

**Erläuternder Bericht
über den Abschluss eines Zusatzabkommens zum Abkom-
men zwischen der Schweiz und Belgien zur Vermeidung
der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom
Einkommen und vom Vermögen**

vom 10. Juni 2013

Vertraulich – nicht zur Veröffentlichung bestimmt

1 Grundzüge des Zusatzabkommens

1.1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen

Das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Königreich Belgien (nachfolgend «Belgien») datiert vom 28. August 1978 und wurde seither nie revidiert. Nachdem sowohl Belgien als auch die Schweiz im Frühjahr 2009 ihre jeweiligen Vorbehalte zum Art. 26 des OECD-Musterabkommens im Bereich des Informationsaustausches zurückgezogen haben, sind die Vertragsstaaten übereingekommen, das Doppelbesteuerungsabkommen einer umfassenden Revision zu unterziehen. In der Folge fand in Bern am 12. und 13. August 2009 eine erste Verhandlungsrunde statt.

Im Sommer 2010 hinterfragte der *Conseil d'Etat* Belgiens die bisherige ausschliessliche Bundeskompetenz zum Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen. Die zur Klärung der Zuständigkeit unter Vertretung der Bundesstaaten eingesetzte Arbeitsgruppe befand, dass Doppelbesteuerungsabkommen, soweit diese gemäss dem OECD Standard auch Informationsaustausch betreffend Steuern der Gemeinschaften und Regionen vorsehen, als gemischte Verträge zu betrachten sind und der Unterzeichnung sämtlicher Regionen und Gemeinschaften Belgiens bedürfen. Die zuständige belgische Behörde wurde sodann erst im Februar 2013 mit der Wiederaufnahme der Revisionsverhandlungen des Abkommens mit der Schweiz mandatiert. Eine zweite Verhandlungsrunde konnte am 2. und 3. Mai 2013 in Bern stattfinden und führte zur Paraphierung eines Zusatzabkommens zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens.

Bevor wir dem Bundesrat die Unterzeichnung dieses Zusatzabkommens beantragen, wollen wir den Kantonen und den interessierten Wirtschaftsverbänden Gelegenheit geben, sich über dessen Inhalt vernehmen zu lassen.

1.2 Würdigung

Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien wurde seit der Unterzeichnung am 28. August 1978 nie revidiert und wird aufgrund seines Alters den heutigen Verhältnissen kaum noch gerecht.

Das Zusatzabkommen bringt wesentliche Verbesserungen. Revidiert werden konnten unter anderen die Bestimmungen betreffend die Besteuerung von Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren. Insbesondere konnten für Vorsorgeeinrichtungen eine Steuerbefreiung im Quellenstaat vereinbart werden. Weitere vorteilhafte Besteuerungsmodalitäten konnten für Zinsen auf Darlehen zwischen Unternehmen und Dividenden an Gesellschaften, die eine Beteiligung von mindestens 10 Prozent an der ausschüttenden Gesellschaft für mindestens ein Jahr halten, ausgehandelt werden. Diese Regeln fördern Investitionen und den wirtschaftlichen Austausch im bilateralen Verhältnis.

Ruhegehälter können neu ausschliesslich im Quellenstaat besteuert werden. Aus schweizerischer Perspektive sind damit bedeutende administrative Entlastungen und eine Ausweitung des Steuersubstrates verbunden.

Die Missbrauchsvorschrift wurde dahingehend angepasst, dass Abkommensvorteile versagt werden, wenn eine konkrete Gestaltung hauptsächlich in der Inanspruchnahme der Abkommensvorteile begründet ist. Diese Regelung ermöglicht eine effiziente Verhinderung von Abkommensmissbräuchen, ohne legitime wirtschaftliche Aktivitäten einzuschränken.

Abgesehen von einigen Anpassungen an die Besonderheiten des belgischen Rechts entspricht das Zusatzabkommen weitgehend der schweizerischen Abkommenspolitik und dem OECD-Musterabkommen in Steuersachen, einschliesslich dem neuen internationalen Standard im Bereich der Amtshilfe und des Austausches von Steuerinformationen.

Eine möglichst baldige Unterzeichnung und ein möglichst baldiges Inkrafttreten des Abkommens sind wünschenswert. Im vorliegenden Zusatzabkommen konnte ein ausgewogenes Ergebnis erzielt werden, das zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen wird.

2 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des Entwurfs des Zusatzabkommens

Der Entwurf des Zusatzabkommens folgt sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht dem OECD-Musterabkommen sowie der Abkommenspolitik der Schweiz in diesem Bereich. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf die wichtigsten Bestimmungen des Zusatzabkommens sowie deren Abweichungen vom aktuellen OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Abkommenspolitik.

Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern

Der materielle Anwendungsbereich des Abkommens wird an die Liste der heute in Belgien erhobenen Steuern angepasst.

Art. 4 Ansässige Person

Belgien schlug vor, den Kreis der ansässigen Personen im Sinne der entsprechenden Bestimmung des OECD-Musterabkommens von 2010 zu umschreiben. Die Schweiz hat diesem Begehren im Rahmen der Globallösung stattgegeben. Demnach gelten unter dem Zusatzabkommen Personengesellschaften nicht mehr als ansässig.

Die Schweizer Delegation nutzte diese Gelegenheit, um der heutigen Abkommenspolitik entsprechend auch die Ansässigkeit der Vertragsstaaten selber, von Pensionskassen und von öffentlichen sowie gemeinnützigen Einrichtungen ausdrücklich zu vereinbaren, selbst wenn diese von der Besteuerung gemäss innerstaatlichem Recht ausgenommen sind (Ziff. 2 des Protokolls).

Art. 7 Unternehmensgewinne

Die Regelung des Zusatzabkommens entspricht weitgehend den Lösungen des OECD-Musterabkommens von 2010, wonach Betriebsstätten wie unabhängige Unternehmen behandelt werden und die Gewinnzuteilung nach den für verbundene Unternehmen entwickelten Verrechnungspreisgrundsätzen erfolgt.

Auf Vorschlag der Schweiz wird in Ergänzung zum OECD-Musterabkommen ausdrücklich auf das Verständigungsverfahren verwiesen, welches im Falle von Gewinnaufrechnungen durch einen Vertragsstaat zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen zur Anwendung kommen soll.

Art. 10 Dividenden

Das Zusatzabkommen sieht vor, dass Dividendenzahlungen an Gesellschaften, die während mindestens 12 Monaten eine Beteiligung von mindestens 10 Prozent an der ausschüttenden Gesellschaft halten, neu nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden sollen.

Ebenfalls eine Befreiung von der Quellensteuer konnte gemäss schweizerischer Abkommenspolitik für Dividendenzahlungen an Vorsorgeeinrichtungen vereinbart werden. Als Vorsorgeeinrichtungen gelten die Einrichtungen der Säulen 1, 2 und 3a, soweit diese behördlich beaufsichtigt sind (vgl. Ziff. 2 des Protokolls). In allen übrigen Fällen ist der Residualsteuersatz auf Dividenden auf 15 Prozent begrenzt.

Die Definition der Dividenden im Sinne des Abkommens wird vereinfacht und für beide Vertragsstaaten einheitlich gefasst. Nach wie vor als Dividenden gelten Zahlungen, welche nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates der Schuldnergesellschaft als Einkünfte aus Aktien besteuert werden. Insbesondere gewisse hybride Finanzierungsinstrumente fallen unter diese Regelung.

Art. 11 Zinsen

Sowohl das Besteuerungsrecht von Zinsen im Ansässigkeitsstaat, sowie der Residualsteuersatz von höchstens 10 Prozent zugunsten des Quellenstaats bleiben unverändert.

Der Entwurf des Zusatzabkommens erweitert jedoch den Ausnahmekatalog der im Quellenstaat steuerbefreiten Zinsen um zwischen Unternehmen der Vertragsstaaten bezahlte Darlehenszinsen und Zinsen, welche an die Vertragsstaaten, an ihre politischen Unterabteilungen und lokalen Körperschaften sowie an öffentliche Einrichtungen und Vorsorgeeinrichtungen bezahlt werden. Wiederum qualifizieren die Einrichtungen der Säulen 1, 2 und 3a in der Schweiz als Vorsorgeeinrichtungen, soweit sie einer Aufsichtsbehörde unterstehen (vgl. Ziff. 2 des Protokolls).

Art. 12 Lizenzgebühren

Das ausschliessliche Besteuerungsrecht von Lizenzgebühren des Ansässigkeitsstaates des Empfängers wird beibehalten.

Die Definition von Lizenzgebühren wird dem OECD-Musterabkommen angepasst, wonach Zahlungen für die Benutzung von gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstung nicht mehr unter den Begriff der Lizenzgebühren fallen.

Art. 13 Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen

Art. 13 wird mit einem neuen Paragraphen 4 ergänzt. Wie andere Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen und das OECD-Musterabkommen sieht er vor, dass die Gewinne aus der Veräusserung von Aktien und ähnlichen Rechten an einer Gesell-

schaft, deren Vermögen direkt oder indirekt zu über 50 Prozent aus unbeweglichem Vermögen im einen Vertragsstaat stammen, in diesem besteuert werden können. Die Schweiz als Ansässigkeitsstaat der veräussernden Person gewährt in einem solchen Fall die Freistellung erst dann, wenn nachgewiesen wurde, dass die Besteuerung in Belgien tatsächlich erfolgt ist (Art. 23 § 2 Ziff. 1).

Da eine Besteuerung im Belegenheitsstaat den Handel von börsenkotierten Aktien an Immobiliengesellschaften erheblich erschweren würde, wurde eine Ausnahme für solche Titel vereinbart. Ebenso gilt eine Ausnahme für Gesellschaften, deren Vermögen zwar zu mehr als 50 Prozent aus unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat besteht, die aber ihre Geschäftstätigkeit in diesen Liegenschaften ausüben. Nicht unter die Bestimmung würde daher beispielsweise eine Fabrikationsgesellschaft fallen, deren Vermögen zwar zu mehr als 50 Prozent aus Liegenschaften in der Schweiz besteht, sie jedoch diese für ihren Fabrikationsbetrieb nutzt.

Art. 18 Ruhegehälter und andere ähnliche Ruhestandsleistungen

Ruhegehälter und Kapitalleistungen mit ähnlichem Zweck (vgl. Ziff. 4 des Protokolls) dürfen neu im Quellenstaat besteuert werden.

Zumal Belgien AHV-Renten gemäss seiner Praxis als Pensionen und nicht (wie die Schweiz) als im Ansässigkeitsstaat steuerbare übrige Einkünfte gemäss Art. 21 betrachtet, wird Belgien an dort ansässige Personen bezahlte AHV-Renten nur von der Steuer freistellen, sofern die Renten in der Schweiz tatsächlich besteuert wurden (vgl. Art. 23 § 1 Ziff. 1). Da die Schweiz auf Leistungen der 1. Säule an im Ausland wohnhafte Personen keine Quellensteuer erhebt, wird mit diesem Mechanismus eine doppelte Nichtbesteuerung von Leistungen der 1. Säule an in Belgien ansässige Personen verhindert.

Ausdrücklich aus einem Vertragsstaat stammen gemäss dem Zusatzabkommen auch Ruhegehälter, welche von einem Vertragsstaat, seinen politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften für dem betreffenden Staatswesen geleistete Dienste bezahlt werden. Dementsprechend fallen Ruhegehälter aus öffentlichem Dienst nicht mehr unter die Regelung von Art. 19, weswegen die dortigen Bestimmungen betreffend Ruhegehälter in den §§ 2 und 3 aufgehoben werden.

Im Übrigen konnte gemäss schweizerischer Abkommenspolitik vereinbart werden, dass Beiträge an im anderen Vertragsstaat ansässige Vorsorgeeinrichtungen im Regelfall vom Tätigkeitsstaat des Versicherten wie Beiträge an eine Vorsorgeeinrichtung dieses Staates behandelt werden (Ziff. 4 des Protokolls). Diese Neuregelung bringt für entsandte Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer und für deren Arbeitgeber wesentliche Erleichterungen, weil sie keine Wechsel der Vorsorgeeinrichtungen mehr vornehmen müssen und dennoch steuerlich so behandelt werden, als wären sie einer Vorsorgeeinrichtung im Tätigkeitsstaat angeschlossen.

Art. 23 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Belgien vermeidet die Doppelbesteuerung von anderen Einkünften als Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren durch Freistellung unter Progressionsvorbehalt. Voraussetzung für die Freistellung in Belgien ist jedoch, dass der andere Vertragsstaat die entsprechenden Einkünfte oder das entsprechende Vermögen tatsächlich besteuert (Art. 23 § 1 Ziff. 1). Diese Voraussetzung gilt als erfüllt, sofern die betreffenden

Einkünfte oder das betreffende Vermögen der Steuer unterliegen und nicht als solche von der Steuer befreit sind (Ziff. 5 des Protokolls).

Für Dividenden kennt Belgien als einzige Massnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung den Beteiligungsabzug für Gesellschaften mit qualifizierten Beteiligungen. Bei Dividenden, welche nicht an Gesellschaften bezahlt werden oder welche nicht aus Beteiligungen mit der notwendigen Beteiligungsquote stammen, vermeidet Belgien die Doppelbesteuerung gemäss konstanter Abkommenspolitik nicht. Das innerstaatliche Recht bietet daher auch keine rechtliche Grundlage für die Anrechnung von ausländischen Steuern. Eine Anrechnung der in der Schweiz gemäss den Bestimmungen des Abkommens erhobenen Steuer auf Dividenden ist somit nur bei einer entsprechenden Änderung des belgischen innerstaatlichen Rechts möglich (Art. 23 § 1 Ziff. 5). Das Protokoll hält dies für den Fall einer entsprechenden Änderung des innerstaatlichen Rechts Belgiens ausdrücklich fest (vgl. Ziff. 5 des Protokolls).

In der Schweiz wird die Doppelbesteuerung wie üblich mit der Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt vermieden. Entsprechend ihrer Abkommenspolitik behält sich die Schweiz aber das Recht zur Besteuerung der Kapitalgewinne aus dem Verkauf von Anteilen an Immobiliengesellschaften vor, wenn diese Gewinne in Belgien nicht tatsächlich besteuert wurden (Art. 23 § 2 Ziff. 1). Bei Dividenden und Zinsen kommt die pauschale Steueranrechnung zur Anwendung.

Art. 25 Verständigungsverfahren

Die Bestimmungen betreffend Verständigungsverfahren werden mit einer Schiedsklausel ergänzt. So sind neu Streitpunkte, in welchen nicht innert zwei Jahren auf dem Verständigungswege eine Einigung erzielt werden konnte, einer Schiedsstelle zu unterbreiten. Ausgenommen davon sind Fragen, welche bereits durch Gerichte eines Vertragsstaates beurteilt wurden. Der Schiedsspruch ist für die Vertragsstaaten verbindlich, sofern ihn nicht eine der direkt betroffenen Personen ablehnt.

Art. 26 Informationsaustausch

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

Die Schweiz wird Belgien keine Amtshilfe leisten, wenn das Amtshilfegesuch auf illegal beschafften Daten beruht. Dies wurde der belgischen Delegation anlässlich der Verhandlungen mitgeteilt.

Die Bestimmungen von Art. 26 werden im Protokoll zum Abkommen (Ziff. 6) konkretisiert. Spezifiziert werden unter anderem im Detail die Voraussetzungen, die ein Auskunftersuchen erfüllen muss (lit. b). Notwendig ist insbesondere die Identifikation der betroffenen steuerpflichtigen Person 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 (lit. c).

Bis vor Kurzem war gemäss dem internationalen Standard der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen beschränkt. Die OECD hat nun aber den Standard weiterentwickelt. Er sieht neu auch konkrete Anfragen vor, 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. Die von der Schweiz bereits an den neuen Standard angepassten Doppelbesteuerungsabkommen lassen Gruppensuchen zu, weil ihre Bestimmungen über den Informationsaustausch dem internationalen Standard vollständig entsprechen und die Protokollbestimmung zur Identifikation der betroffenen Person und des Informationsinhabers durch ein Änderungsprotokoll, eine Verständigungsvereinbarung oder einen Briefwechsel angepasst wurde (sofern die unterzeichnete Protokollbestimmung diesen Standard noch nicht enthielt). Die an den neuen Standard angepassten Doppelbesteuerungsabkommen enthalten auch eine Auslegungsregel (entweder bereits im ursprünglichen Protokoll enthalten oder nachträglich eingefügt), die eine formalistische Auslegung der Anforderungen an ein Amtshilfersuchen verbietet und damit auch verlangt, dass Gruppensuchen dem neuen OECD-Standard entsprechend von den rechtsanwendenden Behörden zuzulassen sind. Im innerstaatlichen Recht der Schweiz waren die verfahrensrechtlichen Grundlagen zu schaffen. Dies geschah durch das Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (BBl 2012 8237), das Gruppensuchen zulässt.

Da das Zusatzabkommen und das darin enthaltene Protokoll dem internationalen Standard vollständig entsprechen, und das Protokoll die Auslegungsregel ebenfalls enthält, kann die Schweiz Gruppensuchen auch unter diesem Zusatzabkommen Folge leisten.

Art. 28 Verschiedenes

Sowohl Belgien als auch die Schweiz waren sich einig, dass die gegenwärtige Bestimmung in Art. 22 zur Vermeidung der missbräuchlichen Inanspruchnahme des Doppelbesteuerungsabkommens in der Anwendung zu kompliziert und zu starr ist.

Verweigert werden sollen Abkommensvorteile demnach neu für Einkünfte aus einem Vertragsstaat, die mittelbar oder unmittelbar von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person zu mindestens der Hälfte an eine nicht im selben Staat ansässige Person weitergeleitet werden. Vorbehalten ist jedoch als subjektives Missbrauchskriterium der Nachweis, dass die betreffenden Verhältnisse nicht in der hauptsächlichen Absicht geschaffen wurden, um von den Vorteilen des Doppelbesteuerungsabkommens zu profitieren. Der entsprechende Nachweis gilt als erbracht, wenn die Person, an welche die betreffenden Einkünfte weitergeleitet werden, nicht der weiterleitenden Person nahesteht oder wenn diese Person eine mindestens gleichwertige abkommensrechtliche Behandlung der betreffenden Einkünfte beanspruchen könnte, wenn sie die Einkünfte direkt erhalten würde.

Diese Regelung entspricht weitgehend jener des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.934.91).

Inkrafttreten der Änderungen

Das Zusatzabkommen tritt am Tag des Eingangs der letzten Notifikation über den Abschluss der hierfür erforderlichen innerstaatlichen Verfahren in Kraft. Seine Bestimmungen finden auf die Steuerjahre Anwendung, die am oder nach dem 1. Januar nach dem Inkrafttreten des Zusatzabkommens beginnen. Das gilt auch hinsichtlich der Bestimmungen über den Informationsaustausch.

Da in Belgien die Steuerperioden mit den Veranlagungsperioden, jedoch nicht mit den Bemessungsperioden übereinstimmen, bezweckt der ausdrückliche Verweis auf die Bemessungsperioden für die belgischen Steuern die Sicherstellung der simultanen Anwendbarkeit des Zusatzabkommens in beiden Vertragsstaaten auf ab dem genannten Datum realisierte Sachverhalte.