

**Vertraulich – nicht zur Veröffentlichung bestimmt**

**Bericht**

**über den Abschluss eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Mexiko auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen**

**1. Ausgangslage**

Die mexikanischen Behörden haben im Jahre 2006 eher allgemein, dann im Jahre 2007 ausführlicher ihrer Besorgnis über die Entwicklung der Situation aufgrund aggressiver Steuerplanung unter Einbezug der Schweiz Ausdruck gegeben und machten Verletzung der Interessen ihres Landes geltend. Es ging dabei besonders um die Benutzung der Schweiz, insbesondere durch Sitzverlegung der grossen mexikanischen Gesellschaften in die Schweiz unter Ausnutzung der im Artikel 4 (steuerlicher Wohnsitz) des Doppelbesteuerungsabkommens vom 3. August 1993 (SR 0.672.956.31; hienach DBA-MEX) gebotenen rechtlichen Möglichkeiten, um von den hiesigen vorteilhaften Steuerregimen zu profitieren.

Dieses Anliegen betraf nur die in der Schweiz niedergelassenen Gesellschaften, die von den mexikanischen Behörden als Gesellschaften betrachtet wurden, die das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Mexiko missbräuchlich beanspruchten, indem sie ihre steuerliche Ansässigkeit durch Errichtung der tatsächlichen Geschäftsleitung (vorherrschendes Kriterium um eine Doppelansässigkeit zu beseitigen, Art. 4 Abs. 3) in der Schweiz von Mexiko in die Schweiz verlegten, dabei aber den statutarischen Sitz in Mexiko beibehielten.

Mexiko wünschte infolgedessen gewisse Absicherungen, insbesondere durch die Revision der Abkommensregelung, welche bei einer Doppelansässigkeit von Gesellschaften die Ansässigkeit gemäss Abkommen dem Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung der Gesellschaft zuweist, sowie durch die Einführung einer Klausel, welche die Abkommensvorteile für steuerlich privilegierte Gesellschaften einschränkt. Die Aufnahme dieser Forderungen war eine Bedingung „sine qua non“, um einerseits von seiner Kündigungsdrohung Abstand zu nehmen und andererseits um die schweizerische Praxis in Bezug auf den Informationsaustausch (Informationsaustausch nicht nur zur richtigen Durchführung des Abkommens, sondern auch für die Anwendung des innerstaatlichen Rechts in Fällen von Steuerbetrug) anzunehmen.

Die Gelegenheit der Revision wurde wahrgenommen, um das Abkommen hinsichtlich gewisser überholter Bestimmungen des Protokolls zu aktualisieren sowie zur Anpassung einiger Bestimmungen an die Entwicklungen der jeweiligen Abkommenspolitik.

Die Doppelbesteuerungsverhandlungen, die im Dezember 2007 aufgenommen wurden führten im Oktober 2008, nach recht schwierigen Diskussionen, zur Paraphierung des Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Mexiko auf dem Gebiet des Einkommens. Allerdings entschied der Bundesrat am 13. März 2009, im Nachgang zu den Beschlüssen der G-20 zur internationalen Finanzkrise, den OECD-Standard hinsichtlich der Amtshilfe in Steuersachen gemäss Artikel 26 des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zu übernehmen. Am 2. April 2009 erstellten die G-20 Listen von Ländern, die sie als unzureichend kooperativ einstufte, da sie nicht mit allen grossen Industrienationen substantielle Amtshilfeabkommen in Steuersachen abgeschlossen haben. Gegen die unzureichend kooperativen Staaten wären Gegenmassnahmen denkbar, die bis zur Kündigung der Doppelbesteuerungsabkommen reichen könnten. Die Staaten, deren Amtshilfepolitik als lückenhaft beurteilt wurde, müssen alles daran setzen, um ihren Verpflichtungen in kürzester Zeit nachzukommen.

Die Schweiz beschloss deshalb, mit verschiedenen Staaten, die notwendig gewordenen Verhandlungen aufzunehmen. Ausserdem hat Mexiko sein Interesse kundgetan, eine Bestimmung über den Informationsaustausch entsprechend dem Wortlaut des OECD-Musterabkommens im Revisionsprotokoll aufzunehmen. Dabei ist zu erwähnen, dass der Entwurf zum Revisionsprotokoll in der Version des Jahres 2008 eine Bestimmung zur Amtshilfe für die Anwendung des innerstaatlichen Rechts im Falle von Steuerbetrug und für Holdinggesellschaften vorsah. Des Weiteren sollte diese Bestimmung mit einem Briefwechsel versehen werden, der die Schweiz zu Revisionsverhandlungen mit Mexiko für den Fall verpflichtet, dass sie einem anderen Mitgliedstaat der OECD, welcher nicht Mitglied der Europäischen Union ist, einen erweiterten Informationsaustausch gewähren sollte.

Infolge der Entscheidung der Schweiz vom März 2009 sowie der Stellungnahme Mexikos wurde die Überarbeitung des Protokolls von 2008 notwendig. Die Änderungen konnten in kurzer Zeit ausgearbeitet werden, um den gegenseitigen Interessen Rechnung zu tragen. Die vorliegende Revision wurde mit der Paraphierung eines Protokolls (nachfolgend Änderungsprotokoll genannt) am 12. Juni 2009 abgeschlossen.

Bevor wir dem Bundesrat die Unterzeichnung des Änderungsprotokolls beantragen, wollen wir den Kantonen und den interessierten Wirtschaftskreisen Gelegenheit geben, sich zum Inhalt der Revision zu äussern. Der Text des Änderungsprotokolls ist bei der ESTV, Abteilung Internationales, in englischer Sprache erhältlich.

## **2. Übersicht über die Bestimmungen des Änderungsprotokolls**

Die Besonderheiten des Änderungsprotokolls zur Revision des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Mexiko und der Schweiz vom 3. August 1993 werden nachstehend erläutert. Es ist zu erwähnen, dass viele Klarstellungen im derzeit geltenden Abkommensprotokoll auf die Kommentare der OECD von 1977 verweisen. Diese Verweise waren nötig, weil Mexiko im Jahre 1993, als das Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet wurde, noch nicht Mitglied der OECD war. Seitdem Mexiko Mitglied der OECD ist, erübrigen sich solche Hinweise. Deshalb wurde beschlossen, diese Bestimmungen im Abkommensprotokoll zu streichen. Um diesen

Bericht auf die wichtigsten Bestimmungen der Revision zu beschränken, werden diese Änderungen nachstehend nicht kommentiert.

*Artikel I (Artikel 2 des Abkommens – unter das Abkommen fallende Steuern)*

Eine neue mexikanische Steuer auf dem Einkommen, die "Impuesto Empresarial a Tasa Unia" (IETU), ist Anfang 2008 in Kraft getreten. Mit dieser Steuer wird angestrebt aggressive Steuerpraktiken, insbesondere betreffend Immaterialgüterrechte, zu beschränken. Diese Steuer hat aus mexikanischer Sicht im Wesentlichen eine bessere Zusammenarbeit der Steuerpflichtigen mit den Steuerbehörden zum Ziel. Nebst der Tatsache, dass es sich bei dieser Steuer um eine Minimalsteuer zu einem einheitlichen Satz von 16,5 % (17 % für 2009) handelt, die zur Zeit auf dem cash flow erhoben wird (jedoch unter Ausschluss von gewissen Abzügen und Einkünften wie Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen), liegt ihr hauptsächlichster Charakter in der Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen, die zwischen ansässigen, zwischen ansässigen und nichtansässigen Personen oder zwischen verbundenen Körperschaften gezahlt werden. Im Fall von Verlusten erweist sich diese Steuer als ungünstig. Wenn die Einkommensteuer diese Minimalsteuer übersteigt, werden Abzüge wieder möglich. In der Praxis ist es anscheinend möglich, die Herabsetzung für Zinsen zu beantragen, sofern die Regeln gegen die Unterkapitalisierung oder der Drittvergleich eingehalten werden. Es ist vorgesehen, dass ein Bericht über die Ergebnisse dieser Steuer dem mexikanischen Kongress um das Jahr 2011 vorgelegt wird. Dabei sollen insbesondere Verzerrungen, die durch die Einführung der Beschränkung der Abzüge entstanden sind, beurteilt werden.

Aus schweizerischer Sicht ist es zulässig, die IETU als Einkommensteuer im Sinne von Artikel 2, Absatz 4 DBA-MEX zu betrachten. Diese Steuer wurde folglich in den Katalog der mexikanischen Steuern aufgenommen; Artikel 22 Absatz 6 ist konsequenterweise angepasst worden, indem die Referenz auf die mexikanische Steuer auf den Aktiven gestrichen wurde. In Anbetracht dessen, dass die Schweiz eine Doppelbesteuerung durch Befreiung vermeidet, dürfte sich die Tragweite dieser Steuer auf den Schutz gegen eventuelle Diskriminierungen (welche im gegenwärtigen Zustand nicht zu existieren scheinen) beschränken.

*Artikel II und VIII (Art. 4 des Abkommens und neue Ziffer 2 des Protokolls – Wohnsitz)*

Zur Regelung der Sitzverlegung mexikanischer Gesellschaften in die Schweiz forderte Mexiko, in Abweichung von den Lösungen des OECD-Musterabkommens sowie des heutigen Abkommens, die Doppelansässigkeit, ausser bei natürlichen Personen, im Verständigungsverfahren zu lösen.

Auf mexikanischer Seite vertrat man die Meinung, dass es schwierig sei zu bestimmen, wo sich die Schlüsselfunktionen befänden, die erlaubten, das Kriterium des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung festzulegen, wenn sich der Verwaltungsrat in einen und die Direktion im andern Vertragsstaat befindet. Daher wäre es nötig, auf das Verständigungsverfahren zurückzugreifen, anstatt einfach auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abzustellen.

Obwohl die Schweiz den Rückgriff auf das Verständigungsverfahren bereits unter dem aktuellen Wortlaut für möglich und der Begriff des Ortes der tatsächlichen Ge-

schäftsleitung durch Paragraph 24 des OECD-Kommentares betreffend Artikel 4 Absatz 3 für genügend präzisiert hält, war die extreme Sensibilität der mexikanischen Behörden in diesem Punkt (Verlegung des steuerlichen Sitzes von multinationalen mexikanischen Gesellschaften in die Schweiz) zu beachten sowie die Tatsache, dass die Schweiz schon vergleichbare Lösungen in anderen Abkommen (z. B. mit Grossbritannien) angenommen hat. Um nicht in allen Punkten die effektiven schweizerischen Interessen in Gefahr zu bringen, wurde im Rahmen eines Gesamtpakets schliesslich folgende Lösung vereinbart:

Bei Doppelansässigkeit von anderen als natürlichen Personen wird die Ansässigkeit im Verständigungsverfahren bestimmt. Ohne Einigung kann eine Gesellschaft das Abkommen nur hinsichtlich der Artikel 22 (Gleichbehandlung) und 23 (Verständigungsverfahren) beanspruchen. Das Kriterium des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung ist jedoch in Artikel VIII des Änderungsprotokolls (neue Ziffer 2, lit. b des Abkommensprotokolls) in dem Sinne klargelegt, dass die zuständigen Behörden den Ort, an dem faktisch die Schlüsselentscheide, die kaufmännischen Entscheide und nötigen Operationen zur Geschäftsführung des Unternehmens vorgenommen und ausgeführt werden auf der Basis sämtlicher stichhaltiger Tatsachen und Umstände beurteilen müssen.

Auf schweizerisches Begehren hin stellt die neue Ziffer 2, Buchstabe a des Abkommensprotokolls klar, dass die anerkannten Vorsorgeeinrichtungen sowie die gemeinnützigen Organisationen ansässige Personen im Sinne von Artikel 4 des Abkommens sind.

#### *Artikel III (Art. 10 des Abkommens – Dividenden)*

Entsprechend der von der Schweiz verfolgten Abkommenspolitik sieht die revidierte Bestimmung den Nullsatz für Dividenden aus Beteiligungen von 10 % (zurzeit beträgt der Satz 5 % bei Beteiligungen von 25 %) und 15 % in allen andern Fällen vor. Die Vorsorgeeinrichtungen profitieren, unabhängig vom Beteiligungsgrad, auch vom Nullsatz.

Die in Ziffer 9 Buchstabe b des Abkommensprotokolls vorgesehene fiktive Steueranrechnung, die für die Dauer der ersten 5 Jahre der Anwendung des Abkommens galt und seither gegenstandslos war, wird aufgehoben.

#### *Artikel IV (Art. 11 des Abkommens – Zinsen)*

Im Rahmen des Schlusskompromisses wurde die Quellenbesteuerung auf Zinsen, die an eine Bank, einen Wertschriftenhändler, einer Versicherungs- oder Rückversicherungsgesellschaft bezahlt werden, sowie von Zinsen aus Obligationen und Titeln, die regelmässig auf dem autorisierten Markt gehandelt werden, auf 5 % (gegenüber zurzeit 10 % für Zinsen an Bankinstitute) beschränkt. In allen andern Fällen wird der Satz von aktuell 15 % auf 10 % herabgesetzt.

Ausserdem wird für die Definition der Zinsen auf die steuerliche Behandlung nach dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaates verwiesen.

Wie bei den Dividenden, wird die Bestimmung in Ziffer 9 Buchstabe a des Abkommensprotokolls betreffend die Reduktion des Bruttobetrags der Zinsen um 5 % wäh-

rend den 5 ersten Anwendungsjahren gestrichen. Somit ist dieser Paragraph des Abkommensprotokolls in seiner Gesamtheit aufgehoben.

Eine Meistbegünstigungsklausel garantiert der Schweiz, die gleiche vorteilhafte Behandlung, welche seitens Mexikos, nach Unterzeichnung des vorliegenden Revisionsprotokolls, auch einem anderen Mitgliedstaat der OECD gewährt wird.

*Artikel V und VI (Art. 13 und 21, Abs. 2, lit. c des Abkommens – Kapitalgewinne)*

Gemäss innerstaatlich mexikanischem Recht werden Gewinne aus der Veräusserung von Aktien zum Satz von 28 % auf dem Nettobetrag bzw. 25 % auf dem Bruttobetrag besteuert (dies, wenn kein Steuervertreter in Mexiko besteht). Die mexikanische Seite hat auf die Bestätigung dieses Besteuerungsrechts auf Aktien im Abkommen insistiert. Im Gegenzug war sie bereit, die Steuer zu reduzieren und gewisse Befreiungen vorzusehen. Im Rahmen der Gesamtlösung wurde schliesslich ein auf 10 % beschränktes Besteuerungsrecht auf Gewinnen aus Aktien (mit Anrechnung als Gegenleistung) mit folgenden Ausnahmen zugestanden: Kapitalgewinne auf Aktien, die an der Börse gehandelt werden, die durch Banken, Versicherungs- oder Rückversicherungsgesellschaften oder Pensionsfonds verkauft werden, sind befreit.

Ausserdem werden Kapitalgewinne in Fällen von Reorganisation unter folgenden kumulativen Bedingungen befreit, wenn die Übertragung innerhalb einer Unternehmensgruppe erfolgt, die übertragene Gesellschaft in einem der Vertragsstaaten oder in einem Drittstaat ansässig ist, der einen umfassenden Informationsaustausch mit Mexiko kennt, die Beteiligung vor und unmittelbar nach der Übertragung zu 80 % der Stimmrechte und des Wertes direkt oder indirekt von verbundenen Gesellschaft gehalten wird und die Übertragung gegen Aktien erfolgt (Barzahlungen profitieren nicht von der Befreiung).

Gegebenenfalls ist in Artikel 21, Absatz 2, Buchstabe c des Abkommens die Anrechnung vorgesehen.

*Artikel VII und XIII (Art. 24 des Abkommens und neue Ziffer 11 des Protokolls – Informationsaustausch)*

Im Zuge der Globalisierung der Finanzmärkte und insbesondere vor dem Hintergrund der gegenwärtigen Finanzkrise hat die internationale Zusammenarbeit an Bedeutung gewonnen. Die Schweiz unterstützt seit jeher die diesbezüglichen Bemühungen. Mit Entscheidung vom 13. März 2009 hat der Bundesrat zudem beschlossen, den OECD-Standard bei der Amtshilfe in Steuersachen zu übernehmen und gleichzeitig 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 Diskriminierungen zu den anzustrebenden Eckwerten des Übergangs auf den OECD-Standard erklärt. Auf die Erfüllung der vom Bundesrat festgelegten Richtwerte wird bei der nachfolgenden Kommentierung des Artikels eingegangen.

Der neue Artikel 24 entspricht grösstenteils dem Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Abweichungen bestehen hinsichtlich der Einschränkung des Informationsaustausches auf Steuern, die unter das Abkommen fallen, dem Verzicht auf die Weitergabe der Informationen an Aufsichtsbehörden, 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 vorgesehenen Einschränkungen der Amtshilfe sind im Kommentar zum OECD-Musterabkommen vorgesehen und mit dem OECD-Standard vereinbar.

Absatz 1 hält den Grundsatz des Informationsaustausches fest. Auszutauschen sind jene Informationen, die für die Durchführung des Abkommens oder des innerstaatlichen Rechts auf dem Gebiet der vom Abkommen erfassten Steuern, voraussichtlich erheblich sind. Die Beschränkung auf voraussichtlich wesentliche Informationen schliesst „fishing expeditions“ aus. Des Weiteren ist der ersuchende Staat gehalten, zuvor alle nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen auszuschöpfen, bevor er beim anderen Staat einen Antrag um Informationsaustausch einreicht. Nicht erforderlich für die Anwendung dieser Bestimmung ist, dass der Steuerpflichtige in der Schweiz oder in Mexiko ansässig ist, sofern eine wirtschaftliche Anknüpfung in einem der Vertragsstaaten besteht.

Absatz 2 umfasst Geheimhaltungsregeln. Diese Bestimmung erklärt die Geheimhaltungsregeln des Staates für anwendbar, der die Informationen erhalten hat. Er hält jedoch fest, dass die ausgetauschten Informationen nur Personen und Behörden zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Veranlagung, Erhebung, Durchsetzung, Strafverfolgung oder Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der vom Abkommen umfassten Steuern befasst sind. Die Informationen dürfen somit auch dem Steuerpflichtigen selbst oder seinem Bevollmächtigten offenbart werden. Weiter sieht dieser Absatz die Möglichkeit der Verwendung für andere, nicht steuerliche Zwecke vor, wenn dies nach dem Recht beider Vertragsstaaten zulässig ist und der übermittelnde Staat seine Zustimmung zur steuerfremden Verwendung gibt. Diese Bestimmung ermöglicht beispielsweise die Verwendung der erhaltenen Auskünfte in einem anderen Strafverfahren, ohne jedoch der betroffenen Person die diesbezüglich separaten Verfahrensrechte in der Schweiz zu entziehen. Damit kann vermieden werden, dass gleiche Informationen für unterschiedliche Zwecke mehrmals beschafft und übermittelt werden müssen. Die Zustimmung des ersuchten Staates ist jedoch in allen Fällen notwendig. Diese Bestimmung wird zum Beispiel, unter denselben Bedingungen, auch die Verwendung der erhaltenen Informationen durch Sozialversicherungsbehörden im Rahmen ihres innerstaatlichen Zugangs zu steuerlichen Informationen ermöglichen (Art. 9 Abs. 3 AHVG, SR 831.10, und Art. 27 AHVV, SR 831.101). Eine ähnliche Bestimmung ist im Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien enthalten.

Absatz 3 sieht zugunsten des ersuchten Staates gewisse Einschränkungen des umfassenden Informationsaustausches vor. Der ersuchte Staat ist nicht gehalten, bei der Beschaffung der ersuchten Auskünfte über seine eigenen Gesetze und Verwaltungspraxis hinauszugehen. Im Fall der Schweiz bedeutet dies insbesondere, dass das rechtliche Gehör der Betroffenen ebenso wie die Möglichkeit, einen vorgesehenen Informationsaustausch gerichtlich überprüfen zu lassen, gewahrt bleibt. Der ersuchte Staat braucht ferner keine Zwangsmassnahmen durchzuführen, die nach seinem Recht oder seiner Praxis nicht zulässig sind, und er braucht keine Auskünfte zu erteilen, die nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis nicht beschafft werden könnten. Schliesslich kann der ersuchte Staat die Auskunft verweigern, wenn

sie wirtschaftliche Geheimnisse betrifft oder die öffentliche Ordnung (*ordre public*) verletzt. Letzteres ist insbesondere der Fall, wenn die Informationen im ersuchenden Staat nicht in ausreichendem Mass geheim gehalten werden.

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

Absatz 5 enthält besondere Bestimmungen bezüglich Informationen, die von Banken oder anderen Intermediären gehalten werden sowie betreffend Eigentumsverhältnissen an juristischen Personen (*lex specialis*). Solche Informationen sind unabhängig von den Einschränkungen des Absatzes 3 auszutauschen. So hat der ersuchte Staat die Auskünfte auch dann einzuholen und auszutauschen, wenn nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis die begehrten Informationen nicht erhältlich wären. Entsprechend kann die Schweiz den Informationsaustausch nicht unter Hinweis auf das schweizerische Bankgeheimnis verweigern. Die Bestimmung setzt jedoch voraus, dass die ersuchten Informationen tatsächlich bestehen. Anfragen über die Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften mit Inhaberaktien können und müssen daher nur soweit beantwortet werden, als diese Informationen für die Behörden des ersuchten Staates, ungeachtet allfälliger Einschränkungen des innerstaatlichen Rechts, ermittelbar sind.

In Fällen von Steuerbetrug besitzt die Schweiz aufgrund des strafrechtlichen Verfahrens im innerstaatlichen Recht die notwendigen Mittel zur Durchsetzung der Herausgabe der durch den Absatz 5 erfassten Informationen. Der Austausch dieser Informationen setzt jedoch gemäss der neuen Bestimmung keinen Steuerbetrug mehr voraus. Damit die Umsetzung der abkommensrechtlichen Verpflichtungen durch die Vertragsstaaten gewährleistet werden kann, gewährt der zweite Satz den Vertragsstaaten die notwendigen rechtlichen Grundlagen, zur Durchsetzung des Informationsaustausches. Das anwendbare Verfahren wird Gegenstand einer Verordnung des Bundesrates sein.

Die Bestimmungen von Artikel 24 werden im Protokoll zum Abkommen weiter konkretisiert (Art. XIII, Ziffer 11 des Revisionsprotokolls). Das Zusatzprotokoll hält den Grundsatz der Subsidiarität fest und schliesst « fishing expeditions » ausdrücklich aus (Ziffer 11 lit. a und b). Weiter legt es die Anforderungen an ein Auskunftsersuchen detailliert fest (Ziffer 11 lit. c). Notwendig ist insbesondere eine eindeutige Identifikation des betroffenen Steuerpflichtigen sowie der Person (z.B. der Bank), in deren Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet. Daraus folgt, dass sich der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen im Einzelfall beschränkt. Die Verpflichtung eines Vertragsstaates zum spontanen oder automatischen Informationsaustausch wird zudem ausdrücklich ausgeschlossen, ohne den Vertragsstaaten jedoch die Möglichkeit eines automatischen oder spontanen Informationsaustausches bei der internationalen Amtshilfe zu nehmen, wenn ihr innerstaatliches Recht dies vorsieht (Ziffer 11 lit. d). Die Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen sind gewahrt (Ziffer 11 lit. e).

Die revidierte Bestimmung zum Informationsaustausch wird für Steuerjahre Anwendung finden, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Jahres beginnen. Für die Vorjahre beschränkt sich der Informationsaustausch auf

Informationen zur richtigen Durchführung des Abkommens entsprechend dem geltenden Artikel 24.

*Artikel IX (Ziffer 3 des Abkommensprotokolls zu Art. 7 des Abkommens – Unternehmensgewinne)*

Ziffer 3 des aktuellen Abkommensprotokolls enthält gewisse Regeln betreffend die Zuweisung der einer Betriebstätte anzurechnenden Gewinne und bezieht sich in dieser Hinsicht ausserdem auch auf das OECD-Musterabkommen in der Fassung von 1977. Auf mexikanischen Vorschlag hin wurde übereinstimmend vereinbart, die aktuellen Buchstaben a und c von Ziffer 3 durch einen neuen Buchstaben a zu ersetzen. Die der Betriebstätte zuzuschreibenden Gewinne sind demnach aufgrund der ausgeübten Funktionen, der verwendeten Aktiven und der durch die Betriebstätte übernommenen Risiken zu bemessen. Die Schweiz beurteilt diesen Vorschlag als annehmbar. Sowohl aus dem Gesichtspunkt der direkten Methode der Gewinnzuteilung an die Betriebstätte als auch der indirekten Methode, weil sich in letzterem Fall die Verteilschlüssel auf die tatsächlichen Verhältnisse stützen, die als entsprechende Kriterien für die Verteilung gelten.

*Artikel X (Neue Ziffer 6 des Abkommensprotokolls – Einschränkung der Abkommensvorteile betreffend Art. 10, 11 und 12)*

Für Mexiko war eine Bestimmung zur Beschränkung der Abkommensvorteile eine unabdingbare Bedingung, um einerseits von der Kündigungsdrohung Abstand zu nehmen und andererseits, die schweizerische Politik zum Informationsaustausch anzunehmen. Nach einer ausführlichen Diskussion hat sich die mexikanische Seite bereit erklärt, eine Missbrauchsbestimmung aufzunehmen, so wie sie die Schweiz mit Chile vereinbart hat und eine Klausel hinzuzufügen, die die Abkommensvorteile hinsichtlich der als schädlich beurteilten kantonalen Praktiken beschränkt. Im Zug einer Globallösung einigten sich beide Seiten schliesslich hinsichtlich der Artikel 10, 11 und 12 (Beschränkung auf die passiven Einkommen, im Gegensatz zu den anfänglichen mexikanischen Forderungen, die sich auch auf die aktiven Einkommen beziehen) auf die Aufnahme der schon zwischen der Schweiz und Chile vereinbarten Klausel sowie auf eine beschränkende Klausel für Gesellschaften, die durch ansässige Personen des andern Vertragsstaats kontrolliert werden. Diese Gesellschaften können die Abkommensvorteile nur in Anspruch nehmen, wenn sie den Gewinnsteuern unterliegen ohne befreit zu sein (analog zur Bestimmung im Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU oder z.B. dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien) oder wenn sie nicht von einer Reduktion, einem Steuerfreibetrag oder einer andern Konzession oder speziellen Bevorzugung profitieren, die für die andern Ansässigen dieses gleichen Staates nicht verfügbar sind.

*Artikel XII (Neue lit. c und d der Ziffer 7 des Abkommensprotokolls zu Art. 12 des Abkommens – Lizenzgebühren)*

Die Schweiz wünschte eine Reduktion des Residualsteuersatzes für Lizenzgebühren. Auf mexikanischer Seite hat man gegenwärtig jedoch nicht im Sinn, die Abkommenspolitik auf diesem Gebiet zu ändern. Um eine Garantie zu erhalten, dass die Schweiz an einer möglichen Entwicklung dieser Politik teilhaben kann, wurden unter Ziffer 7 des Abkommensprotokolls in Buchstaben c) und d) Meistbegünstigungsklauseln eingefügt, die automatisch anwendbar sind, wenn Mexiko mit einem anderen

OECD Mitgliedstaat eine Residualsteuer von weniger als 10 % auf Lizenzgebühren vereinbart oder bei der Definition der Lizenzgebühren das Leasing aus diesem Begriff streicht.

*Artikel XIII (Neue Ziffer 9 des Protokolls zu Artikel 18 des Abkommens – Ruhegehälter)*

Entsprechend der schweizerischen Abkommenspraxis stellt die neue Ziffer 9 klar, dass Kapitalleistungen, die im Zusammenhang mit der beruflichen Vorsorge ausbezahlt wurden, unter den Begriff der Ruhegehälter fallen.

*Artikel XIII (Neue Ziffer 10 zu Artikel 23 des Abkommens – Verständigungsverfahren)*

Die Schweiz wünschte die Einführung einer Schiedsgerichtsklausel, wie sie im Musterabkommen der OECD vorgesehen ist. Für Mexiko gab es jedoch nur zwei mögliche Lösungen, entweder die Aufnahme einer nicht zwingenden Schiedsgerichtsklausel wie sie Mexiko mit den USA vereinbart hat, oder eine Garantie zur Gleichbehandlung der Schweiz durch eine Meistbegünstigungsklausel auf diesem Gebiet. Aufgrund einer möglichen Entwicklung Mexikos in diesem Bereich erschien es vorteilhafter, eine (nicht automatische) Meistbegünstigungsklausel in Ziffer 10 des neuen Protokolls aufzunehmen. Gewährt Mexiko einem anderen Staat eine vorteilhaftere Regelung im Bereich des Schiedsverfahrens, werden Revisionsverhandlungen aufgenommen, um diese Klausel ins schweizerisch-mexikanische Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen.

*Artikel XIV – Inkrafttreten*

Das Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen tritt mit Erhalt der zweiten Notifikation betreffend die Beendigung der notwendigen internen Verfahren im Hinblick auf das Inkrafttreten, in Kraft. Seine Bestimmungen sind ab dem 1. Januar des Jahres anwendbar, das auf das Datum des Inkrafttretens folgt, und schliessen den im neuen Artikel 24 des Abkommens vorgesehenen Informationsaustausch mit ein.

### **3. Beurteilung und Schlussfolgerung**

Im Grossen und Ganzen enthält dieses Änderungsprotokoll Lösungen, die nicht nur eine nachteilige Situation in den bilateralen Beziehungen vermeiden (mögliche Kündigung des Abkommens), sondern auch die Rahmenbedingungen für schweizerische Investoren in Mexiko sichern und weiter verbessern. Unvermeidbare Konzessionen mussten gewährt werden, aber ihre Tragweite sollte für die Schweiz und insbesondere auch für die schweizerischen Investoren in Mexiko vollständig annehmbar sein. Diese Revision bringt zahlreiche Abkommensbestimmungen auf den aktuellen Stand. Auf dem für die Schweiz wichtigen Gebiet der Zinsen und Lizenzgebühren garantiert sie schweizerischen Investoren in Mexiko ausserdem eine gleich günstige Behandlung wie den Investoren aus Drittländern, die Mitglieder der OECD sind. Schliesslich setzt die Schweiz in Bezug auf Artikel 26 des OECD Musterabkommens ihre im März 2009 eingegangenen Verpflichtungen um.