



18.039

Botschaft zur Genehmigung eines neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Sambia

vom 18. April 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 eines neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Sambia.

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

18. April 2018

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates
Der Bundespräsident: Alain Berset
Der Bundeskanzler: Walter Thurnherr

Übersicht

Das heute anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Sambia ist das Abkommen vom 30. September 1954 zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland. Durch Notenwechsel vom 30. Mai 1961 war dessen Anwendung auf die Föderation von Rhodesien und Nyassaland erweitert worden, aus der namentlich Sambia hervorging. Im Jahr 2015 teilte Sambia den Wunsch mit, Verhandlungen aufzunehmen, um ein eigenes Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz abzuschliessen. Die Schweiz ging auf diesen Wunsch ein.

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Sambia wurde am 29. August 2017 in Lusaka unterzeichnet. Es entspricht dem Musterabkommen der OECD und der heutigen Abkommenspolitik der Schweiz in diesem Bereich. Der Entwurf trägt somit den Entwicklungen aus dem OECD-Projekt «Base Erosion and Profit Shifting» gegen Gewinnverschiebungen und Gewinnkürzungen Rechnung.

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

Botschaft

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen

Das im südlichen Teil Afrikas gelegene Binnenland Sambia (ehemals Nordrhodesien) ist politisch stabil und verfügt über bedeutende Bodenschätze, insbesondere Kupfer und Kobalt. Das Wirtschaftswachstum in Sambia betrug in den letzten zehn Jahren 6–7 Prozent, wobei 2015 ein Rückgang auf etwas mehr als 3 Prozent aufgrund der gefallen Rohstoffpreise, insbesondere für Kupfer, zu verzeichnen war.

Am 3. August 1994¹ unterzeichneten die beiden Länder ein Abkommen über die Förderung und den gegenseitigen Schutz von Investitionen. Die Schweiz importiert vor allem Edelsteine und, in einem geringerem Ausmass, Agrarerzeugnisse und exportiert hauptsächlich pharmazeutische Produkte und Maschinen. Die Importe beliefen sich 2016 auf 6,5 Millionen Franken, die Exporte auf 9,8 Millionen Franken. Sambia ist Teil des Regionalprogramms südliches Afrika der Direktion für Entwicklung und Zusammenarbeit (DEZA).

Im Steuerbereich war das Abkommen vom 30. September 1954² zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen durch Notenwechsel vom 30. Mai 1961³ auf die Föderation von Rhodesien und Nyassaland erweitert worden, aus der namentlich Sambia hervorging. Bei der Auflösung der Föderation wurde die Erweiterung für Nordrhodesien, das spätere Sambia, als gültig erklärt (nicht veröffentlichter Notenwechsel vom 14. Oktober 1965). Im Jahr 2015 teilte Sambia mit, das Abkommen vom 30. September 1954 zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland, dessen Regelungen die bilaterale Situation jener Zeit widerspiegeln würden, nicht länger anwenden zu wollen. Sambia wünschte Verhandlungen aufzunehmen, um ein eigenes Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz abzuschliessen. Die Schweiz ging auf diesen Wunsch ein.

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Sambia wurde am 29. August 2017 in Lusaka unterzeichnet.

1.2 Würdigung

Mit dem neuen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Sambia (nachfolgend: «DBA-ZM») können die bilateralen Steuerbeziehungen an aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerbereich angepasst werden. Das Abkommen

1 SR 0.975.282.3

2 SR 0.672.936.711

3 SR 0.672.936.711.1

gewährleistet Rechtssicherheit und einen vertraglichen Rahmen, der sich vorteilhaft auf die Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen auswirken wird. Die vereinbarten Regelungen versetzen Schweizer Unternehmen in eine konkurrenzfähige Position im Vergleich zu Unternehmen aus Staaten, die mit Sambia in den letzten Jahren Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen haben.

Das DBA-ZM setzt im Titel und in der Präambel sowie durch Aufnahme einer Missbrauchsklausel in Artikel 21 in der Form einer Hauptzweckbestimmung («Principal Purpose Test Rule» oder «PPT-Regel») den Mindeststandard gemäss dem Bericht zur Massnahme 6 des OECD-Projekts «Base Erosion and Profit Shifting» (nachfolgend «BEPS-Projekt») um und verhindert damit die Gewährung von Abkommensvorteilen in missbräuchlichen Situationen.

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

Ferner setzt das DBA-ZM den Mindeststandard gemäss Bericht zu Massnahme 14 des BEPS-Projekts betreffend die Verbesserung der Streitbeilegungsmechanismen um (vgl. Art. 24). Es enthält auch eine Schiedsklausel, was die Rechtssicherheit für Steuerpflichtige erhöht.

Schliesslich erfüllt das DBA-ZM den internationalen Standard im Bereich des Informationsaustauschs auf Anfrage.

2 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln des Abkommens

Das DBA-ZM folgt sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht weitgehend dem aktuellen Musterabkommen der OECD sowie der Abkommenspolitik der Schweiz im Bereich der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf die wichtigsten Abweichungen gegenüber dem OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Abkommenspolitik.

Einleitend sei angemerkt, dass der übliche Artikel 14 (Selbstständige Arbeit) entsprechend dem OECD-Musterabkommen nicht im DBA-ZM enthalten ist. Diese Änderung ist im Wesentlichen formeller Art, insofern als keine Unterscheidung zwischen dem Begriff der Betriebsstätte (Art. 5 und 7) und der festen Geschäftsein-

richtung (Art. 14 in anderen Abkommen der Schweiz) beabsichtigt ist. Das Fehlen des üblichen Inhalts von Artikel 14 hat zur Folge, dass Einkünfte aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit als Unternehmensgewinne gelten (Art. 7).

Titel und Präambel

Entsprechend dem Minimalstandard nach der Massnahme 6 des BEPS-Projekts ist im Titel und in der Präambel vorgesehen, dass das DBA-ZM auch die Verhinderung der Steuerhinterziehung und Steuerumgehung bezweckt. Dies entspricht dem OECD-Musterabkommen, wie es in der aktualisierten Fassung vom November 2017 angepasst wurde. Die Begriffspaare «Steuerhinterziehung oder -umgehung» (deutsch), «la fraude ou l'évasion fiscale» (französisch) und «l'evasione o l'elusione fiscale» (italienisch) sind im internationalen Kontext und namentlich unter Berücksichtigung des englischen 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.

Art. 1 Persönlicher Geltungsbereich

Absatz 2 enthält eine Bestimmung zu steuerlich transparenten Rechtsträgern gemäss Massnahme 2 des BEPS-Projekts, die in die aktualisierte Fassung des OECD-Musterabkommens vom November 2017 aufgenommen wurde und auf dem Konzept im OECD-Bericht zu den Personengesellschaften⁴ beruht.

Der erste Satz von Absatz 2 regelt die Gewährung der Vorteile des DBA-ZM, wenn Einkünfte an einen von einem Vertragsstaat oder von beiden Vertragsstaaten als transparent erachteten Rechtsträger bezahlt werden. Die Vorteile werden gewährt, wenn diese Einkünfte für die Besteuerung in einem Vertragsstaat als Einkünfte einer ansässigen Person gelten. Ansonsten sind die Vorteile des DBA-ZM nicht anwendbar. Demnach gilt das DBA-ZM beispielsweise für Zinszahlungen eines Unternehmens in Sambia an eine Kommanditgesellschaft in der Schweiz, wenn deren Gesellschafter in der Schweiz steuerlich ansässig sind. Ohne diese Regel könnten Fälle von doppelter Nichtbesteuerung auftreten.

Der zweite Satz von Absatz 2 behält das Recht des Ansässigkeitsstaats eines solchen Rechtsträgers oder von dessen Mitgliedern oder Gesellschaftern vor, die Einkünfte zu besteuern, die er diesem Rechtsträger oder diesen Mitgliedern oder Gesellschaftern ungeachtet der Zurechnung durch den anderen Vertragsstaat zurechnet. Diese

⁴ OECD, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes – The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Paris, 1999.

Klausel behält beispielsweise das Besteuerungsrecht der Schweiz vor, wenn eine in der Schweiz ansässige Person Mitglied eines ausländischen Trusts ist, sofern die Schweiz den Trust als transparent erachtet und keine Betriebsstätte im Ausland vorliegt.

Nach schweizerischer Auffassung sind Rechtsträger der kollektiven Kapitalanlage, analog zur Regelung in der Schweiz, grundsätzlich als transparent anzusehen. Die Abkommensberechtigung richtet sich folglich nach den Investoren. Verschiedene Staaten behandeln solche Rechtsträger jedoch als eigenständiges Steuersubjekt, dem die Einkünfte der kollektiven Kapitalanlage zuzurechnen sind. Würde Sambia diese Betrachtungsweise einnehmen, müsste die Schweiz sie nach Absatz 2 akzeptieren und ungeachtet der Investoren die Vorteile des DBA-ZM vollständig gewähren; vorausgesetzt, der Rechtsträger erfüllt auch die übrigen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Abkommens. Dies hätte einerseits eine unterschiedliche Behandlung der kollektiven Kapitalanlage beider Staaten zur Folge, und andererseits hätten Investoren, die selbst kein Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz in Anspruch nehmen können, die Möglichkeit, sich die Abkommensvorteile durch eine Investition in eine sambische kollektive Kapitalanlage zu sichern.

Absatz 1 des Protokolls zum DBA-ZM hält deshalb fest, dass in einem der Vertragsstaaten errichtete kollektive Kapitalanlagen insoweit abkommensberechtigt sind, als die Anteilsinhaber im betreffenden Staat ansässig sind (Bst. a). In der Schweiz betrifft dies die vertraglichen Anlagefonds und die Investmentgesellschaften mit variablem Kapital (Bst. b). Eine Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen gilt für die Zwecke des DBA-ZM nicht als in der Schweiz ansässig, kann aber die Abkommensvorteile für die Gesellschafterinnen und Gesellschafter in der Schweiz geltend machen (Bst. c).

Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern

Da Sambia keine Vermögenssteuer erhebt, umfasst das DBA-ZM nur die Steuern vom Einkommen. Entsprechend der schweizerischen Abkommenspolitik ist die Verrechnungssteuer auf Lotteriegewinnen nicht vom Abkommen erfasst.

Art. 4 Ansässige Person

Nach sambischem Recht gilt eine Gesellschaft als ansässig, wenn sie in Sambia eingetragen ist oder sich deren «management and control» in Sambia befinden. In der Schweiz bildet die Eintragung, neben dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, ebenfalls ein Kriterium zur Bestimmung der Ansässigkeit. Nach den vorliegenden Informationen sind die Begriffe «management and control» und «tatsächliche Geschäftsleitung» aber nicht vollständig deckungsgleich. So hätte es nicht genügt, den einen oder anderen Begriff massgebend zu erklären, um im Fall einer Kollision über die Ansässigkeit der Gesellschaft zu entscheiden. Wie in einigen anderen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz (z. B. mit Mexiko oder dem Vereinigten Königreich) hält das DBA-ZM deshalb fest, dass die Frage der Ansässigkeit im Zweifelsfall durch Verständigung zu regeln ist (Abs. 3). Bleibt eine Einigung aus, ist das DBA-ZM ausser den Artikeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, zur Gleichbehandlung und zum Verständigungsverfahren nicht angewend-

bar. Ferner wird im Protokoll (Abs. 3) klargestellt, dass auch Vorsorgeeinrichtungen und steuerbefreite gemeinnützige Organisationen als ansässige Personen gelten.

Art. 5 Betriebsstätte

Sambia hat in seinen jüngeren Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart, dass Stätten im Zusammenhang mit dem Abbau oder der Ausbeutung von natürlichen Ressourcen als Betriebsstätten gelten. Der eine Fall bezeichnet natürliche Ressourcen in der Erde, der andere solche auf der Erde (z. B. Wälder). Die Schweiz hat dieser Unterscheidung zugestimmt, die in der Praxis unerheblich sein dürfte.

Das DBA-ZM sieht einen Zeitraum von sechs Monaten bei den Baustellen und den dazugehörigen Aufsichtstätigkeiten und ebenfalls für die vor Ort von angestelltem Personal erbrachten Dienstleistungen vor. Betreffend die Betriebsstätte einer selbstständig tätigen Person sieht das DBA-ZM einen Mindestaufenthalt von sechs Monaten vor. Dadurch, dass sich die Begriffe der Betriebsstätte und der festen Einrichtung überschneiden, ist es unerheblich, diesen Punkt in Artikel 5 statt, wie dies bereits in anderen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz erfolgt ist, in Artikel 14 zu regeln. Diese Ergebnisse entsprechen Lösungen, wie sie bereits mit anderen Entwicklungsländern vereinbart wurden.

Art. 7 und 9 Unternehmensgewinne und verbundene Unternehmen

Da Sambia noch nicht bereit war, Artikel 7 nach der Fassung des OCDE-Musterabkommens vom Juli 2010 zu vereinbaren, folgt dieser Artikel den Regelungen nach dem Musterabkommen vor Juli 2010.

Gemäss dem Mindeststandard aus Massnahme 14 des BEPS-Projekts «Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen» sollen Länder nach Möglichkeit den zweiten Satz von Artikel 25 Absatz 2 in ihre Steuerabkommen mit folgendem Wortlaut aufnehmen: «Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen». Ist dies einem Land nicht möglich, beispielsweise weil es (wie die Schweiz) einen Vorbehalt angebracht hat, sollte es andere Bestimmungen zur Beschränkung der Frist für eine Berichtigung nach Artikel 7 Absatz 2 oder Artikel 9 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens in seine Abkommen aufnehmen, um spätere Berichtigungen zu verhindern, die nicht mehr Gegenstand einer Entlastung aufgrund des Verständigungsverfahrens sein können. Die Bestimmungen sind im Kommentar zur aktualisierten Fassung des OECD-Musterabkommens vom November 2017 enthalten. Staaten, die den zweiten Satz von Artikel 25 Absatz 2 übernehmen, müssen keine solchen Bestimmungen in ihre Abkommen aufnehmen.

Nach der Zustimmung Sambias zu diesen Bestimmungen sieht Artikel 7 Absatz 8 des DBA-ZM vor, dass der Betriebstätte eines Unternehmens eines der Vertragsstaaten zurechenbare Gewinne nach Ablauf einer Frist von fünf Jahren ab dem Ende des Steuerjahrs, in dem die Gewinne der Betriebstätte zurechenbar gewesen wären, nicht mehr berichtet werden können. Analog darf gemäss Artikel 9 Absatz 3 ein Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens fünf Jahre nach dem betreffenden Steuerjahr keine Gewinne zurechnen und entsprechend besteuern, die das Unternehmen erzielt hätte, aber aufgrund der Bedingungen in Absatz 1 nicht erzielt hat.

Bei Betrug, grober Fahrlässigkeit oder vorsätzlicher Unterlassung sind diese Bestimmungen nicht anwendbar.

Mit diesen beiden Bestimmungen setzt die Schweiz die in Massnahme 14 des BEPS-Projekts vorgesehene Alternativlösung um.

Art. 8 Internationaler Verkehr

Die Überschrift zu diesem Artikel wurde auf Begehren Sambias angepasst. Da das sambische Recht das Kriterium der Zugehörigkeit zum Ort der tatsächlichen Leitung für die Besteuerung nicht kennt (vgl. Art. 4), hält der Artikel fest, dass Gewinne aus dem Betrieb von Schiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden können, das sie erzielt.

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

Für Dividenden sieht das DBA-ZM einen generellen Residualsteuersatz von 15 Prozent vor. Kommen die Dividenden einer Gesellschaft zu, die mindestens 10 Prozent am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft hält, so sieht das DBA-ZM einen reduzierten Residualsteuersatz von 5 Prozent vor. Für Dividenden, die an die Nationalbank des anderen Vertragsstaats oder einen vollständig dem anderen Vertragsstaat gehörenden Rechtsträger bezahlt werden, ist eine Steuerbefreiung im Quellenstaat vorgesehen. Nicht anschliessen konnte sich Sambia dem Schweizer Vorschlag, Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen nach dem Bundesgesetz vom 25. Juni 1982⁵ über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge von der Quellenbesteuerung auszunehmen. Somit betrifft die Befreiung im Quellenstaat nur die staatlichen Vorsorgeeinrichtungen (in der Schweiz die 1. Säule).

Für Zinsen ist ein Residualsteuersatz von 10 Prozent mit einer Befreiung im Quellenstaat in folgenden Fällen vorgesehen: Zinsen, die an die Nationalbanken, an vollständig dem anderen Vertragsstaat gehörende Rechtsträger und an staatliche Vorsorgeeinrichtungen (in der Schweiz die 1. Säule) gezahlt werden.

Bei den Lizenzgebühren war ein Nullsatz für Sambia nicht denkbar (der Quellensteuersatz auf Lizenzgebühren, die an Nichtansässige gezahlt werden, beträgt nach sambischem Recht 20 Prozent). Als Kompromiss konnte ein Satz von 5 Prozent vereinbart werden. Davon ausgenommen ist das Leasing, das somit unter Artikel 7 fällt.

Art 13 Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen

Dieser Artikel entspricht der schweizerischen Abkommenspolitik. Wie in anderen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz sieht Absatz 4 vor, dass die Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen an einer Gesellschaft, deren Wert zu über 50 Prozent direkt oder indirekt aus unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat stammen, in diesem besteuert werden können. Davon ausgenommen sind Gewinne aus der Veräusserung von börsenkotierten Aktien sowie von Anteilen an einer Gesellschaft, deren Wert zu mehr als 50 Prozent aus unbeweglichem Vermögen

⁵ SR 831.40

besteht, in welchem das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ausübt. In diesen beiden Fällen können die Gewinne nur im Ansässigkeitsstaat der veräussernden Person besteuert werden. Seitens der Schweiz wurde im Artikel über die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 22 Abs. 1 Bst. a) festgehalten, dass die Schweiz die Freistellung nur gewährt, wenn die Besteuerung in Sambia nachgewiesen wurde.

Art. 17 Ruhegehälter

Ruhegehälter, einschliesslich Kapitalleistungen (Abs. 4 des Protokolls), können im Quellenstaat besteuert werden. Damit wurde dem Umstand Rechnung getragen, dass Ruhegehälter in Sambia nicht steuerbar sind. Mit dieser Lösung kann die Schweiz die Quellensteuer auf privaten und öffentlichen Vorsorgeleistungen beibehalten, die an eine in Sambia ansässige Person gezahlt werden.

Absatz 5 des Protokolls enthält eine Bestimmung, die im Kommentar zum OECD-Musterabkommen vorgesehen ist und die die Schweiz materiell bereits in einigen anderen Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart hat. Sie betrifft die steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgebeiträgen und soll gewährleisten, dass im Ausland wohnhafte Personen nicht benachteiligt werden, wenn sie weiterhin Beiträge an eine Vorsorgeeinrichtung im Herkunftsland leisten, während sie im anderen Vertragsstaat arbeiten. In solchen Situationen besteht die Gefahr, dass Sozialversicherungs- und Vorsorgebeiträge steuerlich unberücksichtigt bleiben.

Das DBA-ZM sieht vor, dass Beiträge an die Vorsorge im anderen Vertragsstaat im Staat, in dem das Erwerbseinkommen erzielt wird, unter gleichen Bedingungen steuerlich berücksichtigt werden sollen wie Beiträge an das Vorsorgesystem in diesem Staat. In der Schweiz sind davon die Beiträge an die Säulen 1, 2 und 3a betroffen.

In der Schweiz wird der Abzug der Beiträge an die schweizerischen Sozialversicherungen (einschliesslich berufliche Vorsorge) bereits heute in den Quellensteuertarifen pauschal berücksichtigt. Die geltende schweizerische Praxis erfüllt somit in der Regel den Inhalt der Bestimmung schon heute.

Art. 21 Anspruch auf Vorteile

Diese Bestimmung sieht eine Missbrauchsklausel in Form einer Hauptzweckbestimmung (PPT-Regel) vor. Aufgrund dieser Bestimmung werden die Vorteile des DBA-ZM nicht gewährt, wenn das Erlangen dieser Vorteile einer der hauptsächlichen Zwecke der entsprechenden Gestaltung oder Transaktion war; es sei denn, es wird nachgewiesen, dass das Gewähren dieser Vorteile in Einklang mit dem Ziel und Zweck der entsprechenden Bestimmungen des Abkommens steht. Die PPT-Regel setzt den Mindeststandard aus Massnahme 6 des BEPS-Projekts um und ist in der aktualisierten Fassung des OECD-Musterabkommens vom November 2017 enthalten.

Die vorgesehene Missbrauchsklausel ist zwar neu, sie entspricht aber in ihren Grundzügen den Missbrauchsklauseln, die die Schweiz in den letzten Jahren in einer Vielzahl ihrer Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart hat. Anders ist indessen,

dass die Missbrauchsklausel nicht auf einzelne Arten von Einkünften, wie Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, beschränkt ist. Vielmehr ist sie auf sämtliche im DBA-ZM geregelten Einkünfte anwendbar. Alle Abkommensvorteile unterliegen damit dem Vorbehalt einer missbräuchlichen Inanspruchnahme nach diesem Artikel.

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

Art. 22 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Sambia vermeidet die Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode. In der Schweiz wird die Doppelbesteuerung wie gewohnt mit der Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt vermieden. Eine Freistellung ist jedoch dann ausgeschlossen, wenn Sambia aufgrund eines Qualifikationskonflikts seinerseits das gleiche Einkommen freistellt (Abs. 1 Bst. d). Dies verhindert die doppelte Nichtbesteuerung. Bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren kommt die pauschale Steueranrechnung zur Anwendung.

Art. 24 Verständigungsverfahren

Entsprechend dem neuen Wortlaut des OECD-Musterabkommens, wie er aus Massnahme 14 des BEPS-Projekts hervorgegangen ist, sieht das DBA-ZM vor, dass eine steuerpflichtige Person ein Verständigungsverfahren entweder in ihrem Ansässigkeitsstaat oder im anderen Vertragsstaat beantragen kann. Diese Bestimmung zielt darauf ab, die Beilegung von Streitigkeiten zu verbessern. Zudem konnte eine Schiedsklausel für Fälle vereinbart werden, in denen das Verständigungsverfahren keine für beide Seiten befriedigende Lösung ermöglichen sollte. Auf Begehren Sambias, das diesbezüglich dem Musterabkommen der UNO folgt, sieht das DBA-ZM vor, dass das Schiedsverfahren auf Ersuchen einer zuständigen Behörde und nicht wie üblich einer steuerpflichtigen Person eingeleitet wird.

Art. 25 Informationsaustausch

Das DBA-ZM enthält eine Bestimmung über den Informationsaustausch nach dem internationalen Standard. Die nachfolgenden Ausführungen gehen lediglich auf einzelne Punkte in Artikel 25 sowie die dazugehörige Protokollbestimmung (Abs. 6) ein.

Der Geltungsbereich für den Informationsaustausch ist auf die unter das Abkommen fallenden Steuern beschränkt.

Die Schweiz hat der sambischen Delegation anlässlich der Verhandlungen mitgeteilt, dass sie keine Amtshilfe leisten wird, wenn das Amtshilfegesuch auf illegal beschafften Daten beruht.

Die Bestimmungen von Artikel 25 werden im Protokoll zum Abkommen (Abs. 6) konkretisiert. Es regelt unter anderem im Detail die Voraussetzungen, die ein Auskunftersuchen erfüllen muss (Bst. b). Notwendig sind insbesondere die Identifikation der betroffenen steuerpflichtigen Person (diese Information kann sich aus sämtlichen Elementen ergeben, die eine Identifizierung ermöglichen) sowie, soweit bekannt, Name und Adresse der Person (z. B. einer Bank), in deren Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet. Ebenso hält das Protokoll zum Abkommen fest, dass diese Voraussetzungen nicht formalistisch ausgelegt werden dürfen (Bst. c).

Gemäss dem internationalen Standard ist der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen beschränkt. Dazu gehören nach dem weiterentwickelten OECD-Standard auch Anfragen, die auf eine genau definierte Gruppe von Steuerpflichtigen abzielen, bei denen davon ausgegangen werden muss, dass sie ihren Steuerpflichten im ersuchenden Staat nicht nachgekommen sind. Das DBA-ZM ermöglicht es, solchen Ersuchen Folge zu leisten. Die Identifikation kann durch Name und Adresse der betroffenen Person erfolgen, aber auch durch andere Mittel, z. B. durch die Beschreibung eines Verhaltensmusters. Diese Auslegung beruht auf der Auslegungsklausel (Bst. c i. V. m. Bst. b), die die Vertragsstaaten zu einer Auslegung der Erfordernisse an ein Ersuchen mit dem Ziel eines möglichst weit gehenden Informationsaustauschs verpflichtet, ohne dass «fishing expeditions» zugelassen sind. Die prozeduralen Voraussetzungen für die Erfüllung von Gruppensuchen sind im Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012⁶ geregelt.

Artikel 25 DBA-ZM sieht den spontanen und den automatischen Informationsaustausch nicht vor.

Art. 27 Inkrafttreten

Das DBA-ZM findet Anwendung ab dem 1. Januar des Kalenderjahres, das auf das Inkrafttreten des Abkommens folgt. Dies gilt auch für die Bestimmungen zum Informationsaustausch, die für Informationen über Steuerjahre anwendbar sind, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des DBA-ZM folgenden Kalenderjahres beginnen.

3 **Finanzielle Auswirkungen**

In jedem Doppelbesteuerungsabkommen verzichten die beiden Vertragsparteien auf einen Teil ihrer Steuereinnahmen. Mit dem DBA-ZM wird namentlich der Residualsteuersatz auf Dividenden auf 15 Prozent gesenkt (auf 5 Prozent bei einer Gesellschaft, die mindestens 10 Prozent am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft hält) und auf 10 Prozent für Zinsen, wie es die Schweiz bereits mit zahlreichen Staaten

⁶ SR 651.1

vereinbart hat. Generell stärken und garantieren diese Massnahmen die steuerlichen Rahmenbedingungen und wirken sich infolgedessen positiv auf die Schweizer Wirtschaft aus. Die Aufnahme einer Bestimmung zum Informationsaustausch bewirkt keine direkte Einbusse von Steuereinnahmen. Die Umsetzung des DBA-ZM erfordert keine zusätzlichen personellen Ressourcen.

4 Verfassungsmässigkeit

Verfassungsgrundlage für das DBA-ZM ist Artikel 54 Absatz 1 der Bundesverfassung⁷ (BV), der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. Nach Artikel 166 Absatz 2 BV ist die Bundesversammlung für die Genehmigung des Abkommens zuständig.

Nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d BV unterliegen völkerrechtliche Verträge dem fakultativen Referendum, wenn sie unbefristet und unkündbar sind, den Beitritt zu einer internationalen Organisation vorsehen oder wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder wenn deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. Gemäss Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002⁸ (ParlG) gelten Bestimmungen als rechtsetzend, die in unmittelbar verbindlicher und generell-abstrakter Weise Pflichten auferlegen, Rechte verleihen oder Zuständigkeiten festlegen. Als wichtig gelten Bestimmungen, die aufgrund von Artikel 164 Absatz 1 BV in der Form des Bundesgesetzes zu erlassen sind.

Das DBA-ZM ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann aber, erstmals fünf Jahre nach dem Jahr des Inkrafttretens dieses Abkommens, unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten auf das Ende eines Kalenderjahrs gekündigt werden. Es sieht keinen Beitritt zu einer internationalen Organisation vor. Seine Umsetzung erfordert keinen Erlass von Bundesgesetzen.

Die Umsetzungen gewisser Entwicklungen aus dem BEPS-Projekt und des internationalen Standards der steuerlichen Amtshilfe auf Ersuchen gelten als wichtige rechtsetzende Bestimmungen im Sinne von Artikel 22 Absatz 4 ParlG und Artikel 164 Absatz 1 BV. Der Bundesbeschluss über die Genehmigung des Abkommens wird deshalb dem fakultativen Staatsvertragsreferendum für völkerrechtliche Verträge nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstellt.

5 Vernehmlassungsverfahren

Nach Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe c des Vernehmlassungsgesetzes vom 18. März 2005⁹ (VIG) findet bei völkerrechtlichen Verträgen, die nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV dem Referendum unterstehen, ein Vernehmlassungsverfahren statt. Nach Artikel 3a Absatz 1 Buchstabe b VIG kann aber auf ein Vernehmlassungsverfahren verzichtet werden, wenn daraus keine neuen Erkenntnisse zu erwar-

⁷ SR 101

⁸ SR 171.10

⁹ SR 172.061

ten sind, weil die Positionen der interessierten Kreise bekannt sind, insbesondere weil über den Gegenstand des Vorhabens bereits eine Vernehmlassung durchgeführt wurde. Der Verzicht auf ein Vernehmlassungsverfahren muss sachlich begründet sein (Art. 3a Abs. 2 VIG).

Für das DBA-ZM wurde eine Orientierung durchgeführt. In diesem Rahmen wurden den Kantonen und den vom Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen betroffenen Wirtschaftskreisen am 23. Februar 2017 Erläuterungen zum DBA-ZM gestellt. Das DBA-ZM wurde positiv aufgenommen und es wurden keine Einwände dagegen erhoben. Die Positionen der interessierten Kreise sind entsprechend bekannt und belegt. Gestützt auf Artikel 3a Absatz 1 Buchstabe b VIG wurde somit auf ein Vernehmlassungsverfahren verzichtet.

