



20.086

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

vom 11. November 2020

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 Malta.

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

11. November 2020

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Simonetta Sommaruga
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).

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) unterzeichnet. Das BEPS-Übereinkommen enthält eine Reihe von Bestimmungen zur Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen. Ein Teil dieser Bestimmungen dient der Erfüllung der in den Massnahmen 6 und 14 des Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung der OECD gesetzten Mindeststandards.

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

Dieses Änderungsprotokoll wurde am 16. Juli 2020 unterzeichnet. Die Kantone und die interessierten Kreise haben den Abschluss des Änderungsprotokolls begrüsst.

Botschaft

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen

Zwischen der Schweiz und Malta besteht ein Abkommen vom 25. Februar 2011¹ zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-MT). Das Abkommen wurde noch nie revidiert.

Am 7. Juni 2017 hat die Schweiz das multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung² (BEPS-Übereinkommen, auch als MLI bezeichnet) unterzeichnet. Das BEPS-Übereinkommen enthält eine Reihe von Bestimmungen zur Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen. Ein Teil dieser Bestimmungen dient der Erfüllung der in den Massnahmen 6 und 14 des Aktionsplans der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Aktionsplan) gesetzten Mindeststandards.

Im Hinblick auf die Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens haben die Schweiz und Malta die bilaterale Umsetzung des Übereinkommens besprochen. Malta sah sich nicht in der Lage, sich mit der Schweiz auf den genauen Wortlaut zu einigen, wie die Bestimmungen des DBA-MT 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-MT an die Resultate des BEPS-Projekts nicht über das BEPS-Übereinkommen, sondern über ein bilaterales Protokoll zur Änderung des DBA-MT vorzunehmen.

Die Verhandlungen über dieses Änderungsprotokoll (Änderungsprotokoll zum DBA-MT) konnten im November 2018 abgeschlossen werden. Die Kantone und die interessierten Kreise wurden im Oktober 2019 über dessen Abschluss konsultiert und haben diesen begrüsst. Das Änderungsprotokoll zum DBA-MT wurde am 16. Juli 2020 unterzeichnet.

1.2 Würdigung

Das Änderungsprotokoll zum DBA-MT enthält fast ausschliesslich Bestimmungen, die in das DBA eingeflossen wären, hätten die Schweiz und Malta das DBA-MT 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 0.672.954.51

² SR 0.671.1

Mit dem Änderungsprotokoll zum DBA-MT wird das DBA-MT die im Rahmen des BEPS-Aktionsplans gesetzten Mindeststandards in Bezug auf Doppelbesteuerungsabkommen 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-MT erfolgt ein weiterer Schritt in diese Richtung.

2 Erläuterungen zu einzelnen Bestimmungen des Änderungsprotokolls

Art. I des Änderungsprotokolls betreffend die Präambel des DBA-MT

Mit diesem Artikel wird die bestehende Präambel zum DBA-MT 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.

Die erste zusätzliche Bestimmung (entspricht Art. 6 Abs. 3 des BEPS-Übereinkommens) fügt ein weiteres Motiv für den Abschluss des DBA-MT 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 Malta 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-MT 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 und III des Änderungsprotokolls betreffend die Art. 7 und 9 des DBA-MT (Unternehmensgewinne; Verbundene Unternehmen)

Mit diesen beiden Artikeln werden die Artikel 7 (Unternehmensgewinne) und 9 (Verbundene Unternehmen) des DBA-MT mit Bestimmungen über die zeitliche Beschränkung zur Vornahme von Gewinnaufrechnungen bei Betriebsstätten (Art. II) und bei verbundenen Unternehmen (Art. III Abs. 2) ergänzt. Damit werden in Zukunft Gewinnaufrechnungen durch die Steuerbehörden im schweizerisch-maltesischen 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 Ablauf dieser Frist erfolgen. In solchen Fällen gelten die Fristen nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht.

Diese Bestimmungen sind im BEPS-Übereinkommen nicht enthalten. Grund für deren Aufnahme in das DBA-MT bildet 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 jener Bestimmung sind Verständigungslösungen ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts umzusetzen. Ist ein Staat nicht bereit, jene 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 bei Betriebsstätten und bei verbundenen Unternehmen zeitlich beschränken.

Die Schweiz vereinbart den zweiten Satz von Artikel 25 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens üblicherweise nicht in ihren DBA. Infolgedessen hat die Schweizer Verhandlungsdelegation der maltesischen Verhandlungsdelegation anlässlich der Verhandlungen, die zum Änderungsprotokoll zum DBA-MT geführt haben, die Aufnahme von Bestimmungen über die zeitliche Beschränkung zur Vornahme von Gewinnaufrechnungen bei Betriebsstätten und verbundenen Unternehmen vorgeschlagen. Die maltesische Seite war nicht nur mit diesem Vorschlag, sondern auch mit dem Vorschlag zur konkreten Dauer dieser Frist von je fünf Jahren für Gewinne von Betriebsstätten und von verbundenen Unternehmen einverstanden.

Mit Artikel III Absatz 1 wird die Bestimmung im DBA-MT über die Verpflichtung zu Gegenberichtigungen bei Gewinnaufrechnungen an die Formulierung der entsprechenden Bestimmung des OECD-Musterabkommens (Art. 9 Abs. 2) sowie des BEPS-Übereinkommens (Art. 17 Abs. 1) angepasst.

Diese Anpassung hat grundsätzlich keine praktischen Auswirkungen auf die Schweiz: Die Schweiz ist weiterhin zu keinen automatischen Gegenberichtigungen bei Gewinnaufrechnungen durch ausländische Steuerbehörden verpflichtet. Vielmehr muss die Schweiz Gegenberichtigungen nur dann vornehmen, wenn diese einer gefundenen Lösung im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zwischen den zuständigen Behörden Maltas und der Schweiz entsprechen.

Die Anpassung dieser Bestimmung entspricht der *Best-Practice*-Empfehlung der BEPS-Massnahme 14 und der aktuellen schweizerischen Abkommenspolitik in diesem Bereich.

*Art. IV des Änderungsprotokolls betreffend Art. 23 des DBA-MT
(Anspruch auf Vorteile)*

Dieser Artikel sieht die Änderung der bestehenden Bestimmung in Art. 23 DBA-MT in eine Klausel zur Missbrauchsbekämpfung vor, die auf dem hauptsächlichen Zweck einer Gestaltung oder Transaktion abstellt. Aufgrund dieser Klausel werden die Vorteile des DBA-MT 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 DBA-MT 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. V des Änderungsprotokolls betreffend Art. 25 des DBA-MT
(Verständigungsverfahren)*

Dieser Artikel sieht eine Anpassung von Artikel 25 Absatz 1 des DBA-MT vor. Diese Bestimmung regelt die Ersuchen für 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, wenn sie der Auffassung ist, dass Massnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die dem DBA-MT nicht entspricht, an die zuständige Behörde des Vertragsstaats wenden, in dem sie ansässig ist.

Mit der Anpassung von Artikel 25 Absatz 1 des DBA-MT wird eine Person bei der Wahl der zuständigen Behörde für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens nicht mehr eingeschränkt. Sie kann 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.

Mit der durch das Änderungsprotokoll zum DBA-MT herbeigeführten Anpassung wird Artikel 25 Absatz 1 des DBA-MT inhaltlich mit den entsprechenden Bestimmungen im BEPS-Übereinkommen (Art. 16 Abs. 1 erster Satz) und im OECD-Musterabkommen (Art. 25 Abs. 1 erster Satz) übereinstimmen.

In Bezug auf Artikel 25 des DBA-MT informierte Malta die Schweiz bei den Gesprächen über das Änderungsprotokoll zum DBA-MT, dass die Bestimmung von Ziffer 4 des Protokolls zum DBA-MT ab dem 1. Juli 2014 anwendbar wurde, mit dem Inkrafttreten des Doppelbesteuerungsabkommens, in dem Malta mit Liechtenstein eine Schiedsklausel vereinbart hat.

Art. VI des Änderungsprotokolls (Inkrafttreten)

Die Bestimmungen des Änderungsprotokolls zum DBA-MT finden ab dem 1. Januar des Jahres nach dessen Inkrafttreten Anwendung. Eine Besonderheit gilt in Bezug auf die durch die Artikel II und III Absatz 2 angepassten oder neu eingeführten Bestimmungen betreffend die zeitliche Beschränkung von Gewinnaufrechnungen bei Betriebsstätten und Unternehmen. Diese Bestimmungen finden ungeachtet der Steuerperiode, auf die sich die Sache bezieht, vom Tag des Inkrafttretens des Änderungsprotokolls an Anwendung.

3 Finanzielle Auswirkungen

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

4 Rechtliche Aspekte

Das Änderungsprotokoll zum DBA-MT stützt sich auf Artikel 54 Absatz 1 der Bundesverfassung (BV)³, 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 völkerrechtli-

³ SR 101

chem Vertrag der Bundesrat zuständig ist (siehe auch Art. 7a Abs. 2 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997⁴). Im vorliegenden Fall gibt es kein Gesetz und keinen völkerrechtlichen Vertrag, die dem Bundesrat die Kompetenz verleihen, einen Vertrag wie das Änderungsprotokoll zum DBA-MT abzuschliessen. Das Parlament ist somit für die Genehmigung des Änderungsprotokolls zum DBA-MT 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 2002⁵ (ParlG) gelten Bestimmungen als rechtsetzend, die in unmittelbar verbindlicher und generell-abstrakter Weise Pflichten auferlegen, Rechte verleihen oder Zuständigkeiten festlegen.

Das Änderungsprotokoll zum DBA-MT 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-MT 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 zum DBA-MT untersteht deshalb dem fakultativen Staatsvertragsreferendum für völkerrechtliche Verträge nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV.

5 Vernehmlassungsverfahren

Das Änderungsprotokoll zum DBA-MT 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 2005⁶ (VIG) besteht damit an sich die Pflicht zur Durchführung einer Vernehmlassung. Zum Änderungsprotokoll zum DBA-MT wurde im Oktober 2019 eine Orientierung durchgeführt. Dabei wurde den Kantonen und den am Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen interessierten Kreisen eine Erläuterung zum Änderungsprotokoll zum DBA-MT vorgelegt. Das Änderungsprotokoll zum DBA-MT 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 ein Vernehmlassungsverfahren verzichtet werden.

⁴ SR 172.010

⁵ SR 171.10

⁶ SR 172.061