

10.015

Botschaft

zur Genehmigung eines Zusatzabkommens zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Luxemburg

vom 20. Januar 2010

Sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin
Sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf zu einem Bundesbeschluss über die Genehmigung des Zusatzabkommens vom 25. August 2009 zur Änderung des Abkommens vom 21. Januar 1993 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

Wir versichern Sie, sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin, sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

20. Januar 2010

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Doris Leuthard

Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Luxemburg wurde am 21. Januar 1993 abgeschlossen und seither nicht geändert.

Nach dem Entscheid des Bundesrats vom 13. März 2009 zur neuen Politik beim Informationsaustausch in Steuersachen nahmen die Schweiz und Luxemburg Verhandlungen zur entsprechenden Änderung des Abkommens auf. Die Revision wurde zu weiteren Anpassungen an die Entwicklung der Abkommenspolitik im Bereich der Ausschüttungen von Dividenden an Muttergesellschaften, Pensionskassen oder Vorsorgeeinrichtungen sowie für die Einführung einer Schiedsgerichtsklausel genutzt. Am 20. Mai 2009 wurde ein Zusatzabkommen paraphiert, das am 25. August 2009 in Bern unterzeichnet wurde.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftskreise haben den Abschluss dieses Zusatzabkommens begrüsst.

Botschaft

1 **Allgemeine Überlegungen zur Weiterentwicklung der Abkommenspolitik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

Doppelbesteuerungsabkommen sind ein wichtiges Mittel der Steuerpolitik. Gute Abkommen erleichtern die Tätigkeit unserer Exportwirtschaft, fördern Investitionen in der Schweiz und tragen damit zum Wohlstand in der Schweiz und im Partnerland bei.

Die Politik der Schweiz im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen richtet sich seit jeher nach dem Standard der OECD, weil dieser am besten geeignet ist, das Wohlstandsziel zu erreichen. Sie zielt hauptsächlich darauf ab, die Zuständigkeiten bei der Besteuerung natürlicher und juristischer Personen klar zuzuweisen, die Quellensteuer auf Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren möglichst tief zu halten und allgemein Steuerkonflikte zu verhindern, die sich auf international tätige Steuerpflichtige nachteilig auswirken könnten. Dabei musste die Schweiz seit jeher den goldenen Mittelweg zwischen günstigen steuerlichen Rahmenbedingungen im eigenen Land einerseits und internationaler Anerkennung ihrer Steuerordnung andererseits finden. Gute Schweizer Lösungen können wertlos werden, wenn sie international keine Anerkennung finden.

Am 13. März 2009 hat der Bundesrat beschlossen, die Amtshilfe in Steuersachen an die neuen Gegebenheiten der internationalen Politik anzupassen.

2 **Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen**

Das Abkommen vom 21. Januar 1993 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.951.81, nachstehend «das Abkommen») ist seit dem Abschluss nicht geändert worden. Materiell wird es auch heute noch als vorteilhaft für die Wirtschaft beider Partnerländer erachtet, entspricht aber beim Informationsaustausch nicht mehr der jüngsten Entwicklung der Politik.

Am 13. März 2009 hat der Schweizerische Bundesrat beschlossen, beim Informationsaustausch den Standard der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) gemäss Artikel 26 des OECD-Musterabkommens von 2005 in den Doppelbesteuerungsabkommen zu übernehmen. Damit wurde der Vorbehalt der Schweiz zu diesem Artikel des Musterabkommens zurückgezogen.

Entsprechend hat die Schweiz die sofortige Aufnahme von Verhandlungen beschlossen, um eine dem OECD-Standard entsprechende Bestimmung zum Informationsaustausch in ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen.

Die Revision des Abkommens mit Luxemburg wurde dazu genutzt, die Bestimmungen zu den Dividenden an die Abkommenspolitik der Schweiz anzupassen und eine Schiedsgerichtsklausel einzuführen. Das Zusatzabkommen beinhaltet überdies ein

Protokoll zur Konkretisierung einzelner Punkte des Abkommens. Die Verhandlungen wurden am 20. Mai 2009 mit der Paraphierung des Zusatzabkommens abgeschlossen. Dieses wurde am 25. September 2009 in Bern unterzeichnet.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftskreise haben die Änderung des Abkommens begrüsst.

3 Würdigung

Die Revision des Abkommens wurde durch den Bundesratsentscheid vom 13. März 2009 hinsichtlich einer neuen Politik der Schweiz beim Informationsaustausch nötig. Die neue Bestimmung zum Informationsaustausch im Zusatzabkommen entspricht dem OECD-Standard und erfüllt die vom Bundesrat festgelegten Vorgaben. Weitere Änderungen, namentlich bei der Dividendenausschüttung an Muttergesellschaften und an Pensionskassen oder Vorsorgeeinrichtungen, sowie die Einführung einer Schiedsgerichtsklausel stellen Anpassungen an die Entwicklung der Schweizer Abkommenspolitik dar. Das revidierte Abkommen wird zweifellos zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen.

4 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des Zusatzabkommens

Das Zusatzabkommen und das dazugehörige Protokoll ändern und ergänzen einzelne Bestimmungen des Abkommens von 1993. Die wichtigsten Änderungen werden nachfolgend erläutert.

Art. 1 des Zusatzabkommens zu Art. 10 des Abkommens (Dividenden)

Der neue Absatz 2 sieht die vollständige Befreiung von der Quellensteuer bei Dividenden vor, die eine Tochter- an die Muttergesellschaft ausschüttet. Die dafür erforderliche Beteiligung wird auf 10 Prozent (bisher 25 Prozent) des Kapitals der gehaltenen Gesellschaft festgelegt. Es muss sich zudem um eine direkte Beteiligung handeln, deren Dauer auf mindestens zwei Jahre festgesetzt wird, um Missbrauch zu verhindern. In Übereinstimmung mit Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft (SR 0.641.926.81) und der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften im Fall «Denkavit» kann das Kriterium der Beteiligungsdauer auch erst nach der Ausschüttung erfüllt werden. Die neue Bestimmung ist weniger restriktiv als die bisherige, die für die vollständige Steuerbefreiung eine ununterbrochene Beteiligung von zwei Jahren vor der Dividendenausschüttung verlangt. Die ausschüttende Gesellschaft muss zwar eine Quellensteuer nach dem im Abkommen für wesentliche Beteiligungen vorgesehenen residualen Steuersatz entrichten, das heisst 5 Prozent (Bst. a Unterabsatz i). Sobald aber die Beteiligungsdauer von zwei Jahren erreicht ist, wird die entrichtete Quellensteuer auf Gesuch hin zurückerstattet.

Entsprechend der aktuellen Abkommenspolitik der Schweiz werden auch an Pensionskassen oder Vorsorgeeinrichtungen ausgeschüttete Dividenden vollständig von der Quellensteuer befreit. Kollektive Kapitalanlagen, in welche ausschliesslich Vorsorgeeinrichtungen investieren, werden gleich behandelt wie direkte Kapital-

anlagen durch die Vorsorgeeinrichtung selbst. Das Protokoll hält fest, dass Pensionskassen und Vorsorgeeinrichtungen als Ansässige des Vertragsstaats gelten, in dem sie nach dessen innerstaatlichem Recht steuerlich anerkannt und der Aufsicht unterstellt sind (Art. 4 Ziff. 1).

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

Art. 2 des Zusatzabkommens zu Art. 25 des Abkommens (Verständigungsverfahren)

Die Revision des Abkommens wurde auch zur Anpassung dieser Bestimmung genutzt.

Absatz 4 sieht vor, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten unmittelbar oder gegebenenfalls durch eine aus ihnen oder ihren Vertretern bestehende gemischte Kommission miteinander verkehren können, um eine Einigung herbeizuführen. Die formelle Änderung in Absatz 4 folgt dem Wortlaut des OECD-Musterabkommens. Am materiellen Anwendungsbereich der heutigen Bestimmung ändert sich dadurch nichts.

Das vom Fiskalkomitee der OECD 2008 erneuerte Musterabkommen sieht eine Schiedsgerichtsklausel zur Regelung grenzüberschreitender Meinungsverschiedenheiten in Steuerfragen vor. Aus Sicht der Schweiz entspricht die Aufnahme einer Schiedsgerichtsklausel dem Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens. Die Bestimmung zur Beilegung von Streitigkeiten in Artikel 25 des Abkommens verpflichtet nicht zu einer Lösung (Abs. 3: «Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen ...»). Somit ist nicht ausgeschlossen, dass in einzelnen Fällen eine abkommenswidrige Doppelbesteuerung verbleibt. Dieser Zustand ist bezüglich Rechtssicherheit nicht befriedigend. Die Aufnahme einer Schiedsgerichtsklausel kann ihn beheben und so die Situation für die Steuerpflichtigen verbessern.

Aus diesen Gründen haben die Parteien die Aufnahme einer Schiedsgerichtsklausel in einen neuen Artikel 25 Absatz 5 des Abkommens vereinbart. Diese Bestimmung richtet sich nach dem OECD-Musterabkommen. Können sich die zuständigen Behörden nicht innert drei Jahren nach Eröffnung des Verständigungsverfahrens gütlich einigen, so kann die betroffene Person ein Schiedsverfahren einleiten, jedoch nur, wenn in dieser Sache noch kein Gericht entschieden hat. Der Schiedsspruch ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten umzusetzen. Die Einzelheiten der Verfahrensfragen müssen von den zuständigen Behörden im gegenseitigen Einvernehmen geregelt werden. Zwar könnte eine solche Lösung in die steuerliche Souveränität der Schweiz eingreifen. Betroffene Steuerpflichtige müssen aber vorgängig ihre schriftliche Zustimmung zur Einleitung des Verfahrens geben. Ausserdem kann das Vorhandensein einer Schiedsgerichtsklausel den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einen gewissen Ansporn geben, eine einvernehmliche Lösung zu finden, damit nicht das Schiedsgericht allenfalls ungünstig entscheidet. Anwendungsfälle dürften daher eher selten sein.

Art. 3 des Zusatzabkommens zu Art. 26 des Abkommens (Informationsaustausch)

Vor dem Hintergrund der Globalisierung der Finanzmärkte und besonders der Finanzkrise 2008 hat die internationale Zusammenarbeit an Bedeutung gewonnen. Die Schweiz hat entsprechende Bemühungen stets unterstützt. Mit Entscheid vom 13. März 2009 hat der Bundesrat zudem beschlossen, den OECD-Standard bei der

Amtshilfe in Steuersachen zu übernehmen. Gleichzeitig hat er auch 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 als anzustrebende Eckwerte der künftigen Amtshilfepolitik definiert. Diese Elemente werden nachfolgend kommentiert.

Der neue Artikel 26 übernimmt weitgehend den Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Abweichungen betreffen die Beschränkung des Informationsaustauschs auf Steuern, die unter das Abkommen fallen, den Ausschluss der Weitergabe erhaltener Informationen an Aufsichtsbehörden, die Möglichkeit, die Informationen mit dem Einverständnis beider Staaten für andere Zwecke zu verwenden, sowie die Ermächtigung der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten zu Zwangsmassnahmen bei der Durchsetzung von Informationsbegehren gegenüber Banken, anderen Finanzinstituten, Bevollmächtigten und Treuhändern sowie bei der Ermittlung von Beteiligungsverhältnissen. Die Änderungen bei 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 die Informationen, die für die Durchführung des Abkommens oder die Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts auf dem Gebiet der unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind. Durch die Beschränkung auf voraussichtlich erhebliche Informationen sollen sogenannte «fishing expeditions» verhindert werden. Zudem wird festgehalten, dass der ersuchende Staat gehalten ist, 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 Luxemburg, sofern eine wirtschaftliche Anknüpfung an einen der Vertragsstaaten besteht.

Absatz 2 befasst sich mit dem Grundsatz der Geheimhaltung und besagt, dass die ausgetauschten Informationen nur Personen oder Behörden zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Veranlagung, Erhebung, Vollstreckung, Strafverfolgung oder der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der Steuern im Sinne von Absatz 1 befasst sind. Die Informationen dürfen somit auch der steuerpflichtigen Person selbst oder der von ihr bevollmächtigten Person offenbart werden. Weiter besagt dieser Absatz, dass die ausgetauschten Informationen für andere (als steuerliche) Zwecke verwendet werden dürfen, wenn dies nach dem Recht beider Vertragsstaaten zulässig ist und der erteilende Staat seine Zustimmung zur steuerfremden Verwendung gibt. Erhaltene Informationen können beispielsweise in einem Strafverfahren verwendet werden, ohne dass dadurch die Verfahrensrechte der betroffenen Person in der Schweiz eingeschränkt würden. Damit kann vermieden werden, dass die gleichen Informationen für unterschiedliche Zwecke mehrmals übermittelt werden müssen. In allen Fällen braucht es die Zustimmung des ersuchten Staates.

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 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 der Betroffenen sowie die Rechtsmittel geschützt sind. Der ersuchte Staat braucht ferner keine Aus-

künfte 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 die öffentliche Ordnung (Ordre public) verletzt oder wirtschaftliche Geheimnisse offenbart würden. Dies könnte insbesondere dann der Fall sein, wenn die Informationen im ersuchenden Vertragsstaat 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 auf Informationen, die auch den Steuerbehörden des ersuchten Staates von Nutzen sind.

Absatz 5 enthält besondere Bestimmungen bezüglich Informationen, die von Banken oder anderen Intermediären gehalten werden, sowie betreffend Eigentumsverhältnisse an Personen. Solche Informationen sind unabhängig von den Einschränkungen des Absatzes 3 auszutauschen. Der ersuchte Staat muss die Informationen auch dann einholen und austauschen können, wenn sie nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis nicht zugänglich wären. Entsprechend kann die Schweiz den Informationsaustausch nicht unter Hinweis auf das Bankgeheimnis verweigern. Die Bestimmung setzt jedoch voraus, dass die ersuchten Informationen tatsächlich bestehen. Anfragen zu Eigentumsverhältnissen an Gesellschaften mit Inhaberaktien müssen daher nur so weit beantwortet werden, als diese Informationen für die Behörden des ersuchten Staates, ungeachtet allfälliger Beschränkungen durch die innerstaatliche Gesetzgebung, effektiv ermittelbar sind.

Bei Steuerbetrug verfügt die Schweiz aufgrund des Strafverfahrens des innerstaatlichen Rechts über die nötigen Mittel, um die Informationen nach Absatz 5 zu erlangen. Der Austausch dieser Informationen setzt jedoch gemäss der neuen Bestimmung keinen Steuerbetrug mehr voraus. Der letzte Satz in Absatz 5 schafft die nötige gesetzliche Grundlage für die Umsetzung dieser Abkommensverpflichtungen durch die Vertragsstaaten und die nötigen Verfahrensbefugnisse zur Erlangung der ersuchten Informationen. Das anwendbare Verfahren wird vorerst Gegenstand einer Verordnung des Bundesrats sein.

*Art. 4 des Zusatzabkommens zu Art. 26 des Abkommens
(Protokoll zur Konkretisierung des Informationsaustauschs)*

Artikel 26 wird durch die in Artikel 4 Ziffer 3 festgehaltenen Bestimmungen des Protokolls konkretisiert. Dort werden der Grundsatz der Subsidiarität und die Unzulässigkeit von «fishing expeditions» ausdrücklich festgehalten. Nach dem Subsidiaritätsprinzip sind die Vertragsstaaten gehalten, ein Auskunftersuchen erst dann zu stellen, wenn sie sämtliche in ihrem Steuerverfahrensrecht üblichen Mittel der Informationsermittlung ausgeschöpft haben (Bst. a). Sogenannte «fishing expeditions», d.h. Anfragen ohne konkrete Grundlage, die nur der Beweisausforschung dienen, werden ausdrücklich ausgeschlossen (Bst. b).

Weiter werden die Angaben präzisiert, die ein Informationsbegehren enthalten muss, insbesondere zur eindeutigen Identifikation der betroffenen Steuerpflichtigen sowie der Person (z.B. einer Bank), in deren Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet (Bst. c). Weiter muss der ersuchende Staat darlegen, welche Informationen er für welche Steuerperioden und zu welchen steuerlichen Zwecken benötigt. Die zuständige Behörde des ersuchenden Staates muss bei der zuständigen

Verfassungsgrundlage für das vorliegende Zusatzabkommen ist Artikel 54 der Bundesverfassung (BV), der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. Nach Artikel 166 Absatz 2 BV ist die Bundesversammlung für die Genehmigung des Zusatzabkommens zuständig, das einen integrierenden Bestandteil des aus dem Jahr 1993 stammenden schweizerisch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens bilden wird. Das Abkommen ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann aber jederzeit unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten auf das Ende eines Kalenderjahrs gekündigt werden. Es sieht keinen Beitritt zu einer internationalen Organisation vor. Dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstehen seit dem 1. August 2003 die Staatsverträge, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. In Anlehnung an Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002 (SR 171.10) gilt eine Bestimmung eines Staatsvertrags dann als rechtsetzend, wenn sie auf unmittelbar verbindliche und generell-abstrakte Weise Pflichten auferlegt, Rechte verleiht oder Zuständigkeiten festlegt. Um eine einheitliche Praxis bei der Anwendung von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV zu gewährleisten und zu vermeiden, dass Abkommen von ähnlicher Tragweite wiederholt dem Referendum unterworfen werden, hat der Bundesrat in der Botschaft vom 19. September 2003 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Israel in Aussicht gestellt, dem Parlament künftig zu empfehlen, internationale Abkommen nicht dem fakultativen Referendum zu unterstellen, sofern sie für die Schweiz keine neuen Verpflichtungen enthalten.

Das Zusatzabkommen führt eine Schiedsgerichtsklausel sowie dem OECD-Standard entsprechende Klausel beim Informationsaustausch ein. Die Schiedsgerichtsklausel ist eine Bestimmung zugunsten der Steuerpflichtigen. Sie schafft grundsätzlich keine Verpflichtung für die Steuerpflichtigen, sondern ein Recht. Sie ermächtigt eine Schiedskommission zur Streitbeilegung einen Entscheid zu treffen, der in beiden Vertragsstaaten umgesetzt werden muss. Die Bestimmung in Sachen Informationsaustausch ist nach dem Rückzug des Vorbehalts der Schweiz zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens nach dem Bundesratsentscheid vom 13. März 2009 neu für die Schweiz.

Das Zusatzabkommen zieht für die Schweiz zwei wichtige neue Verpflichtungen nach sich. Einerseits enthält es eine Schiedsgerichtsklausel, wie dies beispielsweise auch bei der Revision des Doppelbesteuerungsabkommens mit Südafrika der Fall war (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 5. September 2007, BBl 2007 6589, Ziff. 4). Das Zusatzabkommen enthält andererseits eine neue Bestimmung zum Informationsaustausch, die dem Musterabkommen der OECD entspricht und eine erweiterte Amtshilfe vorsieht. Dies ist eine wichtige Neuerung in der schweizerischen Abkommenspraxis. Das Zusatzabkommen beinhaltet damit eine wichtige Bestimmung im Sinne von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV gegenüber den bisher mit anderen Staaten vereinbarten Verpflichtungen. Der Bundesbeschluss über die Genehmigung eines Zusatzabkommens zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Luxemburg wird daher dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstellt.

