

Vertraulich – nicht zur Veröffentlichung bestimmt

Bericht

über den Abschluss eines Protokolls zur Änderung des Abkommens mit dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

1. Ausgangslage

Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen wurde am 21. Januar 1993 (SR 0.672.951.81; hiernach « DBA-L ») abgeschlossen und seither nicht geändert. Die darin verankerten materiellen Lösungen sind für die Wirtschaft beider Partnerstaaten noch heute vorteilhaft, doch sie hinken den jüngsten Entwicklungen in der Politik beider Staaten zum Informationsaustausch in Steuersachen hinten nach.

Am 13. März 2009 verpflichtete sich der Bundesrat, in seinen Doppelbesteuerungsabkommen die Standards der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (hiernach « OECD ») in Sachen Informationsaustausch zu übernehmen, das heisst Artikel 26 des Musterabkommens 2005 dieser Organisation. Der Vorbehalt zum OECD-Musterabkommen wurde zurückgezogen.

Dementsprechend beschloss die Schweiz, unverzüglich Verhandlungen mit anderen Staaten aufzunehmen, um eine mit dem OECD-Standard kompatible Bestimmung zum Informationsaustausch in ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen.

Die Revision wurde insbesondere zum Anlass genommen, um das Abkommen hinsichtlich der Dividendenbestimmung an die Entwicklung der schweizerischen Abkommenspolitik anzupassen und eine Schiedsgerichtsklausel einzufügen. Der Entwurf für ein Änderungsprotokoll enthält auch Protokollbestimmungen, welche die Klärung bestimmter Punkte des Abkommens bezwecken.

Die Revisionsverhandlungen zum DBA-L wurden am 20. Mai 2009 mit der Paraphierung des Entwurfs für ein Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweiz und Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgeschlossen.

Bevor wir dem Bundesrat die Unterzeichnung dieses Entwurfs für ein Änderungsprotokoll beantragen, wollen wir den Kantonen und den interessierten Wirtschafts-

verbänden Gelegenheit geben, sich zu dessen Inhalt zu äussern. Der Entwurf ist in französischer Sprache bei der ESTV, Abteilung für Internationales, erhältlich.

2. Überblick über die einzelnen Bestimmungen des Entwurfs

Art. 1 des Änderungsprotokolls betreffend Artikel 10 des Abkommens (Dividenden)

Der neue Absatz 2 betreffend Dividendenausschüttungen durch eine Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft wurde geändert. Neu sieht er eine vollständige Befreiung von der Quellensteuer ab einer Beteiligungsschwelle von 10 Prozent des Kapitals (heute: 25 %) der gehaltenen Gesellschaft vor. Dabei muss es sich um eine direkte Beteiligung handeln und es wurde eine Beteiligungsdauer von mindestens zwei Jahren festgelegt, um Missbräuche zu verhindern. Dieses Erfordernis ist weniger streng als die bisherige Bestimmung, die eine ununterbrochene Beteiligung von zwei Jahren vor dem Datum der Dividendenausschüttung voraussetzt, bevor die vollständige Steuerbefreiung gewährt werden kann. Wie in Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft vom 26. Oktober 2004 festgehalten ist, sowie nach sinngemässer Anwendung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der europäischen Gemeinschaften in der Rechtsache «Denkavit», kann das Kriterium der Beteiligungsdauer auch nachträglich erfüllt werden. Für Dividenden, die vor Ablauf der zweijährigen Frist ausgeschüttet werden kann, wenn nachträglich das Erfordernis der Haltedauer erfüllt wird, der Nullsatz beansprucht werden. Andernfalls beträgt der Quellensteuersatz 5 % (Bst. a, Ziff. 1).

Die aktuelle Abkommenspolitik der Schweiz sieht vor, dass die Dividendenausschüttungen an Pensionskassen oder Vorsorgereinrichtungen ebenfalls vollständig von der Quellensteuer befreit sind. Im neuen Protokoll wird präzisiert, dass die Pensionskassen und Vorsorgeeinrichtungen als Ansässige des Staates, in dem sie errichtet worden sind, betrachtet werden (Ziffer 1).

In allen anderen Fällen (Inhaber von Aktienbeständen und natürliche Personen) beträgt die residuale Steuer des Quellenstaates 15 Prozent.

Art. 2 des Änderungsprotokolls zu Artikel 25 des Abkommens (Verständigungsverfahren)

Absatz 4 präzisiert, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten zur Herbeiführung einer Einigung unmittelbar miteinander verkehren können, gegebenenfalls auch durch eine aus ihnen oder ihren Vertretern bestehende gemeinsame Kommission. Die formelle Änderung am Absatz 4 folgt dem Wortlaut des OECD-Musterabkommens. Der materielle Anwendungsbereich der heutigen Bestimmung wird dadurch nicht beeinflusst.

Wie bereits in der Revision des Doppelbesteuerungsabkommens mit Südafrika erwähnt wurde, ist die ESTV der Ansicht, dass eine Schiedsgerichtsklausel dem Zweck eines solchen Abkommens entspricht. Die Klausel zur Beilegung von Streitigkeiten gemäss Artikel 25 enthält keine Erfolgspflicht (« ...die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, (...)»).

zu beseitigen. ». Es ist also nicht ausgeschlossen, dass es in einzelnen Fällen nicht gelingt, eine Doppelbesteuerung auszuschliessen. Bezüglich der Rechtssicherheit ist diese Situation generell unbefriedigend. Dieser Mangel soll nun mit einer Schiedsgerichtsklausel behoben und die Situation der Steuerpflichtigen dadurch verbessert werden.

Infolgedessen vereinbarten beide Vertragsparteien in einem neuen Absatz 5 zu Artikel 25 des DBA-L eine Schiedsgerichtsklausel. Diese Bestimmung richtet sich nach dem OECD-Musterabkommen. Sofern sich die zuständigen Behörden nicht innert drei Jahren nach der Eröffnung des Verständigungsverfahrens gütlich einigen können, kann auf Verlangen der betroffenen Person ein Schiedsverfahren eingeleitet werden. Ausgeschlossen ist ein solches Verfahren jedoch, wenn noch Rechtsmittel offen sind oder ein Gericht über die Sache bereits entschieden hat. Der Entscheid des Schiedsgerichts ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten umzusetzen. Die Einzelheiten der Verfahrensfragen müssen von den zuständigen Behörden im gegenseitigen Einvernehmen geregelt werden. Die Option der Schiedsgerichtsklausel weist zwar den Nachteil auf, dass sie grundlegend in die Steuerhoheit der Schweiz eingreift. Der Steuerpflichtige muss jedoch vorgängig seine schriftliche Zustimmung zur Eröffnung dieses Verfahrens geben. Ausserdem ist davon auszugehen, dass eine Schiedsgerichtsklausel a priori ein Druckmittel gegenüber den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten darstellt, weil es ihnen vorschreibt, sich gütlich zu einigen, um zu verhindern, dass ein potenziell strengeres Instrument in Anspruch genommen werden kann. Anwendungsfälle dürften daher eher selten sein.

Art. 3 des Änderungsprotokolls zu Artikel 26 des Abkommens (Informationsaustausch)

Im Zuge der Globalisierung der Finanzmärkte und insbesondere vor dem Hintergrund der gegenwärtigen Finanzkrise gewinnt die internationale Zusammenarbeit an Bedeutung. Der Bundesrat unterstützt die diesbezüglichen Bemühungen. Mit Entscheid vom 13. März 2009 beschloss der Bundesrat, den OECD-Standard bei der Amtshilfe in Steuersachen zu übernehmen. Als anzustrebende Eckwerte der zukünftigen Amtshilfepolitik bezeichnete er die Wahrung des Verfahrensschutzes, die Begrenzung auf Amtshilfe im Einzelfall, faire Übergangslösungen, die Beschränkung auf Steuern, die unter das Abkommen fallen, das Subsidiaritätsprinzip sowie die Beseitigung allfälliger diskriminierender Behandlungen. Diese Elemente werden nachfolgend kommentiert.

Der neue Artikel 26 übernimmt grösstenteils den Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Abweichungen bestehen hinsichtlich der Einschränkung des Informationsaustausches auf Steuern, die unter das Abkommen fallen, dem Ausschluss der Weitergabe der erhaltenen Informationen an Aufsichtsbehörden, der Möglichkeit zum Gebrauch der Informationen für andere Zwecke mit Einverständnis beider Staaten sowie der ausdrücklichen Ermächtigung der Steuerbehörden der Vertragsstaaten zu Zwangsmassnahmen zur Durchsetzung von Informationsbegehren gegenüber Banken, anderen Finanzinstituten, Bevollmächtigten und Treuhändern sowie zur Ermittlung von Beteiligungsverhältnissen. Die Änderungen an den Bestimmungen zum Informationsaustausch sind im Kommentar zum OECD-Musterabkommen vorgesehen und mit dem OECD-Standard vereinbar.

Absatz 1 hält den Grundsatz des Informationsaustausches fest. Auszutauschen sind jene Informationen, die für die Veranlagung oder Durchsetzung der vom Abkommen erfassten Steuern voraussichtlich erheblich sind. Durch die Beschränkung auf voraussichtlich erhebliche Informationen, sollen so genannte „fishing expeditions“ verhindert werden. Zudem wird damit festgehalten, dass der ersuchende Staat gehalten ist, seine eigenen Untersuchungsmöglichkeiten auszuschöpfen, bevor er ein Auskunftersuchen an den anderen Staat stellt. Nicht erforderlich ist für den Informationsaustausch, dass die betroffenen Steuerpflichtigen in der Schweiz oder Luxemburg ansässig sind. Eine wirtschaftliche Anknüpfung in einem der Vertragsstaaten genügt.

Absatz 2 befasst sich mit den Geheimhaltungsregeln in Steuerangelegenheiten. Diese Bestimmung erklärt die Geheimhaltungsregeln desjenigen Staates für anwendbar, der die Informationen erhalten hat. Er hält jedoch fest, dass die ausgetauschten Informationen nur Personen und Behörden zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Veranlagung, Erhebung, Durchsetzung, Strafverfolgung oder Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der vom Abkommen umfassten Steuern befasst sind. Die Informationen dürfen somit auch dem Steuerpflichtigen selbst oder seinem Bevollmächtigten offenbart werden. Weiter sieht dieser Absatz 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 gleiche Informationen für unterschiedliche Zwecke mehrmals beschafft und übermittelt werden müssen. Die Zustimmung des ersuchten Staates ist jedoch in allen Fällen notwendig.

Absatz 3 sieht zugunsten des ersuchten Staates gewisse Einschränkungen des Informationsaustausches vor. Der ersuchte Staat ist nicht gehalten, bei der Beschaffung der ersuchten Auskünfte über seine eigenen Gesetze und Verwaltungspraxis hinauszugehen. Im Fall der Schweiz bedeutet dies insbesondere, dass das rechtliche Gehör der Betroffenen ebenso wie die Möglichkeit, einen vorgesehenen Informationsaustausch gerichtlich überprüfen zu lassen, gewahrt bleibt. Der ersuchte Staat braucht ferner keine Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die nach seinem Recht oder seiner Praxis nicht zulässig sind, und er braucht keine Auskünfte zu erteilen, die nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis nicht beschafft werden könnten. Schliesslich kann der ersuchte Staat die Auskunft verweigern, wenn sie wirtschaftliche Geheimnisse betrifft oder die öffentliche Ordnung (ordre public) verletzt. Letzteres ist insbesondere der Fall, wenn die Informationen im ersuchenden Staat nicht in ausreichendem Mass geheim gehalten werden.

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

Absatz 5 enthält besondere Bestimmungen bezüglich Informationen, die von Banken oder anderen Intermediären gehalten werden sowie betreffend Eigentumsverhältnissen an juristischen Personen (*lex specialis*). Solche Informationen sind unabhängig von den Einschränkungen des Absatzes 3 auszutauschen. So hat der ersuchte

Staat die Auskünfte auch dann einzuholen und auszutauschen, wenn nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis die begehrten Informationen nicht erhältlich wären. Entsprechend kann die Schweiz den Informationsaustausch nicht unter Hinweis auf das schweizerische Bankgeheimnis verweigern. Die Bestimmung setzt jedoch voraus, dass die ersuchten Informationen tatsächlich bestehen. Anfragen über die Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften mit Inhaberaktien können und müssen daher nur soweit beantwortet werden, als diese Informationen für die Behörden des ersuchten Staates ermittelbar sind. Damit die Umsetzung der abkommensrechtlichen Verpflichtungen durch die Vertragsstaaten gewährleistet werden kann, gewährt der zweite Satz den Vertragsstaaten die notwendigen rechtlichen Grundlagen, zur Durchsetzung des Informationsaustausches.

Die Bestimmungen des Artikels 26 werden in Ziff. 4 des Protokolls zum Abkommen weiter konkretisiert. Es hält den Grundsatz der Subsidiarität fest und schliesst „fishing expeditions“ ausdrücklich aus (Ziff. 3 Bst. a und b). Weiter legt es die Anforderungen an ein Auskunftersuchen detailliert fest (Ziff. 3 Bst. c). Notwendig sind insbesondere eine eindeutige Identifikation des betroffenen Steuerpflichtigen sowie der Person (z.B. der Bank), in deren Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet. Aufgrund der Anforderungen an das Auskunftersuchen ist der Auskunftsaustausch auf konkrete Anfragen im Einzelfall beschränkt. Die Verpflichtung eines Vertragsstaates zum spontanen oder automatischen Auskunftsaustausch wird zudem ausdrücklich ausgeschlossen, ohne den Vertragsstaaten jedoch die Möglichkeit eines automatischen oder spontanen Informationsaustausches zu nehmen, wenn ihr innerstaatliches Recht dies vorsieht (Ziff. 3 Bst. c). Schliesslich wird die Garantie der Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen festgehalten (Ziff. 3 Bst. e).

Die revidierten Bestimmungen zum Informationsaustausch werden für Steuerjahre Anwendung finden, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres beginnen, das auf das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls folgt. Für die Vorjahre gilt die bisherige Amtshilfebestimmung, die sich auf Informationen zur richtigen Durchführung des Abkommens beschränkt.

Art. 5 des Änderungsprotokolls (Inkrafttreten)

Die Bestimmungen des Änderungsprotokolls sowie des Protokolls finden ab dem 1. Januar des Jahres Anwendung, das auf das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls folgt.

3. Beurteilung und Schlussfolgerung

Aufgrund der neuen Politik der Schweiz in Sachen Informationsaustausch, die am 13. März 2009 vom Bundesrat angekündigt wurde, drängte sich eine Revision des Abkommens auf. Der Entwurf für das Änderungsprotokoll enthält eine neue Klausel über einen mit dem OECD-Standard kompatiblen Informationsaustausch, ferner alle vom Bundesrat genannten Elemente. Die übrigen am Abkommen vorgenommenen Änderungen widerspiegeln die Entwicklung der schweizerischen Abkommenspolitik, insbesondere in Sachen Dividendenausschüttungen an Mutterkonzerne oder an Pensionskassenfonds sowie auf dem Gebiete der Schiedsgerichtsbarkeit.

Das revidierte Abkommen wird ohne Zweifel zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen. Wir empfehlen Ihnen deshalb, diese Revision gutzuheissen.