



19.053

Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Korea

vom 20. September 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 Korea.

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

20. September 2019

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Ueli Maurer
Der Bundeskanzler: Walter Thurnherr

Übersicht

Weil die Bekämpfung der ungerechtfertigten Steuervermeidung multinationaler Unternehmen zu einem zentralen Anliegen der internationalen Staatengemeinschaft geworden ist, leitete die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zusammen mit den G20-Staaten im Jahr 2013 ein Projekt zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und –verlagerung ein (Base Erosion and Profit Shifting; BEPS). Das Projekt mündete im Jahr 2015 in die Veröffentlichung mehrerer Berichte.

Gewisse dieser Berichte enthalten Bestimmungen zur Anpassung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), darunter auch solche zur Umsetzung der Mindeststandards gegen Abkommensmissbrauch und zur Verbesserung der Streitbeilegung. Mit dem Ziel, diese Anpassungen rasch und kosteneffizient umzusetzen, hat eine Gruppe von über 100 Staaten und Gebieten – darunter die Schweiz – ein multilaterales Instrument (BEPS-Übereinkommen) erarbeitet. Am 7. Juni 2017 haben knapp 70 Staaten und Gebiete – darunter die Schweiz – das BEPS-Übereinkommen unterzeichnet.

Die Gespräche, die die Schweiz mit (Süd-)Korea über die konkreten Auswirkungen des BEPS-Übereinkommens auf das DBA zwischen den beiden Staaten (DBA-KR) geführt hat, haben offenbart, dass sie nicht in der Lage sind, sich auf den genauen Wortlaut zu einigen, wie die Bestimmungen des DBA-KR durch das BEPS-Übereinkommen angepasst werden. Aus diesem Grund wurde beschlossen, die Anpassung des DBA-KR an die abkommensbezogenen Resultate des BEPS-Projekts nicht über das BEPS-Übereinkommen, sondern über ein bilaterales Protokoll zur Änderung des DBA-KR vorzunehmen.

Dieses Änderungsprotokoll wurde am 17. Mai 2019 unterzeichnet. Die Kantone und die interessierten Kreise aus der Wirtschaft haben den Abschluss des Änderungsprotokolls begrüsst.

Botschaft

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen

Zwischen der Schweiz und (Süd-)Korea besteht ein Abkommen vom 12. Februar 1980¹ zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-KR). Das Abkommen wurde am 28. Dezember 2010 ein erstes Mal revidiert.

Am 7. Juni 2017 hat die Schweiz das multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Übereinkommen, auch als MLI bezeichnet)² unterzeichnet. Das BEPS-Übereinkommen enthält eine Reihe von Bestimmungen zur Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen. Ein Teil dieser Bestimmungen dient der Erfüllung der in den BEPS-Massnahmen 6 und 14 gesetzten Mindeststandards.

Im Hinblick auf die Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens haben die Schweiz und Korea die bilaterale Umsetzung des Übereinkommens besprochen. Korea sah sich nicht in der Lage, sich mit der Schweiz auf den genauen Wortlaut zu einigen, wie die Bestimmungen des DBA-KR durch das BEPS-Übereinkommen angepasst werden. Da dies eine Voraussetzung zur Anwendung des BEPS-Übereinkommens für die Schweiz ist, wurde beschlossen, die Anpassung des DBA-KR an die Resultate des BEPS-Projekts nicht über das BEPS-Übereinkommen, sondern über ein bilaterales Protokoll zur Änderung des DBA-KR vorzunehmen.

Die Verhandlungen über dieses Änderungsprotokoll (Änderungsprotokoll zum DBA-KR) konnten im September 2017 abgeschlossen werden. Die Kantone und die interessierten Wirtschaftsverbände wurden im November 2017 über dessen Abschluss konsultiert und haben diesen begrüsst. Das Änderungsprotokoll zum DBA-KR wurde schliesslich am 17. Mai 2019 unterzeichnet.

1.2 Würdigung

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

¹ SR 0.672.928.11

² BBl 2018 5447

Mit dem Änderungsprotokoll zum DBA-KR wird dieses die im Rahmen des BEPS-Projekts gesetzten Mindeststandards in Bezug auf Doppelbesteuerungsabkommen erfüllen.

Dies gilt namentlich hinsichtlich des Elements 3.3 des Mindeststandards zur BEPS-Massnahme 14³. Dieses Element verlangt die Aufnahme des zweiten Satzes von Artikel 25 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens⁴ in die Doppelbesteuerungsabkommen. Gemäss dieser Bestimmung sind Verständigungslösungen ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts umzusetzen. Ist ein Staat nicht in der Lage, diese Bestimmung zu vereinbaren, so muss er, damit der Mindeststandard erfüllt ist, im Rahmen von DBA-Verhandlungen zur Aufnahme von Bestimmungen bereit sein, die die Frist für die Vornahme von Gewinnaufrechnungen von verbundenen Unternehmen und von Betriebsstätten zeitlich beschränken. Für dieses alternative Vorgehen sieht das BEPS-Übereinkommen keine Lösung vor.

Die Schweiz vereinbart den zweiten Satz von Artikel 25 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens üblicherweise nicht in ihren DBA. Infolgedessen hat die Schweizer Verhandlungsdelegation anlässlich der Verhandlungen, die zum Änderungsprotokoll zum DBA-KR geführt haben, der koreanischen Verhandlungsdelegation entsprechende Vorschläge für die zeitliche Beschränkung der Vornahme von Gewinnaufrechnungen von verbundenen Unternehmen und von Betriebsstätten unterbreitet. Korea war indessen nicht bereit, Gewinnaufrechnungen zeitlich zu beschränken, sodass entsprechende Bestimmungen im Änderungsprotokoll zum DBA-KR nicht enthalten sind. Das Element 3.3 des Mindeststandards zur BEPS-Massnahme 14 wird jedoch trotzdem erfüllt, denn es genügt dazu, dass die Schweiz zur Aufnahme solcher Bestimmungen bereit war. Eine solche Bereitschaft hat die Schweiz gezeigt. Deshalb wird das DBA-KR auch diesen Mindeststandard erfüllen.

Die Schweiz als Mitgliedstaat der OECD hat sich verpflichtet, jene DBA-bezogenen Bestimmungen, die Teil eines BEPS-Mindeststandards sind, in ihre Doppelbesteuerungsabkommen zu übernehmen. Mit dem Änderungsprotokoll zum DBA-KR erfolgt ein weiterer Schritt in diese Richtung.

2 Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen des Änderungsprotokolls

Art. I

Mit diesem Artikel wird die bestehende Präambel zum DBA-KR mit zwei zusätzlichen Bestimmungen ergänzt. Die beiden Bestimmungen wurden im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 erarbeitet und sind im BEPS-Übereinkommen in Artikel 6 enthalten.

³ OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 – Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris.

⁴ OCDE (2018), *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune: Version abrégée 2017*, Éditions OCDE, Paris.

Die erste zusätzliche Bestimmung (entspricht Art. 6 Abs. 3 des BEPS-Übereinkommens) fügt ein weiteres Motiv für den Abschluss des DBA-KR hinzu: die Weiterentwicklung der wirtschaftlichen Beziehungen und die Vertiefung der Zusammenarbeit in Steuersachen.

Mit der zweiten neuen Bestimmung (entspricht Art. 6 Abs. 1 des BEPS-Übereinkommens) wird klargestellt, dass die Schweiz und Korea nicht die Absicht haben, durch das Doppelbesteuerungsabkommen Möglichkeiten zur Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung zu schaffen. Vereinfacht ausgedrückt: Die Vermeidung von sogenannt doppelter Nichtbesteuerung soll auch Zweck des DBA-KR sein. Dies gilt aber nicht generell, sondern nur dann, wenn Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung Ursache dafür sind. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass es Situationen von gewollter doppelter Nichtbesteuerung gibt. Dazu zählt beispielsweise die Besteuerung von Dividenden an Gesellschaften des gleichen Konzerns. Doppelte Nichtbesteuerung verhindert in solchen Situationen ungewollte wirtschaftliche Mehrfachbelastungen.

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

Art. II

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

Unter der geltenden Bestimmung muss sich eine Person an die zuständige Behörde des Vertragsstaats wenden, in dem sie ansässig ist, wenn sie der Auffassung ist, dass Massnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die dem DBA-KR nicht entspricht. Dies gilt indessen nicht, wenn der Fall Artikel 24 Absatz 1 des DBA-KR betrifft, jene Bestimmung also, die steuerliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit verhindern soll. In einer solchen Situation kann sich die Person an die zuständige Behörde des Vertragsstaats wenden, dessen Staatsangehörige sie ist.

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

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

Diese angepasste Bestimmung über die Einleitung eines Verständigungsverfahrens ist im OECD-Musterabkommen (Art. 25 Abs. 1 erster Satz) und im BEPS-Übereinkommen (Art. 16 Abs. 1 erster Satz) enthalten.

Art. III

Mit diesem Artikel wird eine Missbrauchsklausel eingeführt, die auf dem hauptsächlichlichen Zweck einer Gestaltung oder Transaktion abstellt. Aufgrund dieser Klausel werden die Vorteile des DBA-KR 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-KR steht.

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

Diese Missbrauchsklausel wurde im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 entwickelt. Sie ist im OECD-Musterabkommen (Art. 29 Abs. 9) und im BEPS-Übereinkommen (Art. 7 Abs. 1) enthalten. Um dem im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 gesetzten Mindeststandard Genüge zu tun, reicht die Aufnahme dieser Missbrauchsklausel in die Doppelbesteuerungsabkommen. Es bedarf in einem solchen Fall keiner weiteren Missbrauchsbestimmung.

Art. IV

Die Bestimmungen des Änderungsprotokolls zum DBA-KR finden grundsätzlich ab dem 1. Januar des Jahres nach dessen Inkrafttreten Anwendung. Eine Besonderheit gilt in Bezug auf die durch Artikel II angepasste Bestimmung betreffend die Einleitung von Verständigungsverfahren. Diese Bestimmung findet auf sämtliche Fälle Anwendung, die der zuständigen Behörde eines Vertragsstaats ab dem Tag des Inkrafttretens des Änderungsprotokolls unterbreitet werden. Im Sinne einer Klarstel-

lung ist diesbezüglich zudem festgehalten, dass dies ungeachtet der Steuerperiode gilt, auf die sich die Sache bezieht. Auch Steuerperioden vor dem Inkrafttreten des Änderungsprotokolls können somit davon betroffen sein.

3 **Finanzielle Auswirkungen**

Das Änderungsprotokoll zum DBA-KR sieht keine Änderungen bei den Zuteilungsnormen der Besteuerungsrechte von Einkünften zwischen der Schweiz und Korea vor. Vielmehr enthält es im Wesentlichen lediglich Bestimmungen zur Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme des DBA-KR sowie zur Verbesserung der Verständigungsverfahren als Mittel zur Streitbeilegung bei Doppelbesteuerungen. Das Änderungsprotokoll zum DBA-KR dürfte somit keinen namhaften Einfluss auf die Steuereinnahmen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden haben. Das geänderte DBA-KR kann im Rahmen der bestehenden personellen Ressourcen umgesetzt werden.

4 **Rechtliche Aspekte**

Das Änderungsprotokoll zum DBA-KR stützt sich auf Artikel 54 Absatz 1 der Bundesverfassung⁵ (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. 2 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997⁶). Im vorliegenden Fall gibt es kein Gesetz und keinen völkerrechtlichen Vertrag, die dem Bundesrat die Kompetenz verleihen, einen Vertrag wie das Änderungsprotokoll zum DBA-KR abzuschliessen. Das Parlament ist somit für die Genehmigung des Änderungsprotokolls zum DBA-KR 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 2002⁷ (ParIG) gelten Bestimmungen als rechtsetzend, die in unmittelbar verbindlicher und generell-abstrakter Weise Pflichten auferlegen, Rechte verleihen oder Zuständigkeiten festlegen.

Das Änderungsprotokoll zum DBA-KR enthält Bestimmungen, die den Schweizer Behörden Pflichten auferlegen sowie den Schweizer Behörden und den Privatpersonen (natürliche und juristische Personen) Rechte verleihen. Das Änderungsprotokoll zum DBA-KR enthält somit wichtige rechtsetzende Bestimmungen im Sinne von Artikel 22 Absatz 4 ParIG und Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV.

⁵ SR 101

⁶ SR 172.010

⁷ SR 171.10

Der Bundesbeschluss über die Genehmigung des Änderungsprotokolls zum DBA-KR untersteht deshalb dem fakultativen Staatsvertragsreferendum für völkerrechtliche Verträge nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV.

5 Vernehmlassungsverfahren

Das Änderungsprotokoll zum DBA-KR 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 2005⁸ (VIG) besteht damit an sich die Pflicht zur Durchführung einer Vernehmlassung. Zum Änderungsprotokoll zum DBA-KR wurde eine Orientierung durchgeführt. Dabei wurde im November 2017 den Kantonen und den am Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen interessierten Wirtschaftskreisen eine Erläuterung zum Änderungsprotokoll zum DBA-KR vorgelegt. Das Änderungsprotokoll zum DBA-KR 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.

⁸ SR 172.061