

**Erläuternder Bericht  
zum Abschluss eines neuen Abkommens zwischen der  
Schweiz und Australien zur Vermeidung der  
Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom  
Einkommen**

14. Dezember 2012

---

**Vertraulich – nicht zur Veröffentlichung bestimmt**

# **1 Grundzüge des Abkommens**

## **1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen**

Zwischen der Schweiz und Australien besteht ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.915.81, nachfolgend «Abkommen 1980»). Es wurde am 28. Februar 1980 unterzeichnet und bislang nicht revidiert.

Das Abkommen 1980 sieht relativ hohe Quellensteuersätze auf Dividenden (15 Prozent), Zinsen (10 Prozent) und Lizenzgebühren (10 Prozent) vor. Diese Quellensteuersätze entsprechen der damaligen Abkommenspolitik von Australien. Sie fanden zu jener Zeit auch in alle anderen australischen Doppelbesteuerungsabkommen Eingang. Australien hat sich im Protokoll zum Abkommen verpflichtet, die Schweiz unverzüglich zu informieren, sobald es in einem Doppelbesteuerungsabkommen mit einem anderen Mitgliedsstaat der OECD auf Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren Quellensteuersätze vereinbart, die tiefer als jene im Abkommen 1980 sind, und mit der Schweiz Verhandlungen über eine Gleichbehandlung bezüglich der Höhe der Quellensteuersätze aufzunehmen.

Im Jahr 2003 hat Australien erstmals mit einem OECD-Mitgliedsstaat, den USA, tiefere Quellensteuersätze auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren in einem Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart. Australien hatte die Schweiz darüber noch im gleichen Jahr mittels diplomatischer Note unterrichtet. Drei Jahre später, im Jahr 2006, fanden technische Gespräche zwischen den beiden Ländern statt. Zu Verhandlungen über die Aufnahme von tieferen Quellensteuersätzen in das Abkommen 1980 kam es jedoch vorderhand noch nicht. Vielmehr weigerte sich Australien, seiner im Jahr 1980 eingegangenen vertraglichen Verpflichtung zur Gleichbehandlung gegenüber der Schweiz nachzukommen. Australien begründete dies mit der damals rigiden und aus seiner Sicht ungenügenden Abkommenspolitik der Schweiz im Bereich der Amtshilfe.

Am 13. März 2009 hat der Bundesrat entschieden, den Vorbehalt der Schweiz zum Informationsaustausch nach Artikel 26 des OECD-Musterabkommens zurückzuziehen und den diesbezüglichen internationalen Standard zu übernehmen. Mit diesem Entscheid wurden auch die Türen für Verhandlungen zur Anpassung des Abkommens 1980 geöffnet. Eine erste Runde fand im März 2011 in Bern und eine zweite Runde im November 2011 in Canberra statt. Angesichts des Anpassungsbedarfs zahlreicher Bestimmungen im Abkommen 1980 haben sich die Verhandlungsdelegationen darauf geeinigt, anstelle einer Teilrevision eine Totalrevision des Abkommens anzustreben. Das neue Abkommen (nachfolgend «DBA-AUS») konnte am 17. November 2011 in Canberra paraphiert werden.

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

## 1.2 Würdigung

Die Schweiz und Australien sind beide wohlhabende Industrieländer und Mitgliedsstaaten der OECD. Bedingt durch verschiedene Wirtschaftsstrukturen verfolgen sie aber bei den Doppelbesteuerungsabkommen in vielen Bereichen unterschiedliche Interessen. Während Australien, geprägt von seinem Rohstoffreichtum, als ein traditionelles Kapitalimportland in seinen Doppelbesteuerungsabkommen zum Beispiel möglichst tiefe Anforderungen an die Begründung einer Betriebsstätte bevorzugt und nur moderate Quellensteuerentlastungen auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zulassen möchte, nimmt die Schweiz in diesen Bereichen als Kapitalexporthandelsland gegensätzliche Positionen ein. Unter Berücksichtigung dieser teils divergierenden Ausgangspositionen stellt das DBA-AUS insgesamt ein gutes Verhandlungsergebnis dar.

Zunächst sind die Verbesserungen bei der Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zu erwähnen. Der Quellensteuersatz auf Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen beträgt nicht mehr 15 Prozent wie bis anhin, sondern nur noch 5 Prozent, und Dividenden innerhalb eines an der Börse kotierten Konzerns sind unter gewissen Voraussetzungen von der Quellensteuer vollständig entlastet. Auch Vorsorgeeinrichtungen gelangen in den Genuss von Quellensteuerbefreiungen und zwar nicht nur bei den Dividenden, sondern auch bei den Zinsen. Darüber hinaus sieht der ins DBA-AUS eingeführte Ausnahmekatalog auch eine Befreiung der Zinsen an Finanzinstitute von der Quellensteuer vor. Damit unterliegen Zinsen an Banken nicht mehr der Quellensteuer von 10 Prozent, sondern nur noch der Gewinnbesteuerung im Ansässigkeitsstaat ihres Empfängers, was die Geschäftstätigkeit schweizerischer Banken in Australien erst ermöglicht bzw. zumindest stark erleichtert. Bei den Lizenzgebühren wurde der Quellensteuersatz von 10 Prozent auf 5 Prozent herabgesetzt. Zudem gelten Entschädigungen für Leasing nicht mehr als Lizenzgebühren, was einer Befreiung von der Quellenbesteuerung entspricht.

Mit der Aufnahme einer Schiedsklausel in das DBA-AUS konnte ein weiteres Ziel der schweizerischen Abkommenspolitik erreicht werden. Die bisherige Bestimmung zur Beilegung von Streitigkeiten beziehungsweise zur Beseitigung von eingetretenen oder drohenden Doppelbesteuerungen enthält keine Erfolgspflicht. Es ist also unter dem geltenden Abkommen nicht ausgeschlossen, dass es in einzelnen Fällen nicht gelingt, eine Doppelbesteuerung im Verständigungsverfahren zwischen den zuständigen Behörden zu vermeiden. Diese Situation ist hinsichtlich der Rechtssicherheit unbefriedigend. Mit der Schiedsklausel wird dieser Mangel nun behoben.

Die neue Bestimmung über den Informationsaustausch steht in Einklang mit dem internationalen Standard und der schweizerischen Abkommenspolitik in diesem Bereich.

Mit dem DBA-AUS konnte ein ausgewogenes Ergebnis erzielt werden, das zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen wird.

Das DBA-AUS folgt sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht dem OECD-Musterabkommen sowie der Abkommenspolitik der Schweiz in diesem Bereich. Die nachfolgenden Ausführungen beschränkten sich darauf, die wichtigsten Abweichungen gegenüber dem OECD-Musterabkommen, dem Abkommen 1980 und der schweizerischen Abkommenspolitik zu erläutern.

#### *Artikel 2 DBA-AUS (Unter das Abkommen fallende Steuern)*

In Australien werden weiterhin keine Steuern auf dem Vermögen erhoben. Auch das DBA-AUS umfasst deshalb nur Steuern vom Einkommen. In Australien sind dies insbesondere die allgemeine Einkommenssteuer, die Steuer auf Gehaltsnebenleistungen («fringe benefits tax») und die Ressourcenpachtsteuern («resource rent taxes»).

Der Steuer auf Gehaltsnebenleistungen unterliegen nur gewisse Einkommensbestandteile.

Ressourcenpachtsteuern werden in Australien zusätzlich zur allgemeinen Einkommenssteuer auf dem aus dem Abbau von Bodenschätzen resultierenden Gewinn erhoben. Sie stellen aus finanzwissenschaftlicher Sicht eine Alternative zur Erhebung von Gebühren durch den australischen Staat als Entschädigung für die Ausbeutung von dessen Bodenschätzen dar. Im Unterschied zu Gebühren können bei Ressourcenpachtsteuern bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die anfallenden Kosten abgezogen werden. Damit wird dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besser Rechnung getragen als im Fall einer Gebühr. Die Aufnahme der Ressourcenpachtsteuern in den Katalog der Steuern des DBA-AUS stellt sicher, dass schweizerische Unternehmen, die in Australien Bodenschätze abbauen, die daraus resultierenden Gewinne nicht in beiden Staaten versteuern müssen.

#### *Artikel 4 DBA-AUS (Ansässige Person)*

In das DBA-AUS wurde eine Protokollbestimmung aufgenommen, die explizit den Geltungsbereich des DBA-AUS für natürliche Personen einschränkt, die für Zwecke des australischen Steuerrechts als in Australien vorübergehend ansässig gelten und deshalb dort steuerbefreit sind. So ist in Ziffer 3 Buchstabe b des Protokolls zum DBA-AUS festgehalten, dass die Schweiz auf Einkünften solcher Personen keine Entlastung nach dem DBA-AUS gewähren muss.

#### *Artikel 5 DBA-AUS (Betriebsstätte)*

In einem Doppelbesteuerungsabkommen ist die Definition von Betriebsstätten mit der Besteuerung von Unternehmensgewinnen verknüpft. So darf gemäss OECD-Musterabkommen und schweizerischer Abkommenspolitik ein Vertragsstaat Gewinne eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats grundsätzlich nur dann besteuern, wenn das Unternehmen in diesem Staat eine Betriebsstätte unterhält und die Unternehmensgewinne dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Die Schweizer Abkommenspolitik folgt bei der Definition von Betriebsstätten dem OECD-Musterabkommen. Nach dem OECD-Musterabkommen liegt eine

Betriebsstätte im anderen Staat dann vor, wenn das Unternehmen dort über eine feste Geschäftseinrichtung verfügt. Eine Ausnahme von dieser Voraussetzung der festen Geschäftseinrichtung gilt in Bezug auf so genannte Vertreterbetriebsstätten. So kann unter Umständen die blossе Tätigkeit eines Vertreters oder einer Vertreterin eine Betriebsstätte im anderen Staat begründen, auch wenn das Unternehmen selbst dort keine feste Geschäftseinrichtung hat.

Der Artikel 5 des DBA-AUS stützt sich auf das OECD-Musterabkommen und übernimmt damit das Konzept der festen Geschäftseinrichtung sowie dessen Ausnahme für Vertreter. Wie bereits das Abkommen 1980 sieht das DBA-AUS indessen noch die folgenden Ausnahmen vor.

Gemäss Absatz 4 kann das Erbringen von Überwachungs- oder Beratungstätigkeiten während einer Dauer von mehr als zwölf Monaten im Zusammenhang mit einer Bauausführung oder einer Montage im anderen Staat zu einer Betriebsstätte führen (Buchstabe a). Ausserdem können im anderen Staat ausgeübte Tätigkeiten zur Erforschung oder Ausbeutung von Bodenschätzen während einer Dauer von insgesamt sechs Monaten innerhalb von 24 Monaten eine Betriebsstätte auslösen (Buchstabe b). Schliesslich kann der blossе Einsatz von Ausrüstung, sofern sie beträchtlich ist, während mehr als zwölf Monaten im anderen Staat eine Betriebsstätte begründen (Buchstabe c). Wenn solche Ausrüstung zur Erforschung oder Ausbeutung von Bodenschätzen eingesetzt wird, genügt zum Vorliegen einer Betriebsstätte bereits eine Dauer von insgesamt sechs Monaten innerhalb von 24 Monaten.

Nach Absatz 6 Buchstabe b hat ein Unternehmen zudem eine Betriebsstätte, wenn eine Person in Form von Auftragsfertigung dort dem Unternehmen gehörende Güter oder Waren für das Unternehmen herstellt, bearbeitet oder verarbeitet, auch wenn dem Unternehmen im anderen Staat keine feste Geschäftseinrichtung zur Verfügung steht.

#### *Artikel 7 DBA-AUS (Unternehmensgewinne)*

Die OECD hat im Jahr 2010 neue Regeln hinsichtlich der Zuteilung von Gewinnen eines Unternehmens zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte eingeführt. Während die Schweiz diese in ihrer Abkommenspolitik aufgenommen hat, kann Australien sie derzeit nach innerstaatlichem Recht nicht umsetzen. Die Delegationen einigten sich daher, den Wortlaut von Artikel 7 aus dem Abkommen 1980 ins DBA-AUS zu übernehmen.

Auch die Protokollbestimmung zu diesem Artikel in Bezug auf die Besteuerung von Gewinnen aus Versicherungsgeschäften bleibt enthalten (Ziffer 5 Buchstabe a). Solche Gewinne sind explizit vom Anwendungsbereich des Abkommens ausgeschlossen, ausser sie stammen aus Lebensversicherungsgeschäften. Das DBA-AUS bietet somit schweizerischen Versicherungsunternehmen keinen umfassenden Schutz vor der Doppelbesteuerung ihrer Gewinne. Schweizerische Versicherungsunternehmen unterliegen jedoch nicht notwendigerweise einer Doppelbesteuerung. Begründen sie in Australien eine Betriebsstätte im Sinne des schweizerischen Steuerrechts, nimmt die Schweiz nämlich aufgrund ihres innerstaatlichen Rechts den Gewinn dieser Betriebsstätte von der Besteuerung aus.

### *Artikel 10 DBA-AUS (Dividenden)*

Das Abkommen 1980 sieht einen einheitlichen Quellensteuersatz von 15 Prozent auf Dividenden vor. Dieser Satz von 15 Prozent kommt auch im neuen Abkommen zur Anwendung (Absatz 2 Buchstabe b); gleichzeitig enthält das DBA-AUS jedoch verschiedene Ausnahmen.

Der Quellensteuersatz auf Dividenden an Gesellschaften aus Beteiligungen an Gesellschaften mit einem Anteil von mindestens 10 Prozent beträgt neu 5 Prozent (Absatz 2 Buchstabe a).

Beträgt die Beteiligung mindestens 80 Prozent und wurde diese mindestens zwölf Monate gehalten, fällt unter den folgenden Voraussetzungen gar keine Quellensteuer mehr an (Absatz 3):

Die Aktien der an den Dividenden nutzungsberechtigten Gesellschaft sind an einer anerkannten schweizerischen oder australischen Börse kotiert und werden regelmässig gehandelt (Absatz 3 Buchstabe a); oder die Aktien der Gesellschaften, die direkt oder indirekt über die Anteile an der nutzungsberechtigten Gesellschaft verfügen, sind an einer solchen Börse kotiert und werden regelmässig gehandelt (Absatz 3 Buchstabe b Unterabsatz i); oder sämtliche Gesellschaften mit direkten oder indirekten Anteilen an der nutzungsberechtigten Gesellschaft haben aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens ihres Ansässigkeitsstaates und dem Staat der Dividenden zahlenden Gesellschaft ebenfalls Anspruch auf eine Quellensteuerbefreiung, hielten sie die Anteile an der Dividenden zahlenden Gesellschaft direkt (Absatz 3 Buchstabe b Unterabsatz ii).

Sind die Voraussetzungen bezüglich Börsenkotierung oder Doppelbesteuerungsabkommen mit gleichwertigen Abkommensvorteilen nicht erfüllt, kann die Gesellschaft trotzdem in den Genuss von Quellensteuerbefreiung auf Dividenden gelangen, wenn der Staat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, bestimmt, dass kein Missbrauch im Sinne der Ziffer 1 des Protokolls des DBA-AUS vorliegt (Absatz 3 Buchstabe c).

Schliesslich gilt die Quellensteuerbefreiung und damit ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats auch für Dividenden an die Vertragsstaaten, an die Nationalbanken und an Vorsorgeeinrichtungen; vorausgesetzt, die jeweiligen Anteile an der Dividenden zahlenden Gesellschaft betragen nicht mehr als 10 Prozent (Absatz 4). Der genaue Kreis der begünstigten Vorsorgeeinrichtungen der Schweiz ist in Ziffer 2 des Protokolls zum DBA-AUS festgelegt. Es sind dies die Einrichtungen der Säulen 1, 2 und 3a.

### *Artikel 11 DBA-AUS (Zinsen)*

Bei den Zinsen ist die Situation ähnlich wie bei den Dividenden. Während der aktuelle Quellensteuersatz von 10 Prozent weiterhin gilt (Absatz 2), wird das DBA-AUS mit einem breiten Ausnahmenkatalog ergänzt (Absatz 3). Unter anderem umfassen diese Ausnahmen wie bei den Dividenden die Vertragsstaaten, die Nationalbanken und die Vorsorgeeinrichtungen. Wiederum sind es die Einrichtungen der Säulen 1, 2 und 3a, die dazu in der Schweiz als Vorsorgeeinrichtungen qualifizieren.

Darüber hinaus dürfen Zinsen an vom Schuldner unabhängige Finanzinstitute, insbesondere Banken, in Zukunft nur noch im Ansässigkeitsstaat dieser Institute besteuert werden. Diese Quellensteuerbefreiung auf Zinsen an Finanzinstitute

kommt jedoch dann nicht zur Anwendung, wenn die Refinanzierung der Darlehen des Finanzinstituts in einer Struktur mit Gegendarlehen («back-to-back loans») geschieht (Absatz 4 Buchstabe a).

Die Formulierung von Absatz 7 im DBA-AUS stellt eine Neuheit dar, mit der Fälle von Doppelbesteuerungen verhindert werden können, wenn ein Unternehmen eine verzinsliche Schuld für Zwecke einer in einem Drittstaat gelegenen Betriebsstätte eingegangen ist. Zinsen aus solchen Schulden gelten gemäss DBA-AUS explizit als aus dem Staat stammend, in dem die Betriebsstätte liegt, also aus dem Drittstaat. Solche Zinsen sind somit nicht Zinsen im Sinne von Artikel 11 DBA-AUS, sondern Unternehmensgewinne im Sinne von Artikel 7 DBA-AUS, vorausgesetzt, es handelt sich beim Zinsempfänger um ein Unternehmen. Diese Bestimmung hat für Schweizer Unternehmen, die auf dem Kapitalmarkt Obligationen zur Finanzierung der Tätigkeiten ihrer ausländischen Betriebsstätten ausgeben, folgende Auswirkungen: Zinszahlungen aus solchen Obligationen sind von der schweizerischen Verrechnungssteuer befreit, wenn es sich beim Gläubiger um ein australisches Unternehmen ohne Betriebsstätte in der Schweiz handelt. Denn bei Unternehmensgewinnen hat die Schweiz nur dann ein Besteuerungsrecht, wenn das australische Unternehmen in der Schweiz über eine Betriebsstätte verfügt und die Einkünfte dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind. Ist der australische Gläubiger jedoch kein Unternehmen, fallen die Zinsen nicht in den Anwendungsbereich des DBA-AUS. Denn das DBA-AUS enthält keinen Artikel über die Besteuerung von so genannten «anderen Einkünften» im Sinne von Artikel 21 des OECD-Musterabkommens. Die Schweiz kann in diesem Fall die volle Verrechnungssteuer von 35 Prozent erheben und muss keine Rückerstattung aufgrund des DBA-AUS gewähren.

Absatz 7 im DBA-AUS stützt sich auf eine im Kommentar zum OECD-Musterabkommen enthaltene Alternative zur bestehenden Formulierung dieses Absatzes.

#### *Artikel 12 DBA-AUS (Lizenzgebühren)*

Der aktuelle Quellensteuersatz auf Lizenzgebühren von 10 Prozent wurde auf 5 Prozent gesenkt. Der Ausdruck «Lizenzgebühren» ist im DBA-AUS breiter gefasst als im OECD-Musterabkommen oder in der schweizerischen Abkommenspolitik. Insbesondere gelten gemäss DBA-AUS auch Vergütungen für Unterstützungsleistungen im Zusammenhang mit Lizenzverträgen oder Vergütungen für den Verzicht auf die Benützung von gewissen Vermögenswerten oder Rechten als Lizenzgebühren. Im Unterschied aber zum Abkommen 1980 fallen im neuen Abkommen Leasinggebühren nicht mehr unter den Begriff der Lizenzgebühren. Das Besteuerungsrecht für solche Einkünfte wird, wie von der Schweiz gefordert, in Zukunft nach Artikel 7, Artikel 8 oder Artikel 14 bestimmt.

In Absatz 5 ist eine zu Artikel 11 Absatz 7 DBA-AUS analoge Bestimmung enthalten: Hat ein Unternehmen in einem Drittstaat eine Betriebsstätte, mit der die Verpflichtung zur Zahlung der Lizenzgebühren zusammenhängt, so gelten diese Lizenzgebühren aus diesem Drittstaat stammend.

### *Artikel 13 DBA-AUS (Veräusserung von Vermögen)*

Neu folgt die Bestimmung über die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von Vermögen dem OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Abkommenspolitik.

Auf Begehren von Australien wurde zusätzlich eine Bestimmung zu diesem Artikel in das Protokoll zum DBA-AUS aufgenommen (Ziffer 10). Gemäss dieser Bestimmung darf Australien Gewinne einer in der Schweiz ansässigen natürlichen Person aus der Veräusserung von beweglichem Vermögen besteuern, wenn diese Person zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb einer Frist von fünf Jahren vor der Veräusserung in Australien ansässig gewesen ist.

### *Artikel 15 DBA-AUS (Unselbstständige Arbeit)*

Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit werden in Australien von zwei unterschiedlichen Steuern erfasst. Während die üblichen Lohn- und Gehaltszahlungen der allgemeinen Einkommenssteuer unterliegen, werden die meisten Zusatzleistungen, wie zum Beispiel die Benützung eines Motorfahrzeugs für private Zwecke, mittels der Steuer auf Gehaltsnebenleistungen besteuert.

Die Besteuerung von Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in Australien mit zwei verschiedenen Steuerarten hat indessen keine unterschiedliche abkommensrechtliche Zuteilung der Besteuerungsrechte zur Folge. Vielmehr sieht das DBA-AUS für die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit unabhängig davon, welcher Steuerart sie unterliegen, die gleiche Zuteilung vor (Absatz 4). Sie entspricht grundsätzlich jener gemäss Artikel 15 des OECD-Musterabkommens.

Was die Frist von 183 Tagen gemäss Absatz 2 Buchstabe a für das Recht auf Besteuerung in dem Staat, in dem die Arbeit ausgeübt wird, anbelangt, konnte die Schweiz ihren Vorbehalt gegenüber dem OECD-Musterabkommen aufrechterhalten: Die 183 Tage Aufenthalt in dem Staat, in dem die Arbeit ausgeübt wird, müssen somit innerhalb des gleichen Steuerjahres erfolgen und nicht innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten.

### *Artikel 18 DBA-AUS (Ruhegehälter)*

Das Prinzip der ausschliesslichen Steuerbarkeit von Ruhegehältern und Renten im Staat der Ansässigkeit des Leistungsempfängers wird auch im neuen Doppelbesteuerungsabkommen seine Gültigkeit haben. Neu fallen jedoch auf Begehren der Schweiz auch Sozialversicherungsleistungen in den Anwendungsbereich von Artikel 18. Ebenfalls von Artikel 18 abgedeckt werden Kapitalleistungen aus der Schweiz aus der Säule 3a. Ausserdem darf in Zukunft der Quellenstaat besteuern, wenn der Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers auf sein Besteuerungsrecht verzichtet oder wenn die Einkünfte in Form einer Kapitalleistung erfolgen, die von einer Vorsorgeeinrichtung stammen oder infolge Alters, Invalidität, Erwerbsunfähigkeit oder Todes oder als Entschädigung für Verletzungen geleistet werden. Schliesslich übernimmt das DBA-AUS im Gegensatz zum Abkommen 1980 die Unterscheidung zwischen privaten Ruhegehältern und solchen aus früheren Tätigkeiten für den öffentlichen Dienst entsprechend dem OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Abkommenspolitik, so dass in Zukunft dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht für Leistungen aus öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen eingeräumt wird.



### *Artikel 21 DBA-AUS (Quelle der Einkünfte)*

Auch das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Australien wird keinen Artikel über die Besteuerung von «anderen Einkünften» im Sinne von Artikel 21 des OECD-Musterabkommens enthalten. Australien war für die Verankerung eines solchen Artikels im DBA-AUS nicht bereit. Das in diesem Artikel enthaltene Prinzip der ausschliesslichen Steuerbarkeit solcher Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Empfängers dieser Einkünfte lasse sich mit der australischen Abkommenspolitik nicht vereinbaren.

Gegenstand von Artikel 21 DBA-AUS ist vielmehr eine ganz andere, von Australien gewünschte Bestimmung. Australien kann gemäss seinem innerstaatlichen Recht Einkünfte von nicht in Australien ansässigen Personen grundsätzlich nur dann besteuern, wenn die Einkünfte aus Australien stammen. Wo sich die Quelle von Einkünften befindet, ist deshalb von zentraler Bedeutung. Zöge man zur Beantwortung dieser Frage die Common-Law-Regeln Australiens heran, würden diese ein auf Tatsachen und Umstände gestütztes sowie dem Einzelfall gerecht werdendes Vorgehen verlangen. Artikel 21 DBA-AUS hingegen enthält diesbezüglich eine einfache und klare Regel: Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach den Zuteilungsartikeln des DBA-AUS im anderen Staat besteuert werden können, gelten als Einkünfte aus Quellen des anderen Vertragsstaates. Mit der Bestimmung im DBA-AUS wird somit sichergestellt, dass Australien, wenn das DBA-AUS ihm als Quellenstaat ein Besteuerungsrecht einräumt, dieses auch tatsächlich ausüben kann.

### *Artikel 22 DBA-AUS (Vermeidung der Doppelbesteuerung)*

Die Bestimmung entspricht inhaltlich jener aus dem Abkommen 1980; sie wurde jedoch nach dem heute gängigen Wortlaut gefasst. Australien vermeidet die Doppelbesteuerung mittels der Anrechnungsmethode, während die Schweiz Einkünfte aus Australien unter Progressionsvorbehalt freistellt und hinsichtlich der Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren die pauschale Steueranrechnung anwendet.

### *Artikel 23 DBA-AUS (Gleichbehandlung)*

Das Abkommen mit Australien sieht neu einen Artikel über die Gleichbehandlung nach dem OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Abkommenspolitik vor. Schweizer Steuerpflichtige erhalten damit einen wirksamen Schutz vor steuerlicher Diskriminierung.

### *Artikel 24 DBA-AUS (Verständigungsverfahren)*

Wenn eine Person von einem Vertragsstaat in abkommenswidriger Weise besteuert wird oder eine solche Besteuerung droht, kann sie um die Einleitung eines so genannten Verständigungsverfahrens ersuchen. Die Bestimmung über das Verständigungsverfahren im DBA-AUS folgt jener des OECD-Musterabkommens und der schweizerischen Abkommenspolitik. So enthält das DBA-AUS insbesondere auch eine Schiedsklausel. Das Schiedsverfahren wird auf Verlangen der betroffenen steuerpflichtigen Person eingeleitet, sofern sich die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten innert drei Jahren nach Vorlage des Falls zur Verständigung nicht einigen können. Der Entscheid der Schiedsstelle ist im Einzelfall für die Vertragsstaaten verbindlich, sofern keine der direkt betroffenen

steuerpflichtigen Personen die Verständigungsvereinbarung, die den Entscheid umsetzt, ablehnt oder die zuständigen Behörden und die betroffenen Personen sich nicht innert sechs Monaten nach dem Entscheid auf eine andere Lösung einigen. Ein Schiedsverfahren ist jedoch ausgeschlossen, wenn bereits ein Gericht in einem der beiden Vertragsstaaten über den Fall entschieden hat.

Absatz 7 legt fest, dass eine im Rahmen des Allgemeinen Abkommens über den Handel mit Dienstleistungen (General Agreement of Trade in Services, GATS; SR 0.632.20, Anhang 1.B) aufgetauchte Meinungsverschiedenheit über die Frage, ob eine Massnahme unter den Anwendungsbereich des DBA-AUS fällt, nur mit Zustimmung beider Staaten vor den Rat für Dienstleistungshandel gebracht werden kann. Eine solche Bestimmung ist auch in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit Kanada und mit Chile enthalten.

#### *Artikel 25 DBA-AUS (Informationsaustausch)*

Im Zuge der Globalisierung der Finanzmärkte und insbesondere vor dem Hintergrund der Finanzkrise hat die internationale Zusammenarbeit im Steuerbereich an Bedeutung gewonnen. Die Schweiz unterstützt entsprechende Bemühungen. Mit dem Rückzug ihres Vorbehalts zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens hat sich die Schweiz am 13. März 2009 politisch verpflichtet, den internationalen Standard in diesem Bereich zu übernehmen.

Der vorliegende Artikel 25 übernimmt weitgehend den Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Eine Abweichung besteht hinsichtlich der ausdrücklichen Ermächtigung der Vertragsstaaten zu Zwangsmassnahmen zur Durchsetzung von Informationsbegehren gegenüber Banken, anderen Finanzinstituten, Bevollmächtigten und Treuhändern sowie zur Ermittlung von Beteiligungsverhältnissen. Diese ist mit dem internationalen Standard vereinbar.

Absatz 1 hält den Grundsatz des Informationsaustausches fest. Auszutauschen sind die Informationen, die für die Durchführung des Abkommens oder die Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts auf dem Gebiet der Steuern jeglicher Art oder Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind. Durch die Beschränkung auf voraussichtlich erhebliche Informationen sind «fishing expeditions» ausgeschlossen. Zudem ist der ersuchende Staat gehalten, seine eigenen Untersuchungsmöglichkeiten auszuschöpfen, bevor er den anderen Staat um Informationen ersucht. Nicht erforderlich für die Anwendung dieser Bestimmung ist die Ansässigkeit der steuerpflichtigen Person in der Schweiz oder in Australien, sofern eine wirtschaftliche Anknüpfung in einem der Vertragsstaaten besteht.

Absatz 2 befasst sich mit dem Grundsatz der Geheimhaltung. Diese Bestimmung hält fest, dass die ausgetauschten Informationen nur Personen und Behörden zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Veranlagung, Erhebung, Durchsetzung, Strafverfolgung oder Entscheidung über Rechtsmittel im Bereich der Steuern befasst sind oder mit der Aufsicht über diese Personen und Behörden. Die Informationen dürfen somit auch dem Steuerpflichtigen selbst oder seinem Bevollmächtigten offenbart werden. Der letzte Satz sieht die Möglichkeit der Verwendung für andere, nicht steuerliche Zwecke vor, wenn dies nach dem Recht beider Vertragsstaaten zulässig ist und der übermittelnde Staat seine Zustimmung zur steuerfremden Verwendung gibt. Diese Bestimmung ermöglicht beispielsweise die Verwendung der erhaltenen Auskünfte im Strafverfahren, ohne jedoch der betroffenen Person die entsprechenden Verfahrensrechte zu entziehen. Damit kann

vermieden werden, dass die gleichen Informationen für unterschiedliche Zwecke mehrmals eingeholt und übermittelt werden müssen. Die Zustimmung des ersuchten Staates ist jedoch in allen Fällen notwendig.

Absatz 3 sieht beim Informationsaustausch gewisse Einschränkungen zugunsten des ersuchten Staates vor. Der ersuchte Staat muss weder Verwaltungsmassnahmen durchführen, die über seine eigenen Gesetze und seine eigene Praxis hinausgehen, noch muss er Verwaltungsmassnahmen durchführen, die nach Recht oder Praxis des ersuchenden Staates nicht zulässig wären. Im Fall der Schweiz bedeutet dies, dass das rechtliche Gehör der betroffenen Person gewahrt bleibt. Der ersuchte Staat braucht ferner keine Auskünfte zu erteilen, die nach dem Recht oder der normalen Verwaltungspraxis des einen oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden könnten. Schliesslich kann der ersuchte Staat die Auskunft verweigern, wenn sie wirtschaftliche Geheimnisse betrifft oder die öffentliche Ordnung (*Ordre public*) verletzt. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die ausgetauschten Informationen vom ersuchenden Staat nicht ausreichend geheim gehalten werden.

Absatz 4 hält fest, dass der ersuchte Staat auch Informationen ermitteln und austauschen muss, die er selbst nicht für eigene Steuerzwecke benötigt. Der Informationsaustausch beschränkt sich folglich nicht nur auf Informationen, die auch den Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaates von Nutzen sind.

Absatz 5 enthält besondere Bestimmungen zu Informationen, die von Banken oder anderen Intermediären gehalten werden oder die Beteiligungsverhältnisse an Personen betreffen. Solche Informationen sind ungeachtet der Einschränkungen von Absatz 3 auszutauschen. So hat der ersuchte Staat die Informationen auch dann einzuholen und auszutauschen, wenn sie nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis nicht erhältlich wären. Entsprechend kann die Schweiz den Informationsaustausch nicht unter Hinweis auf das schweizerische Bankgeheimnis verweigern.

In Fällen von Steuerbetrug besitzt die Schweiz aufgrund des Strafverfahrens im innerstaatlichen Recht die nötigen Mittel zur Durchsetzung der Herausgabe der durch Absatz 5 erfassten Informationen. Der Austausch dieser Informationen setzt jedoch gemäss dem DBA-AUS keinen Steuerbetrug mehr voraus. Damit die Umsetzung der abkommensrechtlichen Verpflichtungen durch die Vertragsstaaten gewährleistet werden kann, wird mit dem letzten Satz die notwendige rechtliche Grundlage für die Befugnis geschaffen, die ersuchten Informationen zu erlangen.

Die Bestimmungen von Artikel 25 werden im Protokoll zum DBA-AUS (Ziffer 14) weiter konkretisiert.

Das Protokoll hält das Subsidiaritätsprinzip und das Verbot von «fishing expeditions» ausdrücklich fest (Buchstaben a und b).

Ausserdem regelt es im Detail die Voraussetzungen, die ein Auskunftersuchen erfüllen muss (Buchstabe 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.

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 OECD-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 Amtshilfeersuchen 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 DBA-AUS und das dazugehörige Protokoll dem OECD-Standard vollständig entsprechen und das Protokoll die Auslegungsregel ebenfalls enthält, kann die Schweiz Gruppensuchen auch unter diesem Abkommen Folge leisten.

Die Verpflichtung eines Vertragsstaates zum spontanen oder automatischen Informationsaustausch wird ausdrücklich ausgeschlossen, ohne den Vertragsstaaten jedoch die Möglichkeit eines automatischen oder spontanen Informationsaustausches zu nehmen, wenn ihr innerstaatliches Recht dies vorsieht (Buchstabe c).

Buchstabe d schliesslich hält die Garantie der Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen fest.

Australien wurde anlässlich der Verhandlungen darüber informiert, dass einem Amtshilfeersuchen, das auf illegal beschafften Daten (einer Bank) beruht, keine Folge geleistet wird.

#### *Artikel 27 DBA-AUS (Inkrafttreten)*

Die Bestimmungen finden hinsichtlich der an der Quelle erhobenen Steuern auf Einkünfte Anwendung, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Jahres erzielt werden und hinsichtlich der übrigen Steuern in der Schweiz für Steuerjahre, die an diesem Tag oder danach beginnen und in Australien für Einkommensjahre, die am oder nach dem 1. Juli jenes Jahres anfangen. Bei der Steuer auf Gehaltsnebenleistungen finden die Bestimmungen auf nach dem 1. April des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Jahres ausgerichtete Leistungen Anwendung. Informationen aufgrund von Artikel 25 schliesslich können bereits für am 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Jahres laufende Steuer- oder Geschäftsjahre verlangt werden.

Das Abkommen 1980 wird mit dem Inkrafttreten des DBA-AUS aufgehoben. Es ist jedoch weiterhin auf Steuerjahre und Steuerperioden anwendbar, die vor dem Tag enden, an dem die Bestimmungen des DBA-AUS Anwendung finden.

### *Bestimmungen im DBA-AUS über Abkommensberechtigung und Missbrauch im Allgemeinen und von Trusts im Speziellen*

In Artikel 1 DBA-AUS wird festgehalten, dass das Abkommen für Personen gilt, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Während der Ausdruck «Person» in Artikel 3 definiert wird, gibt Artikel 4 Aufschluss darüber, unter welchen Voraussetzungen eine Person als ansässig für Zwecke des Abkommens zu betrachten ist. Demnach gilt eine Person dann als in einem Vertragsstaat ansässig, wenn sie nach dem innerstaatlichen Recht dieses Vertragsstaates dort steuerlich ansässig ist.

Eine Qualifikation als ansässige Person allein genügt allerdings nicht, um das DBA-AUS bedingungslos in Anspruch nehmen zu können. Vielmehr enthält das DBA-AUS Bestimmungen, welche die missbräuchliche Verwendung des Abkommens unterbinden sollen. Insbesondere ist in Ziffer 1 des Protokolls zum DBA-AUS festgehalten, dass die Bestimmungen des Abkommens nicht auf eine Person anzuwenden sind, die einen Vermögenswert oder ein Recht, für das die Einkünfte gezahlt werden, deswegen schafft oder überlässt, oder die deswegen eine ansässige Person eines Vertragsstaates geworden ist, weil sie in erster Linie beabsichtigt, dadurch in den Genuss der Abkommensvorteile zu gelangen. Nach dieser Bestimmung sollen Gestaltungen, die hauptsächlich steuerlich motiviert sind, nicht zur Inanspruchnahme des DBA-AUS berechtigen.

Von besonderer Bedeutung ist die Frage der Abkommensberechtigung bei Trusts. Trusts sind in Australien weit verbreitet. Sie gelten als äusserst flexible Instrumente und lassen individuelle Ausgestaltungen zu. Grob lassen sich Trusts in zwei Arten unterteilen: (1) Trusts, bei denen ihre Einkünfte entweder thesauriert werden oder entsprechende Ausschüttungen an die Begünstigten im Ermessen des Treuhänders liegen (so genannte «accumulation or discretionary trusts») und (2) solche, bei denen die Begünstigten einen unmittelbaren Anspruch auf die Einkünfte des Trusts haben (so genannte «interest-in-possession trusts»).

Trusts der ersten Art werden vor allem bei der Nachlassplanung oder der Altersvorsorge eingesetzt. Ihre Einkünfte unterliegen beim Treuhänder der Besteuerung. Auf Begehren von Australien sollen solche Trusts die Vorteile des DBA-AUS in Anspruch nehmen können. Zu diesem Zweck umfasst der Ausdruck «Person» in Artikel 3 nun explizit auch Trusts. Trusts, bei denen die Ausschüttungen an die Begünstigten im Ermessen des Treuhänders liegen, müssen jedoch noch eine spezifische Missbrauchsbestimmung beachten. So muss die Schweiz nach Ziffer 8 Buchstabe b des Protokolls zum DBA-AUS eine Entlastung der Verrechnungssteuer auf Dividenden und Zinsen an einen solchen Trust mit nicht in Australien ansässigen Begünstigten nur dann gewähren, wenn die Dividenden und Zinsen in Australien beim Treuhänder der Besteuerung unterliegen und die vom Treuhänder gezahlte Steuer dem Begünstigten später nicht rückerstattet wird. Dabei sollen das Verfahren und die Formulare im Zusammenhang mit dieser Protokollbestimmung in einer Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden der Schweiz und Australiens geregelt werden. Dazu haben sich die Verhandlungspartner anlässlich der Paraphierung des DBA-AUS verpflichtet.

Der Haupteinsatzbereich von australischen Trusts der zweiten Art liegt in der kollektiven Kapitalanlage. Dies geschieht in der Form von so genannten «unit trust». Andere Common-Law-Staaten, wie zum Beispiel das Vereinigte Königreich oder Irland, kennen «unit trust» ebenfalls. Sie sind offene Kapitalanlagen und in der

Schweiz mit den vertraglichen Anlagefonds oder den SICAV vergleichbar. In Bezug auf solche Trusts sieht das DBA-AUS keine Änderungen vor. Sie selber gelten auch in Zukunft nicht als ansässige Personen im Sinne des Abkommens. Es kommt jedoch weiterhin die Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden der Schweiz und Australiens aus dem Jahr 2003 über Einrichtungen der kollektiven Kapitalanlage zur Anwendung. Aufgrund dieser Vereinbarung können australische Trusts als Einrichtungen der kollektiven Kapitalanlage die Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden und Zinsen für und im Verhältnis ihrer in Australien ansässigen Begünstigten verlangen.