

**Erläuternder Bericht
über den Abschluss eines Abkommens zwischen der
Schweiz und Bulgarien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen**

vom 24. April 2012

Vertraulich – nicht zur Veröffentlichung bestimmt

1 Grundzüge des Protokolls

1.1 Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen

Zwischen der Schweiz und Bulgarien besteht ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.921.41, hiernach: «Abkommen 1991»). Es wurde am 28. Oktober 1991 unterzeichnet und wurde bislang nicht revidiert.

Nachdem der Bundesrat am 13. März 2009 mit seinem Beschluss, den Vorbehalt der Schweiz gegenüber dem Informationsaustausch gemäss OECD-Musterabkommen zurückzuziehen, eine Änderung der schweizerischen Abkommenspolitik eingeleitet hatte, ist Bulgarien mit dem Wunsch an die Schweiz herangetreten, das gemeinsame DBA mit einer Bestimmung nach Artikel 26 OECD-Musterabkommen zu ergänzen. Das Abkommen 1991 enthält keine Bestimmung über den Informationsaustausch. Die Amtshilfe beschränkt sich gemäss schweizerischer Praxis auf diesem Gebiet nach heutigem Abkommen demnach auf den Austausch der Informationen, die zur ordnungsgemässen Anwendung des Abkommens und zur Vermeidung von Missbräuchen notwendig sind. Während die Schweiz grundsätzlich nur eine Teilrevision des bestehenden Abkommens wünschte, plädierte die bulgarische Delegation aus praktischen Gründen für eine Gesamtrevision und den Abschluss eines neuen DBA. Dabei bestand Einigkeit, dass die bewährten Lösungen des bestehenden DBA-BG übernommen werden sollen. Die Delegationen einigten sich daher auf dieser Basis auf eine Gesamtrevision.

Nebst der Verankerung der neuen Bestimmung über den Informationsaustausch in Steuersachen wurde das Abkommen auch in anderen Punkten an die heutige Abkommenspolitik beider Länder und den Wortlaut des geltenden Musterabkommens der OECD (nachfolgend: OECD-Musterabkommen) angepasst. Namentlich konnte die Quellensteuerbefreiung auf Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen von Gesellschaften sowie auf Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen und die Nationalbanken eingeführt und die Ausnahmen von der Quellenbesteuerung der Zinsen erweitert werden.

Das neue Abkommen (nachfolgend «DBA-BG») konnte nach drei Verhandlungstagen am 23. November 2011 in Bern paraphiert werden.

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

1.2 Würdigung

Hinsichtlich der Dividenden sieht Artikel 10 des Abkommens 1991 einen Residualsteuersatz von 5 Prozent für Beteiligungen von mindestens 25 Prozent sowie von 15 Prozent in allen anderen Fällen vor. Neu wird für Dividenden an Gesellschaften aus Beteiligungen von mindestens 10 Prozent die Quellensteuerbefreiung gelten, sofern die Beteiligung während mindestens einem Jahr gehalten wurde, und der generelle Residualsteuersatz von 15 auf 10 Prozent gesenkt. Dividenden die an Vorsorgeeinrichtungen oder die Nationalbanken gezahlt werden, kommen generell

in den Genuss einer Quellensteuerbefreiung. Hinsichtlich des Zinsen wurde der Residualsteuersatz einerseits von 10 auf 5 Prozent reduziert. Zudem wurde der Ausnahmekatalog erweitert. Namentlich für konzerninterne Darlehen konnte der Inhalt von Artikel 15 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (nachstehend «Zinsbesteuerungsabkommen», SR 0.641.926.81), im bilateralen Verhältnis verankert und somit die Quellensteuerbefreiung eingefügt werden. Für Lizenzgebühren bleibt es unverändert bei der ausschliesslichen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der Nutzungsberechtigten Person. Zur Verhinderung von Missbräuchen wurde eine Bestimmung aufgenommen, die die Abkommensvorteile für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren im Fall von Gewinndurchlaufregelungen versagt.

Mit der Aufnahme einer Schiedsklausel, die automatisch zwischen Bulgarien und der Schweiz in Kraft tritt und anwendbar wird, wenn Bulgarien in einem Doppelbesteuerungsabkommen eine Schiedsklausel mit einem Drittstaat vereinbart, konnte zudem sichergestellt werden, dass die Schweiz in diesem Bereich nicht schlechter gestellt wird, als andere Abkommenspartner Bulgariens.

Die neue Bestimmung über den Informationsaustausch erfüllt, mit Ausnahme des materiellen Geltungsbereichs, die Eckwerte des Bundesrates und schränkt den Informationsaustausch auf konkrete Ersuchen ein. Die Anforderungen an Amtshilfesuche entsprechen der am 13. Februar 2011 vom Bundesrat beschlossenen Anpassung an den internationalen Standard.

Im vorliegenden Änderungsprotokoll konnte ein ausgewogenes Ergebnis erzielt werden, das zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen wird.

2 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln des Abkommens

Das DBA-BG folgt sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht dem OECD-Musterabkommen sowie der Abkommenspolitik der Schweiz. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich darauf, die wichtigsten Abweichungen gegenüber dem OECD-Musterabkommen, dem Abkommen 1991 und der schweizerischen Abkommenspolitik zu erläutern.

Artikel 2 DBA-BG (Unter das Abkommen fallende Steuern)

Der Katalog der bulgarischen Steuern wird den aktuellen Gegebenheiten angepasst: Die Liegenschaftssteuer ist ähnlich wie die gleichnamige Abgabe in der Schweiz keine Steuer vom Vermögen, sie wird daher aus dem Katalog gestrichen. Ergänzt wird dieser dagegen durch die Gewerbesteuer. Es handelt sich dabei um eine Steuer für das Kleingewerbe, die nicht aufgrund des tatsächlich erzielten Erfolgs sondern aufgrund von Hilfsfaktoren erhoben wird. Die Steuer tritt für die betroffenen Unternehmen anstelle der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer.

Artikel 3 DBA-BG (Allgemeine Begriffsbestimmungen)

Da Bulgarien den Ort der tatsächlicher Geschäftsleitung nicht als steuerlichen Anknüpfungspunkt für Unternehmen im innerstaatlichen Recht kennt, knüpft die Definition des internationalen Verkehrs an den Ansässigkeitsstaat des Unternehmens an. Zudem umfasst der Begriff der bulgarischen Praxis entsprechend nebst dem See- und Lufttransport auch den Strassentransport.

Auf Begehren der Schweiz wurden die Begriffsbestimmungen mit einer Definition der Vorsorgeeinrichtung ergänzt. Diese müssen in einem Vertragsstaat errichtet sein, der Regulierung dieses Staates unterliegen und vorwiegend der Verwaltung oder Gewährung von Vorsorgeleistungen dienen. Da bulgarische Vorsorgeeinrichtungen nicht in allen Fällen von der Besteuerung ausgenommen sind, wurde auf die Voraussetzung der steuerlichen Befreiung verzichtet. Die Bestimmung wird in Ziffer 1 des Protokolls zum Abkommen weiter präzisiert. Für die Schweiz umfasst der Begriff der Vorsorgeeinrichtung sämtliche Einrichtungen der ersten und zweiten Säule sowie der Säule 3a. Die kollektive Kapitalanlage, in welche ausschliesslich Vorsorgeeinrichtungen investieren, wird gleich behandelt wie die direkte Kapitalanlage durch die Vorsorgeeinrichtungen selbst.

Artikel 4 DBA-BG (Ansässige Person)

Hinsichtlich der Absätze 1 und 2 folgt das DBA-BG neu dem Wortlaut des OECD-Musterabkommens.

Bulgarien behandelt Personengesellschaften steuerlich wie juristische Personen. Sie gelten daher als ansässige Personen im Sinn des DBA-BG. Diesem Umstand wird im Abkommen 1991 dadurch Rechnung getragen, dass Kollektiv- und Kommanditgesellschaften schweizerischen Rechts mit tatsächlicher Geschäftsleitung in der Schweiz ausdrücklich als ansässige Personen erwähnt sind. Um den schweizerischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaften auch künftig die eigene Abkommensberechtigung zu verleihen, wurde im Protokoll zum Abkommen eine dem Abkommen 1991 entsprechende Bestimmung aufgenommen (Ziff. 2 Bst. c).

Weiter wird im Protokoll zum Abkommen festgehalten, dass Vorsorgeeinrichtungen und Organisationen mit religiösen, wohltätigen, wissenschaftlichen, kulturellen, sportlichen oder Ausbildungszwecken als in einem Vertragsstaat ansässige Person gelten (Ziff. 2 Bst. a und b). Diese Bestimmungen dienen lediglich der Präzisierung, denn in der Schweiz gelten solche Institutionen auch ohne eine entsprechende Bestimmung nach innerstaatlichem Recht als ansässig für Zwecke der Doppelbesteuerungsabkommen, auch wenn diese Institutionen aufgrund der von ihnen verfolgten Zwecke von der Steuerpflicht ausgenommen sind.

Da Bulgarien nach seinem innerstaatlichen Recht die Anknüpfung an den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nicht kennt, wurde vereinbart, die Ansässigkeit nach dem DBA-BG bei doppelansässigen Personen die nicht natürliche Personen sind, durch Verständigung zwischen den zuständigen Behörden festzulegen. Die Beurteilung der Ansässigkeit im Verständigungsverfahren erfolgt dabei primär aufgrund des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung (Ziff. 3 des Protokolls zum Abkommen).

Artikel 5 DBA-BG (Betriebsstätte)

Die Bestimmung entspricht neu dem Wortlaut des OECD-Musterabkommens. Sie entspricht inhaltlich der Bestimmung im Abkommen 1991.

Artikel 7 DBA-BG (Unternehmensgewinne)

Bulgarien kann derzeit nach innerstaatlichem Recht die neuen Regeln der OECD hinsichtlich der Zuteilung der Gewinne zwischen Hauptsitz und Betriebsstätten nicht umsetzen. Die Delegationen einigten sich daher, den bisherigen Wortlaut der Bestimmung beizubehalten. Wie bis anhin wird im Protokoll zum Abkommen der Grundsatz festgehalten, dass einer Betriebsstätte nur für diejenigen Gewinne besteuert werden darf, die ihrer Tätigkeit zugerechnet werden können (Ziff. 4).

Artikel 8 DBA-BG (Internationaler Verkehr)

In Analogie zum Begriff des internationalen Verkehrs (Art. 3 Abs. 1 Bst. f DBA-BG) wird das Recht zur Besteuerung der Gewinne aus dem internationalen Verkehr dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zugeteilt, das die Schiffe, Luftfahrzeuge oder Strassenfahrzeuge betreibt.

Artikel 10 DBA-BG (Dividenden)

Artikel 10 des Abkommens 1991 sieht einen Residualsteuersatz von 5 Prozent für Beteiligungen von mindestens 25 Prozent sowie von 15 Prozent in allen anderen Fällen vor. Neu können Dividenden aus direkten Beteiligungen an Gesellschaften von mindestens 10 Prozent des Kapitals nur noch im Ansässigkeitsstaat der nutzungsberechtigten Gesellschaft besteuert werden, vorausgesetzt die Haltedauer von einem Jahr war im Zeitpunkt der Zahlung der Dividende bereits abgelaufen (Art. 10 Abs. 3 Bst. a). Ist die Haltedauer im Zeitpunkt der Zahlung nicht erfüllt und wird deshalb eine Quellensteuer einbehalten, so kann diese bei späterer Erfüllung der Haltedauer zurückgefordert werden (Ziff. 5 des Protokolls zum Abkommen). Ausser bei Beteiligungen gilt die ausschliessliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat auch für Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen und die Nationalbanken (Art. 10 Abs. 3 Bst. b und c).

Die Quellensteuerbefreiung bei Dividenden kommt nicht zur Anwendung, wenn die Dividende aus einer verdeckten Gewinnausschüttung herrührt. Dieser auf Begehren Bulgariens aufgenommener Ausschluss, kommt insbesondere bei Gewinnverschiebungen im Konzern zur Anwendung.

Bulgarien erhebt nach seinem innerstaatlichen Recht auf Dividenden eine Quellensteuer von 5 Prozent. Es beehrte daher eine entsprechende Reduktion des generellen Residualsteuersatzes auf Dividenden. Dieser wurde schliesslich auf 10 Prozent festgelegt. Dies entspricht der Regelung in Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit verschiedenen anderen Staaten.

Artikel 11 DBA-BG (Zinsen)

Bei den Zinsen wurde der aktuelle Residualsteuersatz von 10 Prozent auf 5 Prozent gesenkt. Zudem wurden der Ausnahmenkatalog ergänzt. Neu können namentlich Zinszahlungen für den Verkauf von Dienstleistungen auf Kredit, sowie Zinszahlungen an Vorsorgeeinrichtungen nur im Ansässigkeitsstaat der an den Zinsen nutzungsberechtigten Person besteuert werden. Das Gleiche gilt für Zinszahlungen zwischen verbundenen Gesellschaften. Als verbunden gelten die Schuldner- und Gläubigergesellschaften, wenn sie während eines Jahres direkt oder über eine gemeinsame Muttergesellschaft durch mehr als 10 Prozent des Kapitals verbunden sind. Ist die Haltedauer im Zeitpunkt der Zinszahlung nicht erfüllt und wird deshalb

eine Quellensteuer erhoben, so kann diese bei späterer Erfüllung der Haltedauer zurückgefordert werden (Ziff. 5 des Protokolls zum Abkommen).

Artikel 12 DBA-BG (Lizenzgebühren)

Die Bestimmung des Abkommens 1991 inklusive der Bestimmung im Protokoll zum Abkommen wird beibehalten und lediglich Absatz 5 an den neu gefassten Artikel 4 angepasst. Lizenzgebühren können daher, solange die Schweiz selbst keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren erhebt, wie bis anhin nur im Ansässigkeitsstaat der an den Lizenzgebühren nutzungsberechtigten Person besteuert werden.

Artikel 13 DBA-BG (Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen)

Dieser Artikel wird mit einem neuen Absatz 4 ergänzt. Wie andere Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen und das OECD-Musterabkommen sieht er vor, dass die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft, deren Vermögen direkt oder indirekt zu über 50 Prozent aus unbeweglichem Vermögen im einen Vertragsstaat stammen, in diesem besteuert werden können. Die Schweiz als Ansässigkeitsstaat der veräußernden Person gewährt in einem solchen Fall die Freistellung erst dann, wenn nachgewiesen wurde, dass die Besteuerung in Bulgarien tatsächlich erfolgt ist (Art. 23 Abs. 2 Bst. a DBA-BG).

Da eine Besteuerung im Belegenheitsstaat von börsenkotierten Aktien an Immobiliengesellschaften den Börsenhandel dieser Titel erheblich erschweren würde, wurde eine Ausnahme von Absatz 4 für solche Titel vereinbart. Ebenso können die von Vorsorgeeinrichtungen erzielten Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften weiterhin nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Damit wird eine ungewünschte steuerliche Belastung der Vorsorge vermieden.

Artikel 16 DBA-BG (Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen)

Nach bulgarischem Recht kann auch eine GmbH ein Aufsichtsorgan haben. Dieses fällt jedoch nach bulgarischer Auffassung nicht unter den Wortlaut der Bestimmung von Artikel 16 wie sie im OECD-Musterabkommen vorgesehen ist. Artikel 16 wurde deshalb im gegenseitigen Einvernehmen mit dem Zusatz «und andere ähnliche Organe» wie der Verwaltungs- oder der Aufsichtsrat ergänzt.

Artikel 17 DBA-BG (Künstler und Sportler)

Die Ausnahme von der Besteuerung im Tätigkeitsstaat nach Artikel 17 Absatz 3 des Abkommens 1991 gab zu verschiedenen Fragen Anlass. Im gegenseitigen Einvernehmen wurde daher klargestellt, dass die Finanzierung zur Anwendung der Ausnahme zu mehr als 50 Prozent vom Ansässigkeitsstaat des Sportlers oder der Sportlerin bzw. des Künstlers oder der Künstlerin stammen muss und das Besteuerungsrecht in diesem Fall diesem Staat zukommt.

Artikel 18 DBA-BG (Ruhegehälter)

Die Bestimmung sieht wie das Abkommen 1991 und das OECD-Musterabkommen die Besteuerung der Ruhegehälter aus früherer unselbständiger Erwerbstätigkeit im Ansässigkeitsstaat des Empfängers vor. Bulgarien besteuert jedoch Ruhegehälter nicht und nimmt daher sein Besteuerungsrecht nach dieser Bestimmung nicht wahr.

Da die Schweiz den Aufbau der Vorsorge steuerlich begünstigt, war es aus schweizerischer Sicht nicht gerechtfertigt, auch die Leistungen von der Besteuerung auszunehmen. Die Bestimmung wurde daher mit einem zweiten Satz ergänzt, der vorsieht, dass der Staat, aus dem die Ruhegehälter stammen, diese besteuern kann, wenn der Ansässigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht nicht ausübt.

Im Protokoll zum Abkommen (Ziff. 8) wird klargestellt, dass Ruhegehälter nicht nur periodische Zahlungen, sondern auch Kapitalleistungen umfassen.

Artikel 23 DBA-BG (Vermeidung der Doppelbesteuerung)

Die Bestimmung entspricht inhaltlich jener aus dem Abkommen 1991, sie wurde jedoch nach dem heute gängigen Wortlaut gefasst. Bulgarien vermeidet die Doppelbesteuerung wie die Schweiz durch Freistellung unter Progressionsvorbehalt. Einzig hinsichtlich der Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren kommt die Anrechnungsmethode zur Anwendung.

Artikel 26 DBA-BG (Informationsaustausch)

Im Zuge der Globalisierung der Finanzmärkte und insbesondere vor dem Hintergrund der Finanzkrise hat die internationale Zusammenarbeit im Bereich der Steuern an Bedeutung gewonnen. Die Schweiz unterstützt die diesbezüglichen Bemühungen.

Mit dem Rückzug ihres Vorbehalts zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens am 13. März 2009 verpflichtete sich die Schweiz politisch zur Übernahme des internationalen Standards in diesem Bereich. Die Schweiz hat seit dieser politischen Neuausrichtung mit zahlreichen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, die den Standard nach Artikel 26 des OECD-Musterabkommens übernehmen. Viele dieser Abkommen sind von den Eidgenössischen Räten verabschiedet worden und in Kraft getreten.

Der vorliegende Artikel 26 übernimmt weitgehend den Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Abweichungen bestehen hinsichtlich der Möglichkeit zum Gebrauch der Informationen für andere Zwecke mit Einverständnis beider Staaten sowie der ausdrücklichen Ermächtigung der Vertragsstaaten zu Zwangsmassnahmen zur Durchsetzung von Informationsbegehren gegenüber Banken, anderen Finanzinstituten, Bevollmächtigten und Treuhändern sowie zur Ermittlung von Beteiligungsverhältnissen. Die Änderungen bei den Bestimmungen zum Informationsaustausch sind 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 für sämtliche Steuern voraussichtlich erheblich sind. Durch die Beschränkung auf voraussichtlich erhebliche Informationen sind «Fishing Expeditions» ausgeschlossen. Zudem wird festgehalten, dass der ersuchende Staat gehalten ist, seine eigenen Untersuchungsmöglichkeiten auszuschöpfen, bevor er ein Auskunftersuchen an den anderen Staat stellt. Nicht erforderlich für die Anwendung dieser Bestimmung ist die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in der Schweiz oder in Bulgarien, sofern eine wirtschaftliche Anknüpfung in einem der Vertragsstaaten besteht.

Ihrer üblichen Politik entsprechend beabsichtigte die Schweiz, den Informationsaustausch auf die vom Abkommen erfassten Steuern zu beschränken. Damit sollen Überschneidungen mit anderen internationalen Übereinkommen vermieden werden

(z.B. mit dem Abkommen vom 26. Oktober 2004 über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen, auf dem Gebiet der indirekten Steuern, SR 0.351.926.81). Bulgarien weigerte sich jedoch, vom Wortlaut von Artikel 26 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens abzuweichen, und verlangte eine Gleichbehandlung mit anderen EU-Mitgliedstaaten. Im Rahmen der Gesamtlösung einigten sich die Delegationen schliesslich auf den Geltungsbereich für sämtliche Steuern.

Absatz 2 befasst sich mit dem Grundsatz der Geheimhaltung. Diese Bestimmung gilt für den ersuchenden Staat und 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 hinsichtlich der vom Abkommen umfassten Steuern befasst sind. Die Informationen dürfen somit auch dem Steuerpflichtigen selbst oder seinem Bevollmächtigten offenbart werden. Weiter sieht der letzte Satz 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 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 ist weder gehalten, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die über seine eigenen Gesetze oder seine eigene Verwaltungspraxis hinausgehen, noch muss er Verwaltungsmassnahmen durchführen, die von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates abweichen. Im Fall der Schweiz bedeutet dies insbesondere, dass das rechtliche Gehör gewahrt bleibt. Der ersuchte Staat braucht ferner keine Auskünfte zu erteilen, die nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis oder nach dem Recht oder der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates 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 dann der Fall, wenn die Informationen im ersuchenden Staat nicht in ausreichendem Mass 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 bezüglich Informationen, die von Banken oder anderen Intermediären gehalten werden sowie betreffend Beteiligungsverhältnisse an Personen. Solche Informationen sind unabhängig von den Einschränkungen in Absatz 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.

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 vorliegendem Protokoll keinen Steuerbetrug mehr voraus. Damit die Umsetzung der abkommensrechtlichen Verpflichtungen durch die Vertragsstaaten gewährleistet werden kann, wurde mit dem letzten Satz von Absatz 5 die notwendige rechtliche Grundlage für die Verfahrensbefugnisse zur Erlangung der ersuchten Informationen geschaffen.

Das anwendbare Verfahren wird vorerst durch die Verordnung vom 1. September 2010 über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV) geregelt. Diese trat am 1. Oktober 2010 in Kraft. Die Verordnung soll jedoch durch ein Gesetz ersetzt werden. Der Bundesrat hat den Gesetzesentwurf und die dazugehörige Botschaft (BBl 2011 6193) am 6. Juli 2011 gutgeheissen. Gemäss Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe c der ADV wird die Schweiz Bulgarien keine Amtshilfe leisten, wenn das Amtshilfesuch auf illegal beschafften Daten beruht. Dies wurde der bulgarischen Delegation anlässlich der Verhandlungen mitgeteilt und von dieser zur Kenntnis genommen.

Die Bestimmungen von Artikel 26 werden im Protokoll zum Abkommen (Ziff. 10) weiter konkretisiert.

Die Bestimmung des Änderungsprotokolls erwähnt ausdrücklich das Subsidiaritätsprinzip und das Verbot von "Fishing Expeditions" (Bst. a und c).

Sie regelt ausserdem detailliert die Voraussetzungen, die ein Auskunftersuchen erfüllen muss (Bst. b). Notwendig sind namentlich, dass die betroffene steuerpflichtige Person identifiziert wird und, soweit bekannt, auch Namen und Adresse der Person (z.B. eine Bank) genannt werden, in deren Besitz die ersuchten Informationen vermutet werden.

Entsprechend den Erfordernissen des internationalen Standards an Amtshilfeersuchen, ist der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen beschränkt. Nach dem aktuell geltenden Standard findet der Informationsaustausch auf Anfragen im Einzelfall Anwendung. Auf internationaler Ebene laufen derzeit jedoch Anstrengungen, den Standard auszudehnen und auch Anfragen zuzulassen, die sich auf eine genügend klar umrissene Gruppe von steuerpflichtigen Personen beziehen, bei denen aufgrund zahlreicher Indizien davon auszugehen ist, dass sie ihren steuerlichen Pflichten nicht nachgekommen sind. Weitere Ausführungen zu dieser Frage sind in Ziff. 1.2.1 der Botschaft des Bundesrates betreffend die Genehmigung des Steueramtshilfegesetzes zu finden (BBl 2011 6193).

Weiter wird ausdrücklich ausgeschlossen, dass ein Vertragsstaat Informationen spontan oder automatisch austauschen muss; allerdings haben die Vertragsstaaten die Möglichkeit, spontan oder automatisch Informationen im Bereich internationaler Amtshilfe auszutauschen, sofern ihr innerstaatliches Recht dies vorsieht (Bst. d).

Schliesslich sind die Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen gewährleistet (Bst. e).

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

Ziffer 6 des Protokolls zum Abkommen (zu den Art. 10, 11 und 12 - Durchlauf)

Zur Verhinderung des Missbrauchs des DBA-BG wurde in Ziffer 6 des Protokolls zum Abkommen eine Bestimmung vereinbart die Gewinndurchlaufsregelungen von den Abkommensvorteilen für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren ausschliesst. Damit soll vermieden werden, dass Abkommensvorteile einer Person zugutekommen, die in einem Drittstaat ohne oder mit einem ungünstigeren Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Quellenstaat ansässig ist und die eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person (in den meisten Fällen eine Gesellschaft) als Empfängerin von abkommensbegünstigten Erträgen zwischenschaltet in der hauptsächlichlichen Absicht, in den Genuss solcher Abkommensvorteile zu gelangen.

Die vereinbarte Lösung folgt dem Prinzip der Missbrauchsbestimmung, wie sie in die schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen mit Grossbritannien und Frankreich aufgenommen wurde. Sie entspricht der Entwicklung der schweizerischen Abkommenspolitik auf diesem Gebiet und der von der Schweiz befolgten Praxis im Zusammenhang mit der Bekämpfung von Abkommensmissbräuchen.

Ziffer 9 des Protokolls zum Abkommen (zu Art. 25 - Verständigungsverfahren)

Die Klausel zur Beilegung von Streitigkeiten beziehungsweise zur Beseitigung von eingetretenen oder drohenden Doppelbesteuerungen gemäss Artikel 26 enthält keine Erfolgspflicht. Es ist also 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. Die Schweiz schlug vor, diesen Mangel mit einer umfassenden Schiedsklausel zu beheben. Bulgarien zeigte sich zu diesem Schritt jedoch noch nicht bereit.

Die Delegationen einigten sich schliesslich auf eine Schiedsklausel unter der folgenden Bedingung: Sollte Bulgarien künftig mit einem Drittstaat eine Schiedsklausel in einem Doppelbesteuerungsabkommen vereinbaren, so gilt die im Protokoll zum Abkommen festgehaltene Schiedsklausel automatisch im schweizerisch-bulgarischen Verhältnis.

Die für diesen Fall festgehaltene Schiedsklausel entspricht weitgehend der Bestimmung von Artikel 25 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens (siehe Ziff. 9 des Protokolls zum Abkommen). Das Schiedsverfahren wird demnach 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 des Schiedsgerichts 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.

Artikel 28 DBA-BG (Inkrafttreten)

Die Bestimmungen des DBA-BR finden Anwendung auf Quellensteuern und auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden

Kalenderjahres beginnen. Das gilt auch für die Bestimmungen zum Informationsaustausch.

Das Abkommen 1991 tritt mit Inkrafttreten des DBA-BG ausser Kraft. Es ist jedoch weiterhin auf Steuerjahre und Steuerperioden anwendbar, die vor dem Tag enden, an dem die Bestimmungen des DBA-BG Anwendung finden.