

Vertraulich – nicht zur Veröffentlichung bestimmt**Bericht****über den Abschluss eines neuen Zusatzabkommens zum Abkommen zwischen Frankreich und der Schweiz von 1966 zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen****I. Ausgangslage**

Das Abkommen zwischen Frankreich und der Schweiz vom 9. September 1966 zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.934.91, hiernach DBA-F) wurde bereits aufgrund der Zusatzabkommen vom 3. Dezember 1969 und 22. Juli 1997 revidiert. Seit der letzten Revision ist die Schweiz verschiedene Verpflichtungen bezüglich ihrer bisherigen Amtshilfepolitik eingegangen. Diese betreffen einerseits die multilateralen Beziehungen im Rahmen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und andererseits die bilateralen Beziehungen zur Europäischen Union (EU) und zu deren Mitgliedstaaten. Gegenüber der OECD hat sich die Schweiz im Jahre 2000 anlässlich der Verabschiedung eines Berichtes über den Zugang zu Bankinformationen für Steuerzwecke (« Improving acces to bank information for tax purposes ») durch das Fiskalkomitee verpflichtet, in Steuerbetrugsfällen den Informationsaustausch zur Anwendung des internen Rechts des andern Vertragsstaates zu gewähren. Ausserdem hat sich die OECD mit dem Thema des schädlichen Steuerwettbewerbs auseinandergesetzt und ihre Arbeiten zielten darauf ab, den schädlichen Steuerwettbewerb zu beseitigen. Diesen Arbeiten zufolge hat sich die Schweiz verpflichtet, einzelne Punkte ihrer Steuerpraxis zu modifizieren und in Bezug auf Holdinggesellschaften nach Artikel 28 Absatz 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden den Informationsaustausch zur Anwendung des internen Rechts zu gewähren. Das am 26. Oktober 2004 zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft abgeschlossene Abkommen über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereiche der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (Zinsbesteuerungsabkommen, SR 0.641.926.81, hiernach ZiBstA) sieht ferner einen Informationsaustausch bezüglich der Zinserträge in Steuerbetrugsfällen oder diesen gleichzustellenden Vergehen vor, d.h., wenn die Schwere des Vergehens nach schweizerischem Recht eine Ahndung wie im Steuerbetrugsfall erfordert. Zusätzlich zum Zinsbesteuerungsabkommen wurde eine Vereinbarung zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft einerseits sowie den EU-Mitgliedstaaten andererseits abgeschlossen. Art. 2 dieser Vereinbarung sieht vor, dass die Schweiz und jeder EU-Mitgliedstaat Revisionsverhandlungen aufnehmen, um ihre bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen mit Bestimmungen über den Informationsaustausch (ein-

schliesslich Bankinformationen) in Steuerbetrugsfällen oder diesen gleichzustellenden Vergehen zu versehen.

Diese von der Schweiz eingegangenen Verpflichtungen entsprechen zum Teil politischen Entwicklungen, die in den wichtigen Mitgliedstaaten der OECD und den EU-Mitgliedstaaten im Bereiche der Amtshilfe eingetreten sind. Einerseits stellen diese Verpflichtungen einen Eckpfeiler der heutigen Abkommenspolitik unseres Landes dar. Andererseits haben gewisse Staaten in ihrem internen Recht Massnahmen ergriffen, die in Bezug auf Steuerpflichtige, welche in Ländern mit besonderen, vorteilhaften Steuersystemen ansässig sind, oder auch in Bezug auf Einkünfte aus solchen Ländern, folgende Differenzierungen vornehmen: Länder, deren Doppelbesteuerungsabkommen eine genügende Amtshilfe vorsehen, und Länder, die keine (genügende) Amtshilfe gewähren. Frankreich hat eine solche Differenzierung vorgenommen, als im Jahre 2004 - mit Wirkung ab 1. Januar 2005 - die Aufhebung des sog. « avoir fiscal » beschlossen und dieses durch die sog. halbe Bemessungsgrundlage ('Halbeinkünfteverfahren') ersetzt hat (Art. 158.3.2 Code général des impôts). Was die Besteuerung des in Frankreich ansässigen Anteilsinhabers anbelangt, so kann dieser vom Betrag der aus französischer Quelle empfangenen Dividenden einen Abschlag von 40 % (früher von 50 %) vornehmen; dasselbe gilt für Dividenden aus Ländern, mit denen Frankreich ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Die Teilbesteuerung in Frankreich gilt somit auch für die aus schweizerischen Gesellschaften stammenden Dividenden. Es ist indes vorgesehen, dass Frankreich diesen ursprünglich als « halbe Bemessungsgrundlage » bezeichneten Besteuerungsmodus ab 1. Januar 2009 nicht mehr für Dividenden anwenden wird, die von Gesellschaften ausgeschüttet werden, deren Ansässigkeitsstaaten gegenüber Frankreich keine abkommensrechtlich verankerte Amtshilfe zur Bekämpfung von Steuerbetrugs- oder Steuerhinterziehungsfällen gewähren.

Solche steuerlichen Schutzmassnahmen sowie die Entwicklungen im Bereiche der schweizerischen Amtshilfepolitik, insbesondere jedoch jene im Zusammenhang mit dem Zinsbesteuerungsabkommen (z.B. das Verhältnis zwischen Artikel 11 des Abkommens und Artikel 15 Paragraph 1 ZiBstA) veranlassten die zuständigen Behörden zu Beginn des Jahres 2005 eine Bilanz über verschiedene Anwendungsfragen des DBA-F zu ziehen und bei dieser Gelegenheit abzuklären, welche Punkte anlässlich einer Revision des Abkommens klarer geregelt werden sollten. Es folgten vier (eher schwierige) Verhandlungsrunden und der Entwurf zu diesem Zusatzabkommen wurde am 23. November 2006 in Paris paraphiert.

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

II. Überblick über die einzelnen Bestimmungen des Entwurfes zum Zusatzabkommen

1. Artikel 1 des Zusatzabkommens betreffend Artikel 11 des Abkommens – Dividenden

Die Anwendung von Artikel 15 Paragraph 1 des Zinsbesteuerungsabkommens steht unter dem Vorbehalt von Bestimmungen zur Verhütung von Steuerbetrugsfällen oder von Missbräuchen des internen Rechts der Quellenstaaten oder der Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit den EU-Mitgliedstaaten. Die französischen Behörden vertraten die Auffassung, dass Artikel 11, Paragraph 2, Buchstabe b) (ii) DBA-F eine abkommensrechtliche Bestimmung zur Verhütung von Missbräuchen bei der Anwendung von Artikel 15 Paragraph 1 ZiBStA im schweizerisch-französischen Verhältnis darstelle. Die betreffende Bestimmung von Artikel 11 DBA-F besagt, dass die unter (i) desselben Buchstaben b) geregelte Freistellung von Dividenden (keine Kapitalertragssteuer für Beteiligungsrechte von mindestens 10 Prozent) nicht anwendbar ist, wenn die in einem der beiden Vertragsstaaten ansässige nutzungsberechtigte Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar von Personen beherrscht wird, die nicht in einem Vertragsstaat oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig sind. Eine Beherrschung kann auf Beteiligungsrechten beruhen oder auf andere Weise erfolgen; die Prüfung dieser Frage erübrigt sich jedoch, wenn die Kapitalanteile der den Gewinn ausschüttenden Gesellschaft oder der nutzungsberechtigten Gesellschaft an einer der staatlichen Aufsicht unterstellten Börse gehandelt werden. Die französische Seite vertritt die Auffassung, die französischen Bestimmungen über die Bekämpfung von Missbräuchen, insbesondere von Artikel 119 CGI, seien auf Artikel 15 Absatz 1 ZiBStA nicht anwendbar. Der erwähnte Artikel 119 CGI sieht für die Anwendung der Europäischen Richtlinie 90-435, in der Fassung der Richtlinie 2003/123/CE, die Steuerbefreiung von Dividenden vor, die unter bestimmten Voraussetzungen von einer Tochtergesellschaft an eine Muttergesellschaft ausgeschüttet werden. Wird die Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren Personen beherrscht, die nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig sind, so entfällt die Steuerbefreiung, wenn diese Gesellschaft nicht darzulegen vermag, dass sie mit der betreffenden Beteiligungsreihe - weder als Hauptziel noch als eines der Hauptziele - die Beanspruchung der Quellensteuerbefreiung anstrebt. Die französischen Behörden vertraten die Ansicht, dass diese Bestimmung nur in Bezug auf die Beziehungen zwischen Frankreich und den Mitgliedstaaten der Europäischen Union anwendbar sei, die ausserdem durch ein Amtshilfeprogramm zur Anwendung des internen Rechts miteinander verbunden sind (Richtlinie 77/799/CEE des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereiche der direkten Steuern).

Demgegenüber stellte sich die Schweiz auf den Standpunkt, dass Artikel 15 Absatz 1 ZiBStA eine Vorschrift ist, auf welche internrechtliche Bestimmungen über den allgemeinen Grundsatz des Rechtsmissbrauchs (entsprechend der Verrechnungssteuerpraxis) direkt anwendbar sind. Denn nach schweizerischer Auffassung stellen Art. 11 Abs. 2 b) (ii) und Art. 14 DBA-F Bestimmungen dar, welche die Einschränkung der Abkommensvorteile regeln, aber keine Missbrauchsbestimmungen im Sinne von Art. 15 Abs. 1 ZiBStA sind.

Die auf schweizerische Initiative schliesslich bilateral vereinbarte Regelung zur Lösung dieser Frage, die auch im Zusammenhang mit dem neuen Artikel 14 DBA-F von Bedeutung ist (s. diesbezügliche Erläuterungen unter Ziff. 2 hiernach), lässt sich wie folgt umschreiben:

Für die am 1. Juli 2005 beginnende und bis zum Inkrafttreten des Zusatzabkommens dauernde Periode haben die französischen Behörden in einer Verständigungslösung vom 23. November 2006 der unmittelbaren Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 ZiBStA in Verbindung mit Artikel 119ter CGI unter dem Vorbehalt zugestimmt, dass sie - soweit erforderlich - die Übereinstimmung ihrer diesbezüglichen Informationen anhand von Informationen, die sie von der Eidg. Steuerverwaltung erhalten haben, dann prüfen können, wenn die ausgeschütteten Dividenden einer nutzungsberechtigten juristischen Person zufließen, die unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren Personen beherrscht wird, welche nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig sind, sofern diese juristische Person darzulegen vermag, dass sie mit der betreffenden Beteiligungsreihe - weder als Hauptziel noch als eines ihrer Hauptziele - die Quellensteuerbefreiung anstrebt. Diese mit Verständigungsvereinbarung vom 23. November 2006 getroffene Lösung entspricht der schweizerischen Praxis im Bereiche des Informationsaustausches. Es geht hier um Informationen zur richtigen Durchführung eines Staatsvertrags. Ein solcher Informationsaustausch ist als Ausfluss des Prinzips von Treu und Glauben auch ohne ausdrückliche entsprechende Bestimmung im Staatsvertrag zu gewähren (BGE 96 I 733). Schweizerische Muttergesellschaften, die ihrerseits von in Drittstaaten (z.B. in den Vereinigten Staaten) ansässigen Gesellschaften beherrscht werden, gelangen aufgrund dieser Regelung für die aus ihren französischen Tochtergesellschaften stammenden Dividenden nunmehr in den Genuss des Nullsatzes, was bisher aufgrund der Haltung der französischen Behörden, wonach die Anwendung von Artikel 15 Abs. 1 ZiBStA unter dem Vorbehalt von Artikel 11 Absatz 2 b) (ii) des DBA-F steht, ausgeschlossen war.

Das Zusatzabkommen führt indes in Artikel 11 Absatz 2 b) (ii) und (iii) eine neue Bestimmung zur Bekämpfung von Missbräuchen ein. Diese übernimmt den Grundsatz der hiervor erwähnten Verständigungslösung, schränkt jedoch die erforderliche Rechtfertigung bei direkter oder indirekter Beherrschung der nutzungsberechtigten juristischen Person durch nicht in einem der beiden Vertragsstaaten ansässige Personen insofern ein, als lediglich nachzuweisen ist, dass das Hauptziel der betreffenden Beteiligungsreihe nicht in der Erlangung der Abkommensvorteile besteht (Verzicht auf « eines der Hauptziele » der Beteiligungsreihe). Es wurde überdies vereinbart, dass diese für die Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 ZiBStA zu beachtende Bestimmung nur dann zum Tragen kommt, wenn die unmittelbare oder mittelbare Beherrschung durch Personen ausgeübt wird, die nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig sind.

Diese für die Schweiz günstige Lösung ist im Zusammenhang mit der hiervor dargelegten Problematik sowie mit der vorgenommenen Änderung von Artikel 14 DBA-F zu würdigen. Es trifft zwar zu, dass das Kriterium der Börsenkotierung der Kapitalanteile an der Mutter- oder jener an der Tochtergesellschaft, wie dies gegenwärtig in Artikel 11 Absatz 2 b) (ii) vorgesehen ist, aufgegeben wurde. Die Unterhändler waren sich indes darüber einig, dass man nunmehr auf dieses Kriterium verzichten konnte. Aufgrund des neuen Absatzes 2 b) (ii) und (iii) sind nämlich die Voraussetzungen zur Erlangung des Nullsatzes derart gelockert

worden, dass börsenkotierte Gesellschaften ohnehin nicht der Ausnahmeregelung zur Erlangung des Nullsatzes bedürfen; denn das Hauptziel ihrer Ansässigkeit in einem Vertragsstaat, besteht in der Regel nicht in der Beanspruchung der in Rede stehenden Steuerbefreiung. Schliesslich ist hervorzuheben, dass bei ausländischer, direkter oder indirekter Beteiligung das Recht, den unternehmerischen Hauptzweck im Sinne dieser Bestimmungen zu begründen, weiter geht als die im internen Recht Frankreichs diesbezüglich vorgesehene Regelung gegenüber Gesellschaften, die in Mitgliedstaaten der Europäischen Union ansässig sind.

2. *Artikel 2 des Zusatzabkommens betreffend Artikel 14 des Abkommens – Missbrauchsbestimmung*

Der gegenwärtige Artikel 14 Absatz 1 übernimmt teilweise die Bestimmungen des Bundesratsbeschlusses vom 14. Dezember 1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (SR 672.202) sowie die im Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 31. Dezember 1962 enthaltenen Kriterien. Absatz 2 schliesst ferner die ausländisch beherrschten Gesellschaften von den für Zinsen und Lizenzgebühren vorgesehenen Abkommensvorteilen aus, wenn diese Gesellschaften auf den genannten Erträgen die Kantonssteuern nicht nach den Grundsätzen entrichten, die jenen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer entsprechen, m.a.W. nicht mit diesen identisch oder zumindest vergleichbar sind. Demzufolge sind diese Gesellschaften von den Abkommensvorteilen für ihre Zins- und Lizenzerträge ausgeschlossen, wenn sie nach Massgabe von Artikel 28 Absatz 2 - 4 StHG veranlagt werden. Ebenso von den Abkommensvorteilen ausgeschlossen sind die Familienstiftungen mit Sitz in der Schweiz, an denen im Ausland ansässige Personen interessiert sind. Die Absätze 1 und 3 dieses Artikels gelten bilateral; sie sind also von jedem der beiden Vertragsstaaten anzuwenden.

Beide Verhandlungsdelegationen haben eingesehen, dass der gegenwärtige Wortlaut insofern zu streng ist, als er von vornherein auch die in gutem Glauben errichteten Strukturen von den Abkommensvorteilen ausschliesst. Sie erachteten es deshalb für geboten, eine gewisse Lockerung einzuführen. Die getroffene Lösung, die inskünftig in einer neuen Fassung von Artikel 14 des Abkommens eingebettet sein wird, enthält den Grundsatz, wonach die Abkommensvorteile nicht gewährt werden für Einkünfte, die von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person unmittelbar oder mittelbar, zu irgendeinem Zeitpunkt und in irgendwelcher Form, mindestens zur Hälfte an Personen oder Gebilde weitergeleitet werden, die nicht im Lande, aus welchem die Einkünfte stammen, ansässig sind. Diese Ausschlussbestimmung kommt jedoch dann nicht zum Tragen, wenn der die Abkommensvorteile beanspruchende Ansässige eines Vertragsstaates darzulegen vermag, dass der Hauptzweck der betreffenden Geschäftsvorfälle nicht in der Erlangung dieser Vorteile besteht. In diesem Zusammenhang wird klargestellt, dass dies in jedem Fall gegeben ist, wenn die abkommensbegünstigten Einkünfte an Personen oder Gebilde weitergeleitet werden, die ihm nicht nahe stehen, oder wenn diese Einkünfte, wären sie dem Empfänger direkt, statt über die schweizerische Gesellschaft zugeflossen, abkommensrechtlich die gleiche oder sogar eine günstigere Behandlung erfahren hätten. Selbst wenn eine Gesellschaft diese beiden sog. 'safe haven'-Bedingungen nicht zu erfüllen vermag, hat sie – wie hiavor erwähnt – noch immer die Möglichkeit darzulegen, dass

die betreffenden Geschäftsvorfälle nicht hauptsächlich auf die vom Abkommen gebotenen Vorteile abzielen.

Absatz 3 hält fest, dass Artikel 11 Absatz 2 Buchstabe b) DBA-F im Verhältnis zu Artikel 14 DBA-F als *lex specialis* zu betrachten ist. In Bezug auf Dividenden gilt somit Artikel 14 nur insoweit, als diese nicht allenfalls bereits aufgrund von Artikel 11 von den Abkommensvorteilen auszuschliessen sind.

Diese Änderung von Artikel 14 dürfte sich für beide Vertragspartner als günstig erweisen. Die Lockerung der bisherigen Bestimmungen, die für gewisse Geschäftsvorfälle den strikten Ausschluss von den Abkommensvorteilen bedeuteten, (z.B. bei international fremdfinanzierten Leasinggeschäften oder wenn Verlagsgesellschaften in Drittstaaten ansässige Autoren aus Lizenzgebühren französischer Herkunft entschädigten). Überdies wird die heutige, in Absatz 2 von Artikel 14 enthaltene Bedingung aufgehoben, wonach ausländisch beherrschte schweizerische Gesellschaften zur Erlangung der Abkommensvorteile auf Zins- und Lizenzerträge französischer Herkunft diese auch auf Kantons- und Gemeindebesteuerungsebene voll versteuern müssen.

Die Bestimmungen von Artikel 14 sind ferner anwendbar, wenn unter nahestehenden Gesellschaften Lizenzgebühren aus französischer Quelle bezahlt werden und Artikel 15 Absatz 2 ZiBstA zum Tragen kommt. Dasselbe gilt für alle übrigen Einkünfte, für welche die Abkommensvorteile beansprucht werden.

3. *Artikel 3 des Zusatzabkommens betreffend Artikel 17 des Abkommens – Vergütungen für unselbständige Arbeit im internationalen Schienenverkehr*

Absatz 3 von Artikel 17 DBA-F (Angestellte) wurde ergänzt, um die Besteuerung von Personen zu regeln, die als Angestellte an Bord einer Eisenbahn im internationalen Verkehr tätig sind. Die Besteuerung erfolgt nach den Grundsätzen, die für Angestellte an Bord eines Luftfahrzeuges oder eines Schiffes im internationalen Verkehr gelten; das Besteuerungsrecht steht somit dem Staat zu, in welchem sich die tatsächliche Leitung des Unternehmens befindet. Was schliesslich die Angestellten staatlicher Unternehmen anbelangt, sei auf die unter Ziff. 5 hiernach angeführten Erläuterungen verwiesen.

4. *Artikel 4 des Zusatzabkommens betreffend Artikel 20 des Abkommens – Ruhegehälter*

Das Solidaritätssystem der französischen Vorsorgeeinrichtungen, das der schweizerischen beruflichen Vorsorge der 2. Säule entspricht, lässt die Umwandlung periodischer Renten in Kapitalabfindungen nicht zu. Das geltende französische Steuerrecht sieht daher keine Besteuerung von Kapitalabfindungen aus schweizerischer beruflicher Vorsorge der 2. Säule vor, wenn diese an in Frankreich ansässige Personen für frühere unselbständige Arbeit in der Schweiz gezahlt werden. Dessen ungeachtet ist die Schweiz aufgrund von Artikel 20 DBA-F verpflichtet, bei Fälligkeit der Kapitalabfindungen auf die Erhebung der Quellensteuer zu verzichten, wenn der Begünstigte in Frankreich ansässig ist; denn das Abkommen weist das

Besteuerungsrecht für solche Zahlungen dem Ansässigkeitsstaat zu. Diese doppelte Nichtbesteuerung wurde für ungerechtfertigt gehalten; Artikel 20 Absatz 2 wurde deshalb entsprechend abgeändert. Das Besteuerungsrecht wird zwar nach wie vor dem Ansässigkeitsstaat zugeteilt, zugunsten des Quellenstaates bleibt indes insoweit ein subsidiäres Besteuerungsrecht vorbehalten, als der Ansässigkeitsstaat die betreffende Kapitalabfindung ganz oder teilweise von der Steuer befreit. Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates ist somit auf den Teil beschränkt, der im anderen Vertragsstaat steuerfrei bleibt. Demzufolge wird die Schweiz ihre Quellensteuer solange uneingeschränkt erheben können, als Frankreich die Kapitalabfindungen aus der schweizerischen 2. Säule steuerfrei belässt. Diese Lösung entspricht dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit und wahrt überdies die Interessen des schweizerischen Fiskus.

5. *Artikel 5 des Zusatzabkommens betreffend Artikel 21 des Abkommens – Unselbständige Arbeit im Rahmen industrieller oder kommerzieller Tätigkeiten des Staates*

In Artikel 21 DBA-F wurde ein neuer Absatz 2 eingefügt.

Zufolge früherer Verständigungslösungen war vereinbart worden, dass das Personal bestimmter staatlich beherrschter Unternehmen gegebenenfalls wie das Personal des öffentlichen Dienstes im Sinne von Artikel 21 DBA-F zu behandeln sei. Gestützt auf diese früheren Lösungen hatte die Schweiz anlässlich eines neuen Verständigungsverfahrens eine ähnliche Lösung für das schweizerische Personal eines solchen Unternehmens verlangt. Die zuständige französische Behörde hat jedoch eine solche Behandlung mit der Begründung abgelehnt, dass die in Rede stehenden Unternehmen nunmehr als selbständige Personen des privaten Sektors anzusehen seien, und zwar ungeachtet des Ausmasses der staatlichen Beteiligung. Es sei daher vielmehr auf die Art der unternehmerischen Tätigkeit (industrielle oder kommerzielle Tätigkeit) als auf die Beteiligungsverhältnisse abzustellen. Der französischen Stellungnahme zufolge mussten die früheren Verständigungslösungen zu dieser Thematik in Frage gestellt werden. Unter Berücksichtigung dieser Stellungnahme und der sich entwickelnden industriellen und kommerziellen Tätigkeiten des Staates, der sich zunehmend am marktwirtschaftlichen Wettbewerb beteiligt und den Weg der Privatisierung einschlägt, haben es die beiden Delegationen für angebracht gehalten, die sich aufdrängenden Konsequenzen zu ziehen und die Rechtslage zu bereinigen. In einem neuen Absatz 2 von Artikel 21 DBA-F wurde in Anlehnung an den Wortlaut von Artikel 19 Absatz 3 (öffentlicher Dienst) des OECD Musterabkommens denn auch vereinbart, dass auf Löhne, Gehälter, Ruhegehälter und weitere ähnliche Vergütungen, die für die Erbringung von Arbeitsleistungen im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit von einem Vertragsstaat bezahlt wurden, nicht derselbe Artikel 21, sondern die anderen Bestimmungen des Abkommens anzuwenden sind, welche sich auf diese Einkünfte beziehen.

6. *Artikel 6 des Zusatzabkommens betreffend Artikel 27 des Abkommens - Schiedsgericht*

Wie wir bereits im Zusammenhang mit der Revision des Doppelbesteuerungsabkommens mit Süd-Afrika erklärt hatten, hat sich das Fiskalkomitee der OECD mit der Frage der Einführung

einer Klausel über das Schiedsgerichtsverfahren zwar auseinandergesetzt, konnte jedoch bis heute noch keine dahingehende Empfehlung verabschieden. Nach Auffassung der ESTV entspricht eine solche Klausel dem Ziel und Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens. Diesbezüglich sei daran erinnert, dass der Artikel über das Verständigungsverfahren keine Verpflichtung zur Einigung enthält (Art. 25 Abs. 3 OECD Musterabkommen: « Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, »). Demzufolge kann nicht ausgeschlossen werden, dass in bestimmten Fällen eine Doppelbesteuerung verbleibt, was dem Zweck des Abkommens zuwiderläuft. Die Praxis der ESTV zu den Verständigungsverfahren geht dahin, dass sie sich nur für ausgewogene Lösungen einsetzt. Die zuständigen Behörden des Staates, in welchem infolge Gewinnaufrechnungen eine juristische oder wirtschaftliche Doppelbesteuerung verursacht wurde, vertreten indes nicht selten andere Auffassungen. Das trifft insbesondere im Bereiche der Verrechnungspreise zu. In Bezug auf die Rechtssicherheit muss dieser Umstand als unbefriedigend bezeichnet werden. Die Ausstattung eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einer Schiedsgerichtsklausel trägt somit zur Verbesserung der Position der Steuerpflichtigen bei.

Aus diesen Gründen sind die beiden Delegationen übereingekommen, das DBA-F mit einer Schiedsgerichtsklausel zu versehen; diese wurde in einem neuen Absatz 5 von Artikel 27 DBA-F verankert. Sie schliesst allerdings die natürlichen Personen vom Anwendungsbereich aus, obschon die Schweiz auch diese Kategorie von Steuerpflichtigen hätte einbeziehen wollen. Eine Schiedsklausel kam hingegen für Frankreich nur in Frage zur Lösung von Verrechnungspreisproblemen der Unternehmen, zur Festlegung der Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und dessen Betriebsstätte sowie zur Feststellung, ob eine Betriebsstätte im Sinne des Abkommens vorliegt. Die Voraussetzungen zur Lösung dieser Probleme wurden somit in das Abkommen aufgenommen. Gelangen die zuständigen Behörden innerhalb einer Frist von drei Jahren seit dem Zeitpunkt, in dem das Verständigungsverfahren eröffnet wurde, nicht zu einer Einigung, so kann das betroffene Unternehmen ein Schiedsgerichtsverfahren verlangen. Dieses ist jedoch unzulässig, wenn das Unternehmen von den im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Rechtsbehelfen noch Gebrauch machen kann oder wenn ein Gerichtsentscheid bereits gefällt wurde. Der Entscheid des Schiedsgerichts ist von beiden Vertragsstaaten ungeachtet ihrer internrechtlichen Fristen umzusetzen. Die zuständigen Behörden werden im gegenseitigen Einvernehmen die einzelnen Vorschriften zu diesem Verfahren regeln.

Die vereinbarten Lösungen gehen weiter als die üblicherweise von Frankreich im Rahmen des Europäischen Übereinkommens über Verrechnungspreise und Schiedsgerichtsbarkeit verfolgte Praxis. Es ist grundsätzlich nicht zu bestreiten, dass auf einer Schiedsgerichtsklausel beruhende Lösungen die Souveränität der Schweiz einschränken. Es gilt aber auch zu bedenken, dass eine solche Klausel die Interessen des Steuerpflichtigen wahrnimmt. Voraussetzung zur Einleitung dieses Verfahrens ist denn auch die schriftliche Zustimmung des Steuerpflichtigen; er muss jedoch allfällige Rechtsmittel zurückgezogen haben. Schliesslich ist davon auszugehen, dass eine Schiedsgerichtsklausel für die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten von vornherein ein Druckmittel bedeutet, das sie zur Vereinbarung einer Verständigungslösung anspornen dürfte und ihnen die Inanspruchnahme eines Verfahrens ersparen sollte, welches potenziell ihre Entscheidungsfreiheit beschneidet. Die Anwendungsfälle dieser Klausel

sel sollten daher selten sein. Dies entspricht auch den Erfahrungen innerhalb der EU mit der dort anwendbaren Schiedsgerichtskonvention.

7. *Artikel 7 des Zusatzabkommens betreffend Artikel 28 des Abkommens - Informationsaustausch*

Wie einleitend dargelegt, wurde mit dieser Revision auch die Umsetzung verschiedener im internationalen Bereich von der Schweiz eingegangenen Verpflichtungen angestrebt. Der revidierte Artikel 28 des geltenden Abkommens ist dem Wortlaut nachgebildet worden, wie er bereits im Verhältnis zu anderen wichtigen Vertragspartnern der Schweiz - Mitglieder der OECD und/oder der EU (wie z.B. mit Spanien und Österreich) - umgesetzt worden ist. Der Informationsaustausch, der nur im Einzelfall und auf Ersuchen erfolgt, dient nicht bloss der Gewährleistung einer richtigen Anwendung des Abkommens, sondern auch der Anwendung des internen Rechts eines Vertragsstaates in Steuerbetrugsfällen. Aufgrund des Zinsbesteuerungsabkommens und de 'Memorandum of Understanding' zu diesem Abkommen soll sich diese Amtshilfe ausdrücklich auch auf Vergehen erstrecken, die dem Steuerbetrug « gleichzustellen » sind. Ein Vergehen ist dann einem Steuerbetrug gleichzustellen, wenn die Schwere des Verschuldens jener des Steuerbetruges im Sinne des schweizerischen Rechts entspricht. Insbesondere im Vergleich zum Bundesgesetz vom 20. März 1981 über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (SR 351.1) resultiert aus dieser Bestimmung für die Schweiz keine materielle Ausdehnung der Pflicht zur internationalen Amtshilfe in Steuersachen. Der Grundsatz der doppelten Strafbarkeit ist deshalb materiell gewährt. Wie dies jedoch bereits z.B. gegenüber Deutschland, Spanien, Österreich und den Vereinigten Staaten der Fall ist, werden die beiden Vertragsstaaten bei Steuerbetrugsfällen im schweizerisch-französischen Verhältnis inskünftig auch den Weg der Amtshilfe beschreiten können. Diese Lösung hat für die Steuerbehörden den Vorteil, dass sie die erhaltenen Informationen zu Veranlagungszwecken verwenden können, was bei der Rechtshilfe gemäss IRSG wegen des dort geltenden Spezialitätsprinzips nicht zulässig ist. Die vom Strafrichter erhaltenen Informationen dürfen nämlich nur für die Beurteilung des Vergehens verwendet werden, das dem Gesuch um Rechtshilfeverfahren zugrunde liegt, nicht aber für das - gemäss schweizerischer Terminologie - Nachsteuerverfahren.

Nach der neuen Ziff. XI des Zusatzprotokolls zum Abkommen liegt ein Steuerbetrug oder ein dem Steuerbetrug gleichzustellendes Vergehen vor, wenn ein betrügerisches Verhalten nach dem Recht des ersuchten Staates ein mit Freiheitsstrafe zu ahnendes Vergehen darstellt. Damit ist sichergestellt, dass die Schweiz nur dann, wenn - wäre die Tat in der Schweiz begangen worden - ein Steuer- bzw. Abgabebetrug vorliegt, Informationsaustausch (inkl. Bankinformationen) gewähren muss.

Infolge der von der Schweiz im Rahmen der Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken in der OECD eingegangenen Verpflichtungen können bezüglich Holdinggesellschaften - in besonderen Fällen und auf Ersuchen - Informationen zwecks richtiger Anwendung des internen Rechts ausgetauscht werden. Die neue Ziff. X des Zusatzprotokolls zum Abkommen legt jedoch fest, dass in Bezug auf Holdinggesellschaften nur jene Informationen ausgetauscht

werden, die den Steuerbehörden zur Verfügung stehen oder ordentlicherweise den Steuerbehörden zu erteilen sind.

Als Holdinggesellschaften gelten auf schweizerischer Seite die unter Artikel 28 Absatz 2 StHG fallenden Gesellschaften und auf französischer Seite die diesen schweizerischen Gesellschaften entsprechenden Gesellschaften.

Buchstabe d) des ersten Absatzes verpflichtet die zuständigen Behörden, auf Ersuchen die für die Anwendung von Artikel 15 ZiBstA erforderlichen Informationen auszutauschen. Dieser Austausch entspricht der schweizerischen Praxis zum Informationsaustausch für die richtige Anwendung eines Staatsvertrags.

Ziff. XI des Zusatzprotokolls hält überdies fest, dass ein direkter Zusammenhang zwischen dem betrügerischen Verhalten und der in Anspruch genommenen Amtshilfe bestehen muss. Informationsbegehren, die ausschliesslich darauf abzielen, Beweismaterial zu suchen (allgemeine Suchaktionen) sind ausgeschlossen. Zudem wurden die Voraussetzungen angeführt, die vom ersuchenden Staat zu erfüllen sind, um seinen begründeten Verdacht über das Vorliegen eines Steuerbetrugs oder diesem gleichzustellenden Vergehens zu rechtfertigen. Der begründete Verdacht des ersuchenden Staates kann insbesondere auf Urkunden, Buchungsbelegen, Zeugenaussagen, glaubhaften Anzeigen oder Indizienbeweisen beruhen.

Das schweizerische Verfahren zur Erlangung von Informationen bei Steuerbetrug oder diesem gleichzustellendem Vergehen wird materiell dem entsprechen, was bereits mit anderen Ländern wie Deutschland, Spanien oder Norwegen vereinbart wurde. Dieses Verfahren wird in einer bundesrätlichen Verordnung geregelt werden.

Frankreich forderte eine Meistbegünstigungsklausel, welche ohne weiteres zum Tragen kommen würde, falls die Schweiz nach dem Abschluss dieses Zusatzabkommens mit einem andern Mitgliedstaat der OECD eine weitergehende Amtshilfeklausel vereinbaren sollte. Diese für die Schweiz nicht annehmbare Forderung konnte in einem neuen Absatz 3 von Artikel 28 wie folgt eingeschränkt werden:

Wie im Verhältnis zu Spanien wurde festgelegt, dass gegenüber Frankreich ohne weiteres dieselbe Amtshilfe gewährt wird, die von der Schweiz nach dem Abschluss dieses Zusatzabkommens einem andern Mitgliedstaat der Europäischen Union zugestanden wird, sofern daraus eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs resultiert. Diese Lösung ist aufgrund einer globalen Betrachtung im Zusammenhang mit den sog. « Bilateralen II » zwischen der Schweiz und der EU zu würdigen. Die Rechtshilfeabkommen in Steuersachen - sei es im Europäischen Betrugsabkommen, sei es im Schengen-Abkommen - sehen vor, dass alle EU-Mitgliedstaaten gleich zu behandeln sind. Es ist daher gerechtfertigt, eine solche Gleichbehandlung sinngemäss auch bezüglich der Doppelbesteuerungsabkommen vorzusehen, zumal das Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft in Bezug auf Steuerbetrugsfälle auch eine solche Gleichbehandlung gegenüber allen EU-Mitgliedstaaten vorschreibt. Für die Schweiz wird diese Meistbegünstigungsklausel kaum praktische Folgen haben; denn die Schweiz hat im Memorandum of Understanding zum

Zinsbesteuerungsabkommen (unter Ziff. 2) - auf der Basis der Gegenseitigkeit - gegenüber allen EU-Mitgliedstaaten bereits ihre Bereitschaft erklärt, ihre Doppelbesteuerungsabkommen mit diesen Staaten durch Aufnahme einer Amtshilfeklausel für Steuerbetrugsfälle oder diesen gleichzustellende Vergehen zu ergänzen.

Für den Fall, dass die Schweiz nach dem Abschluss des Zusatzabkommens mit Frankreich anderen OECD-, jedoch nicht EU-Mitgliedstaaten eine Ausdehnung der Amtshilfe zugestehen sollte, ist folgendes Vorgehen vereinbart worden: Die zuständigen Behörden werden innerhalb einer Frist von einem Jahr seit dem Inkrafttreten der betreffenden Ausdehnung Verhandlungen zwecks Abschluss eines modifizierten Zusatzabkommens aufnehmen, das den Anwendungsbereich des ersten Absatzes von Artikel 28 entsprechend erweitern wird. Die Verpflichtung zu dieser potenziellen Ausdehnung der Amtshilfe bedeutete für die französischen Behörden eine *Conditio sine qua non* für den erfolgreichen Abschluss der Verhandlungen.

8. *Artikel 8 des Zusatzabkommens betreffend die Einführung eines neuen Artikel 28bis in das Doppelbesteuerungsabkommen – gegenseitige Unterstützung bei der Zustellung von Zahlungsaufforderungen*

Die französischen Behörden haben im Jahre 2003 das Problem der Zustellung von Zahlungsaufforderungen für französische Steuern in der Schweiz aufgeworfen, die von in der Schweiz ansässigen Personen geschuldet werden, und diesbezüglich die Unterstützung der Schweiz begehrt. Der Gesamtbetrag der ausstehenden Forderungen der öffentlichen Hand Frankreichs (zur Hauptsache Steuerforderungen) gegenüber in der Schweiz ansässige Personen belaufe sich aufgrund des französischen Zahlenmaterials auf 58 Millionen Euro und die Inkassoquoten seien sehr bescheiden. Will die französische Verwaltung einen Steuerpflichtigen betreiben, kommt sie nicht darum herum, dem Steuerpflichtigen den Betrag ihrer Forderung und die in Aussicht genommene Zwangsmassnahme formell zu eröffnen. Für eine rechtsgültige Zustellung der Veranlagungseröffnungen und Zahlungsaufforderungen an einen in der Schweiz ansässigen Steuerpflichtigen ist die französische Verwaltung daher auf eine Unterstützung durch die schweizerische Verwaltung angewiesen. Da weder ein bilaterales noch ein multilaterales Abkommen über die amtliche Unterstützung zur Eintreibung von Steuerforderungen besteht, wäre die erforderliche Unterstützung bei Fehlen zwingender Verfahrensvorschriften an sich nur als Akt der Höflichkeit im Rahmen der internationalen Beziehungen denkbar gewesen. Ist jedoch der diplomatische Weg versperrt, so können die ausstehenden Steuerforderungen dem Steuerpflichtigen nicht eröffnet werden. Die betreffende Zustellung stellt jedoch ein formelles Erfordernis dar, das aufgrund des internen französischen Rechts zur Einleitung des Betreibungsverfahrens vorgängig zu erfüllen ist; andernfalls ist die Eintreibung der Steuerforderungen durch Zwangsvollstreckung selbst dann unzulässig, wenn der Steuerpflichtige Vermögen in Frankreich besitzt.

Die Beurteilung der Rechtslage im nicht fiskalischen Bereich hat gezeigt, dass die Schweiz aufgrund ihres internen Rechts und ihrer bilateralen Abkommen bereits weitgehend amtliche Unterstützung gewährt hinsichtlich der Eröffnung von Zahlungsaufforderungen und Inkasso-

handlungen im zivilen Bereich, in Bezug auf richterliche und verwaltungsrechtliche Strafsachen sowie für ausstehende Forderungen der Spitäler. Die französischen und die schweizerischen Behörden sind daher übereingekommen, die Frage der Zustellung von Veranlagungseröffnungen und Zahlungsaufforderungen im Bereiche der Steuern, insbesondere mit Bezug auf öffentliche Forderungen Frankreichs, im Rahmen dieser Revision des DBA-F näher zu prüfen, womit dem französischen Begehren um eine gewisse gegenseitige Amtshilfe beim Steuerinkasso Folge gegeben wurde.

An sich war das Interesse der Schweiz an einer bilateralen Lösung zu diesem Steuerbezugsproblem eher beschränkt, weil das schweizerische Recht andere Mittel zur rechtsgültigen Veranlagungseröffnung bietet, z.B. durch Veröffentlichung in schweizerischen offiziellen Amtsblättern, wenn der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz nicht oder nicht mehr in der Schweiz hat; dessen ungeachtet erwies sich das französische Begehren als gerechtfertigt. Es war indes ein schweizerisches Bedürfnis, dass die zu treffende bilaterale Lösung die kantonalen Behörden nicht mit zusätzlichen Aufgaben belasten durfte. Aus diesem Grunde wurde vereinbart, dass die Zustellung amtlicher Mitteilungen der französischen Behörden an in der Schweiz ansässige Steuerpflichtige bzw. der schweizerischen Behörden an in Frankreich ansässige Steuerpflichtige unmittelbar auf dem Postweg erfolgen dürfe. Der neue Artikel 28bis des Abkommens hält diese Lösung im Einzelnen fest; sein Anwendungsbereich erstreckt sich auf die Einkommens- und Vermögenssteuern, für welche das DBA-F gilt. Bezüglich der französischen Abgaben erstreckt sich der Anwendungsbereich überdies auf die Mehrwertsteuer, die Handänderungsgebühren, die Steuer auf dem Verkehrswert von Liegenschaften im Besitze juristischer Personen, die Gewerbesteuer, die Wohnsteuer und die Liegenschaftssteuer. Bezüglich der schweizerischen Abgaben erstreckt sich der Anwendungsbereich auch auf die Mehrwertsteuer, die Handänderungsabgaben, die Liegenschaftssteuer sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuern. Artikel 28bis sieht ferner vor, dass in dringlichen Fällen oder nach erfolgloser Zustellung der Veranlagungseröffnung - auf Begehren des ersuchenden Staates - der ersuchte Staat die betreffende Eröffnung nach den Formschriften seines internen Rechts vornehmen wird. Ist die Schweiz der ersuchte Staat, wird die Eidg. Steuerverwaltung die Eröffnung vornehmen und diese direkt mit eingeschriebenem Brief zustellen. Die Zahl der Fälle, in denen eine solche zentralisierte Eröffnung erforderlich ist, sollte nach französischer Schätzung sehr gering sein. Die zuständigen Behörden werden die Vorschriften zur Umsetzung dieses zentralisierten Verfahrens durch Briefwechsel festlegen.

Diese Lösung entspricht somit einem echten Bedürfnis. Da sogar in der Anfangsphase eine geringe Beanspruchung der schweizerischen Verwaltung erfolgen sollte (nach erfolgloser Zustellung oder in dringlichen Fällen), kann damit gerechnet werden, dass dieses Verfahren später erst recht selten beansprucht werden wird; die blosse Existenz dieses Verfahrens dürfte nämlich auf die säumigen Steuerpflichtigen « erzieherisch » wirken.

9. *Artikel 9 des Zusatzabkommens betreffend die Einführung der Ziffern X und XI in das Zusatzprotokoll zum Abkommen – Informationsaustausch*

Es sei auf unsere Ausführungen unter Ziffer 7 hiavor betreffend den modifizierten Artikel 28 (Informationsaustausch) verwiesen.

10. *Artikel 10 des Zusatzabkommens betreffend die Einführung einer Ziffer XII in das Zusatzprotokoll zum Abkommen – Teilbesteuerung der Dividenden, die an Anteilhaber mit Ansässigkeit in Frankreich zufließen (ursprünglich « halbe Bemessungsgrundlage » genannt).*

Wie in den einleitenden Erläuterungen dargelegt, war eines der Ziele dieser Revision auch die Beseitigung der ab 1. Januar 2009 vorgesehenen Diskriminierung der in Frankreich ansässigen Anteilhaber (natürliche Personen) für ihre aus schweizerischer Quelle fliessenden Dividenden. Diese hätten keinen Anspruch mehr auf Teilbesteuerung der Dividenden gemäss Artikel 158.3.2 CGI gehabt (der betreffende Abschlag beträgt derzeit 40 %). Schweizerischerseits wurde indes im Rahmen der Revisionsverhandlungen mit Nachdruck eine abkommensrechtliche Lösung gefordert, aufgrund deren das Niveau der von der Schweiz gewährten Amtshilfe nunmehr generell als genügend anerkannt wird, so dass sämtliche internrechtlichen Vorschriften Frankreichs über die Gewährung von Milderungsmassnahmen auch dann für Einkünfte schweizerischer Herkunft Anwendung finden, wenn eine solche Milderungsmassnahme in Bezug auf Einkünfte aus ausländischer Quelle die Existenz eines Doppelbesteuerungsabkommens mit Amtshilfeklausel zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder des Steuerbetruges voraussetzt. Die französische Seite war jedoch der Auffassung, dass die Amtshilfe in Bezug auf Unternehmen zwar als genügend angesehen werden konnte, dass dies jedoch in Bezug auf natürliche Personen nicht der Fall sei. Es sei daher nicht möglich, dem schweizerischen Begehren Folge zu geben. Angesichts der schweizerischen Beharrlichkeit erklärte sich schliesslich die französische Delegation bereit, eine pragmatische, auf die Frage der Teilbesteuerung beschränkte Lösung anzunehmen, allerdings unter Ausschluss bestimmter potenzieller Missbräuche, wenn schweizerische Gesellschaften von in Frankreich ansässigen Personen beherrscht sind. Die vereinbarte Lösung sieht schliesslich die Ergänzung des Zusatzprotokolls zum Abkommen durch Einfügung einer neuen Ziffer XII vor. Diese Bestimmung besagt, dass die in Frankreich ansässigen Anteilhaber für ihre aus börsenkotierten schweizerischen Gesellschaften stammenden Dividenden auch nach dem 1. Januar 2009 in den Genuss der Teilbesteuerung gelangen werden, obschon die von der Schweiz zufolge dieser Revision zugestandene Amtshilfe ungenügend sei. Sollte die Anwendung des modifizierten Artikels 28 auf Schwierigkeiten stossen, wird sich die zuständige französische Behörde ab 1. Januar 2011 mit der zuständigen schweizerischen Behörde beraten, um diese Schwierigkeiten gemeinsam zu beseitigen; falls sie sich nicht beseitigen liessen, hätten die französischen Behörden die Kompetenz, die Gewährung der Teilbesteuerung aufheben.

11. Artikel 11 des Zusatzabkommens betreffend das Inkrafttreten

Das Zusatzabkommen tritt in Kraft am ersten Tag des zweiten Kalendermonats, der dem Empfang der zweiten Ratifikationsurkunde folgt. Es findet Anwendung auf Auskunftsbegehren über Steuerbetrugsfälle und diesen gleichzustellende Vergehen, die nach dem Abschluss dieses Zusatzabkommens begangen wurden. Was die Eröffnung von Zahlungsaufforderungen anbelangt, so ist das betreffende Verfahren für alle Forderungen anwendbar, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens noch nicht verjährt sind.

Die übrigen Bestimmungen des Zusatzabkommens finden Anwendung auf Einkünfte des Kalender- oder Geschäftsjahres, das dem Kalenderjahr folgt, in welchem das Zusatzabkommen in Kraft getreten ist.

III. Würdigung und Schlussfolgerungen

Die von der Schweiz vorgeschlagenen Themen, deren abkommensrechtliche Behandlung zu revidieren war, betrafen u.a. die Aufnahme in das Abkommen des Nullsatzes für Lizenzgebühren sowie der Abkommensberechtigung von schweizerischen Pensionskassen. Die Inanspruchnahme der Abkommensvorteile durch die Pensionskassen wird von den französischen Behörden seit 1997 mit der Begründung verweigert, dass von den direkten Steuern befreite Personen keine Ansässigkeit im Sinne von Artikel 4 DBA-F zu begründen vermögen. Trotz wiederholter Unterbreitung der schweizerischen Anliegen bezüglich der beiden vorerwähnten Punkte musste im Rahmen dieser Revisionsverhandlung die französische Auffassung zur Kenntnis genommen werden, wonach die von der Schweiz gemachten Zugeständnisse im Bereiche der Amtshilfe nicht ausreichend seien, um den Anwendungsbereich der Revision auf die beiden hiervor erwähnten Begehren zu erstrecken. Eine solche Erweiterung des Anwendungsbereichs könnte nämlich gegenüber dem französischen Parlament insbesondere deshalb nicht begründet werden, weil dieses den derzeitigen Trend zur Verlegung von Gesellschaften in die Schweiz mit Besorgnis verfolge. Aus schweizerischer Sicht können die im Entwurf zum Zusatzabkommen letztlich getroffenen Lösungen insgesamt als vorteilhaft angesehen werden. Einerseits wird damit die von der Schweiz seit dem Jahre 2000 verfolgte Amtshilfepolitik verankert, andererseits werden damit aber auch grundlegende Fragen geregelt, die den Wirtschaftsstandort Schweiz betreffen, (insbesondere in Artikel 11 und Artikel 14 DBA-F). Im Rahmen dieser Revisionsverhandlungen konnten zusätzlich zur Regelung des Verhältnisses zwischen Artikel 11 DBA-F und Artikel 15 ZiBstA, verschiedene Anwendungsfragen entweder im Abkommen selbst oder aufgrund eines Verständigungsverfahrens geregelt werden, so z.B. das Problem der richtigen Anwendung des schweizerisch-französischen Grenzgängerabkommens. Das im internen Recht Frankreichs gründende Problem der Zustellung von Veranlagungseröffnungen und Zahlungsaufforderungen für französische Steuerforderungen konnte auf einfache, für beide Behörden zufriedenstellende Weise geregelt werden. Das Ergebnis dieser Revision beruht auf gegenseitigen Kompromissen und kann daher als ausgewogen betrachtet werden; die Revision zeigt auch, dass die Parteien gewillt waren, für die zur Diskussion gebrachten Probleme so weit wie möglich Lösungen zu finden.