



21.073

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

vom 17. November 2021

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident
Sehr geehrter Herr Ständeratspräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit dieser Botschaft unterbreiten wir Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf eines Bundesbeschlusses über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Nordmazedonien.

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

17. November 2021

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Guy Parmelin
Der Bundeskanzler: Walter Thurnherr

Übersicht

Weil die Bekämpfung der ungerechtfertigten Steuervermeidung multinationaler Unternehmen zu einem zentralen Anliegen der internationalen Staatengemeinschaft geworden ist, leitete die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zusammen mit den G20-Staaten im Jahr 2013 ein Projekt zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und -verlagerung (Base Erosion and Profit Shifting; BEPS) ein. Das Projekt mündete im Jahr 2015 in die Veröffentlichung mehrerer Berichte.

Einige dieser Berichte enthalten Vorschläge für Bestimmungen zur Anpassung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), insbesondere solche zur Umsetzung der Mindeststandards gegen Abkommensmissbrauch und zur Verbesserung der Streitbeilegung. Mit dem Ziel, diese Anpassungen rasch und kosteneffizient umzusetzen, hat eine Gruppe von über 100 Staaten und Gebieten – darunter die Schweiz – ein multilaterales Instrument erarbeitet (BEPS-Übereinkommen). Am 7. Juni 2017 haben knapp 70 Staaten und Gebiete – darunter die Schweiz – das BEPS-Übereinkommen unterzeichneten.

Die Gespräche, die die Vertreterinnen und Vertreter der Schweiz und Nordmazedoniens über die konkreten Auswirkungen des BEPS-Übereinkommens auf das DBA zwischen den beiden Staaten (DBA-MK) führten, offenbarten, dass sie nicht in der Lage sind, sich auf den genauen Wortlaut zu einigen, wie die Bestimmungen des DBA-MK durch das BEPS-Übereinkommen angepasst werden. Aus diesem Grund wurde beschlossen, die Anpassung des DBA-MK an die abkommensbezogenen Resultate des BEPS-Projekts nicht über das BEPS-Übereinkommen, sondern über ein bilaterales Protokoll zur Änderung des DBA-MK vorzunehmen. Die Vertragsstaaten nutzten die Verhandlungen, um das DBA-MK an ihre aktuelle Abkommenspolitik anzupassen.

Das Änderungsprotokoll wurde am 19. Mai 2021 unterzeichnet. Die Kantone und die interessierten Verbände begrüssten dessen Abschluss.

Botschaft

1 Grundzüge des Änderungsprotokolls

1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen

Zwischen der Schweiz und Mazedonien besteht ein Abkommen vom 14. April 2000¹ zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-MK). Das Abkommen wurde seit der Unterzeichnung nicht revidiert.

Am 7. Juni 2017 hat die Schweiz das multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung² (BEPS-Übereinkommen) unterzeichnet. Das BEPS-Übereinkommen enthält eine Reihe von Bestimmungen zur Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Ein Teil dieser Bestimmungen dient der Erfüllung der in den Massnahmen 6 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch) und 14 (Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbelegungsmechanismen) des Aktionsplans der OECD zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung³ (BEPS-Aktionsplan) gesetzten Mindeststandards.

Die Schweiz und Nordmazedonien haben die bilaterale Umsetzung des BEPS-Übereinkommens besprochen. Nordmazedonien sah sich nicht in der Lage, sich mit der Schweiz auf den genauen Wortlaut zu einigen, wie die Bestimmungen des DBA-MK durch das BEPS-Übereinkommen angepasst werden sollen. Da dies eine Voraussetzung zur Anwendung des BEPS-Übereinkommens für die Schweiz ist, wurde beschlossen, die Anpassung des DBA-MK an die Resultate des BEPS-Projekts nicht über das BEPS-Übereinkommen, sondern über ein bilaterales Protokoll zur Änderung des DBA-MK (Änderungsprotokoll) vorzunehmen.

Im März 2019 wurde an einer Verhandlungsrunde in Bern ein Protokollentwurf (Änderungsprotokoll) abgeschlossen. Das Änderungsprotokoll integriert zum einen die Neuheiten des BEPS-Aktionsplans und passt zum andern insbesondere die Bestimmung über den Informationsaustausch auf Ersuchen sowie die offizielle Bezeichnung der Republik von Mazedonien an, die am 12. Februar 2019 in «Republik Nordmazedonien» umbenannt wurde.

Die Kantone und die interessierten Verbände wurden über den Abschluss des Änderungsprotokolls konsultiert und haben diesen begrüsst. Das Änderungsprotokoll wurde am 19. Mai 2021 in Skopje unterzeichnet.

¹ SR 0.672.952.01

² BBl 2018 5389

³ www.oecd.org > Fiscalité > Conventions fiscales > Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS (keine dt. Übers. vorhanden).

1.2 Würdigung

Das Änderungsprotokoll enthält Bestimmungen, die in das Abkommen eingeflossen wären, hätten die Schweiz und Nordmazedonien beschlossen, das DBA dem BEPS-Übereinkommen zu unterstellen. Zwischen dem Änderungsprotokoll und dem BEPS-Übereinkommen besteht somit ein inhaltlicher Zusammenhang. Darüber hinaus gibt es zwischen diesen beiden Instrumenten keine unmittelbaren Verbindungen.

Mit diesen Änderungen wird das DBA-MK die im Rahmen des BEPS-Aktionsplans gesetzten Mindeststandards in Bezug auf Doppelbesteuerungsabkommen erfüllen. Die Schweiz als Mitgliedstaat der OECD hat sich verpflichtet, jene DBA-bezogenen Bestimmungen, die Teil eines BEPS-Mindeststandards sind, in ihre Doppelbesteuerungsabkommen zu übernehmen. Mit dem Änderungsprotokoll erfolgt ein weiterer Schritt in diese Richtung.

Ausserdem passt das Änderungsprotokoll die Bestimmung über den Informationsaustausch dem internationalen Standard zum Informationsaustausch auf Ersuchen an.

Auf Wunsch der Schweiz sieht das Änderungsprotokoll die Einführung einer Schiedsklausel vor. Das geltende Verständigungsverfahren im DBA-MK enthält keine Erfolgspflicht. Es ist also zurzeit nicht ausgeschlossen, dass es in einzelnen Fällen nicht gelingt, eine Doppelbesteuerung im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zwischen den zuständigen Behörden der Schweiz und Nordmazedoniens zu vermeiden. Diese Situation ist hinsichtlich der Rechtssicherheit unbefriedigend. Mit der Schiedsklausel wird dieser Mangel behoben.

Mit dem Änderungsprotokoll konnte ein ausgewogenes Ergebnis erzielt werden, das zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen zwischen der Schweiz und Nordmazedonien beitragen wird.

2 Erläuterungen zu einzelnen Bestimmungen des Änderungsprotokolls

Art. 1 betreffend die Präambel des DBA-MK

Mit diesem Artikel erhält das DBA-MK eine Präambel, wie sie im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 erarbeitet wurde und im BEPS-Übereinkommen in Artikel 6 Absatz 1 sowie im OECD-Musterabkommen⁴ enthalten ist.

Damit wird klargestellt, dass die Schweiz und Nordmazedonien nicht die Absicht haben, durch das Doppelbesteuerungsabkommen Möglichkeiten zur Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung zu schaffen. Vereinfacht ausgedrückt: Die Vermeidung von sogenannt doppelter Nichtbesteuerung soll auch Zweck des DBA-MK 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

⁴ www.estv.admin.ch > Internationales Steuerrecht > Fachinformationen > Länder > Musterabkommen der OECD (nur engl. und franz. Text vorhanden).

Nichtbesteuerung gibt. Dazu zählt beispielsweise die Besteuerung von Dividenden an Gesellschaften des gleichen Konzerns. Die doppelte Nichtbesteuerung verhindert in solchen Situationen ungewollte wirtschaftliche Mehrfachbelastungen.

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

Art. II betreffend Artikel 3 DBA-MK (Allgemeine Begriffsbestimmungen)

Die Ausdrücke «Schweiz» und «Mazedonien» sowie «zuständige Behörde» der Schweiz werden aktualisiert.

Art. III betreffend Artikel 7 DBA-MK (Unternehmensgewinne)

Artikel 7 zu den Unternehmensgewinnen wird durch die aktualisierte Fassung im OECD-Musterabkommen ersetzt. Mit dieser Bestimmung wird der sogenannte *Authorized OECD Approach*, kurz AOA, übernommen. Betriebsstätten werden demnach weitgehend wie unabhängige Unternehmen behandelt. Die Gewinnzuteilung richtet sich nach den für verbundene Unternehmen entwickelten Verrechnungspreisgrundsätzen. Der Gesamterfolg des Unternehmens wird demnach nicht mehr auf seine Teile aufgeteilt. Stattdessen wird der Erfolg jedes Unternehmensteils ermittelt. Die Kombination der Erfolge der Unternehmensteile entspricht schliesslich dem Gesamterfolg des Unternehmens. Es ist nach diesem Ansatz beispielsweise möglich, dass eine Betriebsstätte einen Gewinn erzielt, während das Gesamtunternehmen einen Verlust schreibt oder umgekehrt.

Gemäss dem Mindeststandard aus Massnahme 14 des BEPS-Aktionsplans «Verbesserung der Wirksamkeit 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, sollte es 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 aufnehmen, um spätere Berichtigungen zu vermeiden, die nicht mehr Gegenstand einer Entlastung aufgrund des Verständigungsverfahrens sein können. Die Bestimmungen sind im Kommentar zur aktualisierten Fassung des OECD-Musterabkommens vom November 2017 enthalten. Staaten, die den zweiten Satz von Artikel 25 Absatz 2 übernehmen, müssen keine solchen Bestimmungen in ihre Abkommen aufnehmen.

Da das DBA-MK den zweiten Satz von Artikel 25 Absatz 2 der schweizerischen Abkommenspolitik entsprechend nicht enthält, sieht Artikel 7 Absatz 4 DBA-MK vor, dass der Betriebsstätte eines Unternehmens eines der Vertragsstaaten zurechenbare Gewinne nach Ablauf einer Frist von fünf Jahren ab dem Ende des Steuerjahrs, in dem die Gewinne der Betriebsstätte zurechenbar gewesen wären, nicht mehr berichtigt werden können. In Bezug auf die verbundenen Unternehmen ist bereits eine analoge Bestimmung in Artikel 9 Absatz 3 DBA-MK vorgesehen.

Art. IV betreffend Artikel 9 DBA-MK (Verbundene Unternehmen)

Artikel 9 wird an die aktualisierte Fassung im OECD-Musterabkommen angepasst und in Absatz 3 mit dem Begriff «grobe Fahrlässigkeit» ergänzt.

Art. V betreffend Artikel 13 DBA-MK (Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen)

Der neue Absatz 4 sieht entsprechend der schweizerischen Abkommenspolitik wie in anderen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz 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. Davon ausgenommen sind Gewinne aus der Veräusserung von börsenkotierten Aktien sowie von Anteilen an einer Gesellschaft, deren Wert zu mehr als 50 Prozent aus unbeweglichem Vermögen besteht, in welchem das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ausübt. In diesen beiden Fällen können die Gewinne nur im Ansässigkeitsstaat der veräussernden Person besteuert werden. Seitens der Schweiz 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 Nordmazedonien nachgewiesen wurde.

Art. VI betreffend Artikel 14 DBA-MK (Selbstständige Arbeit)

Mit der Anpassung wird klargestellt, dass Artikel 14 nur für natürliche Personen gilt.

Art. VII betreffend Artikel 23 DBA-MK (Vermeidung der Doppelbesteuerung)

Entsprechend ihrer Abkommenspolitik behält sich die Schweiz mit der Ergänzung von Artikel 23 Absatz 2 Buchstabe a das Recht vor, Kapitalgewinne aus dem Verkauf von Anteilen an Immobiliengesellschaften zu besteuern, wenn diese Gewinne in Nordmazedonien nicht tatsächlich besteuert wurden.

Der neue Absatz 3 Buchstabe c ergänzt die Bestimmung, die die Art der Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat festlegt, durch eine Bestimmung, die die Nichtbesteuerung oder reduzierte Besteuerung in Fällen von Qualifikationskonflikten vermeiden soll.

Demnach muss die Schweiz als Ansässigkeitsstaat einer Person, die zur Nutzung von Einkünften oder von Vermögen aus Nordmazedonien berechtigt ist, die gemäss DBA-MK in Nordmazedonien besteuert werden dürfen, diese Einkünfte oder dieses Vermögen dann nicht von der Besteuerung ausnehmen, wenn Nordmazedonien keine – oder bei Dividenden und Zinsen eine bloss reduzierte – Besteuerung der Einkünfte vornimmt, weil Nordmazedonien der Auffassung ist, es sei durch das DBA-MK zur Befreiung oder zu einer reduzierten Besteuerung verpflichtet. Ein Beispiel dafür wäre, dass Nordmazedonien als Quellenstaat ein Einkommen einer in der Schweiz ansässigen Person als Kapitalgewinn behandelt, während die Schweiz als Ansässigkeitsstaat von einem Einkommen aus in Nordmazedonien ausgeübter unselbstständiger Erwerbstätigkeit ausgeht. Ohne die neue Bestimmung würde die Schweiz das Einkommen von der Besteuerung ausnehmen, obwohl Nordmazedonien aufgrund seiner steuerlichen Qualifikation des Einkommens das Besteuerungsrecht ausschliesslich in der Schweiz sieht (Art. 13 Abs. 5 DBA-MK) und deshalb nicht besteuert. Nach der neuen

Bestimmung ist die Schweiz dagegen nicht mehr zur Freistellung verpflichtet (Art. 23 Abs. 2 Bst. a DBA-MK), sondern kann das Einkommen als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit besteuern.

Die Bestimmung verhindert eine ungewollte doppelte Nichtbesteuerung infolge unterschiedlicher Auffassung von Sachverhalten oder unterschiedlicher Auslegung von Begriffen des DBA-MK durch die Schweiz und Nordmazedonien. Die Bestimmung ist im OECD-Musterabkommen (Art. 23a Abs. 4) enthalten. Sie ist nicht Teil eines Mindeststandards des BEPS-Aktionsplans.

Art. VIII betreffend Artikel 25 DBA-MK (Verständigungsverfahren)

Dieser Artikel sieht zum einen eine Anpassung von Artikel 25 Absatz 1 DBA-MK vor, der die Ersuchen um ein Verständigungsverfahren regelt. Insbesondere geht es um die Frage, bei welcher der beiden zuständigen Behörden die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu beantragen ist.

Unter der geltenden Bestimmung muss sich eine Person, wenn sie der Auffassung ist, dass Massnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die dem DBA-MK nicht entspricht, an die zuständige Behörde des Vertragsstaats wenden, in dem sie ansässig ist.

Mit der Anpassung von Artikel 25 Absatz 1 DBA-MK wird eine Person bei der Wahl der zuständigen Behörde für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens nicht mehr eingeschränkt. Sie kann sich in Zukunft an die zuständige Behörde des Vertragsstaats ihrer Wahl wenden, wie dies der aktuellen Fassung des OECD-Musterabkommens entspricht.

Zum andern wird Artikel 25 des Abkommens mit zwei neuen Absätzen (Abs. 5 und 6) ergänzt. Damit wird eine Schiedsklausel in das DBA-MK aufgenommen. Das in der Schiedsklausel enthaltene Verfahren ist für die zuständigen Behörden obligatorisch: Gelingt es ihnen im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nicht, innerhalb von drei Jahren eine Verständigungslösung zu erzielen, so kann die steuerpflichtige Person schriftlich beantragen, dass ihr Fall einem Schiedsverfahren zugeführt wird. Der Zugang zu einem Schiedsverfahren ist indessen nicht möglich, wenn in Bezug auf die zu regelnde Frage in der Schweiz oder in Nordmazedonien bereits eine Gerichtsentscheidung ergangen ist.

Der Schiedsspruch ist für die Vertragsstaaten endgültig und verbindlich. Die zuständigen Behörden sind verpflichtet, diesen in einer Verständigungsvereinbarung umzusetzen. Lehnt eine unmittelbar von dem Fall betroffene Person die Verständigungsregelung, durch die der Schiedsspruch umgesetzt wird, aber ab, zum Beispiel, weil die betreffende Person sich entschliesst, den Streitfall durch ein Gericht entscheiden zu lassen, so fällt die Verbindlichkeit dahin. Mit einem solchen Mechanismus kann den Interessen der Steuerpflichtigen, die einer Doppelbesteuerung unterliegen, Rechnung getragen und die Rechtssicherheit gewährleistet werden.

Der neue Absatz 6 von Artikel 25 DBA-MK widmet sich der Vertraulichkeit. Um sicherzustellen, dass das Schiedsverfahren sein Ziel erreicht, ohne die Vertraulichkeit

des Verständigungsverfahrens zu verletzen, sieht dieser Absatz vor, dass für die Mitglieder der Schiedsstelle die in Artikel 26 Absatz 2 DBA-MK enthaltenen Vorschriften in Bezug auf Vertraulichkeit gelten.

Die Schiedsklausel im DBA-MK entspricht der Fassung im OECD-Musterabkommen (Art. 25 Abs. 5). Zwar verfügt auch das BEPS-Übereinkommen über eine Schiedsklausel (Teil VI). Jene Schiedsklausel ist aber sehr detailliert. Die Verhandlungsdelegationen der Schweiz und Nordmazedoniens waren sich einig, dass eine solch detaillierte Bestimmung dem Schiedsverfahren in formeller Hinsicht ein unangemessenes Gewicht im DBA-MK verliehen hätte. Deshalb wurde beschlossen, die Fassung nach dem OECD-Musterabkommen und nicht diejenige nach dem BEPS-Übereinkommen ins DBA-MK aufzunehmen. Fragen zur konkreten Ausgestaltung des Verfahrens werden in einer Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden der beiden Staaten geregelt.

Art. IX zu Art. 26 DBA-MK (Informationsaustausch)

Mit dem Änderungsprotokoll wird der bisherige Artikel durch eine neue Bestimmung über den Informationsaustausch nach dem internationalen Standard ersetzt. Die nachfolgenden Ausführungen gehen lediglich auf einzelne Punkte in Artikel 26 DBA-MK sowie der dazugehörigen Protokollbestimmung (Ziff. 4) ein.

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

Die Bestimmungen von Artikel 26 werden in Ziffer 4 des Protokolls zum Abkommen (Art. XI Abs. 3 des Änderungsprotokolls) konkretisiert. Diese Bestimmung regelt im Detail die Voraussetzungen, die ein Auskunftersuchen erfüllen muss (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 auch 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. Die Schweiz kann nach dem DBA-MK solchen Ersuchen Folge leisten. Mit detaillierten Angaben zur Gruppe der Steuerpflichtigen, die es dem ersuchten Staat ermöglichen, die konkret betroffenen Personen zu bestimmen, kommt der ersuchende Staat dem Erfordernis der Identifikation der vom Ersuchen betroffenen steuerpflichtigen Personen nach (Bst. b). Eine solche Auslegung gebietet die Auslegungsklausel (Bst. c i.V.m. Bst. b), die die Vertragsstaaten zu einer Auslegung der Erfordernisse an ein Ersuchen mit dem Ziel eines möglichst weitgehenden Informationsaustauschs verpflichtet, ohne dass *fishing expeditions* zuzulassen sind. Die prozeduralen Voraussetzungen für die Beantwortung

von Gruppenersuchen sind im Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012⁵ geregelt.

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

Die neue Klausel findet auf die Steuerjahre Anwendung, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls folgenden Kalenderjahrs beginnen.

Art. X zu Art 27a DBA-MK (Anspruch auf Vorteile)

Mit Artikel 27a wird eine Missbrauchsklausel eingeführt, die auf dem hauptsächlichsten Zweck einer Gestaltung oder Transaktion abstellt. Aufgrund dieser Klausel werden die Vorteile des DBA-MK nicht gewährt, wenn das Erlangen dieser Vorteile einer der hauptsächlichsten 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-MK steht.

Diese Missbrauchsklausel ist zwar neu, sie entspricht aber in ihren Grundzügen den Missbrauchsklauseln, die die Schweiz bis 2017 in einer Vielzahl ihrer Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart hat. Anders ist indessen, dass die Missbrauchsklausel nicht auf bestimmte Arten von Einkünften wie Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren beschränkt ist. Vielmehr findet sie in Bezug auf sämtliche Bestimmungen des Abkommens Anwendung. Alle Abkommensvorteile unterliegen damit dem Vorbehalt einer missbräuchlichen Inanspruchnahme.

Vom Wortlaut her unterscheidet sich die Missbrauchsklausel gegenüber jenen, wie sie in vielen jüngeren Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz enthalten sind, noch in einem weiteren Punkt. So ist nach dem Text der Klausel Missbrauch nicht auf Situationen beschränkt, bei denen *der Hauptzweck* der entsprechenden Gestaltung oder Transaktion im Erlangen der Abkommensvorteile lag. Vielmehr besteht Missbrauch auch dann, wenn *bloss einer der Hauptzwecke* dafür verantwortlich war. Vom Resultat her besteht indessen keine Differenz. Denn der zweite Teil der Missbrauchsklausel sieht vor, dass die Abkommensvorteile dennoch gewährt werden, wenn dies im Einklang mit dem Ziel und Zweck der entsprechenden Bestimmungen des Abkommens steht. Dies sollte grundsätzlich dann der Fall sein, wenn das Erlangen der entsprechenden Abkommensvorteile *nicht der Hauptzweck* der Gestaltung oder Transaktion war.

Diese Missbrauchsklausel wurde im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 entwickelt. Sie ist im OECD-Musterabkommen (Art. 29 Abs. 9) enthalten. Um dem im Rahmen der BEPS-Massnahme 6 gesetzten Mindeststandard Genüge zu tun, reicht die Aufnahme der Missbrauchsklausel in die Doppelbesteuerungsabkommen. Es bedarf in einem solchen Fall keiner weiteren Missbrauchsbestimmung.

Art. XII (Inkrafttreten)

Die Bestimmungen des Änderungsprotokolls finden Anwendung auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Kalenderjahrs beginnen. Dies gilt auch für die Bestimmungen zum Informationsaustausch.

Artikel VIII betreffend die Einleitung von Verständigungsverfahren; die Schiedsklausel findet hingegen ungeachtet der Steuerperiode, auf die sich die Sache bezieht, vom Tag des Inkrafttretens des Änderungsprotokolls an Anwendung.

3 **Finanzielle Auswirkungen**

Das Änderungsprotokoll sieht keine Änderung der Zuteilung der Besteuerungsrechte zwischen der Schweiz und Nordmazedonien vor. Es enthält hauptsächlich Bestimmungen, mit denen die missbräuchliche Inanspruchnahme des DBA-MK verhindert und das Verständigungsverfahren zur Streitbeilegung im Falle einer Doppelbesteuerung verbessert werden soll. Das Protokoll hat demnach keine namhaften Auswirkungen auf die Steuereinnahmen von Bund, Kantonen und Gemeinden. Das geänderte DBA-MK kann im Rahmen der bestehenden personellen Ressourcen umgesetzt werden.

4 **Rechtliche Aspekte**

Verfassungsgrundlage für das Änderungsprotokoll zum DBA-MK ist Artikel 54 Absatz 1 der Bundesverfassung (BV)⁶, der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. Artikel 184 Absatz 2 BV ermächtigt den Bundesrat, völkerrechtliche Verträge zu unterzeichnen und zu ratifizieren. Nach Artikel 166 Absatz 2 BV ist die Bundesversammlung für die Genehmigung der Abkommen zuständig, mit Ausnahme derjenigen, deren Abschluss durch ein Bundesgesetz oder einen völkerrechtlichen Vertrag in die Kompetenz des Bundesrates fällt (siehe auch Art. 7a Abs. 1 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997⁷). Im vorliegenden Fall ermächtigt kein Bundesgesetz und kein völkerrechtlicher Vertrag den Bundesrat zum Abschluss eines Vertrags wie das Änderungsprotokoll zum DBA-MK. Somit liegt die Zuständigkeit für dessen Genehmigung beim Parlament.

Nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d BV unterstehen dem fakultativen Referendum völkerrechtliche Verträge, die unter anderem wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten. Gemäss Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002⁸ (ParlG) gelten Bestimmungen als rechtsetzend, die in unmittelbar verbindlicher und generell-abstrakter Weise Pflichten auferlegen, Rechte verleihen oder Zuständigkeiten festlegen.

⁶ SR 101

⁷ SR 172.010

⁸ SR 171.10

Das Änderungsprotokoll zum DBA-MK enthält Bestimmungen, die den Schweizer Behörden Pflichten auferlegen und diesen sowie (natürlichen und juristischen) Personen Rechte verleihen. Es enthält somit wichtige rechtssetzende Bestimmungen im Sinne von Artikel 22 Absatz 4 ParlG und 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV. Der Bundesbeschluss über die Genehmigung des Änderungsprotokolls zum DBA-MK ist daher dem fakultativen Staatsvertragsreferendum für völkerrechtliche Verträge nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV zu unterstellen.

5 Vernehmlassungsverfahren

Das Änderungsprotokoll zum DBA-MK untersteht gemäss Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV dem fakultativen Referendum. Nach Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe c des Vernehmlassungsgesetzes vom 18. März 2005⁹ (VIG) würde beim Änderungsprotokoll demnach im Prinzip ein Vernehmlassungsverfahren stattfinden. Im Februar 2020 wurde eine Orientierung durchgeführt. Dabei wurden den Kantonen und den vom Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen betroffenen Kreisen Erläuterungen vorgelegt. Das Änderungsprotokoll zum DBA-MK wurde positiv und ohne Einwände aufgenommen. Die Positionen der interessierten Kreise sind entsprechend bekannt und belegt. Gestützt auf Artikel 3a Absatz 1 Buchstabe b VIG wurde somit auf ein Vernehmlassungsverfahren verzichtet.

⁹ SR 172.061



Bundesbeschluss über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Nordmazedonien

Entwurf

vom ...

*Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft,
gestützt auf die Artikel 54 Absatz 1 und 166 Absatz 2 der Bundesverfassung (BV)¹,
nach Einsicht in die Botschaft des Bundesrates vom 17. November 2021²,
beschliesst:*

Art. 1

¹ Das Protokoll vom 19. Mai 2021³ zur Änderung des Abkommens vom 14. April 2000⁴ zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Mazedonischen Regierung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen wird genehmigt.

² Der Bundesrat wird ermächtigt, das Protokoll zu ratifizieren.

Art. 2

Dieser Beschluss untersteht dem fakultativen Referendum (Art. 141 Abs. 1 Bst. d Ziff. 3 BV).

1 SR 101
2 BBl 2021 2845
3 BBl 2021 2847
4 SR 0.672.952.01



Originaltext

Protokoll

zur Änderung des Abkommens vom 14. April 2000 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Nordmazedonien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

Abschlossen am 19. Mai 2021
Von der Bundesversammlung genehmigt am ...¹
In Kraft getreten durch Notenaustausch am ...

*Der Schweizerische Bundesrat
und
die Regierung der Republik Nordmazedonien,*

vom Wunsch geleitet, ein Protokoll zur Änderung des Abkommens vom 14. April 2000² zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Mazedonischen Regierung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachfolgend als «Abkommen» bezeichnet), unterzeichnet in Skopje, abzuschliessen,

haben Folgendes vereinbart:

Art. I

Die Präambel des Abkommens wird durch folgende Präambel ersetzt:

*«Der Schweizerische Bundesrat
und
die Regierung der Republik Nordmazedonien,*

vom Wunsch geleitet, ihre wirtschaftlichen Beziehungen weiterzuentwickeln und die Zusammenarbeit in steuerlichen Angelegenheiten zu vertiefen,

¹ BBl 2021 ...
² SR 0.672.952.01

in der Absicht, ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abzuschliessen, ohne Möglichkeiten zur Nichtbesteuerung oder reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder -umgehung (unter anderem durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in diesem Abkommen vorgesehenen Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten ansässigen Personen) zu schaffen,

haben Folgendes vereinbart:»

Art. II

1. Artikel 3 (Allgemeine Begriffsbestimmungen) Absatz 1 Buchstabe a des Abkommens wird durch folgende Bestimmungen ersetzt:

- «a) bedeuten die Ausdrücke «ein Vertragsstaat» und «der andere Vertragsstaat», je nachdem, Mazedonien oder die Schweiz:
 - (i) «Mazedonien» bedeutet das Hoheitsgebiet der Republik Nordmazedonien, auf dem sie in Übereinstimmung mit dem Völkerrecht und dem innerstaatlichen Recht die Gerichtshoheit und souveräne Rechte zum Zweck der Erforschung, Ausbeutung, Erhaltung und Bewirtschaftung der natürlichen Ressourcen ausübt,
 - (ii) «Schweiz» bedeutet das Hoheitsgebiet der Schweizerischen Eidgenossenschaft in Übereinstimmung mit dem Völkerrecht und ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften;»

2. Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe f Ziffer ii des Abkommens wird durch folgende Bestimmung ersetzt:

- «(ii) in der Schweiz den Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements oder seinen bevollmächtigten Vertreter;»

Art. III

Artikel 7 (Unternehmensgewinne) des Abkommens wird durch folgende Bestimmungen ersetzt:

«1. Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne, die der Betriebsstätte gemäss den Bestimmungen von Absatz 2 zurechenbar sind, im anderen Staat besteuert werden.

2. Im Sinne dieses Artikels und von Artikel 23 können in jedem Vertragsstaat diejenigen Gewinne der in Absatz 1 erwähnten Betriebsstätte zugerechnet werden, die sie, insbesondere im Geschäftsverkehr mit anderen Teilen des Unternehmens, voraussichtlich hätte erzielen können, wenn sie die gleichen oder ähnliche Tätigkeiten unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen ausgeübt hätte; bei der Gewinnzurechnung sind die vom Unternehmen über die

Betriebsstätte und andere Teile des Unternehmens ausgeübten Funktionen, die verwendeten Aktiven und die übernommenen Risiken zu berücksichtigen.

3. Berichtigt ein Vertragsstaat in Übereinstimmung mit Absatz 2 die Gewinne, die der Betriebsstätte eines Unternehmens eines der Vertragsstaaten zugerechnet werden können, und besteuert er deshalb Gewinne des Unternehmens, die bereits im anderen Staat besteuert wurden, so nimmt der andere Vertragsstaat, soweit dies zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dieser Gewinne erforderlich ist, eine entsprechende Berichtigung der auf diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor, wenn er der Berichtigung des erstgenannten Staats zustimmt; stimmt der andere Vertragsstaat nicht zu, so beseitigen die Vertragsstaaten eine daraus resultierende Doppelbesteuerung durch ein Verständigungsverfahren.

4. Ein Vertragsstaat darf keine Berichtigung der Gewinne, die einer Betriebsstätte eines Unternehmens eines der Vertragsstaaten zugerechnet werden können, nach Ablauf von fünf Jahren ab dem Ende des Steuerjahres vornehmen, in dem die Gewinne der Betriebsstätte hätten zugerechnet werden können. Dieser Absatz ist in Fällen von Betrug, grober Fahrlässigkeit oder vorsätzlicher Unterlassung nicht anzuwenden.

5. Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.»

Art. IV

Artikel 9 (Verbundene Unternehmen) Absätze 2 und 3 des Abkommens werden durch folgende Bestimmungen ersetzt:

«2. Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet und entsprechend besteuert, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; soweit erforderlich, konsultieren sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten.

3. Ein Vertragsstaat darf die Gewinne eines Unternehmens in den in Absatz 1 genannten Fällen nicht mehr berichtigen, wenn die in seinem innerstaatlichen Recht vorgesehenen Fristen abgelaufen sind, und keinesfalls, wenn seit dem Ende des Jahres, in dem ein Unternehmen dieses Staates die Gewinne, die Gegenstand einer solchen Berichtigung wären, erzielt hätte, mehr als fünf Jahre verflossen sind. Dieser Absatz ist in Fällen von Betrug, grober Fahrlässigkeit oder vorsätzlicher Unterlassung nicht anzuwenden.»

Art. V

1. Absatz 4 von Artikel 13 (Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen) des Abkommens wird zu Absatz 5.

2. Der folgende Absatz 4 wird Artikel 13 des Abkommens hinzugefügt:

«4. Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen am Kapital einer Gesellschaft bezieht, deren Wert zu mehr als 50 Prozent unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden. Die Bestimmungen des vorherigen Satzes sind nicht anzuwenden auf Gewinne aus der Veräußerung von:

- a) Anteilen, die an einer in einem Vertragsstaat errichteten oder an einer von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten anerkannten Börse kotiert sind; oder
- b) Anteilen an einer Gesellschaft, deren Wert zu mehr als 50 Prozent aus unbeweglichem Vermögen besteht, in welchem die Gesellschaft ihre Tätigkeit ausübt.»

3. Absatz 5 von Artikel 13 (Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen) des Abkommens wird durch folgende Bestimmung ersetzt:

«5. Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1–4 nicht genannten Vermögens können nur im Vertragsstaat besteuert werden, in dem die veräußernde Person ansässig ist.»

Art. VI

Artikel 14 (Selbstständige Arbeit) Absatz 1 des Abkommens wird durch folgende Bestimmung ersetzt:

«1. Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit bezieht, können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so können die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.»

Art. VII

Artikel 23 (Vermeidung der Doppelbesteuerung) Absatz 2 des Abkommens wird durch folgende Bestimmung ersetzt:

«2. In der Schweiz wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

- a) Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Mazedonien besteuert werden, so nimmt die Schweiz unter Vorbehalt von Buchstabe b diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; sie kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen

oder das übrige Vermögen dieser ansässigen Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären. Gewinne nach Artikel 13 Absatz 4 werden indessen nur von der Besteuerung ausgenommen, wenn ihre Besteuerung in Mazedonien nachgewiesen wird.

- b) Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Dividenden oder Zinsen, die nach Artikel 10 oder 11 in Mazedonien besteuert werden können, so gewährt die Schweiz dieser Person auf Antrag eine Entlastung. Die Entlastung besteht:
- (i) in der Anrechnung der nach den Artikeln 10 und 11 in Mazedonien erhobenen Steuer an die vom Einkommen dieser Person geschuldete schweizerische Steuer; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schweizerischen Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die in Mazedonien besteuert werden können;
 - (ii) in einer pauschalen Ermässigung der schweizerischen Steuer; oder
 - (iii) in einer teilweisen Befreiung der betreffenden Dividenden oder Zinsen von der schweizerischen Steuer, mindestens aber im Abzug der in Mazedonien erhobenen Steuer vom Bruttobetrag der Dividenden oder Zinsen.

Die Schweiz bestimmt die Art der Entlastung nach den schweizerischen Vorschriften über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und ordnet das Verfahren.

- c) Buchstabe a gilt nicht für Einkünfte oder für Vermögen einer in der Schweiz ansässigen Person, wenn Mazedonien dieses Abkommen so anwendet, dass diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Steuer befreit sind, oder Artikel 10 Absatz 2 oder Artikel 11 Absatz 2 auf diese Einkünfte anwendet.»

Art. VIII

1. Artikel 25 (Verständigungsverfahren) Absatz 1 des Abkommen wird durch folgende Bestimmung ersetzt:

«1. Ist eine Person der Auffassung, dass die Massnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie ungeachtet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel den Fall der zuständigen Behörde eines der beiden Vertragsstaaten unterbreiten. Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Massnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.»

2. Die folgenden Absätze 5 und 6 werden Artikel 25 des Abkommens hinzugefügt:

«5. Wenn:

- a) eine Person aufgrund von Absatz 1 der zuständigen Behörde eines Vertragsstaats einen Fall mit der Begründung unterbreitet hat, dass die Massnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung geführt haben, die diesem Abkommen nicht entspricht; und

- b) die zuständigen Behörden nicht in der Lage sind, innerhalb von drei Jahren ab dem Tag, an dem alle von den zuständigen Behörden verlangten Informationen zur Behandlung des Falls beiden zuständigen Behörden zugestellt worden sind, eine einvernehmliche Lösung im Sinne von Absatz 2 herbeizuführen;

sind alle ungelösten Streitpunkte des Falls auf schriftliches Ersuchen der Person einem Schiedsverfahren zuzuleiten. Diese ungelösten Streitpunkte dürfen jedoch dann nicht einem Schiedsverfahren zugeleitet werden, wenn in dieser Angelegenheit bereits eine Entscheidung durch ein Gericht oder ein Verwaltungsgericht eines der beiden Staaten ergangen ist. Sofern nicht eine vom Fall unmittelbar betroffene Person die Verständigungsregelung zur Umsetzung des Schiedsspruchs ablehnt oder die zuständigen Behörden und die unmittelbar betroffenen Personen sich nicht innerhalb von sechs Monaten nach Bekanntgabe des Schiedsspruchs auf eine abweichende Lösung einigen, ist dieser Schiedsspruch für beide Vertragsstaaten bindend und ungeachtet der Fristen ihres innerstaatlichen Rechts umzusetzen. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten regeln in gegenseitigem Einvernehmen, wie das Verfahren nach diesem Absatz durchzuführen ist.

6. Die Vertragsstaaten können der nach Absatz 5 gebildeten Schiedsstelle die für die Durchführung des Schiedsverfahrens erforderlichen Informationen zugänglich machen. Die Mitglieder der Schiedsstelle unterliegen hinsichtlich dieser Informationen den Geheimhaltungsvorschriften nach Artikel 26 Absatz 2.»

Art. IX

Artikel 26 (Informationsaustausch) des Abkommens wird durch folgende Bestimmungen ersetzt:

«Art. 26 Informationsaustausch

1. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder ihrer lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch die Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.

2. Alle Informationen, die ein Vertragsstaat nach Absatz 1 erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen; sie dürfen nur den Personen oder Behörden, einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden, zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder der Erhebung, mit der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über die vorgenannten Personen oder Behörden befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie können die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmun-

gen kann ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche andere Zwecke verwendet werden können und die zuständige Behörde des übermittelnden Staates dieser anderen Verwendung zustimmt.

3. Die Absätze 1 und 2 sind nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat:

- a) Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen;
- b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können;
- c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche.

4. Ersucht ein Vertragsstaat um Informationen nach diesem Artikel, so nutzt der andere Vertragsstaat die ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Beschaffung dieser Informationen, selbst wenn dieser andere Staat sie für seine eigenen steuerlichen Zwecke nicht benötigt. Die im vorhergehenden Satz enthaltene Verpflichtung unterliegt den Beschränkungen nach Absatz 3, die jedoch in keinem Fall so auszulegen sind, dass ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen kann, weil er kein innerstaatliches Interesse an solchen Informationen hat.

5. Absatz 3 ist in keinem Fall so auszulegen, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Eigentumsrechte an einer Person beziehen.»

Art. X

Der folgende Artikel 27a (Anspruch auf Vorteile) wird dem Abkommen hinzugefügt:

«Art. 27a Anspruch auf Vorteile

Ungeachtet der übrigen Bestimmungen dieses Abkommens wird ein Vorteil nach diesem Abkommen nicht für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte gewährt, wenn unter Berücksichtigung aller massgeblichen Tatsachen und Umstände die Feststellung gerechtfertigt ist, dass der Erhalt dieses Vorteils einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar zu diesem Vorteil geführt hat, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieses Vorteils unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen dieses Abkommens im Einklang steht.»

Art. XI

1. Die bestehenden Ziffern 1 und 2 des Protokolls zum Abkommen werden zu den Ziffern 2 und 3.

2. Die folgende Ziffer 1 wird dem Protokoll zum Abkommen hinzugefügt:

«1. Zu Art. 4

Hinsichtlich Artikel 4 Absatz 1 besteht Einvernehmen darüber und wird bestätigt, dass der Ausdruck «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» insbesondere in diesem Staat errichtete Vorsorgeeinrichtungen sowie Organisationen einschliesst, die ausschliesslich zu religiösen, wohltätigen, wissenschaftlichen, kulturellen, sportlichen oder Ausbildungszwecken (oder zu mehreren dieser Zwecke) gegründet und geführt werden und die in einem Vertragsstaat gemäss seinem Recht ansässig sind, ungeachtet der Tatsache, dass ein Teil oder die Gesamtheit ihrer Einkünfte oder ihres Gewinns gemäss dem innerstaatlichen Recht dieses Staates steuerbefreit sein kann.»

3. Die folgende Ziffer 4 wird dem Protokoll zum Abkommen hinzugefügt:

«4. Zu Art. 26

- a) Es besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat.
- b) Es besteht Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Artikel 26 den Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben:
 - (i) die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person;
 - (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;
 - (iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
 - (iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
 - (v) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.
- c) Es besteht Einvernehmen darüber, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Während Buchstabe b wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, die «fishing expeditions» vermeiden sollen, sind die Ziffern i–v von Buchstabe b nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern.
- d) Es besteht Einvernehmen darüber, dass Artikel 26 die Vertragsstaaten nicht dazu verpflichtet, Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen.

- e) Es besteht Einvernehmen darüber, dass im Fall des Austauschs von Informationen die im ersuchten Staat geltenden Bestimmungen des Verwaltungsverfahrenrechts über die Rechte der Steuerpflichtigen vorbehalten bleiben. Es besteht im Weiteren Einvernehmen darüber, dass diese Bestimmungen dazu dienen, der steuerpflichtigen Person ein ordnungsgemässes Verfahren zu gewähren, und nicht bezwecken, den Informationsaustausch zu verhindern oder übermässig zu verzögern.»

Art. XII

1. Jeder Vertragsstaat notifiziert dem anderen Vertragsstaat auf diplomatischem Weg, dass die innerstaatlichen gesetzlichen Erfordernisse für das Inkrafttreten dieses Protokolls erfüllt sind.
2. Dieses Protokoll tritt am Tag des Eingangs der späteren dieser beiden Notifikationen in Kraft. Seine Bestimmungen finden Anwendung:
 - a) hinsichtlich der an der Quelle erhobenen Steuern auf Einkünfte, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Protokolls folgenden Kalenderjahres gezahlt oder gutgeschrieben werden;
 - b) hinsichtlich der übrigen Steuern auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Protokolls folgenden Kalenderjahres beginnen;
 - c) hinsichtlich Artikel IX dieses Protokolls auf Ersuchen, die nach dem Inkrafttreten des Protokolls gestellt werden für Informationen über Steuerjahre oder Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Protokolls folgenden Kalenderjahres beginnen.
3. Ungeachtet von Absatz 2 Buchstaben a, b und c finden die in Artikel VIII dieses Protokolls vorgesehenen Änderungen vom Tag des Inkrafttretens dieses Protokolls an Anwendung ohne Berücksichtigung der Steuerperiode, auf die sich die Sache bezieht.

Zu Urkund dessen haben die hierzu gehörig bevollmächtigten Unterzeichneten dieses Protokoll unterschrieben.

Geschehen zu Skopje, am 19. Mai 2021, im Doppel in deutscher, mazedonischer und englischer Sprache, wobei jeder Wortlaut gleicherweise verbindlich ist. Bei unterschiedlicher Auslegung ist der englische Wortlaut massgebend.

Für den
Schweizerischen Bundesrat:
Sibille Suter Tejada

Für die
Regierung der Republik Nordmazedonien:
M. Fatmir Besimi

