



19.056

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

vom 23. Oktober 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 dem Iran.

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

23. Oktober 2019

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates
Der Bundespräsident: Ueli Maurer
Der Bundeskanzler: Walter Thurnherr

Übersicht

Zwischen der Schweiz und dem Iran besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Einkommens- und Vermögenssteuern. Das Abkommen wurde am 27. Oktober 2002 unterzeichnet und noch nie revidiert.

Seither haben sich für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich des Informationsaustauschs auf Ersuchen sowie auch infolge des Projekts der OECD und der G20-Staaten zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und -verlagerung (Base Erosion and Profit Shifting; BEPS) neue Mindeststandards entwickelt, die im Abkommen mit dem Iran noch nicht umgesetzt sind.

Aus diesem Grund hat die Schweiz den Abschluss eines Änderungsprotokolls zur Anpassung des Abkommens mit dem Iran an die neuen Mindeststandards vorgeschlagen. Am 3. Juni 2019 wurde dieses Änderungsprotokoll 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 dem Iran besteht ein Abkommen vom 27. Oktober 2002¹ zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-IR). Das DBA-IR wurde noch nie revidiert.

Seither haben sich für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich des Informationsaustauschs auf Ersuchen sowie auch infolge des Projekts der OECD und der G20-Staaten zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und -verlagerung² (*Base Erosion and Profit Shifting*; BEPS) neue Mindeststandards entwickelt, die im DBA-IR noch nicht umgesetzt sind.

Aus diesem Grund hat die Schweiz den Abschluss eines Änderungsprotokolls zur Anpassung des DBA-IR an die neuen Mindeststandards vorgeschlagen. Im November 2018 wurde ein entsprechender Entwurf (Änderungsprotokoll zum DBA-IR) paraphiert. Die Kantone und die interessierten Wirtschaftsverbände wurden im Februar 2019 über dessen Abschluss konsultiert und haben diesen begrüsst. Das Änderungsprotokoll zum DBA-IR wurde am 3. Juni 2019 unterzeichnet.

1.2 Würdigung

Das Änderungsprotokoll zum DBA-IR enthält vor allem Bestimmungen zur Umsetzung der im Rahmen des BEPS-Projekts der OECD/G20-Staaten für Doppelbesteuerungsabkommen gesetzten Mindeststandards. Die Schweiz hat sich als Mitgliedstaat der OECD zur Umsetzung verpflichtet. Im Einzelnen handelt es sich um den Mindeststandard zur Verhinderung von Missbräuchen des DBA-IR gemäss der BEPS-Massnahme 6 und um den Mindeststandard im Bereich der Verständigungsverfahren gemäss BEPS-Massnahme 14. Die entsprechenden Bestimmungen erhöhen die Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen sowie die Vertragsstaaten und stärken das Verständigungsverfahren als Mechanismus zum Schutz der Steuerpflichtigen vor Doppelbesteuerungen.

Weiter enthält das Änderungsprotokoll zum DBA-IR eine Bestimmung zur Einführung des Informationsaustauschs auf Ersuchen gemäss internationalem Standard. Da der Iran keine Partei des Übereinkommens vom 25. Januar 1988³ über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen ist, schliesst das Änderungsprotokoll zum DBA-IR nun diese Lücke im bilateralen Verhältnis.

¹ SR 0.672.943.61

² Einsehbar unter www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Conventions fiscales > Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune.

³ SR 0.652.1

2 Erläuterungen zu einzelnen Bestimmungen des Änderungsprotokolls

Art. 1

Mit diesem Artikel erhält das DBA-IR eine Präambel, wie sie im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 erarbeitet wurde und im OECD-Musterabkommen⁴ enthalten ist.

Mit dieser Präambel wird klargestellt, dass die Schweiz und der Iran nicht die Absicht haben, durch das Doppelbesteuerungsabkommen Möglichkeiten zur Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung zu schaffen. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass es Situationen von gewollter Nichtbesteuerung gibt.

Die Aufnahme dieser Bestimmung ist notwendig, um den im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 gesetzten Mindeststandard zu erfüllen.

Art. 3

Mit diesem Artikel werden die Artikel 7 (Unternehmensgewinne) und 9 (Verbundene Unternehmen) des DBA-IR mit zusätzlichen Bestimmungen ergänzt, die die Vornahme von Gewinnaufrechnungen bei Betriebsstätten und bei verbundenen Unternehmen zeitlich beschränken. Damit werden in Zukunft Gewinnaufrechnungen durch die Steuerbehörden im schweizerisch-iranischen Verhältnis nur während einer Periode von fünf Jahren ab der betreffenden Steuerperiode erlaubt sein. Wird ein Rechtsmittel gegen eine Gewinnaufrechnung ergriffen und kommt es dadurch zu Verzögerungen, so hat dies keinen Einfluss auf die Berechnung der Einhaltung der Frist. Liegt ein Fall von Betrug, grober Fahrlässigkeit oder vorsätzlicher Unterlassung vor, so kann die Gewinnaufrechnung auch noch nach dieser Frist erfolgen. In solchen Fällen gelten die Fristen nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht.

Grund für die Aufnahme dieser Bestimmung ins DBA-IR ist das Element 3.3 des Mindeststandards zur BEPS-Massnahme 14. Dieses Element verlangt die Aufnahme des zweiten Satzes von Artikel 25 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens in die Doppelbesteuerungsabkommen, gemäss dem Verständigungslösungen ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts umzusetzen sind, oder aber die Vereinbarung einer Frist für die Vornahme von Gewinnaufrechnungen bei Betriebsstätten und bei verbundenen Unternehmen. Da die Schweiz den zweiten Satz von Artikel 25 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens üblicherweise nicht in ihren Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart, wird dieser Mindeststandard durch letztere Möglichkeit umgesetzt. Vorliegend haben sich die Delegationen für eine Frist von fünf Jahren entschieden, die unter den Fristen des nationalen Rechts der Schweiz und des Irans liegt. Dies gewährleistet einerseits, dass Doppelbesteuerungen vermieden werden, und erhöht andererseits die Sicherheit der Unternehmen und Vertragsstaaten bezüglich des Bestands einer veranlagten Steuer.

⁴ Einsehbar unter www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Conventions fiscales > Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune.

Um eine Umsetzung von Verständigungslösungen nicht an den kürzeren Fristen des iranischen Rechts scheitern zu lassen, wird in Artikel 25 Absatz 2 DBA-IR zudem neu vorgesehen, dass die innerstaatlichen Fristen zwar nicht gelten, die Umsetzung in Anlehnung an die innerstaatlichen Fristen der Schweiz aber nicht später als zehn Jahre nach Ablauf des betreffenden Steuerjahres erfolgen kann. Dies erhöht die Sicherheit der Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Vermeidung von Doppelbesteuerungen.

Art. 4, 7 und 8

Diese Artikel ergänzen das DBA-IR in Artikel 26 mit einer Bestimmung über den Informationsaustausch auf Ersuchen nach dem internationalen Standard. Die folgenden Ausführungen gehen lediglich auf einzelne Punkte im neu gefassten Artikel 26 DBA-IR und auf die dazugehörige Protokollbestimmung (Ziff. 5) ein.

Wie in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit diversen anderen Staaten sowie im OECD-Musterabkommen gilt die Bestimmung über den Informationsaustausch für sämtliche Steuern.

Die Bestimmungen von Artikel 26 DBA-IR werden im Protokoll zum Abkommen (Ziff. 5) 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 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-IR ermöglicht es, solchen Ersuchen Folge zu leisten, ohne dass «*fishing expeditions*» zugelassen sind. Die Identifikation kann durch Name und Adresse der betroffenen Person erfolgen, aber auch durch andere Mittel. Die prozeduralen Voraussetzungen für die Erfüllung von Gruppenersuchen sind im Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012⁵ geregelt.

Artikel 26 DBA-IR sieht den spontanen und den automatischen Informationsaustausch nicht vor.

Die Protokollbestimmung zu Artikel 26 DBA-IR sieht vor, dass die Kosten des Informationsaustauschs vom ersuchenden Staat zu tragen sind, soweit ein Fall im Vergleich zum üblichen Aufwand des ersuchten Staates ungewöhnlich hohe Kosten verursacht (Bst. f).

⁵ SR 651.1

Eine weitere Bestimmung regelt das Vorgehen im Fall, dass unrichtige Informationen ausgetauscht wurden oder Informationen, die nicht hätten ausgetauscht werden sollen. In solchen Fällen ist der ersuchende Staat unverzüglich zu informieren und gehalten, die Informationen zu berichtigen oder zu vernichten (Bst. g).

Die Bestimmung über den Informationsaustausch gilt für den Austausch von Informationen betreffend Steuerjahre, die für die Schweiz am oder nach dem 1. Januar bzw. für den Iran am oder nach dem 21. März des auf das Inkrafttreten folgenden Kalenderjahres beginnen (Art. 8 des Änderungsprotokolls zum DBA-IR).

Art. 6

Mit diesem Artikel wird eine Missbrauchsklausel eingeführt, die auf den hauptsächlichsten Zweck einer Gestaltung oder Transaktion abstellt. Aufgrund dieser Klausel werden die Vorteile des DBA-IR nicht gewährt, wenn das Erlangen dieser Vorteile einer der hauptsächlichsten 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-IR 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) 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.

5 Vernehmlassungsverfahren

Das Änderungsprotokoll zum DBA-IR 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 2005⁹ (VIG) besteht damit an sich die Pflicht zur Durchführung einer Vernehmlassung. Zum Änderungsprotokoll zum DBA-IR wurde eine Orientierung durchgeführt. Dabei wurde im Februar 2019 den Kantonen und den am Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen interessierten Wirtschaftskreisen eine Erläuterung zum Änderungsprotokoll zum DBA-IR vorgelegt. Das Änderungsprotokoll zum DBA-IR 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.

⁹ SR 172.061