

Vertraulich – nicht zur Veröffentlichung bestimmt

Bericht

über den Abschluss eines Protokolls zur Änderung des Abkommens mit dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen

1. Ausgangslage

Das Abkommen vom 8. Dezember 1977 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.936.712, nachfolgend DBA-GB) wurde mit den Protokollen vom 5. März 1981, 17. Dezember 1993 und 26. Juni 2007 revidiert.

Das Protokoll vom 26. Juni 2007, ergänzt durch die dazugehörigen Notenwechsel, hat Amtshilfe in Steuersachen im gleichen Umfang eingeführt, wie sie die Schweiz bis vor kurzem leistete. Im Wesentlichen war dies die Amtshilfe auf Anfrage für die ordnungsgemässe Anwendung des Abkommens und Durchführung des innerstaatlichen Rechts des anderen Vertragsstaates im Falle von Holdinggesellschaften sowie bei Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten. Dieses Protokoll trat am 22. Dezember 2008 in Kraft.

Nach dem Entscheid des Bundesrates vom 13. März 2009, den Vorbehalt der Schweiz hinsichtlich des Informationsaustausches nach dem OECD-Musterabkommen zurückzuziehen, hat Grossbritannien die Schweiz angefragt, Verhandlungen über die Aufnahme einer Bestimmung im Abkommen, die neue Politik der Schweiz bezüglich Informationsaustauschs im Steuerbereich widerspiegelnd, aufzunehmen. Im Zuge dieser Nachverhandlungen wurde das Änderungsprotokoll auf Begehren der Schweiz hin zudem mit einer Schiedsgerichtsklausel ergänzt. Ausserdem wurden die Notenwechselbestimmungen in einem Protokoll übernommen, welches in das Änderungsprotokoll zum DBA-GB eingefügt wurde. Die Verhandlungen konnten am 9. Juli 2009 nach zwei Tagen durch Paraphierung des nachfolgend kommentierten Änderungsprotokolls beendet werden.

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

2. Überblick über die einzelnen Bestimmungen des Entwurfs des Revisionsprotokolls

Das Änderungsprotokoll ändert und ergänzt die Bestimmung des DBA-GB betreffend das Verständigungsverfahren und sieht das Einführen eines neuen Artikels betreffend Informationsaustausch vor. Es enthält des Weiteren ein Protokoll, welches den Notenwechsel vom 26. Juni 2007 zu ersetzen hat und welches nur bezüglich des Informationsaustausches geändert wurde. Nachfolgend wird der wesentliche Inhalt dieser Änderungen dargelegt.

Artikel I des Änderungsprotokolls betreffend Artikel 24 des Abkommens (Verständigungsverfahren)

Die Gelegenheit für die Revision des DBA-GB wurde zwecks Modernisierung des Wortlautes dieser Bestimmung ergriffen.

Der erste Absatz richtet sich nach dem OECD-Musterabkommen. Das Verständigungsverfahren muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Massnahme eines Vertragsstaates eröffnet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt. Der zweite Absatz wurde nicht revidiert. Hinsichtlich des dritten Absatzes wurde die Bestimmung des OECD-Musterabkommens eingefügt. Es ist hier wichtig zu erwähnen, dass der zweite Satz der aktuellen Bestimmung, wonach die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten auch gemeinsam darüber beraten können, welche Massnahmen zur Verhinderung der un gerechtfertigten Inanspruchnahme des Abkommens zu erwägen sind, nicht beibehalten wurde. Allerdings enthält das Abkommen einerseits, seit den am 22. Dezember 2008 in Kraft getretenen Änderungen, eine Missbrauchsbestimmung, andererseits wird in das Abkommen eine Bestimmung über den erweiterten Informationsaustausch eingefügt. Die Anwendung dieser zwei Bestimmungen ermöglicht somit u.a. das Erreichen desselben Ziels. Der vierte Absatz bleibt hingegen unverändert, da die britische Delegation die Möglichkeit für die Einführung einer gemeinsamen Kommission zur Herbeiführung einer Einigung nicht wünschte. Folglich können die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten weiterhin unmittelbar miteinander verkehren, was sich bisher bewährt hat.

Wie bereits in der Revision des Doppelbesteuerungsabkommens mit Südafrika und Luxemburg erwähnt wurde, ist die ESTV der Ansicht, dass eine Schiedsgerichtsklausel dem Zweck eines solchen Abkommens entspricht. Die Klausel zur Beilegung von Streitigkeiten gemäss Artikel 24 enthält keine Erfolgspflicht (« ...die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, (...) zu beseitigen. ». Es ist also nicht ausgeschlossen, dass es in einzelnen Fällen nicht gelingt, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Bezüglich der Rechtssicherheit ist diese Situation generell unbefriedigend. Dieser Mangel soll nun mit einer Schiedsgerichtsklausel behoben und die Situation der Steuerpflichtigen dadurch verbessert werden.

Infolgedessen vereinbarten beide Vertragsparteien in einem neuen Absatz 5 zu Artikel 24 des DBA-GB eine Schiedsgerichtsklausel. Diese Bestimmung richtet sich grundsätzlich nach dem OECD-Musterabkommen. Sofern sich die zuständigen Behörden nicht innert drei Jahren nach der Eröffnung des Verständigungsverfahrens gütlich einigen können, kann auf Verlangen der betroffenen Person ein Schiedsge-

richtsverfahren eingeleitet werden. Ausgeschlossen ist ein solches Verfahren jedoch, wenn noch Rechtsmittel offen sind oder ein Gericht über die Sache bereits entschieden hat. Der Entscheid des Schiedsgerichts ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten umzusetzen. Die Einzelheiten der Verfahrensfragen müssen von den zuständigen Behörden im gegenseitigen Einvernehmen geregelt werden. Die Option der Schiedsgerichtsklausel weist zwar den Nachteil auf, dass sie grundlegend in die Steuerhoheit der Schweiz eingreift. Der Steuerpflichtige muss jedoch vorgängig seine schriftliche Zustimmung zur Eröffnung dieses Verfahrens geben. Ausserdem ist davon auszugehen, dass eine Schiedsgerichtsklausel a priori ein Druckmittel gegenüber den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten darstellt, weil es ihnen vorschreibt, sich gütlich zu einigen, um zu verhindern, dass ein potenziell strengeres Instrument in Anspruch genommen werden kann. Anwendungsfälle dürften daher eher selten sein.

Artikel II des Änderungsprotokolls betreffend Artikel 25 des Abkommens (Informationsaustausch)

Mit dem Rückzug ihres Vorbehalts zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens verpflichtete sich die Schweiz politisch zur Übernahme dieses Standards entsprechend diesem Artikel und dessen Kommentar. Ferner ist zu beachten, dass Grossbritannien seine Zustimmung zur Revision davon abhängig machte, dass diese dem OECD-Standard möglichst nahe kommt.

Der neue Artikel 25 übernimmt grösstenteils den Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Einige Änderungen wurden vorgenommen um den Gebrauch der Informationen zu anderen Zwecken, unter Vorbehalt des Einverständnisses des die Informationen übermittelnden Staates, zu ermöglichen und um die Steuerbehörden der Vertragsstaaten zu ermächtigen, von Banken, anderen Finanzinstituten, Bevollmächtigten und Treuhändern sowie zur Ermittlung von Beteiligungsverhältnissen die notwendigen Informationen erhalten zu können. Die Abweichungen zu den Bestimmungen zum Informationsaustausch sind im Kommentar zum OECD-Musterabkommen vorgesehen und mit dem OECD-Standard vereinbar.

Obwohl die Schweiz den Informationsaustausch auf die vom Abkommen erfassten Steuern beschränken will, unter anderem um Überschneidungen mit anderen internationalen Übereinkommen zu vermeiden (beispielsweise mit dem Abkommen über die Betrugsbekämpfung, das mit den EU-Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der indirekten Steuern abgeschlossen wurde), musste im vorliegenden Fall auf ausdrückliches Ersuchen Grossbritanniens von diesem Grundsatz im Rahmen des umfassenden Kompromisses abgewichen werden. Auf jeden Fall wird jedes Abkommen, welches parallel anwendbar sein könnte, in jedem Einzelfall gemäss seinen Besonderheiten und nach dem Grundsatz der *lex specialis* zu prüfen sein.

Artikel 26 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens bestimmt, dass der Informationsaustausch für Steuern jeder Art und Bezeichnung, d.h. nicht nur für die vom Abkommen erfassten Steuern, möglich sein muss. Absatz 10.1 des Kommentars zu Artikel 26 Absatz 1 verleiht jedoch den Vertragsstaaten, die das wünschen, die Möglichkeit, die Anwendung des oben genannten Absatzes 1 auf die vom Abkommen erfassten Steuern zu beschränken, zum Beispiel wenn ein Bundesstaat, in Bezug auf Steuern, die in der Hoheit von dezentralisierten Einheiten liegen, nicht zum Abschluss interna-

tionaler Abkommen ermächtigt ist. Das trifft auf die Schweiz nicht zu, da viele ihrer Doppelbesteuerungsabkommen eine Bestimmung wie diejenige zum Diskriminierungsverbot enthalten (Artikel 23 Absatz 6 des aktuellen Abkommens, der dem Art. 24 Abs. 6 des OECD-Musterabkommens entspricht), mit der die Steuern jeder Art und Bezeichnung abgedeckt sind.

Absatz 1 hält unter anderem fest, dass jene Informationen auszutauschen sind, die für die Durchführung des Abkommens oder des innerstaatlichen Rechts auf dem Gebiet der Steuern jeder Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind. Der Informationsaustausch erfolgt auf Anfrage, was aus Ziffer 4 von Artikel III des Revisionsprotokolls hervorgeht. So genannte « fishing expeditions » sind explizit ausgeschlossen. Der ersuchende Staat ist gehalten, zuvor alle nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen auszuschöpfen, bevor er beim anderen Staat einen Antrag um Informationsaustausch einreicht (Subsidiaritätsprinzip). Der Wortlaut dieser Bestimmung weicht ein wenig von derjenigen mit anderen Vertragsstaaten ab, indem die Ausschöpfung der Mittel die Gesamtheit der üblichen Verfahren des internen Rechts und nicht nur diejenige der innerstaatlichen Steuerverfahren betrifft. Grossbritannien präzisierte, dass es nicht beabsichtigt wird, sich unmittelbar an einen Informationsinhaber (z.B. eine Bank), welcher den Sitz in der Schweiz hat, zu wenden, sondern dass Grossbritannien die erwünschten Informationen bei einer eventuellen Betriebsstätte dieses Informationsinhabers oder dessen Tochtergesellschaft in Grossbritannien ersuchen wird. Ausserdem nicht erforderlich für die Anwendung dieser Bestimmung ist, dass der Steuerpflichtige in der Schweiz oder in Grossbritannien ansässig ist, sofern eine wirtschaftliche Anknüpfung in einem der Vertragsstaaten besteht.

Absatz 2 verankert den Grundsatz der Geheimhaltung und hält fest, dass die ausgetauschten Informationen nur Personen oder Behörden zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Veranlagung, Erhebung, Durchsetzung, Strafverfolgung, Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der Steuern im Sinne von Absatz 1 sowie von der Aufsicht über das Vorgenannte befasst sind. Die Informationen dürfen somit auch dem Steuerpflichtigen selbst oder seinem Bevollmächtigten offenbart werden. Grossbritannien hat dabei erläutert, dass einzig die Behörden für Aufsicht der vorgeannten Verfahren den Zugang zu den übermittelten Informationen erhalten werden, da sich die britischen Steuerpflichtigen an einen « Information Commissioner » wenden können, falls der britische Fiskus ihnen die Einsicht in deren Steuerakten verweigert. Ohne erweiterte Öffnung für diese Aufsichtsbehörden wäre Grossbritannien nicht bereit gewesen das Änderungsprotokoll anzunehmen.

Absatz 3 sieht, zu Gunsten des ersuchten Staates, gewisse Einschränkungen des Informationsaustausches vor. Der ersuchte Staat ist nicht gehalten, über seine eigenen Gesetze und Verwaltungspraxis hinauszugehen. Im Fall der Schweiz bedeutet dies insbesondere, dass das rechtliche Gehör der Betroffenen sowie die Möglichkeit, einen vorgesehenen Informationsaustausch gerichtlich überprüfen zu lassen, geschützt sind. Der ersuchte Staat braucht ferner weder Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die nach dem Recht oder der Praxis des ersuchenden Staates nicht zulässig sind, noch braucht er Auskünfte zu erteilen, die nach dem Recht oder der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates nicht beschafft werden könnten. Schliesslich kann der ersuchte Staat die Auskunft verweigern, wenn die öffentliche Ordnung (ordre public) verletzt oder wirtschaftliche Geheimnisse offenbart würden.

Letzteres könnte insbesondere der Fall sein, wenn die Informationen im anderen Vertragsstaat nicht in ausreichendem Masse geheim gehalten werden.

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

Absatz 5 enthält besondere Bestimmungen bezüglich Informationen, die von Banken oder anderen Intermediären gehalten werden sowie betreffend Eigentumsverhältnisse an juristischen Personen. Solche Informationen sind unabhängig von den Einschränkungen des Absatzes 3 auszutauschen. So hat der ersuchte Staat die Auskünfte auch dann einzuholen und auszutauschen, wenn nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis die begehrten Informationen nicht erhältlich wären. Entsprechend kann die Schweiz den Informationsaustausch nicht unter Hinweis auf das schweizerische Bankgeheimnis verweigern. Die Bestimmung setzt jedoch voraus, dass die ersuchten Informationen tatsächlich bestehen.

Grossbritannien hat hinsichtlich Trusts der Schweiz versichert, dass es in der Lage ist, von der Schweiz ersuchte Informationen auszutauschen, sofern sich der Trustee in Grossbritannien befindet und dass das Vermögen und dessen Erträge (z.B. Bankkonto), welches durch den Trustee verwaltet wird, sich in Grossbritannien befindet. Informationen betreffend Begünstigte (Beneficiaries) können ebenfalls ausgetauscht werden (sei es für Revocable als auch Irrevocable Trusts), dies jedoch unter der Voraussetzung, dass diese Begünstigte identifiziert werden können. Anfragen über die Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften mit Inhaberaktien können und müssen ebenfalls nur insoweit beantwortet werden, als diese Informationen für die Behörden des ersuchten Staates ermittelbar sind.

Die Schweiz besitzt im Falle eines Steuerbetruges, auf Grund des Strafverfahrens des innerstaatlichen Rechts, die erforderlichen Mittel um die im Absatz 5 angestrebten Auskünfte zu erhalten. Der Informationsaustausch nach diesem Protokoll erfordert indessen nicht mehr das Vorliegen eines Steuerdeliktes. Damit diese Abkommensverpflichtungen durch die Vertragsstaaten umgesetzt werden können, wurde mit dem letzten Satz des Absatzes 5 die nötige gesetzliche Grundlage geschaffen und somit die erforderlichen Verfahrensbefugnisse für die Erlangung der ersuchten Informationen ermöglicht. Das anzuwendende Verfahren wird durch eine Verordnung des Bundesrates geregelt.

*Artikel III des Änderungsprotokolls betreffend Artikel 25 des Abkommens
(Konkretisierungen betreffend Informationsaustausch und Notenwechsel vom
26 Juni 2007)*

Die Bestimmungen von Artikel 25 werden in dem durch Artikel III des Änderungsprotokolls eingefügten Protokoll weiter konkretisiert. Das Protokoll hält den Grundsatz der Subsidiarität fest und schliesst « fishing expeditions » ausdrücklich aus. In dieser Hinsicht wurde die Formulierung dieser letzten Bestimmung vom Ziffer 5 des Kommentars zum Artikel 26 des OECD-Musterabkommens übernommen, welche bereits im paraphierten Zusatzprotokoll vom 12. Juni 2009 zwischen der Schweiz und Frankreich vereinbart wurde. Weiter legt es die Anforderungen an ein Auskunftersuchen detailliert fest. Notwendig ist insbesondere eine eindeutige Identifikation des betref-

fenen Steuerpflichtigen mittels Namen und Adresse sowie der Person des Informationsinhabers (z.B. der Bank), in deren Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet. Daraus folgt, dass sich der Informationssaustausch auf konkrete Anfragen im Einzelfall beschränkt. Zumindest seitens der Schweiz wurde festgehalten, dass sie mangels spezifischer Anführung der zur Identifikation erforderlichen Elemente, nicht im Stande sein wird, einem Informationsersuchen konkret Folge zu leisten. Insbesondere, falls die Bank als Informationsinhaber nicht bezeichnet werden kann in einem Amtshilfegesuch, ist eine Ermittlung von Bankdaten grundsätzlich nicht möglich. Die Verpflichtung eines Vertragsstaates zum spontanen oder automatischen Informationsaustausch wird zudem ausdrücklich ausgeschlossen, ohne den Vertragsstaaten jedoch die Möglichkeit eines automatischen oder spontanen Informationsaustausches zu nehmen, wenn ihr innerstaatliches Recht für die internationale Amtshilfe dies vorsieht. Die Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen sind gewahrt, dürfen jedoch den Informationsaustausch nicht in unzulässiger Weise behindern oder verzögern.

Mit Ausnahme der im Notenwechsel enthaltenen Bestimmungen betreffend Informationsaustausch wurden keine anderen Bestimmungen geändert und werden durch das im Artikel III enthaltene Protokoll ersetzt.

IV. Artikel IV des Änderungsprotokolls (Inkrafttreten)

Die von der neuen Bestimmung zur Schiedsgerichtsbarkeit vorgesehene Frist von drei Jahren, wird drei Jahre nach Inkrafttreten des Revisionsprotokolls ihre Wirkung entfalten. Diese Lösung hat den Vorteil eine umfassende dreijährige Frist einzuräumen um Fälle des Verständigungsverfahrens zu regeln, welche im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Protokolls noch hängig wären. Auf diese Art werden die Chancen, um zu einer für den Steuerpflichtigen vorteilhafteren Vergleichslösung zu führen, erhöht.

Die neuen Bestimmungen des Protokolls zum Informationsaustausch finden auf die Steuerjahre beginnend ab dem 1. Januar oder später, des auf das Inkrafttreten folgenden Jahres Anwendung. Für den Zeitraum vor diesem Stichtag, ist der Austausch auf die für die übliche Anwendung des Abkommens nötigen Informationen beschränkt. In Bezug auf die Anwendung des internen Rechts des anderen Vertragsstaates im Falle von Holdinggesellschaften, sowie im Falle von Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten ist die Anwendung auf den aktuellen Artikel 25 limitiert.

Des Weiteren, der Notenwechsel bleibt in Kraft bis am ersten Januar des auf das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls folgenden Jahres. Die Bestimmungen des Änderungsprotokolls werden ab diesem Datum anwendbar sein.

3. Beurteilung und Schlussfolgerung

Die neue Bestimmung über den Informationsaustausch entspricht dem OECD-Standard und erfüllt die vom Bundesrat festgelegten Vorgaben. Mit der Aufnahme einer Schiedsgerichtsklausel wurde der einzigen Gegenforderung der Schweiz entsprochen, da die am 22. Dezember 2008 in Kraft getretene letzte Änderung des DBA-GB bereits sehr vorteilhafte Lösungen einfügte.