



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra



Startseite > Bundesblatt > Ausgaben des Bundesblattes > 2024 > Juli > 129 > BBI 2024 1623

24.057

Botschaft zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Angola

vom 14. Juni 2024

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident

Sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit dieser Botschaft unterbreiten wir Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf eines Bundesbeschlusses¹ über die Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens² zwischen der Schweiz und Angola.

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

14. Juni 2024 Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Viola Amherd

Der Bundeskanzler: Viktor Rossi

Übersicht

Die Schweiz und Angola haben am 30. November 2023 in Luanda ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen unterzeichnet.

Mit dem Abkommen kann das schweizerische Abkommensnetz im südlichen Afrika ausgebaut werden. Das Abkommen schafft Rechtssicherheit und günstige steuerliche Rahmenbedingungen für die Schweizer Wirtschaft, was sich positiv auf die Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen und die Zusammenarbeit der beiden Länder im Steuerbereich auswirken wird.

Das Abkommen folgt weitgehend dem Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und der heutigen Abkommenspolitik der Schweiz in diesem Bereich. Der Entwurf trägt somit den Entwicklungen aus dem OECD-Projekt «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS) zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung Rechnung.

Die Kantone und eine sehr grosse Mehrheit der interessierten Verbände haben den Abschluss des Abkommens begrüßt.

Botschaft

¹ BBI 2024 1624

² BBI 2024 1625

1 Grundzüge des Abkommens

1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen

Angola ist ein im südlichen Afrika gelegenes Land an der Atlantikküste mit fast 35 Millionen Einwohnerinnen und Einwohnern. Die Wirtschaft Angolas beruht hauptsächlich auf dem Ölsektor. Über 90 Prozent der Exporte des Landes entfallen auf die Gewinnung von Kohlenwasserstoffen. Um die Abhängigkeit von einem einzigen Wirtschaftssektor zu verringern, streben die angolanischen Behörden nun aber eine Diversifizierung der Wirtschaft an (vor allem bei der Landwirtschaft, den Infrastrukturen und den erneuerbaren Energien). Angola verfügt auch über andere Bodenschätze, insbesondere Diamanten, Gold und Kupfer.

Der Handelsaustausch zwischen der Schweiz und Angola ist gering. Die Importe in die Schweiz, die hauptsächlich aus Kohlenwasserstoffen bestehen, beliefen sich 2022 auf rund 17 Millionen Franken. Von der Schweiz nach Angola exportiert werden hauptsächlich

Maschinen, pharmazeutische Produkte und Präzisionsinstrumente. 2022 beliefen sich die Exporte auf fast 10 Millionen Franken.

Seit einigen Jahren versucht Angola, seine Wirtschaft zu diversifizieren und die Produktion und den Handel vor Ort anzukurbeln. Vor diesem Hintergrund ist Angola bestrebt, Doppelbesteuerungsabkommen abzuschliessen, um gegenüber ausländischen Unternehmen und Investoren an Attraktivität zu gewinnen. Diese Gelegenheit, die wirtschaftliche Zusammenarbeit zwischen den beiden Ländern zu intensivieren und die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Schweizer Wirtschaft in Angola zu verbessern, hat die Schweiz genutzt. Nach zwei Verhandlungsrunden wurde der Entwurf für ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung (nachfolgend «DBA-AO») paraphiert. Die Kantone und eine sehr grosse Mehrheit der interessierten Verbände haben den Abschluss des DBA-AO begrüsst. Das DBA-AO wurde am 30. November 2023 in Luanda unterzeichnet.

1.2 Würdigung

Das DBA-AO entspricht weitgehend dem Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung³ (nachfolgend «OECD-Musterabkommen») und der heutigen Abkommenspolitik der Schweiz in diesem Bereich. Die vereinbarten Lösungen versetzen Schweizer Unternehmen in eine konkurrenzfähige Position gegenüber Unternehmen aus Staaten, die in den letzten Jahren Doppelbesteuerungsabkommen mit Angola abgeschlossen haben (China, die Vereinigten Arabischen Emirate und Portugal). Das Abkommen gewährleistet Rechtssicherheit und einen vertraglichen Rahmen, der sich vorteilhaft auf die Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen auswirken wird. Ferner trägt es zur Erweiterung des schweizerischen Abkommensnetzes in Afrika bei.

Das DBA-AO setzt die Mindeststandards aus den Arbeiten der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (nachfolgend «BEPS-Projekt»⁴) um, das heisst den Mindeststandard gemäss dem Bericht zu Massnahme 6 des BEPS-Projekts⁵, womit die Gewährung von Abkommenvorteilen in missbräuchlichen Situationen verhindert wird, sowie den Mindeststandard gemäss dem Bericht zu Massnahme 14 des BEPS-Projekts betreffend die Verbesserung der Streitbeilegungsmechanismen. Des Weiteren erfüllt das DBA-AO den internationalen Standard im Bereich des Informationsaustauschs auf Anfrage.

³ www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Conventions fiscales > Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (nur englische und französische Texte vorhanden).

⁴ www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (nur englische und französische Texte vorhanden).

⁵ www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices > Les actions du projet BEPS (nur englische und französische Texte vorhanden).

2 Vernehmlassungsverfahren

Das DBA-AO untersteht dem Referendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 der Bundesverfassung (BV)⁶. Gestützt auf Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe c des Vernehmlassungsgesetzes vom 18. März 2005⁷ (VIG) besteht damit an sich die Pflicht zur Durchführung einer Vernehmlassung. Nach Artikel 3a Absatz 1 Buchstabe b VIG kann aber darauf verzichtet werden, wenn daraus keine neuen Erkenntnisse zu erwarten sind, weil die Positionen der interessierten Kreise bekannt sind.

Für das DBA-AO wurde im Mai 2022 eine Orientierung durchgeführt. Dabei wurde den Kantonen und den am Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen interessierten Kreisen eine Erläuterung zum DBA-AO zur Stellungnahme vorgelegt. Die Kantone und eine sehr grosse Mehrheit der interessierten Verbände haben den Abschluss des DBA-AO begrüßt. Die Positionen der interessierten Kreise sind entsprechend bekannt und belegt. Gestützt auf Artikel 3a Absatz 1 Buchstabe b VIG konnte deshalb auf eine Vernehmlassung verzichtet werden.

⁶ SR 101

⁷ SR 172.061

3 Erläuterungen zu einzelnen Bestimmungen des Abkommens

Das DBA-AO folgt sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht weitgehend dem aktuellen OECD-Musterabkommen und der Abkommenspolitik der Schweiz im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf die wichtigsten Abweichungen gegenüber dem OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Abkommenspolitik in diesem Bereich.

Titel und Präambel

Entsprechend dem Mindeststandard nach der Massnahme 6 des BEPS-Projekts ist im Titel und in der Präambel vorgesehen, dass das DBA-AO auch die Verhinderung der Steuerhinterziehung und Steuerumgehung bezweckt. Diese Präzisierung findet sich im OECD-Musterabkommen von 2017.

Mit dieser Bestimmung wird klargestellt, dass die Schweiz und Angola nicht die Absicht haben, durch das Doppelbesteuerungsabkommen Möglichkeiten zur Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung zu schaffen. Vereinfacht ausgedrückt: Die Vermeidung von sogenannt doppelter Nichtbesteuerung als Folge von Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung soll auch Zweck des DBA-AO sein. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass es Situationen von gewollter doppelter Nichtbesteuerung gibt. Dazu zählt beispielsweise die Besteuerung von Dividenden an Gesellschaften des gleichen Konzerns. Doppelte Nichtbesteuerung verhindert in solchen Situationen ungewollte wirtschaftliche Mehrfachbelastungen.

Die Begriffspaare «Steuerhinterziehung oder -umgehung» (Deutsch), «la fraude ou l'évasion fiscale» (Französisch) und «l'evasione o l'elusione fiscale» (Italienisch) sind im internationalen Kontext und namentlich unter Berücksichtigung des englischen Wortlauts «tax evasion or avoidance» zu verstehen. Sie sollen jedes Verhalten erfassen, das hinsichtlich der Verwerflichkeit mindestens einer Steuerumgehung nach schweizerischem Verständnis entspricht. Als Steuerumgehung gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein ungewöhnliches, sachwidriges oder absonderliches Vorgehen, das den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint und sich einzig mit der Absicht der Steuerersparnis erklären lässt, die tatsächlich resultieren würde, wenn das Vorgehen von der Steuerbehörde so hingenommen würde. Die Steuerumgehung bildet somit die Grenze der steuerlich akzeptablen Gestaltungsfreiheit der steuerpflichtigen Personen.

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

Art. 1 Persönlicher Geltungsbereich

Absatz 2 enthält eine Bestimmung zu steuerlich transparenten Rechtsträgern gemäss Massnahme 2 des BEPS-Projekts, die in das OECD-Musterabkommen aufgenommen wurde und die auf dem Konzept im OECD-Bericht zu den Personengesellschaften⁸ beruht.

Der erste Satz von Absatz 2 regelt die Gewährung der Vorteile des DBA-AO, wenn Einkünfte an einen von einem Vertragsstaat oder von beiden Vertragsstaaten als transparent erachteten Rechtsträger gezahlt werden. Die Vorteile werden gewährt, wenn diese Einkünfte für die Besteuerung in einem Vertragsstaat als Einkünfte einer dort ansässigen Person gelten. Ansonsten sind die Vorteile des DBA-AO nicht anwendbar. Demnach gilt das DBA-AO beispielsweise für Zinszahlungen eines Unternehmens in Angola an eine Kommanditgesellschaft in der Schweiz, wenn deren Gesellschafter in der Schweiz steuerlich ansässig sind. Ohne diese Regel könnten Fälle von doppelter Nichtbesteuerung auftreten.

Der zweite Satz von Absatz 2 behält das Recht des Ansässigkeitsstaats eines solchen Rechtsträgers oder von dessen Mitgliedern oder Gesellschaftern vor, die Einkünfte

zu besteuern, die er diesem Rechtsträger oder diesen Mitgliedern oder Gesellschaftern ungeachtet der Zurechnung durch den anderen Vertragsstaat zurechnet. Diese Klausel behält beispielsweise das Besteuerungsrecht der Schweiz vor, wenn eine in der Schweiz ansässige Person an einem ausländischen Trust beteiligt ist, sofern die Schweiz den Trust als transparent erachtet und keine Betriebsstätte im Ausland vorliegt.

Nach schweizerischer Auffassung sind Rechtsträger der kollektiven Kapitalanlage, analog zur Regelung in der Schweiz, grundsätzlich als transparent anzusehen. Die Abkommensberechtigung richtet sich folglich nach den Anteilsinhaberinnen und Anteilsinhabern. Verschiedene Staaten behandeln solche Rechtsträger jedoch als eigenständiges Steuersubjekt, dem die Einkünfte der kollektiven Kapitalanlage zuzurechnen sind. Würde Angola diese Betrachtungsweise einnehmen, so müsste die Schweiz sie nach Absatz 2 akzeptieren und ungeachtet der Investorinnen und Investoren die Vorteile des DBA-AO vollständig gewähren, vorausgesetzt, der Rechtsträger erfüllt auch die übrigen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Vorteile nach dem Abkommen. Dies hätte einerseits eine unterschiedliche Behandlung der kollektiven Kapitalanlagen beider Staaten zur Folge, und andererseits hätten Anteilsinhaberinnen und Anteilsinhaber, die selbst kein Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz in Anspruch nehmen können, die Möglichkeit, sich die Abkommenvorteile durch eine Investition in eine angolanische kollektive Kapitalanlage zu sichern.

Ziffer 1 des Protokolls zum Abkommen hält deshalb fest, dass in einem der Vertragsstaaten errichtete kollektive Kapitalanlagen insoweit die Vorteile nach dem Abkommen in Anspruch nehmen können, als die Anteilsinhaberinnen und Anteilsinhaber im betreffenden Staat ansässig sind (Bst. a). In der Schweiz betrifft dies die vertraglichen Anlagefonds und die Investmentgesellschaften mit variablem Kapital (Bst. b). Eine Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen gilt für die Zwecke des DBA-AO nicht als in der Schweiz ansässig, kann aber die Abkommenvorteile für die Gesellschafterinnen und Gesellschafter in der Schweiz geltend machen (Bst. c).

Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern

Da Angola keine Vermögenssteuer erhebt, umfasst das DBA-AO nur die Steuern vom Einkommen. Die Schweiz kann ihre Vermögens- und Kapitalsteuern somit nach ihrem innerstaatlichen Recht erheben.

Da mehr als die Hälfte der angolanischen Staatseinnahmen auf den Ölsektor entfallen, war es für Angola unabdingbar, die Möglichkeit zu wahren, eine Steuer auf die aus seinen Kohlenwasserstoffvorkommen erzielten Gewinne zu erheben, ohne dass diese Steuer in den Anwendungsbereich des DBA-AO aufgenommen wird. Nach angolanischem Recht haben Unternehmen, die im Rahmen staatlicher Konzessionen auf angolanischem Boden Öl- oder Gasförderaktivitäten ausüben, eine Steuer auf die Kohlenwasserstoffe zu

entrichten («oil income tax», «imposto de rendimento do petróleo»). Den Erläuterungen zufolge unterliegen dieser Steuer nur Unternehmen, die Erdöl- oder Erdgasgewinnung betreiben, nicht aber Unternehmen mit anderen Tätigkeiten wie beispielsweise der Erschliessung von Lagerstätten (Exploration) oder dem Catering auf einer Bohrinsel. Das entscheidende Abgrenzungskriterium ist die Art der unternehmerischen Tätigkeit: Ein Unternehmen unterliegt entweder der Steuer auf Kohlenwasserstoffen oder der unter das DBA-AO fallenden Steuer auf ordentlichen Unternehmensgewinnen.

Art. 3 Allgemeine Begriffsbestimmungen

Die Definition des Ausdrucks «internationaler Verkehr» entspricht der derzeitigen Definition nach dem OECD-Musterabkommen. Ihr Wortlaut ermöglicht die Erfassung gewisser Dreieckssachverhalte und die Verhinderung von Mehrfachbesteuerungen.

Absatz 2 enthält eine allgemeine Auslegungsregel für die im DBA-AO verwendeten Ausdrücke, die darin nicht definiert sind. Nach dem Vorbild des OECD-Musterabkommens von 2017 enthält es nicht nur einen Verweis auf das innerstaatliche Recht eines Vertragsstaats, sondern auch die Möglichkeit für die zuständigen Behörden, sich im Rahmen des Verständigungsverfahrens im Sinne von Artikel 25 auf eine Bedeutung zu einigen. Dadurch wird eine koordinierte Anwendung des DBA-AO sichergestellt, um Fälle von Doppelbesteuerung zu verhindern.

Art. 4 Ansässige Person

Absatz 1 entspricht dem OECD-Musterabkommen: Zu den beispielhaft aufgeführten Definitionskriterien der ansässigen Person nach Absatz 1 gehört auch der Eintragungsort einer Gesellschaft. In Ziffer 3 des Protokolls zum Abkommen wird klargestellt, dass auch steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen und gemeinnützige Organisationen als ansässige Personen gelten.

In Fällen, in denen eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, sieht Absatz 3 die Anwendung des Verständigungsverfahrens und den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als einziges dabei zu berücksichtigendes Kriterium vor.

Art. 5 Betriebsstätte

Das DBA-AO sieht für das Vorliegen einer Betriebsstätte in Folge Bau- und Montagearbeiten einschliesslich der dazugehörigen Aufsichtstätigkeiten oder aufgrund der Erbringung von Dienstleistungen vor Ort eine Mindestdauer von 183 Tagen während eines Zeitraums von zwölf Monaten vor. Die von einem Unternehmen durchgeführte Montage von Maschinen oder Ausrüstungen, die von ebendiesem Unternehmen hergestellt wurden, gilt jedoch nicht als Betriebsstätte (Abs. 4 Bst. e). Ferner hält das Protokoll zum Abkommen fest, dass die Dauer einer Bauausführung oder Montage oder die Dauer einer damit zusammenhängenden Aufsichtstätigkeit, die zu einer

Betriebsstätte führen könnte, einzeln ermittelt wird (Ziff. 4 des Protokolls zum Abkommen). Der Einsatz einer Installation zur Erforschung und Exploration von Bodenschätzungen führt nach 90 Tagen zu einer Betriebsstätte. Mit der vereinbarten Kompromisslösung konnte insbesondere die von Angola geforderte Aufnahme eines Besteuerungsrechts betreffend Versicherungstätigkeiten im Quellenstaat abgewendet werden.

Diese Ergebnisse entsprechen Lösungen, wie sie von der Schweiz bereits mit anderen Entwicklungsländern vereinbart wurden.

Art. 7 und 9 Unternehmensgewinne und verbundene Unternehmen

Da Angola noch nicht bereit war, Artikel 7 in der Fassung des OCDE-Musterabkommens vom Juli 2010 zu übernehmen, folgt dieser Artikel den geltenden Regelungen nach dem Musterabkommen von vor diesem Datum.

Gemäss dem Mindeststandard der Massnahme 14 des BEPS-Projekts betreffend die Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen sollen Länder nach Möglichkeit den zweiten Satz von Artikel 25 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens in ihre Steuerabkommen mit folgendem Wortlaut aufnehmen: «Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen». Ist dies einem Land nicht möglich, beispielsweise, weil es (wie die Schweiz) einen Vorbehalt angebracht hat, sollte es bereit sein, andere Bestimmungen zur Beschränkung der Frist für eine Berichtigung nach Artikel 7 Absatz 2 oder Artikel 9 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens in seine Abkommen aufzunehmen, um spätere Berichtigungen, die nicht mehr Gegenstand einer Entlastung aufgrund des Verständigungsverfahrens sein können, zu verhindern. Die Bestimmungen sind im Kommentar zum OECD-Musterabkommen von 2017 enthalten. Angola konnte die diesbezüglichen Vorschläge der Schweiz jedoch nicht akzeptieren. Obwohl die Bestimmungen zur Beschränkung der Frist für eine Berichtigung nicht in das DBA-AO aufgenommen wurden, steht das Abkommen mit dem Mindeststandard der Massnahme 14 des BEPS-Projekts in Einklang, da die beiden Vertragsstaaten bereit waren, den Standard umzusetzen, sich aber nicht auf eine gemeinsame Lösung einigen konnten.

Im Rahmen der Gesamtlösung konnte die Aufnahme der ursprünglichen angolanischen Forderungen in Artikel 7, welche die Attraktivkraft der Betriebsstätte und eine eingeschränkte Möglichkeit des Abzugs anderer Beträge als der von der Betriebsstätte effektiv bezahlten Aufwendungen an den Hauptsitz gemäss UNO-Musterabkommen vorsahen, abgewendet werden.

Art. 8 Internationale Schifffahrt und Luftfahrt

Absatz 1 hat denselben Wortlaut wie die entsprechende Bestimmung des OECD-Musterabkommens von 2017. In Absatz 2 werden wie in anderen schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen (z. B. mit Kanada, Chile und der Ukraine) die im Kommentar zum OECD-Musterabkommen enthaltenen Grundsätze übernommen, wonach Gewinne aus dem Betrieb von Schiffen und Luftfahrzeugen auch solche aus der Vermietung von leeren Schiffen oder Luftfahrzeugen oder von Containern und ihrer Ausrüstung umfassen, wenn diese eine Nebentätigkeit zum Betrieb von Schiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr darstellen.

Art. 10 Dividenden

Für Dividenden sieht das DBA-AO einen generellen Residualsteuersatz von 15 Prozent vor. Kommen die Dividenden einer Gesellschaft zu, die mindestens 25 Prozent am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft während einer Dauer von einem Jahr hält, sieht das DBA-AO einen Residualsteuersatz von 5 Prozent vor. Der Satz von 5 Prozent gilt auch für an eine Vorsorgeeinrichtung oder die Zentralbank des anderen Vertragsstaats gezahlte Dividenden. Angola bestand zudem darauf, den Grundsatz der zusätzlichen Besteuerung der in Angola durch eine Betriebsstätte einer schweizerischen Gesellschaft erzielten Gewinne («branch profits tax») festzuhalten. Im Rahmen der Kompromisslösung bei der Residualsteuer auf Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen wurde diese Steuer aber auf 5 Prozent des Bruttobetrags der Gewinne dieser Betriebsstätte begrenzt.

Art. 11 Zinsen

Das DBA-AO sieht bei Zinsen einen Residualsatz von 7 Prozent vor. Für Zinsen, die an die Zentralbank, an Vorsorgeeinrichtungen oder an den anderen Vertragsstaat gezahlt werden, ist zudem eine Steuerbefreiung im Quellenstaat vorgesehen.

Art. 12 Lizenzgebühren

Bei den Lizenzgebühren war eine ausschliessliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der nutzungsberechtigten Person für Angola nicht denkbar. Im Rahmen der Gesamtlösung wurde schliesslich ein Residualsteuersatz von 5 Prozent vereinbart. Die Definition von Lizenzgebühren schliesst auch Software mit ein. Zahlungen, die nicht als Entgelt für das Recht auf gewerbliche Nutzung einer Software geleistet werden, gelten jedoch nicht als Lizenzgebühren im Sinne von Artikel 12 (vgl. Ziff. 5 des Protokolls zum Abkommen) und fallen je nach Fall unter Artikel 7 oder 14 DBA-AO.

Art. 13 Vergütungen für technische Dienstleistungen

Bei den Vergütungen für technische Dienstleistungen sieht das DBA-AO einen Residualsatz von 5 Prozent vor. Für Angola, das in all seinen aktuell gültigen Doppelbesteuerungsabkommen eine derartige Bestimmung aufgenommen hat, war es nicht denkbar, auf eine Besteuerung der Vergütungen für technische Dienstleistungen zu

verzichten. Die Schweiz hätte es vorgezogen, eine derartige Bestimmung nicht in das DBA-AO aufzunehmen, im Rahmen der Gesamtlösung erwies sich diese aber als unumgänglich. Die Schweiz hat bereits in anderen Doppelbesteuerungsabkommen, namentlich mit Brasilien, Indien und Pakistan, ähnliche Bestimmungen vereinbart. Die Bestimmung entspricht weitgehend dem Wortlaut der Bestimmung des UNO-Musterabkommens von 2017 und umfasst, wie gegenüber diesen drei Ländern, Geschäftsführungsdiene, technische Dienste und Beratungsdienste.

In Bezug auf das Verhältnis dieser Quellenbesteuerung der Vergütungen für technische Dienstleistungen zu den durch eine Betriebsstätte erbrachten Leistungen hält Absatz 4 fest, dass Artikel 13 anwendbar ist, solange keine Betriebsstätte vorliegt. Liegt eine Betriebsstätte vor, so ist anstelle von Artikel 13 Artikel 7 anwendbar. Mit anderen Worten kann die Quellensteuer von 5 Prozent auf Vergütungen für technische Dienstleistungen nicht zusätzlich zur Gewinnbesteuerung nach den Bedingungen von Artikel 7 erhoben werden.

Art. 14 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen

Dieser Artikel entspricht den Grundsätzen der schweizerischen Abkommenspolitik. Wie in anderen Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen sieht Absatz 4 dieses Artikels vor, dass die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft, deren Wert zu über 50 Prozent direkt oder indirekt aus unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat stammen, in diesem besteuert werden können. Es war der Wunsch Angolas, vergleichbare Rechte, wie Rechte an einer Personengesellschaft (welche im angolanischen Recht als Steuersubjekt gilt), ebenfalls in das Abkommen aufzunehmen. Für die Schweiz hat dies keine Steuerfolgen, da Personengesellschaften nach schweizerischem Steuerrecht keine Steuersubjekte sind. Zudem wurde im Artikel über die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 23 Abs. 2 Bst. a) festgehalten, dass die Schweiz die Freistellung nur gewährt, wenn die Besteuerung in Angola nachgewiesen wird.

Art. 15 Unselbstständige Arbeit

Die Regelung für Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit, die an Bord eines Schiffes oder Luftfahrzeugs ausgeübt wird, das ein Unternehmen eines Vertragsstaats im internationalen Verkehr betreibt (Abs. 3), entspricht der Alternativbestimmung des Kommentars des OECD-Musterabkommens. Sie gewährt dem Vertragsstaat des Unternehmens ein primäres Besteuerungsrecht. Wenn die angestellte Person im anderen Vertragsstaat ansässig ist, kommt diesem Staat jedoch ein konkurrierendes Besteuerungsrecht zu.

Art. 16 Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen

Absatz 2 dieser Bestimmung stellt klar, dass Vergütungen, die eine Person nach Absatz 1 von der Gesellschaft für die Ausübung operativer Führungsaufgaben oder Aufgaben technischer Art bezieht, nach Artikel 15 besteuert werden können. Diese Klarstellung betrifft vor allem kleine Unternehmen, in denen eine Person oft sowohl Verwaltungsrats- als auch Geschäftsführungsaufgaben übernimmt.

Art. 18 Ruhegehälter

Entsprechend der Abkommenspolitik der Schweiz können Ruhegehälter, einschliesslich Kapitalleistungen (Ziff. 6 des Protokolls zum Abkommen), grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Besteuerter jedoch dieser Staat nicht, so kann auch der Quellenstaat diese besteuern. Ausgenommen von dieser Regelung sind Ruhegehälter aus öffentlichem Dienst, die unter Artikel 19 Absatz 2 fallen, der dem OECD-Musterabkommen folgt.

Ziffer 7 des Protokolls zum Abkommen enthält eine Bestimmung, die im Kommentar zum OECD-Musterabkommen vorgesehen ist und die die Schweiz materiell bereits in einigen anderen Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart hat. Sie betrifft die steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgebeiträgen und soll gewährleisten, dass im Ausland wohnhafte Personen nicht benachteiligt werden, wenn sie weiterhin Beiträge an eine Vorsorgeeinrichtung im Herkunftsland leisten, während sie im anderen Vertragsstaat arbeiten. In solchen Situationen besteht die Gefahr, dass Sozialversicherungs- und Vorsorgebeiträge steuerlich unberücksichtigt bleiben. Das DBA-AO sieht vor, dass Beiträge an die Vorsorge im anderen Vertragsstaat im Staat, in dem das Erwerbseinkommen erzielt wird, unter gleichen Bedingungen steuerlich berücksichtigt werden sollen wie Beiträge an das Vorsorgesystem in diesem Staat. In der Schweiz sind davon die Beiträge an die Säulen 1, 2 und 3a betroffen. In der Schweiz wird der Abzug der Beiträge an die schweizerischen Sozialversicherungen (einschliesslich beruflicher Vorsorge) bereits heute in den Quellensteuertarifen pauschal berücksichtigt. Die geltende schweizerische Praxis erfüllt somit in der Regel den Inhalt der Bestimmung schon heute.

Art. 20 Dozenten und Forscher

Vergütungen für eine Lehrtätigkeit oder Forschung aus Quellen in dem Vertragsstaat, in dem die Dozentin oder der Dozent oder die Forscherin oder der Forscher ansässig ist oder unmittelbar vor Beginn ihrer oder seiner Tätigkeit ansässig war, sind im anderen Vertragsstaat, in dem diese Person ihre Tätigkeit ausübt, steuerbefreit, sofern diese Vergütungen im erstgenannten Staat besteuert werden. Die Steuerbefreiung ist auf zwei Jahre beschränkt und gilt nur für eine Lehrtätigkeit oder Forschung an einer öffentlichen Hochschule oder einer gleichermassen anerkannten Lehranstalt.

Art. 23 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Angola eliminiert die Doppelbesteuerung mittels Anrechnungsmethode und gegebenenfalls mittels der Freistellungsmethode. Die Schweiz vermeidet die Doppelbesteuerung wie üblich mit der Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt. Entsprechend ihrer Abkommenspolitik behält sich die Schweiz jedoch das Recht vor, Gewinne aus der Veräußerung von Aktien von Immobiliengesellschaften zu besteuern, wenn diese Gewinne in Angola nicht besteuert wurden. Eine Freistellung ist jedoch dann ausgeschlossen, wenn Angola aufgrund eines Qualifikationskonflikts seinerseits das gleiche Einkommen freistellt (Abs. 2 Bst. d). Dies verhindert die doppelte Nichtbesteuerung.

Die Anrechnung ist im Übrigen vorgesehen für Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder Vergütungen für technische Dienstleistungen (Abs. 2 Bst. b). Der Wortlaut dieser Bestimmung ist neu. Der früher von der Schweiz üblicherweise vereinbarte Text sah drei Optionen vor: eine Anrechnung der nicht rückforderbaren ausländischen Steuer, eine pauschale Ermässigung der schweizerischen Steuer oder eine teilweise Befreiung der betreffenden Einkünfte in der Schweiz. Nach dem Inkrafttreten am 1. Januar 2020 der Änderung vom 13. November 2019⁹ der Verordnung vom 22. August 1967¹⁰ über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern, mit welcher der pauschale Charakter der Steueranrechnung entfernt wurde, wurde die Bestimmung modernisiert und vereinfacht. Wie bisher ist die Schweiz nicht verpflichtet, einen Betrag anzurechnen, der den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Schweizer Steuer übersteigt, der den gemäss dem anwendbaren Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuerten Einkünften entspricht.

Art. 25 Verständigungsverfahren

Entsprechend dem Wortlaut des OECD-Musterabkommens, wie er aus Massnahme 14 des BEPS-Projekts hervorgegangen ist, sieht Absatz 1 dieser Bestimmung vor, dass eine steuerpflichtige Person ein Verständigungsverfahren entweder in ihrem Ansässigkeitsstaat oder im anderen Vertragsstaat beantragen kann.

Eine Schiedsklausel für Fälle, in denen das Verständigungsverfahren keine für beide Seiten akzeptable Lösung ermöglichen sollte, konnte trotz der seitens der Schweiz unterbreiteten Vorschläge nicht vereinbart werden. Eine solche Klausel entspricht nicht der heutigen Abkommenspolitik Angolas. Eine Evolutivklausel stellt aber sicher, dass eine allenfalls künftig mit einem anderen Staat abgeschlossene Schiedsklausel Angolas gleichzeitig auch für die Schweiz anwendbar wird (vgl. Ziff. 8 des Protokolls zum Abkommen).

Art. 26 Informationsaustausch

Das DBA-AO enthält eine Bestimmung über den Informationsaustausch nach dem internationalen Standard. Die nachfolgenden Ausführungen gehen lediglich auf einzelne Punkte in Artikel 26 sowie die dazugehörige Bestimmung in Ziffer 9 des Protokolls ein.

Der Geltungsbereich für den Informationsaustausch ist auf die unter das Abkommen fallenden Steuern beschränkt.

Die Bestimmungen von Artikel 26 werden in Ziffer 9 des Protokolls zum Abkommen konkretisiert. Das Protokoll regelt unter anderem die Voraussetzungen, die ein Auskunftsersuchen erfüllen muss, im Detail (Bst. b). Notwendig ist insbesondere die Identifikation der betroffenen steuerpflichtigen Person (diese Information kann sich aus sämtlichen Elementen ergeben, die eine Identifikation ermöglichen) sowie, soweit bekannt, Name und Adresse der Person (z. B. eine Bank), in deren Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet. Ebenso hält das Protokoll zum Abkommen fest, dass diese Voraussetzungen nicht formalistisch ausgelegt werden dürfen (Bst. c).

Gemäss dem internationalen Standard ist der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen beschränkt. Dazu gehören nach dem weiterentwickelten OECD-Standard auch konkrete Anfragen, die auf eine genau definierte Gruppe von Steuerpflichtigen abzielen, bei denen davon ausgegangen werden muss, dass sie ihren Steuerpflichten im ersuchenden Staat nicht nachgekommen sind. Das DBA-AO ermöglicht es, solchen Ersuchen Folge zu leisten. Die Identifikation kann durch Name und Adresse der betroffenen Person erfolgen, aber auch durch andere Mittel, zum Beispiel durch die Beschreibung eines Verhaltensmusters. Diese Auslegung beruht auf der Auslegungsklausel (Bst. c i. V. m. Bst. b), die die Vertragsstaaten zu einer Auslegung der Erfordernisse an ein Ersuchen verpflichtet, die einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch ermöglicht, ohne dass «fishing expeditions» zugelassen sind. Die prozeduralen Voraussetzungen für die Erfüllung von Gruppenersuchen sind im Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012¹¹ geregelt.

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

Art. 28 Anspruch auf Vorteile

Diese Bestimmung sieht eine Missbrauchsklausel vor, die auf den hauptsächlichen Zweck einer Gestaltung oder eines Geschäfts abstellt. Aufgrund dieser Klausel werden die Vorteile des DBA-AO nicht gewährt, wenn das Erlangen dieser Vorteile einer der hauptsächlichen Zwecke der entsprechenden Gestaltung oder Transaktion war, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass das Gewähren dieser Vorteile in Einklang mit dem Ziel und Zweck der entsprechenden Bestimmungen des DBA-AO steht.

Diese Missbrauchsklausel ist im OECD-Musterabkommen enthalten (Art. 29 Abs. 9) und ist notwendig zur Erfüllung des diesbezüglichen Mindeststandards.

Art. 29 Inkrafttreten

Das DBA-AO tritt am Tag des Eingangs der zweiten schriftlichen und auf diplomatischem Weg übermittelten Notifikation über den Abschluss des dafür erforderlichen innerstaatlichen Verfahrens in Kraft. Seine Bestimmungen finden auf die Steuerjahre Anwendung, die am oder nach dem 1. Januar nach dem Inkrafttreten des Abkommens beginnen. Dies gilt auch für die Bestimmungen zum Informationsaustausch, die auf Informationen über Steuerjahre anwendbar sind, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des DBA-AO folgenden Kalenderjahrs beginnen.

⁸ [www.oecd-ilibrary.org > Livres > Questions de fiscalité internationale > L’application du Modèle de Convention fiscale de l’OCDE aux sociétés de personnes – The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships.](http://www.oecd-ilibrary.org/livres/questions-de-fiscalite-internationale-lapplication-du-modele-de-Convention-fiscale-de-lOCDE-aux-societes-de-personnes--the-application-of-the-OECD-Model-Tax-Convention-to-Partnerships)

⁹ AS 2019 3873

¹⁰ SR 672.201

¹¹ SR 651.1

4 Finanzielle Auswirkungen

In jedem Doppelbesteuerungsabkommen verzichten die beiden Vertragsparteien auf einen Teil ihrer Steuereinnahmen. Angesichts des begrenzten bilateralen Handelsaustauschs dürften die finanziellen Auswirkungen gering bleiben. Mit dem DBA-AO wird namentlich der Residualsteuersatz für Dividenden auf 15 Prozent (5 % bei Gesellschaften, die mindestens 25 % des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft halten, bei Vorsorgeeinrichtungen und den Zentralbanken) und für Zinsen auf 7 Prozent gesenkt. Generell stärken und garantieren diese Massnahmen die steuerlichen Rahmenbedingungen und wirken sich infolgedessen positiv auf die Schweizer Wirtschaft aus. Die Aufnahme einer Bestimmung zum Informationsaustausch bewirkt keine direkte Einbusse von Steuereinnahmen. Das DBA-AO kann im Rahmen der bestehenden Personalressourcen umgesetzt werden.

5 Rechtliche Aspekte

Verfassungsgrundlage für das DBA-AO ist Artikel 54 Absatz 1 BV, der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. 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 allein der Bundesrat zuständig ist (vgl. auch Art. 7a Abs. 1 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997¹²). Im

vorliegenden Fall gibt es kein Gesetz und keinen völkerrechtlichen Vertrag, das oder der dem Bundesrat die Kompetenz verleiht, einen Vertrag wie das DBA-AO abzuschliessen. Das Parlament ist somit für die Genehmigung des Abkommens zuständig.

Nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterliegen völkerrechtliche Verträge dem fakultativen Referendum, wenn sie unter anderem wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten. Gemäss Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002¹³ (ParlG) gelten Bestimmungen als rechtsetzend, die in unmittelbar verbindlicher und generell-abstrakter Weise Pflichten auferlegen, Rechte verleihen oder Zuständigkeiten festlegen.

Das DBA-AO enthält Bestimmungen, die den Schweizer Behörden Pflichten auferlegen, insbesondere im Bereich der Amtshilfe, und die den Privatpersonen (natürliche und juristische Personen) Rechte verleihen. Es enthält somit wichtige rechtsetzende Bestimmungen im Sinne von Artikel 22 Absatz 4 ParlG und Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV. Der Bundesbeschluss über die Genehmigung des DBA-AO untersteht dementsprechend dem fakultativen Referendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV.

Die Bundesversammlung genehmigt den Abschluss eines völkerrechtlichen Vertrags, der dem Referendum unterliegt, in der Form eines einfachen Bundesbeschlusses (Art. 24 Abs. 3 ParlG).

¹² SR 172.010

¹³ SR 171.10