

# Unterstehen Doppelbesteuerungsabkommen künftig dem fakultativen Referendum?

Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger\*

## Inhalt

- 1 **Ausgangslage**
- 2 **Position des Bundesrats**
- 3 **Auslegung**
- 4 **Schlussfolgerung**

## 1 Ausgangslage

Nach dem bis zum 31. Juli 2003 geltenden Verfassungsrecht unterlagen Doppelbesteuerungsabkommen nicht dem fakultativen Referendum, weil sie weder unbefristet noch unkündbar sind noch den Beitritt zu einer internationalen Organisation vorsehen und auch nicht eine multilaterale Rechtsvereinheitlichung herbeiführen (BV 141 I c).

Mit Bundesbeschluss vom 4. Oktober 2002<sup>1</sup> hat die Bundesversammlung verschiedene Verfassungsänderungen im Bereich der Volksrechte beschlossen. Diese Änderungen sind am 9. Februar 2003 von Volk und Ständen angenommen worden<sup>2</sup>. Gemäss Bundesbeschluss vom 19. Juni 2003<sup>3</sup> sind diejenigen Änderungen, die keiner Konkretisierung auf Gesetzesstufe bedürfen, auf den 1. August 2003 in Kraft getreten. Dazu gehört auch der neu gefasste Art. 141 I d Ziff. 3 BV. Diese Norm besagt, dass «völkerrechtliche Verträge, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert», dem fakultativen Referendum unterstehen.

Mit dieser Neufassung der Verfassungsbestimmung zum Staatsvertragsreferendum stellt sich die Frage, ob seit dem 1. August 2003 Doppelbesteuerungsabkommen dem fakultativen Referendum unterstehen, weil sie «wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten».

Dass Doppelbesteuerungsabkommen rechtsetzenden Charakter haben, steht ausser Zweifel. Gleiches gilt für die Tatsache, dass deren Umsetzung nicht den Erlass eines Bundesgesetzes erfordert. Damit ist für die Unterstellung unter das fakultative Referendum entscheidend, ob Doppelbesteuerungsabkommen «wichtige» Bestimmungen i. S. v. BV 141 I d Ziff. 3 enthalten.

\* Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen

1 BBl 2002, S. 6485 ff.

2 BBl 2003, S. 3111 ff.

3 AS 2003, S. 1953 f.

## 2 Position des Bundesrats

Der Bundesrat hat sich zu der hier zu behandelnden Frage erstmals in seiner Botschaft zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Israel vom 19. September 2003 geäußert<sup>4</sup>. Dabei hat er die Auffassung vertreten, dass dieses Abkommen *nicht* dem fakultativen Referendum zu unterstellen sei und dabei Ausführungen über seine Position gemacht, die auch für künftige, dem Parlament zu unterbreitende Doppelbesteuerungsabkommen gelten. Der Bundesrat hat seine Auslegung von BV 141 I d Ziff. 3 wie folgt begründet: «Doppelbesteuerungsabkommen sind zwar bedeutsame Abkommen für den Unternehmensstandort Schweiz. Sie begrenzen indessen lediglich die schweizerischen Besteuerungsrechte und begründen keine zusätzlichen Steuerpflichten. Sie auferlegen auch den Kantonen keine wesentlichen neuen Pflichten.»

Im Weiteren machte der Bundesrat Ausführungen, denen Bedeutung über die Doppelbesteuerungsabkommen hinaus zukommt, indem er dem Parlament Folgendes mitteilte: «Im Sinne der Entwicklung einer gangbaren Praxis zur neuen Ziffer 3 von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d BV und um die wiederholte Unterstellung gleichartiger Abkommen unter das Referendum zu vermeiden, wird der Bundesrat dem Parlament Staatsverträge, die im Vergleich zu früher abgeschlossenen Abkommen keine wichtigen zusätzlichen Verpflichtungen für die Schweiz beinhalten, auch in Zukunft mit dem Vorschlag unterbreiten, diese dem fakultativen Referendum nicht zu unterstellen.»<sup>5</sup>

Der Bundesrat misst damit die Frage der Wichtigkeit bezüglich der Doppelbesteuerungsabkommen einerseits an der Frage des *Eingriffs in die Rechtsstellung der Steuerpflichtigen* und andererseits am Einfluss dieser Abkommen auf die *kantonale Steuersouveränität*.

Bemerkenswert ist die Aussage, wonach er internationale Abkommen, die im Vergleich zu den vor der Verfassungsänderung abgeschlossenen Abkommen – somit aufgrund einer Rechtslage, in der eine Unterstellung unter das fakultative Referendum nicht möglich war – keine wichtigen zusätzlichen Verpflichtungen für die Schweiz beinhalten, auch künftig nicht dem Referendum unterstellen will. Damit geht der Bundesrat davon aus,

dass die Ausdehnung der Volksrechte für Doppelbesteuerungsabkommen<sup>6</sup> – soweit sie im Wesentlichen mit früher abgeschlossenen Abkommen übereinstimmen – keinen Einfluss habe. Als Alternative hätte sich für den Bundesrat angeboten, zunächst ein Doppelbesteuerungsabkommen dem fakultativen Referendum zu unterstellen und, wenn kein Referendum ergriffen worden wäre, unter Berufung auf diese Tatsache künftige, im Wesentlichen analoge Abkommen nicht mehr als referendumsfähig zu bezeichnen.

## 3 Auslegung

Aufschlussreich ist die *Entstehungsgeschichte* von BV 141 I d Ziff. 3. Eine Erweiterung des Staatsvertragsreferendums war bereits in der Vorlage des Bundesrats zur Volksrechtsreform<sup>7</sup> vorgeschlagen worden. Danach sollte das Kriterium der multilateralen Rechtsvereinheitlichung durch das weitere Kriterium ergänzt werden, dass auch völkerrechtliche Verträge, «deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen oder allgemeinverbindlichen Bundesbeschlüssen erfordert, die Rechte und Pflichten Privater begründen»<sup>8</sup>, dem fakultativen Referendum unterstellt werden. Aufgrund eines sehr deutlichen Entscheids des Nationalrates, der am 9. Juni 1999 mit 134 zu 15 Stimmen beschloss, auf die Vorlage nicht einzutreten<sup>9</sup>, hat sich auch der Ständerat diesem Verdikt gebeugt<sup>10</sup>, jedoch hat deren Verfassungskommission bereits am 29. Juni 1999 eine Parlamentarische Initiative eingereicht, mit dem Ziel, die voraussichtlich mehrheitsfähigen Elemente der im Nationalrat gescheiterten Vorlage wieder aufzunehmen und damit gewisse Mängel in der bisherigen Ausgestaltung und Handhabung der Volksrechte zu beheben<sup>11</sup>. Zu diesen mehrheitsfähigen Elementen gehörte auch die Ausdehnung des Staatsvertragsreferendums.

Am 2. April 2001 legte die Staatspolitische Kommission des Ständerats ihren Bericht und einen Erlassentwurf vor<sup>12</sup>. Der Kommissionsentwurf sah vor, dass «völkerrechtliche Verträge, die (...) wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder zum Erlass von Bundesgesetzen verpflichtet», dem fakultativen Referendum un-

4 BBI 2003, S. 6474 f.

5 BBI 2003, S. 6475.

6 Und für andere internationale Abkommen, die im Wesentlichen einem einheitlichen Muster folgen, wie z. B. Sozialversicherungs- oder Freihandelsabkommen. Vgl. Botschaft des Bundesrates zum Freihandelsabkommen zwischen den EFTA-Staaten und Chile vom 19. September 2003, welche zur Zeit der Drucklegung noch nicht im Bundesblatt publiziert war, aber unter [www.seco.admin.ch/imperia/md/content/aussenwirtschaft/efta/190903\\_botschaft\\_eftachile\\_d.pdf](http://www.seco.admin.ch/imperia/md/content/aussenwirtschaft/efta/190903_botschaft_eftachile_d.pdf) einsehbar ist.

7 Botschaft vom 20. November 1996 über eine neue Bundesverfassung, BBI 1997 I, S. 1 ff., insbesondere S. 470 ff.

8 BBI 1997 I, S. 473.

9 AB 1999 N, S. 1028.

10 S. Begründung der Parlamentarischen Initiative vom 29. Juni 1999, AB 1999 S, S. 611.

11 AB 1999 S, S. 611 f.

12 BBI 2001 V, S. 4803 ff.

terstehen. Der Ständerat hat am 18. September 2001 an dieser Formulierung noch eine kleine redaktionelle Korrektur vorgenommen<sup>13</sup>, und sie ist anschliessend geltendes Recht geworden.

Bereits in ihrem Bericht vom 2. April 2001 hat die Staatspolitische Kommission des Ständerats ausgeführt, dass sie – gegen den Willen des Bundesrats – das Staatsvertragsreferendum stark ausdehnen wolle und eine Parallelität zwischen der Referendumsfähigkeit von internationalen und innerstaatlichen Erlassen herstellen wolle. Der Begriff «wichtig» sei analog zu BV 164 I zu verstehen<sup>14</sup>. BV 164 enthält den Grundsatz, wonach alle wichtigen rechtsetzenden Bestimmungen in der Form eines (dem fakultativen Referendum unterstehenden) Bundesgesetzes erlassen werden müssen und enthält eine beispielhafte Aufzählung. Angeführt wird in lit. d, dass bei Abgaben der Kreis der Abgabepflichtigen sowie Gegenstand und Bemessung in formelle Gesetzesform zu kleiden sind.

Auf diese Parallelität der Referendumsfähigkeit von internen Erlassen und Staatsverträgen wurde im parlamentarischen Verfahren wiederholt hingewiesen, und diese Hinweise blieben unwidersprochen<sup>15</sup>.

In den publizierten Materialien findet sich jedoch kein Hinweis darauf, dass sich das Parlament mit der Tragweite der neuen Verfassungsbestimmung für die Doppelbesteuerungsabkommen auseinandergesetzt hätte.

Wird allerdings der sich aus den Materialien ergebende Grundsatz der Parallelität zwischen BV 141 I d Ziff. 3 und BV 164 I auf die Doppelbesteuerungsabkommen angewendet, folgt der eindeutige Schluss, dass Doppelbesteuerungsabkommen dem fakultativen Referendum zu unterstellen sind. Diese Abkommen greifen sowohl in den Kreis der Abgabepflichtigen gemäss internem Recht ein (vgl. z. B. DBG 5 I a und die Einschränkungen gemäss Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Israel<sup>16</sup>) als auch in die Bemessung von Abgaben (vgl. z. B. VStG 13 I a und die Einschränkungen in Art. 10 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Israel<sup>17</sup>).

Die vom Parlament angestrebte Parallelität der Referendumsfähigkeit internationaler Verträge und nationaler

Gesetzgebung hat jedoch im *Wortlaut* von BV 141 I d Ziff. 3 keinen Niederschlag gefunden. Zwar findet auch hier – gleich wie in BV 164 I – der Begriff «wichtig» Verwendung. Ein Konnex der beiden Verfassungsbestimmungen findet sich jedoch nicht ausdrücklich. Der Verfassungsgeber hätte es in der Hand gehabt, durch einen Verweis auf BV 164 I das Kriterium der Wichtigkeit zu konkretisieren; er hat dies jedoch unterlassen.

Der *Wortsinn* von «wichtig» spricht eher für die Unterstellung der Doppelbesteuerungsabkommen unter das fakultative Referendum. Es ist unbestritten, dass solche Abkommen sowohl für den Unternehmensstandort Schweiz als auch für schweizerische Investoren in den DBA-Partnerstaaten von erheblicher Bedeutung sind. Dies stellt auch der Bundesrat nicht in Abrede, wobei er sich auf den Aspekt der Bedeutung für den Unternehmensstandort Schweiz beschränkt<sup>18</sup>.

*Sinn und Zweck* der Neufassung von BV 141 war es, die Volksrechte bezüglich internationaler Verträge auszuweiten. Wie weit diese Ausdehnung gehen soll und namentlich, ob auch Doppelbesteuerungsabkommen davon erfasst werden sollen, kann jedoch aus der ratio legis nicht abgeleitet werden.

#### 4 Schlussfolgerung

Der sich aus den Materialien ergebende Wille des Parlaments, nämlich die Parallelität zwischen der Referendumsfähigkeit internationaler Verträge und innerstaatlicher Erlasse, hat im Verfassungstext keinen Niederschlag gefunden. Der Bundesrat war deshalb dazu ermächtigt, das Kriterium der «Wichtigkeit», bezogen auf die Unterstellung der Doppelbesteuerungsabkommen, autonom auszulegen. Das Ergebnis dieser Auslegung erscheint als vertretbar, auch wenn sich namentlich aus der Entstehungsgeschichte und dem Wortsinn der neuen Verfassungsbestimmung gute Gründe für eine gegenteilige Auffassung hätten finden lassen.

Interessant wird sein, ob das Parlament im Rahmen des Genehmigungsverfahrens des Doppelbesteuerungsabkommens mit Israel dem Bundesrat folgen wird. Diese Entscheidung wird einen erheblichen präjudiziellen Charakter für künftige neue oder revidierte Doppelbesteuerungsabkommen haben.

13 Der Antrag Pfisterer Thomas, der zur heutigen Verfassungsbestimmung geführt hat, wurde im Rat einstimmig gutgeheissen (AB 2001 S, S. 502).

14 BBI 2001 V, S. 4826.

15 AB 2001 S, S. 483 und 501; AB 2002 N, S. 398 ff.

16 BBI 2003, S. 6489.

17 BBI 2003, S. 6485 f.

18 BBI 2003, S. 6474.