Einführen einer Frist zur Bestimmung, ob der Wert der betreffenden Anteile mehrheitlich aus Immobilien besteht. Die Regelung will Gestaltungen unterbinden, bei welchen eine Immobiliengesellschaft durch Zuführen von flüssigen Mitteln aus dem Anwendungsbereich der Regelung herausgeführt wird, bevor anschliessend die Anteile an der Gesellschaft steuerfrei im Staat der Immobilien veräussert werden. Die Bestimmung lässt jedoch verschiedene Fragen offen, namentlich was geschieht, wenn die Gesellschaft, deren Anteile verkauft wurden, ihre Immobilien während der Haltedauer veräussert hat, oder ob die dargelegte Gestaltung nach Ablauf der einjährigen Haltedauer stets hinzunehmen ist. Die Schweiz fährt daher besser, wenn sie in ihren DBA weiterhin eine Klausel im Sinne von Artikel 13 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens 2014 vereinbart, die ihren spezifischen Bedürfnissen Rechnung trägt, und auf die beiden durch das BEPS-Übereinkommen vorgesehenen Anpassungen verzichtet.

Die Schweiz hat deshalb bei der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens einen Vorbehalt nach Absatz 6 Buchstabe a angebracht. Damit wird durch das BEPS-

Übereinkommen die materielle Bestimmung von Artikel 9 nicht in die vom BEPS-Übereinkommen erfassten schweizerischen DBA aufgenommen.

Art. 10 Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten

Betriebsstätten gelten nicht als ansässige Personen im Sinn der DBA und sind als solche nicht abkommensberechtigt. Sie können jedoch grundsätzlich die DBA des Ansässigkeitsstaates des Unternehmens in Anspruch nehmen, dem sie angehören. Dieser Artikel umfasst eine Missbrauchsklausel für in Drittstaaten gelegene Betriebsstätten (Abs. 1–3). Der Quellenstaat darf aufgrund dieser Klausel auf den Einkünften einer solchen Betriebsstätte die DBA-Vorteile verweigern, wenn die Einkünfte im Drittstaat nicht einer Mindeststeuer unterliegen. Die Mindeststeuer beträgt 60 % der Steuer, die im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zu zahlen wäre.

Das Besondere an dieser Missbrauchsklausel ist, dass sie DBA-Missbrauch über die Einhaltung einer gewissen Mindeststeuer definiert. Aus Sicht der Schweiz rechtfertigt indessen eine tiefe Besteuerung allein die Verweigerung von DBA-Vorteilen nicht. Stossend an dieser Missbrauchsklausel ist zudem, dass sie keine Ausnahme vorsieht, wenn zwischen dem Quellenstaat und dem Betriebsstättenstaat ein DBA anwendbar ist, das im Vergleich zum DBA zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens gleiche oder tiefere Residualsteuersätze vorsieht. In solchen Fällen kann jedenfalls ausgeschlossen werden, dass die Struktur zur missbräuchlichen Inanspruchnahme von DBA begründet wurde.

Die Schweiz hat deshalb einen Vorbehalt nach Absatz 5 Buchstabe a angebracht. Damit wird die in Artikel 10 enthaltene Missbrauchsklausel nicht in die vom BEPS-Übereinkommen erfassten schweizerischen DBA aufgenommen.

Art. 11 Anwendung von Steuerabkommen zur Einschränkung des Rechtes einer Vertragspartei dieses Übereinkommens auf Besteuerung der in ihrem Gebiet ansässigen Personen

Die materielle Regelung (Abs. 1) dieses Artikels sieht vor, dass ein Vertragsstaat eines DBA Personen, die in diesem Staat ansässig sind, so besteuern darf, wie es das innerstaatliche Steuerrecht dieses Staates vorsieht, und zwar ungeachtet allfälliger anderslautender Bestimmungen des entsprechenden DBA. Gleichzeitig kommen eine Reihe von Ausnahmen (Bst. a–j) zu dieser Regelung zur Anwendung.

Obwohl nirgends explizit festgehalten, wurde diese Bestimmung in allererster Linie für Staaten mit sogenannten *Controlled-Foreign-Company*- bzw. Hinzurechnungs-Bestimmungen geschaffen. Nach diesen sogenannten CFC-Bestimmungen rechnen Staaten in gewissen Situationen Einkünfte von ausländischen Gesellschaften einer inländischen Gesellschaft zu, obwohl es sich bei der ausländischen Gesellschaft unstreitig um ein eigenständiges Steuersubjekt handelt. Artikel 11 gibt solchen Bestimmungen die rechtliche Grundlage. Die Schweiz kennt keine CFC-Bestimmungen und hat kein Interesse daran, dass andere Staaten solche in Bezug auf Schweizer Konzerngesellschaften anwenden. Die Schweiz vertritt die Auffassung, dass die Gewinne schweizerischer Gesellschaften nicht einzig deshalb im Ausland

einer zusätzlichen Besteuerung unterliegen können, weil die Anteile der schweizerischen Gesellschaft von einer ausländischen Person gehalten werden.

Die Schweiz hat deshalb einen Vorbehalt nach Absatz 3 Buchstabe a angebracht. Damit wird die materielle Bestimmung von Artikel 11 nicht in die vom BEPS-Übereinkommen erfassten schweizerischen DBA aufgenommen.

4. Teil: Umgehung des Betriebsstättenstatus

Art. 12 Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsmodelle und ähnliche Strategien

Dieser Artikel enthält eine angepasste Definition (Abs. 1 und 2) der sogenannten Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 und 6 des OECD-Musterabkommens). Gegenüber der bestehenden Definition schafft sie zwar insgesamt mehr Klarheit; ihre Aufnahme in die DBA würde aber eine von der Schweiz nicht gewünschte Ausweitung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte bedeuten. Diese würde über den schweizerischen Betriebsstättenbegriff hinausgehen. Die Übernahme einer solchen Bestimmung hätte daher einen Einfluss auf die Ausgewogenheit der erfassten DBA, weshalb sie allenfalls bilateralen Verhandlungen vorbehalten bleiben soll.

Die Schweiz hat deshalb bei der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens einen Vorbehalt nach Absatz 4 angebracht. Damit wird die angepasste Definition der Vertreterbetriebsstätte gemäss Artikel 12 nicht in die vom Übereinkommen erfassten schweizerischen DBA aufgenommen.

Art. 13 Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten

Dieser Artikel betrifft die Liste der Tätigkeiten, deren Ausübung zu keiner Betriebsstätte führt (Art. 5 Abs. 4 des OECD-Musterabkommens 2017). Er enthält zwei Optionen: Unter Option A (Abs. 2) werden alle in der Liste aufgeführten Tätigkeiten unter den Vorbehalt einer Hilfstätigkeit oder einer Tätigkeit vorbereitender Art gestellt. Option B (Abs. 3) stützt sich demgegenüber auf den Artikel 5 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens 2014. Entsprechend gelten die in der Liste aufgeführten Tätigkeiten als Tätigkeiten, die nicht zu einer Begründung einer Betriebsstätte führen. Dass es sich dabei um Per-se-Ausnahmen handelt, geht aus der Bestimmung von Option B und der entsprechenden Kommentierung des OECD-Musterabkommens 2017 klar hervor. Im Unterschied dazu lassen die bisherigen Ausführungen im Kommentar zum OECD-Musterabkommen (in seinen Fassungen vor 2017) Zweifel offen, ob es sich bei den in der Liste aufgeführten Ausnahmen nicht doch um Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art handeln muss.

Neben den beiden Optionen enthält der Artikel noch eine weitere materielle Bestimmung: die sogenannte Anti-Fragmentierungsklausel (Abs. 4). Nach dieser Bestimmung führen Tätigkeiten, die unter die Ausnahmen gemäss der Liste fallen, dennoch zu einer Betriebsstätte, wenn das Unternehmen (oder ein Unternehmen des gleichen Konzerns) im entsprechenden Staat noch weitere Tätigkeiten ausübt, sodass

alle diese Tätigkeiten zusammen einen kohäsiven Geschäftsbetrieb bilden, der die Voraussetzungen der Ausnahmebestimmung nicht erfüllt.

Aus Sicht der Schweiz sind die Option A und die Anti-Fragmentierungsklausel abzulehnen. Sie führen zu mehr Betriebsstätten und erhöhen die Unsicherheiten für Unternehmen. Da sie einen Einfluss auf die Ausgewogenheit der DBA haben, sollen sie allenfalls bilateralen Verhandlungen vorbehalten bleiben.

Die Umsetzung von Option B würde auf den ersten Blick zu einer Klarstellung der betroffenen Schweizer DBA beitragen. Dennoch überwiegen die Gründe, die gegen Option B sprechen. Erstens findet Option B nur dann Anwendung, wenn sich auch der DBA-Partnerstaat für diese Option entscheidet. Staaten, die die in Artikel 5 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens aufgeführten Tätigkeiten nicht als Per-se-Ausnahmen betrachten, werden Option B nicht wählen. Die Bestimmung von Option B würde somit nur in die DBA der Schweiz mit jenen Staaten Aufnahme finden, die ohnehin die Auffassung der Schweiz hinsichtlich der Auslegung der geltenden Bestimmung teilen. Die Änderung hätte folglich keinen materiellen Zusatznutzen. Zweitens könnte die Wahl dieser Option Zweifel am Engagement der Schweiz gegen BEPS aufkommen lassen, wenn die Schweiz die Option B wählt und gleichzeitig die Anti-Fragmentierungsklausel ausschliesst.

Die Schweiz hat deshalb bei der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens einen Vorbehalt nach Absatz 6 Buchstabe a angebracht. Damit werden die in Artikel 13 des BEPS-Übereinkommens enthaltenen Anpassungen in Bezug auf Artikel 5 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens nicht in die vom BEPS-Übereinkommen erfassten schweizerischen DBA aufgenommen.

Art. 14 Aufteilung von Verträgen

Dieser Artikel enthält eine spezifische Missbrauchsklausel in Bezug auf Baustellenbetriebsstätten (Abs. 1). Diese Klausel wurde namentlich für Staaten geschaffen, die die PPT-Regel nicht in ihre DBA aufnehmen. Solche Staaten mögen eine spezifische Missbrauchsklausel in ihren DBA benötigen, um DBA-Missbrauch im Zusammenhang mit Baustellenbetriebsstätten zu verhindern. Für die Schweiz besteht kein Bedarf für die Aufnahme dieser spezifischen Missbrauchsklausel, da die Schweiz die PPT-Regel in ihre DBA aufnimmt.

Die Schweiz hat deshalb bei der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens einen Vorbehalt nach Absatz 3 Buchstabe a angebracht. Damit wird die materielle Bestimmung von Artikel 14 nicht in die vom BEPS-Übereinkommen erfassten schweizerischen DBA aufgenommen.

Art. 15 Bestimmung des Begriffs der mit einem Unternehmen eng verbundenen Person

Dieser Artikel enthält eine Definition des Begriffs der mit einem Unternehmen eng verbundenen Person (Abs. 1). Diese Definition wird für Zwecke der angepassten Vertreterbetriebstätte (Art. 12), der Anti-Fragmentierungsklausel (Art. 13) und der spezifischen Missbrauchsklausel in Bezug auf Baustellenbetriebsstätten (Art. 14) verwendet. Für Staaten wie die Schweiz, die in Bezug auf diese Bestimmungen je

einen Vorbehalt angebracht haben, macht die Übernahme dieser Definition in ihre DBA keinen Sinn.

Die Schweiz hat deshalb bei der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens einen Vorbehalt nach Absatz 2 angebracht. Damit wird die in Artikel 15 enthaltene Definition nicht in die vom BEPS-Übereinkommen erfassten schweizerischen DBA aufgenommen.

5. Teil: Verbesserung der Streitbeilegung

Art. 16 Verständigungsverfahren

Die materiellen Regelungen dieses Artikels sind in den Absätzen 1, 2 und 3 enthalten. Sie wurden im Rahmen der BEPS-Massnahme 14 entwickelt und sind Teil des Mindeststandards. Die Bestimmungen stimmen mit den Absätzen 1, 2 und 3 von Artikel 25 des OECD-Musterabkommens 2017 überein. Inhaltlich handelt es sich um Bestimmungen zur Streitbeilegung bei nicht abkommenskonformer Besteuerung. Solche Situationen sollen im Rahmen eines zwischenstaatlichen Verfahrens durch die zuständigen Behörden der betroffenen Vertragsstaaten gelöst werden.

Die Schweizer DBA enthalten – mit gewissen Abweichungen – bereits entsprechende Bestimmungen. Das BEPS-Übereinkommen ergänzt bzw. ändert diese, soweit sie nicht vollständig sind oder abweichende Regelungen enthalten.

Die einzige bedeutende Abweichung in den Schweizer DBA betrifft Artikel 25 Absatz 2 zweiter Satz des OECD-Musterabkommens, welcher Artikel 16 Absatz 2 zweiter Satz des BEPS-Übereinkommens entspricht. Diese Bestimmung verlangt, dass Verständigungslösungen ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts umzusetzen sind. Die Schweiz hat zur entsprechenden Bestimmung im OECD-Musterabkommen einen Vorbehalt angebracht. Entsprechend enthalten nur wenige von der Schweiz abgeschlossene DBA diese Bestimmung.

Nach schweizerischer Auffassung soll das Gemeinwesen nach einer gewissen Dauer Gewissheit über seine Steuereinnahmen erlangen. Richtschnur ist dabei die im innerstaatlichen Recht für die Revision rechtskräftiger Veranlagungen geltende Frist von zehn Jahren, gerechnet ab dem Zeitpunkt der Rechtskraft der Veranlagung. Da die Dauer eines Verständigungsverfahrens nicht im Einflussbereich der steuerpflichtigen Person steht, gilt die Frist grundsätzlich als eingehalten, wenn das Gesuch um Einleitung eines Verständigungsverfahrens innert der zehnjährigen Frist gestellt wird.

Artikel 16 Absatz 5 Buchstabe c des BEPS-Übereinkommens sieht die Möglichkeit eines Vorbehalts zu Artikel 16 Absatz 2 zweiter Satz vor. Die Schweiz muss in diesem Fall aber, um den in diesem Bereich gesetzten Mindeststandard zu erfüllen, im Rahmen von DBA-Verhandlungen zur Aufnahme von Bestimmungen bereit sein, welche die Frist für die Vornahme von Gewinnaufrechnungen bei verbundenen Unternehmen oder bei Betriebsstätten zeitlich beschränken.

Die Schweiz hat bei der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens einen auf Absatz 2 zweiter Satz beschränkten Vorbehalt nach Absatz 5 Buchstabe c ange-

bracht. Gleichzeitig hat sie mittels Notifikation über bereits bestehende Bestimmungen in den Schweizer DBA Auskunft gegeben.

Unter Berücksichtigung der von den Schweizer DBA-Partnerstaaten angebrachten Vorbehalte und der von ihnen vorgenommenen Notifikationen werden die entsprechenden Bestimmungen in sämtlichen zwölf DBA der Schweiz, die durch das BEPS-Übereinkommen geändert werden, an die Bestimmungen von Artikel 16 Absätze 1–3 (mit Ausnahme von Abs. 2 zweiter Satz) angepasst.

Art. 17 Gegenberichtigung

Die materielle Regelung dieses Artikels (Abs. 1) entspricht Artikel 9 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens. Sie ist Teil des unter der BEPS-Massnahme 14 gesetzten Mindeststandards. Die Bestimmung sieht bei Gewinnaufrechnungen eine Verpflichtung zu entsprechenden Gegenberichtigungen vor.

Die Schweiz übernahm diese Bestimmung in der Vergangenheit nicht in ihre DBA. Die meisten Schweizer DBA enthalten deshalb diese Bestimmung nicht oder nur in abgeänderter Form. Erst im Jahr 2005 zog die Schweiz einen entsprechenden Vorbehalt im Kommentar zum OECD-Musterabkommen zurück und begann, diese Bestimmung mit ihren DBA-Partnerstaaten zu vereinbaren. Grund dafür war die Einsicht, dass diese Bestimmung nicht zu automatischen Gegenberichtigungen verpflichtet. Vielmehr muss die Schweiz eine Gegenberichtigung nur dann vornehmen, wenn dies dem Resultat einer Verständigungslösung entspricht.

Die Schweiz hat keinen Vorbehalt in Bezug auf Artikel 17 angebracht. Gleichzeitig hat sie über bereits bestehende Bestimmungen in den Schweizer DBA Auskunft gegeben.

Unter Berücksichtigung der von den Schweizer DBA-Partnerstaaten angebrachten Vorbehalte und der von ihnen vorgenommenen Notifikationen wird durch das BEPS-Übereinkommen die entsprechende Bestimmung in den DBA mit Argentinien, Italien, Litauen, Luxemburg, Mexiko, Österreich, Portugal und Südafrika an die Bestimmung gemäss Absatz 2 angepasst.

6. Teil: Schiedsverfahren

Art. 18 Entscheidung für die Anwendung des 6. Teils

Die Bestimmungen über das Schiedsverfahren stellen keinen Mindeststandard dar. Die unterzeichnenden Staaten und Gebiete können demzufolge entscheiden, ob sie den 6. Teil auf ihre unter das Übereinkommen fallenden DBA anwenden wollen, was die Schweiz mit einer Notifikation nach Artikel 29 Absatz 3 bei der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens provisorisch getan hat; diese Notifikation muss bei der Ratifikation bestätigt werden. Der 6. Teil findet nur dann auf ein unter das Übereinkommen fallendes DBA Anwendung, wenn beide Vertragsstaaten des DBA dies dem Depositar notifiziert haben.

Der 6. Teil des BEPS-Übereinkommens enthält eine Schiedsklausel, die im Wesentlichen den Vertragsstaaten die gleichen Pflichten auferlegt wie Artikel 25 Absatz 5

des OECD-Musterabkommens, der Eingang in zahlreiche Schweizer DBA gefunden hat.[10] Der 6. Teil hält aber im Vergleich zu Artikel 25 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens wesentlich mehr Details zum Verfahren fest.

Nach Artikel 25 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens sind diese Verfahrensregeln durch Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden festzulegen. Auch der 6. Teil des BEPS-Übereinkommens kommt nicht ohne eine solche Vereinbarung aus, da verschiedene Verfahrensdetails (z. B. die Fristen oder die notwendigen Unterlagen, damit ein Fall den zuständigen Behörden als vollständig unterbreitet gilt) zwischen den zuständigen Behörden festzulegen sind (Art. 19 Abs. 10).

Art. 19 Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren

Gelingt es den zuständigen Behörden nicht innerhalb von zwei Jahren, eine Verständigungsregelung zu erzielen, so kann die steuerpflichtige Person schriftlich beantragen, dass ihr Fall einem Schiedsverfahren unterworfen wird. Absatz 11 sieht die Möglichkeit vor, einen Vorbehalt zu formulieren, um die vorgesehene Frist von zwei Jahren durch eine Frist von drei Jahren zu ersetzen. Die Schweiz hat bei der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens einen solchen Vorbehalt vorgenommen, um die im BEPS-Übereinkommen verankerte Frist mit ihrer bisherigen Abkommenspraxis in Einklang zu bringen. Der Vorbehalt muss bei der Ratifikation bestätigt werden.

Der Schiedsspruch ist endgültig und verbindlich, es sei denn, eine unmittelbar von dem Fall betroffene Person erkennt die Verständigungsregelung, durch die der Schiedsspruch umgesetzt wird, nicht an (zum Beispiel, weil die betreffende Person sich entschliesst, den Streitfall durch ein Gericht entscheiden zu lassen). Mit einem solchen Mechanismus kann den Interessen der steuerpflichtigen Personen, die einer Doppelbesteuerung unterliegen, Rechnung getragen und die Rechtssicherheit gewährleistet werden.

Art. 20 Bestellung der Schiedsrichter

Dieser Artikel enthält eine Reihe von Regeln, die zur Anwendung gelangen, wenn sich die zuständigen Behörden nicht auf andere Vorschriften verständigen.

Er hält insbesondere fest, dass die Schiedsstelle aus drei Einzelmitgliedern mit Fachkenntnis oder Erfahrung auf dem Gebiet internationaler Steuersachen besteht (Abs. 2 Bst. a). Jede zuständige Behörde muss ein Mitglied der Schiedsstelle bestellen. Die beiden auf diese Weise bestellten Mitglieder bestellen ein drittes Mitglied, das weder Staatsangehörige/r eines der beiden Vertragsstaaten noch in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sein darf und das den Vorsitz der Schiedsstelle ausüben wird (Abs. 2 Bst. b). Jedes Mitglied der Schiedsstelle muss unparteilich und

10 Die Schweiz hat eine Schiedsklausel nach Artikel 25 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens in den DBA mit folgenden Staaten und Gebieten vereinbart: Albanien, Australien, Belgien, Deutschland, Estland, Frankreich, Griechenland, Hongkong, Island, Kasachstan, Liechtenstein, Luxemburg, Malta, Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Schweden, Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, Südafrika, Uruguay und Vereinigtes Königreich.

von den zuständigen Behörden, Steuerverwaltungen und Finanzministerien der Vertragsstaaten unabhängig sein (Abs. 2 Bst. c).

Wird versäumt, ein Mitglied oder den Vorsitz der Schiedsstelle zu bestellen, so ernennt die ranghöchste Funktionsträgerin oder der ranghöchste Funktionsträger des Zentrums für Steuerpolitik und Steuerverwaltung der OECD, die oder der nicht Staatsangehörige/r eines der beiden Vertragsstaaten ist, das fehlende Schiedsstellenmitglied (Abs. 2 und 3). Dieser Mechanismus, der nur mangels einer Verständigung der zuständigen Behörden auf andere Vorschriften zur Anwendung gelangt, soll verhindern, dass der Entscheid über die im Rahmen eines Verständigungsverfahrens aufgeworfenen Fragen in unzulässiger Weise verzögert werden kann.

Art. 21 Vertraulichkeit von Schiedsverfahren

Um sicherzustellen, dass das Schiedsverfahren sein Ziel erreicht, ohne die Vertraulichkeit des Verständigungsverfahrens zu verletzen, sieht der Artikel vor, dass für die Mitglieder der Schiedsstelle die Vertraulichkeitsvorschriften gelten, die im zugrunde liegenden DBA hinsichtlich Informationsaustausch vorgesehen sind (Abs. 1).

Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten müssen sicherstellen, dass sich Mitglieder der Schiedsstelle und deren Mitarbeiter/innen vor ihrem Tätigwerden im Rahmen eines Schiedsverfahrens schriftlich dazu verpflichten, Informationen zum Schiedsverfahren in Übereinstimmung mit den hinsichtlich Informationsaustausch vorgesehenen Vertraulichkeits- und Geheimhaltungspflichten zu behandeln (Abs. 2).

Art. 22 Regelung eines Falles vor Abschluss des Schiedsverfahrens

Dieser Artikel hält fest, dass das Schiedsverfahren endet, wenn die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten den Fall durch Verständigung regeln oder wenn die Person, die den Fall vorgelegt hat, den Schiedsantrag oder den Antrag auf ein Verständigungsverfahren zurückzieht.

Art. 23 Art des Schiedsverfahrens

Wurde keine anderslautende Verständigungsregelung abgeschlossen, sieht Artikel 23 Absatz 1 des BEPS-Übereinkommens die Methode der *«Final Offer»* (bestes Angebot) vor, die auch als Methode der *«Best Final Offer»* (bestes und endgültiges Angebot) bezeichnet wird. Vorbehaltlich einer Verständigung zwischen den zuständigen Behörden über eine andere Methode, sieht diese Methode vor, dass die zuständige Behörde jedes Vertragsstaates der Schiedsstelle einen Regelungsvorschlag vorlegt, in dem die noch offenen Fragen des konkreten Einzelfalles behandelt werden. Die von der zuständigen Behörde jedes Vertragsstaates vorgelegten Regelungsvorschläge können durch ein erläuterndes Positionspapier untermauert werden. Zudem kann jede zuständige Behörde eine Erwiderung zu dem von der anderen zuständigen Behörde vorgelegten Regelungsvorschlag und dem erläuternden Positionspapier übermitteln. Mit der Erwiderung soll einzig auf die Stellungnahmen und Argumente der anderen zuständigen Behörde geantwortet werden. Die Erwiderung dient nicht dazu, einer zuständigen Behörde die Möglichkeit zu bieten, zusätzliche

Argumente zur Stärkung ihrer eigenen Position vorzubringen. Die Schiedsstelle wählt als Entscheidung einen der von den zuständigen Behörden vorgelegten Regelungsvorschläge für den Fall aus. Der Schiedsspruch wird mit einfacher Mehrheit der Mitglieder der Schiedsstelle erlassen und enthält keine Begründung oder sonstige Erläuterung. Die Schiedsstelle übermittelt den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten schriftlich ihre Entscheidung, die für keinen anderen Fall eine Präzedenzwirkung entfalten kann.

Nach Artikel 23 Absatz 2 kann sich eine Vertragspartei, welche die Methode der *«Final Offer»* nicht als Standardregel akzeptiert, das Recht vorbehalten, auf ihre vom Übereinkommen erfassten DBA nicht diese Methode, sondern jene der *«Independent Opinion»* (unabhängige Entscheidung) anzuwenden. In diesem Fall müssen die zuständigen Behörden allen Mitgliedern der Schiedsstelle die für den Schiedsspruch gegebenenfalls erforderlichen Informationen zur Verfügung stellen, es sei denn, die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten, zwischen denen ein vom Übereinkommen erfasstes DBA besteht, haben sich auf andere Vorschriften verständigt. Die Schiedsstelle entscheidet in freier Rechtsfindung und gibt die dem Schiedsspruch zugrunde gelegten Rechtsquellen sowie die Argumentation an, die zum Schiedsspruch geführt hat. Der Schiedsspruch wird mit einfacher Mehrheit der Mitglieder der Schiedsstelle erlassen und hat keine Präzedenzwirkung.

Die Schweiz steht einer Bestimmung zur Schiedsgerichtsbarkeit grundsätzlich offen gegenüber. Sie zieht dabei die Variante der *«Final Offer»* vor, das heisst die vom BEPS-Übereinkommen vorgesehene Standardregel. Sie behält sich nach näherer Prüfung der Sachlage auch die Möglichkeit offen, subsidiär die Variante der *«Independent Opinion»* zu akzeptieren.

Art. 24 Verständigung auf eine andere Regelung

Dieser Artikel sieht die Möglichkeit vor (Abs. 2), den Schiedsspruch der Schiedskommission nicht anzuwenden, wenn sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten innerhalb von drei Kalendermonaten, nachdem ihnen der Schiedsspruch übermittelt wurde, auf eine andere Regelung verständigen.

Die Schweiz will von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, allerdings begrenzt auf die «*Independent Opinion*-Schiedsfälle» durch Vorbehalt nach Absatz 3. Da im Fall des *Final-Offer*-Schiedsverfahrens eine der zuständigen Behörden mit ihrem letzten Angebot obsiegt, ist eine Verständigung auf eine abweichende Lösung unwahrscheinlich.

Art. 25 Kosten von Schiedsverfahren

Dieser Artikel sieht vor, dass die Vergütungen und Aufwendungen der Mitglieder der Schiedsstelle sowie die den Vertragsstaaten im Zusammenhang mit dem Schiedsverfahren entstandenen Kosten von Letzteren in einer durch Verständigung zu regelnden Weise übernommen werden. In Ermangelung einer entsprechenden Verständigungsregelung trägt jeder Vertragsstaat seine eigenen Aufwendungen und die seines bestellten Mitglieds der Schiedsstelle. Die Kosten der oder des Vorsitzenden der Schiedsstelle tragen die Vertragsstaaten zu gleichen Teilen.

Das BEPS-Übereinkommen sieht keine Option für die von einzelnen Kantonen im Rahmen der Vernehmlassung geforderte Aufteilung der Kosten nach dem Verursacherprinzip vor.

Art. 26 Vereinbarkeit

Absatz 1 dieses Artikels enthält eine Vereinbarkeitsbestimmung, die die Wechselwirkung zwischen den Bestimmungen des 6. Teils und jenen der vom BEPS-Übereinkommen erfassten DBA beschreibt. Nach dieser Bestimmung gilt der 6. Teil des Übereinkommens anstelle einer bestehenden Schiedsklausel oder zusätzlich zu einer Bestimmung über das Verständigungsverfahren, falls ein DBA keine Schiedsklausel enthält. Absatz 4 dieses Artikels ermöglicht es jedoch jeder Vertragspartei, die Anwendung des 6. Teils des BEPS-Übereinkommens durch Vorbehalt hinsichtlich eines oder mehrerer DBA auszuschliessen, die bereits eine Schiedsklausel enthalten.

Von den vom BEPS-Übereinkommen erfassten schweizerischen DBA enthalten jene mit Österreich, Island, Luxemburg und Südafrika bereits eine Schiedsklausel. Für eine Übernahme des 6. Teils des BEPS-Übereinkommens in diese DBA besteht deshalb kein Bedarf. Die Schweiz wird daher die Anwendung des 6. Teils des Übereinkommens auf ihre DBA, die bereits eine Schiedsklausel enthalten, durch einen Vorbehalt nach Artikel 6 Absatz 4 des BEPS-Übereinkommens ausschliessen.

Unter Berücksichtigung der unter Artikel 18 durch die Schweiz vorgenommenen Notifikationen der DBA-Partnerstaaten werden die beiden DBA mit Italien und mit Portugal neu über eine Schiedsklausel verfügen.

7. Teil: Schlussbestimmungen

Art. 27 Unterzeichnung und Ratifikation, Annahme oder Genehmigung

Gemäss Absatz 1 liegt das BEPS-Übereinkommen ab dem 31. Dezember 2016 für alle Staaten, für drei Kronbesitzungen der britischen Krone (Jersey, Guernsey und die Insel Man) sowie für jedes andere Gebiet, das durch einen einvernehmlichen Beschluss der Vertragsparteien und Unterzeichner des BEPS-Übereinkommens befugt ist, Vertragspartei des BEPS-Übereinkommens zu werden, zur Unterzeichnung bereit. Gemäss Artikel 184 Absatz 2 der Bundesverfassung[11] (BV) obliegt es dem Bundesrat, Staatsverträge zu unterzeichnen, sie der Bundesversammlung zu unterbreiten und anschliessend zu ratifizieren. Gestützt auf den Bundesratsbeschluss vom 24. Mai 2017 hat die Schweiz das BEPS-Übereinkommen am 7. Juni 2017 unter Ratifikationsvorbehalt unterzeichnet. Bis Ende Juli 2018 haben 82 Staaten und Gebiete das BEPS-Übereinkommen unterzeichnet. Nachdem fünf Unterzeichnete das BEPS-Übereinkommen ratifiziert hatten, konnte es am 1. Juli 2018 in Kraft treten. Damit das BEPS-Übereinkommen auch für die Schweiz in Kraft treten kann, muss es ratifiziert werden. In Übereinstimmung mit Artikel 166 Absatz 2 BV wird das BEPS-Übereinkommen der Bundesversammlung zur Genehmigung unterbreitet.

11 SR **101**

Art. 28 Vorbehalte

Wie in Ziffer 1.3 erläutert, ermöglicht das BEPS-Übereinkommen das Anbringen von Vorbehalten. Mittels Vorbehalt können Vertragsparteien des BEPS-Übereinkommens gewisse Bestimmungen des Übereinkommens ausschliessen, womit diese Bestimmungen auf die vom BEPS-Übereinkommen erfassten DBA keine Anwendung finden. Vorbehalte sind nur zulässig, wenn sie ausdrücklich in den im Absatz 1 aufgelisteten Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens vorgesehen sind. In Übereinstimmung mit Absatz 1 hat die Schweiz anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens die Anwendung der materiellen Bestimmungen, die keine BEPS-Mindeststandards darstellen, grundsätzlich mittels Vorbehalt ausgeschlossen. Nicht ausgeschlossen sind die Bestimmung zur Verhinderung von doppelten Nichtbesteuerungen (Art. 5 Option A), die zweite zusätzliche Bestimmung zur Präambel eines DBA (Art. 6 Abs. 3) sowie die Bestimmungen über das Schiedsverfahren. Die Aufnahme einer Schiedsklausel in die DBA ist kein BEPS-Mindeststandard, entspricht jedoch der DBA-Politik der Schweiz. Deshalb hat die Schweiz anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens provisorisch für eine Aufnahme optiert.

Nach Absatz 2 kann eine Partei des BEPS-Übereinkommens, die für den 6. Teil des BEPS-Übereinkommens (Schiedsverfahren) optiert hat, einen oder mehrere Vorbehalte anbringen, mit welchen sie das Schiedsverfahren einschränkt. Ein solcher Vorbehalt gilt hinsichtlich eines DBA, wenn dieser vom anderen Vertragsstaat des DBA akzeptiert wird. Lehnt der andere Vertragsstaat den Vorbehalt ab, so findet der 6. Teil des BEPS-Übereinkommens keine Anwendung auf das betroffene DBA.

Die Schweiz beabsichtigt, das Schiedsverfahren durch Vorbehalt nach Absatz 2 auf Steuerjahre einzuschränken, die nach dem Wirksamwerden des BEPS-Übereinkommens beginnen. Weiter sollen Fälle vom Schiedsverfahren ausgeschlossen, die sogenannte schwer bewertbare Immaterialgüterrechte betreffen, wenn die Korrektur im Ausland unter Ausserachtlassung der üblichen Verjährungsfristen erfolgt.

Absatz 3 bestätigt die Wirkung der nach dem BEPS-Übereinkommen angebrachten Vorbehalte zwischen der den Vorbehalt anbringenden Vertragspartei des Übereinkommens und den anderen Vertragsparteien des Übereinkommens. Der Absatz hält fest, dass – sofern im BEPS-Übereinkommen nicht ausdrücklich etwas anderes vorgesehen ist – ein von einer Vertragspartei des Übereinkommens angebrachter Vorbehalt die entsprechende Bestimmung des BEPS-Übereinkommens in gleichem Masse sowohl für die den Vorbehalt anbringende Vertragspartei als auch für die andere Vertragspartei des Übereinkommens ändert. Somit werden die Vorbehalte symmetrisch auf beide Vertragsstaaten eines unter das Übereinkommen fallenden DBA angewendet, sofern das BEPS-Übereinkommen nichts anderes vorsieht.

Die Absätze 5–7 bestimmen den Zeitpunkt für das Anbringen von Vorbehalten. Vorbehalte können bei der Unterzeichnung oder bei der Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde angebracht werden. Im Sinne von Artikel 28 Absatz 6 hat die Schweiz anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens Vorbehalte formuliert. Diese müssen anlässlich der Ratifikation bestätigt werden.

Absatz 9 sieht vor, dass eine Vertragspartei des Übereinkommens einen nach dem BEPS-Übereinkommen angebrachten Vorbehalt zurücknehmen oder durch einen eingeschränkteren Vorbehalt ersetzen kann. Eine solche Änderung erfolgt mittels Notifikation an den Depositar. Weiter regelt Absatz 9 die Modalitäten des Wirksamwerdens einer Rücknahme oder eines Ersatzes.

Art. 29 Notifikationen

Die Absätze 1, 3 und 4 legen den Zeitpunkt für die Abgabe von Notifikationen gemäss den Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens fest. Wie bei den Vorbehalten hat die Schweiz anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens Notifikationen im Sinne von Artikel 29 Absatz 3 formuliert und muss diese mit der Ratifikation bestätigen. Absatz 5 sieht vor, dass eine Vertragspartei des Übereinkommens ihre Liste der unter das BEPS-Übereinkommen fallendenden DBA jederzeit nach dem Inkrafttreten des Übereinkommens durch eine an den Depositar gerichtete Notifikation erweitern kann (Art. 29 Abs. 1 Bst. a). Aufgrund dieser Bestimmung könnte die Schweiz weitere DBA notifizieren, sofern die in Ziffer 1.4 genannten, aus Sicht der Schweiz geltenden zwei Voraussetzungen für eine Revision mittels des BEPS-Übereinkommens erfüllt sind. Weiter erlaubt es Absatz 6 den Vertragsparteien des Übereinkommens, durch eine an den Depositar gerichtete Notifikation zusätzliche Notifikationen nach Absatz 1 Buchstaben b–s abzugeben.

Art. 30 Nachträgliche Änderungen von unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen

Das BEPS-Übereinkommen berührt nicht nachträgliche Änderungen eines vom Übereinkommen erfassten DBA, die zwischen den Vertragsstaaten dieses DBA vereinbart werden. Die Bestimmung stellt klar, dass ein unter das BEPS-Übereinkommen fallendes DBA nach der Anpassung durch das Übereinkommen weiter revidiert werden kann, namentlich auch hinsichtlich Bestimmungen, die vom Übereinkommen geändert oder eingeführt werden.

Art. 31 Konferenz der Vertragsparteien

Absatz 1 sieht vor, dass die Vertragsparteien des Übereinkommens zur Fassung von Beschlüssen oder zur Wahrnehmung von Aufgaben, die aufgrund des BEPS-Übereinkommens gegebenenfalls erforderlich oder zweckdienlich sind, eine Konferenz der Vertragsparteien einberufen können. Die Absätze 2 und 3 regeln die Modalitäten für die Einberufung einer Konferenz der Vertragsparteien.

Art. 32 Auslegung und Durchführung

Nach Absatz 1 wird über Fragen der Auslegung oder Durchführung von Bestimmungen eines erfassten DBA, die durch das Übereinkommen eingeführt wurden, durch Verständigung entschieden.

Nach Absatz 2 können Fragen hinsichtlich der Auslegung oder Durchführung des BEPS-Übereinkommens selbst von einer nach Artikel 31 Absatz 3 einberufenen Konferenz der Vertragsparteien behandelt werden. Absatz 2 ist eine sogenannte

Kann-Norm. Auslegungs- und Durchführungsfragen können demnach auch auf andere Weise behandelt werden. Die zuständigen Behörden eines vom BEPS-Übereinkommen erfassten DBA können verständigungsweise untereinander vereinbaren, wie das BEPS-Übereinkommen sich auf das entsprechende DBA auswirkt und funktioniert.

Art. 33 Änderungen

Jede Vertragspartei des BEPS-Übereinkommens kann eine Änderung des Übereinkommens vorschlagen, indem sie dem Depositar den Änderungsvorschlag vorlegt. Zur Prüfung dieses Änderungsvorschlags kann nach Artikel 31 Absatz 3 eine Konferenz der Vertragsparteien einberufen werden.

Art. 34 Inkrafttreten

Das BEPS-Übereinkommen tritt am ersten Tag des Monats nach Ablauf von drei Monaten nach der Hinterlegung der fünften Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde in Kraft. Für jeden anderen Unterzeichner, der das BEPS-Übereinkommen danach ratifiziert, annimmt oder genehmigt, tritt das BEPS-Übereinkommen am ersten Tag des Monats nach Ablauf von drei Monaten nach Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde durch diesen Unterzeichner in Kraft. Das BEPS-Übereinkommen ist am 1. Juli 2018 in Kraft getreten.[12]

Art. 35 Wirksamwerden

Die Änderungen der unter das Übereinkommen fallenden DBA finden Anwendung nach den Bestimmungen von Artikel 35 über das Wirksamwerden des BEPS-Übereinkommens.

Absatz 1 regelt das Wirksamwerden des BEPS-Übereinkommens in Bezug auf ein vom Übereinkommen erfasstes DBA für an der Quelle erhobene Steuern, die nicht ansässigen Personen gezahlt oder gutgeschrieben werden (Bst. a), sowie für alle anderen durch einen Vertragsstaat erhobenen Steuern (Bst. b).

Für an der Quelle erhobene Steuern nach Buchstabe a wird das BEPS-Übereinkommen wirksam, wenn das Ereignis, das die Steuerleistung zur Folge hat, am oder nach dem 1. Januar des nächsten Jahres eintritt, das nach dem Inkrafttreten des BEPS-Übereinkommens für den späteren der beiden Vertragsstaaten eines vom Übereinkommen erfassten DBA beginnt. Das heisst beispielsweise, wenn das BEPS-Übereinkommen am 1. März 2018 für den ersten Vertragsstaat und am 1. März 2019 für den zweiten Vertragsstaat in Kraft tritt, so wird das BEPS-Übereinkommen für steuerbare Ereignisse wirksam, die am oder nach dem 1. Januar 2020 eintreten.

12 Die Vorbehalte und Notifikationen, die im Rahmen der Ratifikation hinterlegt wurden, sind einsehbar unter: www.oecd.org > Tax > Treaties > Multilateral-Convention-to-Implement-Tax-Treaty-Related-Measures-to-Prevent-BEPS > Signatories and Parties (MLI Positions).

Für Steuern nach Buchstabe b wird das BEPS-Übereinkommen wirksam, wenn der Veranlagungszeitraum, für welchen die Steuern erhoben werden, sechs Monate nach dem Inkrafttreten des BEPS-Übereinkommens für den späteren der Vertragsstaaten eines vom Übereinkommen erfassten DBA beginnt. Das heisst beispielsweise, wenn das BEPS-Übereinkommen am 1. September 2018 für den zweiten Vertragsstaat in Kraft tritt, so wird das BEPS-Übereinkommen für alle nicht an der Quelle erhobenen Steuern ab der ersten Steuerperiode wirksam, welche am oder nach dem 1. März 2019 beginnt. Wenn der Veranlagungszeitraum dem Kalenderjahr entspricht, werden im Beispiel die Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens auf den Veranlagungszeitraum hin wirksam, der am 1. Januar 2020 beginnt.

Absatz 5 regelt das Wirksamwerden des BEPS-Übereinkommens für neue vom Übereinkommen erfassten DBA, welche eine Vertragspartei des Übereinkommens nach Artikel 29 Absatz 5 dem Depositar notifiziert.

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen innerstaatlichen Verfahren der Vertragsparteien für die Umsetzung des BEPS-Übereinkommens sieht Absatz 7 vor, dass sich eine Vertragspartei eine Verzögerung des Wirksamwerdens des BEPS-Übereinkommens vorbehalten kann. Nach diesem Vorbehalt werden die Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens nach dem Inkrafttreten nicht automatisch wirksam, sondern erst, nachdem der Staat, der den Vorbehalt angebracht hat, den Abschluss der innerstaatlichen Verfahren dem Depositar notifiziert hat. Die Schweiz hat anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens einen Vorbehalt nach Artikel 35 Absatz 7 Buchstabe a angebracht. Damit kann die Schweiz sicherstellen, dass das BEPS-Übereinkommen für ihre vom Übereinkommen erfassten DBA erst wirksam wird, wenn klar ist, wie die Änderungen der jeweiligen DBA durch das BEPS-Übereinkommen endgültig lauten.

Art. 36 Wirksamwerden des 6. Teils

Artikel 36 regelt das Wirksamwerden des 6. Teils des BEPS-Übereinkommens betreffend das Schiedsverfahren. Der Vorbehalt nach Artikel 35 Absatz 7 Buchstabe a des BEPS-Übereinkommens gilt auch in Bezug auf das Wirksamwerden des 6. Teils.

Art. 37 Rücktritt

Absatz 1 sieht vor, dass eine Vertragspartei des Übereinkommens jederzeit durch eine an den Depositar gerichtete Notifikation vom BEPS-Übereinkommen zurücktreten kann.

Nach Absatz 2 ist ein Rücktritt am Tag des Eingangs der Notifikation beim Depositar wirksam. Ist eines der vom BEPS-Übereinkommen erfassten DBA für beide (oder mehrere) Vertragsstaaten vor dem Wirksamwerden des Rücktritts einer Vertragspartei des Übereinkommens in Kraft getreten, so verbleibt dieses DBA nach dem Rücktritt in seiner durch das BEPS-Übereinkommen geänderten Fassung (Abs. 2).

Art. 38 Verhältnis zu Protokollen

Dieser Artikel sieht vor, dass das BEPS-Übereinkommen durch ein oder mehrere Protokolle ergänzt werden kann. Eine Vertragspartei des Übereinkommens ist nur dann durch ein Protokoll gebunden, wenn sie nach dessen Bestimmungen Vertragspartei des Protokolls wird. Für Protokolle gilt das gleiche Ratifikationsverfahren wie für das BEPS-Übereinkommen.

Art. 39 Depositar

Depositar des BEPS-Übereinkommens und der Protokolle nach Artikel 38 ist nach Absatz 1 die Generalsekretärin oder der Generalsekretär der OECD.

Absatz 2 listet die Notifikationen auf, die der Depositar den Vertragsparteien des Übereinkommens und Unterzeichnern mitteilt. Weiter führt der Depositar öffentlich verfügbare Listen der vom Übereinkommen erfassten DBA sowie der Vorbehalte und Notifikationen, die die Vertragsparteien des Übereinkommens angebracht und abgegeben haben (Abs. 3).

4 Auswirkungen

4.1 Auswirkungen auf Bund, Kantone und Gemeinden

Durch die Umsetzung einer Reihe von neuen Massnahmen, die im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelt wurden, besteht das Risiko einer Zunahme von Doppelbesteuerungsfällen. In der Folge könnte die Anzahl von Verständigungsverfahren zu deren Beilegung steigen. Hier leistet das BEPS-Übereinkommen Hilfe und spielt eine wichtige Rolle, denn es ermöglicht die Verbesserung der Streitbeilegungsmechanismen im Geltungsbereich des Verständigungsverfahrens.

Die Änderung der bestehenden DBA durch das BEPS-Übereinkommen ist verfahrensökonomisch grundsätzlich effizienter als die Änderung einer Vielzahl von DBA. Allerdings führt die auf Klarheit und Rechtssicherheit ausgelegte schweizerische Haltung zu den Rechtswirkungen des BEPS-Übereinkommens auf die DBA (vgl. Ziff. 1.2) dazu, dass die Mehrzahl der schweizerischen DBA weiterhin auf dem Weg der ordentlichen Abkommensrevision angepasst werden muss (vgl. Ziff. 1.4.2). Das BEPS-Übereinkommen kann im Rahmen der bestehenden personellen Ressourcen umgesetzt werden.

4.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Mehr als 100 Staaten und Gebiete – darunter alle OECD- und G20-Mitgliedstaaten sowie weitere Staaten – haben sich politisch dazu verpflichtet, die Mindeststandards aus dem BEPS-Massnahmenpaket zu übernehmen und umzusetzen. Zu diesen Mindeststandards zählen jene zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch sowie jene zu den Streitbeilegungsmechanismen, die je vom BEPS-Übereinkommen erfasst sind.

Mit der Umsetzung dieser Mindeststandards durch das BEPS-Übereinkommen oder durch Änderungsprotokolle zu bilateralen DBA soll ein *Level Playing Field* geschaffen werden. Damit wird sichergestellt, dass steuerpflichtigen Personen in der Schweiz keine Wettbewerbsnachteile entstehen und die Schweiz gleichzeitig die abkommensbezogenen Mindeststandards aus dem BEPS-Projekt erfüllt.

4.3 Auswirkungen auf die Steuereinnahmen

Das BEPS-Übereinkommen sieht keine Änderungen bei den Zuteilungsnormen der Besteuerungsrechte im Bereich der erfassten DBA vor. Vielmehr enthält es Bestimmungen zur Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme der erfassten DBA sowie zur Verbesserung der Verständigungsverfahren als Mittel zur Streitbeilegung in Doppelbesteuerungsfällen. Das BEPS-Übereinkommen wird keinen konkret voraussehbaren Einfluss auf die Steuereinnahmen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden haben.

5 Verhältnis zur Legislaturplanung und zu Strategien des Bundesrates

Die Vorlage ist in der Botschaft vom 27. Januar 2016[13] zur Legislaturplanung 2015–2019 angekündigt. Sie entspricht Ziel 2 der Legislaturplanung: «Die Schweiz sorgt für bestmögliche wirtschaftliche Rahmenbedingungen im Inland und unterstützt so ihre Wettbewerbsfähigkeit». Gemäss diesem Ziel sind Massnahmen für den Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit und den wirtschaftlichen Wohlstand zu treffen. Zudem hat der Bundesrat mit Beschluss vom 11. September 2015 das EFD beauftragt, ab diesem Zeitpunkt den in Artikel 7 des BEPS-Übereinkommens enthaltenen Mindeststandard betreffend eine allgemeine Abkommensmissbrauchsklausel in bilateralen Verhandlungen von DBA vorzuschlagen. Mit der Umsetzung dieses Mindeststandards sowie des Mindeststandards betreffend Streitbeilegungsmechanismen sorgt die Schweiz für bestmögliche wirtschaftliche Rahmenbedingungen und unterstützt so ihre Wettbewerbsfähigkeit.

Die Einhaltung der internationalen Standards im Steuerbereich und namentlich die Umsetzung der aus dem BEPS-Projekt hervorgegangenen Mindeststandards ist zudem Bestandteil der bundesrätlichen Strategie für einen wettbewerbsfähigen Schweizer Finanzplatz.

13 BBl **2016** 1105, hier 1218

6 Rechtliche Aspekte

6.1 Verfassungsmässigkeit

Der Entwurf des Bundesbeschlusses über die Genehmigung des BEPS-Übereinkommens basiert auf Artikel 54 Absatz 1 BV, der dem Bund die allgemeine Kompetenz im Bereich der auswärtigen Angelegenheiten verleiht. Artikel 184 Absatz 2 BV ermächtigt den Bundesrat, völkerrechtliche Verträge zu unterzeichnen und zu ratifizieren. Die Bundesversammlung ist nach Artikel 166 Absatz 2 BV für die Genehmigung völkerrechtlicher Verträge zuständig, sofern für deren Abschluss nicht aufgrund von Gesetz oder völkerrechtlichem Vertrag der Bundesrat zuständig ist (Art. 7*a* Abs. 1 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997[14]; RVOG). Gemäss Artikel 7*a* Absatz 2 RVOG kann der Bundesrat zudem selbstständig völkerrechtliche Verträge abschliessen, wenn diese von beschränkter Tragweite sind. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Das BEPS-Übereinkommen enthält wichtige rechtsetzende Bestimmungen. Es handelt sich dabei um einen völkerrechtlichen Vertrag, für dessen Genehmigung die Bundesversammlung zuständig ist.

6.2 Erlassform

Dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstehen Staatsverträge, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. Gemäss Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002[15] gilt eine Bestimmung eines Staatsvertrags dann als rechtsetzend, wenn sie in unmittelbar verbindlicher und generell-abstrakter Weise Pflichten auferlegt, Rechte verleiht oder Zuständigkeiten festlegt. Um zu bestimmen, ob der Bundesbeschluss wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthält, ist Folgendes zu erwägen: Das BEPS-Übereinkommen sieht die Umsetzung von Mindeststandards im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen vor. Diese Mindeststandards entsprechen der heutigen schweizerischen Doppelbesteuerungspolitik. Das BEPS-Übereinkommen enthält wichtige rechtsetzende Bestimmungen im Sinne von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV, welche die Form eines Gesetzes annähmen, falls sie im Landes-recht erlassen würden. Der Bundesbeschluss über die Genehmigung des BEPS-Übereinkommens soll deshalb dem fakultativen Referendum unterstellt werden.

14 SR **172.010**
15 SR **171.10**

6.3 Erläuterungen zu den Bestimmungen des Bundesbeschlusses über die Genehmigung des BEPS-Übereinkommens

Der Bundesrat hat anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens beim Depositar unter Ratifikationsvorbehalt die vorgesehenen schweizerischen Vorbehalte und Notifikationen nach dem BEPS-Übereinkommen hinterlegt. Diese Vorbehalte und Notifikationen müssen, damit sie berücksichtigt werden, bei der Ratifikation bestätigt werden (Art. 28 Abs. 6 und Art. 29 Abs. 3).

Seit der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens hat sich Mexiko der Schweizer Haltung über die Auswirkungen des BEPS-Übereinkommens auf zu ändernde DBA angeschlossen (vgl. Ziff. 1.2). Die Schweiz kann daher das DBA mit Mexiko dem BEPS-Übereinkommen unterstellen. Dieselben Vorbehalte und Notifikationen, welche die Schweiz anlässlich der Unterzeichnung angebracht bzw. abgegeben hatte, werden vorbehältlich der Genehmigung durch das Parlament auch für Mexiko gelten. Dieses DBA wird deshalb neu in die Liste der Schweizer Vorbehalte und Notifikation zum BEPS-Übereinkommen aufgenommen (vgl. Art. 1 Abs. 3 des Entwurfs des Bundesbeschlusses).

Bezüglich der unter das Übereinkommen fallenden DBA, welche bereits anlässlich der Unterzeichnung durch die Schweiz notifiziert wurden[16], sind seit der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens folgende Entwicklungen zu melden: Indien, Liechtenstein und Polen haben ihre Haltung zur Wirkung des BEPS-Übereinkommens geändert und teilen die schweizerische Auffassung nicht mehr. Polen wünscht zudem eine umfassende Revision des bestehenden DBA und wird die Schweiz aus diesem Grund von seiner Liste der vom BEPS-Übereinkommen erfassten DBA (Art. 2 Abs. 1 Bst. a Ziff. ii des BEPS-Übereinkommens) streichen. Die anlässlich der Unterzeichnung durch die Schweiz gemeldeten DBA mit Indien, Lichtenstein und Polen werden daher von der Schweizer Liste der Vorbehalte und Notifikation zum BEPS-Übereinkommen entfernt (vgl. Anhang des Entwurfs des Bundesbeschlusses).

Art. 1

Nach Artikel 1 Absatz 2 des Entwurfs des Bundesbeschlusses wird der Bundesrat ermächtigt, das BEPS-Übereinkommen zu ratifizieren. Weiter wird er nach Absatz 3 ermächtigt, bei der Ratifikation gestützt auf Artikel 28 Absatz 6 und Artikel 29 Absatz 3 des BEPS-Übereinkommens, die im Anhang des Entwurfs des Bundesbeschlusses aufgeführten Vorbehalte und Notifikationen anzubringen.

Art. 2

Es ist nicht auszuschliessen, dass sich künftig noch weitere Staaten der schweizerischen Haltung zur Wirkung des BEPS-Übereinkommens anschliessen (vgl. Ziff. 1.4.2). Aufgrund des eingeschränkten Geltungsbereichs des BEPS-Übereinkommens

16 Es sind diese die DBA mit: Argentinien, Chile, Indien, Island, Italien, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Österreich, Polen, Portugal, Südafrika, Tschechien und der Türkei.

sieht Artikel 2 des Entwurfs des Bundesbeschlusses deshalb vor, dass der Bundesrat die DBA mit Staaten, die dem Depositar anlässlich der Ratifikation nicht als vom BEPS-Übereinkommen erfasste DBA gemeldet wurden, aber nachträglich durch das BEPS-Übereinkommen angepasst werden sollen, nach Konsultation der parlamentarischen Kommissionen für Wirtschaft und Abgaben dem Depositar als unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen notifizieren kann. Die schweizerischen Vorbehalte und Notifikationen gelten auch für solche Abkommen. Sollte die Schweiz ihre Vorbehalte und Notifikationen anpassen, müsste das entsprechende Vorhaben mit Bundesbeschluss der Bundesversammlung unterbreitet werden.