

14.081

**Botschaft
zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens
zwischen der Schweiz und Zypern**

vom 12. November 2014

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

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

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

12. November 2014

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Didier Burkhalter

Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Das Abkommen mit Zypern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen wurde am 25. Juli 2014 in Nikosia unterzeichnet.

Dieses Abkommen wird zur positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen mit einem Mitgliedstaat der Europäischen Union beitragen.

Das Abkommen folgt im Wesentlichen dem von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Musterabkommen sowie der schweizerischen Praxis auf diesem Gebiet.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftsverbände haben den Abschluss dieses Abkommens begrüsst.

Botschaft

1 **Allgemeine Überlegungen über die Weiterentwicklung der Abkommenspolitik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

Doppelbesteuerungsabkommen sind ein wichtiges Mittel der Steuerpolitik. Gute Abkommen erleichtern die Tätigkeit unserer Exportwirtschaft, fördern Investitionen in der Schweiz und tragen damit zum Wohlstand in der Schweiz und im Partnerland bei.

Die Politik der Schweiz im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen richtet sich seit jeher nach dem Standard der OECD, weil dieser am besten geeignet ist, das Wohlstandsziel zu erreichen. Sie zielt hauptsächlich darauf ab, die Zuständigkeiten bei der Besteuerung natürlicher und juristischer Personen klar zuzuweisen, die Quellensteuer auf Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren möglichst tief zu halten und allgemein Steuerkonflikte zu verhindern, die sich auf international tätige Steuerpflichtige nachteilig auswirken könnten. Dabei musste die Schweiz schon immer den goldenen Mittelweg zwischen günstigen steuerlichen Rahmenbedingungen im eigenen Land einerseits und internationaler Anerkennung ihrer Steuerordnung andererseits finden. Gute Schweizer Lösungen können wertlos werden, wenn sie international keine Anerkennung finden.

2 **Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen**

Die Republik Zypern (im Folgenden: Zypern) trat 2004 der Europäischen Union (im Folgenden: EU) bei und war bis zur Unterzeichnung des vorliegenden Abkommens das einzige EU-Mitglied, das mit der Schweiz noch kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hatte.

Bisher findet im Bereich Doppelbesteuerung zwischen beiden Staaten einzig das Zinsbesteuerungsabkommen vom 26. Oktober 2004¹ zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft Anwendung. Es sieht in Art. 15 eine vollständige Befreiung von der Quellensteuer für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vor, die zwischen verbundenen Unternehmen (Beteiligungen ab 25 Prozent) bezahlt wurden. In Zypern werden auf passiven Einkünften keine Quellensteuern erhoben und das innerstaatliche Recht sieht einen einseitigen Mechanismus zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen vor (insbesondere hinsichtlich der passiven Einkünfte). Die Ausweitung des Abkommensnetzes auf alle heutigen EU-Mitgliedstaaten begünstigt jedoch die bilateralen Beziehungen der Schweiz mit der EU. Ein solches Abkommen erhöht auch die Rechtssicherheit für schweizerische und zypriotische Investitionen.

¹ SR 0.641.926.81

Die Schweiz und Zypern nahmen im Jahr 2011 Verhandlungen im Hinblick auf den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens auf. Diese Verhandlungen führten am 21. November 2013 zur Paraphierung eines Abkommensentwurfs. Das Abkommen wurde am 25. Juli 2014 in Nikosia unterzeichnet.

3 Würdigung

Das Abkommen entspricht weitgehend dem Musterabkommen der OECD (im Folgenden: OECD-Musterabkommen) und der schweizerischen Abkommenspolitik. Generell konnten positive Ergebnisse erzielt werden, die eine solide und für beide Länder vorteilhafte abkommensrechtliche Grundlage bilden. Im Abkommen mit Zypern konnte ein ausgewogeneres Ergebnis erzielt werden, das zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen wird. Die Bestimmung zum Informationsaustausch steht in Einklang mit dem internationalen Standard sowie mit dem Ziel der schweizerischen Abkommenspolitik in diesem Bereich.

Die Schweiz kann somit im Rahmen der *Peer Review* des «Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes» (*Global Forum*) ein weiteres Doppelbesteuerungsabkommen geltend machen. Deshalb ist ein möglichst baldiges Inkrafttreten des Abkommens wünschenswert.

4 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln des Abkommens

Das Abkommen mit Zypern folgt sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht dem OECD-Musterabkommen sowie der Abkommenspolitik der Schweiz in diesem Bereich. Nachfolgend werden deshalb nur die wesentlichen Abweichungen gegenüber dem OECD-Musterabkommen und der Schweizer Abkommenspolitik erläutert.

Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern

Der materielle Anwendungsbereich des Abkommens umfasst die Einkommens- und Vermögenssteuern.

Art. 5 Betriebsstätte

Man einigte sich auf eine Lösung, die sich hinsichtlich der Betriebsstätten generell nach dem OECD-Musterabkommen richtet, einschliesslich der Dauer von zwölf Monaten nach Art. 5 Abs. 3. Für die Begründung einer Betriebsstätte werden auch die Überwachungstätigkeiten berücksichtigt. Die von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten oft einen Hinweis auf die Überwachungstätigkeiten im Zusammenhang mit einer Bauausführung oder einer Montage, denn auch Randziffer 17 im Kommentar zu Art. 5 des OECD-Musterabkommens sieht ausdrücklich vor, dass die Bestimmung «für die Planung und die Überwachung vor Ort bei der Errichtung eines Bauwerkes» gilt.

Art. 7 Unternehmensgewinne

Das Abkommen übernimmt weitgehend das OECD-Musterabkommen von 2010, wonach Betriebsstätten wie unabhängige Unternehmen behandelt werden. Die Gewinnzuteilung erfolgt nach den für verbundene Unternehmen entwickelten Verrechnungspreisgrundsätzen.

Auf Vorschlag der Schweiz wird in Abs. 3 in Ergänzung zum OECD-Musterabkommen ausdrücklich auf das Verständigungsverfahren verwiesen, welches im Falle von Gewinnberichtigungen durch einen Vertragsstaat zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen zur Anwendung kommen soll, wenn der Staat, der eine entsprechende Gegenberichtigung vornehmen muss, mit der ursprünglichen Korrektur nicht einverstanden ist.

Art. 8 Internationaler Verkehr

Wie in anderen Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen enthält Abs. 2 zusätzliche Erklärungen zum Begriff «Betrieb von Schiffen oder Luftfahrzeugen». In Übereinstimmung mit den Grundsätzen im Kommentar zum OECD-Musterabkommen (Randziffer 5) wird ausdrücklich festgehalten, dass der unter diesen Artikel fallende Betrieb auch das Verchartern oder Vermieten von leeren Schiffen oder Luftfahrzeugen sowie das Vermieten von Containern und dazugehörenden Ausrüstungen umfasst, vorausgesetzt, dieses Verchartern oder Vermieten hängt mit dem Betrieb von Schiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr durch dieses Unternehmen zusammen.

Art. 10 Dividenden

Im Unterschied zur Schweiz erhebt Zypern keine Quellensteuer auf Dividenden. Die zypriotische Seite hatte generell die Anwendung eines Nullsatzes gefordert. Der Residualsteuersatz von 15 Prozent entspricht der einschlägigen Schweizer Politik. In der Praxis gilt er aufgrund des Ausnahmekatalogs nach Abs. 3, der die Steuerbefreiung von Dividendenausschüttungen in bestimmten Fällen vorsieht, nur für die von natürlichen Personen getätigten Investitionen oder für Portfolioinvestitionen von juristischen Personen.

In den Genuss einer Quellensteuerbefreiung kommen die Dividendenausschüttungen zwischen verbundenen Gesellschaften bei einer Mindestbeteiligung von 10 Prozent, die während mindestens einem Jahr gehalten wird, sowie die Ausschüttungen an Vorsorgeeinrichtungen, die nach dem Recht eines der beiden Vertragsstaaten errichtet und anerkannt sind, oder die Ausschüttungen, deren nutzungsberechtigte Person die Regierung, eine politische Unterabteilung, eine lokale Körperschaft oder die Zentralbank des anderen Vertragsstaates ist.

Ziff. 2 des Protokolls enthält eine Präzisierung zur Mindesthaltungsdauer von einem Jahr, wobei festgehalten wird, dass dieses Erfordernis auch nach der Bezahlung der Dividenden erfüllt werden kann.

Die für die verbundenen Unternehmen gewählte Lösung entspricht materiell derjenigen von Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft (dies infolge der Entwicklungen auf europäischer Ebene bezüglich der Besteuerung verbundener Gesellschaften, siehe namentlich die Richt-

linie 90/435/EWG²). Sie hat den Vorteil, nun im Doppelbesteuerungsabkommen verankert zu sein und damit unabhängig vom Schicksal des Zinsbesteuerungsabkommens weiter zu bestehen.

Art. 11 Zinsen

Zypern kennt zurzeit auch keine Quellenbesteuerung von Zinsen. Die Schweiz hatte für die Quellenbesteuerung von Zinsen ursprünglich einen Steuersatz von 10 Prozent sowie einen umfassenden Ausnahmenkatalog für Steuerbefreiungen vorgeschlagen. Die zypriotische Seite verlangte jedoch eine Gleichbehandlung wie die überwiegende Mehrheit der anderen EU-Mitgliedstaaten und forderte deshalb einen einheitlichen Nullsatz. Die Schweiz verfügt bereits heute über etwa zwanzig Doppelbesteuerungsabkommen mit einem Nullsatz für Zinsen, namentlich mit EU-Staaten wie den Nachbarstaaten Österreich, Deutschland und Frankreich sowie mit Staaten, die auf Zinsen keine Quellensteuer erheben, wie z.B. den Niederlanden. Um zu einem Verhandlungsabschluss und einem Gesamtkompromiss zu gelangen, willigte die Schweizer Delegation schliesslich ein und stimmte dem zypriotischen Ersuchen zu.

Art. 12 Lizenzgebühren

Das Abkommen sieht im Einklang mit dem OECD-Musterabkommen die ausschliessliche Besteuerung der Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat vor. Zypern erhebt auf Lizenzgebühren für Filme eine Quellensteuer von 5 Prozent und in allen anderen Fällen eine Quellensteuer von 10 Prozent. Mit dem Abkommen wird eine solche Besteuerung von Lizenzgebühren, die an einen Schweizer Nutzungsberechtigten gezahlt werden, vermieden.

Missbräuchliche Inanspruchnahme der Abkommensvorteile

Die Aufnahme einer Missbrauchs Klausel wurde eingehend diskutiert. Die zypriotische Delegation, die dieses Ansinnen zunächst ablehnte, stimmte schliesslich einer Regelung dieser Frage in Form einer Generalklausel im Protokoll (Ziff. 1) zu. Im Protokoll wird festgehalten, dass das Abkommen in Missbrauchsfällen nicht anwendbar ist. Das Abkommen enthält kein ausdrückliches Missbrauchskonzept, sodass die Steuerbehörden des Vertragsstaates, der die Abkommensvorteile nicht gewähren will, die Missbrauchsdefinition gemäss ihrem innerstaatlichen Recht anwenden werden. Für die Schweiz bedeutet dies insbesondere, dass sie die Möglichkeit hat, das Institut des Rechtsmissbrauchs anzurufen.

Diese Protokollbestimmung hält fest, dass die zuständigen Behörden sich in Fällen von Missbrauch allenfalls konsultieren können.

Art. 13 Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen

Dieser Artikel übernimmt weitgehend die Klausel gemäss OECD-Musterabkommen. Zusätzlich enthält er allerdings einen Katalog von Ausnahmen vom Transparenzgrundsatz für Immobiliengesellschaften (Abs. 4), der von beiden Seiten gewünscht worden war.

² Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 6.

Aufgrund dieses Katalogs kann von der Regel der Besteuerung von unbeweglichem Vermögen im Belegenheitsstaat abgewichen werden, und zwar im Falle der Veräusserung von börsenkotierten Aktien oder von Aktien, deren Wert zu über 50 Prozent aus einer Immobilie stammt, in der das Unternehmen seine Tätigkeit ausübt (z.B. ein Hotel oder ein Fertigungsbetrieb), oder im Falle der Umstrukturierung von verbundenen Unternehmen. Einige von der Schweiz abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen enthalten bereits solche Ausnahmen. Namentlich die Ausnahme im Falle einer Konzernumstrukturierung ist im Abkommen mit Korea enthalten.

Allerdings wurde eine Sonderregelung (Ziff. 3) in das Protokoll aufgenommen, um den Schweizer Kantonen, die bei einer Umstrukturierung auf die Besteuerung der Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen einer unter Abs. 4 fallenden Gesellschaft verzichten müssen, zu erlauben, den vorangehenden ursprünglichen Wert der Aktien der Gesellschaft statt den Wert im Zeitpunkt der Umstrukturierung zu berücksichtigen, wenn bei einem Veräusserungsgewinn, der bei einer späteren Veräusserung von Aktien oder des Gebäudes erzielt wird, die Berechnungsgrundlage ermittelt werden soll.

Von Schweizer Seite wurde im Artikel über die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 24) festgehalten, dass die Schweiz solche Gewinne nur dann von der Steuer befreien muss, wenn die tatsächliche Besteuerung in Zypern nachgewiesen wird.

Art. 17 Künstler und Sportler

Das Abkommen übernimmt weitgehend die Grundsätze des OECD-Musterabkommens. Die Besteuerung nach Art. 17 ist jedoch ausgeschlossen, wenn die Tätigkeit des Künstlers oder des Sportlers im anderen Vertragsstaat zu einem Grossteil mit öffentlichen Mitteln seines Ansässigkeitsstaats unterstützt wird (Abs. 3).

Art. 18 Ruhegehälter

Entsprechend der schweizerischen Abkommenspraxis bestätigt Ziff. 4 des Protokolls ausdrücklich die schweizerische Sichtweise, wonach die Bestimmungen der Art. 18 und 19 des Abkommens im Falle der Ruhegehälter auch auf Kapitalleistungen Anwendung finden. Ziff. 4 Bst. b des Protokolls sieht ferner vor, dass der Quellstaat das Besteuerungsrecht behält, wenn der Ansässigkeitsstaat des Bezügers das Ruhegehalt nicht besteuert.

Art. 21 Tätigkeiten auf dem Festlandssockel

Die zypriotische Seite hat erklärt, dass die Aufnahme einer solchen Klausel, welche die auf dem Festlandssockel ausgeübten Tätigkeiten abdeckt, neu integrierender Bestandteil der Abkommenspolitik von Zypern sei. Ferner sei eine solche Klausel in allen kürzlich ausgehandelten Doppelbesteuerungsabkommen enthalten (u.a. in denjenigen mit Oman und Norwegen). Die Aufnahme einer solchen Bestimmung wurde von der zypriotischen Seite im Jahr 2013 gefordert. In der Tat wurden vor relativ kurzer Zeit auf dem Festlandssockel in der Nähe von Zypern Mineralvorkommen entdeckt; daraufhin wurde im Süden der Insel eine 70 000 km² «ausschliessliche Wirtschaftszone» geschaffen.

Die neue Bestimmung entspricht derjenigen, welche die Schweiz bereits in das 2010 mit den Niederlanden abgeschlossene Abkommen aufgenommen hatte. Der Geltungsbereich beschränkt sich auf den Fall eines schweizerischen Unternehmens, das auf dem zu Zypern gehörenden Festlandsockel Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Erforschung oder Ausbeutung von Bodenschätzen ausübt. Das Vorhandensein einer Betriebsstätte wird angenommen, sobald die ausgeübten Tätigkeiten länger als 30 Tage dauern. Personen, die auf dem Festlandsockel länger als 30 Tage lang einer selbstständigen Tätigkeit nachgehen, und die Angestellten eines schweizerischen Unternehmens, die auf dem Festlandsockel für eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung arbeiten und deren Lohn von Letzteren bezahlt wird, werden in Zypern besteuert.

Art. 24 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Zypern vermeidet die Doppelbesteuerung mittels der Anrechnungsmethode.

In der Schweiz wird die Doppelbesteuerung wie üblich durch Befreiung unter Progressionsvorbehalt vermieden. Entsprechend ihrer Abkommenspolitik behält sich die Schweiz aber das Recht vor, die Kapitalgewinne aus dem Verkauf von Immobiliengesellschaften zu besteuern, wenn diese Gewinne in Zypern effektiv nicht besteuert werden. Für die Dividenden ist die pauschale Steueranrechnung vorgesehen.

Art. 26 Verständigungsverfahren

Entsprechend ihrer Abkommenspolitik hat die Schweiz die Einführung einer Schiedsklausel im Abkommen mit Zypern vorgeschlagen. Die zypriotische Seite kam diesem Wunsch nicht nach. Auf Drängen der Schweiz erklärte sich Zypern bereit, eine Meistbegünstigungsklausel zu vereinbaren. Sollte Zypern also im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Drittstaat eine Meistbegünstigungsklausel vereinbaren, wäre die in Ziff. 5 des Protokolls erwähnte Klausel nach dem Inkrafttreten des Abkommens mit diesem Drittstaat mit sofortiger Wirkung anwendbar.

Art. 27 Informationsaustausch

Das Abkommen enthält eine Bestimmung zum Informationsaustausch nach aktuellem internationalem Standard. Der nachfolgende Kommentar betrifft nur einige Punkte von Art. 27 sowie einige Aspekte der einschlägigen Bestimmung im Protokoll (Ziff. 6), die den genannten Artikel präzisiert.

Wie in den Doppelbesteuerungsabkommen, welche die Schweiz mit anderen Staaten – insbesondere EU-Mitgliedstaaten – abgeschlossen hat, und wie es das OECD-Musterabkommen vorsieht, gilt die Bestimmung über den Informationsaustausch für sämtliche Steuern. Ihre Anwendung beschränkt sich demnach nicht auf die unter das Abkommen fallenden Steuern.

Beide Vertragsstaaten vertreten, gemäss Bestätigung in den *Agreed Minutes* der Verhandlungen, die Auffassung, dass einem Amtshilfebegehren, das auf gestohlenen (Bank-)Daten gründet, keine Folge geleistet wird.

Die Bestimmungen von Art. 27 werden im Protokoll näher ausgeführt (Ziff. 6).

Verfassungsgrundlage für das Abkommen ist Artikel 54 der Bundesverfassung⁴ (BV), der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. Gemäss Artikel 184 Absatz 2 BV unterzeichnet der Bundesrat die Verträge. Nach Artikel 166 Absatz 2 BV ist die Bundesversammlung für die Genehmigung des Abkommens zuständig. Gemäss Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d BV unterstehen dem fakultativen Referendum völkerrechtliche Verträge, die unbefristet und unkündbar sind, den Beitritt zu einer internationalen Organisation vorsehen oder wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. Das Zusatzabkommen ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann aber mit dem Abkommen jederzeit unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten auf das Ende eines Kalenderjahrs gekündigt werden. Es sieht keinen Beitritt zu einer internationalen Organisation vor. In Anlehnung an Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002⁵ gilt eine Bestimmung eines Staatsvertrags dann als rechtsetzend, wenn sie auf unmittelbar verbindliche und generell-abstrakte Weise Pflichten auferlegt, Rechte verleiht oder Zuständigkeiten festlegt.

Die neue Bestimmung zum Informationsaustausch gemäss dem Musterabkommen der OECD stellt eine gewichtige Neuerung der schweizerischen Abkommenspolitik im Bereich der Doppelbesteuerung dar. Das Abkommen enthält damit wichtige neue Bestimmungen im Sinne von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV. Der Bundesbeschluss über die Genehmigung des Doppelbesteuerungssbkommens zwischen der Schweiz und Zypern wird deshalb dem fakultativen Staatsvertragsreferendum für völkerrechtliche Verträge nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstellt.

⁴ SR 101

⁵ SR 171.10