



20. Dezember 2017

---

# **Erläuternder Bericht zum multilateralen Übereinkommen zur Umsetzung steuerab- kommensbezogener Massnahmen zur Ver- hinderung der Gewinnverkürzung und Ge- winnverlagerung und zu einem Änderungsprotokoll zum Doppelbesteue- rungsabkommen zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich**

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Grundzüge des BEPS-Übereinkommens .....</b>	<b>4</b>
1.1	Ausgangslage .....	4
1.2	Entwicklung und Bedeutung des BEPS-Übereinkommens .....	4
1.3	Aufbau und Funktionsweise des BEPS-Übereinkommens .....	5
1.4	Position der Schweiz .....	6
1.5	Verhältnis zu anderen Abkommen .....	8
<b>2</b>	<b>Änderungsprotoll zum DBA zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich.....</b>	<b>9</b>
<b>3</b>	<b>Erläuterungen zu den Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens und des Änderungsprotokolls zum DBA-GB .....</b>	<b>10</b>
<b>4</b>	<b>Auswirkungen .....</b>	<b>26</b>
4.1	Finanzielle und personelle Auswirkungen .....	26
4.2	Auswirkungen auf die Volkswirtschaft .....	26
4.3	Auswirkungen auf die Steuern.....	26
<b>5</b>	<b>Verhältnis zur Legislaturplanung.....</b>	<b>26</b>
<b>6</b>	<b>Rechtliche Aspekte .....</b>	<b>26</b>
6.1	Verfassungsmässigkeit.....	26
6.2	Erlassform.....	27
6.3	Erläuterungen zu den Bestimmungen des Bundesbeschlusses über das BEPS- Übereinkommen .....	27
6.4	Vernehmlassungsverfahren.....	28

## 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 der G20 im 2013 ein Projekt zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und -verlagerung (*Base Erosion and Profit Shifting*; BEPS) ein. Die technischen Arbeiten zum 2013 verabschiedeten BEPS-Aktionsplan, der 15 Massnahmen enthält und sich gegen die Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage und die Gewinnverschiebung in Länder mit einer tiefen oder vollständig fehlenden Besteuerung richtet, wurden 2015 mit der Veröffentlichung mehrerer Berichte abgeschlossen.

Gewisse dieser Berichte enthalten Vorschläge für Bestimmungen zur Anpassung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Mit dem Ziel, diese Anpassungen rasch und kosteneffizient umzusetzen, hatte der BEPS-Aktionsplan eine Expertengruppe mit der Prüfung der Realisierbarkeit eines multilateralen Instruments zur Änderung bilateraler DBA beauftragt (Massnahme 15). Die prüfende Expertengruppe kam in ihrem Bericht zum Schluss, dass ein multilaterales Instrument wünschenswert und machbar ist.

Die Ausarbeitung dieses Instruments wurde durch eine Gruppe von über 100 Staaten und Gebiete (Ad-hoc-Gruppe), worunter die Schweiz, vorgenommen. Im November 2016 verabschiedete die Ad-hoc-Gruppe das multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Übereinkommen). Am 7. Juni 2017 fand dessen erste Unterzeichnungszeremonie statt, an der knapp 70 Staaten und Gebiete, worunter die Schweiz, das BEPS-Übereinkommen unterzeichneten.

Bei einem Teil der im BEPS-Übereinkommen enthaltenen DBA-bezogenen Bestimmungen handelt es sich um Mindeststandards, zu deren Umsetzung sich alle OECD- und G20-Staaten sowie weitere Staaten und Gebiete verpflichtet haben. Diese Mindeststandards entsprechen grundsätzlich der heutigen schweizerischen Politik im Bereich der DBA. Sie werden von der Schweiz auch in bilateralen DBA-Verhandlungen vereinbart. Um sicherzustellen, dass die Mindeststandards umgesetzt werden und keine Staaten oder Gebiete durch Nichtumsetzung einen komparativen Wettbewerbsvorteil erlangen, soll die Umsetzung der Mindeststandards mittels sogenannten Peer Reviews geprüft werden.

Die Schweiz hat aktiv am BEPS-Projekt und insbesondere bei der Erarbeitung des BEPS-Übereinkommens mitgewirkt. Sie hat dazu beigetragen, dass das BEPS-Übereinkommen die nötige Flexibilität erhält, damit dessen Umsetzung aus Sicht der Schweiz mit ihrer DBA-Politik in Einklang steht. Da das BEPS-Übereinkommen die Möglichkeit vorsieht, Vorbehalte anzubringen, verpflichtet es nicht zur Übernahme von Bestimmungen, die keine Mindeststandards darstellen.

Gegenstand dieser Vorlage ist auch das Änderungsprotokoll zum DBA mit dem Vereinigten Königreich (nachfolgend «Änderungsprotokoll zum DBA-GB»), das am 30. November 2017 unterzeichnet wurde und sachlich das BEPS-Übereinkommen im bilateralen Verhältnis zum Vereinigten Königreich umsetzt.

Das BEPS-Übereinkommen sowie das Änderungsprotokoll zum DBA-GB werden im Anschluss an die Vernehmlassung der Bundesversammlung zur Genehmigung unterbreitet und unterstehen dem fakultativen Referendum.

# 1 Grundzüge des BEPS-Übereinkommens

## 1.1 Ausgangslage

Das Projekt zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und -verlagerung (*Base Erosion and Profit Shifting*; im Folgenden als "BEPS" bezeichnet), das die Verhinderung der Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage und die Gewinnverschiebung in Länder mit einer tiefen oder vollständig fehlenden Besteuerung zum Gegenstand hat, wurde am 12. Februar 2013 mit einem ersten Bericht der OECD eingeleitet<sup>1</sup>. Gestützt darauf publizierte die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) am 19. Juli 2013 ihren Aktionsplan mit 15 Massnahmen, um die Problematik umfassend anzugehen. Die G20 unterstützte diesen Aktionsplan und das Vorhaben, weshalb das Projekt mit gleichberechtigter Beteiligung aller G20- und OECD-Staaten an den technischen Arbeiten durchgeführt wurde.

Die Schlussberichte des BEPS-Projekts, welche im Oktober 2015 verabschiedet und veröffentlicht wurden, enthalten auch Bestimmungen zur Anpassung der bestehenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Diese Bestimmungen stammen aus den Schlussberichten über die folgenden Massnahmen des BEPS-Aktionsplans: Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Verhinderung von Abkommensmissbrauch, Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte und Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen. Ein Teil dieser abkommensbezogenen Bestimmungen stellen Mindeststandards dar. Die Umsetzung dieser Mindeststandards wird in sogenannten Peer Reviews durch das OECD-Gremium *Inclusive Framework on BEPS*<sup>2</sup> geprüft.

Zwecks rascher und kosteneffizienter Anpassung der bestehenden DBA – weltweit bestehen über 3500 davon – wurde im Rahmen der BEPS-Massnahme 15 durch eine Gruppe von über 100 Staaten und Gebiete (Ad-hoc-Gruppe), worunter die Schweiz, ein multilaterales Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (im Folgenden als "BEPS-Übereinkommen" bezeichnet) ausgearbeitet.

## 1.2 Entwicklung und Bedeutung des BEPS-Übereinkommens

Die Ausarbeitung des BEPS-Übereinkommens erfolgte in zwei Schritten: In einem ersten Schritt prüfte eine Gruppe von ernannten Völkerrechts- und Steuerexperten die Realisierbarkeit eines multilateralen Instruments zur Umsetzung der abkommensbezogenen BEPS-Massnahmen und Änderung bilateraler DBA. In dem am 16. September 2014 durch die OECD publizierten Bericht<sup>3</sup> kam diese Expertengruppe zum Schluss, dass ein solches multilaterales Instrument wünschbar und machbar ist. Ausgehend von dieser Analyse wurde in einem zweiten Schritt ein Mandat für eine Ad-hoc-Gruppe ausgearbeitet, um ein multilaterales Instrument bzw. das BEPS-Übereinkommen zu entwickeln. Im Mai 2015 nahm die Ad-hoc-Gruppe ihre Arbeit auf, an denen die Schweiz aktiv mitgewirkt hat.

Das BEPS-Übereinkommen wurde Ende November 2016 in englischer und in französischer Sprache formell verabschiedet und von der OECD veröffentlicht. Zeitgleich verabschiedete die Ad-hoc-Gruppe auch eine Erläuterung zum BEPS-Übereinkommen (ein sogenanntes *Explanatory Statement*).

Der 2014 veröffentlichte Machbarkeitsbericht zum BEPS-Übereinkommen folgt dem Ansatz, dass dieses parallel zu den bilateralen DBA existiert. Nach schweizerischer Auffassung wird der Wortlaut der vom BEPS-Übereinkommen erfassten DBA durch dieses abgeändert (nach anderer Auffassung ist dies nicht der Fall; Staaten, die dieser Sicht folgen, sind der Meinung, dass das BEPS-Übereinkommen die Texte der DBA nicht abändert; nach dieser Fassung existieren das BEPS-Übereinkommen und die unter das Übereinkommen fallenden DBA nebeneinander und sind nebeneinander zu lesen, wobei das BEPS-Übereinkommen als rechtlich später abgeschlossener Erlass dem abweichenden alten DBA-Text

---

<sup>1</sup> OECD, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze veröffentlicht am 12. Februar 2013.

<sup>2</sup> Für mehr Informationen über das *Inclusive Framework on BEPS* siehe: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>

<sup>3</sup> Der Machbarkeitsbericht nach BEPS-Massnahme 15 ist erhältlich in deutscher Sprache unter dem Link: <http://www.oecd.org/tax/ausarbeitung-eines-multilateralen-instruments-zur-modifikation-bilateraler-doppelbesteuerungsabkommen-9789264235113-de.htm>

vorgeht). Die von der Schweiz vertretene Auffassung führt zu mehr Rechtssicherheit, Klarheit und Lesbarkeit der DBA und steht mit den Erfordernissen der Schweizer Gesetzgebung über die Veröffentlichung von völkerrechtlichen Verträgen<sup>4</sup> in Einklang. Deshalb soll mit den betroffenen Partnerstaaten der genaue Wortlaut der Änderungen der erfassten DBA schriftlich festgehalten werden. Aus rechtlicher Sicht stellt eine solche Vereinbarung über den genauen Wortlaut der Änderungen eine bilateral abgestimmte Feststellung der textlichen Auswirkungen dar, welche das BEPS-Übereinkommen auf das betreffende DBA hat. Die entsprechenden Vereinbarungen sind kein Änderungsprotokoll, basieren auf dem BEPS-Übereinkommen und haben deshalb keine eigenständige rechtliche Wirkung. Sie können deshalb durch das EFD in eigener Kompetenz abgeschlossen werden.

Der Beitritt zum BEPS-Übereinkommen ist freiwillig. Der Beitritt zum BEPS-Übereinkommen wird aber von der OECD und der G20 als effizientes Instrument zur Umsetzung der abkommensbezogenen BEPS-Empfehlungen empfohlen.

Damit möglichst viele Staaten und Gebiete das BEPS-Übereinkommen zur Anpassung ihrer bestehenden DBA verwenden können, enthält es Bestimmungen, die für Flexibilität bei der Anwendung des Übereinkommens sorgen. Auch wenn es ein effizientes Werkzeug zur Anpassung der bestehenden DBA sein dürfte, ist anerkannt, dass es Gründe und Situationen gibt, bestimmte DBA nicht durch das BEPS-Übereinkommen zu ändern. Die DBA können jedenfalls auch auf bilateralem Weg angepasst werden.

### **1.3 Aufbau und Funktionsweise des BEPS-Übereinkommens**

#### **Aufbau des BEPS-Übereinkommens**

Das BEPS-Übereinkommen ist ein eigenständiges völkerrechtliches Übereinkommen, welches die Grundlage für die Änderung von bestehenden DBA bildet, damit diese ohne bilaterales Änderungsprotokoll angepasst werden können.

Das BEPS-Übereinkommen enthält eine Präambel und sechs Teile.

Im 1. Teil werden der Geltungsbereich des BEPS-Übereinkommens und die Auslegung von Ausdrücken geregelt (Artikel 1 und 2).

Die Teile II bis V enthalten die einzelnen materiellen Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens. Diese ergeben sich aus den Schlussberichten über die BEPS-Massnahme 2 über Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, BEPS-Massnahme 6 über die Verhinderung von Abkommensmissbrauch, BEPS-Massnahme 7 über die Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte und BEPS-Massnahme 14 über die Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen (Artikel 3 bis 17). Teile der aus den Massnahmen 6 und 14 hervorgegangenen abkommensbezogenen Bestimmungen stellen Mindeststandards dar.

Der 6. Teil des BEPS-Übereinkommens regelt das Schiedsverfahren. Während die materiellen Bestimmungen in den Teilen II bis V aus den BEPS-Schlussberichten des Jahres 2015 stammen, wurden die Bestimmungen über das Schiedsverfahren spezifisch für das BEPS-Übereinkommen erarbeitet. Die neuen Bestimmungen über das Schiedsverfahren stellen keinen Mindeststandard dar – die unterzeichnenden Staaten und Gebiete können frei entscheiden, ob diese Bestimmungen für sie gelten sollen oder nicht (Artikel 18 bis 26).

Die Schlussbestimmungen sehen insbesondere Folgendes vor: Vorbehalte (Art. 28), Notifikationen (Art. 29), Konferenz der Übereinkommensparteien (Art. 31), Änderungen des Übereinkommens (Art. 33), Inkrafttreten (Art. 34), das Wirksamwerden (Art. 35 und 36), sowie den Rücktritt vom BEPS-Übereinkommen (Art. 37).

#### **Aufbau der materiellen Bestimmungen**

Die materiellen Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens enthalten neue Bestimmungen, die durch das BEPS-Übereinkommen in die darunter fallenden DBA eingefügt werden können. Die entsprechenden Artikel 3 bis 17 des BEPS-Übereinkommens weisen folgenden, einheitlichen Aufbau auf:

---

<sup>4</sup> Vgl. Art. 11 PubIG (SR 170.512)

- **Materielle Regelung:** Jeder der Artikel 3 bis 17 des BEPS-Übereinkommens enthält eine neue Bestimmung, welche in die DBA Eingang finden kann. Diese materiellen Bestimmungen werden mit wenigen formellen Anpassungen auch in das Musterabkommen der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-Musterabkommen) einfließen, welches 2017 aktualisiert wurde, beziehungsweise sind darin bereits enthalten.
- **Vereinbarkeitsklausel:** Die in jeder materiellen Bestimmung des BEPS-Übereinkommens, einschliesslich der Bestimmungen des 6. Teils, enthaltenen Vereinbarkeitsklauseln legen den Mechanismus für die Übernahme der jeweiligen materiellen Regelung in das unter das Übereinkommen fallende DBA fest. Unter Berücksichtigung der angebrachten Vorbehalte und angegebenen Notifikationen soll durch das Übereinkommen dort, wo noch keine entsprechende DBA-Bestimmung vorliegt, eine neue Bestimmung in das jeweilige DBA eingefügt werden, oder eine bestehende DBA-Bestimmung durch die im Übereinkommen enthaltene Bestimmung ersetzt werden.
- **Vorbehalt:** Durch einen Vorbehalt kann der sachliche Geltungsbereich des BEPS-Übereinkommens eingeschränkt werden. Die unter dem Übereinkommen zulässigen Vorbehalte sind in den Absätzen 1 und 2 von Artikel 28 festgehalten. In Übereinstimmung mit den völkerrechtlichen Prinzipien und zur Wahrung der Entscheidungshoheit der nationalen Parlamente sieht Artikel 28 Absatz 6 vor, dass bei der Unterzeichnung angebrachte Vorbehalte bei der Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde zu bestätigen sind. Einer Vertragspartei des Übereinkommens steht es jederzeit nach dem Inkrafttreten des Übereinkommens offen, einen gemachten Vorbehalt später zurückzuziehen und damit den möglichen Anwendungsbereich des BEPS-Übereinkommens zu erweitern. Das Anbringen weiterer Vorbehalte ist dagegen nach der Ratifikation nicht mehr möglich.
- **Notifikation:** Notifikationen dienen der Mitteilung der Wahl einer Alternativbestimmung, wie diese beispielsweise in Artikel 5 (Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung) vorgesehen ist. Die im BEPS-Übereinkommen vorgesehenen Notifikationen sind in Artikel 29 aufgelistet. Wie bei Vorbehalten können die Notifikationen bei der Unterzeichnung oder bei der Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde erfolgen. Absatz 5 von Artikel 29 sieht vor, dass eine Vertragspartei des Übereinkommens die Liste der unter das Übereinkommen fallenden DBA nach Artikel 2 des Übereinkommens jederzeit nach dem Inkrafttreten des Übereinkommens erweitern kann. Dagegen ist es nicht möglich, die Liste der unter das Übereinkommenden fallenden DBA nachträglich zu kürzen.

## 1.4 Position der Schweiz

### Allgemeines

Die Schweiz hat bei der Ausarbeitung des BEPS-Übereinkommens aktiv mitgewirkt. Das BEPS-Übereinkommen schafft keine neuen Standards, sondern bezweckt die Umsetzung von bereits erarbeiteten Regeln. Am 11. September 2015 hat der Bundesrat der Annahme sämtlicher Schlussberichte des BEPS-Projekts zugestimmt, einschliesslich derjenigen, aus welchen die abkommensbezogenen BEPS-Bestimmungen hervorgegangen sind. Um den Standard zu erfüllen sind diese materiellen Bestimmungen zu übernehmen.

Das BEPS-Übereinkommen enthält sämtliche abkommensbezogenen BEPS-Bestimmungen. Es sieht jedoch Mechanismen vor, die eine gezielte Übernahme bzw. einen Ausschluss von einzelnen Bestimmungen des Übereinkommens erlauben (vgl. Ziffer 1.3 dieses Berichts).

Durch ihre Mitwirkung bei den Arbeiten des BEPS-Projekts und die Annahme seiner Ergebnisse hat die Schweiz die internationalen Bemühungen zur Verbesserung der Transparenz und zur Schaffung eines *Level Playing Fields* bei der Besteuerung multinationaler Unternehmen unterstützt.

Die Schweiz hat das BEPS-Übereinkommen am 7. Juni 2017, zur gleichen Zeit wie knapp 70 andere Staaten und Gebiete<sup>5</sup>, unterzeichnet.

### **Änderung der DBA durch das BEPS-Übereinkommen**

Hinsichtlich der Wirkung des BEPS-Übereinkommens bestehen unterschiedliche Auffassungen der Vertragsstaaten (vgl. Ziffer 1.2). Die Schweiz kann durch das BEPS-Übereinkommen nur die DBA mit jenen Staaten ändern, die (i) die Auffassung der Schweiz teilen, dass das BEPS-Übereinkommen die betreffenden DBA ändert (ähnlich wie ein Änderungsprotokoll zu einem DBA), und (ii) zur einvernehmlichen Feststellung des genauen Wortlauts des durch das BEPS-Übereinkommen geänderten DBA bereit sind (vgl. dazu Ziffer 1.2 dieses Berichts).

Die im Frühjahr 2017 geführten bilateralen Gespräche mit DBA-Staaten haben gezeigt, dass zum heutigen Zeitpunkt bei vierzehn DBA die genannten zwei Voraussetzungen für eine Revision mittels dem BEPS-Übereinkommen vorliegen. Es handelt sich um die DBA mit Argentinien, Chile, Indien, Island, Italien, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Österreich, Polen, Portugal, Südafrika, Tschechien und der Türkei.

Die Gespräche zeigten auch, dass viele andere Staaten noch keine klare Auffassung haben, sich aber allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt der Schweizer Position anschliessen könnten. Dadurch könnte künftig die Anzahl änderbarer Schweizer DBA noch steigen und eine Erweiterung der vom BEPS-Übereinkommen erfassten DBA auch zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen. Es wird vorgeschlagen, den Bundesrat zu ermächtigen, solche Nachmeldungen nach Konsultation der parlamentarischen Kommissionen für Wirtschaft und Abgaben vorzunehmen (vgl. Ziffer 6.3 dieses Berichts).

Es gibt aber auch Staaten, die eine klare Auffassung haben und die die Position der Schweiz in Bezug auf das Verhältnis des BEPS-Übereinkommens zum jeweiligen bestehenden DBA explizit nicht teilen und stattdessen der festen Überzeugung sind, dass das BEPS-Übereinkommen die betreffenden DBA nicht wie ein Änderungsprotokoll ändert, sondern es sich um zwei separate völkerrechtliche Verträge handelt. Des Weiteren gibt es Staaten, die die diesbezügliche Position der Schweiz zwar teilen, aber nicht zur einvernehmlichen Feststellung des genauen Wortlauts des durch das BEPS-Übereinkommen geänderten DBA bereit sind.

Für die Schweiz ist eine Anpassung des entsprechenden DBA durch das BEPS-Übereinkommen in diesen beiden Fällen nicht möglich. Die Schweiz ist indessen bereit, mit solchen Staaten mittels bilateraler Änderungsprotokolle die Resultate des BEPS-Projektes in das betreffende DBA aufzunehmen. Entsprechende Verhandlungen mit einer Reihe solcher Staaten sind in Gang oder schon abgeschlossen (Vereinigtes Königreich).

### **Zusammenfassung der Schweizer Position bezüglich der materiellen Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens**

Die Auswirkungen der anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens durch die Schweiz angebrachten Vorbehalte im Sinne von Artikel 28 Absatz 6 des BEPS-Übereinkommens und der vorgegenommenen Notifikationen im Sinne von Artikel 29 Absatz 3 auf die unter das BEPS-Übereinkommen fallenden Schweizer DBA lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Die DBA werden mit einer Präambel versehen, in der nebst dem Zweck der Vermeidung der Doppelbesteuerung ausdrücklich festgehalten ist, dass das entsprechende DBA keine Gelegenheit zu (doppelter) Nichtbesteuerung oder reduzierter Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung bieten soll (BEPS-Massnahme 6; Art. 6 des BEPS-Übereinkommens).
2. Die DBA werden mit einer allgemeinen Missbrauchsklausel in der Form eines Hauptzwecktests (im Englischen: *Principal Purpose Test*, oder kurz: PPT) ergänzt (BEPS-Massnahme 6; Art. 7 des BEPS-Übereinkommens). Der Bundesrat hat bereits mit Beschluss vom 11. September

---

<sup>5</sup> Die Unterzeichnenden des BEPS-Übereinkommens sind einsehbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

2015 das EFD beauftragt, eine allgemeine Missbrauchsklausel in der Form eines PPT im Rahmen von Revisions- oder Neuverhandlungen in die DBA aufzunehmen. Eine solche Klausel wurde erstmals mit Lettland im Rahmen eines bilateralen DBA vereinbart.

3. In die DBA wird eine Bestimmung eingefügt, die ungewollte doppelte Nichtbesteuerungen infolge eines Qualifikationskonflikts verhindert (BEPS-Massnahme 2; Art. 5 des BEPS-Übereinkommens).
4. Die Bestimmungen über das Verständigungsverfahren und dessen Umsetzung in den DBA werden – soweit Abweichungen bestehen, und soweit dies das BEPS-Übereinkommen ermöglicht – mit den entsprechenden Bestimmungen des OECD-Musterabkommens in Einklang gebracht (Art. 16 und Art. 17 des BEPS-Übereinkommens). Damit wird der Mindeststandard der Massnahme 14 des Projekts BEPS soweit möglich umgesetzt.
5. Im Einklang mit der DBA-Politik der Schweiz sollen die unter das BEPS-Übereinkommen fallenden DBA eine Schiedsklausel erhalten, vorausgesetzt, der entsprechende DBA-Partnerstaat der Schweiz optiert auch für die Anwendung des 6. Teils des BEPS-Übereinkommens. Eine Schiedsklausel nach dem BEPS-Übereinkommen soll sowohl bestehende Klauseln ersetzen als auch jene DBA, die keine solche Klausel enthalten, ergänzen (6. Teil des BEPS-Übereinkommens).
6. Nicht vorgesehen ist die Übernahme von weitergehenden Missbrauchsbestimmungen, die aus der BEPS-Massnahme 6 hervorgegangen sind, sowie Änderungen hinsichtlich der Definition der Betriebsstätte nach der BEPS-Massnahme 7. Diese Bestimmungen sind kein Mindeststandard, und deren Übernahme würde die Komplexität erheblich erhöhen und sich unwäglich auf die Aufteilung der Besteuerungsrechte in den Abkommen auswirken. Ob solche Bestimmungen in Schweizer DBA Eingang finden sollen, soll daher individuellen bilateralen Verhandlungen vorbehalten bleiben.

Im Wesentlichen setzt die Schweiz mit dem BEPS-Übereinkommen die Mindeststandards der BEPS-Massnahmen 6 und 14 um. Die vom Bundesrat anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens beim Depositar hinterlegte Liste<sup>6</sup> der Schweizer Vorbehalte und Notifikationen soll vom Bundesrat dem Parlament zusammen mit der Botschaft unterbreitet werden. Diese Liste könnte von den eidgenössischen Räten im Rahmen des Genehmigungsverfahrens geändert werden. Sie soll nach der Genehmigung durch das Parlament dem Depositar anlässlich der Ratifikation unterbreitet werden.

## **1.5 Verhältnis zu anderen Abkommen**

### **Doppelbesteuerungsabkommen**

Der Bundesrat hat mit Beschluss vom 11. September 2015 das EFD beauftragt, ab diesem Zeitpunkt den im Artikel 7 des BEPS-Übereinkommens enthaltenen Mindeststandard betreffend eine allgemeine Abkommensmissbrauchsklausel in bilateralen Verhandlungen von DBA vorzuschlagen. Seit September 2015 hat die Schweiz eine Handvoll DBA mit einer dem Artikel 7 des BEPS-Übereinkommens entsprechenden Bestimmung betreffend die Verhinderung von Abkommensmissbrauch unterzeichnet. In Bezug auf die Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens betreffend das Verständigungsverfahren hat die Schweiz einen Vorbehalt hinsichtlich des zweiten Satzes von Artikel 25 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens (welcher in Artikel 16 Absatz 2 des BEPS-Übereinkommens enthalten ist) angebracht. Gemäss diesem Vorbehalt muss die Schweiz, um den diesbezüglichen Mindeststandard dennoch zu erfüllen, im Rahmen von DBA-Verhandlungen für die Aufnahme von Bestimmungen bereit sein, die Frist für die Vornahme von Gewinnaufrechnungen von verbundenen Unternehmen oder von Betriebsstätten zeitlich zu beschränken.

---

<sup>6</sup> Die Liste der von der Schweiz anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens hinterlegten Vorbehalte und Notifikationen nach Artikel 28 Absatz 6 und Artikel 29 Absatz 3 des BEPS-Übereinkommens liegt diesem Bericht bei.

## Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU

Zur Bekämpfung der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung schlossen die Schweiz und die EU 2004 ein Zinsbesteuerungsabkommen<sup>7</sup> ab. Am 27. Mai 2015 unterzeichneten die Schweiz und die EU ein Änderungsprotokoll zum Zinsbesteuerungsabkommen<sup>8</sup>, mit welchem zwischen der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten der automatische Informationsaustausch über Finanzkonten (AIA) gemäss OECD-Standard eingeführt wird. Das Änderungsprotokoll ist am 1. Januar 2017 per Notenaustausch in Kraft getreten. Es übernimmt in Artikel 9 unverändert die Bestimmung im Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der EU (Artikel 15) über die Zahlung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Unternehmen. Artikel 9 sieht wie die alte Bestimmung vor, dass bei der Anwendung dieser Bestimmung innerstaatliche oder auf Abkommen beruhende Vorschriften in der Schweiz oder den EU-Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug oder Missbrauch vorbehalten bleiben. Bei der Abkommensmissbrauchsbestimmung nach dem BEPS-Übereinkommen handelt es sich um eine solche auf Abkommen beruhende Vorschrift. Sie kommt somit zur Anwendung, wenn die Vorteile aufgrund von Artikel 9 in Bezug auf einen Mitgliedstaat der EU, dessen DBA mit der Schweiz ein unter das BEPS-Übereinkommen fallendes DBA ist, beansprucht werden.

## 2 Änderungsprotoll zum DBA zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich

Das DBA mit dem Vereinigten Königreich (SR 0.672.936.712; nachfolgend «DBA-GB») wurde am 8. Dezember 1977 unterzeichnet und seither mehrmals revidiert.

Die Gespräche mit Vertretern des Vereinigten Königreichs haben offenbart, dass die beiden Staaten eine unterschiedliche Auffassung über das Verhältnis des BEPS-Übereinkommens zum DBA-GB hegen. Insbesondere teilt das Vereinigte Königreich die Haltung der Schweiz nicht, dass das BEPS-Übereinkommen die betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen ähnlich einem Änderungsprotokoll ändert. Deshalb wurde beschlossen, dass die Anpassung des DBA-GB an die Mindeststandards des BEPS-Projekts nicht über das BEPS-Übereinkommen, sondern über ein bilaterales Änderungsprotokoll erfolgen soll.

Die Verhandlungen über ein solches Änderungsprotokoll fanden auf dem Korrespondenzweg statt. Am 19. April 2017 wurde ein entsprechender Entwurf paraphiert. Bei dieser Gelegenheit hat die britische Verhandlungsdelegation mitgeteilt, dass es für sie eine erhebliche administrative Entlastung wäre, wenn sie das von der Regierung des Vereinigten Königreiches unterzeichnete BEPS-Übereinkommen und das unterzeichnete Änderungsprotokoll gleichzeitig dem britischen Parlament zur Genehmigung unterbreiten könnten. Das Änderungsprotokoll (nachfolgend „Änderungsprotokoll zum DBA-GB“) wurde schliesslich am 30. November 2017 in London unterzeichnet.

Da das Änderungsprotokoll zum DBA-GB einen engen sachlichen Zusammenhang mit dem BEPS-Übereinkommen aufweist, bietet es sich an, das Änderungsprotokoll zum DBA-GB in die Vernehmlassung zum BEPS-Übereinkommen zu integrieren (vgl. Ziffer 6.4 dieses Berichts).

Gemäss Artikel 11 des Änderungsprotokolls zum DBA-GB tritt das Änderungsprotokoll in Kraft, sobald die beiden Vertragsstaaten einander auf diplomatischem Weg mitgeteilt haben, dass ihre innerstaatlichen gesetzlichen Erfordernisse für dessen Inkrafttreten erfüllt sind. Die Bestimmungen des Änderungsprotokolls finden hinsichtlich Quellensteuern ab dem 1. Januar des auf dessen Inkrafttreten folgenden Kalenderjahres Anwendung. In Bezug auf die übrigen Steuern ist der Beginn des entsprechenden Steuerjahres oder Rechnungsjahres massgebend. Die Bestimmungen finden Anwendung: in der Schweiz auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar und im Vereinigten Königreich auf Steuerjahre oder Rechnungsjahre, die am oder nach dem 6. April bzw. 1. April des auf das Inkrafttreten des Änderungs-

---

<sup>7</sup> Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, AS **2005** 2571.

<sup>8</sup> Änderungsprotokoll zu dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, AS **2016** 5003.

protokolls folgenden Kalenderjahres beginnen. Eine Ausnahme dazu bilden die Bestimmungen betreffend das Verständigungsfahren (Artikel 9 des Änderungsprotokolls). Sie finden vom Tag des Inkrafttretens des Änderungsprotokolls an Anwendung.

### **3 Erläuterungen zu den Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens und des Änderungsprotokolls zum DBA-GB**

#### **Präambel**

Die Präambel beschreibt den allgemeinen Zweck des BEPS-Übereinkommens, wonach die aus dem BEPS-Projekt hervorgegangenen abkommensbezogenen Massnahmen rasch, abgestimmt und effizient umgesetzt werden sollen.

Die Präambel hält insbesondere fest, dass bestehende DBA keine Gelegenheit zur Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung bieten sollen. Diese Aussage bezieht sich auf Artikel 6 Absatz 1 des BEPS-Übereinkommens, welcher die Anpassung der Präambel der unter das Übereinkommen fallenden DBA bezweckt.

#### **1. Teil: Geltungsbereich und Auslegung von Ausdrücken**

##### **Artikel 1 Geltungsbereich des Übereinkommens**

Artikel 1 definiert den Geltungsbereich des BEPS-Übereinkommens. Durch das Übereinkommen werden alle darunter fallenden DBA, wie sie in Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe a bestimmt sind, geändert. Wie in Ziffer 1 dieses Berichts geschildert, ist die Schweiz der Auffassung, dass das BEPS-Übereinkommen die erfassten DBA – ähnlich wie ein Änderungsprotokoll zu einem DBA – ändert, das heisst, der Wortlaut der vom BEPS-Übereinkommen erfassten DBA wird revidiert.

##### **Artikel 2 Auslegung von Ausdrücken**

In Absatz 1 werden die im Sinne des BEPS-Übereinkommens geltenden Begriffe definiert.

Der Ausdruck «unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen» bedeutet ein zwischen zwei oder mehr Vertragsparteien des BEPS-Übereinkommens in Kraft stehendes DBA, in Bezug auf welches jede dieser Vertragsparteien dem Depositar eine Notifikation übermittelt hat, in der das DBA als Abkommen aufgeführt ist, das nach dem Wunsch der Vertragspartei unter das BEPS-Übereinkommen fällt. Die Schweiz hat anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens die DBA mit Argentinien, Chile, Indien, Island, Italien, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Österreich, Polen, Portugal, Südafrika, Tschechien und der Türkei dem Depositar notifiziert. Da diese Staaten das jeweilige DBA mit der Schweiz ebenfalls im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 des BEPS-Übereinkommens notifiziert haben, gelten diese DBA als unter das BEPS-Übereinkommen fallende Steuerabkommen. Bilaterale Abkommen betreffend die Besteuerung von Unternehmungen der Schiff- und Luftfahrt oder Sozialversicherungsabkommen fallen nicht in den Geltungsbereich des BEPS-Übereinkommens.

Der Ausdruck «Vertragspartei dieses Übereinkommens» bedeutet einen Staat, für den das BEPS-Übereinkommen in Kraft ist oder ein Gebiet, das das BEPS-Übereinkommen unterzeichnet hat und für das es in Kraft getreten ist.

Der Ausdruck «Vertragsstaat» bedeutet eine Vertragspartei eines unter das BEPS-Übereinkommen fallenden DBA.

Absatz 2 sieht vor, dass alle nicht im BEPS-Übereinkommen definierten Ausdrücke nach dem einschlägigen unter das BEPS-Übereinkommen fallenden DBA der jeweiligen Vertragspartei ausgelegt werden, falls der Zusammenhang nichts anderes erfordert. Enthält das betroffene DBA selbst keine Definition eines Ausdrucks, so ist auf die Begriffsdefinition des innerstaatlichen Rechts (*lex fori*) abzustellen, soweit der Zusammenhang nichts anderes erfordert.

## 2. Teil: Hybride Gestaltungen

### Artikel 3      Transparente Rechtsträger

Die materielle Regelung (Absatz 1) dieses Artikels sieht vor, dass keine DBA-Vorteile gewährt werden sollen, wenn kein Staat für seine Steuerzwecke die entsprechenden Einkünfte als Einkünfte einer in ihm ansässigen Person betrachtet.

Grundsätzlich nimmt diese Bestimmung ein gerechtfertigtes Anliegen auf. Insbesondere steuerlich abzugsfähige Zahlungen, die nirgends steuerbare Einkünfte bilden, sollen nicht noch zusätzlich in den Genuss von DBA-Vorteilen gelangen.

Auf der anderen Seite führt diese Bestimmung zu einer ungleichen Behandlung von kollektiven Kapitalanlagen, je nachdem wie das innerstaatliche Recht eines Staates diese ausgestaltet. Schweizerische kollektive Kapitalanlagen werden steuerlich transparent behandelt und hätten keinen Anspruch auf Abkommensvorteile. Dagegen hätten kollektive Kapitalanlagen von DBA-Partnerstaaten vollen DBA-Schutz, wenn sie als eigenständiges Steuersubjekt gelten. Dies auch dann, wenn sie – was üblich ist – keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Zudem bestünde die Gefahr, dass Personen, die kein DBA mit der Schweiz in Anspruch nehmen können, durch Investition in eine kollektive Kapitalanlage eines solchen DBA-Partnerstaates ungerechtfertigt in den Genuss von Abkommensvorteilen gelangen.

Mit einer zusätzlichen Bestimmung, wonach die kollektiven Kapitalanlagen nur im Umfang der DBA-Berechtigung der daran beteiligten Investoren als DBA-berechtigt gelten, können die dargelegten Folgen geregelt werden. Eine solche zusätzliche Bestimmung ist indessen im BEPS-Übereinkommen nicht enthalten und kann deshalb über das BEPS-Übereinkommen auch nicht in die Schweizer DBA aufgenommen werden.

Die Schweiz hat deshalb einen Vorbehalt im Sinne von Absatz 5 Buchstabe a angebracht. Damit wird durch das BEPS-Übereinkommen die materielle Regelung von Artikel 3 nicht in die unter das Übereinkommen fallenden schweizerischen DBA aufgenommen. Auch das Änderungsprotokoll zum DBA-GB enthält diese Bestimmung nicht.

### Artikel 4      Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit

Dieser Artikel enthält eine angepasste *Tie-Breaker*-Regel (Absatz 1) für doppelt ansässige Gesellschaften; Gesellschaften also, die gleichzeitig in zwei Staaten nach deren innerstaatlichen Recht steuerlich ansässig sind. Gemäss dieser neuen Regel soll nicht mehr der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Gesellschaft das Kriterium zur Bestimmung des Ansässigkeitsstaats für DBA-Zwecke bilden, sondern die zuständigen Behörden der jeweiligen Staaten sollen sich in solchen Situationen bemühen, durch Verständigung den Ansässigkeitsstaat zu bestimmen.

Die Anpassung der *Tie-Breaker*-Regel erfolgte vor dem Hintergrund der Bedenken vieler Staaten, dass doppelt ansässige Gesellschaften hauptsächlich für Steuerumgehungszwecke verwendet werden.

Zwar ist unbestritten, dass die angepasste *Tie-Breaker*-Regel ein wirksames Instrument gegen Steuerumgehung darstellt (auch wenn es in solchen Situationen in den allermeisten Fällen um die Umgehung von innerstaatlichem Recht und nicht von DBA-Recht geht). Die angepasste *Tie-Breaker*-Regel führt aber gleichzeitig zu gewichtigen Nachteilen. Erstens setzt sie doppelt ansässige Gesellschaften einem hohen Doppelbesteuerungsrisiko aus und zwar auch dann, wenn die doppelte Ansässigkeit nicht (steuerlich) beabsichtigt war. Zweitens gibt es zielgerichtetere Methoden zur Vermeidung von DBA-Missbrauch im Zusammenhang mit doppelt ansässigen Gesellschaften. Drittens führt die angepasste *Tie-Breaker*-Regel konzeptionell zu mehr administrativem Aufwand für die zuständigen Behörden, da jeder Fall in einem Verständigungsverfahren behandelt werden muss.

Die Schweiz hat deshalb einen Vorbehalt im Sinne von Absatz 3 Buchstabe a angebracht. Damit wird durch das BEPS-Übereinkommen die angepasste *Tie-Breaker*-Regel von Artikel 4 nicht in die unter das Übereinkommen fallenden schweizerischen DBA aufgenommen. Auch das Änderungsprotokoll zum DBA-GB enthält die angepasste *Tie-Breaker*-Regel nicht.

## **Artikel 5 Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung**

Dieser Artikel enthält drei verschiedene materielle Bestimmungen (Optionen A, B und C), die allesamt der Verhinderung doppelter Nichtbesteuerungen bei unterschiedlichen Auffassungen zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat bezüglich Sachverhalt oder Auslegung von DBA-Begriffen dienen.

Option A gilt für Staaten, die als Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung durch Befreiung der Einkünften statt der Anrechnung der ausländischen Steuern vermeiden. Der Ansässigkeitsstaat wird demnach zu keiner Befreiung von Einkünften verpflichtet, wenn der Quellenstaat diese Einkünfte nicht besteuert, weil er der Auffassung ist, er sei durch das DBA mit dem Ansässigkeitsstaat zur Befreiung verpflichtet.

Die anderen beiden Optionen sehen für solche Situationen den Wechsel von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode vor: Option B nur in Bezug auf Dividendeneinkünfte und Option C in Bezug auf alle Einkünfte. Aus Schweizer Sicht kommt nur Option A in Frage. Denn Option B wäre überflüssig, weil die Schweiz in Bezug auf Dividenden ohnehin die Anrechnungsmethode anwendet (auch auf Dividenden an Kapitalgesellschaften aus massgeblichen Beteiligungen) und Option C würde das Verfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der Schweiz wesentlich erschweren. Die beabsichtigten Auswirkungen im Unternehmensbereich würden zudem in vielen Fällen nicht eintreten, da das innerstaatliche Recht der Schweiz die Befreiungsmethode festschreibt.

Der Artikel sieht eine asymmetrische Anwendung der Optionen A, B und C vor. Die Vertragsparteien können die Optionen grundsätzlich frei wählen. Eine Vertragspartei kann jedoch einen Vorbehalt gegen diese asymmetrische Anwendung machen. Dazu stehen zwei Varianten zur Verfügung: ein genereller Vorbehalt (Absatz 8) oder ein Vorbehalt lediglich in Bezug auf die Option C (Absatz 9).

Die Schweiz hat sich für die Option A entschieden und eine entsprechende Notifikation gestützt auf Absatz 10 Buchstabe a vorgenommen. Überdies hat sie einen Vorbehalt gegen die asymmetrische Anwendung von Option C durch ihre DBA-Partnerstaaten angebracht.

Unter Berücksichtigung der von den Schweizer DBA-Partnerstaaten angebrachten Vorbehalte und der von ihnen vorgenommenen Notifikationen wird die Bestimmung gemäss Option A in die Schweizer DBA mit den folgenden Staaten durch das BEPS-Übereinkommen aufgenommen: Österreich, Argentinien, Chile, Italien, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Polen und Portugal, wobei in Bezug auf Österreich, Liechtenstein und Luxemburg die Bestimmung für beide Staaten in symmetrischer Weise und in Bezug auf die übrigen Staaten in asymmetrischer Weise nur für die Schweiz Anwendung finden wird. Überdies wird die Bestimmung gemäss Option A durch das Änderungsprotokoll zum DBA-GB in das DBA mit dem Vereinigten Königreich aufgenommen und zwar in asymmetrischer Weise nur für die Schweiz (Artikel 8).

### **3. Teil: Abkommensmissbrauch**

#### **Artikel 6 Zweck eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens**

Dieser Artikel enthält zwei zusätzliche Bestimmungen für die Präambel eines DBA. Diese beiden Bestimmungen wurden im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 erarbeitet. Die erste Bestimmung ist in Absatz 1 enthalten. Sie ist notwendig, um den im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 gesetzten Mindeststandard zu erfüllen. Eine Vertragspartei kann diese Bestimmung durch Vorbehalt nur hinsichtlich DBA ausschliessen, welche bereits eine entsprechende oder weitergehende Präambel enthalten. Die zweite Bestimmung ist in Absatz 3 aufgeführt. Sie ist fakultativ und findet nur dann Aufnahme in ein DBA, wenn beide Vertragsstaaten dafür optiert haben.

Mit der in Absatz 1 enthaltenen Bestimmung wird klargestellt, dass die Vertragspartner nicht die Absicht hatten, durch das DBA Möglichkeiten zur Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung zu schaffen. Vereinfacht ausgedrückt: Die Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung soll auch Zweck eines DBA 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 (fehlende) Besteuerung von Dividenden an Gesellschaften des gleichen Konzerns. Doppelte Nichtbesteuerung verhindert in solchen Situationen ungewollte wirtschaftliche Mehrfachbelastungen.

Die Bestimmung gemäss Absatz 3 führt ein weiteres Motiv für den Abschluss des DBA an: Die Weiterentwicklung der wirtschaftlichen Beziehungen und die Vertiefung der Zusammenarbeit in Steuersachen.

Die Schweiz hat keinen Vorbehalt in Bezug auf Artikel 6 angebracht und eine Notifikation für die Aufnahme der Bestimmung gemäss Absatz 3 vorgenommen.

Unter Berücksichtigung der von den Schweizer DBA-Partnerstaaten angebrachten Vorbehalte und der von ihnen vorgenommenen Notifikationen wird die Bestimmung gemäss Absatz 1 in sämtliche vierzehn DBA der Schweiz, die durch das BEPS-Übereinkommen angepasst werden, und die Bestimmung gemäss Absatz 3 in die DBA mit Argentinien, Chile, Liechtenstein, Luxemburg, Südafrika und Türkei aufgenommen. Das Änderungsprotokoll zum DBA-GB enthält sowohl die Bestimmung gemäss Absatz 1 als auch die Bestimmung gemäss Absatz 3 (Artikel 1).

## **Artikel 7      Verhinderung von Abkommensmissbrauch**

Die materiellen Regelungen von Artikel 7 bilden erstens die Hauptzwecktest-Regel (PPT-Regel) in Absatz 1, zweitens eine zusätzliche Bestimmung zur PPT-Regel in Absatz 4 und drittens die vereinfachte Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen (LOB-Regel) in den Absätzen 8 bis 13.

Um dem im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 gesetzten Mindeststandard Genüge zu tun, reicht die Aufnahme der blossen PPT-Regel in die DBA. Ein Vorbehalt gegenüber der PPT-Regel ist nur dann möglich, wenn der Vertragsstaat beabsichtigt, den Mindeststandard mittels Aufnahme einer detaillierten LOB-Regel in Kombination mit *Anti-Conduit*-Bestimmungen zu erfüllen. Sowohl die zusätzliche Bestimmung zur PPT-Regel als auch die vereinfachte LOB-Regel finden nur dann Anwendung, wenn beide Vertragsstaaten dafür optieren. Die Schweiz hat nicht für diese beiden Bestimmungen optiert. Damit wird durch das BEPS-Übereinkommen einzig die blosse PPT-Regel in die unter das Übereinkommen fallenden Schweizer DBA aufgenommen.

Die PPT-Regel (Absatz 1) ist eine Missbrauchsklausel, die auf dem hauptsächlichen Zweck einer Gestaltung oder eines Geschäfts abstellt. Aufgrund dieser Klausel werden die Vorteile eines DBA nicht gewährt, wenn das Erlangen dieser Vorteile einer der hauptsächlichen Zwecke der entsprechenden Gestaltung oder des Geschäfts war; es sei denn, es wird nachgewiesen, dass das Gewähren dieser Vorteile in Einklang mit dem Ziel und Zweck der entsprechenden Bestimmungen des DBA steht. Diese Missbrauchsklausel stimmt mit der PPT-Regel gemäss OECD-Musterabkommen nach dessen Anpassung aufgrund der Massnahme 6 des BEPS-Projekts überein. Im OECD-Musterabkommen ist sie in Artikel 29 Absatz 9 aufgeführt.

Diese Missbrauchsklausel ist zwar von ihrer Formulierung her in den Schweizer DBA neu, sie entspricht aber in ihren Grundzügen den Missbrauchsklauseln, die die Schweiz in den letzten Jahren in einer Vielzahl ihrer DBA 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 DBA Anwendung. Alle Abkommensvorteile unterliegen damit dem Vorbehalt einer missbräuchlichen Inanspruchnahme.

Vom Wortlaut her unterscheidet sich die Missbrauchsklausel gegenüber jenen, wie sie in vielen jüngeren DBA der Schweiz enthalten sind, noch in einem weiteren Punkt. So ist die Missbrauchsklausel im formellen Sinn nicht auf Situationen beschränkt, bei denen der Hauptzweck der entsprechenden Gestaltung oder des Geschäfts im Erlangen der Abkommensvorteile lag, sondern Missbrauch besteht 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 des entsprechenden Abkommensvorteils nicht der Hauptzweck der Gestaltung oder des Geschäfts war.

Die Aufnahme von Missbrauchsklauseln in ein DBA hat allgemein den Vorteil, dass die Vertragsstaaten sich zur gleichen Auffassung darüber verpflichten, unter welchen Bedingungen die Vorteile eines Abkommens verweigert werden können. Würde darauf verzichtet, überliesse man die Definition des Missbrauchs je den beiden Vertragsstaaten. Diese könnten dann unter Anwendung ihres innerstaatlichen Rechts einseitig darüber entscheiden, ob in einer konkreten Situation infolge Missbrauchs die Abkommensvorteile nicht gewährt werden. Dies kann zu Rechtsunsicherheit führen. Einer solchen Situation ist die Aufnahme der PPT-Regel in ein DBA deshalb klar vorzuziehen. Die PPT-Regel vermag mit ihrer vagen Formulierung und mit ihren subjektiven Elementen zwar keine klaren allgemeingültigen Kriterien zur Bestimmung von Abkommensmissbrauch schaffen. Die umfassenden Ausführungen und die zahlreichen Beispiele im Kommentar der OECD zum OECD-Musterabkommen geben aber die Leitlinien für die Auslegung der PPT-Regel vor.

Gemäss der zusätzlichen Bestimmung zur PPT-Regel (Absatz 4) werden gewisse Abkommensvorteile gewährt, auch wenn ein Missbrauch im Sinne der PPT-Regel vorliegt; dann nämlich, wenn die zuständige Behörde des Quellenstaats zum Schluss kommt, dass diese Abkommensvorteile gewährt worden wären, hätte die aus Sicht der PPT-Regel schädliche Transaktion nicht stattgefunden. Diese Bestimmung stellt also sicher, dass ein Vertragsstaat bei Vorliegen eines Abkommensmissbrauchs die Möglichkeit hat, zur Bestimmung der steuerlichen Konsequenzen jenen Sachverhalt heranzuziehen, der ohne die entsprechende Gestaltung oder das entsprechende Geschäft vorgelegen hätte. Für die Schweiz ist diese Klausel lediglich deklaratorischer Natur, da die Steuerbehörden solche Vorteile nach ihrem innerstaatlichen Recht auch ohne eine solche Klausel gewähren können.

Bei der entsprechenden Diskussion bei der OECD hatten viele Staaten jedoch darauf hingewiesen, dass ihre Steuerbehörden nicht einfach die Kompetenz hätten, bei Missbrauch dennoch gewisse Abkommensvorteile zu gewähren. Stattdessen müsste der nach innerstaatlichem Recht vorgesehene Quellensteuersatz erhoben werden. Aus dieser Sicht ist die zusätzliche Bestimmung zur PPT-Regel ein Vorteil: Schweizer Empfänger von quellensteuerbelasteten Einkünften aus dem Ausland können damit unter Umständen trotz angenommenen Missbrauchs in den Genuss gewisser DBA-Vorteile gelangen.

Auf der anderen Seite hat diese Bestimmung aber auch Nachteile. Namentlich führt sie zu mehr administrativem Aufwand. Für die Schweiz könnte diese Bestimmung beispielsweise zur Folge haben, wenn die Steuerverwaltung die Abkommensvorteile in einem konkreten Fall überhaupt nicht gewähren würde, weil sie die entsprechende Struktur als missbräuchlich erachtet, dass der Empfänger der Einkünfte an die für Zwecke der Schweizer DBA zuständige Behörde der Schweiz gelangen kann, um von dieser überprüfen zu lassen, ob eine völlige Nichtgewährung der Abkommensvorteile gerechtfertigt ist. Während diese Bestimmung also für den ausländischen Steuerpflichtigen sicherlich zu dessen Vorteil ist, ist es ungewiss, ob auch Schweizer Steuerpflichtige mit Einkünften aus dem Ausland von dieser Bestimmung tatsächlich profitieren. Denn der zuständigen Behörde des Quellenstaates wird umfassendes Ermessen eingeräumt. Sie kann letztlich sämtliche von Schweizer Steuerpflichtigen eingereichten Anträge auf Gewährung gewisser Abkommensvorteile einseitig ablehnen (auch wenn sie jeweils vorher mit der zuständigen Behörde der Schweiz Rücksprache nehmen muss).

Insgesamt ist es deshalb von Vorteil, wenn die Schweiz auf eine automatische und umfassende Aufnahme dieser zusätzlichen Bestimmung zur PPT-Regel mittels dem BEPS-Übereinkommen verzichtet und stattdessen im Rahmen von bilateralen Verhandlungen im Einzelfall entscheidet, ob die Bestimmung in Bezug auf ein konkretes DBA Sinn macht.

Die Schweiz hat sich für die PPT-Regel und gegen die LOB-Regel – weder in einer detaillierten noch in einer vereinfachten (Absätze 8 bis 13) Form – entschieden. Dies aus den folgenden Gründen:

- Erstens mag der Vorteil einer LOB-Regel darin liegen, dass sie auf objektiven Prüfungen beruht und damit eine schärfere Trennlinie zwischen Abkommensmissbrauch und geschütztem Verhalten schafft. Bei einer genaueren Betrachtung ist diese Trennlinie jedoch weit weniger scharf. Denn auch bei der LOB-Regel besteht Auslegungsspielraum, namentlich bei der Anwendung des so genannten Tests einer aktiven Geschäftstätigkeit. Ausserdem stützt sie sich nicht ausschliesslich auf objektive Prüfungen, sondern enthält mit dem so genannten Ermessenstest eine Prüfung, die rein subjektive Elemente beinhaltet.

- Zweitens stellt die LOB-Regel – im Gegensatz zur PPT-Regel – keine umfassende Klausel zur Bekämpfung von Abkommensmissbrauch dar. Die LOB-Regel ist keine allgemeine Missbrauchsklausel (*general anti avoidance rule* oder kurz *GAAR*), sondern eine spezifische Missbrauchsklausel (*specific anti avoidance rule* oder kurz *SAAR*) zur Bekämpfung von *Treaty Shopping*, wobei mit ihr nicht einmal alle Formen von *Treaty Shopping* verhindert werden können, weshalb mit einer LOB-Regel allein der Mindeststandard nicht erfüllt werden kann.
- Drittens besteht mit der LOB-Regel das Risiko, dass die Prüfungen zu einschränkend sind und in Situationen, die effektiv keinen Abkommensmissbrauch darstellen, die Vorteile eines DBA in ungerechtfertigter Weise verweigert werden.

Die Schweiz hat keinen Vorbehalt in Bezug auf Artikel 7 angebracht. Sie hat jedoch gestützt auf Absatz 17 Buchstabe a eine Notifikation vorgenommen und darin Bestimmungen aus bestehenden DBA aufgeführt, die sie anlässlich der Aufnahme der PPT-Regel aus den entsprechenden DBA streichen möchte.

Unter Berücksichtigung der von den Schweizer DBA-Partnerstaaten angebrachten Vorbehalte und der von ihnen vorgenommenen Notifikationen wird die PPT-Regel in sämtliche vierzehn DBA der Schweiz, die durch das BEPS-Übereinkommen angepasst werden, aufgenommen. Zudem werden die bestehenden Missbrauchsbestimmungen aus den DBA mit Chile (Ziffer 5 des Protokolls zum Abkommen), Tschechien (Ziffer 8 des Protokolls zum Abkommen), Italien (Artikel 23), Liechtenstein (Ziffer 4 des Protokolls zum Abkommen) und Portugal (Artikel 27 Absatz 3) entfernt. Mit dem Änderungsprotokoll zum DBA-GB wird die PPT-Regel auch in das DBA mit dem Vereinigten Königreich aufgenommen (Artikel 10). Gleichzeitig werden die bestehenden Missbrauchsklauseln aus dem DBA mit dem Vereinigten Königreich gestrichen (Artikel 2, 4, 5, 6 und 7).

## **Artikel 8      Transaktionen zur Übertragung von Dividenden**

Die materielle Regelung (Absatz 1) von Artikel 8 sieht die Einführung einer Mindesthaltedauer von einem Jahr für die Gewährung des privilegierten Quellensteuersatzes auf Dividenden innerhalb eines Konzerns vor.

Viele Schweizer DBA enthalten bereits eine solche Mindesthaltedauer, besonders wenn das Besteuerungsrecht für die Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen wird. Die Bestimmung ist geeignet, in gewissen Fällen Abkommensmissbrauch zu verhindern, ohne dass sie einen schwerwiegenden Eingriff in die Gestaltungsfreiheit der Wirtschaftsakteure darstellt; zumal die Mindesthaltedauer nicht bereits zum Zeitpunkt der Dividendenausschüttung erfüllt sein muss, sondern dies auch nachträglich geschehen kann. Die Bestimmung sieht zudem vor, dass bei der Berechnung der Frist Umstrukturierungen der Dividenden zahlenden oder der Dividenden empfangenden Gesellschaft nicht berücksichtigt werden.

Klärungsbedarf besteht indessen, was genau unter Unternehmensumstrukturierung zu verstehen ist. Gemäss der schweizerischen Terminologie gelten neben Fusionen und Spaltungen auch Umwandlungen und konzerninterne Vermögensübertragungen als Umstrukturierungstatbestände. Es wäre aber wohl nicht sachgerecht, die Frist, zum Beispiel bei einem Verkauf einer Beteiligung von einer Konzerngesellschaft auf eine andere Konzerngesellschaft, nicht neu laufen zu lassen. Aus Schweizer Sicht ist es deshalb notwendig, festzuhalten, dass der Begriff der Unternehmensumstrukturierung im Sinne einer abschliessenden Aufzählung die Fusion, die Spaltung und die Umwandlung umfasst. Eine solche Definition von Unternehmensumstrukturierungen ist im BEPS-Übereinkommen nicht vorgesehen und erfordert daher eine Vereinbarung in bilateralen DBA-Verhandlungen.

Die Schweiz hat deshalb einen Vorbehalt im Sinne von Absatz 3 Buchstabe a angebracht. Damit wird durch das BEPS-Übereinkommen die materielle Bestimmung von Artikel 8 nicht in die unter das Übereinkommen fallenden schweizerischen DBA aufgenommen. Auch das Änderungsprotokoll zum DBA-GB enthält diese Bestimmung nicht.

## **Artikel 9 Gewinne aus der Veräusserung von Anteilen oder Rechten an Rechtsträgern, deren Wert hauptsächlich auf unbeweglichem Vermögen beruht**

Dieser Artikel betrifft die Klausel über die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von Immobiliengesellschaften gemäss Artikel 13 Absatz 4 OECD-Musterabkommen. Mittels dem BEPS-Übereinkommen sollen einerseits bestehende Klauseln in DBA in zweierlei Hinsicht angepasst werden (Absatz 1) und andererseits wird die Möglichkeit geschaffen, die angepasste Klausel nach der Fassung der OECD-Musterabkommens 2017 in jene DBA aufzunehmen, die diese Klausel noch nicht enthalten (Absatz 3).

Es muss berücksichtigt werden, dass die Schweiz als Belegenheitsstaat von Immobilien vom in Artikel 13 Absatz 4 OECD-Musterabkommen eingeräumten Besteuerungsrecht nur in beschränktem Ausmass Gebrauch macht. Insbesondere besteuert die Schweiz gemäss seinem innerstaatlichen Recht in der Regel nur die Veräusserung von Mehrheitsanteilen an Immobiliengesellschaften und nicht auch von Minderheitsanteilen, wie es Artikel 13 Absatz 4 OECD-Musterabkommen erlauben würde. Dies schafft die Gefahr von doppelten Nichtbesteuerungen.

Wenn nun, wie als erste Anpassung durch das BEPS-Übereinkommen vorgesehen, nicht nur Anteile an Immobiliengesellschaften, sondern auch Anteile an anderen Gebilden unter diese Bestimmung fallen sollen, wird diese Gefahr von doppelter Nichtbesteuerung nur erhöht, da in der Schweiz Grundstückgewinnsteuern infolge wirtschaftlicher Handänderung nur in Bezug auf Immobiliengesellschaften erhoben werden und nicht zum Beispiel auch in Bezug auf Immobilienanlagefonds oder SICAV mit Immobilien.

Die zweite durch das BEPS-Übereinkommen vorgesehene Anpassung von Artikel 13 Absatz 4 OECD-Musterabkommen ist das Einführen einer Frist zur Bestimmung, ob der Wert der betreffenden Anteile mehrheitlich aus Immobilien besteht. Die Regelung will Gestaltungen unterbinden, bei welchen eine Immobiliengesellschaft durch Zuführen von flüssigen Mitteln aus dem Anwendungsbereich der Regelung entfernt wird, um anschliessend die Anteile an der Gesellschaft, ohne Besteuerung im Staat der Immobilien zu veräussern. Die Bestimmung lässt jedoch verschiedene Fragen offen, namentlich was geschieht, wenn die Gesellschaft, deren Anteile verkauft wurden, ihre Immobilien während der Haltedauer veräussert hat, oder ob die dargelegte Gestaltung nach Ablauf der 1-jährigen Haltedauer stets hinzunehmen ist. Die Schweiz fährt daher besser, wenn sie in ihren DBA weiterhin eine Klausel im Sinne von Artikel 13 Absatz 4 OECD-Musterabkommen vereinbart, die ihren spezifischen Bedürfnissen Rechnung trägt, und auf die beiden durch das BEPS-Übereinkommen vorgesehenen Anpassungen verzichtet.

Die Schweiz hat deshalb einen Vorbehalt im Sinne von Absatz 6 Buchstabe a angebracht. Damit wird durch das BEPS-Übereinkommen die materielle Bestimmung von Artikel 9 nicht in die unter das Übereinkommen fallenden schweizerischen DBA aufgenommen und bestehende Bestimmungen nicht an den Wortlaut der Bestimmung aus dem BEPS-Übereinkommen angepasst. Auch das Änderungsprotokoll zum DBA-GB sieht keine Anpassung der bestehenden Bestimmung über die Besteuerung von Gewinnen aus dem Verkauf von Anteilen an Immobiliengesellschaften im DBA mit dem Vereinigten Königreich (Artikel 13 Absatz 4 DBA-GB) vor.

## **Artikel 10 Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten**

Betriebsstätten gelten nicht als ansässige Personen im Sinn der DBA und sind als solche nicht abkommensberechtigt. Sie können jedoch grundsätzlich die DBA des Ansässigkeitsstaates des Unternehmens in Anspruch nehmen, dem sie angehören. Dieser Artikel umfasst eine Missbrauchsklausel für in Drittstaaten gelegene Betriebsstätten (Absätze 1 bis 3). Der Quellenstaat darf aufgrund dieser Klausel auf den Einkünften einer solchen Betriebsstätte die DBA-Vorteile verweigern, wenn die Einkünfte im Drittstaat nicht einer Mindeststeuer unterliegen. Die Mindeststeuer beträgt 60% der Steuer, die im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zu zahlen wäre.

Das Besondere an dieser Missbrauchsklausel ist, dass sie DBA-Missbrauch über die Einhaltung einer gewissen Mindeststeuer definiert. Aus Sicht der Schweiz rechtfertigt indessen eine tiefe Besteuerung allein die Verweigerung von DBA-Vorteilen nicht. Stossend an dieser Missbrauchsklausel ist zudem, dass sie keine Ausnahme vorsieht, wenn zwischen dem Quellenstaat und dem Betriebsstättenstaat ein

DBA mit gleich guten oder tieferen Quellensteuersätzen – im Vergleich zum DBA zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens – besteht.

Die Schweiz hat deshalb einen Vorbehalt im Sinne von Absatz 5 Buchstabe a angebracht. Damit wird durch das BEPS-Übereinkommen die in Artikel 10 enthaltene Missbrauchsklausel nicht in die unter das Übereinkommen fallenden schweizerischen DBA aufgenommen. Auch das Änderungsprotokoll zum DBA-GB enthält diese Bestimmung nicht.

#### **Artikel 11 Anwendung von Steuerabkommen zur Einschränkung des Rechtes einer Vertragspartei dieses Übereinkommens auf Besteuerung der in ihrem Gebiet ansässigen Personen**

Die materielle Regelung (Absatz 1) dieses Artikels sieht vor, dass ein Vertragsstaat eines DBA Personen, die in diesem Staaten ansässig sind, so besteuern darf, wie es das innerstaatliche Steuerrecht dieses Staates vorsieht und zwar ungeachtet allfälliger anderslautender Bestimmungen des entsprechenden DBA. Gleichzeitig kommen eine Reihe von Ausnahmen (Buchstaben a bis j) zu dieser Regelung zur Anwendung.

Obwohl nirgends explizit festgehalten, wurde diese Bestimmung in allererster Linie für Staaten mit so genannten CFC- bzw. Hinzurechnungs-Bestimmungen geschaffen. Nach diesen Bestimmungen rechnen Staaten in gewissen Situationen Einkünfte von ausländischen Gesellschaften einer inländischen Gesellschaft zu, obwohl es sich bei der ausländischen Gesellschaft um ein eigenständiges Steuersubjekt handelt. Artikel 11 gibt solchen Bestimmungen die rechtliche Grundlage. Die Schweiz kennt keine CFC-Bestimmungen und hat kein Interesse daran, dass andere Staaten solche in Bezug auf Schweizer Konzerngesellschaften anwenden.

Die Schweiz hat deshalb einen Vorbehalt im Sinne von Absatz 3 Buchstabe a angebracht. Damit wird durch das BEPS-Übereinkommen die materielle Bestimmung von Artikel 11 nicht in die unter das Übereinkommen fallenden schweizerischen DBA aufgenommen. Auch das Änderungsprotokoll zum DBA-GB enthält diese Bestimmung nicht.

### **4. Teil: Umgehung des Betriebsstättenstatus**

#### **Artikel 12 Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsmodelle und ähnliche Strategien**

Dieser Artikel enthält eine angepasste Definition (Absätze 1 und 2) der so genannten Vertreterbetriebsstätte (Artikel 5 Absätze 5 und 6 OECD-Musterabkommen). Gegenüber der bestehenden Definition schafft sie zwar insgesamt mehr Klarheit; vor allem aber würde ihre Aufnahme in die DBA auch eine Ausweitung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte bedeuten. Die Übernahme einer solchen Bestimmung hätte daher einen Einfluss auf die Ausgewogenheit der DBA, weshalb sie bilateralen Verhandlungen vorbehalten bleiben soll.

Die Schweiz hat deshalb einen Vorbehalt im Sinne von Absatz 4 angebracht. Damit wird durch das BEPS-Übereinkommen die angepasste Definition der Vertreterbetriebsstätte von Artikel 12 nicht in die unter das Übereinkommen fallenden schweizerischen DBA aufgenommen. Auch das Änderungsprotokoll zum DBA-GB enthält die angepasste Definition der Vertreterbetriebsstätte nicht.

#### **Artikel 13 Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten**

Dieser Artikel betrifft die Liste der Tätigkeiten, deren Ausübung zu keiner Betriebsstätte führt (Artikel 5 Absatz 4 OECD-Musterabkommen). Er enthält zwei Optionen: Unter Option A (Absatz 2) werden alle in der Liste aufgeführten Tätigkeiten unter den Vorbehalt einer Hilfstätigkeit oder einer Tätigkeit vorbereitender Art gestellt. Option B (Absatz 3) stützt sich auf den bisherigen Artikel 5 Absatz 4 OECD-Musterabkommen. Dementsprechend gelten die in der Liste aufgeführten Tätigkeiten als Tätigkeiten, die per se nicht zu einer Begründung einer Betriebsstätte führen. Dass es sich dabei um per-se-Ausnahmen handelt, geht aus der Bestimmung von Option B und der entsprechenden Kommentierung klar hervor. Im Unterschied dazu lassen die bisherigen Ausführungen im Kommentar zum OECD-

Musterabkommen Zweifel offen, ob es sich bei den in der Liste aufgeführten Ausnahmen nicht doch um Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art handeln muss.

Neben den beiden Optionen enthält der Artikel noch eine weitere materielle Bestimmung: die so genannte Anti-Fragmentierungsklausel (Absatz 4). Nach dieser Bestimmung führen Tätigkeiten, die unter die Ausnahmen gemäss Liste fallen, dennoch zu einer Betriebsstätte, wenn das Unternehmen (oder ein Unternehmen des gleichen Konzerns) im entsprechenden Staat noch weitere Tätigkeiten ausübt, so dass alle diese Tätigkeiten zusammen einen kohäsiven Geschäftsbetrieb bilden, der die Voraussetzungen der Ausnahmebestimmung nicht erfüllt.

Aus Sicht der Schweiz sind die Option A und die Anti-Fragmentierungsklausel abzulehnen. Sie führen zu mehr Betriebsstätten und erhöhen die Unsicherheiten für Unternehmen. Da sie einen Einfluss auf die Ausgewogenheit der DBA haben, sollen sie bilateralen Verhandlungen vorbehalten bleiben.

Die Umsetzung von Option B hingegen würde zu einer Klarstellung der betroffenen Schweizer DBA beitragen. Dennoch überwiegen die Gründe, die gegen Option B sprechen. Erstens findet Option B nur dann Anwendung, wenn sich auch der DBA-Partner für diese Option entscheidet. Staaten, die die in Artikel 5 Absatz 4 OECD-Musterabkommen aufgeführten Tätigkeiten nicht als per-se-Ausnahmen betrachten, werden Option B nicht wählen. Dies bedeutet: Die Bestimmung von Option B würde nur in die DBA der Schweiz mit jenen Staaten Aufnahme finden, die ohnehin die Auffassung der Schweiz hinsichtlich der Auslegung der geltenden Bestimmung teilen. Die Änderung hätte folglich keine materiellen Auswirkungen. Zweitens könnte diese Option Zweifel am Engagement der Schweiz gegen BEPS aufkommen lassen, wenn sie Option B wählt und gleichzeitig die Anti-Fragmentierungsklausel ausschliesst.

Die Schweiz hat deshalb einen Vorbehalt im Sinne von Absatz 6 Buchstabe a angebracht. Damit werden die in Artikel 13 des BEPS-Übereinkommens enthaltenen Anpassungen in Bezug auf Artikel 5 Absatz 4 OECD-Musterabkommen nicht in die unter das Übereinkommen fallenden schweizerischen DBA aufgenommen. Auch das Änderungsprotokoll zum DBA-GB sieht keine solchen Anpassungen vor.

#### **Artikel 14      Aufteilung von Verträgen**

Dieser Artikel enthält eine spezifische Missbrauchsklausel in Bezug auf Baustellenbetriebsstätten (Absatz 1). Diese Klausel wurde namentlich für Staaten geschaffen, die die PPT-Regel nicht in ihre DBA aufnehmen. Solche Staaten mögen eine spezifische Missbrauchsklausel in ihren DBA benötigen, um DBA-Missbrauch im Zusammenhang mit Baustellenbetriebsstätten zu verhindern. Für die Schweiz besteht kein Bedarf für die Aufnahme dieser spezifischen Missbrauchsklausel, da die Schweiz die PPT-Regel in ihre DBA aufnimmt.

Die Schweiz hat deshalb einen Vorbehalt im Sinne von Absatz 3 Buchstabe a angebracht. Damit wird durch das BEPS-Übereinkommen die materielle Bestimmung von Artikel 14 nicht in die unter das Übereinkommen fallenden schweizerischen DBA aufgenommen. Auch das Änderungsprotokoll zum DBA-GB enthält diese Bestimmung nicht.

#### **Artikel 15      Bestimmung des Begriffs der mit einem Unternehmen eng verbundenen Person**

Dieser Artikel enthält eine Definition des Begriffs der mit einem Unternehmen eng verbundenen Person (Absatz 1). Diese Definition wird für Zwecke der angepassten Vertreterbetriebsstätte (Artikel 12), der Anti-Fragmentierungsklausel (Artikel 13) und der spezifischen Missbrauchsklausel in Bezug auf Baustellenbetriebsstätten (Artikel 14) verwendet. Für Staaten wie die Schweiz, die in Bezug auf diese Bestimmungen je einen Vorbehalt angebracht haben, macht die Übernahme dieser Definition in ihre DBA keinen Sinn.

Die Schweiz hat deshalb einen Vorbehalt im Sinne von Absatz 2 angebracht. Damit wird durch das BEPS-Übereinkommen die in Artikel 15 enthaltene Definition nicht in die unter das Übereinkommen fallenden schweizerischen DBA aufgenommen. Auch das Änderungsprotokoll zum DBA-GB enthält diese Bestimmung nicht.

## **5. Teil: Verbesserung der Streitbeilegung**

### **Artikel 16 Verständigungsverfahren**

Die materiellen Regelungen dieses Artikels sind in den Absätzen 1, 2 und 3 enthalten. Sie wurden im Rahmen der BEPS-Massnahme 14 entwickelt und sind Teil des Mindeststandards. Die Bestimmungen stimmen mit den Absätzen 1, 2 und 3 von Artikel 25 des OECD-Musterabkommens in seiner 2017 Fassung überein. Inhaltlich handelt es sich um Bestimmungen zur Streitbeilegung bei nicht abkommenskonformer Besteuerung. Solche Situationen sollen im Rahmen eines zwischenstaatlichen Verfahrens durch die zuständigen Behörden der betroffenen Vertragsstaaten gelöst werden.

Die Schweizer DBA enthalten – mit gewissen Abweichungen – bereits diese Bestimmungen. Das BEPS-Übereinkommen ergänzt bzw. ändert diese, soweit sie nicht vollständig sind bzw. abweichende Regelungen enthalten.

Die einzige bedeutende Abweichung in den Schweizer DBA betrifft die Bestimmung des zweiten Satzes von Artikel 25 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens bzw. des zweiten Satzes von Artikel 16 Absatz 2 des BEPS-Übereinkommens. Diese Bestimmung verlangt, dass Verständigungslösungen ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts umzusetzen sind. Die Schweiz hat zu der entsprechenden Bestimmung im OECD-Musterabkommen einen Vorbehalt angebracht. Dementsprechend enthalten nur ein paar wenige DBA der Schweiz diese Bestimmung.

Nach schweizerischer Auffassung soll das Gemeinwesen nach einer gewissen Dauer Gewissheit über seine Steuereinnahmen erlangen. Massgeblich ist dabei die im innerstaatlichen Recht geltende Frist von 10 Jahren ab der Veranlagung für die Revision rechtskräftiger Veranlagungen. Da die Dauer des Verständigungsverfahrens nicht im Einflussbereich der steuerpflichtigen Person steht, gilt die Frist als eingehalten, wenn das Gesuch um Einleitung eines Verständigungsverfahrens innert der 10-jährigen Frist gestellt wird.

Artikel 16 Absatz 5 Buchstabe c des BEPS-Übereinkommens sieht die Möglichkeit eines Vorbehalts zur Bestimmung gemäss dem zweiten Satz von Artikel 16 Absatz 2 vor. Die Schweiz muss in diesem Fall aber, um den in diesem Bereich gesetzten Mindeststandard dennoch zu erfüllen, im Rahmen von DBA-Verhandlungen zur Aufnahme von Bestimmungen bereit sein, die die Frist für die Vornahme von Gewinnaufrechnungen von verbundenen Unternehmen oder von Betriebsstätten zeitlich beschränken.

Die Schweiz hat nur einen Vorbehalt nach dem erwähnten Absatz 5 Buchstabe c in Bezug auf den zweiten Satz von Absatz 2 angebracht. Gleichzeitig hat sie mittels Notifikation über bereits bestehende Bestimmungen in den Schweizer DBA Auskunft gegeben.

Unter Berücksichtigung der von den Schweizer DBA-Partnerstaaten angebrachten Vorbehalte und der von ihnen vorgenommenen Notifikationen werden die entsprechenden Bestimmungen in sämtlichen vierzehn DBA der Schweiz, die durch das BEPS-Übereinkommen geändert werden, an die Bestimmungen der Absätze 1 bis 3 von Artikel 16 (mit Ausnahme des zweiten Satzes von Absatz 2) angepasst. Dies gilt auch in Bezug auf das Änderungsprotokoll zum DBA-GB (Artikel 9).

### **Artikel 17 Gegenberichtigung**

Die materielle Regelung dieses Artikels (Absatz 1) entspricht Absatz 2 von Artikel 9 des OECD-Musterabkommens. Sie ist Teil des unter BEPS-Massnahme 14 gesetzten Mindeststandards. Die Bestimmung sieht bei Gewinnaufrechnungen eine Verpflichtung zu entsprechenden Gegenberichtigungen vor.

Die Schweiz übernahm diese Bestimmung in der Vergangenheit nicht in ihre DBA. Die meisten Schweizer DBA enthalten deshalb diese Bestimmung gar nicht oder aber bloss in abgeänderter Form. Erst im Jahr 2005 zog die Schweiz einen entsprechenden Vorbehalt im Kommentar zum OECD-Musterabkommen zurück und begann, diese Bestimmung mit ihren DBA-Partnern zu vereinbaren. Grund dafür war die Einsicht, dass diese Bestimmung nicht zu automatischen Gegenberichtigungen verpflichtet; vielmehr muss die Schweiz eine Gegenberichtigung nur dann vornehmen, wenn dies dem Resultat einer Verständigungslösung entspricht.

Die Schweiz hat keinen Vorbehalt in Bezug auf Artikel 17 angebracht. Gleichzeitig hat sie über bereits bestehende Bestimmungen in den Schweizer DBA Auskunft gegeben.

Unter Berücksichtigung der von den Schweizer DBA-Partnerstaaten angebrachten Vorbehalte und der von ihnen vorgenommenen Notifikationen wird durch das BEPS-Übereinkommen die entsprechende Bestimmung in den DBA mit Österreich, Argentinien, Indien, Italien, Litauen, Luxemburg, Polen, Portugal und Südafrika an die Bestimmung gemäss Absatz 2 angepasst. Auch das DBA mit dem Vereinigten Königreich wird durch das Änderungsprotokoll zum DBA-GB entsprechend angepasst (Artikel 3).

## **6. Teil: Schiedsverfahren**

### **Artikel 18 Entscheidung für die Anwendung des 6. Teils**

Die Bestimmungen über das Schiedsverfahren stellen keinen Mindeststandard dar. Die unterzeichnenden Staaten und Gebiete können demzufolge entscheiden, ob sie den 6. Teil auf ihre unter das Übereinkommen fallenden DBA anwenden wollen, was die Schweiz mit einer Notifikation gemäss Artikel 29 Absatz 3 bei der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens getan hat, welche bei der Ratifikation bestätigt werden muss. Der 6. Teil gilt nur dann für zwei Vertragsstaaten oder –gebiete, die ein unter das Übereinkommen fallendes DBA abgeschlossen haben, wenn beide Staaten oder Gebiete dies dem Depositar notifiziert haben.

### **Artikel 19 Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren**

Gelingt es den zuständigen Behörden nicht innerhalb von zwei Jahren, eine Verständigungsregelung zu erzielen, kann die steuerpflichtige Person schriftlich beantragen, dass ihr Fall einem Schiedsverfahren unterworfen wird. Absatz 11 sieht die Möglichkeit vor, einen Vorbehalt zu formulieren, um die vorgesehene Frist von zwei Jahren durch eine Frist von drei Jahren zu ersetzen. Die Schweiz hat bei der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens einen solchen Vorbehalt vorgenommen, um die im BEPS-Übereinkommen verankerte Frist mit ihrer bisherigen Abkommenspraxis in Einklang zu bringen. Der Vorbehalt muss bei der Ratifikation bestätigt werden.

Der Schiedsspruch ist endgültig und verbindlich, es sei denn, eine unmittelbar von dem Fall betroffene Person erkennt die Verständigungsregelung, durch die der Schiedsspruch umgesetzt wird, nicht an, zum Beispiel, weil die betreffende Person sich entschliesst, den Streitfall durch ein Gericht entscheiden zu lassen. Mit einem solchen Mechanismus kann den Interessen der Steuerpflichtigen, die einer Doppelbesteuerung unterliegen, Rechnung getragen und die Rechtssicherheit gewährleistet werden.

### **Artikel 20 Bestellung der Schiedsrichter**

Dieser Artikel enthält eine Reihe von Regeln, die zur Anwendung gelangen, wenn sich die zuständigen Behörden nicht auf andere Vorschriften verständigen.

Er hält insbesondere fest, dass die Schiedsstelle aus drei Einzelmitgliedern mit Fachkenntnis oder Erfahrung auf dem Gebiet internationaler Steuersachen besteht (Absatz 2 Buchstabe a). Jede zuständige Behörde muss ein Mitglied der Schiedsstelle bestellen, und die beiden auf diese Weise bestellten Mitglieder bestellen ein drittes Mitglied, das weder Staatsangehöriger eines der beiden Vertragsstaaten noch in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sein darf und den Vorsitz der Schiedsstelle ausüben wird (Absatz 2 Buchstabe b). Jedes Mitglied der Schiedsstelle muss unparteilich und von den zuständigen Behörden, Steuerverwaltungen und Finanzministerien der Vertragsstaaten unabhängig sein (Absatz 2 Buchstabe c).

Wird versäumt, ein Mitglied oder den Vorsitz der Schiedsstelle zu bestellen, so wird dies durch den ranghöchsten Funktionsträger des Zentrums für Steuerpolitik und –verwaltung der OECD, der nicht Staatsangehöriger eines der beiden Vertragsstaaten ist, vorgenommen (Absätze 2 und 3). Dieser Mechanismus, der nur mangels einer Verständigung der zuständigen Behörden auf andere Vorschriften zur Anwendung gelangt, soll verhindern, dass der Entscheid über die im Rahmen eines Verständigungsverfahrens aufgeworfenen Fragen in unzulässiger Weise verzögert werden kann.

## **Artikel 21 Vertraulichkeit von Schiedsverfahren**

Um sicherzustellen, dass das Schiedsverfahren sein Ziel erreicht, ohne die Vertraulichkeit des Verständigungsverfahrens zu verletzen, sieht dieser Artikel vor, dass für die Mitglieder der Schiedsstelle die in den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden DBA in Bezug auf Informationsaustausch vorgesehenen Vorschriften in Bezug auf Vertraulichkeit gelten (Absatz 1). Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten müssen sicherstellen, dass Mitglieder der Schiedsstelle und ihre Mitarbeiter sich vor ihrem Tätigwerden im Rahmen eines Schiedsverfahrens schriftlich verpflichten, Informationen zum Schiedsverfahren im Einklang mit den in den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden DBA in Bezug auf Informationsaustausch vorgesehenen Vertraulichkeits- und Geheimhaltungspflichten zu behandeln (Absatz 2).

## **Artikel 22 Regelung eines Falles vor Abschluss des Schiedsverfahrens**

Dieser Artikel hält fest, dass das Schiedsverfahren endet, wenn die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten den Fall durch Verständigung regeln, oder wenn die Person, die den Fall vorgelegt hat, den Schiedsantrag oder den Antrag auf ein Verständigungsverfahren zurückzieht.

## **Artikel 23 Art des Schiedsverfahrens**

Wurde keine andere Verständigungsregelung erzielt, sieht Artikel 23 Absatz 1 des BEPS-Übereinkommens die Methode der «Final Offer» (bestes Angebot) vor, die auch als Methode der «Best Final Offer» (bestes und endgültiges Angebot) bezeichnet wird. Vorbehaltlich einer Verständigung zwischen den zuständigen Behörden über eine andere Methode, sieht diese Methode vor, dass die zuständige Behörde jedes Vertragsstaates der Schiedsstelle einen Regelungsvorschlag vorlegt, in dem alle noch offenen Fragen des konkreten Einzelfalles behandelt werden. Die von der zuständigen Behörde jedes Vertragsstaates vorgelegten Regelungsvorschläge können durch ein erläuterndes Positionspapier untermauert werden. Zudem kann jede zuständige Behörde eine Erwiderung zu dem von der anderen zuständigen Behörde vorgelegten Regelungsvorschlag und erläuternden Positionspapier übermitteln. Mit der Erwiderung und dem entsprechenden erläuternden Positionspapier soll einzig auf die Stellungnahmen und Argumente der anderen zuständigen Behörde geantwortet werden; hingegen dienen sie nicht dazu, einer zuständigen Behörde die Möglichkeit zu bieten, zusätzliche Argumente zur Stärkung ihrer eigenen Position vorzubringen. Die Schiedsstelle wählt als Entscheidung einen der von den zuständigen Behörden vorgelegten Regelungsvorschläge für den Fall aus. Der Schiedsspruch wird mit einfacher Mehrheit der Mitglieder der Schiedsstelle erlassen und enthält keine Begründung oder sonstige Erläuterung. Die Schiedsstelle übermittelt den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten schriftlich ihre Entscheidung, die für keinen anderen Fall eine Präcedenzwirkung entfalten kann.

Nach Artikel 23 Absatz 2 kann sich eine Vertragspartei, welche die Methode der «Final Offer» nicht als Standardregel akzeptiert, das Recht vorbehalten, auf ihre unter das Übereinkommen fallenden DBA nicht diese Methode, sondern diejenige der «Independent Opinion» anzuwenden. In diesem Fall müssen die zuständigen Behörden allen Mitgliedern der Schiedsstelle die für den Schiedsspruch gegebenenfalls erforderlichen Informationen zur Verfügung stellen, es sei denn, die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten, zwischen denen ein unter das Übereinkommen fallendes DBA besteht, haben sich auf andere Vorschriften verständigt. Die Schiedsstelle gibt die dem Schiedsspruch zugrunde gelegten Rechtsquellen sowie die Argumentation an, die zu dem Ergebnis geführt hat. Der Schiedsspruch wird mit einfacher Mehrheit der Mitglieder der Schiedsstelle erlassen und hat keine Präcedenzwirkung.

Die Schweiz steht einer Bestimmung zur Schiedsgerichtsbarkeit grundsätzlich offen gegenüber. Sie zieht dabei die Variante der «Final Offer» vor, das heisst die vom BEPS-Übereinkommen vorgesehene Standardregel. Falls nötig, ist sie jedoch auch bereit, subsidiär die Variante der «Independent Opinion» zu akzeptieren.

## **Artikel 24 Verständigung auf eine andere Regelung**

Dieser Artikel sieht die Möglichkeit vor, den Schiedsspruch der Schiedskommission nicht anzuwenden, wenn sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten innerhalb von drei Kalendermonaten, nachdem ihnen der Schiedsspruch übermittelt wurde, auf eine andere Regelung verständigen.

Die Schweiz will von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, allerdings begrenzt auf die «Independent Opinion-Schiedsfälle» nach Absatz 3. Da im Fall des «*Final-Offer*-Schiedsverfahrens» eine der zuständigen Behörden mit ihrem letzten Angebot obsiegt, ist eine Verständigung auf eine abweichende Lösung unwahrscheinlich.

#### **Artikel 25 Kosten von Schiedsverfahren**

Dieser Artikel sieht vor, dass die Vergütungen und Aufwendungen der Mitglieder der Schiedsstelle sowie die den Vertragsstaaten im Zusammenhang mit dem Schiedsverfahren entstandenen Kosten von Letzteren in einer durch Verständigung zu regelnden Weise übernommen werden. In Ermangelung einer entsprechenden Verständigungsregelung trägt jeder Vertragsstaat seine eigenen Aufwendungen und die seines bestellten Mitglieds der Schiedsstelle. Die Kosten des Vorsitzenden der Schiedsstelle tragen die Vertragsstaaten zu gleichen Teilen.

#### **Artikel 26 Vereinbarkeit**

Absatz 1 dieses Artikels enthält eine Vereinbarkeitsbestimmung, die die Wechselwirkung zwischen den Bestimmungen vom 6. Teil und denjenigen der unter das BEPS-Übereinkommen fallenden DBA beschreibt, welche vorsehen, dass Fälle einem Schiedsverfahren unterworfen werden können. Jede Vertragspartei des BEPS-Übereinkommens notifiziert dem Depositär die unter das Übereinkommen fallenden DBA, die eine Schiedsklausel enthalten und welche nicht von einem allfälligen Vorbehalt nach Absatz 4 betroffen sind. Die Schweiz hat eine entsprechende Notifikation für ihre DBA mit Österreich, Island, Liechtenstein, Luxemburg, Polen und Südafrika gemacht. Unter Berücksichtigung der von den Schweizer DBA-Partnerstaaten angebrachten Vorbehalte und der von ihnen vorgenommenen Notifikationen ersetzen die Bestimmungen betreffend das Schiedsverfahren die bestehende Bestimmung über das Schiedsverfahren im DBA zwischen der Schweiz und Luxemburg. Die restlichen unter das BEPS-Übereinkommen fallenden DBA, die eine Schiedsklausel bereits enthalten, werden durch das BEPS-Übereinkommen nicht geändert.

Unter Berücksichtigung der unter Artikel 18 vorgenommenen Notifikationen der DBA-Partnerstaaten der Schweiz werden die beiden Schweizer DBA mit Italien und mit Portugal neu über eine Schiedsklausel verfügen.

### **7. Teil: Schlussbestimmungen**

#### **Artikel 27 Unterzeichnung und Ratifikation, Annahme oder Genehmigung**

Gemäss Absatz 1 liegt das BEPS-Übereinkommen ab dem 31. Dezember 2016 zur Unterzeichnung für alle Staaten, für die drei Kronbesitzungen der britischen Krone (Jersey, Guernsey und die Insel Man) sowie für jedes andere Gebiet, das durch einen einvernehmlichen Beschluss der Vertragsparteien und Unterzeichner des BEPS-Übereinkommens befugt ist, Vertragspartei des BEPS-Übereinkommens zu werden, bereit. Gemäss Artikel 184 Absatz 2 der Bundesverfassung (BV)<sup>9</sup> obliegt es dem Bundesrat, Verträge zu unterzeichnen, sie der Bundesversammlung zu unterbreiten und sie anschliessend zu ratifizieren. Gemäss dem Bundesratsbeschluss vom 24. Mai 2017 hat die Schweiz das BEPS-Übereinkommen anlässlich der ersten Unterzeichnungszeremonie am 7. Juni 2017 unter Ratifikationsvorbehalt unterzeichnet. Am 1. November 2017 haben 71 Staaten und Gebiete das BEPS-Übereinkommen unterzeichnet. Damit das BEPS-Übereinkommen für die Schweiz in Kraft treten kann, muss es ratifiziert werden. Nach Artikel 166 Absatz 2 BV wird das BEPS-Übereinkommen der Bundesversammlung zur Genehmigung unterbreitet.

#### **Artikel 28 Vorbehalte**

Wie in Ziffer 1.3 dieses Berichts bereits erläutert, sieht das BEPS-Übereinkommen das Anbringen von Vorbehalten vor. Mittels Vorbehalt können Vertragsparteien des BEPS-Übereinkommens Bestimmungen des Übereinkommens ausschliessen, sodass diese Bestimmungen auf die unter das BEPS-

---

<sup>9</sup> SR 101

Übereinkommen fallenden DBA keine Anwendung finden. Vorbehalte sind nur zulässig, wenn sie ausdrücklich in den im Absatz 1 aufgelisteten Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens vorgesehen sind. In Übereinstimmung mit Absatz 1 hat die Schweiz anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens die Anwendung der materiellen abkommensbezogenen Bestimmungen, die aus dem BEPS-Projekt hervorgegangen sind, und welche keine Mindeststandards darstellen, grundsätzlich mittels Vorbehalt ausgeschlossen. Eine Ausnahme hierzu bilden die Bestimmung zur Verhinderung von doppelten Nichtbesteuerungen (Option A von Artikel 5), die zweite zusätzliche Bestimmung für die Präambel eines DBA (Absatz 3 von Artikel 6) sowie die Bestimmungen über das Schiedsverfahren. Die Aufnahme einer Schiedsklausel in die DBA ist kein BEPS-Mindeststandard, entspricht jedoch der DBA-Politik der Schweiz, weshalb die Schweiz für eine Aufnahme optiert hat.

Absatz 3 bestätigt die Auswirkung der nach dem BEPS-Übereinkommen angebrachten Vorbehalte zwischen der den Vorbehalt anbringenden Vertragspartei des Übereinkommens und den anderen Vertragsparteien des Übereinkommens. Dieser Absatz hält fest, dass, sofern im BEPS-Übereinkommen nicht ausdrücklich etwas anderes vorgesehen ist, ein von einer Vertragspartei des Übereinkommens angebrachter Vorbehalt die entsprechende Bestimmung des BEPS-Übereinkommens in gleichem Masse für die den Vorbehalt anbringende Vertragspartei als auch für die andere Vertragspartei des Übereinkommens ändert. Mit anderen Worten werden die Vorbehalte symmetrisch auf beide Vertragsstaaten eines unter das Übereinkommen fallenden DBA angewendet, sofern das BEPS-Übereinkommen nichts anderes vorsieht.

Die Absätze 5 bis 7 bestimmen den Zeitpunkt für das Anbringen von Vorbehalten. Vorbehalte können bei der Unterzeichnung oder bei der Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde angebracht werden. Im Sinne von Artikel 28 Absatz 6 hat die Schweiz anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens Vorbehalte formuliert. Diese müssen anlässlich der Ratifikation bestätigt werden.

Absatz 9 sieht vor, dass eine Vertragspartei des Übereinkommens einen nach dem BEPS-Übereinkommen angebrachten Vorbehalt zurücknehmen oder durch einen eingeschränkteren Vorbehalt ersetzen kann. Diese Änderung erfolgt mittels Notifikation an den Depositär. Absatz 9 regelt weiter die Modalitäten des Wirksamwerdens einer Rücknahme oder Ersetzung.

## **Artikel 29      Notifikationen**

Die Absätze 1, 3 und 4 legen den Zeitpunkt für die Abgabe von Notifikationen nach den Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens fest. Wie bei den Vorbehalten hat die Schweiz anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens Notifikationen im Sinne von Artikel 29 Absatz 3 formuliert und muss diese mit der Ratifikation bestätigen. Absatz 5 sieht vor, dass eine Vertragspartei des Übereinkommens ihre Liste der unter das BEPS-Übereinkommen fallenden DBA jederzeit nach dem Inkrafttreten des Übereinkommens durch eine an den Depositär gerichtete Notifikation erweitern kann (Artikel 29 Absatz 1 Buchstabe a). Mit dieser Bestimmung könnte die Schweiz weitere DBA als unter das BEPS-Übereinkommen fallende DBA notifizieren, sofern die in Ziffer 1.4 dieses Berichts genannten zwei Voraussetzungen für eine Revision mittels dem BEPS-Übereinkommen erfüllt sind. Weiter erlaubt es Absatz 6, Vertragsparteien des Übereinkommens durch eine an den Depositär gerichtete Notifikation zusätzliche Notifikationen nach Absatz 1 Buchstaben b bis s abzugeben.

## **Artikel 30      Nachträgliche Änderungen von unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen**

Das BEPS-Übereinkommen berührt nicht nachträgliche Änderungen eines unter das Übereinkommen fallenden DBA, die zwischen den Vertragsstaaten dieses DBA vereinbart werden können. Diese Bestimmung stellt klar, dass ein unter das BEPS-Übereinkommen fallendes DBA nach der Anpassung durch das Übereinkommen weiter revidiert werden kann, namentlich auch hinsichtlich Bestimmungen, die vom Übereinkommen geändert oder eingeführt werden.

### **Artikel 31 Konferenz der Vertragsparteien**

Absatz 1 sieht vor, dass zur Fassung von Beschlüssen oder zur Wahrnehmung von Aufgaben, die aufgrund des BEPS-Übereinkommens gegebenenfalls erforderlich oder zweckdienlich sind, die Vertragsparteien des Übereinkommens eine Konferenz der Vertragsparteien einberufen können. Die Absätze 2 und 3 regeln die Modalitäten für die Einberufung einer Konferenz der Vertragsparteien.

### **Artikel 32 Auslegung und Durchführung**

Nach Absatz 1 wird über Fragen zur Auslegung oder Durchführung von Bestimmungen eines unter das BEPS-Übereinkommen fallenden DBA in der durch das Übereinkommen geänderten Fassung nach den Bestimmungen dieses DBA in Bezug auf die Regelung von Fragen der Auslegung oder der Anwendung dieses DBA in gegenseitigem Einvernehmen entschieden.

Fragen hinsichtlich der Auslegung oder Durchführung des BEPS-Übereinkommens selbst können von einer nach Artikel 31 Absatz 3 einberufenen Konferenz der Vertragsparteien behandelt werden (Absatz 2). Absatz 2 stellt eine "kann" Bestimmung dar. Auslegungs- und Durchführungsfragen können demnach auch auf andere Weise behandelt werden. Die zuständigen Behörden eines unter das BEPS-Übereinkommen fallenden DBA können untereinander vereinbaren, wie sich das BEPS-Übereinkommen in Bezug auf das entsprechende DBA auswirkt und funktioniert.

### **Artikel 33 Änderungen**

Jede Vertragspartei des BEPS-Übereinkommens kann eine Änderung des Übereinkommens vorschlagen, indem sie dem Depositar den Änderungsvorschlag vorlegt. Zur Prüfung dieses Änderungsvorschlags kann nach Artikel 31 Absatz 3 eine Konferenz der Vertragsparteien einberufen werden.

### **Artikel 34 Inkrafttreten**

Das BEPS-Übereinkommen tritt am ersten Tag des Monats nach Ablauf von 3 Monaten nach der Hinterlegung der fünften Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde in Kraft. Für jeden anderen Unterzeichner, der das BEPS-Übereinkommen nach Hinterlegung der fünften Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde ratifiziert, annimmt oder genehmigt, tritt das BEPS-Übereinkommen am ersten Tag des Monats nach Ablauf von 3 Monaten nach Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde durch diesen Unterzeichner in Kraft.

### **Artikel 35 Wirksamwerden**

Die Änderungen der unter das Übereinkommen fallenden DBA finden Anwendung nach den Bestimmungen von Artikel 35 über das Wirksamwerden des BEPS-Übereinkommens.

Absatz 1 regelt das Wirksamwerden des BEPS-Übereinkommens in Bezug auf ein unter das Übereinkommen fallendes DBA für an der Quelle erhobene Steuern, die nicht ansässigen Personen gezahlt oder gutgeschrieben werden (Buchstabe a), sowie für alle anderen durch einen Vertragsstaat erhobenen Steuern (Buchstabe b).

Für an der Quelle erhobenen Steuern nach Buchstabe a wird das BEPS-Übereinkommen wirksam, wenn das Ereignis, das zu den Steuern führt, am oder nach dem 1. Januar des nächsten Jahres eintritt, das nach dem Inkrafttreten des BEPS-Übereinkommens für den späteren der Vertragsstaaten eines unter das Übereinkommen fallenden DBA beginnt. Das heisst beispielsweise, wenn das BEPS-Übereinkommen am 1. März 2018 für den ersten Vertragsstaat und am 1. März 2019 für den zweiten Vertragsstaat in Kraft tritt, so wird das BEPS-Übereinkommen für steuerbare Ereignisse wirksam, die am oder nach dem 1. Januar 2020 eintreffen.

Für Steuern nach Buchstabe b wird das BEPS-Übereinkommen wirksam, wenn der Veranlagungszeitraum, für welche die Steuern erhoben werden, sechs Monate nach dem Inkrafttreten des BEPS-Übereinkommens für den späteren der Vertragsstaaten eines unter das Übereinkommen fallenden DBA beginnt. Das heisst beispielsweise, wenn das BEPS-Übereinkommen am 1. September 2018 für den

zweiten Vertragsstaat in Kraft tritt, so wird das BEPS-Übereinkommen für alle nicht an der Quelle erhobenen Steuern ab der ersten Steuerperiode, welche ab dem 1. März 2019 beginnt, wirksam. Wenn der Veranlagungszeitraum beispielsweise dem Kalenderjahr entspricht, werden die Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens in Bezug auf den Veranlagungszeitraum wirksam, der am 1. Januar 2020 beginnt.

Absatz 5 regelt das Wirksamwerden des BEPS-Übereinkommens für neue unter das Übereinkommen fallende DBA, welche eine Vertragspartei des Übereinkommens nach Artikel 29 Absatz 5 dem Depositar notifiziert.

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen innerstaatlichen Verfahren der Vertragsparteien für die Umsetzung des BEPS-Übereinkommens sieht Absatz 7 vor, dass sich eine Vertragspartei eine Verzögerung des Wirksamwerdens des BEPS-Übereinkommens vorbehalten kann. Die Auswirkung der Vorbehalte nach Absatz 7 auf die in den Absätzen 1, 4 und 5 enthaltenen Regeln des Wirksamwerdens ist wie folgt: Für beide Vertragsparteien, ist das Stichdatum, ab welchem das Wirksamwerden nach den Absätzen 1, 4 und 5 festgelegt wird, der 30. Tag nach dem Tag des Eingangs der letzten der beiden Notifikationen nach Absatz 7 beim Depositar, gemäss welcher die Vertragsparteien die interstaatlichen Verfahren für das Wirksamwerden des BEPS-Übereinkommens in Bezug auf das unter das Übereinkommen fallende DBA abgeschlossen haben. Derselbe Ansatz gilt auch für die anderen in Absatz 7 vorgesehenen Vorbehalte in Bezug auf das Wirksamwerden hinsichtlich der Rücknahme und Ersetzung eines Vorbehalts nach Artikel 28 Absatz 9, hinsichtlich der Angabe von zusätzlichen Notifikationen nach Artikel 29 Absatz 6 sowie hinsichtlich des 6. Teils des BEPS-Übereinkommens nach Artikel 36. Die Schweiz hat anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens einen Vorbehalt nach Artikel 35 Absatz 7 angebracht. Damit kann die Schweiz sicherstellen, dass das BEPS-Übereinkommen für ihre unter das Übereinkommen fallenden DBA erst wirksam wird, wenn klar ist, wie die Änderungen der jeweiligen DBA durch das BEPS-Übereinkommen endgültig lauten.

#### **Artikel 36 Wirksamwerden des 6. Teils**

Artikel 36 regelt das Wirksamwerden des 6. Teils des BEPS-Übereinkommens betreffend das Schiedsverfahren.

#### **Artikel 37 Rücktritt**

Absatz 1 sieht vor, dass eine Vertragspartei des Übereinkommens jederzeit durch eine an den Depositar gerichtete Notifikation vom BEPS-Übereinkommen zurücktreten kann. Nach Absatz 2 ist ein Rücktritt am Tag des Eingangs der Notifikation beim Depositar wirksam. Ist eines der unter das BEPS-Übereinkommen fallenden DBA für beide (oder mehrere) Vertragsstaaten vor dem Wirksamwerden des Rücktritts einer Vertragspartei des Übereinkommens in Kraft getreten, so verbleibt dieses DBA nach dem Rücktritt in seiner durch das BEPS-Übereinkommen geänderten Fassung (Absatz 2).

#### **Artikel 38 Verhältnis zu Protokollen**

Dieser Artikel sieht vor, dass das BEPS-Übereinkommen durch ein oder mehrere Protokolle ergänzt werden kann. Eine Vertragspartei des Übereinkommens ist nur dann durch ein Protokoll gebunden, wenn sie nach dessen Bestimmungen Vertragspartei des Protokolls wird. Für allfällige Protokolle gilt gleiches Ratifikationsverfahren wie für das BEPS-Übereinkommen.

#### **Artikel 39 Depositar**

Depositar des BEPS-Übereinkommens und der Protokolle nach Artikel 38 ist nach Absatz 1 der Generalsekretär der Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD). Absatz 2 listet die Notifikationen auf, die der Depositar den Vertragsparteien des Übereinkommens und Unterzeichnern mitteilt. Weiter führt der Depositar öffentlich verfügbare Listen der unter das Übereinkommen fallenden DBA sowie der von den Vertragsparteien des Übereinkommens angebrachten Vorbehalte und abgegebenen Notifikationen (Absatz 3).

## **4 Auswirkungen**

### **4.1 Finanzielle und personelle Auswirkungen**

Durch die Umsetzung einer Reihe von neuen Massnahmen, die im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelt wurden, besteht das Risiko einer Zunahme von Doppelbesteuerungsfällen. In der Folge könnte die Anzahl von Verständigungsverfahren zu deren Beilegung steigen. Hier spielt das BEPS-Übereinkommen eine wichtige Rolle, denn es ermöglicht die Verbesserung der Streitbeilegungsmechanismen, insbesondere des Verständigungsverfahrens. Die Änderung der bestehenden DBA durch das BEPS-Übereinkommen ist verfahrensökonomisch grundsätzlich effizienter als die Änderung einer Vielzahl von DBA. Allerdings wird die auf Klarheit und Rechtssicherheit ausgelegte schweizerische Auffassung zu den Wirkungen des BEPS-Übereinkommens auf die DBA (vgl. Ziffer 1.2) dazu führen, dass künftig eine grössere Anzahl von schweizerischen DBA auf dem Weg der ordentlichen Abkommensrevision angepasst werden müssen. Das BEPS-Übereinkommen und das Änderungsprotokoll zum DBA-GB können im Rahmen der bestehenden personellen Ressourcen umgesetzt werden.

### **4.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft**

Mehr als 60 Länder – alle OECD- und G20-Mitgliedstaaten sowie einige weitere Staaten – haben am BEPS-Projekt teilgenommen. Die OECD- und G20-Mitgliedstaaten (inkl. die Schweiz) haben sich politisch verpflichtet, die sogenannten Mindeststandards aus dem BEPS-Projekt zu übernehmen und umzusetzen. Zu diesen Mindeststandards zählen insbesondere auch jene zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch sowie zu den Streitbeilegungsmechanismen.

Mit der Umsetzung dieser Mindeststandards durch das BEPS-Übereinkommen oder durch Änderungsprotokolle zu bilateralen DBA soll ein *Level Playing Field* erreicht werden. Damit wird sichergestellt, dass steuerpflichtigen Personen in der Schweiz keine Wettbewerbsnachteile entstehen und die Schweiz andererseits die abkommensbezogenen Mindeststandards aus dem BEPS-Projekt erfüllt.

### **4.3 Auswirkungen auf die Steuern**

Das BEPS-Übereinkommen sowie das Änderungsprotokoll zum DBA-GB sehen keine Änderungen bei den Zuteilungsnormen der Besteuerungsrechte im Bereich der erfassten DBA vor. Vielmehr enthalten sie Bestimmungen zur Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme der erfassten DBA sowie zur Verbesserung der Verständigungsverfahren als Mittel zur Streitbeilegung bei Doppelbesteuerungen. Das BEPS-Übereinkommen und das Änderungsprotokoll zum DBA-GB werden keinen konkret voraussehbaren Einfluss auf die Steuereinnahmen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden haben.

## **5 Verhältnis zur Legislaturplanung**

Die Vorlage wird in der Legislaturplanung 2015 bis 2019 erwähnt und entspricht Ziel 2 der Legislaturplanung: «Die Schweiz sorgt für bestmögliche wirtschaftliche Rahmenbedingungen im Inland und unterstützt so ihre Wettbewerbsfähigkeit». Gemäss diesem Ziel sind Massnahmen für den Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit und den wirtschaftlichen Wohlstand zu treffen. Zudem hat der Bundesrat mit Beschluss vom 11. September 2015 das EFD beauftragt, ab diesem Zeitpunkt den im Artikel 7 des BEPS-Übereinkommens enthaltenen Mindeststandard betreffend eine allgemeine Abkommensmissbrauchsklausel in bilateralen Verhandlungen von DBA vorzuschlagen. Mit der Umsetzung dieses Mindeststandards sowie des Mindeststandards betreffend Streitbeilegungsmechanismen sorgt die Schweiz für bestmögliche wirtschaftliche Rahmenbedingungen und unterstützt so ihre Wettbewerbsfähigkeit.

## **6 Rechtliche Aspekte**

### **6.1 Verfassungsmässigkeit**

Die Entwürfe der Bundesbeschlüsse über die Genehmigung des BEPS-Übereinkommens und des Änderungsprotokolls zum DBA-GB basieren auf Artikel 54 Absatz 1 BV, der dem Bund die allgemeine

Kompetenz im Bereich der auswärtigen Angelegenheiten verleiht. Artikel 184 Absatz 2 BV ermächtigt den Bundesrat, völkerrechtliche Verträge zu unterzeichnen und zu ratifizieren. Die Bundesversammlung ist nach Artikel 166 Absatz 2 BV für die Genehmigung völkerrechtlicher Verträge zuständig, sofern für deren Abschluss nicht aufgrund von Gesetz oder völkerrechtlichem Vertrag der Bundesrat zuständig ist (Art. 7a Abs. 1 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG)<sup>10</sup>). Gemäss Artikel 7a Absatz 2 RVOG kann der Bundesrat zudem selbstständig völkerrechtliche Verträge abschliessen, wenn diese von beschränkter Tragweite sind. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Das BEPS-Übereinkommen und das Änderungsprotokoll zum DBA-GB enthalten wichtige rechtsetzende Bestimmungen. Es handelt sich dabei um völkerrechtliche Verträge, für deren Genehmigung die Bundesversammlung zuständig ist.

## **6.2 Erlassform**

Dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstehen die Staatsverträge, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. In Anlehnung an Artikel 22 Absatz 4 des Bundesgesetzes über die Bundesversammlung vom 13. Dezember 2002 (Parlamentsgesetz, ParlG)<sup>11</sup> gilt eine Bestimmung eines Staatsvertrags dann als rechtsetzend, wenn sie in unmittelbar verbindlicher und generell-abstrakter Weise Pflichten auferlegt, Rechte verleiht oder Zuständigkeiten festlegt. Um zu bestimmen, ob die Bundesbeschlüsse wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten, ist Folgendes zu erwägen: Das BEPS-Übereinkommen und das Änderungsprotokoll zum DBA-GB sehen die Umsetzung von Mindeststandards im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen vor. Diese Mindeststandards entsprechen der heutigen schweizerischen Doppelbesteuerungspolitik. Das BEPS-Übereinkommen und das Änderungsprotokoll zum DBA-GB enthalten wichtige rechtsetzende Bestimmungen im Sinne von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV, welche die Form eines Gesetzes annehmen, falls sie im Landesrecht erlassen würden. Die Bundesbeschlüsse über die Genehmigung des BEPS-Übereinkommens und des Änderungsprotokolls zum DBA-GB sind deshalb dem fakultativen Referendum zu unterstellen.

## **6.3 Erläuterungen zu den Bestimmungen des Bundesbeschlusses über das BEPS-Übereinkommen**

Der Bundesrat hat anlässlich der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens beim Depositär die vorgesehenen schweizerischen Vorbehalte und Notifikationen nach dem BEPS-Übereinkommen hinterlegt. Diese Vorbehalte und Notifikationen müssen, damit sie berücksichtigt werden, bei der Ratifikation bestätigt werden (Art. 28 Abs. 6 und Art. 29 Abs. 3). Sollten zwischen der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens und der Unterbreitung der Botschaft des Bundesrats ans Parlament Änderungen – gegenüber der anlässlich der Unterzeichnung abgegebenen Notifikation – in Bezug auf die unter das Übereinkommen fallenden DBA zu melden sein, kann der Bundesrat diese dem Parlament mit der Botschaft unterbreiten.

Nach Absatz 2 von Artikel 1 wird der Bundesrat ermächtigt, das BEPS-Übereinkommen zu ratifizieren. Weiter wird er ermächtigt, bei der Ratifikation gestützt auf Artikel 28 Absatz 6 und Artikel 29 Absatz 3 des BEPS-Übereinkommens, die vorgesehenen Vorbehalte und Notifikationen zu formulieren (Absatz 3).

Wie in Ziffer 1.4 dieses Berichts erwähnt, haben bilaterale Gespräche mit Mitgliedern der Ad-hoc-Gruppe über das BEPS-Übereinkommen gezeigt, dass viele Staaten noch keine klare Auffassung zu den Auswirkungen des BEPS-Übereinkommens auf die bilateralen DBA haben, sich aber allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt der Schweizer Position anschliessen könnten. Dadurch könnte künftig die Anzahl änderbarer Schweizer DBA noch steigen, und eine Erweiterung nach dem Beschluss des Parlaments noch erfolgen. Artikel 2 des Entwurfs des Bundesbeschlusses sieht deshalb vor, dass der Bundesrat beim Vorliegen von zusätzlichen Schweizer DBA, die nicht als unter das Übereinkommen fallende DBA mit der Ratifikation dem Depositär mitgeteilt wurden und aber durch das BEPS-Übereinkommen angepasst werden sollen, die Notifikation dieser Abkommen nach Konsultation der parlamentarischen Kommissionen für Wirtschaft und Abgaben vornimmt.

---

<sup>10</sup> SR 172.010

<sup>11</sup> SR 171.10

## 6.4 Vernehmlassungsverfahren

Nach Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe c des Vernehmlassungsgesetzes (VIG; SR 172.061) findet bei völkerrechtlichen Verträgen, die nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV dem Referendum unterstehen, ein Vernehmlassungsverfahren statt. Wie in Ziffer 6.2 dieses Berichts erläutert, unterstehen die Bundesbeschlüsse über die Genehmigung des BEPS-Übereinkommens und des Änderungsprotokolls zum DBA-GB dem fakultativen Referendum.

In ständiger Praxis werden den kantonalen Steuerverwaltungen und den am Abschluss von DBA interessierten Wirtschaftsverbänden Erläuterungen zu neuen DBA und Änderungsprotokollen vor der Unterzeichnung zur Orientierung und Stellungnahme zugestellt. Wenn das Abkommen oder das Protokoll in den eingegangenen Stellungnahmen befürwortet wird und aufgrund der Orientierung der interessierten Kreise deren Positionen bekannt und dokumentiert sind, wird in der Praxis nach Artikel 3a Absatz 1 Buchstabe b VIG auf eine Vernehmlassung nach der Unterzeichnung verzichtet. Grund für diese Praxis ist, dass die ausgehandelten Abkommen vor deren Unterzeichnung vertraulich sind. Für das vorliegende Protokoll wurde wie oben dargelegt aus Zeitgründen vor der Unterzeichnung keine Orientierung durchgeführt.

Nach Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe c VIG wird somit sowohl für das BEPS-Übereinkommen wie auch für das Änderungsprotokoll zum DBA-GB eine Vernehmlassung durchgeführt. Die Vernehmlassung wird gestützt auf Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VIG vom Bundesrat eröffnet. Die Mindestdauer von drei Monaten wird nach Artikel 7 Absatz 3 Buchstaben b und c VIG um insgesamt drei Wochen verlängert.