



19.059

## **Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden**

vom 6. November 2019

---

Sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin  
Sehr geehrter Herr Ständeratspräsident  
Sehr geehrte Damen und Herren

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

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

6. November 2019

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Ueli Maurer  
Der Bundeskanzler: Walter Thurnherr

## Übersicht

*Zwischen der Schweiz und den Niederlanden besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Einkommenssteuern (DBA-NL). Das Abkommen wurde am 26. Februar 2010 unterzeichnet.*

*Seit 2012 fanden Verhandlungen über ein Protokoll statt, um einzelne Bestimmungen des DBA-NL wie unter anderem die Definition der Vorsorgeeinrichtung zu klären. Bei den Verhandlungen konnten auch die Neuerungen aus dem Aktionsplan der OECD gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Aktionsplan) verankert und das DBA-NL an die Abkommenspolitik der beiden Länder angepasst werden. Das Änderungsprotokoll zum DBA-NL wurde am 12. Juni 2019 unterzeichnet. Die Kantone und die interessierten Wirtschaftsverbände haben dessen Abschluss begrüsst.*

---

## Botschaft

### 1 Grundzüge der Vorlage

#### 1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen

Zwischen der Schweiz und den Niederlanden besteht ein Abkommen vom 26. Februar 2010<sup>1</sup> zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-NL).

Seit 2012 standen die zuständigen Behörden der beiden Staaten in Kontakt, um einzelne Bestimmungen des DBA-NL wie unter anderem die Definition der Vorsorgeeinrichtung zu klären. An verschiedenen Treffen wurde der Entwurf eines Änderungsprotokolls des DBA-NL erarbeitet.

Am 7. Juni 2017 hat die Schweiz das multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Übereinkommen)<sup>2</sup> unterzeichnet. Das BEPS-Übereinkommen enthält eine Reihe von Bestimmungen zur Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen. Ein Teil dieser Bestimmungen dient der Erfüllung der Mindeststandards der Massnahmen 6 und 14 im Aktionsplan der OECD gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Aktionsplan)<sup>3</sup>.

Zur Umsetzung dieser Neuerungen haben die Schweiz und die Niederlande die Bestimmungen aus dem BEPS-Übereinkommen bilateral in den Entwurf des Protokolls zur Änderung des DBA-NL (Änderungsprotokoll) aufgenommen.

Die Kantone und interessierten Wirtschaftsverbänden wurden über den Abschluss des Änderungsprotokolls konsultiert und haben ihn begrüsst. Das Änderungsprotokoll wurde am 12. Juni 2019 unterzeichnet.

#### 1.2 Würdigung

Durch die Klärung einzelner Begriffe bringt das Änderungsprotokoll das DBA-NL auf den neusten Stand und passt es der heutigen Abkommenspolitik der beiden Länder an.

Mit dem Änderungsprotokoll wird das DBA-NL die Mindeststandards des BEPS-Projekts in Bezug auf Doppelbesteuerungsabkommen erfüllen. Die Schweiz als Mitgliedstaat der OECD hat sich verpflichtet, die abkommensbezogenen Bestimmungen, die Teil eines Mindeststandards sind, in ihre Doppelbesteuerungsabkommen zu übernehmen. Mit diesem Änderungsprotokoll erfolgt ein weiterer Schritt in diese Richtung.

<sup>1</sup> SR 0.672.963.61

<sup>2</sup> BBl 2018 5447

<sup>3</sup> Der französische Text des Aktionsplans ist einsehbar unter [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > Thèmes > Fiscalité > Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéficiaires > Documents clés.

Auf Vorschlag der Niederlande und ihrer jüngeren Abkommenspolitik entsprechend wurde generell ein nicht ausschliessliches Besteuerungsrecht des Quellenstaats in Bezug auf Ruhegehälter, Renten und Sozialversicherungsleistungen eingeführt. Nach dem geltenden DBA-NL ist das Quellenbesteuerungsrecht beschränkt auf Kapitaleistungen (Art. 18 Abs. 3) und restriktive Bedingungen erfüllende wiederkehrende Renten und Sozialversicherungsleistungen (Art. 18 Abs. 2). Künftig können auch alle wiederkehrenden Renten vom Quellenstaat besteuert werden, die Steuer darf aber höchstens 15 Prozent betragen. Die Schweiz als Ansässigkeitsstaat kann wiederkehrende Renten ebenfalls besteuern, muss aber eine Entlastung in Form des Abzugs eines Drittels des Nettobetrags der Renten gewähren.

Im Gegenzug stimmten die Niederlande zu, die Definition der «Vorsorgeeinrichtung» nach Auffassung der Schweiz aufzunehmen und die ausschliessliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat nach Artikel 10 Absatz 3 DBA-NL für Dividenden, die von niederländischen «FBI»-Fonds (*fiscale bellegingsinstelling*) bezogen werden, nicht und für PPI-Einrichtungen (*premiepensioeninstelling*) nur insoweit anzuwenden, als die Dividenden an einen Vorsorgeplan eines in den Niederlanden ansässigen Arbeitgebers bezahlt werden.

Im vorliegenden Änderungsprotokoll konnte ein ausgewogenes Ergebnis erzielt werden, das zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen zwischen der Schweiz und den Niederlanden beitragen wird.

## 2 Erläuterungen zu einzelnen Bestimmungen des Änderungsprotokolls

Das Änderungsprotokoll ändert und ergänzt einzelne Bestimmungen des DBA-NL. Es enthält neben formellen Anpassungen folgende Regelungen.

### *Art. 1*

Mit diesem Artikel wird die bestehende Präambel des DBA-NL durch eine neue Präambel ersetzt, um den im BEPS-Aktionsplan festgelegten Mindeststandard zu erfüllen. Der Titel wird entsprechend angepasst.

Mit der neuen Bestimmung (Art. 6 Abs. 1 des BEPS-Übereinkommens) wird klargestellt, dass die Schweiz und die Niederlande nicht die Absicht hatten, durch das Doppelbesteuerungsabkommen Möglichkeiten zur Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung zu schaffen. Die Vermeidung von sogenannt doppelter Nichtbesteuerung, das heisst der Nichtbesteuerung sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat, soll ebenfalls Zweck des DBA-NL sein. Dies gilt aber nicht generell, sondern nur, wenn Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung Ursache für die doppelte Nichtbesteuerung sind. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass es Situationen von gewollter doppelter Nichtbesteuerung gibt. Dazu zählt beispielsweise die Besteuerung von Dividenden an Gesellschaften des gleichen Konzerns. Doppelte Nichtbesteuerung verhindert in solchen Situationen ungewollte wirtschaftliche Mehrfachbelastungen.

*Art. 2 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 3 DBA-NL  
(Allgemeine Begriffsbestimmungen)*

In Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe h Ziffer ii DBA-NL wird die Bezeichnung der zuständigen Behörde der Schweiz aktualisiert.

Das geltende DBA-NL sieht Erleichterungen für Vorsorgeeinrichtungen vor, ohne diese zu definieren, was die Anwendung in der Praxis erschwert. Mit dem Änderungsprotokoll wird eine den jüngsten DBA der Schweiz entsprechende Definition der «Vorsorgeeinrichtung» in Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe j DBA-NL aufgenommen. Die Bestimmung wird in Ziffer II des Protokolls zum Abkommen (Art. 10 Abs. 2 des Änderungsprotokolls) mit Verweis auf die innerstaatliche Recht der beiden Staaten weiter präzisiert. Für die Schweiz handelt es sich um alle Sozialversicherungs- und Vorsorgeeinrichtungen (1. und 2. Säule sowie Säule 3a). Die Aufzählung wurde mit einem ausdrücklichen Verweis auf Freizügigkeitsstiftungen, Personalfürsorgestiftungen, patronale Wohlfahrtsfonds mit Ermessensleistungen und Finanzierungsstiftungen ergänzt.

*Art. 3 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 10 DBA-NL (Dividenden)*

In der französischen Fassung von Artikel 10 Absatz 3 Buchstabe b DBA-NL wird der Ausdruck «fonds de pension» durch den in Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe j DBA-NL definierten Ausdruck «institution de prévoyance» ersetzt.

Absatz 3 Buchstabe c wird im Rahmen einer formellen Anpassung aufgehoben. Mit der Klärung, dass die Sozialversicherungseinrichtungen im Ausdruck «Vorsorgeeinrichtung» enthalten sind, müssen sie nicht mehr separat genannt werden.

*Art. 4 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 18 DBA-NL  
(Ruhegehälter, Renten und Sozialversicherungsleistungen)*

Der geltende Artikel 18 DBA-NL (Ruhegehälter, Renten und Sozialversicherungsleistungen) weist dem Ansässigkeitsstaat ein ausschliessliches Besteuerungsrecht auf wiederkehrenden Renten und Ruhegehältern sowie Sozialversicherungsleistungen zu, sofern die vergleichsweise komplizierten Anforderungen von Artikel 18 Absatz 2 erfüllt sind. Für Kapitaleleistungen hingegen besteht ein nicht ausschliessliches Besteuerungsrecht des Quellenstaats (Art. 18 Abs. 3 DBA-NL).

Auf Vorschlag der Niederlande und ihrer jüngeren Abkommenspolitik entsprechend wird dem Quellenstaat mit dem neuen Artikel 18 generell ein nicht ausschliessliches Besteuerungsrecht auf Ruhegehältern und Renten, einschliesslich Kapitaleleistungen, sowie Sozialversicherungsleistungen zugeteilt. Die Steuer auf wiederkehrenden Zahlungen darf aber 15 Prozent nicht übersteigen.

*Art. 5 des Änderungsprotokolls zu Art. 22 DBA-NL  
(Vermeidung der Doppelbesteuerung)*

Der neue Absatz 5 Buchstabe c von Artikel 22 DBA-NL (Vermeidung der Doppelbesteuerung) sieht vor, dass für niederländische wiederkehrende Zahlungen (einer Sozialversicherung oder einer Vorsorgeeinrichtung) eine Entlastung, bestehend aus

dem Abzug eines Drittels des Nettobetrags der Vorsorgeleistung, gewährt wird. Eine ähnliche Bestimmung ist im DBA mit Kanada<sup>4</sup> enthalten.

Neben formellen Anpassungen wird Artikel 22 DBA-NL zudem mit einer Bestimmung zur Vermeidung der Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung in Fällen von Qualifikationskonflikten ergänzt (Abs. 6). Diese Ergänzung führt dazu, dass die Schweiz als Ansässigkeitsstaat einer Person, die zur Nutzung von Einkünften aus den Niederlanden berechtigt ist, die nach schweizerischer Auslegung nach dem DBA-NL in den Niederlanden besteuert werden dürfen, diese Einkünfte nicht von der Besteuerung ausnehmen muss, wenn die Niederlande sie nicht besteuern oder bei Dividenden eine reduzierte Besteuerung vornehmen, weil sie der Meinung sind, das DBA-NL verpflichte sie zu dieser Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn die Niederlande als Quellenstaat Einkünfte einer in der Schweiz ansässigen Person als Kapitalgewinn behandeln, während die Schweiz als Ansässigkeitsstaat sie als Einkommen aus einer in den Niederlanden ausgeübten unselbstständigen Erwerbstätigkeit erachtet und von der Besteuerung ausnehmen würde, wenngleich die Niederlande aufgrund ihrer steuerlichen Qualifikation das Besteuerungsrecht für die Einkünfte ausschliesslich der Schweiz zuordnen (Art. 13 Abs. 5 DBA-NL) und sie deshalb nicht besteuern. Nach der neuen Bestimmung muss die Schweiz solches Einkommen nicht mehr freistellen (Art. 22 Abs. 5 Bst. a DBA-NL), sondern kann es als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit besteuern.

Die Bestimmung verhindert eine ungewollte doppelte Nichtbesteuerung aufgrund einer unterschiedlichen Qualifikation von Sachverhalten oder einer unterschiedlichen Auslegung von Begriffen des DBA-NL durch die Schweiz und die Niederlande. Die Bestimmung ist im OECD-Musterabkommen<sup>5</sup> vorgesehen (Art. 23a Abs. 4).

*Art. 7 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 25 DBA-NL  
(Verständigungsverfahren)*

Dieser Artikel sieht eine Anpassung von Artikel 25 Absatz 1 DBA-NL vor, welcher die Ersuchen um ein Verständigungsverfahren regelt. Insbesondere geht es um die Frage, bei welcher der beiden zuständigen Behörden die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu beantragen ist.

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

Mit der Anpassung von Artikel 25 Absatz 1 DBA-NL wird eine Person bei der Wahl der zuständigen Behörde für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens nicht mehr eingeschränkt. Sie kann sich in Zukunft an die zuständige Behörde des Ver-

<sup>4</sup> SR 0.672.923.21

<sup>5</sup> Der französische Text des Musterabkommens ist einsehbar unter [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > Thèmes > Fiscalité > Conventions fiscales > Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune.

tragsstaats ihrer Wahl wenden. Die Regelung entspricht dem OECD-Musterabkommen in der aktuellen Fassung.

*Art. 8 des Änderungsprotokolls betreffend Art. 27a DBA-NL (Anspruch auf Vorteile)*

Mit dem neuen Artikel 27a (Anspruch auf Vorteile) wird eine Missbrauchsklausel eingeführt, die auf den hauptsächlichlichen Zweck einer Gestaltung oder Transaktion abstellt (*Principal Purpose Test Rule* oder PPT-Regel). Aufgrund dieser Klausel werden die Vorteile des DBA-NL nicht gewährt, wenn das Erlangen dieser Vorteile einer der hauptsächlichlichen Zwecke der entsprechenden Gestaltung oder Transaktion war; es sei denn, es wird nachgewiesen, dass das Gewähren dieser Vorteile in Einklang mit dem Ziel und Zweck der entsprechenden Bestimmungen des DBA-NL steht. Die PPT-Regel setzt den Mindeststandard aus Massnahme 6 des BEPS-Aktionsplans um und wurde in das OECD-Musterabkommen in der aktualisierten Fassung vom November 2017 aufgenommen.

Diese 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 gewisse Arten von Einkünften wie Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren beschränkt ist. Vielmehr findet sie in Bezug auf sämtliche Bestimmungen des Abkommens Anwendung. Alle Abkommensvorteile unterliegen damit dem Vorbehalt einer missbräuchlichen Inanspruchnahme.

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

Die Missbrauchsbestimmung in der bestehenden Ziffer VIII des Protokolls zum DBA-NL wird aufgehoben (Art. 12 des Änderungsprotokolls).

*Art. 11 des Änderungsprotokolls betreffend Ziff. IV des Protokolls zum DBA-NL*

In der neuen Ziffer IV des Protokolls zum Abkommen betreffend Artikel 4 DBA-NL (Ansässige Person) wird festgehalten, dass Organisationen mit religiösen, wohltätigen, wissenschaftlichen, kulturellen, sportlichen oder Ausbildungszwecken und Vorsorgeeinrichtungen als in einem Vertragsstaat ansässige Person gelten. Diese Bestimmung dient der Präzisierung, dass solche Einrichtungen auch im Fall einer allfälligen Steuerbefreiung als ansässige Personen qualifizieren können. In der Schweiz gelten solche Institutionen auch ohne eine entsprechende Bestimmung nach inner-



## 4 Rechtliche Aspekte

Das Änderungsprotokoll stützt sich auf Artikel 54 Absatz 1 der Bundesverfassung<sup>6</sup> BV, wonach der Bund für die auswärtigen Angelegenheiten zuständig ist. Nach Artikel 184 Absatz 2 BV ist der Bundesrat ermächtigt, die Verträge zu unterzeichnen und zu ratifizieren. Die Bundesversammlung ist gemäss Artikel 166 Absatz 2 BV für die Genehmigung der Verträge zuständig; ausgenommen sind die Verträge, für deren Abschluss aufgrund von Gesetz oder völkerrechtlichem Vertrag der Bundesrat zuständig ist (siehe auch Art. 7a Abs. 1 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997<sup>7</sup>). Im vorliegenden Fall gibt es kein Gesetz und keinen völkerrechtlichen Vertrag, die dem Bundesrat die Kompetenz verleihen, einen Vertrag wie das Änderungsprotokoll abzuschliessen. Das Parlament ist somit für die Genehmigung des Änderungsprotokolls zuständig.

Nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterliegen völkerrechtliche Verträge dem fakultativen Referendum, wenn sie unter anderem wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten. Gemäss Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002<sup>8</sup> (ParlG) gelten Bestimmungen als rechtsetzend, die in unmittelbar verbindlicher und generell-abstrakter Weise Pflichten auferlegen, Rechte verleihen oder Zuständigkeiten festlegen.

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

## 5 Vernehmlassungsverfahren

Dieses Änderungsprotokoll untersteht dem Referendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV. Gestützt auf Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe c des Vernehmlassungsgesetzes vom 18. März 2005<sup>9</sup> (VIG) besteht damit an sich die Pflicht zur Durchführung einer Vernehmlassung. Zum Änderungsprotokoll wurde eine Orientierung durchgeführt. Dabei wurde im Dezember 2018 den Kantonen und den am Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen interessierten Wirtschaftskreisen eine Erläuterung zum Änderungsprotokoll vorgelegt. Das Änderungsprotokoll wurde positiv und ohne Einwände aufgenommen. Die Positionen der interessierten Kreise sind entsprechend bekannt und belegt. Gestützt auf Artikel 3a Absatz 1 Buchstabe b VIG konnte deshalb auf eine Vernehmlassung verzichtet werden.

6 SR 101  
 7 SR 172.010  
 8 SR 171.10  
 9 SR 172.061

