

09.028

**Botschaft
über die Genehmigung des Doppelbesteuerungsabkommens
mit Ghana**

vom 6. März 2009

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

Wir unterbreiten Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf zu einem Bundesbeschluss über die Genehmigung des Abkommens vom 23. Juli 2008 mit Ghana zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, vom Vermögen und auf Veräusserungsgewinnen.

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

6. März 2009

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Hans-Rudolf Merz
Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Am 23. Juli 2008 wurde mit Ghana ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, vom Vermögen und auf Veräusserungsgewinnen unterzeichnet.

Seit einiger Zeit strebt Ghana eine erhebliche Verbesserung seiner wirtschaftlichen Integration sowohl auf internationaler wie auch auf regionaler Ebene an. In diesem Zusammenhang versucht das Land sein Abkommensnetz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erweitern. Diese Gelegenheit wurde von schweizerischer Seite ergriffen, und nach zwei Verhandlungsrunden konnte der Entwurf eines Doppelbesteuerungsabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, vom Vermögen und auf Veräusserungsgewinnen paraphiert werden.

Das Abkommen enthält Regeln, die einen wirksamen Schutz vor Doppelbesteuerung bieten, und unterstützt den Ausbau der gegenseitigen Wirtschaftsbeziehungen. Damit dient es auch der Sicherung und der Entwicklung schweizerischer Direktinvestitionen in Ghana.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftskreise haben den Abschluss des Abkommens begrüsst.

Botschaft

1 Grundzüge des Abkommens

1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen

Seit einiger Zeit strebt Ghana eine erhebliche Verbesserung seiner wirtschaftlichen Integration sowohl auf internationaler wie auch auf regionaler Ebene an. Das Land gilt in Westafrika als Basis für den wirtschaftlichen Zugang zu seinen Nachbarstaaten. In diesem Zusammenhang versucht Ghana sein Abkommensnetz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erweitern. Diese Gelegenheit wurde von schweizerischer Seite ergriffen, um Verhandlungen über den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens aufzunehmen.

Die Verhandlungen begannen im Mai 2006 und mündeten im März 2008 in die Paraphierung des Entwurfs eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, vom Vermögen und auf Veräusserungsgewinnen. Die Kantone und die interessierten Wirtschaftskreise haben dieses Abkommen gutgeheissen. Es wurde am 23. Juli 2008 in Accra unterzeichnet.

1.2 Würdigung

Am 8. Oktober 1991 haben die Schweiz und Ghana ein Abkommen über die Förderung und den gegenseitigen Schutz von Investitionen abgeschlossen (SR 0.975.236.3). Eine gewisse Anzahl Schweizer Unternehmen sind in Ghana tätig, insbesondere im Bereich der Agroindustrie und der Dienstleistungen. Gemäss den Angaben Ghanas nahm die Schweiz in den vergangenen zehn Jahren in Bezug auf die Anzahl der Direktinvestitionen den 12. Rang ein. Hinsichtlich des finanziellen Volumens der Investitionen rangiert die Schweiz sogar auf Platz 4 (hinter den USA, Malaysia und Grossbritannien).

Ghana, das heute vorwiegend landwirtschaftliche Erzeugnisse (Kakao) und Bodenschätze (z.B. Gold, Bauxit, Mangan, Diamanten) exportiert, besitzt bedeutende Erdöl- und Erdgasreserven, deren Ausbeutung intensiviert werden soll. Das Land bietet interessante Möglichkeiten der wirtschaftlichen Entwicklung, insbesondere für schweizerische Unternehmen. Ein Doppelbesteuerungsabkommen bietet in diesem Kontext eine willkommene Rechtssicherheit in Steuersachen.

Das vorliegende Abkommen enthält insgesamt vorteilhafte Lösungen. Es setzt Rahmenbedingungen, die es ermöglichen, Direktinvestitionen zu erhalten und zu fördern, was der wirtschaftlichen Entwicklung beider Staaten förderlich ist. Es trägt zudem zum Ausbau des schweizerischen Abkommensnetzes in Afrika bei. Schliesslich schafft das Abkommen einen günstigen Präzedenzfall gegenüber anderen Ländern dieser Region.

Das Doppelbesteuerungsabkommen folgt sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht weitgehend dem von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Musterabkommen sowie der schweizerischen Abkommenspraxis auf diesem Gebiet. Die Erläuterungen beschränken sich deshalb auf zentrale Merkmale des Abkommens und auf die wesentlichsten Abweichungen vom Musterabkommen oder von der schweizerischen Abkommenspraxis.

Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern

Das Abkommen gilt für Steuern auf dem Einkommen und vom Vermögen sowie für Steuern auf Veräußerungsgewinnen. Ghana erhebt nebst der Steuer vom Einkommen eine separate Steuer auf Veräußerungsgewinnen. Wie in den anderen von Ghana abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen erstreckt sich der sachliche Anwendungsbereich des Abkommens ausdrücklich auch auf die Steuern auf Veräußerungsgewinnen. Damit kann der Ausschluss der ghanaischen Steuer auf Veräußerungsgewinnen aus dem Anwendungsbereich des Abkommens vermieden werden.

Der schweizerischen Abkommenspraxis folgend, fällt die schweizerische Verrechnungssteuer auf Spiel- und Lotteriegewinnen nicht in den sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens (Abs. 5). Gleiches gilt für die Spiel- und Lotteriegewinne aus Ghana.

Art. 5 Betriebstätte

Ghana wünschte ein weitgehendes Besteuerungsrecht des Quellenstaates und verlangte deshalb, dass Bauausführungen und Montagen sowie die damit zusammenhängenden Überwachungstätigkeiten ab einer Dauer von neun Monaten sowie das Erbringen von Dienstleistungen durch ein Unternehmen oder durch Selbstständig-erwerbende während mehr als 183 Tagen innerhalb einer Zwölfmonatsperiode eine Betriebstätte begründen. Im Rahmen eines Kompromisses unter Berücksichtigung der Artikel 12 (Lizenzgebühren und Dienstleistungsvergütungen) und 14 (selbstständige Arbeit) wurde vereinbart, dass die Besteuerung der Verwaltungs-, technischen oder Beratungsdienstleistungen in den Artikeln 12 und 14 geregelt wird. Im Gegenzug wurde in Absatz 3 festgelegt, dass Bauausführungen und Montagen (jedoch ohne die damit zusammenhängenden Überwachungstätigkeiten) eine Betriebstätte begründen, sofern sie länger als neun Monate dauern.

Art. 7 Unternehmensgewinne

Ziffer 1 des Protokolls zum Abkommen bekräftigt den im Musterabkommen der OECD festgelegten Grundsatz, dass eine Betriebstätte nur für diejenigen Gewinne besteuert werden darf, die ihrer Tätigkeit zugerechnet werden können. Wie in den anderen schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen stellt Absatz 3 klar, dass bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebstätte lediglich die geschäftsmässig begründeten Aufwendungen zum Abzug zugelassen werden. Ziffer 2 des Protokolls hält diesbezüglich fest, dass Aufwendungen, die nachweislich fiktiv sind, nicht zum Abzug zugelassen werden.

Art. 9 Verbundene Unternehmen

Wie in den meisten in letzter Zeit abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen gelang es, die der schweizerischen Abkommenspraxis entsprechenden Absätze 2 und 3 aufzunehmen. Das Abkommen sieht in Absatz 2 vor, dass sich die Vertragsstaaten hinsichtlich allfälliger Gewinnaufrechnungen beraten können. Solche Gewinnaufrechnungen können höchstens innerhalb einer Periode von maximal fünf Jahren nach Ablauf des Jahres vorgenommen werden, in dem die Gewinne, die Gegenstand der Aufrechnung sind, erzielt wurden. In Fällen von Betrug oder vorsätzlicher Unterlassung gilt die zeitliche Begrenzung jedoch nicht.

Art. 10 Dividenden

Dividenden, die an eine Gesellschaft bezahlt werden, die an der ausschüttenden Gesellschaft eine Beteiligung von mindestens 10 Prozent hält, können im Quellenstaat einer residualen Steuer von 5 Prozent des Bruttobetrags der Dividende unterstellt werden. In allen anderen Fällen beträgt die residuale Quellensteuer 15 Prozent.

Art. 11 Zinsen

Der Quellenstaat der Zinsen ist berechtigt, eine Steuer von höchstens 10 Prozent des Bruttobetrags der Zinszahlung zu erheben (Abs. 2). Werden die Zinsen jedoch aufgrund des Verkaufs auf Kredit von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen sowie von Waren zwischen Unternehmen oder für Bankdarlehen bezahlt, so kommt das Besteuerungsrecht ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu.

Art. 12 Lizenzgebühren und Dienstleistungsvergütungen

Lizenzgebühren können im Quellenstaat mit höchstens 8 Prozent besteuert werden (Abs. 2). Das Leasing fällt nicht unter die Definition der Lizenzgebühren. Die damit zusammenhängenden Vergütungen gelten als Unternehmensgewinne im Sinne von Artikel 7, was in Ziffer 3 des Protokolls festgehalten wird. Entsprechend dem Kompromiss hinsichtlich der Artikel 5 (Betriebsstätte), 12 (Lizenzgebühren und Dienstleistungsvergütungen) und 14 (selbstständige Arbeit) erstreckt sich der Anwendungsbereich von Artikel 12 auf Verwaltungs-, technische- und Beratungsdienstleistungen. Eine solche Lösung wurde bereits in anderen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz vereinbart (z.B. mit Indien, Pakistan oder Sri Lanka). Dieses Besteuerungsrecht des Quellenstaates ist jedoch auf 8 Prozent beschränkt, und es betrifft lediglich an natürliche Personen bezahlte Entschädigungen für die in einem Vertragsstaat erbrachten Dienstleistungen. Auf Zahlungen für Überwachungstätigkeiten in Verbindung mit einer Montage, die mit dem Verkauf von Maschinen im Zusammenhang steht, finden die generellen Regeln der Artikel 7 (Unternehmensgewinne) oder 14 (selbstständige Arbeit) Anwendung. Zahlungen an eine natürliche Person, die im Quellenstaat über eine feste Einrichtung verfügt oder die in diesem während einer Dauer von mehr als neun Monaten in einer Zwölfmonatsperiode tätig war, sind ebenfalls von der Quellenbesteuerung von 8 Prozent ausgenommen. In diesen beiden Fällen ist die beschränkte Steuerpflicht aufgrund der festen Einrichtung oder des Aufenthalts massgebend.

Art. 13 Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen

Dem Beispiel anderer schweizerischer Doppelbesteuerungsabkommen folgend, können nach Absatz 4 Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen an einer Gesellschaft, deren Vermögen unmittelbar oder mittelbar hauptsächlich aus in einem Vertragsstaat gelegenen unbeweglichem Vermögen besteht, in diesem Staat besteuert werden. Für die Schweiz hält der Artikel über die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 24 Abs. 2 Bst. a) fest, dass die Schweiz solche Gewinne nur dann von der schweizerischen Steuer befreien muss, wenn deren Besteuerung in Ghana nachgewiesen wird.

Art. 14 Selbstständige Arbeit

Wie in anderen schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, wurde, alternativ zur festen Einrichtung, die Dauer des Aufenthalts als Kriterium für eine steuerliche Anknüpfung eingeräumt. Die Ausübung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit im Quellenstaat der Einkünfte während mindestens neun Monaten innerhalb einer Zwölfmonatsperiode führt demnach zu einer wirtschaftlichen Anknüpfung und damit zu einer beschränkten Steuerpflicht für die selbstständige Erwerbstätigkeit.

Art. 15 Unselbstständige Arbeit

Diese Bestimmung hält sich, mit einer Ausnahme, an die üblichen Regelungen. Im Bestreben, vorteilhafte Rahmenbedingungen bei der Besteuerung von Erwerbseinkünften im Zusammenhang mit Bauausführungen oder Montagen und damit zusammenhängenden Überwachungstätigkeiten zu gewähren, verlangte Ghana die Aufnahme einer besonderen Bestimmung. Wie in anderen von Ghana abgeschlossenen Abkommen, insbesondere jenem mit den Niederlanden, hält Absatz 3 fest, dass die Besteuerung solcher Erwerbseinkünfte im Ansässigkeitsstaat während der Dauer von neun Monaten, in dem die Bauausführung oder Montage keine Betriebsstätte begründen, Absatz 2 vorgeht.

Art. 17 Künstler und Sportler

Im Einklang mit der schweizerischen Abkommenspraxis werden Einkünfte aus der Tätigkeit eines Künstlers oder einer Künstlerin, eines Sportlers oder einer Sportlerin auch dann im Auftritsstaat besteuert, wenn diese Einkünfte einer Drittperson zufließen, es sei denn, es wird dargetan, dass keine Verbindung zwischen dieser Drittperson und dem Sportler oder der Künstlerin besteht. Eine Besteuerung im Auftritsstaat wird ausserdem ausgeschlossen, wenn die Tätigkeit in diesem Staat ganz oder zu einem erheblichen Teil unmittelbar oder mittelbar durch öffentliche Mittel des anderen Staates subventioniert wird.

Art. 23 Begrenzung von Entlastungen

Wie beispielsweise Grossbritannien erhebt Ghana in gewissen Fällen Steuern lediglich auf dem Einkommen oder den Veräusserungsgewinnen, die effektiv auf ghanaisches Territorium überwiesen werden (*remittance basis*). Zur Vermeidung von Besteuerungslücken wurde eine Bestimmung aufgenommen, die vorsieht, dass die gemäss Abkommen zu gewährende Steuerentlastung nur proportional zum Betrag gewährt werden kann, der in den Ansässigkeitsstaat überwiesen wurde, sofern dieser eine Besteuerung auf der Basis der Überweisung kennt. Diese Bestimmung gilt, trotz

und finanziell positiv auswirken wird. Insgesamt bringt das Abkommen für die Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen wesentliche Vorteile, und es ist geeignet, zur Förderung schweizerischer Direktinvestitionen in Ghana beizutragen. Die Kantone und die interessierten Wirtschaftsverbände haben seinen Abschluss begrüsst. Im Übrigen ist daran zu erinnern, dass Doppelbesteuerungsabkommen in erster Linie im Interesse der Steuerpflichtigen abgeschlossen werden und dass sie ganz allgemein der Förderung der wirtschaftlichen Zusammenarbeit dienen, was ein Hauptanliegen der schweizerischen Aussenwirtschaftspolitik ist.

4 Verfassungsmässigkeit

Verfassungsgrundlage für das vorliegende Abkommen ist Artikel 54 der Bundesverfassung (SR 101; BV), der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. Zuständig für die Genehmigung des Abkommens ist nach Artikel 166 Absatz 2 BV die Bundesversammlung. Das Abkommen ist zwar auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann aber jederzeit unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten auf das Ende eines Kalenderjahres gekündigt werden. Es sieht keinen Beitritt zu einer internationalen Organisation vor. Dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstehen seit dem 1. August 2003 Staatsverträge, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. In Anlehnung an Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002 (SR 171.10) gilt eine Bestimmung eines Staatsvertrages dann als rechtsetzend, wenn sie auf unmittelbar verbindliche und generell-abstrakte Weise Pflichten auferlegt, Rechte verleiht oder Zuständigkeiten festlegt. Um eine einheitliche Praxis bei der Anwendung von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV zu gewährleisten und zu vermeiden, dass Abkommen von ähnlicher Tragweite wiederholt dem Referendum unterworfen werden, hat der Bundesrat in seiner Botschaft vom 19. September 2003 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Israel (BBl 2003 6467) in Aussicht gestellt, dem Parlament künftig zu empfehlen, internationale Abkommen nicht dem fakultativen Referendum zu unterstellen, sofern sie für die Schweiz keine neuen Verpflichtungen enthalten. Das vorliegende Abkommen schafft insbesondere in Bezug auf die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorteilhafte Bedingungen. Die zugestandene Amtshilfe zur richtigen Durchführung des Abkommens entspricht der traditionellen Abkommenspraxis der Schweiz.

Das Abkommen bringt für die Schweiz keine neuen, als wichtig zu bezeichnenden Verpflichtungen im Sinn von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV, die über die Verpflichtungen hinausgehen, die die Schweiz gegenüber anderen Staaten eingegangen ist. Der Bundesbeschluss über den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit Ghana unterliegt daher nicht dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 BV.

